Byggföretagens lagervärderingsregler

Av chefen för Svenska Byggnadsentreprenörföreningens (SBEF:s) skatte- och ekonomiavdelning pol. mag. Per Landgren

Det har länge varit ett önskemål att enhetliga och definitiva normer skulle uppställas rörande värdesättningen vid inkomsttaxeringen av byggnadsföretagens lager m m. Dylika normer har nu erhållits genom de av Riksskattenämnden den 30 november 1965 meddelade anvisningarna (RN medd. nr 1 1966 p. 2), vilka skall tillämpas fr o m 1966 års taxering.

Gäller egentligt byggande

Anvisningarna är avsedda att tillämpas på byggnadsföretag vars verksamhet består i uppförande av byggnader, kraftverk och liknande, byggande av vägar och järnvägar, broar, flygfält, hamnar, bergrum och liknande samt utförande av pålnings- och schaktningsarbeten, yttre vatten- och avloppsledningsarbeten eller anläggningar för torrläggning, vattenreglering och liknande. Däremot är anvisningarna icke avsedda att tillämpas på företag som utför exempelvis värme-, sanitets-, plåtslageri-, glasmästeri-, målnings-, elektriska installations- samt plattsättnings- och golvläggningsarbeten.

Lager av byggnadsmaterial

För lager av byggnadsmaterial — varmed avses allt material (snickerivaror, armeringsjärn, tegel, spisar, kylskåp m m) byggnadsföretaget har dels i sitt förråd, dels på byggplatsen och som ännu icke inbyggts eller installerats på sådant sätt, att det kan anses slutgiltigt anbragt för sitt ändamål i fastigheten — gäller de allmänna reglerna för värdering av lagertillgångar. Dylikt lager får sålunda i princip tas upp till lägst 40 procent av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet sedan erforderlig avskrivning för inkurans ägt rum. Beträffande avdraget för inkurans bör principiellt sett utredning ligga till grund, men i brist på sådan får i normalfallet avdrag ske med 5 % av det lägsta av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet. I sammanhanget må nämnas att större lagerhållning av material icke är vanligt inom byggnadsbranschen. Byggnadsmaterial beställes nämligen ofta direkt till arbetsplatsen i så nära anslutning som möjligt till materialets infogande i byggnadskroppen.

För att möjliggöra kontroll finns bestämmelser om inventering av dylikt varulager. Genom dessa åläggs skattskyldig att för varje år i inventariet uppge anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet — i praktiken det lägsta av dessa värden — för varje lagerpost. Lagerinventariet skall ”därest hinder härför icke möter” förses med försäkran på heder och samvete av två i inventeringen deltagande personer om att ingenting uppsåtligen undantagits.

Det må i sammanhanget uppmärksammas, att till inneliggande varulager endast får räknas sådana partier som senast å balansdagen omhändertagits av byggnadsföretaget eller av tredje man för företagets räkning, ävensom varupartier vilka senast å balansdagen av säljaren avlämnats för transport till byggnadsföretaget.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:33

Däremot utgör varor som visserligen är försålda till byggnadsföretaget (och ev. även kontant betalda) men icke levererade utan endast undanställda hos säljaren för byggnadsföretagets räkning, icke sådant varulager på vilket sedvanlig nedskrivning med 60 % får tillämpas. Dylika varor bör nämligen enligt Riksskattenämndens meddelande år 1962 nr 3 p. 2 hänföras till kontraherade varor, på vilka nedskrivning endast får ske om köparen kan visa eller göra sannolikt att prisfall inträffat eller kommer att inträffa (punkt 1 tolfte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen).

Lager av egna fastigheter

Till egna fastigheter hänförs såväl färdigställda bebyggda fastigheter och färdigställda byggnader på ofri grund som obebyggda fastigheter (obebyggda tomter och råmarksområden) och fastigheter under ny-, till- eller ombyggnad. För byggnadsföretags innehav av dylika fastigheter, som utgör lagertillgångar, godkänns den i räkenskaperna gjorda värdesättningen om värdet på fastighetsinnehavet icke understiger *85 % av summa anskaffningsvärden för fastigheterna.*

Vad inräknas i nämnda anskaffningsvärde? Förutom *köpeskillingen vid förvärvet, lagfartskostnader* och *eventuella rivningskostnader* inräknas allenast följande såsom *"direkta" byggnadskostnader* betecknade kostnader:

— material (såväl byggnadsmaterial som förbrukningsmaterial),
— löner och ersättningar till arbetare och arbetsledare på platsen,
— arkitekt-, konstruktions- och kontrollkostnader till utomstående,
— anslutningsavgifter för vatten, avlopp, värme och elektricitet,
— kostnader för underentreprenader,
— maskinhyror till utomstående samt
— kostnader för lejda transporter.

Däremot inräknas *icke* i anskaffningsvärdet "indirekta" byggnadskostnader, varmed förstås övriga byggnadskostnader såsom exempelvis administrationskostnader, kostnader för egna transporter, avskrivning och underhåll av maskiner samt försäkringar och räntor.

Lager av aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag

För företag som bedriver byggnadsrörelse betraktas i princip aktier och andelar i fastighetsbolag och fastighetsföreningar som lagertillgångar i byggnadsrörelse. Värdesättningen av ifrågavarande tillgångar godtas om värdesättningen, i vad den grundas på bolagets eller föreningens innehav av fastigheter, skett enligt grunder som kunnat godkännas för lager av egna fastigheter. Sådan aktie eller andel får dock icke upptas med negativt värde vid värdesättningen.

Exempel: Byggnadsaktiebolaget A har förvärvat samtliga andelar i det fastighetsförvaltande handelsbolaget B för en köpeskilling av 1.500.000 kronor. Handelsbolaget B äger en fastighet, som i räkenskaperna är upptagen till 2.715.000 kronor. Vid överlåtelsetillfället hade handelsbolagets balansräkning följande utseende:

Tillgångar:	
Kassa	10.000
Fastighet	2.715.000
S:a	2.725.000
Skulder:	
Lån	2.710.000
Eget kapital	15.000
S:a	2.725.000

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:33

Till vilket lägsta värde kan ifrågavarande andelar, som förvärvats för 1.500.000 kronor, upptas i byggnadsaktiebolagets räkenskaper? Riksskattenämndens anvisningar rörande värdesättningen av byggnadsföretags lager m. m. åsyftar, såvitt nu är i fråga, att värdesättningen i princip bör vara densamma om en fastighet ägs direkt eller om den ägs indirekt genom en juridisk person. Detta innebär att vid värdesättningen av andelar i fastighetsbolag, som utgör lagertillgångar i byggnadsrörelse, större beloppsmässig nedskrivning icke tillåts än som skulle ha godkänts om det varit fråga om lager av direktägda fastigheter. Därest ifrågavarande fastighet förvärvats av byggnadsaktiebolaget A genom direkt förvärv, kan köpeskillingen beräknas ha utgjort 1.500.000 kronor jämte beloppet av de lån på 2.710.000 kr, för vilka betalningsansvar skolat av köparen övertagas, minskat med den kontanta kassabehållningen å 10.000 kr. Köpeskillingen vid direkt förvärv kan alltså beräknas till 1.500.000 +2.710.000 ./. 10.000 eller till 4.200.000 kr. Enligt Riksskattenämndens anvisningar utgör den högsta tillåtna nedskrivningen för sådant fall 15 procent av 4.200.000 kr eller 630.000 kr.

Vid indirekt förvärv av fastigheten genom inköp av andelar i handelsbolaget B synes nedskrivning av andelarna böra få ske med samma belopp, 630.000 kronor. Det lägsta värdet vartill andelarna i ifrågavarande handelsbolag må upptas i byggnadsaktiebolaget A:s räkenskaper torde sålunda utgöra 870.000 (1.500.000 ./. 630.000) kr.

Övergångsbestämmelser

Som inledningsvis nämnts skall de nya anvisningarna för lager av egna fastigheter, m. m. tillämpas fr. o. m. 1966 års taxering. För att undvika otillfredsställande beskattningskonsekvenser i samband med tillämpningen av de nya reglerna har införts vissa övergångsbestämmelser, som gäller vid 1966 och 1967 års taxeringar. Nämnda taxeringsår godkänns sålunda en ytterligare nedskrivning av lagret, dock endast i den mån denna ytterligare reservering icke överstiger 2/3 respektive 1/3 av skillnaden mellan den vid 1965 års taxering i fråga om lagertillgångar godtagna reserveringen och den reservering, som då skulle ha godtagits om nu ifrågavarande anvisningar tillämpats vid 1965 års taxering.

Exempel: Byggnadsföretaget C innehade per 31.12.64 lager av fastigheter bestående av obebyggda tomter och saneringsfastigheter. Anskaffningsvärden för innehavda fastigheter 1.000.000

Summa taxeringsvärden år 1964 för innehavda fastigheter 850.000

Bokfört värde per 31.12.64 = lägsta värde enligt tidigare gällande anvisningar (95 % av taxeringsvärdet 850.000) 807.500

Lägsta värde enligt huvudregeln till nu gällande anvisningar (85 % av anskaffningsvärdet 1.000.000) .. 850.000

Skillnaden mellan vid 1965 års taxering godtagen reservering 192.500 (1.000.000 ./. 807.500) kronor, *och* den reservering som då skulle ha godtagits om nu ifrågavarande anvisningar tillämpats vid 1965 års taxering 150.000 (1.000.000 ./. 850.000) kronor 42.500

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:33

Vid 1966 års taxering godtas utöver nedskrivningsmöjligheter enligt huvudregeln ytterligare nedskrivning med 2/3 av 42.500=	28.333
Vid 1967 års taxering godtages utöver nedskrivningsmöjligheter enligt huvudregeln ytterligare nedskrivning med 1/3 av 42.500=	14.167

Nedskrivningsmöjligheter vid entreprenadåtaganden

Om entreprenören icke är i intressegemenskap med byggherren, får reservering för förlustrisker ske med högst ett belopp motsvarande *antingen*

10 procent av de sammanlagda entreprenadsummorna, *eller*

15 procent av de vid beskattningsårets slut nedlagda "direkta" byggnadskostnaderna.

I det fall byggnadsföretaget som tillgång även tar upp de å entreprenaderna nedlagda indirekta kostnaderna (vilka som regel icke brukar aktiveras) godtas en reservering, som icke överstiger summan av det belopp varmed å dessa entreprenadarbeten nedlagda indirekta byggnadskostnader upptagits som tillgång i räkenskaperna *och* ett belopp motsvarande antingen 10 procent av sammanlagda entreprenadsummorna eller 15 procent av de vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta byggnadskostnaderna. Det bör uppmärksammas, att ovanstående gäller endast entreprenadåtaganden beträffande vilka skattemässig vinstberäkning ännu icke verkställts på balansdagen. Reserveringen kan ske antingen öppet i räkenskaperna i form av avsättning eller genom nedskrivning av kostnaderna för pågående arbeten.

Om exempelvis entreprenadsummorna utgör 3.000.000 kr och de nedlagda "direkta" kostnaderna vid beskattningsårets utgång uppgår till 1,5 milj. kr är den regel som medger reservering med 10 procent av entreprenadsummorna den mest fördelaktiga. Enligt denna regel godkänns en reservering med 300.000 kr medan den regel som anknyter till de nedlagda "direkta" byggnadskostnaderna endast möjliggör reservering med 225.000 kr.

För att undvika upplösning av "normala" dolda reserver vid en tillfällig betydande nedgång av det underlag (entreprenadsummor *eller* nedlagda direkta kostnader) varpå reservering beräknas, finns i anvisningarna en "supplementärregel", som möjliggör att en högre procentuell reservering kan tillämpas. Regeln blir i huvudsak tillämplig på mindre företag med ojämn produktion. Följande exempel, som utgår från att direkta byggnadskostnader har valts som underlag för reservering, belyser detta:

Nedlagda direkta kostnader:

År 1	1.500.000 kr
År 2	1.300.000 kr
År 3	1.500.000 kr
År 4	500.000 kr

Reserverering enl. huvudregeln:

År 1	225.000 kr	15 % av de direkta byggnadskostnaderna
År 2	195.000 kr	
År 3	225.000 kr	
År 4	75.000 kr	

Vid utgången av år 4 har i exemplet det underlag varpå företagets reservering kan beräknas avsevärt nedgått vid jämförelse med underlagets genomsnittliga storlek vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren. I det fal

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:33

nedgången antas vara tillfällig medger "supplementärregeln" att år 4 reservering kan göras med 210.000 kr: (15 procent av $\frac{1.300.000+1.500.000}{2}$), vilket belopp betydligt överstiger de 75.000 kr, motsvarande 15 % av nedlagda direkta byggnadskostnader, som huvudregeln medger såsom reservering. Skulle förhållandet vara det, att de vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta byggnadskostnaderna understiger det belopp som "supplementärregeln" medger såsom reservering, kan emellertid reservering medges med högst ett belopp som motsvarar storleken av de nedlagda byggnadskostnaderna. Nedvärdering kan sålunda i dylikt fall enbart ske till 0.

För det fall *entreprenören är i intressegemenskap med byggherren* (byggherren är t. ex. ett helägt eller så gott som helägt dotterbolag till entreprenörbolaget eller byggherren är huvudaktieägare i entreprenörbolaget) får reservering för förlustrisker i princip icke överstiga summan av det belopp varmed de på dessa arbeten nedlagda "indirekta" byggnadskostnaderna upptagits som tillgång i räkenskaperna *och* 15 procent av de vid beskattningsårets utgång nedlagda "direkta" byggnadskostnaderna. Om reserveringen görs i form av nedskrivning av pågående arbeten behöver entreprenören sålunda som tillgång i räkenskaperna ta upp endast 85 procent av nedlagda "direkta" byggnadskostnader inklusive eventuella rivningskostnader.

Arbeten på löpande räkning

Om entreprenören bygger på löpande räkning skall i princip nedlagda kostnader — såväl direkta som indirekta — på pågående arbeten tas upp till fulla värdet.

I enstaka fall kan löpande räkningsavtal ha försetts med klausul om maximipris (kostnadstak, som inte får överskridas). Vid bostadshusbebyggelse förekommer att detta kostnadstak anknyter till det av länsbostadsnämnden godkända pantvärdet. Dylika arbeten på löpande räkning med maximipris synes ur nedskrivningssynpunkt böra jämställas med normala entreprenadåtaganden. Reservering för förlustrisker bör sålunda få göras i enlighet med vad ovan anförts beträffande rena entreprenader.

Vinstberäkning

Den skattemässiga vinstberäkningen å entreprenadarbeten *bör ske vid den slutliga ekonomiska uppgörelsen, dock i regel senast ett år efter slutbesiktningen.* Om vid den tidpunkt då vinstberäkning sker, tvist föreligger beträffande visst eller vissa belopp, godtas härav föranledd reservering.

I Riksskattenämndens anvisningar har icke definierats vad som avses med uttrycket "den slutliga ekonomiska uppgörelsen". Innebörden torde dock vara att beställaren godtagit den slutfakturering entreprenören gjort. Enligt § 23 till Teknologföreningens "Allmänna bestämmelser" skall entreprenören insända sin sluträkning senast tre månader efter det att utlåtande över slutbesiktning enligt AB:s § 19 blivit för parterna tillgängligt. Byggherren skall granska räkningen samt snarast möjligt och senast inom en månad efter räkningens mottagande betala entreprenörens ostridiga tillgodohavande.

Avsättning för garantirisker

För garantirisker beträffande arbeten på annans fastighet, för vilka vinstberäk-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:33

Smärre artiklar

I

Mer om fri skatt

Med anledning av min artikel om fri skatt i nr 4 för i år av Skattenytt har vännen Åkerstedt i Uppsala sänt mig ett exemplar av ett meddelande som uppbördsverket i Uppsala tillställer arbetsförmedlingen f v b, försumliga arbetsgivare, hembiträden och andra. Det lyder så här:

Avtal mellan en arbetsgivare och en arbetstagare, som har att erlägga preliminär A-skatt, att den senare skall jämte viss kontant månadslön åtnjuta "fri skatt", innebär att skatten utgöres av skillnaden mellan bruttolönen, d v s lönen före skatteavdrag, och den kontanta månadslönen, d v s nettolönen. Åtnjuter arbetstagaren naturaförmån, utgöres nettolönen av summan av det kontantbelopp, arbetstagaren äger uppbära, och naturaförmånens värde enligt skattetabellen. Bruttolönen skall i dylikt fall uträknas så att vad som återstår, sedan den på *bruttolönen* belöpande skatten avdragits, motsvarar nettolönen. Bruttolönen erhålles genom att man i skattetabellen uppsöker det inkomstbelopp vilket, minskat med den i vederbörlig kolumn därinvid angivna skatten, är lika med kontantlönen med tillägg i förekommande fall av värdet av naturaförmån.

Om exempelvis nettolönen är 500 kronor i månaden kontant, och kolumn 1 i skattetabellen är tillämplig, ligger bruttolönen i löneintervallet 641—660 kronor, där skatten är 146 kronor. *Bruttolönen* uppgår följaktligen till 500+146=646 kronor i månaden. Om arbetstagaren i stället per månad åtnjuter 300 kronor kontant jämte fritt vivre utgöres nettolönen av summan av kontantlönen och värdet av vivret, vilket sistnämnda värde enligt skattetabellen är 270 kronor i månaden; *nettolönen* är alltså 300+270=570 kronor i månaden. Bruttolönen uträknas på nyssnämnda sätt så att vad som återstår efter skatteavdrag utgör 570 kronor. Skall skatteavdraget beräknas enligt kolumn 1, ligger bruttolönen i detta fall i löneintervallet 741—760 kronor, där skatten är 178 kronor; *bruttolönen* är följaktligen 570+178=748 kronor i månaden. Enligt samma metod uträknas bruttolön och skatt, då lönen utbetalas per vecka eller halvmånad.

I de anförda exemplen har uträkningarna gjorts med ledning av 1966 års källskattetabell 19 (den kommunala inkomstskatten beräknad efter 19 kr. per skattekrona).

Träffar man avtal om "fri skatt", innebär detta att arbetstagaren tillförsäkrats en på ovan angivna sätt beräknad bruttolön vilken arbetsgivaren icke har rätt att ensidigt minska genom att inbetala lägre skatt. Den del av bruttolönen som motsvarar skatten, är nämligen en till beloppet bestämd löneförmån likaväl som den kontant utbetalda delen. Skulle det visa sig att arbetstagaren efter taxering tillgodoföres överskjutande skatt, är det överskjutande beloppet *arbetstagarens* och icke arbetsgivarens egendom på alldeles samma sätt som vid ett anställningsavtal, där "fri skatt" ej ingår i förmånerna.

---

ning skett, godkänns — om garantitiden icke utgått senast å balansdagen — avdrag för avsättning med

3 procent av entreprenadsumman, såvitt avser *bostads-* och *kontorsbyggnader* av mera konventionell typ, samt

5 procent av entreprenadsumman såvitt avser *andra entreprenader*.

Reservering utöver ovannämnda regler

Slutligen må upplysas att reservering utöver ovannämnda regler godkännes endast om och i den mån den skattskyldige *visar* att en större reservering är påkallad med hänsyn till föreliggande risk för förlust eller prisfall.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:33