

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • Ansv. utg.: Regeringsrådet Sigvard Berglöf

Serie II ang. indirekt skatt

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

Nr 1 1986 — Årg. 16

Riksskatteverkets anvisningar m m om skyldigheten att redovisa mervärdeskatt

RSV Im
1986:1

Riksskatteverket (RSV) har med stöd av 61 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) beslutat meddela följande anvisningar m m om tillämpningen av lagen (1985:1116) om ändring av bl a 6 § ML.

Utkom från trycket
den 30 maj 1986

1 Inledning

Genom nämnda lag införs nya bestämmelser om skyldigheten att redovisa mervärdeskatt. De nya bestämmelserna, som träder i kraft den 1 juli 1986, innebär att skyldighet att redovisa mervärdeskatt föreligger om den skattepliktiga omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. Detta innebär att gränsvärdet för redovisningsskyldighet höjs från 10 000 till 30 000 kronor.

2 Beloppsgräns för redovisningsskyldighet

Skattskyldig vars skattepliktiga omsättning under ett beskattningsår överstiger 30 000 kronor inklusive mervärdeskatt är redovisningsskyldig.

Redovisning av mervärdeskatt skall ske för varje verksamhet för sig. Med verksamhet förstås förvärvskälla enligt 18 § kommunalskattelagen (1928:370). Detta innebär att beloppsgränsen 30 000 kronor gäller för varje verksamhet för sig.

För delägare i enkelt bolag, s k gruvbolag eller partrederi gäller att redovisningsskyldigheten bestäms av bolagets eller rederiets hela skattepliktiga omsättning. Motsvarande gäller vid samäganderätt.

Om en skattskyldig försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt (3 § ML).

Anvisningar:

Redovisningsskyldigheten för ett konkursbo bör bestämmas utifrån gäldenärens och boets sammanlagda omsättningar.

3 Varaktighet

Skyldigheten att redovisa mervärdeskatt kvarstår till dess länsstyrelsen beslutar att den skall upphöra. Om den skattepliktiga omsättningen för ett enstaka beskattningsår inte skulle överstiga 30 000 kronor påverkar detta inte redovisningsskyldigheten. Om den skattepliktiga omsättningen kan antas varaktigt uppgå till högst 30 000 kronor skall länsstyrelsen besluta att redovisningsskyldigheten skall upphöra.

Anvisningar:

Med varaktighet i detta sammanhang bör normalt förstås att den

RSV Im 1986:1

skattepliktiga omsättningen under de två närmast följande beskattningsåren inte beräknas överstiga 30 000 kronor per beskattningsår.

I de fall verksamheten avvecklas och omsättningen inte överstiger 30 000 kronor per beskattningsår skall redovisningsskyldigheten kvarstå till dess avvecklingen slutförts.

4 Begreppet skattepliktig omsättning

Begreppet skattepliktig omsättning har inte före den nu genomförda ändringen av ML definierats i lagen. Dåvarande riksskattenämnden har i en 1970–06–25 meddelad anvisning definierat begreppet omsättning som summan av beskattningsvärdena. Detta har inneburit att för den som redovisat mervärdeskatt enligt 60-regeln eller 20-regeln har beloppsgränsen 10 000 kronor motsvarats av 16 667 respektive 50 000 kronor.

Vid nu genomförd lagändring definieras begreppet skattepliktig omsättning i 6 § ML. Med skattepliktig omsättning förstås enligt detta lagrum vederlagen för skattepliktiga varor och tjänster och, vid uttag, saluvärdena av sådana varor och tjänster. Detta innebär att samma beloppsgräns, 30 000 kronor inklusive mervärdeskatt, gäller oavsett om skatten redovisas på oreducerade eller på reducerade beskattningsvärden.

5 Ikraftträdandebestämmelser

De nya bestämmelserna om skyldigheten att redovisa mervärdeskatt träder i kraft den 1 juli 1986 och gäller i fråga om beskattningsår som börjar vid ikraftträdandet eller senare.

Dessa anvisningar tillämpas från den 1 juli 1986 och ersätter RSFS 1981:2 RSV Im 1981:1, som dock alltjämt gäller för beskattningsår som påbörjats före den 1 juli 1986.

RSV Im 1986:2

Utkom från trycket
den 6 juni 1986

Riksskatteverkets anvisningar m m om skatteplikt för tjänster avseende automatisk databehandling (ADB).

Riksskatteverket (RSV) har med stöd av 61 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) beslutat meddela följande anvisningar m m med anledning av lagen (1985:1116)¹ om ändring i ML.

1 Allmänt

Med verkan från och med den 1 juli 1986 har följande bestämmelser införts av betydelse för skatteplikten för tjänster inom området automatisk databehandling (ADB).

Skatteplikt föreligger för tjänst, som resulterar i en ADB-produkt, systemering, programmering och annan tjänst avseende ADB (10 § förs-

¹ Prop 1985/86:47, SkU 1985/86:17

ta stycket 8) ML). Rätt att nyttja system och program avseende ADB likställs med vara (7 § ML). Skatteplikten omfattar härigenom även upplåtelse (jfr 10 § första stycket 10) ML) och överlåtelse av sådan rätt. För datorbaserad information föreligger skatteplikt endast när detta följer av de allmänna bestämmelserna i ML.

2 Automatisk databehandling

Automatisk databehandling (ADB) innebär en systematisk hantering (bearbetning) av data med hjälp av en dator för att uppnå ett visst önskat resultat. Den del av en dator som presenterar resultatet benämns utenhet. Som exempel på sådana enheter kan nämnas skrivare, magnetbandsenhet, skivminne, plotter (kurvskrivare), skrivmaskin, bildskärm, färgbildsskrivare och s k Com-records (Computer output microfilm).

I mervärdesskattehänseende åsyftas med automatisk databehandling (ADB-tjänst) en tjänst som avser bearbetning av data i ett datorsystem och som utmynnar i en ADB-produkt. Med ADB-tjänst avses även tjänst med anknytning till ADB, som exempelvis systemering, programmering, efterbehandling av ADB-produkter och utbildning i samband med tillhandahållandet av hårdvaran, mjukvaran och systemerings- eller programmeringstjänst.

2.1 Huvudsaklighetsprincipen

Huvudsaklighetsprincipen innebär på mervärdesskatteområdet att skatteplikten för en tjänst bedöms utifrån dess huvudsakliga karaktär och arten av det uppdrag som en beställare lämnat. Detta betyder att en ADB-tjänst antingen kan vara en självständig prestation, som är skattepliktig, eller ingå som ett underordnat led i en skattefri eller en annan skattepliktig prestation.

2.1.1 Skatteplikt för framtagning av ADB-produkter

När det gäller vad som skall avses med en skattepliktig ADB-tjänst, krävs att tjänsten till sin innebörd i huvudsak går ut på att framställa en ADB-produkt.

Anvisningar:

Med ADB-tjänst förstås primärt en tjänst som avser bearbetning av data i ett datorsystem och som utmynnar i en ADB-produkt.

Med ADB-produkt avses data som presenteras av en utenhet exempelvis i form av skrivna handlingar, på bildskärm läsbara texter, diagram m m, eller databärande media, t ex magnetband och magnetiserade skivor (hård- eller flexskivor).

Med bearbetning bör även förstås konvertering av data från ett databärande medium till maskinläsbar form.

2.1.2 Prestationer där ADB-tekniken är att betrakta som underordnad

Enbart det förhållandet att ADB används vid utförandet av ett visst uppdrag medför inte att en skattepliktig ADB-tjänst föreligger, även om

RSV Im 1986:2 resultatet av åtagandet redovisas i form av en ADB-produkt. Avgörande är uppdragets huvudsakliga karaktär och inte den teknik som används.

Exempel:

(1)

Ett uppdrag som enbart består av tekniska beräkningar, vilka presenteras i form av dokument, t ex datalistor, bör i mervärdeskattelhänseende betraktas som en skattepliktig tjänst. Ett uppdrag, som i allt väsentligt är att betrakta som en teknisk konsultation, bör däremot inte anses utgöra en sådan tjänst, även om uppdragstagaren använt sig av ADB. Användandet av ADB är då ett led i prestationen. Med teknisk konsultation avses i detta sammanhang uppdrag som innefattar åtaganden utöver enbart tekniska beräkningar, t ex förslag avseende resursallokering, förslag till nyanskaffning av maskiner och apparater eller förbättring av redan existerande maskinpark. Till skillnad mot den som enbart utför tekniska beräkningar, drar således den tekniska konsulten även vissa slutsatser av dessa. De slutsatser (förslag eller råd), som beräkningarna ger upphov till, får anses vara det avgörande i uppdraget och inte ADB-produkten.

(2)

Bokföring och kamerala tjänster som tillhandahålls i samband med bokföring utgör en skattepliktig bokföringstjänst. Med bokföring förstås i första hand vart och ett av de moment som krävs för att reglerna i bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen skall uppfyllas. Ett finansieringsföretags åtagande att sköta en klients reskontrabokföring, s k factoring, sker så gott som uteslutande med användande av en dator och dess kringutrustning. Tjänsten får dock till sitt innehåll anses utgöra en bokföringstjänst och skall därför beskattas som en sådan.

2.2 Efterbehandling av utdata

Anvisningar:

Efterbehandling av utdata bör anses utgöra en skattepliktig ADB-tjänst när behandlingen ombesörjs av den som tagit fram ADB-produkten. Detta gäller även om efterbehandlingen debiteras särskilt.

Med efterbehandling avses exempelvis ryckning, separering, skärning, sortering, vikning, bindning och posthantering (kuvertering, adressering o dyl).

2.3 Datorbaserad information

Datoriserad informationsöverföring mellan en informatör och en informationsökande (användare) kan ske genom direktförbindelse mellan respektives terminaler eller indirekt via en extern databas.

En databas består av en mängd data som hör samman, vilka lagras i ett minne på ett sådant sätt att de när som helst kan användas för flera

olika typer av bearbetning. Databasen är med andra ord ett aktuellt informations- och kunskapsregister, som kan nås av en användare via en terminal. Börskurser, nyhetstelegram och referenser till litteratur är exempel på uppgifter som kan hämtas från en databas.

Har en informatör, dvs den som disponerar över information, vilken han önskar sprida, inte en egen (intern) databas blir dock möjligheten till spridning av informationen begränsad.

Även om han har en intern bas kan informationen behöva selekteras, katalogiseras eller på annat sätt bearbetas för att vara bättre lämpad för den spridning han önskar. Han kan då vända sig till en databasvärd och antingen hyra lagringsutrymme eller om han har en egen databas, koppla upp sig mot den externa basen. Informatören (ibland kallad databasproducenten) fyller basen med information och ser till att denna är aktuell. Databasvärden lägger upp och organiserar basen på ett sådant sätt att man kan söka i den men kan också ombesörja bl a marknadsföring och kundstöd. Ofta är databasvärden även databasproducent, s k "integrerad" databasvärd, d v s samlar själv in (köper) information för bearbetning.

Innehållet i en databas presenteras som regel för användaren i en meny ur vilken han väljer den information han vill få återgiven. Det är numera vanligt att även användaren med hjälp av ett tangentbord kan föra in data i systemet för att exempelvis beställa teaterbiljetter, utföra banktransaktioner eller beställa varor.

Det förekommer att ett företag, som erbjuder en informatör och en användare sina tjänster, inte är databasvärd (ev en integrerad sådan) i egentlig mening, dvs företaget svarar inte för själva databasen och utför därmed inte några bearbetningar. Genom att hyra in sig i en databas eller någon annan form av samarbetsavtal med databasvärden, kan företaget tillhandahålla samma tjänster som om det svarade för basen. Utåt sett framstår således företaget som databasvärd — dess ställning kan närmast jämföras med en huvudentreprenörs inom byggområdet — och skall i beskattningshänseende också behandlas som en sådan.

Det förekommer även att företag erbjuder en användare möjlighet till informationssökning i en helt fristående bas (vanligen utländsk). Om företaget inte självt utför några bearbetningar eller kan sägas medverka i dessa — företagets dator fungerar närmast som en telefonväxel (kommunikationsväxel) — får fråga anses vara om förmedling av information.

Den rent tekniska överföringen av data mellan informatören och databasen och mellan databasen och användaren kan ske via det allmänna telenätet eller speciella datornät. Även satelliter kan användas för överföringen. För närvarande sker de flesta överföringar genom televerkets försorg. I fortsättningen används benämningen kommunikator för att beteckna den som ombesörjer den rent tekniska överföringen.

2.3.1 Skatteplikt för tjänster som tillhandahålls av en informatör

Skatteplikt för tillhandahållande av datorbaserad information föreligger endast om informationen i sig själv, dvs till sitt innehåll, är skattepliktig

RSV Im 1986:2 enligt ML. I sådant fall anses tillhandahållandet i sin helhet utgöra omsättning av en skattepliktig vara eller tjänst.

För närvarande torde ett tillhandahållande av vara via terminal inte vara möjligt. Enligt 7 § ML avses med vara ett materiellt ting. En terminalbild av exempelvis en karta får anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. En sådan kan idag endast tas fram av användaren själv.

Den som enbart tillhandahåller information kan inte anses utföra en skattepliktig tjänst. Det förhållande att ADB används vid tillhandahållandet innebär i och för sig inte att en skattepliktig ADB-tjänst föreligger. Som exempel kan nämnas tillhandahållande av information om valuta- eller börskurser, kreditupplysningar, nyhetstelegram och utdrag ur tidningsartiklar eller liknande.

En informatörs upplåtelse av terminalåtkomst till egen databas är således inte att betrakta som en självständig prestation utan som ett underordnat led i den lämnade informationen. Frågan om skatteplikt för vad som utförs får därmed bedömas utifrån vad tillhandahållandet utmynnar i.

Om informationsöverföringen sker via en extern databas anses informatören ändå vara den som står för tillhandahållandet av informationen i fråga. Med informatör likställs en "integrerad databasvärd". Detta gäller dock inte en värd som tillhandahåller reklam för någon annans räkning.

Anvisningar:

Enbart ett tillhandahållande av datorbaserad information är inte att anse som en skattepliktig ADB-tjänst.

Består informationen av ett tillhandahållande via terminal av skattepliktig vara eller tjänst blir det dock fråga om ett skattepliktigt åtagande. I detta fall bör informationen i sig anses som skattepliktig vara eller tjänst.

Datorbaserad information får anses tillhandahållen inom landet när resultatet presenteras av en här befintlig utenhet.

Exempel:

En informatör (N) säljer information om börskurser till annan informatör (D), som via sin egen dator i sin tur vidareförsäljer informationen. D är således en sk integrerad databasvärd. Eftersom informationen till sitt innehåll inte är skattepliktig tillhandahåller varken N eller D någon skattepliktig "informationstjänst". De bearbetningar som utförs av D för att en användare skall få tillgång till börskurserna bör inte anses som en självständig prestation utan som ett underordnat led. Detta innebär att D:s tillhandahållande i sin helhet inte är skattepliktigt.

År däremot informationen till sitt innehåll skattepliktig är bägge informatörernas tillhandahållande skattepliktigt. De ADB-bearbetningar som utförs av D bör anses underordnade det skattepliktiga tillhandahållandet. Tar D inte ut något särskilt vederlag för bearbetningarna bör uttagsbeskattningen inte ske.

2.3.1.1 Information — skattepliktig tjänst

RSV Im 1986:2

Upplåtelse av system eller program för ADB

Upplåtelse av rätt att nyttja system/program avseende ADB är en skattepliktig tjänst. Får en användare tillgång till exempelvis ett standardprogram via en terminal, är tillhandahållandet i sin helhet att betrakta som en skattepliktig upplåtelse.

ADB-tjänst

Anvisningar:

När ett tillhandahållande av information medför att ADB-tekniken används för upphandling, bokning eller beställning av varor eller tjänster, får en skattepliktig ADB-tjänst anses föreligga. Tar informatören inte ut någon ersättning för ADB-tjänsten kan detta inte ses som ett uttag i ML:s mening.

Exempel:

(1)

En informatör tillhandahåller via en databas information om lediga teaterplatser. Samtidigt med denna service ges användaren möjlighet att boka en ledig plats.

Enbart ett tillhandahållande av information om lediga platser är inte skattepliktigt. Om användaren endast utnyttjar "informationstjänsten", dvs inte gör några bokningar, är denna inte skattepliktig. Beställer användaren däremot biljetter får informatörens tillhandahållande i dess helhet, dvs inklusive informationstjänsten, anses utgöra en ADB-tjänst. Tas särskild ersättning inte ut för själva framställningen av biljetterna bör någon uttagsbeskattning inte ske.

Belopp, som uppbärs för biljetterna, kan inte till någon del anses utgöra vederlag för en skattepliktig ADB-tjänst.

(2)

En informatör (N) säljer information om sina egna skattepliktiga varor till en annan informatör (D) som via sin dator vidareförsäljer upplysningarna. D är således en sk integrerad databasvärd. Användaren ges möjlighet att via sin terminal beställa varor, vilka levereras av N.

Enbart en vidareförsäljning av information (reklam), som någon annan utformat, utgör inte någon skattepliktig tjänst. Om användaren endast utnyttjar "informationstjänsten" är varken N eller D:s tillhandahållande skattepliktigt. Gör användaren däremot en beställning, utgör N:s prestation en varuförsäljning. D:s tillhandahållande får i sin helhet anses som en skattepliktig ADB-tjänst.

Tas särskild ersättning inte ut för bearbetningen av användarens data bör någon uttagsbeskattning inte ske.

2.3.1.2 Skatteplikt för tjänster som tillhandahålls av en databasvärd

Allmänt

De bearbetningar (sorteringar och liknande), som en databasvärd utför åt en informatör, för att den av honom lämnade informationen effektivt och på ett lämpligt sätt skall kunna spridas till användarna, resulterar i framställandet av en ADB-produkt. Fråga är därmed om en skattepliktig ADB-tjänst (jfr avsnitt 2.1.1). Huruvida den bearbetade informationen i sig är skattepliktig är därmed ovidkommande. Genom samma bearbetningar får som regel även en användare tillgång till informationen (ADB-produkten) i fråga. Följdaktligen tillhandahåller databasvärden även användaren en, oberoende av informationens innehåll, skattepliktig ADB-tjänst. Av samma skäl är de bearbetningar en databasvärd utför, för en informatörs räkning, av en användares inmatade data alltid skattepliktigt. I dessa fall får således både databasvärden och informatören, men på olika grunder, anses utföra skattepliktiga ADB-tjänster.

Exempel:

(1)

En informatör informerar via en databas om lediga teaterplatser. Samtidigt med denna service ges användaren även möjlighet att beställa biljetter.

De bearbetningar databasvärden utför åt informatören för att sprida information till användaren utgör en skattepliktig ADB-tjänst. Eftersom användaren genom dessa bearbetningar får del av informationen, dvs vilka platser som är lediga, tillhandahåller databasvärden även honom en skattepliktig ADB-tjänst.

Om användaren beställer biljetter, tillhandahåller databasvärden informatören en skattepliktig ADB-tjänst genom de bearbetningar han utför av användarens data.

Utländsk databasvärd

Anvisningar:

Bearbetning i utlandet av information som tillhandahålls i Sverige från en utländsk databas, bör anses utgöra en inom landet skattepliktig ADB-tjänst.

2.3.1.3 Förmedling av information från utlandet

Tillhandahålls i sig skattepliktig information via ett inhemskt företag och fråga endast är om förmedling av informationen (jfr avsnitt 2.3), föreligger inte någon skattskyldighet. Om företaget emellertid i eget namn uppbär likviden för förmedlingstjänsten, föreligger skattskyldighet enligt punkt 3 av anvisningarna till 2 § ML.

2.3.1.4 Skatteplikt för tjänster som tillhandahålls av en kommunikatör

Den som rent tekniskt administrerar en överföring av data via ett allmänt kommunikationsnät, speciellt datornät eller via satellit utför en skattefri tjänst. Om överföringen således sker via telefonnätet, skall fråga anses vara om en teletjänst.

Anvisningar:

Enbart en teknisk överföring via ett nät och/eller satellit bör betraktas som en icke mervärdeskattepliktig tjänst.

2.3.1.5 Skatteplikt för tjänster som tillhandahålls av en informationsmäklare

Anvisningar:

Ett åtagande att för en uppdragsgivares räkning söka information i en databas bör betraktas som en skattepliktig ADB-tjänst.

3 Systemering och programmering

3.1 Systemering

Med systemering åsytas att utforma förutsättningarna för hur ett program skall se ut, dvs vilket arbete som skall utföras och vad resultatet skall bli. I praktiken innebär således systemeringen en undersökning och kartläggning av det arbetssätt eller den process som skall utföras med ADB.

Vanligen tänker man sig systemeringen som "förarbetet" till programmeringen, dvs framställandet av själva programmet. Genom att det numera finns färdiga program på marknaden, kan systemeringen emellertid resultera i anskaffandet av ett sådant.

Systemering (systemutveckling) behöver inte var begränsad till utformning enbart av ett program (system för programvara) utan kan även avse ett helt ADB-system. Särskilt inom administrativ databehandling talar man om systemering, eller systemutveckling, som det analys- och planeringsarbete som föregår införandet av ett ADB-system eller förändringen av ett redan existerande system.

Ett beslut om att införa eller förändra ett ADB-system brukar föregås av en förstudie (ibland kallad förundersökning). Syftet med studien är således att skapa underlag för ett beslut om systemeringen skall bedrivas vidare och om så sker vilka huvudmål som skall ställas upp för det egentliga utredningsarbetet.

Systemutveckling i större omfattning brukar bedrivas i form av *projekt*. Ett sådant uppdrag kan omfatta förundersökning, systemering, programmering, införskaffande av dator med kringutrustning, installation och test av systemet, utbildning och efterstudie. Ett projekt brukar indelas i etapper. Omfattningen kan variera, men tanken är att efter varje etapp skall beslut fattas om hur arbetet skall bedrivas vidare.

RSV Im 1986:2

En efterstudie innebär en utvärdering av det införda systemet och sker viss tid, ibland upp till ett år, efter det att systemet tagits i drift.

3.2 Programmering

Med programmering avses att utforma, skriva och testa ett datorprogram. Det framställda programmet skall även dokumenteras. Något förenklat innebär programmering att resultatet av systemeringen (programspecifikationerna eller programförutsättningarna) översätts till en kod, ett s k källprogram, som emellertid i sin tur måste översättas till maskinspråk, d v s datorns eget språk. Denna översättning sker dock helt maskinellt.

3.3 Skatteplikt

Den som för en uppdragsgivares räkning utför systemering och/eller programmering anses utföra en skattepliktig tjänst. Ang utbildning och dokumentation, se avsnitt 8.

Anvisningar:

Med systemering avses även systemutveckling.

Bedrivs systemering/systemutveckling i form av projekt får åtagandet i dess helhet omfattas av skatteplikten.

Ingår en förstudie, som ett led i ett systemerings- eller systemutvecklingsuppdrag får den inrymmas under skatteplikten för uppdraget. Det förhållandet att förstudien resulterar i att arbetet inte skall bedrivas vidare, bör inte föranleda till annan bedömning. Om en skattskyldig, som i huvudsak utför systemerings-tjänster ibland gör enbart förstudier bör, av praktiska skäl, även dessa studier anses utgöra skattepliktiga tjänster.

4 Skatteplikt för programvara

Programvara är en sammanfattande benämning på alla program som används i en dator.

4.1 Bakgrund

I mervärdeskattelhänseende skiljer man mellan standardprogram och specialkonstruerade s k skräddarsydda program.

Tidigare ansågs ett tillhandahållande av ett standardprogram utgöra omsättning av en skattepliktig vara, medan ett tillhandahållande av ett skräddarsytt program betraktas som en icke skattepliktig tjänst. Med standardprogram åsyftades en programvara av generell karaktär som kunde nyttjas av flera olika användare. Med skräddarsydda program åsyftades en programvara som utvecklats för ett visst ändamål.

Genom den tekniska utvecklingen kom gränsdragningen mellan de olika typerna av program att bli alltmer diffus och skapade därmed tillämpningsproblem. Mot denna bakgrund och då bärande skäl inte heller ansågs föreligga att behandla programvaran olika, har fr o m den 1 juli 1986 en generell skatteplikt införts. Lagtekniskt effektuerades detta

genom att systemering och programmering gjordes skattepliktigt.

Även efter lagändringen föreligger emellertid skillnad i beskattningen av programvaran i så motto att den ibland skall beskattas i egenskap av vara och ibland såsom en tjänst.

4.2 Försäljning av programvara

Standardprogram utgör enligt fast praxis en skattepliktig vara. En försäljning av ett sådant program, dvs ett avtal där äganderätten till programexemplaret överförs till kunden, utgör en skattepliktig omsättning.

När det gäller program som utvecklas på beställning, är det inte det fysiska, konkreta programmet som beskattas utan själva utvecklingsprocessen, nämligen systemerings- och/eller programmeringstjänsten. Att det är uppdraget, tjänsten, som beskattas ter sig naturligt mot bakgrund av att hela framtagningskostnaden får bäras av beställaren. När det däremot gäller färdiga program eller programpaket, som saluförs, tas denna kostnad inte ut av en enda kund utan fördelas på flera potentiella användare.

Som skattepliktig vara och därmed en typ av standardprogram skall anses alla program eller programpaket, som inte utvecklas på beställning. Ibland måste även sådana färdiga program eller programpaket anpassas till kunden. I dessa fall är det endast vanligtvis fråga om mindre justeringar, som inte ändrar på själva programidén. Som exempel kan nämnas ett bokföringsprogram där redovisning sker i kronor, men där kunden önskar all eller viss redovisning i pund. En sådan anpassning har således inte ändrat själva programidén, d v s sättet att bokföra, som sådan. I regel debiteras kunder särskilt för anpassningen. Beroende på förhållandena i det enskilda fallet får avgöras om denna tjänst skall inrymmas i skatteplikten för själva programmet, den s k huvudsaklighetsprincipen, eller betraktas som en självständig skattepliktig tjänst (systemering och/eller programmering).

Anvisningar:

Försäljning av programvara, styckevis eller i form av programpaket, anses som omsättning av en skattepliktig vara. Sådan omsättning anses även föreligga när programvara säljs tillsammans med den dator i vilken den skall användas.

Ett åtagande att för en beställares räkning utveckla programvara anses utgöra en skattepliktig tjänst.

5 Integrerade kretsar (s k chips)

Anvisningar:

En integrerad krets (ett chip) får i mervärdesskattehänseende anses utgöra hårdvara (maskinvara), dvs en del av den tekniska utrustningen i ett datorsystem, och utgör därmed en skattepliktig vara.

RSV Im 1986:2 6 Nyttjanderätt till system eller program avseende ADB

Ett medgivande till nyttjande av system/program för ADB kan ske genom en överlåtelse eller en upplåtelse. I gängse juridiskt språkbruk används termen överlåtelse för att beteckna överförandet av äganderätten eller annan i princip obegränsad rätt till egendomen eller att man har en begränsad rätt och överför hela denna. Termen upplåtelse används för att beteckna överförandet av en mer begränsad rätt i egendom man själv äger eller att överföra en mer begränsad rätt än den man själv innehar.

Rätt att nyttja system eller program avseende ADB likställs i mervärdeskattehänseende med vara. Detta innebär att om den som erhållit nyttjanderätt till ett program (programvarulicens) använder sig av hela sin rätt, dvs avtalet, är fråga om en varuförsäljning. Om däremot den som äger ett program, med bibehållande av sin äganderätt, tillåter annan att använda programmet utgör detta en skattepliktig tjänst.

7 Offentliga bibliotek och vetenskapliga institutioner

Tjänster som tillhandahålls av offentliga bibliotek, vetenskapliga institutioner och liknande inrättningar anses som yrkesmässig endast till den del tillhandahållandet sker i konkurrens med näringsverksamhet som medför skattskyldighet enligt ML.

8. Beskattningsvärde

Beskattningsvärdet utgör i princip hela vederlaget inklusive mervärdeskatt. Detta innebär vid nu gällande skattesats (19 %) ett pålägg före skatt med 23,46 %.

Vederlaget omfattar alla ersättningar som upp bärs vid försäljning av en skattepliktig vara eller vid tillhandahållandet av en skattepliktig tjänst. Även ersättningar för i och för sig inte skattepliktiga utbildningstjänster kan emellertid omfattas när de ombesörjs av den som säljer eller upplåter datorutrustningen eller programvaran eller tillhandahåller systemerings- och/eller programmeringstjänster. Det kan gälla exempelvis standardkurser i programmering och systemunderhåll eller anläggningsspecifik utbildning i handhavande, programmering, underhållsrutiner etc. Ett åtagande att medverka vid information eller utbildning till utomstående om en beställares ADB-system kan däremot aldrig inrymmas under skatteplikten.

Anvisningar:

Vederlaget omfattar ersättningar för all dokumentation som erfordras för användning, underhåll eller vidareutveckling av ett ADB-system eller enheter i ett sådant system, t ex systembeskrivning, programskrivning, driftinstruktioner, maskinbeskrivning och liknande. Samma gäller ersättningar för problem- och kravspecifikationer, kostnadskalkyler, installationsritningar och liknande som framtages för en beställares eller anbudsgivares räkning.

I vederlaget ingår dessutom sådana ersättningar som bildavgifter, provisioner för debitering och inkassering av bildavgifter, anslutningsavgifter, abonnemangavgifter, sidoprisavgifter och/eller andra avgifter relaterade till mängden data, avgifter för uppkopplad tid m m. Däremot ingår inte ersättningar för "uppringning", d v s samtalsmarkeringar, vilka tas ut vid varje kontakt med centraldatorn och tidsavgift för utnyttjad kontakttid. Dessa ersättningar får betraktas som vederlag för tillhandahållna skattefria teletjänster.

RSV Im 1986:2

Ingår i vederlaget för datorutrustningen, programvaran eller en systemerings- och/eller programmeringstjänst även ersättning för utbildning av en kunds (beställares) personal, bör någon uppdelning inte ske. Har särskilt vederlag debiterats, bör detta inrymmas under skatteplikten endast under förutsättning att utbildningen har direkt anknytning till leveransen eller tillhandahållandet.

Dessa anvisningar skall tillämpas från och med den 1 juli 1986. Efter denna tidpunkt skall riksskattenämndens meddelanden serie II 1969 nr 4.5 (1969:89.5) och RSVs meddelanden serie IM 1973 nr 18 inte längre tillämpas.

Följande skall dock iakttas i samband med övergången.

De äldre meddelandena skall tillämpas för

- leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst före den 1 juli 1986 samt för förskott och a conton som avser beställd vara eller tjänst och som uppbärs före denna tidpunkt;
- systemutveckling som bedrivs i projektform när det gäller de etapper som beställaren godkänt före den 1 juli 1986.

Äldre bestämmelser skall fortfarande gälla för upplåtelse av nyttjanderätt till system eller program avseende ADB, varom skriftligt avtal träffats före den 1 juli 1986.

Riksskatteverkets anvisningar m m om skattskyldighet för uthyrning eller upplåtelse av rörelselokal.

RSV Im 1986:3

Riksskatteverket (RSV) har med stöd av 61 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) beslutat meddela följande anvisningar med anledning av lagarna (1979:304¹ och 1985:1116²) om ändring i ML.

Utkom från trycket den 30 maj 1986

1 Allmänt

Genom lagen (1979:304) om ändring i ML har fr o m den 1 juli 1979 införts en möjlighet för fastighetsägare att bli skattskyldig för uthyrning helt eller delvis av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt ML för användning i verksamhet som medför skattskyldighet till

¹ Prop 1978/79:141, SkU 1978/79:52

² Prop 1985/86:47, SkU 1985/86:17

RSV Im 1986:3

mervärdeskatt (2 § fjärde stycket). Samma gäller upplåtelse av bostadsrätt.

Lagstiftningen syftar till att undanröja den kumulativa skatteeffekten, som uppkommer genom att mervärdeskatt vid ny-, till- eller ombyggnad eller reparation och underhåll m m av uthyrd rörelselokal eller rörelsefastighet bekostas av fastighetsägaren och därför påverkar hyrans storlek. Har frivillig skattskyldighet medgetts skall fastighetsägaren redovisa skatt på uthyrning, som omfattas av skattskyldigheten.

Denna skyldighet att redovisa skatt medför rätt till avdrag för ingående skatt hos den skattskyldige hyresgästen.

Följande lagrum är särskilt tillämpliga i fråga om den frivilliga skattskyldigheten:

- 2 § fjärde och femte stycket ML
- 10 § tredje stycket ML
- 14 § första stycket 1) ML
- 15 § femte och sjunde stycket ML
- 16 § femte stycket ML
- 73 § tredje stycket ML
- anv till 2 §, punkt 1 första och elfte stycket ML
- anv till 5 §, andra stycket ML
- anv till 17 §, åttonde och nionde stycket ML

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal kompletteras i 17 § femte stycket ML med en specialbestämmelse som gäller koncernföretag. Om ett sådant tillhandahåller annat företag, som är skattskyldigt enligt ML, inom samma koncern en tjänst som inte är skattepliktig (t ex uthyrning där skattskyldighet ej föreligger) får det andra företaget göra avdrag för den skatt som belöper på det förstnämnda företaget förvärv eller införsel för tillhandahållande av tjänsten, i den mån avdragsrätt hade förelegat om förvärvet eller införseln hade gjorts av det andra företaget.

Koncernföretags möjlighet att föra över skatt till annat företag inom samma koncern innebär, att de kumulativa skatteeffekterna för fastighetsägaren undanröjs, utan att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning behöver tillämpas.

Den frivilliga skattskyldigheten förutsätter uthyrning eller upplåtelse av rörelselokal för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML eller verksamhet för vilken hyresgästen är tekniskt skattskyldig eller skattskyldig genom frivilligt inträde. I fortsättningen användes dock uttrycket "mervärdeskattepliktig" eller kortare "skattepliktig verksamhet" för att beteckna verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Med uthyrning avses även upplåtelse av bostadsrätt.

2 Skattskyldighet

2.1 Allmänt

Den frivilliga skattskyldigheten kan avse både fysiska och juridiska personer. Endast fastighetsägare kan dock bli skattskyldig. Med fastighetsägare likställs tomträttsinnehavare. Samma gäller den som äger byggnad

eller annan anläggning som enligt 7 § ML räknas som fastighet.

Uthyrningen skall ske för stadigvarande användning i mervärdeskattepliktig verksamhet. Uthyrning av lokal enbart för användning i skattefri verksamhet, t ex läkarpraktik, kan således aldrig medföra skattskyldighet. Inte heller kan fastighetsägare bli skattskyldig för uthyrning till någon som i sin tur hyr ut samma lokaler, även om de används i skattepliktig verksamhet. Fastighetsägaren kan dock medges skattskyldighet om en hyresgäst återuthyr del av lokal i vilken han bedriver skattepliktig verksamhet.

Eftersom skattskyldigheten är frivillig får fastighetsägaren själv välja vilka lokaler som skall omfattas av skattskyldigheten. Fastighetsägaren ansöker skriftligen hos länsstyrelsen om att bli skattskyldig.

Fastighetsägaren medges vanligen skattskyldighet om hyresgästen bedriver mervärdeskattepliktig verksamhet i lokalen. Länsstyrelsen har dock i speciella fall möjlighet att besluta att skattskyldighet inte skall medges.

Länsstyrelsen utfärdar ett särskilt beslut om skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal. Har skattskyldighet inte medgetts för samtliga byggnader eller lokaler, anges detta i beslutet.

Den som blivit skattskyldig för uthyrning av rörelselokal kvarstår som skattskyldig så länge förutsättningar härför föreligger. Någon möjlighet att frivilligt gå ur systemet föreligger således inte.

Angående ansökan, registrering och avregistrering, se vidare avsnitt 12.

Anvisningar:

Länsstyrelsen meddelar särskilt beslut om skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal efter ansökan av fastighetsägaren på blankett enligt av RSV fastställt formulär.

Länsstyrelsen har att pröva fastighetsägarens ansökan. Mot bakgrund av syftet med införandet av bestämmelserna om skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal, bör från skattskyldighet exempelvis undantas lokaler som används i skattepliktig verksamhet som inte medför redovisningsskyldighet.

Förändras en hyresgästs verksamhet så att redovisningsskyldighet inte längre föreligger, bör fastighetsägaren kvarstå som skattskyldig för uthyrningen. Samma gäller om en lokal, som omfattas av skattskyldigheten, uthyrs för användning i skattepliktig verksamhet till en hyresgäst som inte är redovisningsskyldig för mervärdeskatt.

Skattskyldighet medges tidigast från den dag ansökan inkommer till länsstyrelsen.

Föreligger förutsättningar för skattskyldighet först vid en senare tidpunkt, gäller skattskyldigheten från detta datum.

2.2 Definitioner och begrepp

2.2.1 Byggnad eller annan anläggning

Frivillig skattskyldighet medges endast för uthyrning av byggnad eller

RSV Im 1986:3

annan anläggning som utgör fastighet enligt ML. Byggnad räknas som fastighet om den anbragts för stadigvarande bruk på egen eller annans mark. Även byggnadstillbehör till sådan byggnad och s k omedelbara fastighetstillbehör räknas som fastighet. Däremot är industri- och s k verksamhetstillbehör att anses som vara.

Tillfällig byggnad anses inte utgöra fastighet. Byggnad som uppförts med avsikt att endast användas under en kort tid, men som trots detta bibehållits på platsen lång tid anses inte som tillfällig, (jfr prop 1979/80:40 om fastighetstaxering, s 59 och 60).

Anvisningar:

Har byggnadslov för nybyggnad medgetts i enlighet med 56 § 1 mom byggnadsstadgan (SFS 1969:612)¹, bör fråga anses vara om stadigvarande bruk. Byggnad anses dock alltid anbragd för stadigvarande bruk om den funnits eller med säkerhet kommer att bli kvar på samma plats i fem år.

Skattskyldigheten för uthyrning av byggnad innefattar allt som tillhör denna, t ex personhissar, sanitetsanläggningar m m. Av praktiska skäl bör skattskyldigheten omfatta uthyrning av industri- och verksamhetstillbehör, förutsatt att inte särskild ersättning tas ut för uthyrningen av de skattepliktiga varorna. Uthyrning av andra tillbehör än industri- och verksamhetstillbehör anses alltid som varuuthyrning.

Till annan anläggning räknas exempelvis parkeringsplats, stenkross, spåranläggning och i vissa fall bensinpump med cistern. Med sådan anläggning avses även brandlarm, sprinkler eller annan anläggning avsedd för byggnadens allmänna funktion och som tillhör annan än den som äger byggnaden.

2.2.2 Fastighetsägare

Anvisningar:

Med fastighetsägare jämställs den som äger anläggning som inmonterats i vad som utgör fastighet enligt ML.

2.2.3 Uthyrning

Frivillig skattskyldighet kan endast medges för uthyrda lokaler. Med uthyrning jämställs upplåtelse av bostadsrätt.

Anvisningar:

Skattskyldighet medges endast för lokaler för vilka hyreskontrakt tecknats. Lokaler som enbart återuthyrs omfattas inte av skattskyldigheten, även om den som hyr i andra hand använder dessa i mervärdeskattepliktig verksamhet.

2.2.4 Stadigvarande användning

Skattskyldigheten förutsätter att syftet med uthyrningen är att den skall

¹ Omtryck i SFS 1981:873

ske kontinuerligt till skattepliktig hyresgäst för användning i sådan verksamhet.

RSV Im 1986:3

Anvisningar:

Uthyrning av lokal för stadigvarande användning får anses föreligga när en påbörjad uthyrning för mervärdeskattepliktigt ändamål sker oavbrutet resterande del av beskattningsåret och därutöver minst nio kalendermånader.

3 Besvär

Talan mot länsstyrelsens beslut om skattskyldighet förs genom besvär över beslutet hos länsrätten. På samma sätt överklagas beslut om avregistrering till länsrätten. I registrerings- respektive avregistreringsbeslutet lämnas närmare upplysningar om hur man överklagar.

4 Beskattningsvärde

Beskattningsvärdet utgör 60 % av vederlaget. Detta motsvarar vid nu gällande skattesats (19 %) ett pålägg före skatt med 12,87 %.

Vid upplåtelse av bostadsrätt utgörs vederlaget av årsavgiften. Inträdesavgift, grundavgift (insats) och övriga avgifter samt kapitaltillskott inräknas således inte i vederlaget.

Anvisningar:

Med vederlag avses hyran. Särskilt debiterad ersättning för uppvärmning, varmvatten, elektrisk ström eller avgift för vatten och avlopp inräknas inte i hyran. Ingår enligt avtal sådan ersättning i hyran inräknas denna emellertid i det skattepliktiga vederlaget.

Bedriver en hyresgäst en verksamhet som innefattar en mervärdeskattepliktig verksamhetsgren och en skattefri sådan (blandad verksamhet) i samma lokal utgörs ändock vederlaget av hela hyresbeloppet.

Vid upplåtelse av bostadsrätt utgörs vederlaget av årsavgiften.

5 Fastighetsägares avdragsrätt

5.1 Allmänt

De allmänna reglerna i 17 och 18 §§ ML gäller även vid verksamhet som avser uthyrning av rörelselokaler. Detta innebär att fastighetsägaren har rätt till avdrag för mervärdeskattebelagda kostnader hänförliga till den skattepliktiga uthyrningen, t ex för ny-, till- eller ombyggnad, reparationer, underhåll, kontorsmaterial, representation m m.

Enligt andra stycket av anvisningarna till 5 § avses med ingående skatt även skatt som enligt 16 § fjärde eller femte stycket upptagits i faktura eller intyg.

Enligt 16 § fjärde stycket ML skall byggnadsföretag, som säljer en fastighet som utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen och som ännu inte tagits i bruk i denna, utfärda en faktura om köparen begärt det. Av

RSV Im 1986:3

fakturan skall framgå den utgående skatt säljaren redovisat eller har att redovisa för gjorda uttag av skattepliktiga tjänster för fastigheten. Angående avdragsrätt i anledning av uttagsbeskattning i byggnadsrörelsen utan samband med försäljning, se vidare avsnitt 10.

Vad beträffar en fastighetsköparens avdragsrätt för skatt som upptagits i av säljaren utfärdat intyg enligt 16 § femte stycket, se vidare avsnitt 8.

5.2 Hel byggnad hyrs ut

Är fastighetsägaren skattskyldig för uthyrning av hel byggnad har han rätt till avdrag för all mervärdeskatt som avser byggnaden (uthyrningen).

5.3 Del av byggnad hyrs ut

Är fastighetsägare skattskyldig för uthyrning av del av byggnad har han rätt till avdrag för all mervärdeskatt som belöper på den uthyrda delen. Därav följer att kostnader som avser den del av fastigheten, som inte hyrs ut eller inte används i mervärdeskattepliktig verksamhet, inte omfattas av avdragsrätten. Betr gemensamma förvärv, se vidare avsnitt 5.3.1.

5.3.1 Gemensamma förvärv

Förvärv som fastighetsägare gör kan avse både rörelselokaler som uthyrs på sådant sätt att skattskyldighet föreligger och lokaler som faller utanför MLs beskattningsområde. I dessa fall får beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Se dock punkten 5.3.2 betr lagerhållning.

Anvisningar:

Gemensamma förvärv kan avse omläggning av tak, omputsning av fasader, allmänna installationer för vatten, värme och sanitet samt arbeten som avser gemensamma ytor såsom trappuppgångar, planteringar o d. Till samfälliga kostnader räknas även gemensamma administrationskostnader.

Uppdelning av den ingående skatten på avdragsgill och inte avdragsgill skatt bör lämpligen göras utifrån produktionskostnad för lokallägenhetsyta i vardera verksamhetsgrenen. Även andra bedömningsgrunder kan dock komma i fråga. Som exempel kan nämnas lokallägenhetsyta och byggnadsvolym.

Om ett förvärv till mer än 95 % avser den del av fastigheten som omfattas av skattskyldigheten, får hela skatten dras av utan uppdelning.

Uppgår den ingående skatten för ett gemensamt förvärv till högst 1 000 kr, får skatten dras av i sin helhet utan uppdelning efter skälig grund, förutsatt att skattskyldighet föreligger för mer än 95 % av omsättningen. I omsättningen inräknas inte utgående mervärdeskatt och särskilt debiterade ersättningar.

5.3.2 Lagerhållning

Fastighetsägare, som inte bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet (byggnadsrörelse) och som införskaffar material som läggs i förråd för kommande bruk, skall i princip göra avdrag för skatt på förvärvet när det bokförs eller kontant betalning erläggs. Vid blandad verksamhet är detta svårt att effektuera eftersom man inte vet den exakta användningen. Avdrag bör därför i princip inte ske förrän fastighetsägaren med säkerhet vet att materialet skall användas i den skattepliktiga verksamhetsgrenen. Betr uttag, se vidare avsnitt 10.

Anvisningar:

Någon uppdelning av skatten efter skäligen grund bör inte ske när fastighetsägare, som inte bedriver byggnadsrörelse, införskaffar material som läggs i lager utan att användas direkt. I sådana fall bör avdrag ske först när materialet tas i bruk för användning i lokal som omfattas av skattskyldigheten.

5.4 Retroaktiv avdragsrätt

Har fastighetsägare inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket utförts ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten medgetts skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal får han göra avdrag för ingående skatt hänförlig till byggnadsarbetena till den del de avser uthyrda lokaler. För ingående skatt på driftskostnad föreligger dock inte någon möjlighet till retroaktivt avdrag.

Avdrag får i sin helhet göras i den redovisningsperiod för vilken han blivit skattskyldig. Skattskyldighet kan medges tidigast per ansökningsdagen, jfr avsnitt 2.1.

Anvisningar:

Byggnadsarbeten får anses utförda under det år slutbesiktning eller annan åtgärd ägt rum som innebär beställarens godkännande av entreprenaden.

Om besiktning eller annan åtgärd inte vidtagits bör byggnadsarbetena anses utförda när lokalerna i huvudsak tagits i bruk eller kunnat tas i bruk. Med huvudsakligen tagits i bruk avses att inflyttning skett till minst 80 %.

Exempel:

Ansökan om skattskyldighet inkommer till länsstyrelsen den 1 december 1986. Slutbesiktning i anledning av ombyggnad har skett den 1 september 1983. I beslut som meddelas den 5 januari 1987 medges skattskyldighet från den 1 december 1986.

Fastighetsägaren får då dra av ingående skatt som hänförs sig till ombyggnationen. För driftskostnad får avdrag endast göras för ingående skatt hänförlig till arbeten som utförts efter den 30 november 1986.

5.4.1 Konsekvenser vid inkomsttaxeringen

Enligt 73 § andra stycket ML utgör återbetald, avkortad eller avskriven mervärdeskatt, för vilken avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen, skattepliktig intäkt vid inkomsttaxeringen.

Anvisningar:

Belopp för vilket retroaktivt avdrag medgetts upptas vid inkomstredovisningen som intäkt i förvärvskälla i den mån avdrag medgetts för den ingående skatten vid inkomsttaxeringen.

Exempel:

År 1 uppförs en byggnad för 1 miljon kr, varav mervärdeskatten utgör 100 000 kr. Vid taxeringar år 2 och 3 utnyttjas avdrag för värdeminskning med 1,5 % på ett underlag av 1 miljon, d v s med 15 000 kr vardera året. Totalt har alltså 30 000 kr i värdeminskning utnyttjats av den skattskyldige. Av detta belopp får $100\,000 / 1\,000\,000 \times 30\,000 = 3\,000$ kr anses utgöra avdragen mervärdeskatt.

Om frivillig skattskyldighet medges under år 3 kan 100 000 kr dras av i moms i den första redovisningsperiod från vilken man blivit skattskyldig. År 4 skall som intäkt i inkomstdeklarationen tas upp 3 000 kr d v s den mervärdeskatt som tidigare kan anses ha dragits av vid inkomstbeskattningen. Vidare minskas fr o m år 4 underlaget för värdeminskning med 100 000 kr till 900 000 kr.

6 Hyresgästs avdragsrätt

En förutsättning för den frivilliga skattskyldigheten är att hyresgästen bedriver mervärdeskattepliktig verksamhet i de förhyrda lokalerna.

Redovisningsskyldig hyresgäst har avdragsrätt enligt de allmänna reglerna i ML för den skatt som debiterats på hyran. Detta innebär att om hyresgästen bedriver blandad verksamhet i samma lokaler, föreligger avdragsrätt endast för den del av skatten som belöper på den skattepliktiga verksamheten, jfr avsnitt 4.

7 Återföringsregler

7.1 Allmänt

Om förutsättningar för skattskyldighet inte längre föreligger, skall åtnjutna avdrag återföras till beskattning. Ang skyldighet att till länsstyrelsen anmäla förhållanden som kan föranleda återföringskyldighet, se vidare avsnitt 12.

Den avdragna skatten skall i sin helhet återföras om uthyrd byggnad eller lokal tas i anspråk för icke mervärdeskattepliktig verksamhet inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten börjat gälla, jfr avsnitt 2.1. Om tre men inte sex år förflutit skall halva beloppet återföras. Efter sex år sker inte någon återföring. Motsvarande gäller om fastigheten säljs.

Säljs aktierna i ett aktiebolag eller handelsbolag skall återföring inte ske. I sådana fall är bolaget alltså skattskyldigt och ägare till fastigheten, även om delägarna inte är desamma.

Om en hyresgästs verksamhet förändras så att redovisningsskyldighet inte längre föreligger, skall någon återföring inte ske. Inte heller skall återföring ske om en lokal, som omfattas av skattskyldigheten, uthyres för användning i skattepliktig verksamhet till en hyresgäst som inte är redovisningsskyldig, jfr avsnitt 2.1.

Återföring skall endast ske för den del av fastigheten för vilken skattskyldighet på grund av ändrade förhållanden inte längre föreligger. För fastighetsdel som inte berörs av förändringarna sker således ingen återföring.

Anvisningar:

Tidsfristerna om tre och sex år räknas för varje byggnad eller lokal från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten börjat gälla för den byggnaden eller lokalen. Om den frivilliga skattskyldigheten för en byggnad inträder successivt, d v s allteftersom den tas i anspråk för skattepliktig uthyrning, kan förutsättningarna för återföring således vara uppfyllda för vissa lokaler men inte för andra.

Återföringsskyldigheten avser all avdragen skatt som belöper på lokal för vilken skattskyldighet medgetts. Har industri- och verksamhetstillbehör inbegripits i lokaluthyrningen omfattas även avdragen skatt avseende dessa av återföringsskyldigheten, jfr avsnitt 2.2.1.

Återföring sker genom att den ingående skatten minskas i den redovisningsperiod under vilken återföring skall ske. Om den ingående skatten för perioden inte täcker det belopp som skall återföras, kan återföringsbeloppet tas upp som utgående skatt.

Länsstyrelsen underrättas om återföringen genom följebrev och kryssmarkering i därför avsedd ruta i deklarationen för redovisningsperioden. I följebrevet anges det återförda beloppets storlek. Har hela eller del av beloppet tagits upp som utgående skatt anges även detta.

7.1.2 Ändrade uthyrningsförhållanden

Återföring skall ske om skattskyldig hyresgäst flyttar och ny hyresgäst, som inte är skattskyldig, flyttar in eller om fastighetsägaren själv tar lokal i anspråk för användning i icke mervärdeskattepliktig verksamhet. Samma skall i princip gälla om hyresgäst upphör med verksamhet som medför skattskyldighet. Om emellertid verksamheten ändras så att i en och samma lokal fortsättningsvis skall bedrivas blandad verksamhet, t ex viss del återuthyrs, bör i regel någon återföring inte ske.

Föreligger förutsättning för återföring skall detta ske i den redovisningsperiod under vilken den skattepliktiga uthyrningen eller upplåtelsen upphört.

RSV Im 1986:3

Anvisningar:

Om uthyrning av lokal som omfattas av skattskyldigheten upphör, bör återföring ske först när lokalen tas i anspråk för icke mervärdeskattepliktig verksamhet. Huruvida och i vilken omfattning återföring då skall ske får bedömas utifrån tidpunkten för när den skattepliktiga uthyrningen upphörde.

7.1.3 Fastighetsförsäljning

Återföring skall ske om uthyrd fastighet eller del därav säljs. Betr benefika fång (överlåtelse utan vederlag), se vidare avsnitt 9.

Anvisningar:

Fastighet eller del därav anses i mervärdeskattehänseende såld när äganderätten övergått till nye ägaren. Om inte annat uttryckligen avtalats i köpekontraktet anses äganderätten övergå när köpekontraktet undertecknats. Avtalsbestämmelser som innebär att köpet inte skall fullföljas om köparen inte erlägger full köpeskillning bör inte föranleda till annan bedömning.

Kontraksdatum bör gälla även om försäljningen gjorts beroende av villkor eller av myndighets godkännande. Skulle sådant villkor inte uppfyllas eller sådant tillstånd inte ges upphävs som regel fastighetsförsäljningen. Någon återföring sker då inte heller.

Tillträder köparen fastigheten vid senare tidpunkt än kontraksdatum, kvarstår säljaren som skattskyldig fram till dess han frånträder fastigheten. Detta gäller endast under förutsättning att han fortsätter uthyrnings- eller upplåtelseverksamheten.

Återföring skall ske i den redovisningsperiod under vilken fastigheten sålts eller, om säljaren kvarstår som skattskyldig även efter försäljningen, i den redovisningsperiod under vilken frånträde sker.

Betr konkurs, se vidare avsnitt 12.

Anvisningar:

Sammanfaller inte tidpunkten för köpekontraktets undertecknande med köparens tillträde, anses säljaren, om annat inte uttryckligen avtalats som skattskyldig för uthyrningen av fastigheten fram till dess han frånträder. Huruvida och i vilken omfattning återföring skall ske bedöms utifrån tidpunkten för frånträdet.

7.2 Uthyrd byggnad eller lokal skadas eller förstörs

Skadas eller förstörs byggnad eller lokal, t ex genom brand, har ägaren rätt till avdrag för ingående skatt som hänförs till skadans avhjälpande oavsett om den skadevållande eller försäkringsgivaren ersätter skadan.

Anvisningar:

Under förutsättning att byggnaden eller lokalen efter reparation eller återuppförande uthyrs på sådant sätt att skattskyldighet

alltjämt föreligger återförs inte den avdragna ingående skatten. Ny tidsfrist beräknas inte heller. I den mån byggnaden efter skadans avhjälpande övergår från skattskyldig till ej skattskyldig hyresgäst gäller dock återföringsreglerna.

7.3 Konsekvenser vid inkomsttaxeringen

Enligt 73 § tredje stycket ML får återförd ingående skatt, i den mån beloppet betalats till staten, dras av som driftkostnad i förvärvskällan rörelse eller annan fastighet.

Anvisningar:

Återförd ingående skatt anses även betald när skatten fastställs och beloppet reducerat avdragsgill ingående skatt.

8 Avdrag för skatt enligt intyg utfärdat av säljaren

Vid fastighetsförsäljning som medför återföringsskyldighet kan köpare, som avser att hyra ut lokaler för användning i skattepliktig verksamhet eller själv använda lokalerna i sådan verksamhet, få avdrag för den skatt säljaren har att återföra. I sådana fall skall köparen begära att säljaren utfärdar ett intyg om skattens storlek.

Intyget utgör sedan underlag för köparens avdragsrätt. Rätten till avdrag är begränsad till den skatt enligt intyget som svarar mot skattskyldigheten. Möjligheten till sådant avdrag står öppen i tre år räknat från dagen för förvärvet.

Säljs byggnad eller del därav innan tre år förflutit från förvärvet, kan rätten till avdrag inte överföras till den nye förvärvaren.

Vid transportköp, se avsnitt 12, är det den siste köparen, till vilken köpehandlingen transporteras, som är berättigad till avdrag enligt intyget. Har intyg inte utfärdats får han begära att den återföringsskyldige säljaren utfärdar ett sådant.

Anvisningar:

Vad nedan sägs om köpare avser vid transportköp endast den siste till vilken köpehandlingen transporteras.

En köpare anses berättigad till avdrag för hela skattebeloppet enligt intyget, om han är frivilligt skattskyldig i samma omfattning och för samma lokaler som säljaren. Motsvarande gäller om lokalerna används i egen mervärdeskattepliktig verksamhet. Har exempelvis säljaren nyttjat en tredjedel av fastigheten för skattepliktig uthyrning och köparen är skattskyldig för uthyrning av samma lokaler, föreligger full avdragsrätt för skatten enligt intyget. Om köparen hyr ut en tredjedel av fastigheten men fråga är om andra lokaler än de för vilka säljaren varit skattskyldig, föreligger däremot inte någon avdragsrätt.

Avser köparen att hyra ut eller själv använda mindre del av fastigheten än vad säljaren gjorde i sin skattepliktiga uthyrningsverksamhet, begränsas avdragsrätten i motsvarande grad. Detta innebär att avdrag endast medges för skatt hänförlig till

RSV Im 1986:3

den del av fastigheten som även fortsättningsvis används i verksamhet som medför skattskyldighet.

Rätten till avdrag för skattebelopp enligt intyget föreligger i tre år räknat från dagen för förvärvet, jfr avsnitt 7.1.3. Har exempelvis säljaren nyttjat hela fastigheten för skattepliktig uthyrning och köparen blir skattskyldig för uthyrning av hälften först ett år efter förvärvet, får han avdrag med 50 % av skatten enligt intyget. Rätten till avdrag för resterande belopp kvarstår i ytterligare två år. Om fastigheten eller del därav säljs inom treårsperioden, kan outnyttjade avdrag hänförliga till vad som avyttras inte överföras till förvärvaren. En fastighetsägares avdragsrätt begränsas således till att endast avse skatt som upptagits i intyg utfärdat i anledning av hans förvärv.

9 Benefika fång

Med benefika fång avses en överlåtelse utan vederlag, exempelvis genom arv, gåva och bodelning. Bestämmelserna är däremot inte tillämpliga i de fall fastighet överläts mot vederlag men på sådana villkor att överlåtelsen i andra skattesammanhang likställs med ett benefikt fång.

Överlåtelse utan vederlag av en fastighet eller del därav, som omfattas av skattskyldigheten, utlöser inte någon återföringskyldighet. Förvärvaren träder i överlåtarens ställe vid beräkningen av de i ML föreskrivna tidsfristerna. Samma gäller andra rättigheter och skyldigheter som tillkommer fastighetsägaren (överlåtaren) enligt ML.

Anvisningar:

Egendom som en avliden person lämnar efter sig anses alltid ha övergått till dödsboet genom arv.

Om en arvinge i samband med arvskifte löser ut de övriga dödsbodelägarna och därigenom ensam förvärvar fastigheten bör hans fång anses utgöra arv, inte köp.

10 Uttag av vara eller tjänst

Uttag av skattepliktig vara eller tjänst betraktas som omsättning och skall normalt beskattas.

RSV har utfärdat särskilda anvisningar i fråga om uttag av vara samt uttag av tjänst i annan verksamhet än byggnadsverksamhet (RSFS 1981:28, RSV Im 1981:5).

Fr o m den 1 januari 1981 är den som bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet (byggnadsrörelse) skattskyldig för tjänster som utförs på egen förvaltningsfastighet (eget regiarbete). Detsamma gäller upphandlade tjänster som utförs på sådan fastighet. Beskattningen är konstruerad som en uttagsbeskattning.

RSV har även utfärdat särskilda anvisningar i fråga om beskattning av uttag av tjänster i yrkesmässig byggnadsverksamhet m m (RSFS 1981:4, RSV Im 1981:3).

Den som bedriver byggnadsrörelse jämte uthyrning av rörelselokal (fastighetsförvaltning) och som uttagsbeskattas i byggnadsrörelsen för

tjänster uttagna på en förvaltningsfastighet, kan få avdrag för ingående skatt i uthyrningsverksamheten. Avdrag erhålls efter samma grunder som gäller för andra skattskyldiga fastighetsägare.

Anvisningar:

Har uttagsbeskattning skett i byggnadsrörelse som är kombinerad med uthyrning av rörelselokal, kan avdrag för ingående skatt erhållas i uthyrningsverksamheten. Avdraget utgörs, beroende på skattskyldighetens omfattning, av hela eller del av den utgående skatt som redovisas i byggnadsverksamheten för uttaget. Avdrag för ingående skatt styrks med handling innehållande uppgifter om beskattningsvärde och skattebelopp.

11 Konkurs

Om förutsättningar för återföring uppstår efter det att fastighetsägaren försatts i konkurs skall återföring ske i konkursboets redovisning, se vidare RSVs anvisningar m m om redovisning av mervärdeskatt vid konkurs (RSFS 1984:5 Im 1984:1).

12 Registrering m m

En fastighetsägare som vill bli registrerad som skattskyldig för uthyrning av rörelselokal skall skriftligen ansöka om detta hos länsstyrelsen. Vid transportköp (förutsättningarna för att sådant köp skall anses föreligga är desamma som enligt 7 § stämpelskattelagen, SFS (1984:404) är det den siste köparen till vilken köpehandlingarna transporteras som skall ansöka om frivillig skattskyldighet. Registrering sker efter prövning av den ansökan om frivillig skattskyldighet, som bifogas registreringsanmälan. Ang länsstyrelsens prövning, se avsnitt 2.1.

Uthyrning av rörelselokal är i allmänhet att hänföra till inkomstslaget annan fastighet. Om en fastighetsägare emellertid redan tidigare är registrerad för en och samma verksamhet, t ex inkomst av jordbruksfastighet, bör en särskild registrering ske för uthyrningsverksamheten.

Är ledning, förvaltning och drift gemensam för flera fastigheter behandlas dessa i regel som en förvärvskälla (verksamhet). I annat fall kan länsstyrelsen besluta att samtliga verksamheter i redovisningshänseende skall anses som en verksamhet (5 § första stycket ML).

Redovisningsskyldigheten bedöms för varje registrerad verksamhet. Någon möjlighet till förtida inträde (uppbyggnadsskede) föreligger inte vad gäller skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal (2 § sjätte stycket ML).

Länsstyrelsen fattar ett särskilt beslut om skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal. Skattskyldighet för ytterligare uthyrning förutsätter en särskild anmälan.

Den som registreras för uthyrning av rörelselokal kvarstår som skattskyldig fram till dess länsstyrelsen beslutar att avregistrering skall ske. Beslut om avregistrering kan överklagas till länsrätten, jfr avsnitt 3.

En fastighetsägare är skyldig att till länsstyrelsen anmäla ändrade förhållanden som inverkar på skatt- och/eller återföringsskyldigheten, jfr avsnitt 7.

RSV Im 1986:3

Anvisningar:

En särskild ansökan om skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal lämnas för varje taxeringsenhet. Till ansökan fogas kopia av lagfartsbevis eller motsvarande handling. Har fastigheten förvärvats genom transportköp bifogas även kopia av försäkran (förklaring) att fråga är om ett sådant köp.

Transportköp anses föreligga när en köpare i sin tur säljer fastigheten vidare utan annat tillägg till eller ändring i köpevillkoren än som gäller tiden för tillträde, betalning och, vid ändrade inteckningsförhållanden, sättet för betalningen. Dessutom krävs att lagfart söks på samtliga köp inom tre månader räknat från det första köpet.

För skattskyldighet för uthyrning av ytterligare lokaler fordras ny ansökan, och ett nytt kompletterande beslut av länsstyrelsen.

Varje verksamhet (förvärvskälla) registreras för sig. Om ledning, förvaltning och drift är gemensam för flera fastigheter, bör dessa behandlas som en verksamhet.

En fastighetsägare som är fysisk person, bör registreras i det län där han är bosatt.

Ägs fastighet av flera gemensamt måste samtliga delägare ansöka om skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal. Länsstyrelsen kan dock — efter ansökan av samtliga delägare — besluta att en av dem skall vara skattskyldig för uthyrningen och svara för mervärdeskatteredovisningen (s k enmansredovisning). Beslut om enmansredovisning bör meddelas endast om särskilda skäl föreligger.

En fastighetsägare är skyldig att anmäla till länsstyrelsen om

- hyresgäst upphör att bedriva skattepliktig verksamhet
- hyresgäst avflyttar och den nye hyresgästen inte bedriver skattepliktig verksamhet
- fastighet eller del därav säljs eller överläts genom ett benefikt fång
- han själv tar lokal, som omfattas av skattskyldigheten, i anspråk för icke mervärdeskattepliktig verksamhet

Anmälningsskyldighet föreligger inte om en skattskyldig hyresgästs skattepliktiga omsättning minskar så att redovisningsskyldighet inte längre föreligger. Samma gäller om i lokal som omfattas av skattskyldigheten flyttar in en ny hyresgäst som är skattskyldig men inte redovisningsskyldig för mervärdeskatt.

Dessa anvisningar skall tillämpas från den 1 juli 1986. Efter denna tidpunkt skall RSV:s anvisningar RSFS 1979:32, RSV Im 1979:7 inte längre tillämpas.

Följande skall dock beaktas i samband med övergången.

De äldre anvisningarna om beräkning av återföringsfristerna tillämpas på beslut som meddelas före ingången av juli månad 1986.

Riksskatteverkets anvisningar m m om skatteplikt för tekniska konsulttjänster

RSV Im
1986:4

Riksskatteverket (RSV) har med stöd av 61 § lagen (1968:430) om mer-
värdeskatt (ML) beslutat meddela följande anvisningar m m med anled-
ning av lagen (1985:1116)¹ om ändring i ML.

Utkom från trycket
den 19 juni 1986

1 Allmänt

Före den 1 juli 1986 gäller att tjänst är skattepliktig när den avser projektering, ritning, konstruktion, eller därmed jämförlig tjänst beträffande mark, byggnad eller annan anläggning som enligt ML utgör fastighet (10 § första stycket 5 ML). Från och med den 1 juli 1986 gäller att tjänst dessutom är skattepliktig när den avser kontroll och besiktning beträffande mark, byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt ML samt när den avser byggledning. Skatteplikt införs samtidigt för tjänst som avser skattepliktig vara och innefattar projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst samt produktutveckling (10 § första stycket 1 ML).

Beskattningsvärdet utgörs av 20 procent av vederlaget och, vid uttag, 20 procent av saluvärdet vid omsättning av dels tjänster som avses i 10 § första stycket 5) ML och dels de tjänster enligt 10 § första stycket 1) ML som innefattar kontroll samt projektering, ritning, konstruktion och därmed jämförlig tjänst då dessa tjänster avser industritillbehör eller annan maskin, utrustning eller särskild inredning i byggnad, som enligt 7 § andra stycket ML räknas som vara (s k verksamhetstillbehör). Beskattningsvärdet för övriga skattepliktiga tjänster enligt 10 § första stycket 1) ML utgörs av vederlaget. Markundersökning som utförs i samband med planerat eller pågående byggnadsarbete omfattas även av den 20-procentiga reduceringsregeln.

Nämnda tjänster, s k tekniska konsulttjänster, kan lämpligen uppdelas i två områden. Det ena är sådana tjänster som avser ett planerat, pågående eller avslutat byggnads- eller anläggningsarbete. Det andra avser motsvarande tjänster utanför byggområdet.

2 Byggkonsulttjänster

2.1 Definitioner och begrepp

Anvisningar:

Med byggkonsulttjänst avses här

- projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst enligt 10 § första stycket 1) vad avser industri- och verksamhetstillbehör eller 5) ML,
- byggledning enligt 10 § första stycket 5) ML,
- kontroll enligt 10 § första stycket 1) ML vad avser industri- och verksamhetstillbehör eller kontroll och besiktning enligt 10 § första stycket 5) ML, eller

¹ Prop 1985/86:47
SkU 1985/86:17

RSV Im 1986:4

- markundersökning enligt 10 § första stycket 2) ML då tjänsten utförs i samband med planerat eller pågående byggnadsarbete.

Den som tillhandahåller nämnda tjänster benämns nedan byggkonsult. Hit hänförs såväl arkitekter som byggnadsingenjörer och andra konsulter verksamma inom byggnads- och anläggningsbranschen.

Ett byggkonsultuppdrag innefattar tjänster som utförs i enlighet med av beställaren tillhandahållet program eller lämnade direktiv. Uppdraget bedrivs ofta i projektform. Ett projekt kan indelas i följande skeden.

Utredningsskede	- Omfattar bl a lokaliseringsutredningar, myndighetskontakter, juridiska och ekonomiska utredningar, upprättande av tid- och resursplan samt utredningar om byggnadsmaterial.
Projekteringsskede	- Omfattar bl a utarbetande och analyser av olika förslag avseende planlösningar och utformning av projektet. Avser även utformning av handlingar för upphandling, inköp och byggande samt bl a byggnadsbeskrivningar, mängdförteckningar, byggbudget, konstruktions- och ritarbeten, projekteringsledning samt anbudsgranskning, värdering och upphandling.
Byggskede (produktionsskede)	- Omfattar bl a ledning av byggarbeten på plats, teknisk och ekonomisk kontroll av arbetena, projektledning samt slut- och garantibesiktningar.
Driftskede (förvaltningskede)	- Omfattar bl a löpande skötsel och underhållsplanering, om- och tillbyggnadsprojekt samt besiktningar.

2.2 Huvudsaklighetsprincipen

Huvudsaklighetsprincipen innebär på mervärdesskatteområdet att skatteplikten för en tjänst bedöms utifrån dess huvudsakliga karaktär och arten av det uppdrag som en beställare lämnat. Ett byggkonsultuppdrag i projektform utgör med en helhetssyn en skattepliktig prestation. Skulle uppdraget inrymma prestationer som ligger helt utanför ett normalt konsultuppdrag, t ex markanskaffning eller byggnadsarbeten — oavsett om dessa utförs av underentreprenörer eller av egna anställda — anses dessa som särskilda tjänster som beskattas för sig.

Anvisningar:

Ett byggkonsultuppdrag bör betraktas som prestationer som i sin helhet omfattas av skatteplikten.

Om ett byggkonsultuppdrag avslutas redan efter utrednings-skedet — då det exempelvis framkommer att projektet inte kommer att ge tillräcklig lönsamhet — blir vad som då utförts att anse som en skattepliktig tjänst. Om en skattskyldig, som i huvudsak utför byggkonsulttjänster, ibland endast utför nämnda utredningar bör, av praktiska skäl, även dessa utredningar anses utgöra skattepliktiga tjänster.

2.3 Skatteplikt

2.3.1 Projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst

2.3.1.1 Industri- eller verksamhetstillbehör

Anvisningar:

Projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst bör ses med ett visst samband. Således kan enbart ritning av industri- eller verksamhetstillbehör inte anses som en skattepliktig tjänst, t ex en illustration eller en avritning. För att ritning skall vara en skattepliktig tjänst bör krävas att rittjänsten även inrymmer visst konstruktionsarbete, eller att rittjänsten kan sägas ha teknisk karaktär, t ex innebära vissa tekniska beräkningar.

2.3.1.2 Mark, byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet

Anvisningar:

För att en byggkonsulttjänst här skall vara skattepliktig måste den avse en bestämd anläggning. Detta innebär bl a att upprättande av generalplan, stadsplan och liknande samt utformning av landskapsmiljö i allmänhet inte omfattas av skatteplikten.

I åttonde stycket av anvisningarna till 10 § ML anges att som skattepliktig tjänst under punkten 5) hänförs även tjänst som avser inredning av byggnad eller anläggning. Sådana inredningsuppdrag kan bl a avse

- fast inredning
- möbler
- textilier
- armatur
- färgsättning
- material och ytbehandling
- kvaliteter för inredningssnickerier och textilier.

2.3.2 Byggledning

Begreppet byggledning innebär ett administrativt åtagande för en beställares räkning. I detta kan ingå kontakter och förhandlingar med myndigheter, upprättande och bevakande av byggnadsprogram, kalkyler

RSV Im 1986:4 och tidsplaner samt deras genomförande, beställningar och samordningar av skilda konsult- och entreprenadtjänster samt kontroll och besiktningar av pågående och färdigställda arbeten av olika slag.

Anvisningar:

Med byggledning bör även förstås sådan projektledning som innebär ett administrativt åtagande för ett skattepliktigt byggkonsultuppdrag som tillhandahålls av annan/andra. Skatteplikten för byggledning bör även omfatta sådana delar som kommer att utgöra industri- eller verksamhetstillbehör. Då byggledningen ingår i en byggnads- eller anläggningsentreprenad bör den inte ses som en självständig tjänst i entreprenadåtagandet utan anses ingå i detta. Detta gäller även om byggledningen upphandlats separat men uppdragstagaren dessutom åtagit sig särskilda entreprenadåtaganden för beställaren samt för byggledningen vid egenregiarbeten i byggbranschen där uttagsbeskattning skall ske.

2.3.3 Tillhandahållande av mängdberäkningar, byggnadsbeskrivningar, kalkyler o dyl

Upprättande av mängdförteckningar innebär att man med ledning av entreprenadhandlingar, ritningar o dyl anger lämpligt byggnadsmaterial och vilka mängder som kan beräknas gå åt. Mängdförteckningarna kan sedan ligga till grund för särskilda kostnadsberäkningar. Uppdrag i samband med detta kan vara upprättande av byggnadsbeskrivningar, förhandskalkyler, alternativkalkyler, kostnadsstyrningar, ekonomisk byggkontroll m m.

Anvisningar:

Tillhandahållande av mängdförteckningar, byggnadsbeskrivningar, kostnadsberäkningar o dyl som avser ett planerat eller pågående byggnadsarbete får anses utgöra tjänster som är skattepliktiga enligt 10 § första stycket 1) vad gäller industri- och verksamhetstillbehör och 5) ML. Skatteplikten omfattar även hållfasthetsberäkningar som utförs på en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt ML.

2.3.4 Kontroll och besiktning

Kontroll och besiktning av fastigheter utgör skattepliktiga tjänster. Undantag från skatteplikt gäller dock då sådana tjänster utförs i samband med fastighetsskötsel eller vaktföretags normala tillsyn av fastigheter.

Anvisningar:

Besiktning av industri- och verksamhetstillbehör bör anses som kontroll.

Skatteplikten för kontroll och besiktning bör även omfatta

analyser och andra tillhandahållanden som utförs i samband med uppdraget.

Exempel:

Ett uppdrag som avser kontroll av eventuella mögelskador på en fastighet kan dessutom omfatta provtagningar med analyser, utredningar om orsaken till skadan samt framställande av en åtgärdsplan. Allt detta omfattas då av skatteplikten.

Anvisningar:

Besiktning av en fastighet som sker i samband med ett värderingsuppdrag omfattas inte av skatteplikten. Den huvudsakliga karaktären på ett sådant uppdrag utgörs av värderingen, och detta är en inte skattepliktig tjänst.

En besiktning som sker av skador på fastigheter i samband med skadereglering av försäkringsfall utförs normalt som ett led i värdering vid skador. Sådant besiktning anses då inte vara skattepliktig.

Ett uppdrag avseende samordnad fastighetsskötsel inrymmer vanligen tjänster som är såväl skattepliktiga (t ex underhåll och reparationer) som inte skattepliktiga (t ex städning och översyn). Kontroll och besiktning ingår också normalt i uppdraget. Sådant skötsel är nödvändigt för drift av en fastighet. Hela uppdraget bör ses som en särskild prestation vars huvudsakliga karaktär kan betecknas som tillsyn av fastigheten. Sådant tjänst är inte skattepliktig.

Med fastighetsskötarens normala tillsyn bör här förstås att uppdraget enligt avtal avser löpande fastighetsskötsel.

Med ett vaktföretags normala tillsyn bör förstås uppdrag som till sin huvudsakliga karaktär utgör bevakning. Detta kan avse såväl löpande bevakning som enstaka uppdrag.

2.3.5 Markundersökning

Anvisningar:

Med markundersökning bör förstås såväl geologiska och geotekniska undersökningar som seismiska grundundersökningar och vibrationsmätningar.

2.4 Undantag från skatteplikt

Då byggkonsulter åtar sig fristående tjänster bedöms skatteplikten efter varje sådan prestation. I vissa fall innebär detta att tjänster tillhandahålls som inte är skattepliktiga. Som exempel på detta kan nämnas

- fastighets- och markvärderingar
- biträde i expropriations- och vattenmål
- lantmäteritekniska mätningstjänster
- arkitektarbeten som inte avser bestämda fastigheter, t ex som utförs av landskapsarkitekter.

RSV Im 1986:4

Anvisningar:

Om nämnda tjänster ingår som ett underordnat led i ett skattepliktigt uppdrag omfattas de dock enligt huvudsaklighetsprincipen av skatteplikten.

2.5 Anbudsförfarande, arkitekttävling o dyl

Framförallt större uppdrag inom byggbranschen erhålls normalt genom deltagande i anbudsförfarande eller arkitekttävlingar. Den som då inte erhåller uppdraget kan få ersättning för vissa nedlagda kostnader.

Anvisningar:

Ersättning för deltagande i anbudsförfarande, arkitekttävling o dyl i byggbranschen där uppdrag ej erhållits bör inte anses utgöra omsättning för deltagaren. Kostnader som denne haft för deltagandet får ses som ett naturligt led i en verksamhet som medför skattskyldighet varför avdragsrätt för eventuell ingående mervärdeskatt på kostnaderna bör föreligga.

2.6 ADB-tjänster

Automatisk databehandling, systemering, programmering eller annan tjänst som avser automatisk databehandling är skattepliktiga tjänster. Byggkonsulter använder sig ofta av datateknik i den egna verksamheten bl a för tekniska beräkningar, konstruktionsritningar samt hus- och markprojektering. Enbart det förhållandet att ADB används vid utförandet av ett visst uppdrag medför inte att en skattepliktig ADB-tjänst föreligger. Skatteplikten avgörs i stället av uppdragets huvudsakliga karaktär, t ex som en skattepliktig projekteringstjänst.

Ett särskilt tillhandahållande via terminal som enbart avser kartor, ritningar m m omfattas normalt inte av skatteplikten.

RSV har utfärdat särskilda anvisningar om skatteplikten för ADB-tjänster (RSV Im 1986:2).

2.7 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten för tjänster inträder vid tidpunkten för tillhandahållandet. Har dessförinnan erhållits förskott eller a conton för en beställd tjänst inträder skattskyldighet för vederlaget då det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo.

Anvisningar:

Ett byggkonsultuppdrag får anses tillhandahållet då hela uppdraget/projektet avslutats och godkänts av beställaren. Om olika konsulter svarar för skilda delar i uppdraget bör motsvarande gälla för varje sådan del.

2.8 Beskattningsvärde

Beskattningsvärdet utgör 20 procent av vederlaget och, vid uttag, 20 procent av saluvärdet vid omsättning av

- tjänst som avses i 10 § första stycket 5) ML,
- tjänst enligt 10 § första stycket 1) ML avseende industri- eller verksamhetstillbehör som innefattar kontroll samt projektering, ritning, konstruktion och därmed jämförlig tjänst och
- tjänst som innefattar undersökning av mark när tjänsten utförs i samband med planerat eller pågående byggnadsarbete.

Anvisningar:

Den 20-procentiga reduceringsregeln gäller normalt för ett helt byggkonsultuppdrag oavsett om deltjänster ingår som i sig inte är skattepliktiga eller där den 20-procentiga reduceringsregeln inte är tillämplig. Förutsättningen är dock att dessa utgör ett normalt led i uppdraget.

För att den 20-procentiga reduceringsregeln skall få tillämpas för byggkonsultuppdrag vad avser skattepliktiga varor bör krävas att det av ritning eller annan handling framgår att tjänsten avser sådana objekt som efter inmontering utgör industri- eller verksamhetstillbehör i en bestämd fastighet.

Överlåtelse eller upplåtelse av rätt till patent eller nyttjanderätt till konstruktion avseende industri- eller verksamhetstillbehör bör även omfattas av reduceringsregeln om tillhandahållandet sker i samband med uppdraget och utgör ett normalt och underordnat led i detta. Reduceringsregeln omfattar även tillhandahållande av varor då dessa utgör ett normalt och underordnat led i uppdraget, exempelvis då modeller tillhandahålls i ett arkitektuppdrag av den som utfört uppdraget.

Om byggläsnings ingår i ett entreprenadåtagande eller tillhandahålls i samband med entreprenadtjänster gäller den 20-procentiga reduceringsregeln inte generellt, utan beskattning bör ske i enlighet med bestämmelserna för entreprenaden eller entreprenadtjänsterna.

Om det i samband med en markundersökning utförs laboratoriemässig undersökning av tagna och insända borrhoprover får även detta anses ingå i undersökningen och då omfattas av den 20-procentiga reduceringsregeln. För laboratoriets tjänst gäller dock inte reduceringsregeln. Motsvarande gäller för undersökningar eller analyser av prover på byggnader och andra fasta anläggningar i samband med kontroll av dessa, t ex med avseende på radonhalt eller mögelskador.

2.9 Export

Som export räknas bl a

- kontroll eller analys av vara åt utländsk uppdragsgivare (2 a § tredje

RSV Im 1986:4

- stycket 6 ML),
- tjänst enligt 10 § första stycket 5 som avser fastighet i annat land (2 a § tredje stycket 9 ML) och
 - tjänst enligt 10 § första stycket 1 som innefattar produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst åt utländska uppdragsgivare (2 a § tredje stycket 10 ML).

Anvisningar:

Som export enligt 2 a § tredje stycket 9 ML bör — av praktiska skäl — även räknas kontroll och besiktning samt projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst beträffande industri- eller verksamhetstillbehör som är avsedda att inmonteras eller är inmonterade på fastighet i annat land.

3 Övriga tekniska konsulttjänster

3.1 Definitioner och begrepp

Anvisningar:

Med övrig teknisk konsulttjänst avses tjänst på skattepliktig vara, dock ej industri- eller verksamhetstillbehör (jämför stycke 2.1 ovan), enligt 10 § första stycket 1) ML som innefattar produktutveckling, kontroll samt projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst.

Övriga tekniska konsulttjänster kan, när det gäller större uppdrag, tillhandahållas i projektform. Projekten kan liksom för byggkonsultuppdrag indelas i olika skeden, nämligen utredningsskedet, projekteringskedet, byggskedet/tillverkningskedet samt driftsskede. Uppdragen kan avse maskiner, skattepliktiga fartyg eller anläggningar som inte utgör fastighet, t ex tillfälliga utställningslokaler.

Anvisningar:

Enligt huvudsaklighetsprincipen bör ett tekniskt konsultuppdrag i sin helhet omfattas av skatteplikten.

Konsultuppdrag av renodlad ekonomisk eller administrativ natur omfattas dock inte av skatteplikten. Detta innebär bl a att projektledning inte är skattepliktig då själva projektet avser annat än byggnads- och anläggningsarbeten.

3.2 Skatteplikt

3.2.1 Projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst

Anvisningar:

Projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst bör ses med ett visst samband. Således kan enbart ritning av en skattepliktig vara inte anses som en skattepliktig tjänst, t ex en illustration eller en avritning. För att ritning skall vara en skattepliktig tjänst bör krävas att rittjänsten även inrymmer visst konstruktionsarbete, eller att rittjänsten kan sägas ha teknisk karaktär, t ex innebära vissa tekniska beräkningar.

Med därmed jämförlig tjänst bör bl a förstås upprättande av metodutvecklings- eller materialutvecklingsystem och dylikt som innefattar tekniska beräkningar.

Ett tillhandahållande av exempelvis reproduktionsoriginal för tryckning kan hänföras till omsättning av skattepliktig vara och av den anledningen medföra skattskyldighet.

3.2.2 Produktutveckling

Anvisningar:

Med produktutveckling bör här förstås sådana forsknings- och utvecklingsarbeten som innebär såväl ett nyskapande av en produkt som utveckling av ett redan känt tekniskt alster. Det kan t ex innebära provningar, mätningar, modelländringar eller ändrad färgsättning eller framtagande av prototyper. Sådan grundforskning som inte är direkt hänförlig till viss produkt omfattas dock inte av skatteplikten, exempelvis forskning med enbart vetenskapliga syften.

3.3 Beskattningsvärde

Beskattningsvärdet för övriga tekniska konsulttjänster som avser skattepliktiga varor utgörs av hela vederlaget.

Anvisningar:

Vederlaget omfattar alla ersättningar, utom ränta, som upp bärs vid tillhandahållande av en skattepliktig tjänst. Även ersättningen för i och för sig inte skattepliktiga tjänster, exempelvis utbildning för handhavande av en maskin, skall ingå i beskattningsvärdet om denna del ingår i avtalet för prestationen.

Dessa anvisningar skall tillämpas från och med den 1 juli 1986. Efter denna tidpunkt skall riksskattenämndens meddelanden serie II 1969 nr

RSV Im 1986:4 6.1 (1969:111.1) och serie II 1970 nr 3.1 (1970:27.1) vad avser inredning av byggnad eller annan anläggning (p. 3) inte längre tillämpas.
Följande skall dock iakttas i samband med övergången.
De äldre bestämmelserna skall fortfarande gälla för tillhandahållande av tjänst före den 1 juli 1986 samt för förskott och a conton som avser beställd tjänst och som uppbärs före denna tidpunkt.

STOR DATANYHET!

Du kan nu spara **MER ÄN HALVA** DITT ARBETE under bokslutsarbetet. DPR (Det Perfekta Revisorsystemet) hjälper Dig göra det.

VAD ÄR DPR?

Jo, ett nytt datorsystem som kompletterar klientbokföringen.

DPR innehåller program som lagrar, beräknar och skriver ut

- deklARATIONER med flertalet rörelse- och jordbruksbilagor
- skatte- och kontantberäkningar
- årsredovisningar till P.R.V.
- vinstdelningsskatteberäkningar
- inventarieförteckningar, bokföringsorder
- påminnelsebrev till klienter inför årsbokslutet
- fakturor, påminnelser, räntefakturor

DPR renskriver alla deklARATIONER, med tillhörande bilagor. Blanketter: 1, 2, R5, J3, K1, K4, F1, F2, T1, T2, 12, R32 bl.a. Huvudblanketten skrivs ut direkt på originalet, andra blanketter på datalista, som ska kunna användas utan överföring till blankett.

DPR räknar summor och överför uppgifter mellan blanketter

DPR skriver ut adress-namnuppgifter i olika blanketter

DPR summerar olika rörelsebilagor till huvudblanketten

DPR förbereder inför nytt år genom en årsbytesrutin

DPR lagrar tidigare års uppgift om inventarieinköp

DPR gör analys av bästa avskrivningsalternativ
DPR beräknar RUF exakt och efter det aktuella resultatet

DPR beräknar lagerreserv exakt och med hänsyn till RUF

DPR fördelar exakt bilkostnad på rörelse- och privatdel

DPR utför avstämningen av egenavgifter

DPR tar fram gamla årets deklARATIONSUPPGIFTER

DPR hämtar uppgifter i bilaga R5 från en delägare till en annan

DPR kan simulera olika bokslutsalternativ med skatteutfall

DPR kan t. o. m. hämta uppgifter direkt från bokföringen

Som kronan på verket räknar DPR ut exakt skatt och egenavgifter och utför helt automatiskt kontantberäkning. Skatte- och kontantberäkningen sker med bägge makarnas uppgifter samtidigt.

Arbetar Du med Hogia, Edla, CGS, Basco eller annat bokföringssystem? Då kan Du till låg kostnad komplettera Dina rutiner med DPR. DPR hjälper Dig göra en massa nya saker med datorn, förutom bokföring. DPR gör Dig effektivare i arbetet.

datar **DATARATIONALISERING AB**

Jag vill veta mer om DPR Jag vill ha en visning av DPR
 Jag vill ha en demo-diskett för DPR för 500 kr.

Huvudkontor: Kyrkogatan 9,
199 31 Enköping.
Tel: 0171 - 387 78.

Namn: _____ Adress: _____
Postadress: _____ Telefon: _____

Returneras vid obeställbarhet
till utgivaren
SKATTENYTT
Box 5, 793 01 Leksand
som erlägger returportot

5 1
SVENSSON 80

7573
01

23
LINNEGATAN 53 9VÅN
413 08 GÖTEBORG

NYHET

Spar pengar, bilda och ändra aktiebolag på egen dator med nytt programpaket!

- Lönsamt - inga mellanhänder.
- Enkelt - instruktioner steg för steg på dataskärmen. Expertkunskaper inbyggda i programmet.
- Logisk uppläggning och en mängd kontroller som testar mot gällande lagstiftning.
- Tidsbesparande - datorn skriver ut handlingarna direkt.
- Standardhandlingar för lagerbolag, emmissioner, ändringar i bolagsordning, etc.
- Mycket hög kvalitet - förbättrar befintliga klienters bolagsordning med hänsyn till generationsskifte, 50/50 bolag, konsortialavtal, etc.
- Möjligheter att själv ändra i standardtexterna.
- Programvaran väl genomtestad. Kontinuerlig uppdatering mot aktuell lagstiftning.
- Passar för PC/XT/AT maskiner med MS-DOS, PC-DOS, CPM.
- 1 - dags kurs i bolagsbildning.

Programpaketet:

- AB N° 1 (diskett)
- Handbok
- Aktiebrev
- Aktiebok

Beställ prospekt!

JURIDIKDATA AB
Box 2087
103 12 Stockholm
Tel 08/20 01 09

JURIDIKDATA AB