

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie II ang. indirekt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked mm (RSV/FB) serie Im = Indirekt skatt – Mervärdeskatt

Nr 2 1981 - Årg 11

Riksskatteverkets anvisningar om beskattning av uttag av tjänst i yrkesmässig byggnadsverksamhet m m;

RSV Im
1981:3

RSFS 1981:4

utfärdade den 16 juni 1981.

Genom lagen (1979:304)¹ om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) har med verkan fr o m den 1 januari 1981 införts nya bestämmelser om uttag av tjänst i yrkesmässig byggnadsverksamhet. Speciella regler har också införts om hur saluvärdet skall bestämmas vid dessa uttag.

Riksskatteverket (RSV) har med stöd av 61 § ML beslutat meddela följande anvisningar om tillämpningen av de nya bestämmelserna.

1 Allmänt

Enligt tidigare bestämmelser förelåg skattskyldighet för omsättning av en byggnad som utgjorde lagertillgång i en byggnadsrörelse samt för arbeten som utfördes på mark som likaledes utgjorde lagertillgång i en sådan rörelse. Bestämmelser härom, som fanns i 9 § ML och anvisningar till nämnda paragraf, upphörde att gälla fr o m den 1 januari 1981.

De äldre bestämmelserna innebar bl a att ombyggnad, reparation och underhåll av egna fastigheter inte medförde skattskyldighet. Byggnadsföretag med sk egenregiverksamhet hade därför i många fall en blandad verksamhet i vilken rätt till avdrag för ingående skatt som regel måste fördelas efter skälig grund.

De nya bestämmelserna, som gäller fr o m den 1 januari 1981, innebär att en byggnadstjänst som utförs i egen regi skall anses som uttag om arbetet utförs i yrkesmässig byggnadsverksamhet. Skattskyldighet föreligger däremot inte längre vid försäljning av en byggnad.

Reglerna om beskattning av uttag får normalt till följd att den som driver en yrkesmässig byggnadsverksamhet blir skattskyldig för hela sin verksamhet. Vidare kommer beskattningen av egenregiverksamhet att bättre överensstämma med beskattningen av entreprenadverksamhet.

2 Beskattningsområdet

Reglerna om beskattning av uttag innebär att de i egen regi utförda tjänsterna skall anses som omsatta i MLs mening. Förutsättningen härför är dock att det rör sig om en yrkesmässig byggnadsverksamhet.

2.1 Egen regi

Med egen regi avses arbeten som utförs eller tillhandahålls av den skattskyldige för egen eller annans räkning utan vederlag eller mot ett vederlag som understiger det allmänna saluvärdet.

2.2 Yrkesmässig byggnadsverksamhet

Den som yrkesmässigt utför tjänst som avses i 10 § första stycket 2) eller 4) ML åt utomstående anses bedriva yrkesmässig byggnadsverksamhet.

¹ Prop 1978/79:141, SkU 1978/79:52

RSV Im 1981:3
RSFS 1981:4

För den som bedriver en yrkesmässig byggnadsverksamhet omfattar verksamheten även tjänst som den skattskyldige utför eller låter utföra på fastighet som för honom utgör lagertillgång i förvärvskällan rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370). Som lagertillgång i byggnadsrörelse räknas dock inte fastighet som avses i 24 § 2 mom kommunalskattelagen och som av den skattskyldige stadigvarande brukas som bostad eller för fritidsändamål.

Det kan förekomma att vissa, i princip enbart fastighetsförvaltande företag, i liten utsträckning utför tjänster som avses i 10 § första stycket 2) eller 4) ML åt utomstående. RSV anser att i sådana fall tillräckliga skäl inte föreligger för att man för den skull skall räkna hela den verksamhet som företaget bedriver som yrkesmässig byggnadsverksamhet. En verksamhet som eljest skulle utgöra en yrkesmässig byggnadsverksamhet bör därför inte anses som sådan om de tjänster av nämnt slag som utförs till utomstående har ett värde som för beskattningsåret är mindre än 5 % av det totala värdet av de i verksamheten producerade tjänsterna enligt 10 § första stycket 2) eller 4) ML. Vid denna beräkning bör inte som tjänst till utomstående anses skattepliktiga fastighetsförvaltande tjänster. Upphandlade tjänster får anses som producerade tjänster.

2.3 Uttag av tjänst

2.3.1 Allmänt

Enligt ML räknas uttag av en vara eller en tjänst som omsättning. För den som bedriver en yrkesmässig byggnadsverksamhet gäller därvid att alla tjänster av samma slag som yrkesmässigt utförs åt utomstående skall uttagsbeskattas när de utförs i egen regi. Från denna huvudregel finns vissa undantag, som framgår av avsnitt 2.3.2.

Det är vanligt att den som bedriver en yrkesmässig byggnadsverksamhet också utför tjänster enligt 10 § första stycket 3) eller 5) ML. För att dessa tjänster också skall uttagsbeskattas fordras att de i någon omfattning tillhandahålls utomstående.

2.3.2 Undantag

2.3.2.1 Tjänst med uttag av vara av ringa värde

Någon uttagsbeskattning skall inte ske av tjänst som den skattskyldige *själv* utför för *egen* räkning om han i samband med tjänsten inte tar ut vara av mer än *ringa* värde (punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 2 § ML). En vara anses ha ett ringa värde enligt RSVs anvisningar RSV Im 1981:5¹ om värdet är högst 500 kr exklusive mervärdeskatt.

2.3.2.2 Fastighet som innehas eller nyttjas för förvaltningsändamål (uthyrning)

Det är vanligt att en byggnadsverksamhet kombineras med egen fastighetsförvaltning. Om ny-, till- eller ombyggnad görs av en fastighet som ingår i sådan förvaltning skall såväl arbeten som utförs i egen regi som upphandlade arbeten uttagsbeskattas. Detsamma gäller i princip också tjänster som utgör underhåll eller reparation. Dessa tjänster kan dock vara av skattepliktig karaktär fastän de ingår i en fastighetsförvaltning (fastighetsförvaltande tjänster såsom byte av packningar, byte av badkar, reparation av golvbrunnar o d). För att utföra dessa arbeten krävs som regel inte att varor tas ut som

¹ RSFS 1981:28

är av mer än ringa värde. På grund härav bör inte sedvanliga fastighetsförvaltande tjänster som utförs av den skattskyldige själv uttagsbeskattas. Detta bör gälla även i de enstaka fall tjänsten är förenad med varuuttag som överstiger 500 kr exklusive mervärdeskatt. Upphandlade skattepliktiga fastighetsförvaltande tjänster skall däremot alltid uttagsbeskattas enligt huvudregeln i punkt 2 första stycket e) av anvisningarna till 2 § ML.

2.3.2.3 Fastighet som innehas eller nyttjas för stadigvarande bruk i byggnadsverksamhet

En upphandlad tjänst som avser fastighet som stadigvarande används i byggnadsverksamhet skall enligt punkt 2 första stycket e) av anvisningarna till 2 § ML inte anses som uttag. Detta bör också kunna tillämpas på tjänster som utförs av den skattskyldige. I det senare fallet föreligger s k "tyst kvittning", vilket innebär att den utgående skatt, som uppkommer på grund av företagets uttag, kan kvittas emot den i så fall avdragsgilla ingående skatten.

För en fastighet som endast delvis används stadigvarande i byggnadsrörelsen får någon kvittning inte ske. I stället får avdrag göras efter skälighetsgrund. Utförda tjänster beskattas i sin helhet som uttag (se dock 2.3.2.1 ovan).

2.3.2.4 Fastighet som avses i 24 § 2 mom kommunalskattelagen och som av den skattskyldige stadigvarande brukas som bostad eller för fritidsändamål

En skattskyldig som i egen regi utför en tjänst på en fastighet som avses i 24 § 2 mom kommunalskattelagen (s k schablontaxerad fastighet) beskattas i princip för uttag av tjänster. Av punkt 1 andra stycket och punkt 2 första stycket e) av anvisningarna till 2 § ML följer emellertid att upphandlade tjänster på sådana fastigheter inte skall anses som uttag. Någon rätt till avdrag för ingående skatt på sådana tjänster föreligger inte.

3 Saluvärdets bestämmande

3.1 Allmänt

Vid uttag av tjänst skall beskattningsvärdet utgöras av saluvärdet, i förekommande fall reducerat till 60 % eller till 20 %. Enligt anvisningarna till 14 § ML skall vid uttag av en tjänst som avser en fastighet saluvärdet anses motsvara summan av nedlagda kostnader jämte ränta på eget kapital och värdet av den skattskyldiges eget arbete. Något pålägg för vinst eller avdrag för förlust skall inte göras.

3.2 Nedlagda kostnader

Byggnads- och anläggningsarbeten innehåller ofta flera olika tjänster för vilka skilda regler gäller om skatteplikt och beskattningsvärde. Detta gäller oavsett om ett arbete utförs på entreprenad eller i egen regi. En entreprenadfaktura måste till följd härav delas upp på så sätt att ersättningar som avser klart avgränsbara tjänster och för vilka olika påslag för mervärdeskatt skall göras skils åt. Motsvarande uppdelning måste också göras i fråga om kostnader i egenregiverksamheten.

I bilaga 1 lämnas en sammanställning av kostnadsfördelningen i byggnadsverksamhet i egen regi. Sammanställningen är inte fullständig.

RSV Im 1981:3
RSFS 1981:4

Det bör beaktas att beskattningen av den yrkesmässiga byggnadsverksamheten rent tekniskt är konstruerad som en beskattning av i denna verksamhet omsatta skattepliktiga tjänster och inte av de färdiga produkterna. I saluvärdet skall därför medräknas kostnader för utförda skattepliktiga tjänster (nedlagda kostnader). Dessa kan som regel delas upp i direkta och 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 särskilt konto, exempelvis som ny-, till- eller ombyggnadskostnader för en fastighet, eller som hänför sig till viss typ av verksamhet t ex kostnad för reparation eller underhåll av viss fastighet.

Följande kostnader brukar regelmässigt aktiveras och utgör därför direkta kostnader

- materialkostnader 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.

Med indirekta kostnader menas alla andra nedlagda kostnader som endast medelbart eller på en omväg kan hänföras till ett visst byggnadsarbete.

Följande kostnader brukar hänföras till 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,
- verktygskostnader,
- räntekostnader,
- försäkringskostnader av annat slag än de som ingår i arbetsgivaravgifter.

En betydande kostnadspost vid större byggnadsarbeten, ofta med lång uppbyggnadstid, 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 acontobetalingar. Av proposition 1978/79:141 (s 66) framgår att de "produktionsräntor" som de egenregibyggande företagen får vidkännas för den i egen regi bedrivna byggnadsverksamheten inte skall inräknas i beskattningsvärdet. Som framgår av kap 4 inträder skattskyldighet i takt med att arbetena utförs. De till byggnadskreditiven och motsvarande hänförliga räntorna skall därför inte inräknas i saluvärdet.

Bestämmelserna om att saluvärdet bl a utgörs av nedlagda kostnader innebär att det är till fördel med en projektorienterad redovisning, dvs bokföringen är så ordnad att beskattningsvärdet 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.

De direkta kostnaderna bör kunna fördelas på de projekt de är hänförliga till. Om detta inte kan ske får kostnaderna i stället fördelas efter skälig grund.

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 saluvärdets bestämmande.

Påslaget för indirekta kostnader bör normalt kunna beräknas med utgångspunkt i förhållandet mellan indirekta och direkta kostnader nästföljande beskattningsår. Denna relation – uttryckt i procent – bör kunna användas som ett mått på de indirekta kostnaderna nästa beskattningsår då en ny beräkning görs.

3.3 Ränta på eget kapital

Vid saluvärdets bestämmande skall ränta på eget kapital räknas med. Det bör dock observeras att det endast är sådant eget (ej lånat) kapital som är bundet i själva produktionsapparaten som skall ingå i saluvärdet.

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 svårighet 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.

3.4 Eget arbete

I saluvärdet skall också ingå värdet av eget 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 skall räknas med på samma sätt som om man i stället skulle haft anställd personal till arbetsuppgifterna.

4 Skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde

För alla uttagna byggnadsarbeten inträder skattskyldigheten successivt i takt med att tjänsterna tas ut.

Enligt 5 b § andra stycket ML inträder redovisningsskyldigheten för skatt, som hänför sig till tjänst som till större delen (mer än 50 %) avser ny-, till- eller ombyggnad, senast två månader efter det att den fastighet eller del därav som uttaget avser har kunnat tas i bruk (jfr avsnitt 5.6.4 i RSVs anvisningar RSV Im 1980:7¹). I övriga fall inträder redovisningsskyldigheten vid uttaget.

Vid ny-, till- eller ombyggnad finns som regel underlag för en beskattning av uttaget då två månader har gått sedan den fastighet uttaget avser har

¹ RSFS 1980:45

RSV Im 1981:3
RSFS 1981:4

kunnat tas i bruk. I vissa fall saknas möjligheter till en fullständig avskattning vid tvåmånadersfristens utgång. Så kan vara fallet om den skattskyldige ännu inte erhållit slutfakturor från underentreprenörer. I dessa och andra fall där man inte har ett fullständigt underlag vid tvåmånadersperiodens utgång bör beskattningsmyndigheten kunna godta att mervärdeskatteredovisningen sker utifrån vad som med iakttagande av god redovisningssed är eller borde vara bokfört på det projekt som skall avskattas. Kompletterande mervärdeskatteredovisning sker sedan för de perioder under vilka kostnadsunderlaget blir känt.

Om ett ny-, till- eller ombyggnadsprojekt färdigställs och tas i anspråk i etapper inträder, enligt 5 b § andra stycket ML, redovisningsskyldigheten för varje etapp senast två månader efter etappens färdigställande. Redovisningen för varje etapp får då grundas på de kostnader som är bokförda på etappen i fråga vid avskattningstidpunkten. De indirekta kostnaderna får antingen räknas in i saluvärdet vid redovisningen av den sista etappen eller, om arbetena pågår under mer än ett räkenskapsår, beskattas årsvis i samband med bokslut.

Bestämmelserna om redovisningsskyldighetens inträde innebär att reparations- och underhållsarbeten skall uttagsbeskattas successivt. Detta kan i många fall medföra praktiska problem för byggföretag som upprättar mervärdeskattedeclarationer centralt inom företaget men sköter den grundläggande bokföringen på lokalt belägna arbetsplatser eller regionala distriktskontor. I dessa fall kan underlag saknas för att man skall kunna upprätta en deklARATION, som innefattar den uttagna tjänsten. Om sådana svårigheter föreligger bör mervärdeskatteredovisningen för en uttagen tjänst kunna ske för den redovisningsperiod då ett tillgängligt underlag är för handen. Förskjutningen får dock inte överstiga två månader räknat från tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde.

Förutom de tidigare nämnda svårigheterna med en löpande beskattning av uttagna reparations- och underhållstjänster kan det förekomma att samtliga nedlagda kostnader inte är bokförda vid tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde. På samma sätt som är fallet vid ny-, till- eller ombyggnad bör även i fråga om reparationer och underhåll mervärdeskatteredovisningen kunna grundas på vad som enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. Den successiva redovisningsskyldigheten bör alltså kunna grundas på räkenskaperna.

5 Försäljning av fastighet med oavslutade egenregiarbeten

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 skall bestämmas med ledning av vederlaget enligt entreprenadavtalet.

Det beskrivna förfarandet framstår i allt väsentligt som en produktion i egen regi. Det är därför förenat med praktiska svårigheter att skatta av varje

del för sig. RSV anser därför att man i dessa fall får betrakta hela produktionen som ett arbete utfört i egen regi. Detta innebär att reglerna om saluvärdets bestämmande och redovisningskyldighetens inträde vid uttag av tjänst inom den yrkesmässiga byggnadsverksamheten blir tillämpliga.

6 Faktureringskyldigheten

Beskattningen av den yrkesmässiga byggnadsverksamheten i egen regi är lagtekniskt konstruerad som en uttagsbeskattning. Någon faktureringskyldighet föreligger därför i princip inte. Det kan dock förekomma fall där en fastighet av köparen förvärvas för stadigvarande bruk i en verksamhet som för honom medför skattskyldighet. Köparen kan vid sådant förhållande med stöd av andra stycket anvisningarna till 5 § ML medges rätt till avdrag såsom för ingående skatt med belopp som uppgår till den skatt som det säljande byggnadsföretaget redovisat. Av bestämmelserna i 16 § fjärde stycket ML följer att säljaren skall, om köparen begär det, utfärda faktura vid försäljning till skattskyldig köpare av fastighet som utgör lagertillgång i byggnadsverksamhet och däri har tillförts skattepliktig tjänst utan att därefter ha tagits i bruk av säljaren. Av fakturan skall framgå den utgående skatt som säljaren redovisat eller har att redovisa för gjorda uttag av skattepliktiga tjänster för fastigheten.

7 Ikraftträdandebestämmelser

Enligt äldre bestämmelser räknades inte uttag av en tjänst som omsättning i MLs mening. För den som drev en byggnadsverksamhet innebar de äldre bestämmelserna i stället att en byggnad var skattepliktig om den i mervärdeskattelhänseende utgjorde lagertillgång i en byggnadsrörelse.

Enligt punkt 8 (senaste lydelse, SFS 1979:1191) av övergångsbestämmelserna gäller äldre bestämmelser vid omsättning av en byggnad som vid utgången av 1980 var lagertillgång i en byggnadsrörelse. Äldre bestämmelser gäller också för värde som tillförts mark som vid utgången av 1980 utgjort lagertillgång i mervärdeskattelhänseende.

Övergångsbestämmelserna innebär att de gamla reglerna blir tillämpliga på en byggnad som inte blivit föremål för avskattning senast vid utgången av 1980. Samma sak gäller för skattepliktigt värde, som tillförts mark i fall att värdet inte avskattats.

De äldre bestämmelserna om skatteplikt för vissa byggnader och för visst värde, som tillförts mark, gäller också för alla byggnadsarbeten, som påbörjades före ingången av 1981. De nya reglerna skall alltså bara tillämpas för sådana byggnadsarbeten som påbörjats först efter utgången av 1980.

Dessa anvisningar ersätter vad som i fråga om byggnad uttalats i riksskattenämndens och riksskatteverkets anvisningar RSN II 1969:1.1, RSV II 1971:10.2, RSV Im 1977:3¹ och RSV Im 1980:5².

Följande anvisningar upphör att gälla: RSN II 1969:10.3, RSN II 1969:109.6, RSN II 1969:117.1 och RSV II 1971:7.1.

¹ RSFS 1977:17

² RSFS 1980:34

RSV Im 1981:3
RSFS 1981:4

Bilaga 1

Kostnadslag

Beskattningsvärde

Grupp 1

Skattefritt

Markanskaffning
Fastighetsbildning
Tomträttsavgäld
Inteckning
Ränta på byggnads-
kreditiv och motsv.
Evakuering
Gatukostnadsbidrag
Anslutningsavgifter

Grupp 2

20 % av kostnaden

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

Grupp 3

60 % av kostnaden

Husschakt
Husbyggnad
Installationer
i byggnader
Målning
Sådd och plantering
av tomtmark
Andel i indirekta
kostnader

Grupp 4

Kostnaden

Utrustning, inredning
o dyl som enligt ML
inte räknas som fastig-
hetstillbehör

De indirekta kostnaderna är närmast försumbara i grupperna 1 och 4. De indirekta kostnaderna skall därför utan särskild utredning fördelas på grupperna 2 och 3.