Mervärdeskatten vid totalentreprenad

Av civilekonomen Bror Olsson

Mervärdeskatten är ett beskattningssystem med många förtjänster. Systemet är logiskt uppbyggt och förhållandevis lätt att tillämpa. På vissa områden av näringslivet har emellertid mervärdeskatten aktualiserat en del praktiska tillämpningssvårigheter. Ett område, som konfronterats med kvalificerade problem, är byggsektorn.

Tillämpningssvårigheterna på byggområdet sammanhänger ytterst med det förhållandet, att lagstiftaren — av förklarliga skäl — inte funnit det vara tekniskt möjligt att genomföra en generell *uttagsbeskattning* på tjänstesidan. Om så kunnat ske, hade man inte behövt tillgripa några specialregler för att åstadkomma en konkurrensneutral beskattningseffekt. Som systemet nu lagts upp har det blivit nödvändigt för lagstiftaren att — i konkurrensneutralitetens intresse — införa en differentiering av beskattningsnivån för olika byggprestationer. Givet är att en sådan differentiering ofrånkomligen måste utlösa gränsdragningsproblem och andra svårigheter. Härtill kommer att lagstiftaren sett sig nödsakad att på området ifråga använda en del termer och begrepp, som inte är lätta att ge en entydig definition.

Denna uppsats avser att belysa några tillämpningsproblem, som byggnadsföretag ställts inför att lösa. Diskussionen kommer huvudsakligen att kretsa kring helhetsåtaganden av totalentreprenadens karaktär. Kännetecknande för denna typ av entreprenad är att byggnadsentreprenören fullgör en lång rad prestationer *utöver* det egentliga byggnads- eller anläggningsarbetet. Man kan säga att byggnadsentreprenören i själva verket "*övertar*" prestationer, som eljest normalt fullgörs av beställaren själv eller upphandlas separat. En del av dessa "övertagna" prestationer kan vara av principiellt skattefri natur. Andra kan vara av skattepliktig natur men — vid separat upphandling — hänförliga till annan beskattningsnivå än de egentliga byggprestationerna. Hur mervärdeskatten skall beräknas i totalentreprenadfallen är — inte minst med hänsyn till kravet på konkurrensneutralitet — en betydelsefull och ömtålig fråga.

Det har visat sig lämpligast att diskutera hithörande problem med utgångspunkt från ett praktiskt exempel. Låt oss börja med att kortfattat ange förutsättningarna.

Problemställning

Byggnadsentreprenören E. tecknar entreprenadavtal med beställaren B. Avtalet har karaktären av totalentreprenad och innebär i huvudsak följande.

E. skall på B:s mark uppföra en större bostadsbyggnad. Vidare skall E. anlägga yttre vatten- och avloppsledningar samt utföra alla erforderliga planerings- och planteringsarbeten på tomten, inklusive anläggande av en väg och en parkeringsplats.

I E:s åtagande ingår inte bara själva utförandet av nyssnämnda byggnads- och anläggningsarbeten utan också fullständig

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:18

projektering.

För att finansiera objektet har B. upptagit byggnadskreditiv hos en affärsbank. Enligt avtalet skall E. svara för B:s räntor och övriga kreditivkostnader under byggnadstiden.

Entreprenadavtalet föreskriver vidare att E. — för B:s räkning — skall erlägga köpeskilling för marken samt gatukostnadsbidrag och anslutningsavgifter för el, vatten , avlopp och fjärrvärme.

E. åtar sig också att för B:s räkning ombesörja vissa åtgärder av administrativ natur, nämligen upprättande av dels hyreskalkyler, dels låneansökan för statligt bostadslån. Enligt kontraktet skall E. vidare företräda B. vid förhandlingar med lånemyndigheter och vissa andra myndigheter.

Parterna har kommit överens om ett fast pris i *ett för allt*. Priset utgör 6,8 milj. kronor exklusive lagstadgad mervärdeskatt.

E. tillämpar bokföringsmässig skatteredovisning och debiterar följaktligen mervärdeskatten först i slutfakturan till B.

Vilken skatt skall E. debitera?

Förordningens huvudpunkter

Det kan genast konstateras, att mervärdeskatteförordningen och dess förarbeten inte ger något alldeles klart och entydigt besked om hur skatten skall beräknas av E. Viss ledning står emellertid att få i lagstiftarens föreskrifter. Det kan vara på sin plats att erinra om några av huvudpunkterna.

Byggnads- eller anläggningsentreprenader och andra tjänster som avser fastighet beskattas enligt den s. k. 60 %-regeln i förordningens 14 §, d. v. s. med ett skattepålägg av 6,38 % räknat på priset före skatt. Detta kan sägas vara förordningens huvudregel för byggområdet.

Från huvudregeln finns två viktiga grupper av undantag. Båda undantagsgrupperna faller under den s. k. 20 %-regeln, vilken motsvarar 2,04 % skattepålägg. Den ena 20 %-gruppen gäller tjänster som avser vissa särskilda *objekt,* nämligen yttre vatten- och avloppsledningar, vägar, gator, broar, spåranläggningar, flygfält, hamnar, kanaler och andra farleder. Den andra 20 %-gruppen gäller vissa särskilda *prestationer*, nämligen "projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst beträffande mark, byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet."

Nyssnämnda bestämmelser innebär att företag, som är verksamma inom byggsektorn, i regel har att debitera antingen 6,38 % eller 2,04 % skatt på sina prestationer. Emellertid kan även helt *skattefria* prestationer förekomma. Lagstiftaren har valt tekniken att avgränsa det skattepliktiga tjänsteområdet genom att i förordningen *räkna upp* vad som skall beskattas. Sådana tjänster som faller utanför denna uppräkning skall enligt lagstiftarens mening gå helt fria från skatt. De flesta byggnadsföretag tillhandahåller — åtminstone i någon utsträckning — prestationer av skattefri natur, t. ex. upplåtelse av bostäder och lokaler i egna fastigheter.

När lagstiftaren i 14 § lägger fast beskattningsvärdet för byggprestationerna — 60 % resp. 20 % av vederlaget inräknat skatt — rör han sig med uttrycket "byggnads- eller anläggningsentreprenad". Vilken innebörd eller räckvidd detta begrepp skall anses ha ger lagstiftaren tyvärr ingen upplysning om. Ingen väg-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:18

ledning står heller att få i förarbetena. Att ett entreprenadåtagande kan inrymma en mångfald heterogena prestationer — var för sig oenhetligt beskattade — framgår av förutsättningarna för det exempel vi här skall diskutera. Frågan gäller om varje entreprenad skall behandlas som en enhet — oavsett vad den är sammansatt av — eller om en "spjälkning" i delprestationer kan ifrågakomma.

Uppdelning av byggprestationerna

Om vi återgår till exemplet, kan vi konstatera att E:s åtagande innefattar byggprestationer som — om de upphandlats av B. var för sig — skulle skattebeläggas enligt olika regler.

Man kan urskilja tre klara *20 %-prestationer,* nämligen

projekteringen
anläggande av vägen
anläggande av yttre vatten- och avloppsledningar

Vidare kan urskiljas tre klara *60 %-prestationer,* nämligen

uppförande av byggnaden
anläggande av parkeringsplatsen
planerings- och planteringsarbeten på tomten

Vi bortser tills vidare från de särskilda utlägg E. gjort för B:s räkning. Vi bortser också från E:s åtagande att åt B. upprätta hyreskalkyler och ansökan om statligt bostadslån.

Låt oss nu anta att 60 %-prestationerna "*väger tyngst*" i E:s helhetsåtagande. Skall E. i så fall debitera 6,38 % skatt på hela entreprenadsumman? Skall med andra ord huvudsaklighetsprincipen fälla utslaget vid skattens beräkning?

Anses 60 %-prestationerna "smitta ner" hela entreprenaden till ett 6,38 %-arbete, kommer B. att åsamkas en skattemässig fördyring *enbart genom själva upphandlingsformen.* Skattefördyringen hade B. kunnat undvika genom att upphandla 20 %-prestationerna separat. Den antydda fördyringseffekten är allvarlig, dels därför att skillnaden i skatt ofta representerar betydande belopp, dels därför att flertalet beställare saknar avlyftningsrätt och därför får bära mervärdeskatten som en kostnad.

En uppdelning av entreprenadsumman på 60 %-prestationer och 20 %-prestationer bör här vara möjlig. Sådan uppdelningsrätt torde i varje fall överensstämma med de grundläggande principer varpå mervärdeskattelagstiftningen vilar. I förarbetena framträder klart en målmedveten strävan från lagstiftarens sida att åstadkomma ett *neutralt* verkande skattesystem. Denna målsättning blir inte tillgodosedd om huvudsaklighetsprincipen i nu åsyftade fall skall tillämpas. Det är följaktligen *inte* troligt att lagstiftaren — när han reglerat beskattningsvärdet i förordningens 14 § — menat att "byggnads- eller anläggningsentreprenad" i alla lägen skall behandlas som en enhet, utan hänsyn till vad entreprenaden innefattar. Tvärtom torde den principen ha lagstiftarens fulla stöd, att skattebelastningen för ett entreprenadarbete skall bli densamma, oavsett om beställaren väljer att upphandla olika i projektet ingående prestationer var för sig i form av delad entreprenad eller om hela arbetet läggs ut såsom en totalentreprenad.

Frågan om uppdelning på 60 %-prestationer och 20 %-prestationer har redan i ett par sammanhang varit föremål för bedömning av riksskattenämnden. I anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna av den 20 december 1968 har

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:18

nämnden bl. a. berört 20 %-regelns tillämpning på bygg- och fastighetsområdet. När nämnden i sin anvisning kommer in på "tjänst avseende spåranläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled", framhåller man att 20 %-regeln *inte* är tillämplig "på byggnader i egentlig mening såsom magasin, garage, hangarer, vänthallar och förvaltningsbyggnader". Längre fram i anvisningen uttalar nämnden, att sådana tjänster på fastighet, som inte faller under 20 %-regeln, skall beskattas enligt 60 %-regeln. Därmed kan riksskattenämnden sägas ha knäsatt uppdelningsprincipen. Ett företag, som t. ex. åtar sig anläggande av flygfält inklusive uppförande av hangarer och vänthallar, *måste* uppdela entreprenadsumman på en 20 %-del och en 60 %-del.

Kravet på uppdelning av entreprenadsumman kan givetvis inte begränsas till att gälla sådana fall, där 20 %-prestationerna väger tyngst i åtagandet. Uppdelningsprincipen måste gälla generellt, oavsett om det är 20 %-prestationerna eller 60 %-prestationerna som dominerar. Riksskattenämnden har — i ett brevsvar till Svenska Byggnadsentreprenörföreningen av den 4 juli 1969 — uttalat sin anslutning till denna uppfattning.

Vi kan därmed fastslå följande.

När fråga är om en entreprenad, som primärt utgör ett 20 %-arbete — t. ex. väg-, flygfälts- eller hamnentreprenad — skall den del av entreprenadsumman som belöper på 60 %-prestationer (t. ex. uppförande av magasin, hangarer etc.) *brytas ut* ur entreprenadsumman och skattebeläggas efter *6,38 %*.

När fråga är om en entreprenad, som primärt utgör ett 60 %-arbete — t. ex. husbyggnadsentreprenad — skall den del av entreprenadsumman som belöper på 20 %-prestationer (t. ex. vägar, yttre vatten- och avloppsledningar) *brytas ut* ur entreprenadsumman och skattebeläggas efter *2,04 %*.

Utbrytning och beskattning efter 2,04 % skall även gälla sådana 20 %-prestationer som projektering, ritning och konstruktion, vilka ingår i byggnadsentreprenörens åtagande vid totalentreprenad.

I vårt exempel har E. fullgjort ett uppdrag, som innefattar både 60 %-prestationer och 20 %-prestationer. För att åstadkomma en korrekt skattedebitering i slutfakturan till B. måste E. göra en uppdelning av entreprenadsumman. Vi kan anta, att underlaget för uppdelningen här visar att på 60 %-delen belöper 4.700.000 kronor och på 20 %-delen 980.000 kronor. Återstående del av entreprenadsumman hänför sig till andra prestationer, som strax skall beröras.

Utläggs-gruppen

Enligt förutsättningarna för exemplet ingår i E:s åtagande inte bara tjänster som beskattas enligt 60 %-regeln resp. 20 %-regeln. Åtagandet innefattar också i princip helt skattefria prestationer. E. har svarat för räntor och övriga kostnader för B:s byggnadskreditiv. Vidare har det ankommit på E. att för B:s räkning erlägga köpeskilling för marken samt gatukostnadsbidrag och anslutningsavgifter för el, vatten, avlopp och fjärrvärme. Gottgörelsen till E. för dessa utlägg ligger i själva entreprenadsumman på 6,8 milj. kronor. Om komponenterna ifråga lagts utanför entreprenaden och B. *själv* bestritt kostnaderna *direkt*, hade han inte blivit påförd någon skatt. Fråga är nämligen i samtliga fall om utlägg av ej skattepliktig natur. Banken påför ingen skatt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:18

på räntor och kreditivkostnader, marköverlåtaren ingen skatt på marken och kommunen ingen skatt på gatukostnadsbidrag och anslutningsavgifter. Skall ifrågavarande komponenter nu — därför att betalningen flutit genom E. — inräknas i E:s beskattningsunderlag och därmed träffas av skatten?

Svaret på frågan är nej. Det är nämligen tillåtet för E. att bryta ut dylika utlägg ur entreprenadsumman och *undanta* dem från beskattning. Genom utbrytningsrätten undanröjs en eljest uppkommande konkurrensnackdel för totalentreprenaden som upphandlingsform.

I riksskattenämndens tidigare omnämnda brevsvar av den 4 juli 1969 har nämnden förklarat att utbrytning och "noll-beskattning" får ske för följande slag av utlägg.

Markanskaffningskostnad
Ersättning för gatumark
Gatukostnadsbidrag
Evakueringskostnader
Anslutningsavgifter
Fastighetsbildningskostnader
Lagfartskostnader
Inteckningskostnader
Tomträttsavgäld
Premier för byggherreförsäkring
Räntor och övriga kostnader för beställarens byggnadskreditiv

Uppräkningen är att betrakta som en *exemplifiering*. Andra direkta utlägg av ej mervärdeskattepliktig natur kan förekomma och bör behandlas på enahanda sätt. Om t. ex. beställaren påförda utgifter för besiktning och kontroll förskotteras av entreprenören, torde häremot svarande belopp kunna brytas ut ur entreprenadsumman och undantas från beskattning. I avtal mellan byggnadsentreprenörer och bostadsrättsföreningar kan det ibland förekomma, att entreprenören åtar sig att svara för beställarens utgifter för föreningsbildning, för styrelse- och revisionsarvoden i föreningen, för teckning av bostadsrätter m. m. Dylika utlägg torde också kunna föranleda utbrytning och "noll-beskattning".

I riksskattenämndens uppräkning nämns premier för byggherreförsäkring. Anmärkas bör här att själva *typen* av försäkring i och för sig inte torde ha någon betydelse. Avgörande är att det rör sig om en försäkring, som tecknats av *beställaren* och för vilken entreprenören bara förskotterat premien.

Två betydelsefulla krav måste beaktas vid behandlingen av utläggs-gruppen.

För det första får utbrytning inte ske för större belopp än som motsvarar de *faktiska utlägg* entreprenören haft för beställarens räkning. Något pålägg för entreprenörens egna administrationskostnader eller dylikt godtas inte. Utbrutna belopp och faktiska utlägg skall alltså beloppsmässigt exakt överensstämma. Detta krav gäller samtliga nyss angivna utläggstyper.

Det andra kravet berör en speciell utläggstyp, nämligen räntor och övriga kostnader för byggnadskreditiv. För att dessa komponenter skall få brytas ut och undantas från beskattning gäller det villkoret, att krediten har upptagits av *beställaren*. Om det är entreprenören som står som låntagare, kan något undantagande från beskattning inte ifrågakomma.

I vårt exempel har E. haft sådana utlägg för B:s räkning, som får brytas ut ur entreprenadsumman och undantas från beskattning, nämligen räntor och övriga kostnader för B:s byggnadskreditiv, vidare markanskaffningskostnad, gatukost-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:18

nadsbidrag och anslutningsavgifter. Vi kan anta att dessa utlägg uppgår till ett sammanlagt belopp av 1.070.000 kronor. Motsvarande del av entreprenadsumman "friläggs" från beskattning.

Övriga noll-prestationer

Som framgår av förutsättningarna för exemplet har E. också åtagit sig att ombesörja vissa åtgärder av administrativ natur för B:s räkning, nämligen upprättande av dels hyreskalkyler, dels låneansökan för statligt bostadslån. E. har vidare åtagit sig att företräda B. vid förhandlingar med lånemyndigheter och vissa andra myndigheter. Ersättningen till E. för dessa särskilda tjänster ligger i själva entreprenadsumman på 6,8 milj. kronor.

Tjänsterna ifråga är i princip av skattefri natur. B. hade alltså kunnat få tjänsterna utförda utan beskattning, om de upphandlats separat.

Prestationerna har inte riktigt samma karaktär som de i föregående avsnitt omnämnda utläggs-typerna. Fråga är här inte om förskottering av några direkta utlägg för B:s räkning. Det är E:s egna anställda som upprättar hyreskalkyler och låneansökan och som sköter förhandlingarna med vederbörande myndigheter.

Får den del av entreprenadsumman, som kan anses belöpa på nu ifrågavarande prestationer, undantas från beskattning?

Ja — riksskattenämnden har medgivit att så får ske. I brevsvaret till Sv. Byggnadsentreprenörföreningen har nämnden gjort följande uttalande:

"Tillhandahållande av särskilda tjänster för vilka skattskyldighet enligt MF inte föreligger kan inte heller anses medföra skattskyldighet även om tjänsterna utförs i samband med ett entreprenadåtagande som avser byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. Som exempel kan nämnas ersättning för lämnat biträde i expropriationsmål eller arvode för medverkan för beställares räkning vid speciella förhandlingar såsom i ärenden angående byggnadslov, finansiering o. dyl."

Uppmärksammas bör att den nu aktuella noll-gruppen endast omfattar *speciella* prestationer, som eljest normalt utförs av beställaren själv. Situationen skall alltså vara den, att entreprenören fullgör extraordinära uppdrag som *ombud för beställaren*. Riksskattenämnden omnämner bl. a. "speciella förhandlingar" och förtydligar detta med att som exempel ange förhandlingar "i ärenden angående byggnadslov, finansiering o. dyl." Därmed har man velat markera prestationens särskilda karaktär. Sådana kontakter med myndigheter, som *sedvanligen* ankommer på byggnadsentreprenören, hänförs inte till noll-gruppen och får alltså inte föranleda någon reduktion av beskattningsunderlaget.

I exemplet har E. fullgjort speciella prestationer av den typ som här är aktuell. E. har för B:s räkning upprättat hyreskalkyler och låneansökan för statligt bostadslån och har företrätt B. vid speciella förhandlingar med myndigheter. Vi antar att den del av entreprenadsumman som belöper på dessa prestationer kan beräknas till sammanlagt 50.000 kr.

Sammanfattning

Inledningsvis ställdes frågan vilken skatt E. skall debitera i slutfakturan till B. Med de antaganden som efter hand lämnats blir resultatet följande.

6,38	% av	4.700.000	=	300.000 kr
2,04	% av	980.000	=	20.000 kr
0	% av	1.070.000	=	—
0	% av	50.000	=	—
		6.800.000		320.000 kr

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:18

Den nu angivna lösningen innebär att skattebelastningen för objektet blir i stort sett densamma som vid delad upphandling. Beställaren åsamkas alltså i princip ingen skattemässig fördyring enbart därför att han valt att upphandla prestationerna såsom en totalentreprenad. Detta är betydelsefullt. Totalentreprenaden är nämligen en upphandlingsform på stark frammarsch, och det torde vara ett allmänt samhällsintresse att denna utveckling inte äventyras av mervärdeskatten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:18