

Om mervärdeskattens effekt vid entreprenad- och egenregibyggnad

Av civilekonom Bror Olsson och byrådirektör Göran Olofsson

Uttrycket konkurrensneutralitet intar en framträdande plats i förarbetena till vår mervärdeskattelagstiftning. Ingen tvekan råder om att lagstiftaren har besjålats av en målmedveten strävan att så långt möjligt göra mervärdeskatten fri från konkurrensnedvridande effekter.

Strävan efter neutralitet har inte minst påverkat utformningen av de regler som rör byggsektorn. Beslutet om att göra byggnadsföretagen generellt skattskyldiga kan ses som ett första uttryck för denna strävan. Genom skattskyldigheten och den därav betingade rätten att lyfta av ingående skatt, bl. a. på investeringar i maskiner och fasta produktionsanläggningar, har alla byggnadsföretag i princip blivit likställda i konkurrensen. Mervärdeskatten har — till skillnad från den allmänna varuskatten — ingen återhållande effekt på företagens benägenhet att t. ex. öka graden av mekanisering och prefabricering. Reglerna om skatteplikt och beskattningsvärde ger också uttryck för lagstiftarens strävan efter konkurrensneutralitet. Allt byggande skall skattebeläggas — det är lagstiftningens innebörd — och byggnadsproduktionen skall träffas av en likformig skattebelastning oavsett om byggandet sker på entreprenad eller i egen regi.

Vi har nu drygt ett års erfarenhet av mervärdeskatten. Tyvärr måste man konstatera att den ursprungliga utformningen av reglerna för byggområdet visat sig inte riktigt hålla måttet. Vad lagstiftaren eftersträvat, nämligen konkurrensneutralitet, har inte helt uppnåtts i praktiken. Vissa ojämnheter har trätt i dagen, ojämnheter som inte går att avhjälpa utan lagändring.

I denna uppsats kommer uppmärksamheten att riktas mot ett av de områden som bedömts tarva en lagteknisk översyn. Området ifråga gäller byggnadsföretagens egenregiproduktion. Därmed åsyftas här den verksamhet som innebär att byggnadsföretagen exploaterar och bebygger *egen mark*. Det har visat sig att nuvarande regler åstadkommer en skattebelastning på egenregiproduktionen som inte är likvärdig med den som uppkommer vid entreprenadbyggande, varmed här åsyftas byggande på *annans mark*. En lagändring är — när denna uppsats skrivs — nära förestående. I proposition 1970:123 har nämligen föreslagits ändring av nu gällande regler för den i egen regi bedrivna byggnadsverksamheten.

I det följande skall vi försöka att med ett sifferexempel belysa den ojämnheter som för närvarande råder och konsekvenserna av nu föreslagna ändringar.

Problemställning

Låt oss arbeta med ett tänkt fall som gäller anskaffning av råmark, bearbetning av marken samt uppförande av ett större bostadshus på tomten. Kostnadsbilden för objektet antas se ut på följande sätt.

Köpeskilling för marken	600.000 kr
Lagfartskostnad	6.000 „
Tomtbildningskostnad	12.000 „
Anslutningsavgifter för el, vatten och avlopp	79.000 „
Kreditivräntor	640.000 „
Anläggning av vägar på tomten	245.000 „
Anläggning av yttre vatten- och avloppsledningar	343.000 „
Övriga markarbeten	470.000 „
Projektering av byggnaden	735.000 „
Uppförande av byggnaden	9.870.000 „
	<hr/>
Summa	13.000.000 kr

De fem första posterna i sammanställningen — köpeskilling för marken, lagfartskostnad, tomtbildningskostnad, anslutningsavgifter och kreditivräntor — antas beloppsmässigt exakt motsvara de faktiska utläggerna. Vad övriga poster beträffar förutsätts att beloppen representerar värdet av såväl direkta som indirekta kostnader jämte normala vinstpålägg. Mervärdeskatt ingår inte i något av beloppen.

Vi skall nu tillämpa gällande regler på detta tänkta fall och beräkna hur stor skattebelastningen blir. Först utgår vi ifrån att det här rör sig om ett *entreprenadfall*, d. v. s. byggande på annans mark. Därefter kommer vi att ändra på förutsättningarna och anta att fråga i stället är om ett byggnadsföretag som exploaterar och bebygger egen mark, d. v. s. ett *egenregifall*. Jämförelsen kan ge anledning till en del reflexioner.

Entreprenadfallet

För att underlätta den följande diskussionen lämnas här allra först en kortfattad precisering av förutsättningarna för den tänkta entreprenaden.

En byggnadsentreprenör — E. — antas få i uppdrag att utföra de nyss åsyftade prestationerna för ett fast pris av 13 milj. kronor exklusive lagstadgad mervärdeskatt. Åtagandet har karaktären av totalentreprenad, vilket bl. a. innebär att E. har att svara inte bara för det egentliga byggandet utan även för projekteringen. I åtagandet ingår att E. skall förskotta köpeskillingen för den mark beställaren skaffat, och E. skall vidare förskotta lagfartskostnaden, tomtbildningskostnaden, anslutningsavgifterna samt räntorna på det byggnadskreditiv beställaren upptagit. Gottgörelsen till E. för samtliga dessa utlägg ligger i själva entreprenadsumman på 13 milj. kronor. Mervärdeskatten påförs inte beställaren förrän i slutfakturan, eftersom E. förutsätts tillämpa bokföringsmässig skatteredovisning.

Fråga är nu hur den utgående skatten skall beräknas. Denna fråga kan förväntas

komma att vålla E. problem, i vart fall om han nöjer sig med att söka ledning i mervärdeskatteförordningens ordalydelse. I förordningens 14 § står att läsa, att "byggnads- eller anläggningsentreprenad och annan tjänst som avser fastighet" skall beskattas enligt 60 %-regeln. Samma lagrum innehåller emellertid också den föreskriften, att tjänst som avser vägar, yttre vatten- eller avloppsledningar samt vissa andra objekt skall beskattas enligt 20 %-regeln, likaså "projektering, ritning, konstruktion" och därmed jämförbar tjänst som har avseende på fastighet. De speciella utlägg E. haft för beställarens räkning är principiellt av helt skattefri natur, men hur de skall behandlas när — som i detta fall — gottgörelsen inryms i priset för en entreprenad lämnar förordningen ingen upplysning om alls.

Det kan konstateras att E:s åtagande omsluter prestationer som, *tagna var för sig*, hänförs till skilda beskattningsnivåer enligt mervärdeskatteförordningen. 60 %-prestationer är blandade med 20 %-prestationer, och en del av priset för entreprenaden utgör kompensation för utlägg av skattefri natur.

En avgörande fråga är nu hur begreppet "byggnads- eller anläggningsentreprenad" i förordningens 14 § skall tolkas. Teoretiskt vore det tänkbart att betrakta varje entreprenad såsom en odelbar enhet och låta skatten bestämmas av den typ av prestationer som utgör entreprenadens tyngst vägande del. I enlighet med detta synsätt skulle man kunna kräva beskattning enligt 60 %-regeln "tvärs över" varje entreprenad som värdemässigt domineras av 60 %-prestationer, under det att beskattning i sin helhet skulle ske enligt 20 %-regeln i sådana fall där 20 %-prestationerna väger tyngst. Man skulle med andra ord kunna tillämpa en huvudsaklighetsprincip i nu åsyftade fall. Förordningens ordalydelse motsäger inte direkt en sådan lösning.

Vad som emellertid talar emot att här tillämpa en huvudsaklighetsprincip är den omsorg om konkurrensneutraliteten som lagstiftaren så klart demonstrerat i förordningens förarbeten. Att betrakta varje entreprenad såsom en odelbar enhet skulle få den konsekvensen, att 20 %-regeln delvis sattes ur kraft och att skattefriheten för åtskilliga prestationer i praktiken upphävdes. En ej åsyftad skattefördyring skulle komma att träffa ett stort antal byggnadsobjekt — framför allt inom den viktigaste av alla byggsektorer, nämligen husbyggnadsområdet, där 60 %-prestationerna som regel klart dominerar. Beställare, som själva saknar avlyftningsrätt och därför får bära mervärdeskatten som en kostnad, skulle få ett starkt intresse av att bryta ner helhetsåtaganden av den typ vi nu diskuterar och se till att de lågbeskattade prestationerna blev upphandlade separat. Mervärdeskatten skulle med andra ord komma att inverka störande på själva upphandlingsformerna inom byggmarknaden.

Frågan hur skatten skall beräknas vid byggnads- och anläggningsentreprenader, som inrymmer blandade prestationer av den nu aktuella typen, torde i allt väsentligt ha fått sin lösning genom ett uttalande av riksskattenämnden under våren 1969. Uttalandet har publicerats i 1969 års meddelandeserie, nr 7 punkt 3, och har kommenterats i en uppsats i denna tidskrift nr 10/1969 sid 535—541. Genom riksskattenämndens uttalande har klarlagts att någon huvudsaklighetsprincip här som regel inte skall gälla. Den lösning riksskattenämnden anvisat kan sägas ta sikte på ett resultat som

innebär att skattebelastningen för ett byggnadsobjekt 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.

En byggnadsentreprenör, som tillhandahåller både 60 %-prestationer och 20 %-prestationer inom ramen för ett och samma åtagande, har enligt riksskattenämnden rätt att dela upp entreprenadsumman och beräkna skatten för vardera gruppen för sig. Om exempelvis ett åtagande omfattar dels uppförande av byggnad, dels anläggande av vägar och yttre vatten- eller avloppsledningar, får alltså de sistnämnda prestationerna avskiljas och skattebeläggas enligt 20 %-regeln, under det att så stor del av entreprenadsumman som svarar mot byggnadens uppförande skall skattebeläggas enligt 60 %-regeln. Det exempel vi här arbetar med gäller ett helhetsåtagande av totalentreprenadens karaktär, och det kan därför finnas anledning att särskilt fästa uppmärksamheten på att den avskiljbara 20 %-gruppen även omfattar tjänster av typen ”projektering, ritning, konstruktion”. Ingår det i entreprenörens åtagande att för beställarens räkning förskottera vissa utlägg av ej mervärdeskattepliktig natur, har entreprenören vidare rätt — enligt riksskattenämndens uttalande — att reducera beskattningsunderlaget med belopp motsvarande det faktiska värdet av sådana utlägg. Som exempel på utbytbara ”nollposter” nämner riksskattenämnden utlägg för markanskaffning, ersättning för gatemark och gatukostnadsbidrag, evakueringskostnader, anslutningsavgifter, fastighetsbildningskostnader, lagfarts- och in-teckningskostnader, tomträttsavgälder, premier för byggherreförsäkring samt räntor och övriga kostnader för byggnadskreditiv som beställaren upptagit. Rätten att dela upp en entreprenadsumma på 60 %-prestationer och 20 %-prestationer och rätten att bryta ut och frilägga ”noll-poster” vilar — framhåller riksskattenämnden — på förutsättningen att entreprenören har tillfredsställande underlag för skattens beräkning i sitt räkenskapsmaterial.

Med tillämpning av de riktlinjer riksskattenämnden anvisat kan skatten i vårt exempel beräknas på följande sätt.

	Belopp före skatt	Pålägg i %	Pålägg i kr
Köpeskilling för marken	600.000	0	—
Lagfartskostnad	6.000	0	—
Tomtbildningskostnad	12.000	0	—
Anslutningsavgifter	79.000	0	—
Kreditivräntor	640.000	0	—
Anläggning av vägar	245.000	2,04	5.000
Anläggning av yttre va-ledningar	343.000	2,04	7.000
Övriga markarbeten	470.000	6,38	30.000
Projektering av byggnaden	735.000	2,04	15.000
Uppförande av byggnaden	9.870.000	6,38	630.000
	13.000.000		687.000

Resultatet innebär att skattebelastningen för objektet ungefärligen motsvarar den som skulle ha utlösts vid delad upphandling. Beställaren åsamkas alltså i stort sett ingen skattemässig fördyring enbart därför att han valt att upphandla samtliga prestationer såsom en totalentreprenad hos en och samme entreprenör. Upphandlingsformerna lämnas i huvudsak opåverkade av skatten.

Innan vi går över till det jämförande egenregifallet, bör anmärkas att byggnadsentreprenören i entreprenadfallet åtnjuter full och oinskränkt rätt att lyfta av all sin ingående skatt. Vi kan i detta sammanhang bortse från de begränsade avdragsspärrar, som gäller generellt för alla typer av skattepliktig verksamhet enligt mervärdeskatteförordningen.

Egenregifallet

Låt oss nu ändra på förutsättningarna och utgå ifrån att det aktuella byggnadsprojektet utgör ett egenregifall. Förutsättningarna kan i korthet preciseras på följande sätt.

Vi antar att en byggnadsföretagare — F. — skaffar marken ifråga för egen räkning och att han utnyttjar marken på precis samma sätt som angivits i föregående avsnitt. När arbetena färdigställts, tar F. byggnaden i anspråk för uthyrning. Han behåller alltså fastigheten i egen förvaltning. Kostnadsbilden för objektet antas vara exakt densamma som i entreprenadfallet. Vi erinrar om att de fem första posterna i kostnadssammanställningen — köpeskilling för marken, lagfartskostnad, tomtbildningskostnad, anslutningsavgifter och kreditivräntor — beloppsmässigt antas motsvara de faktiska utläggerna och att övriga poster — anläggning av vägar, anläggning av yttre vatten- och avloppsledningar, övriga markarbeten, projektering av byggnaden samt uppförande av byggnaden — beloppsmässigt förutsätts täcka såväl direkta som indirekta kostnader jämte normala vinstpålägg.

När F. tar byggnaden i anspråk för skattepliktigt ändamål, d. v. s. för uthyrning, skall han enligt förordningen redovisa utgående mervärdeskatt såsom för uttag ur byggnadsrörelsen. Fråga är nu hur denna skatt skall beräknas.

Kvalificerade problem kommer att ge sig till känna för F. när han söker beräkna den utgående skatten. Det kan därför finnas anledning att här till en början undersöka både vad lagtexten säger och vad som uttalas i lagstiftningens förarbeten.

Först bör än en gång understrykas, att lagstiftaren haft målsättningen att åstadkomma en generell och likvärdig beskattning av allt byggande — oavsett i vilken form byggandet sker. För att kunna fånga in byggnadsföretagens egenregi-produktion under beskattningen har lagstiftaren sett sig nödsakad att införa vissa specialregler i förordningens 2 och 9 §§, som reglerar frågan om skattskyldighet och skatteplikt. De åsyftade specialreglerna innebär — i all korthet — att ett skattepliktigt objekt anses tillskapat när en byggnadsföretagare i yrkesmässig verksamhet uppfört en byggnad i egen regi. Behålls byggnaden i företagarens egen förvaltning, skall skatten träffa byggnaden vid den tidpunkt då byggnaden i huvudsak tas i anspråk för uthyrning, d. v. s. — schematiskt uttryckt — då byggnaden flyttas

över från produktionsstadiet till förvaltningsstadiet. Avyttras byggnaden utan att först tas i anspråk för egen förvaltning, utlöses beskattningen vid själva avyttringstillfället. Begreppet omsättning avser således i detta sammanhang antingen *uttag* eller *försäljning*.

Underlaget för beräkning av utgående skatt skall, både i uttags- och i försäljningsfallet, vara den skattepliktiga byggnadens värde. Det är viktigt att här notera att omsättning av mark i alla lägen faller utanför beskattningens ram. Enbart värdet av själva *byggnaden* skall alltså träffas av skatt, och skatten skall beräknas enligt 60 %-regeln "tvärs över" detta värde. Förordningens 14 § slår nämligen fast att beskattningsvärdet, vid försäljning av skattepliktig byggnad, utgör 60 % av vederlaget inräknat skatt och, vid uttag, 60 % av saluvärdet inräknat skatt. Eftersom mark inte utgör något skattepliktigt objekt, kan komplikationer uppkomma vid samtidig omsättning av skattepliktig byggnad *och* mark. Denna komplikation har lagstiftaren uppmärksammat genom ett uttalande i anvisningarna till förordningens 14 §. Vid försäljning av byggnad jämte mark skall det på byggnaden belöpande vederlaget, varav beskattningsvärdet utgör 60 %, bestämmas till "skillnaden mellan hela vederlaget och saluvärdet av marken vid försäljningstillfället".

Med den utformning reglerna fått uppkommer i praktiken mycket svårbemästrade värdesättningsproblem. I försäljningsfallet gäller det — såsom framgår av förordningens ordalydelse — att först beräkna saluvärdet av *marken*, och detta saluvärde skall sedan avräknas från det sammanlagda vederlaget för byggnad och mark. I uttagsfallet gäller det att inrikta bedömningen direkt på saluvärdet av *byggnaden* med bortseende från allt som har med marken att skaffa. Hur man i praktiken skall gå till väga i dessa värderingsfrågor ger lagstiftaren inga uttryckliga anvisningar om. Vissa principer för värdesättningen har dock varit på tal under förarbetena. Det kan finnas anledning att här återge ett par uttalanden av den s. k. översynsutredningen (Stencil Fi 1967:10). Utredningen anför på sid 123 och 124 i betänkandet följande:

"Vi har därvid tagit fasta på att regeln är avsedd att gälla vid försäljning och att det därför alltid kommer att finnas ett vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde aktuellt försäljningsvärde. Det bör därför enligt vår mening vara till fördel om beskattningsvärdet kunde bestämmas med utgångspunkt från detta värde på ett sätt som inte leder till skatt även på markvärdestegring. En beskattning enbart av byggnadens värde jämte eventuellt annat tillskapat mervärde på fastigheten skulle ernås om skatten beräknades på 60 % av försäljningsvärdet minskat med ett belopp motsvarande markens värde vid tidpunkten för fastighetens försäljning. Det bör inte vara förenat med större svårigheter för en byggnadsföretagare att göra en realistisk bedömning av det aktuella markvärdet för en fastighet, som han säljer. Han bör veta vad marken kostade i anskaffning och han bör genom sin verksamhet ha kännedom om eventuell markvärdestegring under innehavstiden. Liksom beträffande andra skattepliktiga objekt bör det vara möjligt att fastställa ett aktuellt markvärde enligt ortens pris med erforderligt beaktande av förhållandena i varje särskilt fall.

Beskattningsvärdet vid uttag av byggnad anser vi liksom beredningen skall bestämmas till 60 % av byggnadens saluvärde. Det kan visa sig praktiskt att även vid uttag bestämma bygg-

nadens saluvärde till skillnaden mellan fastighetens (inklusive mark) saluvärde och markens värde vid tidpunkten för uttaget.”

När utredningen på sid 120 i betänkandet diskuterar frågan om tidpunkten för skattskyldighetens inträde i uttagsfallen, ger man uttryck för den uppfattningen att olika, alternativa beräkningsgrunder kan komma till användning vid värdesättningen. Utredningen framhåller här att saluvärdet av byggnad bör kunna bestämmas ”med ledning av bokförda kostnader eller priser på likartade av den skattskyldige utförda byggnadsentreprenader eller efter annan skäligen grund”.

Med sistnämnda uttalande har utredningen pekat på den beräkningsteknik som i praktiken sannolikt blir vanligast, nämligen att grunda värdesättningen av skattepliktig byggnad på *nedlagda kostnader*. Någon säkrare grund torde som regel inte stå till buds. För viss egenregiproduktion, t. ex. småhus, kan det visserligen vara möjligt att söka sig fram efter mer schablonmässiga värderingsmetoder, men även i dessa fall måste nedlagda kostnader som regel komma in i bilden — om inte för annat så för att kontrollera att schablonen slår någorlunda rätt. Enligt vår uppfattning är det alltså försvarbart att utgå ifrån, att praxis — när beskattningsvärdet för skattepliktig byggnad skall bestämmas — kommer att fästa avgörande vikt vid just nedlagda byggnadskostnader. Eftersom skatten skall träffa saluvärdet eller marknadsvärdet hos byggnaden ifråga, måste man givetvis också utgå ifrån att praxis här kommer att kräva pålägg för vinst. Beskattningsvärdet för skattepliktig byggnad skulle därmed vara sammansatt av nedlagda direkta och indirekta byggnadskostnader med tillägg för vinst och med skattens belopp inräknat.

Oavsett vilken teknik man tillämpar vid värdesättning av skattepliktig byggnad, uppkommer emellertid ännu en fråga av väsentlig betydelse, nämligen den hur man skall dra gränsen mellan byggnad och mark.

Mervärdskatteförordningen innehåller ingen definition av begreppet byggnad. I allt väsentligt gäller dock att fastighetsbegreppet överensstämmer med kommunal-skattelagens bestämmelser. Vi får alltså här söka ledning i den praxis som framkommit vid fastighets- och inkomsttaxering.

I enlighet härmed bör till *mark* bl. a. hänföras planteringar och trädgårdsanläggningar, vägar och gator, parkerings- och lekplatser, yttre ledningar för vatten och avlopp, elkraft, gas och fjärrvärme. Kostnader för schaktning, sprängning och dränering får — såvida arbetena inte avser husgrund — i sin helhet hänföras till markkostnader och skall således inte påverka värdesättningen av byggnad.

Vår översikt över nu gällande bestämmelser på egenregionområdet får med detta vara avslutad. Vi har tillräckligt underlag för att på nytt knyta an till vårt exempel och beräkna hur stor skattebelastningen blir för F:s förvaltningsobjekt.

De sammanlagda kostnaderna för objektet, inklusive normala vinstpålägg men exklusive skatt, uppgår enligt förutsättningarna till 13 milj. kronor. Beskattningsvärdet för byggnaden skall beräknas med utgångspunkt från detta belopp.

Den första åtgärden blir att fördela totalbeloppet i två delar, en som hänför sig till byggnaden och en som hänför sig till marken. Vi har för enkelhetens skull för-

utsatt, att F. lyckats föra fram sin redovisning så långt att han kan göra en upp-sortering av värdekomponenterna i relativt få huvudgrupper. En genomgång av dessa grupper ger oss följande resultat.

	Totalt	Hänföres till	
		byggnad	mark
Köpeskilling för marken	600.000		600.000
Lagfartskostnad	6.000		6.000
Tomtbildningskostnad	12.000		12.000
Anslutningsavgifter	79.000		79.000
Kreditivräntor	640.000	564.000	76.000
Anläggning av vägar	245.000		245.000
Anläggning av yttre va-ledningar	343.000		343.000
Övriga markarbeten	470.000		470.000
Projektering av byggnaden	735.000	735.000	
Uppförande av byggnaden	9.870.000	9.870.000	
	13.000.000	11.169.000	1.831.000

Till sammanställningen bör fogas den anmärkningen, att kreditivräntorna enligt vår mening bör anses belöpa på såväl byggnad som mark och att en uppdelning följaktligen är påkallad. Hur uppdelningen skall ske beror bl. a. på hur lång tid F. innehaft marken och hur lång tid det tagit att uppföra byggnaden. En kalkylmässig beräkning utvisar — har vi antagit — att 564.000 kronor av totalbeloppet kan hänföras till byggnaden och 76.000 kronor till marken.

Beskattningsvärdet för den av F. i egen regi uppförda byggnaden kan nu beräknas på följande sätt.

Saluvärde exkl. skatt	11.169.000
Skatt 6,38 %	+ 713.000 (ca)
Beskattningsvärde	11.882.000

För att underlätta jämförelsen med entreprenadfallet kan det vara lämpligt att här ange hur skattebeloppet är sammansatt och hur det fördelar sig på de komponenter som ingår i byggnadens saluvärde.

	Belopp före skatt	Pålägg i %	Pålägg i kr (ca)
Kreditivräntor avseende byggnaden	564.000	6,38	36.000
Projektering av byggnaden	735.000	6,38	47.000
Uppförande av byggnaden	9.870.000	6,38	630.000
	11.169.000		713.000

Den utgående skatt, som F. har att redovisa när han tar byggnaden i anspråk för uthyrning, uppgår till 713.000 kronor med den beräkningsteknik vi här tilläm-

pat. Därmed är emellertid inte skattebelastningen för objektet utredd och klar. Det finns nämligen ytterligare ett skattebelopp att beakta, nämligen den *ingående* skatt som hänför sig till arbetena på *marken*. All omsättning av mark är, som tidigare framhållits, helt skattefri. F. redovisar inte utgående skatt för något uttagsvärde av marken, när objektet flyttas över från produktionsstadiet till förvaltningsstadiet. I konsekvens härmed kan F. inte medges rätt att lyfta av den ingående skatt som hänför sig ”till marksidan”. Den skatten stannar alltså hos F. som en kostnad och utgör följaktligen en tillkommande skattebelastning för objektet.

Låt oss föra in det antagandet att samtliga markarbeten i exemplet lagts ut på underentreprenörer. Dessa är själva skattskyldiga och har att påföra F. skatt för utförda tjänster. Skattedebiteringen från underentreprenörerna kan sammanställas på följande sätt.

	Belopp före skatt	Pålägg i %	Pålägg i kr
Anläggning av vägar	245.000	2,04	5.000
Anläggning av yttre va-ledningar	343.000	2,04	7.000
Övriga markarbeten	470.000	6,38	30.000
	1.058.000		42.000

Beloppet 42.000 kronor utgör en för F. ej avdragsgill ingående skatt. Den totala skattebelastningen för objektet kan följaktligen beräknas till 713.000 + 42.000 = 755.000 kronor.

Jämförelse mellan de båda fallen

Sedan vi nu beräknat skattebelastningen för entreprenadfallet och egenregifallet var för sig, är tiden mogen att ställa de båda fallen mot varandra och studera resultatet. Jämförelsen torde bli bäst åskådliggjord om vi på nytt anknyter till kostnadssammansättningen och anger skattepåläggen i procent och i kronor.

	Entreprenadfallet		Egenregifallet	
	Procent	Kronor	Procent	Kronor
Köpeskillning för marken	0	—	0	—
Lagfartskostnad	0	—	0	—
Tomtbildningskostnad	0	—	0	—
Anslutningsavgifter	0	—	0	—
Kreditivräntor	0	—	6,38	36.000
Anläggning av vägar	2,04	5.000	2,04	5.000
Anläggning av yttre va-ledningar ..	2,04	7.000	2,04	7.000
Övriga markarbeten	6,38	30.000	6,38	30.000
Projektering av byggnaden	2,04	15.000	6,38	47.000
Uppförande av byggnaden	6,38	630.000	6,38	630.000
		687.000		755.000

Jämförelsen utvisar att skattebelastningen för objektet är 68.000 kronor högre i egenregifallet än i entreprenadfallet. Skillnaden hänför sig i sin helhet till två poster i sammanställningen, nämligen kreditivräntor och projektering. Den förstnämnda posten — kreditivräntor — träffas i egenregifallet av samma skatt som själva byggnaden, d. v. s. efter 6,38 %, under det att motsvarande post i entreprenadfallet med där angivna förutsättningar helt friläggs från beskattning. Den andra posten — projektering av byggnaden — träffas av skatt efter 6,38 % i egenregifallet men efter endast 2,04 % i entreprenadfallet.

De skattebelopp i egenregifallet, som hänför sig till anläggning av vägar och valedningar samt övriga markarbeten, representerar *inte* — det bör än en gång understrykas — *utgående skatt* för egenregibyggarer *utan ingående skatt*, vilken träffar objektet som en kostnad därför att avlyftningsrätten är spärrad. Vi har förutsatt att ifrågavarande arbeten i sin helhet lagts ut på underentreprenörer, som påför F. skatten och svarar för att den inlevereras till staten.

Vad nyss anförts innebär givetvis att skillnaden i faktisk skattebelastning mellan de båda fallen delvis är beroende av i vilken utsträckning egenregibyggarer *själv* utför markarbetena ifråga. Materialandelen är i regel mycket låg för de flesta markarbeten, och egenregibyggarer kan därför sannolikt reducera den ingående ej avdragsgilla skatten "på marksidan" genom att utföra arbetena själv i stället för att anlita underentreprenörer. Å andra sidan bör noteras att ju mer arbeten på egen mark som vederbörande själv ombesörjer, desto större blir de praktiska problemen att åstadkomma en korrekt fördelning av ingående skatt på avdragsgill respektive ej avdragsgill del, särskilt vad gäller skatten på investeringar i maskiner och inventarier.

Jämförelsen utvisar som nämnts en differens av 68.000 kronor till egenregifallets nackdel. Hade beräkningen baserats på den höjda skattesats som kommer att gälla från och med 1971, skulle differensen ha vidgats till ca 106.000 kronor. Av det siffermässiga resultatet som sådant skall emellertid i och för sig inga slutsatser dras. Det rör sig här bara om ett tänkt fall, vars förutsättningar vi sökt konstruera på sådant sätt att bristerna i nuvarande lagstiftning skall träda i dagen. Genom att ändra på förutsättningarna beloppsmässigt hade vi kunnat få större eller mindre differenser att falla ut, och det hade också gått att konstruera exempel som utvisar differenser till egenregifallets fördel. Avgörande är i första hand hur tungt kreditivräntor och projektering väger i det enskilda fallet och hur stor omfattning arbetena på egen mark har.

Det siffermässiga resultatet av vårt exempel kan vi alltså lämna därhän. En slutsats torde exemplet dock berättiga oss att dra, nämligen den att nuvarande regler inte annat än i rena undantagsfall leder till en skattebelastning som är likvärdig vid entreprenad- och egenregibyggarer.

Förestående lagändring

De ojämnheter i beskattningen som nu berörs och de praktiska svårigheter som reglerna på egenregiområdet gett upphov till har föranlett Svenska Byggnadsentreprenörer.

prenröföreningen att inge en framställning till finansdepartementet under hösten 1969. Över framställningen har riksskattenämnden avgivit remissutlåtande. I proposition 1970:123 föreslås nu en lagändring, vilken synes ägnad att lösa tidigare antydda svårigheter av praktisk natur på avdragssidan och som åtminstone delvis torde komma att eliminera påtalade ojämnheter i beskattningen.

Enligt propositionen skall det skattepliktiga området för byggnadsföretagens del utvidgas till att omfatta även arbeten på egen mark. Detta sker genom en komplettering av anvisningarna till förordningens 9 §. Den nya lydelsen föreslås bli följande.

”Omsättning av mark är skattefri. Omsättes mark som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse och som i sådan rörelse tillförts värde genom skattepliktig tjänst, skall dock värde som däri genom tillförts marken anses som omsättning av skattepliktig tjänst.”

När skattskyldighet inträder enligt de allmänna reglerna — d. v. s. vid försäljning, uttag eller byte som avser marken ifråga — kommer beskattning att träffa det värde byggnadsföretagaren tillfört sin egen mark. Samma prestationer som medför skattskyldighet om de utförs på annans mark kommer att medföra skattskyldighet också om de utförs på byggnadsföretagarens egen mark. Denna utvidgning av skattskyldigheten är från praktisk synpunkt mycket betydelsefull. Den upphäver nämligen spärren mot avdrag för ingående skatt ”på marksidan”. Egenregibyggarens svårigheter att dela upp sin ingående skatt på en avdragsgill och en ej avdragsgill del elimineras.

Nyssnämnda anvisningspunkt bör jämföras med följande bestämmelse, som föreslås bli införd i anvisningarna till förordningens 14 §.

”Ingår i saluvärdet av marken värde som enligt anvisningarna till 9 § skall anses som omsättning av skattepliktig tjänst, bestämmes beskattningsvärdet härför enligt 14 § andra stycket. Motsvarande gäller vid annan omsättning av mark som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse”.

Genom denna bestämmelse uppnås full likställdhet mellan arbeten på annans mark och arbeten på byggnadsföretagarens egen mark. Den utgående skatten skall beräknas efter samma principer i båda fallen. 20 %-regeln kommer t. ex. att få tillämpas för vägar och yttre va-ledningar, som anlagts på egen mark.

Den föreslagna lagändringen innebär vidare att ”projektering, ritning, konstruktion” skall kunna särbehandlas i vissa egenregifall. Följande bestämmelse har nämligen i regeringsförslaget tillförts anvisningarna till förordningens 14 §.

”Vid försäljning av byggnad anses särskild ersättning för tjänst som avses i 10 § 5” (projektering etc) ”som vederlag för sådan tjänst”.

Bevillningsutskottet har i avgivet betänkande (1970:39) förordat, att vad i propositionen föreslagits angående särbehandling av projektering etc skall gälla inte enbart vid försäljning av byggnad utan även vid uttag. Ordet ”försäljning” i nyssnämnda anvisningspunkt har därför av utskottet föreslagits utbytt mot ”omsättning”.

När egenregibyggare säljer eller tar ut skattepliktig byggnad, avses han alltså få möjlighet att bryta ut projekteringsdelen och beräkna skatten för denna del efter 20 %-regeln, medan återstående del av vederlaget resp saluvärdet för byggnaden skall beskattas enligt 60 %-regeln. Full likställdhet uppnås därigenom — såvitt gäller projekteringsdelen — mellan entreprenadbyggande och egenregiproduktion.

De föreslagna bestämmelserna synes vidare innebära, att kreditivräntor liksom hittills kommer att inräknas i beskattningsvärdet för skattepliktig byggnad — både i försäljningsfallen och i uttagsfallen.

Tidigare gällande principer för bestämmande av beskattningsvärde vid samtidig försäljning av skattepliktig byggnad och mark har i stort sett lämnats orubbade i regeringsförslaget. Värdet av byggnaden skall nämligen enligt förslaget anses utgöra skillnaden mellan hela vederlaget — minskat med särskild ersättning för projektering etc — och saluvärdet av marken vid försäljningstillfället.

Om vi tillämpar de nu föreslagna bestämmelserna på vårt tidigare egenregiexempel, kan först konstateras att F får rätt att lyfta av all ingående skatt — således även den skatt på 42.000 kronor som underentreprenörerna påfört honom för markarbetena. Detta uppvägs emellertid av att F:s utgående skatt kommer att öka med ungefär lika stort belopp på grund av skattskyldigheten för skattepliktiga prestationer som tillförts egen mark. Såvitt gäller ”marksidan” blir skattebelastningen alltså i stort sett oförändrad. Däremot kommer skattebelastningen för själva byggnaden att reduceras. F får nämligen genom lagändringen möjlighet att bryta ut projekteringsdelen och beräkna skatten för denna del enligt 20 %-regeln. För objektet som helhet sjunker därmed skattebelastningen med ungefär 32.000 kronor till totalt ca 723.000 kronor. Sistnämnda belopp ligger ungefärligen i nivå med den skattebelastning som uppkommer vid en motsvarande entreprenad, förutsatt att det är entreprenören själv — och inte beställaren — som svarar för finansieringen och följaktligen har att bära räntorna under byggnadstiden.

Konsekvenserna av den föreslagna lagändringen synes kunna sammanfattas på följande sätt.

De redovisningsmässiga svårigheter, som egenregibyggnads företag i dag åsamkas på grund av skyldigheten att fördela ingående skatt, kommer i huvudsak att bortfalla. Full likformighet uppnås i behandlingen av arbeten på egen och annans mark, både vad gäller beskattningens räckvidd och vad gäller skattens beräkning. Därutöver sker en avsevärd utjämning mellan egenregibyggnads och entreprenadbyggnads såvitt gäller skattebelastningen för byggnad.

Propositionen väntas komma att behandlas av 1970 års vårriksdag. De nya bestämmelserna har föreslagits träda i kraft den 1 juli 1970.