

# Innehåll

<b>21</b>	<b>Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning.....</b>	<b>1</b>
<b>21.1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
<b>21.2</b>	<b>Definition av vissa begrepp.....</b>	<b>1</b>
<b>21.3</b>	<b>Bygg- och anläggningsentreprenad .....</b>	<b>1</b>
21.3.1	Inledning .....	1
21.3.2	Beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster.....	1
21.3.2.1	Utlägg.....	2
21.3.2.2	Prisjusteringar och ersättningar av skadeståndskaraktär .....	3
21.3.2.3	Ändrings- och tilläggsarbeten m.m. ....	4
21.3.3	Skatt- och redovisningsskyldighet vid bygg- och anläggningstjänster .....	4
21.3.3.1	Inledning .....	4
21.3.3.2	Tillhandahållandet av entreprenadarbeten.....	6
21.3.3.3	Omsättningsland samt utländska företagare.....	8
21.3.4	Faktureringskyldighet .....	9
<b>21.4</b>	<b>Byggverksamhet i egen regi.....</b>	<b>9</b>
21.4.1	Inledning .....	9
21.4.2	Uttag av byggtjänster och byggvaror .....	9
21.4.3	Beskattningsunderlag vid produktion i egen regi.....	9
21.4.3.1	Nedlagda kostnader .....	10
21.4.3.2	Räntor.....	12
21.4.3.3	Eget arbete.....	13
21.4.4	Skatt- och redovisningsskyldigheten vid byggnation i egen regi.....	13
21.4.5	Avdragsrätt vid förvärv av fastighet eller lägenhet som i byggnadsrörelse uppförts i egen regi .....	15
21.4.6	Byggföretags ändrade användning av fastighet eller lägenhet som uppförts i egen regi .....	15
21.4.7	Byggföretags utbetalning av utvecklingsarvode .....	15
<b>21.5</b>	<b>Fastighetsförvaltning .....</b>	<b>15</b>
21.5.1	Inledning .....	15
21.5.2	Uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning.....	15
21.5.2.1	Uttagsbeskattning på endast del av fastighet.....	15
21.5.2.2	Ekonomisk förvaltning m.m.....	15
21.5.2.3	Lönegräns för uttagsbeskattning .....	15
21.5.2.4	Uttagsbeskattning enligt två alternativa metoder .....	15

<b>21.6</b>	<b>Exempel.....</b>	<b>17</b>
<b>21.7</b>	<b>Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn .....</b>	<b>17</b>
21.7.1	Inledning .....	17
21.7.2	Tillhandahållande av vara eller tjänst.....	17
21.7.3	Tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet.....	18
21.7.4	Tjänster som inte omfattas av omvänd skattskyldighet.....	18
21.7.5	Köparens och säljarens status.....	18
21.7.6	Omsättningsland.....	18
21.7.7	Fakturakrav .....	18
21.7.8	Felaktig fakturering.....	18

## **21 Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning**

### **21.1 Inledning**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidorna Uttag vid byggverksamhet i egen regi och Uttag vid fastighetsförvaltning.

### **21.2 Definition av vissa begrepp**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidorna Bygg- och anläggningsentreprenader, Uttag vid byggverksamhet i egen regi, och Uttag vid fastighetsförvaltning.

### **21.3 Bygg- och anläggningsentreprenad**

#### **21.3.1 Inledning**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Bygg- och anläggningsentreprenader.

#### **21.3.2 Beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster**

Beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen exklusive mervärdesskatt (7 kap. 2 § ML). Ersättningen bestäms på grundval av vad som avtalats mellan säljare och köpare. Det kan noteras att uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet (arbeten i egen regi) uttagsbeskattas enligt 2 kap. 7 och 8 §§ ML. Beskattningsunderlaget beräknas då på särskilt sätt enligt bestämmelserna i 7 kap. 5 § ML.

#### **Fördelning av ersättning**

Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas bestäms beskattningsunderlaget genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

Kammarrätten har i ett mål om fördelning av ersättning på överlåtelse av mark- respektive försäljning av byggentreprenad, ansett att marknadspriset på marken skulle fastställas till det belopp som bolaget hade betalat vid förvärvet. Domstolen ansåg att det endast var detta belopp som kunde avräknas från den totala ersättningen vid bestämmande av

## 2 Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning, Avsnitt 21

### Omvärdering av beskattnings- underlag

beskattningsunderlaget för entreprenaden. Förutsättningarna i målet var att ett byggbolag hade träffat ett entreprenadavtal med en bostadsrättsförening om uppförande av en byggnad. I samma avtal överlät bolaget även marken till föreningen. I avtalet värderades marken till ett belopp som vida översteg det pris bolaget samma dag hade betalat för marken. Samtidigt understeg ersättningen för entreprenaden den kostnad bolaget hade för entreprenaden. Domstolen godtog inte att marken samma dag hade stigit i värde från ca 5 miljoner kr till ca 28 miljoner kr samtidigt som en betydande förlust uppkom för entreprenaden (KRNG 2003-01-08, mål nr 2811-2000).

Under särskilda omständigheter ska beskattningsunderlaget vid över- eller underpristransaktioner mellan närstående parter beräknas med utgångspunkt från marknadsvärdet i stället för den ersättning som säljaren har fått eller ska få. Reglerna omfattar tre olika fall och kan bli tillämpliga bl.a. vid koncerninterna transaktioner och vid transaktioner mellan fåmansbolag och dess ägare. En närmare redogörelse för reglerna finns i avsnitt 11.6.

#### 21.3.2.1 Utlägg

Utlägg åt beställaren ligger vid sidan av entreprenadåtagandet och ska inte räknas med i beskattningsunderlaget för entreprenaden. Ett utlägg förutsätter att utgiften erlaggs för en beställares räkning.

För att avgöra om ett utlägg föreligger anser Skatteverket att de civilrättsliga reglerna om vem som har det slutliga betalningsansvaret kan vara vägledande. Vidare gäller att ett utlägg ska bokföras på ett sådant sätt att det inte är resultatpåverkande hos den som gör utlägget. Dessutom får något vinstpåslag inte förekomma utan debiteringen för utlägget ska motsvaras av självkostnaden. Det måste föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan det faktiska utlägget och det från beskattningsunderlaget utbrutna beloppet. En närmare redogörelse för utlägg finns i Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Utlägg och vidarefakturerering.

Exempel på utgifter som kan utgöra utlägg och som i så fall inte ska tas med i beskattningsunderlaget är

- markanskaffningskostnad,
- ersättning för gatumark,
- evakueringskostnader,

- fastighetsbildningskostnader,
- lagfartskostnader,
- inteckningskostnader,
- tomträttsavgäld,
- premier för byggherreförsäkring,
- kommuns uttagande av gatukostnadsersättning, och
- anslutningsavgifter för exempelvis VA.

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

#### **21.3.2.2 Prisjusteringar och ersättningar av skadeståndskaraktär**

Varken i ML eller i mervärdesskattedirektivet finns särskilda regler om skadestånd, viten eller andra ersättningar som betalas ut till någon som lidit skada. Beroende på vad parterna kommit överens om i avtalet måste en bedömning i det enskilda fallet göras utifrån de allmänna bestämmelserna i ML och i direktivet.

I fråga om ersättningar av skadeståndskaraktär inom byggbranschen kan det skiljas på sådana som går från entreprenören till beställaren och sådana som går från beställaren till entreprenören. Från entreprenören utgår sådana kompensationer ofta genom prisnedsättningar, medan motsvarande kompensationer från beställaren ofta sker i form av pristillägg.

Skatteverket anser att ersättningar som justeras i enlighet med vad som framgår av ingånget avtal ska påverka beskattningsunderlaget då en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls. Förfarandet är en metod för att ange priset för varan eller tjänsten. Det utmärkande för ett sådant avtalsförhållande är att det av avtalet framgår hur ersättningen ska beräknas. Det behövs inte någon utvärdering av tänkbara skador och hur dessa ska värderas. Enbart inträffandet av ett visst bestämt förhållande medför att den överenskomna ersättningen ska justeras med ett belopp som kan fastställas utifrån avtalet. Däremot föreligger det inte någon omsättning vid ersättningar som betalas i syfte att kompensera den som lidit skada och där ersättningen betalas utan att det sker en separat prestation från

#### 4 Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning, Avsnitt 21

motparten, samt utan att det ursprungliga avtalet ändras (Skatteverket 2009-10-19, dnr 131 709491-09/111).

##### **Prisjusteringar enligt avtal**

Enligt 5 kap. 3 § AB 04 ska entreprenören utge vite enligt kontraktet om kontraktstiden överskrids. Ett sådant vite är en metod för prisangivelse och ska räknas av från entreprenadsumman.

##### **Ingen omsättning**

I det fall entreprenören åsamkas skada till följd av vissa angivna hinder har entreprenören å sin sida rätt till s.k. förlängningsersättning (5 kap. 4 § AB 04). Detta kan vara fallet när en entreprenör i efterhand begär ersättning för de merkostnader som kan påvisas med anledning av en senareläggning av en entreprenad. Någon motprestation har då inte tillhandahållits och ersättningen till entreprenören utgör sådan kompensation som inte ska påverka beskattningsunderlaget.

Mer om mervärdesskatt i samband med skadestånd finns i avsnitt 11.8 och Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Skadestånd.

##### **Fel eller brist**

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

##### **21.3.2.3 Ändrings- och tilläggsarbeten m.m.**

Ändrings- och tilläggsarbeten finns reglerade i 2 kap. 3–8 §§ AB 04.

##### **Ändrings- och tilläggsarbeten samt bonus**

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

##### **Indexreglering**

Vid vissa ersättningsformer utgår indexreglering grundad på kostnadsutvecklingen. Ibland faktureras en sådan indexjustering efter det att slutfaktura skickats. Sådana indexrelaterade ersättningar utgör en del av entreprenaden och ska ingå i beskattningsunderlaget.

##### **21.3.3 Skatt- och redovisningsskyldighet vid bygg- och anläggningstjänster**

###### **21.3.3.1 Inledning**

Vid tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster gäller speciella bestämmelser för skatt- och redovisningsskyldig-

hetens inträde. Reglerna omfattar även varor som omsätts i samband med sådana tillhandahållanden. Bestämmelserna innebär att tidpunkten för när redovisning av mervärdesskatt ska ske bestäms enligt den s.k. fakturadatummetoden om inte bokslutsmetoden tillämpas. Huvudregeln är att skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder samtidigt. Bestämmelserna är en anpassning till mervärdesskattedirektivets bestämmelser för när skatt- och redovisningsskyldighet inträder.

Reglerna ska tillämpas på såväl enstaka mindre byggtjänstuppdrag som entreprenaduppdrag.

Unionsrättens regler om skattskyldighetens inträde och redovisningsskyldighetens inträde finns i artiklarna 62–71 i mervärdesskattedirektivet. I unionsrätten används andra uttryck än i ML för att beskriva skatt- och redovisningsskyldighetens inträde. Skattskyldighetens inträde i svensk rätt motsvaras närmast av direktivets uttryck ”beskattningsgrundande händelse”, och redovisningsskyldighetens inträde motsvaras av tidpunkten för skattens ”utkrävbarhet”.

**Skattskyldighetens inträde**

Vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster och av varor som omsätts i samband med sådana tjänster inträder skattskyldigheten när faktura har utfärdats (1 kap. 3 a § ML). Om någon faktura inte har utfärdats när betalning erhålls eller om faktura inte har utfärdats inom den tid som anges i 11 kap. 3 a § första stycket ML, d.v.s. senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats, inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten eller vid betalning i förskott för beställd vara eller tjänst (1 kap. 3 § ML).

**Utfärdas**

Med begreppet utfärdas ska förstås det datum då fakturan har upprättats och fakturan i nära anslutning till upprättandet även har avsänts till köparen (prop. 2007/08:25 s. 206).

**Faktura-datummetoden**

Fakturadatummetoden är en redovisningsmetod som innebär att redovisningstidpunkten knyts till tidpunkten när faktura utfärdas. Redovisningsmetoden är tillämplig vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster i utåtriktad bygg- eller anläggningsverksamhet. Metoden innebär att skatt- och redovisningsskyldighet inträder samtidigt vid utfärdande av faktura eller vid betalning i förskott eller a conto utan faktura. Om varken faktura har utfärdats eller betalning mottagits inträder skattskyldigheten vid leveransen eller tillhandahållandet. Redovisning ska då ske senast för den redovisningsperiod som

omfattar den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats.

Redovisningsregler för fakturadatummetoden finns i 13 kap. 14 § ML och 13 kap. 20 § ML.

**Bokslutsmetoden**

För den som tillämpar bokslutsmetoden blir fakturadatummetoden inte tillämplig. Bestämmelser för bokslutsmetoden finns i 13 kap. 8 § ML och 13 kap. 18 § ML. Redovisning av mervärdesskatt ska då ske när betalning tas emot eller när betalning lämnas för en vara eller tjänst. Mervärdesskatt på obetalda fordringar och skulder vid beskattningsårets utgång ska dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Mer om redovisningsregler för mervärdesskatt för bygg- och anläggningstjänster finns i avsnitt 19.4.3.

**Omvänd skattskyldighet**

Inom byggsektorn gäller regler om omvänd skattskyldighet när vissa förutsättningar är uppfyllda. Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Byggsektorn

**21.3.3.2 Tillhandahållandet av entreprenadarbeten**

För entreprenadarbeten anses tillhandahållandet ske vid tidpunkten för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Beställaren får bl.a. anses ha godkänt en bygg- och anläggningstjänst när byggnaden eller anläggningen efter det att arbetena är slutförda har tagits i bruk, exempelvis genom att inflyttning skett.

Om varken faktura utfärdats eller betalning i förskott eller a conto mottagits inträder skattskyldigheten för entreprenadarbeten vid tidpunkten för slutbesiktning eller motsvarande. Detta gäller oavsett om parterna avtalat om att arbetet ska utföras till fast pris eller på löpande räkning. Avtal om fast pris eller löpande räkning är enbart två olika sätt att komma överens om pris och betalningsplan vid entreprenad.

**Slutbesiktning eller motsvarande**

Med slutbesiktning menas begreppet slutbesiktning enligt standardvillkoren inom byggbranschen i AB 04. Normalt utförs en slutbesiktning som vid godkännande innebär att entreprenaden överlämnas till beställaren. Slutbesiktningen, d.v.s. godkännandet av entreprenaden, medför bl.a. följande rättsverkningar

- entreprenaden avlämnas till beställaren,
- garantitiden börjar löpa, och



- entreprenören äger rätt till slutlikvid.

Enligt 7 kap. 12 § AB 04 har parterna möjlighet att avtala om att avlämnandet ska genomföras på annat sätt än genom slutbesiktning. En entreprenad anses då godkänd och överlämnad när förutsättningarna för godkännande enligt avtalet är uppfyllda.

För tjänst som avser fastighet, t.ex. byggentreprenad, träffas ofta avtal om särskild slutbesiktning. Enligt Skatteverkets uppfattning får i sådant fall tillhandahållandet normalt anses ha skett vid tidpunkten för slutbesiktningen eller vad som avtalats på annat sätt enligt 7 kap. 12 § AB 04. Om sådan besiktning eller avlämnande på annat sätt inte har avtalats får tillhandahållandet anses ha ägt rum när beställaren godkänt den utförda tjänsten.

I vissa situationer, t.ex. vid intressegemenskap mellan beställaren och entreprenören, kan slutbesiktning ha underlåtit. I sådana fall kan en med slutbesiktning liknande besiktning eller en inflyttning jämföras med slutbesiktning.

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

### **Huvuddel eller etapp**

Om en entreprenad omfattar flera avskiljbara etapper eller huvuddelar bör redovisningsskyldighetens inträde bedömas för varje huvuddel eller etapp för sig. Beträffande definition av termen huvuddel gäller begreppsbestämningen i AB 04. Begreppet etapp är mer formöst än termen huvuddel. Typiskt för etapp är ett successivt ianspråktagande av en avskiljbar del av en entreprenad utan att särskild kontraktssumma finns för etappen.

Kammarrätten har bedömt att förhållandet att en byggnad hade tagits i bruk av beställaren var en med slutbesiktning jämförlig åtgärd. Bedömningen gällde en byggnation som avsåg uppförande av ca 105 lägenheter och en gruppbofastad som uppfördes etappvis med 25–30 lägenheter per år. Beställaren av entreprenaden tog byggnaderna i anspråk för uthyrning efter varje färdigställd etapp. Slutbesiktning ägde rum först när samtliga etapper var avslutade (KRNG 1998-07-02, mål nr 2525–2526-1995).

Kammarrätten har funnit att en entreprenad som avsåg uppförande av tre broar utgjorde ett sådant projekt som kunnat färdigställas i självständiga delar. För de a conto-betalningar som hörde till de två broar som hade godkänts vid slutbesiktning och dessutom tagits i bruk, inföll redovisnings-skyldigheten senast två månader från slutbesiktningen. Tillhandahållandet ansågs således ha skett successivt när de färdigställda delarna slutbesiktigats (KRNJ 2002-01-14, mål nr 3744–3745-1999). Från och med den 1 januari 2008 är domen bara relevant till den del den avser tidpunkten när tjänsten ska anses tillhandahållen.

I ytterligare ett mål i kammarrätten har frågan om tidpunkten för tillhandahållande av entreprenadarbeten avhandlats. Målet gällde ett byggföretag som på uppdrag av ett dotterbolag hade uppfört en byggnad bestående av två plan. Etapp 1 som bestod av nedre plan och ett kontorsrum på övre plan färdigställdes och fakturerades med debiterad mervärdesskatt. Det fortsatta arbetet med etapp 2 avstannade eftersom hyresgäst till lokalerna saknades och hyresgäst Anpassning därför inte var möjlig. Beställaren av entreprenaden hade inte tagit lokalerna som ingick i etapp 2 i anspråk. Dittills utförda arbeten bedömdes som en avslutad etapp, eftersom stommen var klar och byggnationen avstannat i avvaktan på hyresgäst Anpassning (KRNG 2001-06-07, mål nr 2356-1999).

**Byte av beställare**

Vid byte av beställare har enligt 8 kap. i AB 04 entreprenören under vissa förutsättningar rätt att häva kontraktet vad avser återstående arbeten. Häver entreprenören kontraktet sker normalt en värdering av vad som utförts och vad som ska gottskrivs entreprenören.

Om kontraktet hävs anses entreprenaden avslutad och tjänsten tillhandahållen.

**Konkurs och överlåtelse**

Vid konkurs och överlåtelse av verksamhet gäller särskilda regler enligt 13 kap. 10 och 11 §§ ML. Beträffande konkurs se avsnitt 40.

**21.3.3.3 Omsättningsland samt utländska beskattningsbara personer**

**Omsättningsland**

För att mervärdesskatt ska betalas i Sverige för tillhandahållande av tjänst på fastighet ska tjänsten vara omsatt inom landet (1 kap. 1 § ML). Tjänster som avser fastighet är omsatta inom landet om fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 1 §

**Utländska  
beskattningsbara  
personer**

första stycket och 8 § ML). Mer om omsättningsland för fastighetstjänster finns i avsnitt 10.5.3.

När en utländsk beskattningsbar person omsätter byggtjänster till en köpare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige gäller normalt omvänd skattskyldig. Det innebär att köparen blir skattskyldig och ska redovisa mervärdesskatt för de här omsatta byggtjänsterna (1 kap. 2 § första stycket 4 c ML). Den utländska beskattningsbara personen kan begära att bli skattskyldig för omsättningen (1 kap. 2 d § ML).

Om förutsättningar för omvänd skattskyldighet inom byggsektorn föreligger är den omvända skattskyldigheten obligatorisk (1 kap. 2 § första stycket 4 b ML).

**21.3.4 Faktureringskyldighet**

Faktureringskyldigheten vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster omfattar även tillhandahållanden till personer som inte är en beskattningsbar person (11 kap. 1 § andra stycket ML). Faktureringskyldighet föreligger även för förskott och a conto i samband med tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster (11 kap. 3 § ML).

**21.4 Byggverksamhet i egen regi**

**21.4.1 Inledning**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Uttag vid byggverksamhet i egen regi.

**21.4.2 Uttag av byggtjänster och byggvaror**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Uttag vid byggverksamhet i egen regi.

**21.4.3 Beskattningsunderlag vid produktion i egen regi**

**Allmänt**

Vid uttag av tjänst som avser fastighet eller lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, utgörs beskattningsunderlaget av beloppet för nedanstående komponenter

- nedlagda direkta och indirekta kostnader,
- beräknad ränta på eget kapital som har lagts ner i produktionsapparaten som använts för tjänsterna, och
- värdet av den skattskyldiges personliga arbete (7 kap. 5 § ML).

På detta underlag ska utgående skatt redovisas med 25 procent.

### **21.4.3.1 Nedlagda kostnader**

#### **Definition**

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

#### **Direkta kostnader**

Enligt Skatteverkets uppfattning utgör bl.a. följande kostnader direkta kostnader

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

#### **Indirekta kostnader**

Enligt Skatteverkets uppfattning är det följande exempel på indirekta kostnader

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

- verktygskostnader,
- räntekostnader,
- försäkringskostnader av annat slag än de som ingår i arbetsgivaravgifter.

**Kostnader som inte ska inräknas**

Kostnader som inte hör till produktionen av en byggtjänst ska inte räknas in i uttagsvärdet. Detta gäller t.ex. kostnader för

- markanskaffning,
- tomträttsavgäld,
- inteckningskostnad,
- ränta på byggnadskreditiv eller motsvarande,
- fastighetsbildningskostnader,
- lagfartskostnader.

**Projektorienterad redovisning**

Bestämmelserna om att beskattningsunderlaget bl.a. utgörs av nedlagda kostnader innebär att redovisningen bör vara projektorienterad, d.v.s. att bokföringen är så ordnad att beskattningsunderlaget kan beräknas utifrån vad som är bokfört på olika fastigheter. Den projektorienterade redovisningen kan tillämpas både vid ny-, till- och ombyggnad och vid större reparationsarbeten.

Beträffande god redovisningssed och särredovisning av projekt, se Handledning för beskattning av inkomst 2014, del 1 (SKV 399), avsnitt 62.3.

**Fördelning av direkta kostnader**

De direkta kostnaderna kan normalt fördelas på de projekt de tillhör. Om så inte är fallet får kostnaderna i stället fördelas efter skälig grund.

**Fördelning av indirekta kostnader**

De indirekta kostnaderna låter sig mera sällan fördelas direkt på olika projekt. Kostnaderna kan också i många fall vara svåra att bestämma. Det bör därför finnas en möjlighet att schablonmässigt göra påslag för indirekta kostnader när beskattningsunderlaget ska bestämmas.

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

Erfarenhetsmässigt brukar påslaget för indirekta kostnader inom ekonomisk byggverksamhet ligga i intervallet 5–7 procent. Detta grundas på uppgifter från byggentreprenörerna samt erfarenheter gjorda vid utarbetandet av RSV:s anvisningar (RSV Dt 1983:2). De indirekta kostnadernas storlek kan dock variera kraftigt beroende på företagets struktur och arbetssätt.

#### 21.4.3.2 Räntor

##### Ränta på lånat kapital beskattas normalt inte

Vid större byggarbeten med lång upparbetningstid är en betydande kostnadspost räntor som utgår på upptagna byggnadskreditiv och räntor på i fastigheten bundet kapital. Vid entreprenadverksamhet är det vanligen beställaren som svarar för sådana räntekostnader och entreprenörens arbeten finansieras med förskotts- och a conto-betalningar. Räntekostnaden undantas därigenom från beskattning.

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

##### Ränta på eget kapital uttagsbeskattas

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

Företag som internfakturerar vissa tjänster, t.ex. maskinhyror, har som regel redan i internhyran lagt in kapitalkostnaden för maskinen. Med ett sådant förfarande ingår räntan på eget kapital som är bundet i maskinen redan i de indirekta kostnaderna. Något ytterligare påslag för ränta på maskinen ska då inte ske. Företag som inte alls fördelar de indirekta kostnaderna på projekten måste i påslaget för indirekta kostnader inräkna skälig del av räntekostnaderna för anläggningstillgångar m.m.

I många fall ingår en beräknad skälig ränta på eget kapital i internfaktureringar mellan olika avdelningar i ett byggföretag. Enligt Skatteverkets uppfattning bör en sådan beräkning godtas när försäljningsvärdet bestäms. Om ränta på eget kapital inte kan beräknas utan större svårigheter bör räntan kunna bestämmas på ett schablonmässigt sätt. Detta med hänsyn till

att en sådan ränta brukar vara relativt liten. I normalfallet bör räntan kunna bestämmas till 0,5 procent på de direkta och indirekta kostnaderna.

#### 21.4.3.3 Eget arbete

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

En beräkning av värdet av eget arbete blir endast aktuellt för den som driver verksamhet i enskild firma eller för delägare i enkelt bolag och handelsbolag. I dessa fall utgör värdet av eget arbete ingen kostnad i företaget. Det är dock en tillkommande post till beskattningsunderlaget. Det beräknade värdet utgör således varken en direkt eller indirekt kostnad. När verksamheten bedrivs i ett aktiebolag blir värdet av delägarers arbete beskattat som en del av direkta kostnader (lönekostnader).

#### 21.4.4 Skatt- och redovisningsskyldigheten vid byggnation i egen regi

##### Skattskyldighetens inträde

Vid byggnation i egen regi inträder skattskyldigheten i princip successivt i takt med att tjänsterna tas ut. Det betyder att skattskyldigheten inträder när en spik slås i eller när målarfärgen appliceras på väggen o.s.v. (1 kap. 3 § ML).

##### Redovisningsskyldighetens inträde

Om de uttagna tjänsterna till större delen (minst 50 procent) avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten i samband med att den del av fastigheten eller hyrd lägenhet som uttaget avser har kunnat tas i bruk (13 kap. 13 § ML). Skatteverket anser att vid bedömningen av om tjänsten till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad bör hänsyn tas endast till sådana nedlagda kostnader som ingår i beskattningsvärdet för de uttagna tjänsterna.

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

##### Ny-, till- eller ombyggnad

Begreppet ny-, till- eller ombyggnad i ML bör ges samma innebörd som i IL. Mervärdesskatteredovisningen ska grundas på en i förväg företagen prövning av förutsättningarna för reparationsavdrag enligt inkomstbeskattningsreglerna. Om

reparationsdelen dominerar ska redovisning av mervärdesskatt ske för respektive redovisningsperiod under vilken tjänsten tagits ut, d.v.s. utförts.

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

#### **Kunnat tas i bruk**

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

Bestämmelsen om uttagsbeskattning i byggnadsrörelse avser byggnader m.m. som uppförs i en ekonomisk byggverksamhet av den som äger marken eller disponerar den med nyttjanderätt eller tomträtt. En överlåtelse av en sådan fastighet medför att byggarbeten inte längre utförs på egen fastighet. Oavsett hur stor del av byggprojektet som har färdigställts anser Skatteverket att försäljningen av fastigheten får anses vara ett sådant förhållande som innebär att fastigheten har tagits i bruk av köparen och att mervärdesskatt för uttagna tjänster därför ska redovisas vid denna tidpunkt (Skatteverket 2011-03-09, dnr 131 811979-10/111).

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

#### **Etapp**

Vad gäller uttagsbeskattning av byggnation i etapper har departementschefen i förarbetena uttalat att även när det gäller större projekt i egen regi, som färdigställts i delar vilka successivt kan tas i bruk för avsett ändamål, ska redovisnings-skyldigheten anses inträda för de tjänster som har tagits ut för färdigställd del (prop. 1978/79:33 s. 139).

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

#### **Konkurs**

Om en skattskyldig försätts i konkurs inträder redovisnings-skyldigheten i samband med konkursutbrottet för alla arbeten för vilka skattskyldighet tidigare har inträtt. Se vidare avsnitt 19.4.2.



**21.4.5 Avdragsrätt vid förvärv av fastighet eller lägenhet som i byggnadsrörelse uppförts i egen regi**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Avdragsrätt för uttagsskatt.

**21.4.6 Byggföretags ändrade användning av fastighet eller lägenhet som uppförts i egen regi**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Avdragsrätt för uttagsskatt.

**21.4.7 Byggföretags utbetalning av utvecklingsarvode**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Föreningar/fackligt/branschorganisationer.

## **21.5 Fastighetsförvaltning**

### **21.5.1 Inledning**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Uttag vid fastighetsförvaltning.

### **21.5.2 Uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Uttag vid fastighetsförvaltning.

#### **21.5.2.1 Uttagsbeskattning på endast del av fastighet**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Uttag vid fastighetsförvaltning.

#### **21.5.2.2 Ekonomisk förvaltning m.m.**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Uttag vid fastighetsförvaltning.

#### **21.5.2.3 Lönegräns för uttagsbeskattning**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Uttag vid fastighetsförvaltning.

#### **21.5.2.4 Uttagsbeskattning enligt två alternativa metoder**

### **Metod I**

En av metoderna (metod I) innebär att fastighetsägaren eller lägenhetsinnehavaren redovisar utgående skatt på ett på visst sätt beräknat värde av utförda arbeten. Används denna metod får fastighetsägaren eller lägenhetsinnehavaren avdrag för ingående skatt på material och tjänster m.m. som förvärvats för arbetet. Avdrag medges också för ingående skatt på maskiner och andra inventarier i den mån de använts för arbetena.

**Beskattnings-  
underlag enligt  
Metod I**

Avdrag medges t.ex. för ingående skatt på inköp av gräsklippare vid inköpstillfället, trots att utgående skatt beräknas på värdeminskningen för varje år.

Skatteverket anser att ML inte ger utrymme för några schablonavdrag vid beräkningen av värdet av de uttagna tjänsterna (RSV 1999-10-04, dnr 9442-99/901).

Beskattningsunderlaget bestäms som summan av följande komponenter:

1. nedlagda kostnader,
2. beräknad ränta på eget kapital, annat än lånat, som är nedlagt i varulager och andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, samt
3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört (7 kap. 5 § första stycket ML).

Med nedlagda kostnader avses såväl direkta som indirekta kostnader som hör till arbetet, såsom materialkostnader, lön etc. till den personal som utfört arbetet. Även vissa köpta tjänster, såsom reparation av maskin eller liknande, är kostnadselement som ska räknas med. Avdrag medges för den ingående skatten på dessa kostnadselement.

Köpta fastighetstjänster ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Detta framgår också av ett förhandsbeskedsärende som Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt. Bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML är således inte tillämpliga på tjänster som ett externt byggföretag tillhandahåller en fastighetsägare vid uppförande av byggnader på dennes fastighet (HFD 2013-10-04, mål nr 7336-12).

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

Värdet av eget arbete avser det fallet då fastighetsägaren eller lägenhetsinnehavaren är en fysisk person som själv utför arbeten på fastigheten eller lägenheten. Motsvarande gäller för delägare i enkelt bolag eller handelsbolag. Värdet av den egna arbetsinsatsen ska då medräknas i beskattningsunderlaget. När fastigheten eller lägenheten ägs av ett aktiebolag blir värdet av

delägares arbete beaktat som en del av direkta kostnader (lönekostnader).

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

#### **Metod II**

Den andra metoden (metod II) för uttagsbeskattning är en förenklad modell. Denna alternativmetod framgår av 7 kap. 5 § andra stycket ML.

#### **Beskattnings- underlag enligt Metod II**

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

Används metod II får avdrag inte göras för ingående skatt på material, maskiner etc. till skillnad från vad som gäller vid tillämpning av metod I (8 kap. 9 § första stycket 4 ML).

#### **Redovisnings- skyldighetens inträde**

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

### **21.6 Exempel**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidorna Uttag vid byggverksamhet i egen regi och Uttag vid fastighetsförvaltning.

### **21.7 Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn**

#### **21.7.1 Inledning**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vilka tjänster omfattas?

#### **21.7.2 Tillhandahållande av vara eller tjänst**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vilka tjänster omfattas?

**21.7.3 Tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vilka tjänster omfattas?

**21.7.4 Tjänster som inte omfattas av omvänd skattskyldighet**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vilka tjänster omfattas??

**21.7.5 Köparens och säljarens status**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vilka köpare kan bli skattskyldiga?

**21.7.6 Omsättningsland**

För att reglerna om omvänd skattskyldighet ska gälla måste aktuella tjänster vara omsatta inom landet. En tjänst som avser fastighet är omsatt inom landet om fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 1 § första stycket och 8 § ML). En tjänst som avser uthyrning av arbetskraft är omsatt inom landet om uthyrningen sker till en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap i Sverige (5 kap. 5 § och 18 § ML).

**21.7.7 Fakturakrav**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Underlag för avdragsrätt.

**21.7.8 Felaktig fakturering**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vilka tjänster omfattas?