SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 6 1976

Nya anvisningar för byggnadsföretag, värme- och sanitetsinstallationsföretag m fl — en orientering om ändringarna

Av skattedirektören Olle Roos och jur kand Hans Tellander

Genom RSV Dt 1975: 23 har RSV lämnat nya anvisningar för värdesättning av lager m m hos byggnadsföretag, värme- och sanitetsinstallationsföretag m fl. Anvisningarna får användas fr o m 1976 års taxering och ersätter de tidigare anvisningarna RN Serie I 1966 nr 1: 2 och 1970 nr 6: 3. Under en övergångstid får emellertid i vissa fall också de äldre anvisningarna användas.

Anledningen till att nya anvisningar meddelats är den nya lagstiftningen om avdrag för garantiavsättningar som började tillämpas vid 1974 års taxering. Enligt denna lagstiftning som infördes i en ny punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL äger RSV utfärda anvisningar för vissa branscher beträffande schablonmässigt beräknade avdrag för garantiavsättningar. I samband med utfärdandet av sådana anvisningar ansåg RSV det lämpligt att också se över de tidigare anvisningarna rörande värdering för byggnadsföretag m fl av varulager, pågående arbeten m m. De nu föreliggande anvisningarna bygger på de erfarenheter en inom RSV tillsatt arbetsgrupp gjort vid samtal med berörda branschorganisationer och besök på ett par företag inom varje bransch.

Anvisningarna skiljer sig från de tidigare anvisningarna framförallt på följande punkter:

A Anvisningarna omfattar företag inom följande branscher

I Byggnadsföretag som uppför byggnader, kraftverk eller liknande, bygger vägar, järnvägar, broar, flygfält, hamnar, bergrum eller liknande eller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:26

utför pålnings- och schaktningsarbeten, yttre vatten- och avloppsledningsarbeten eller anläggningar för torrläggning, vattenreglering och liknande.

II Till nedanstående branscher hörande företag för arbeten på under punkt I angivna byggnader och anläggningar:

1 värme- och sanitetsinstallationsföretag
2 plåtslageriföretag
3 elinstallationsföretag
4 golvläggnings- och plattsättningsföretag
5 måleriföretag
6 kylinstallationsföretag
7 puts- och fogföretag
8 glasmästeriföretag
9 takläggningsföretag
10 isoleringsföretag

En nyhet i förhållande till de tidigare anvisningarna är att branschtyperna under II 5–10 tillkommit. I övrigt innebär de nya anvisningarna i denna del inga sakliga förändringar.

Uppräkningen av företagstyperna är självfallet ingen exemplifiering utan är uttömmande. Detta betyder att den värdesättning som gäller byggnadsföretags omsättningsfastigheter inte får tillämpas av företag som uteslutande bedriver t ex handel med fastigheter. Begreppet byggnadsföretag torde mot bakgrund av den praxis som hittills utbildats kunna definieras på följande sätt.

Byggnadsföretag är först och främst sådana företag som under beskattningsåret antingen utfört byggnads- eller anläggningsarbeten åt annan, eller i egen regi utfört sådana arbeten på fastigheter som efter bebyggande kommer att utgöra omsättningsfastigheter. Till byggnadsföretag enligt anvisningarna får emellertid också räknas sådana företag som visserligen under beskattningsåret inte utfört byggnads- eller anläggningsarbeten men som under tidigare år på entreprenad eller i egen regi i större omfattning bedrivit sådan verksamhet. För sistnämnda typ av företag är reglerna om nedskrivning på omsättningsfastigheter av särskild betydelse. Frågan om företag som upphört med egentlig byggnadsverksamhet äger rätt till nedskrivning enligt av dåvarande riksskattenämnden utfärdade anvisningar (RN 1959: 2) har varit föremål för regeringsrättens prövning (RÅ 1969: 209; se SST rättsfallssamling RR-utslag 1969 sid 37). Av detta avgörande torde följande slutsatser kunna dras.

Om ett företag tidigare bedrivit entreprenadverksamhet eller bebyggt fastigheter i egen regi föreligger en presumtion att fastigheter som företaget äger utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse. På sådana fastigheter äger företaget även sedan den egentliga byggnadsrörelsen upphört rätt till nedskrivningar i enlighet med RSVs anvisningar. Om det emellertid visas att bygg-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:26

nadsrörelse i egentlig mening inte förelegat såsom när bolag med ändamål att förvärva och förvalta fastigheter samt idka tomt- och byggnadsaffärer m m som inledning till den förvaltande verksamheten förvärvat och bebyggt tomter för att fortsättningsvis enbart idka förvaltande verksamhet torde praxis inte godta nedskrivningar som sker sedan den byggande verksamheten upphört. I dessa frågor tillråds en viss försiktighet eftersom rättsläget inte är helt klart.

B Ändrad definition av respektive direkta och indirekta kostnader

Av grundläggande betydelse vid värdesättningen av omsättningsfastigheter, aktier och andelar samt pågående arbeten är definitionen av direkta respektive indirekta kostnader. Anledningen härtill är att de direkta kostnaderna skattemässigt skall behandlas som aktiverade kostnader, dvs läggas till den anskaffningskostnad på vilken nedskrivningen får ske, under det att de indirekta kostnaderna är omedelbart avdragsgilla. Genom de nya anvisningarna har gruppen direkta kostnader utökats vilket ur skattemässig reserveringssynpunkt innebär en inskränkning i förhållande till de äldre anvisningarna. Den kanske viktigaste förändringen är att till direkta kostnader hänförs socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter, i den mån avgifterna är hänförliga till arbetare och arbetsledare på platsen. Med socialförsäkrings- och andra arbetsgivareavgifter avses avgifter till riksförsäkringsverket. Kostnader av annat slag exempelvis för AFA (avgångsbidrag), AGS (avtalsgruppförsäkring), STP, ITP och gruppliv räknas emellertid inte till direkta kostnader. Denna uppdelning torde överensstämma med rådande företagsekonomiska principer.

C Ändrade reserveringsmöjligheter för förlustrisker i pågående arbete för byggnadsföretag

Den för byggnadsföretagen tidigare tillåtna reserveringen med 15 procent av nedlagda direkta byggnadskostnader har höjts till 20 procent och överensstämmer därmed med vad som tidigare gällde för övriga branscher. Samtidigt har den tidigare för byggnadsföretag alternativa möjligheten till en reservering motsvarande 10 procent av sammanlagda entreprenadsummorna slopats.

Beträffande entreprenader på löpande räkning har i anvisningarna i förtydligande syfte uttalats att entreprenader med löpande betalningar inte skall räknas till löpanderäkningsentreprenad om visst maximibelopp stipulerats.

D Generell avsättningsmöjlighet för kommande garantiutgifter

Den utredning som RSV företagit har visat att det hos företagen av företagsekonomiska skäl föreligger ett intresse att försöka särredovisa garantikostnaderna. Många företag synes ha kommit långt i särredovisning varför det inte synes föreligga samma behov som tidigare av en generell avsättnings-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:26

regel. RSV har emellertid med hänsyn till att åtskilliga företag ännu inte alls har någon särredovisning av garantikostnaderna och då en generell avsättning är relativt enkel att hantera både för företagen och för de kontrollerande myndigheterna ansett det lämpligt att behålla en generell avsättningsregel för byggnadssektorn. En förutsättning har emellertid varit att en sådan avsättning inte leder till någon form av konsolidering. Detta har uttryckligen sagts ifrån i förarbetena. Med hänsyn till vad som kunnat inhämtas om de faktiska garantikostnaderna i olika branscher har procentsatsen inte ansetts kunna sättas högre än till 1 %. Som avsättningsunderlag får räknas summan av fakturerade belopp för vinstavräknade arbeten som på balansdagen löper med garanti oberoende av om frågan är om arbete på entreprenad till fast pris eller på löpande räkning eller fråga är om försäljning av omsättningstillgång exempelvis villor enligt köpekontrakt eller liknande samt oberoende av typ av fastighet varå arbetet utförts.

I summan av fakturerade belopp får inte inräknas belopp, som avser arbeten för vilka anlitad underentreprenör eller annan har garantiansvar. Detta gäller oavsett om den som anlitat underentreprenör själv gentemot beställaren har garantiansvar för hela arbetet.

För ordningens skull bör kanske påpekas, att de företag som bedömer att anvisningarnas reserveringsmöjligheter är för små, har full frihet att tillämpa 41 § KLs huvudregel. Även utredningsregeln kan få betydelse vid exempelvis engagement i utlandet, nya oprövade arbetsfält och liknande.

Något om tillämpningen av de nya anvisningarna

Som tidigare nämnts har tillämpningsområdet utvidgats till att omfatta ytterligare sektorer inom byggnadsbranschen. För dessa företag gäller de nya anvisningarna oinskränkt fr o m 1976 års taxering.

För företag som omfattas av de äldre av RN utfärdade anvisningarna gäller att de äldre anvisningarna skall tillämpas även vid 1976 års taxering. Dessutom ges dessa företag möjlighet att under en övergångsperiod omfattande taxeringsåren 1977–1979 till viss gräns själva anpassa reserveringarna för en mjuk övergång till de nya anvisningarna, som fr o m 1980 års taxering gäller oinskränkt. Under övergångstiden får nämligen en reservering för förlustrisker i pågående arbeten och för garantiutgifter göras med belopp som sammanlagt inte överstiger vad som beloppsmässigt godkänts vid den taxering, som närmast föregått 1977 års taxering. En förutsättning är att denna reservering väsentligt överstiger den reservering som skulle kunna godkännas enligt de nya anvisningarna. En förutsättning är också att denna högre reservering inte är uppenbart opåkallad. Så får anses vara fallet om ett företag genom icke enbart tillfällig minskning av sin produktion får ett så litet reserveringsunderlag att en minskad reservering skulle bli följden även om de äldre anvisningarna gällt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:26

Exempel:

Ett byggnadsföretag med möjlighet att reservera 600.000 kronor för förlustrisker i pågående arbeten och 500.000 kronor för garantirisker (enligt de äldre anvisningarna) väljer att göra följande reservering vid 1976 års taxering som även godkänns.

Pågående arbeten	600.000
Garantirisker	–
Sammanlagt	600.000

Vid 1977 års taxering kan enligt de nya anvisningarna reservering göras med 300.000 kronor respektive 100.000 kronor, sammanlagt 400.000 kronor. Omsättningen är ungefär lika stor båda åren.

Företaget bibehåller sin totala reservering från 1976 fördelad på detta sätt.

Pågående arbeten	300.000
Garantirisker	300.000
Sammanlagt	600.000

Reserveringen får godkännas. Hur den fördelas mellan pågående arbeten och garantiutgifter saknar betydelse i detta läge då bedömningen främst avser den sammanlagda reserveringen.

Exemplet kan ändras så att verksamhetens omfattning minskar (varaktigt) så att reservering vid 1977 års taxering skulle kunna göras med sammanlagt 350.000 kronor om de äldre anvisningarna fortfarande gällt, och med 250.000 kronor, enligt de nya anvisningarna. Under sådana förhållanden måste det anses opåkallat med en reservering överstigande 350.000 kronor vid 1977 års taxering.[1]

De nya anvisningarna innebär att vissa kostnader som enligt de äldre anvisningarna fått behandlas som indirekta skall behandlas som direkta. För att inte sådana kostnader som före ikraftträdandet av de nya anvisningarna behandlats som indirekta kostnader skall behöva återföras och aktiveras har i punkt 3 av övergångsbestämmelserna utsagts att "Reglerna i de nya anvisningarna om vad som skall anses som direkta kostnader är beträffande företag, som omfattas av de äldre anvisningarna, avsedda att tillämpas från och med den 1 januari 1976". För egna fastigheter innebär övergångsregeln att sådana kostnader som nedlagts före den 1 januari 1976 skall behandlas enligt de gamla reglerna. Kostnader som nedlagts efter årsskiftet 75/76 skall om räkenskapsåret sammanfaller med kalenderåret behandlas enligt de nya

[1] Endast om den i B. Pågående arbeten 1, fjärde stycket i anvisningarna angivna supplementärregeln bli tillämplig kan i detta fall reserveringar med högre belopp än 350 000 kronor godkännas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:26

reglerna. Om räkenskapsåret utgår under perioden 1976-01-01 - 1976-02-29 skall de äldre anvisningarna tillämpas även på kostnader som nedlagts under denna period eftersom taxering sker 1976. Ett äldre fastighetsbestånd berörs därför i princip inte i vidare mån än om kostnader för ny-, till- eller ombyggnadsarbeten första gången skall beaktas vid 1977 års taxering. Beträffande härefter över årskiftet 1975/76 pågående arbeten kommer övergångsbestämmelserna på samma sätt att innebära att den gamla uppdelningen av direkta och indirekta kostnader gäller för sådana kostnader som nedlagts före den 1 januari 1976 eller om räkenskapsåret utgår under perioden 1976-01-1 - 1976-02-29 även för kostnader som nedlagts under denna period. Beträffande nedskrivningen av de direkta kostnaderna gäller att sådan fr o m 1977 års taxering får ske med 20 procent.

Övrigt

De nya anvisningarna har alltså omredigerats till en för alla berörda branscher gemensam anvisning, där texten förutom vad som föranletts av ovan uppräknade ändringar, på vissa ställen omredigerats för att klarare ange en tillämpning, som var avsedd även med de äldre anvisningarna.

I fråga om belopp som inte får inräknas i det underlag på vilket avsättning för garantirisker beräknas på grund av att underentreprenör eller annan har garantiansvar kan beräkningen av detta belopp medföra stort merarbete för vissa företag. Avsikten med den schablonmässiga beräkningen av reserveringen för garantiutgifter är att den skall vara lätt att tillämpa. Av förenklingsskäl bör därför godtas att företagen beräknar underlaget schablonmässigt. Ett sätt är att reserveringen får göras på det skillnadsbelopp som framkommer, sedan samtliga kostnader under beskattningsåret för underentreprenörs- och underleverantörstjänster för vilka garanti normalt föreligger vid slutbesiktningstidpunkten avdragits från företagets omsättning av entreprenadarbeten och egenregiproduktion för försäljning. De därvid framkomna procentuella relationerna mellan egna och andras garantiåtagande bör därefter normalt kunna bibehållas också vid kommande taxeringar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:26