

Frivillig skattskyldighet för moms vid uthyrning av lokaler

Om du ska ta ut moms av dina hyresgäster och ha rätt att dra av momsen på dina kostnader för lokaler som du hyr ut räcker det inte med att du är momsregistrerad. Du måste också ha fått ett beslut från Skatteverket om att du är registrerad för uthyrning av lokalerna. Ansökningsblankett finns i broschyren.

För att kunna bli frivilligt skattskyldig ska du vara

- **fastighetsägare, bostadsrättshavare, förstahands- eller andrahandshyresgäst**

och hyra ut eller på annat sätt upplåta

- **butikslokaler, kontorslokaler, industrilokaler m.m. eller hela byggnader** till hyresgäst som använder lokalen eller fastigheten i momspliktig verksamhet.

Under vissa förutsättningar kan du bli skattskyldig för tid innan uthyrning påbörjats, s.k. uppförandeskede.

Om skattskyldigheten upphör kan du bli skyldig att genom jämkning betala tillbaka hela eller en del av den moms du tidigare dragit av.

Broschyren beskriver huvuddragen i de regler som gäller. Ytterligare information finns i "Handledning för mervärdesskatt" (SKV 553) som går att läsa på www.skatteverket.se. Du kan också ringa Skatteupplysningen 0771-567 567.

Innehållsförteckning

Allmänt om fastighetsupplåtelse och moms3	Fakturerings skyldighet.....8
Omfattning och förutsättningar.....4	När och hur ska momsen på hyror redovisas och dras av?.....9
Vilka kan medges frivillig skattskyldighet?.....5	Avdragsrätt för uthyraren.....10
Hur blir man frivilligt skattskyldig?.....6	När upphör den frivilliga skattskyldigheten?...12
När inträder den frivilliga skattskyldigheten?....6	Korrigerig av moms genom jämkning.....13
Skattskyldighet under ett uppförandeskede.....7	Uppgifter till köparen.....15
Beskattningsunderlag.....8	

Blanketter

Allmän momsregistrering

Skatte- och avgiftsanmälan (SKV 4620)

Anmälan – Avregistrering/ändring av uppgifter (SKV 4639)

Frivillig skattskyldighet

Ansökan – Skattskyldighet för mervärdesskatt avseende uthyrning av verksamhetslokaler (SKV 5704)

Förvärv av verksamhetslokal – Köparens anmälan (SKV 5721)

Överlåtelse av verksamhetslokal – Säljarens anmälan (SKV 5722)

Anmälan – Ändrad användning av verksamhetslokal (SKV 5723)

Ansökan – Upphörande av skattskyldighet för mervärdesskatt (SKV 5724)

Blanketterna finns på www.skatteverket.se som pdf-filer som går att fylla i.

Den som ska betala moms till staten kallas skattskyldig.

Försäljning av varor och tjänster kan vara skattepliktiga enligt mervärdesskattelagen (ML). Vi använder begreppet momspliktig.

Även en verksamhet som enligt ML medför skattskyldighet kallas här momspliktig.

Allmänt om fastighetsupplåtelse och moms

Frivillig skattskyldighet

Frivillig skattskyldighet innebär att du som uthyrare lägger moms på hyran för lokaler som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. I gengäld får du göra avdrag för den ingående momsen på kostnaderna för uthyrningen av dessa lokaler. Din hyresgäst får enligt ML:s allmänna regler dra av den moms du tar ut på hyran.

Som framgår av följande avsnitt måste dock flera förutsättningar vara uppfyllda för att du ska medges frivillig skattskyldighet. En sådan förutsättning är att din hyresgäst är skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt ML. Hyresgästen kan även vara staten, landsting, kommuner, kommunalförbund, utländska beskickningar m.fl. Med skattskyldig likställs i fortsättningen även den som har rätt till återbetalning av moms enligt bestämmelserna i ML.

Begreppet fastighet

Fastighet är mer än byggnader enligt jordabalken. Det är marken som är indelad i fastigheter. Till en fastighet hör bl.a. byggnader, ledningar, stängsel och annat som anlagts på fastigheten för att användas där, om anläggningarna har samma ägare som marken. Till byggnad hör bl.a. fast inredning och annat som byggnaden försetts med för stadigvarande bruk för byggnaden. Exempel på sådana byggnadstillbehör är utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme och el. I bostäder räknas även badkar, spis, kyl, frys, disk- och tvättmaskin som byggnadstillbehör. Allt under förutsättning att tillbehören ägs av fastighetsägaren.

Fastighetsbegreppet i ML är detsamma som i jordabalken, men utan krav på att byggnader m.m. och byggnadstillbehör ska ha samma ägare som marken. Byggnad på ofri grund räknas därför som fastighet enligt ML.

Verksamhetstillbehör

Byggnadstillbehör som maskin, utrustning eller särskild inredning som anskaffats för att direkt användas i verksamheten kallas verksamhetstillbehör. Verksamhetstillbehör räknas, genom en särskild bestämmelse, som varor vid försäljning och uthyrning. Som exempel på verksamhetstillbehör kan nämnas, hylla, disk och skyltfönsteranordning i butikslokal, bänkar i samlingslokal samt utrustning i storkök.

Industritillbehör

Maskin, utrustning eller särskild inredning som anskaffats för att direkt användas i verksamhet i en byggnad som helt eller delvis inrättats för industriell verksamhet kallas industritillbehör. Industritillbehör räknas inte som fastighet enligt ML.

När begreppet **uthyrning** används i broschyren avses i fortsättningen även annan upplåtelse. Begreppet fastighetsägare innefattar även innehavare av bostadsrätt och tomträtt.

Uthyrning är normalt inte momspliktig

Uthyrning och annan upplåtelse av fastighet är i allmänhet undantagen från skatteplikt enligt ML. Den som bedriver sådan skattefri uthyrningsverksamhet har inte rätt till avdrag för ingående moms på inköp för uthyrningsverksamheten. Det är för sådan uthyrning du kan ansöka om frivillig skattskyldighet.

Konkurrensneutralitet

Hyr du ut fastighet och inte är frivilligt skattskyldig måste du ta ut en hyra som täcker kostnaden för momsen, eftersom du inte får göra avdrag för den ingående momsen på byggnads- och driftkostnader m.m.

För en näringsidkare som är skattskyldig för moms, och som står i valet mellan att hyra verksamhetslokal eller bedriva verksamheten i egen lokal, kan det därför vara ekonomiskt mera gynnsamt att bedriva verksamheten i egen lokal. Momsen på de kostnader han har för den egna lokalen får han dra av. Bristande konkurrensneutralitet uppkommer vid jämförelse mellan att bedriva verksamheten i hyrd och i egen lokal. För att uppnå konkurrensneutralitet har en möjlighet införts för uthyrare att begära frivillig skattskyldighet för uthyrningsverksamheten.

Momsplikt vid viss uthyrning

Det finns vissa undantag från huvudregeln att uthyrning av fastighet inte är momspliktig. I följande fall är uthyrning av fastighet momspliktig utan beslut om frivillig skattskyldighet:

- Rum i hotellrörelse eller liknande
- Garage och parkeringsplats till andra än hyresgäster i fastigheten och anställda
- Jordbruksarrende
- Hamn eller flygplats
- Förvaringsboxar
- Utrymmen för reklam eller annonsering
- Verksamhetstillbehör

Omfattning och förutsättningar

Uthyrning kan avse byggnad eller lokal m.m.

Den frivilliga skattskyldigheten kan avse uthyrning av hel byggnad (även byggnad på ofri grund), del av byggnad (t.ex. lokal), anläggning samt annat som utgör fastighet. Med lokal avses här en klart avgränsad del i en byggnad.

Med **fastighet** avses i fortsättningen även bostads- eller hyresrätt.

Verksamhets- och industritillbehör

Uthyrning av verksamhets- och industritillbehör är momspliktig enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Uthyrning av tillbehör får ingå i den frivilliga skattskyldigheten om du inte tar ut särskild ersättning för den. Vid jämkning (se sidan 13) anses emellertid tillbehören alltid vara lös egendom.

Fastigheten i Sverige

Uthyrning av fastighet i utlandet ska inte momsbeskattas i Sverige. Frivillig skattskyldighet kan därför bara komma i fråga för fastigheter i Sverige.

Stadigvarande användning krävs

För att du ska medges frivillig skattskyldighet krävs

- att din hyresgäst stadigvarande använder den hyrda lokalen i en momspliktig verksamhet.
- att uthyrningen sker på heltid. Kravet på stadigvarande användning anses därför inte uppfyllt vid uthyrning, t.ex. två timmar tre dagar i veckan.
- att hyresavtalet gäller för obestämd tid eller för minst ett år, alternativt att uthyrningen pågått minst ett år genom att ett kortare avtal inte sagts upp och då förlängts automatiskt.

Uthyrning till utländsk företagare

Du kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrning till en utländsk företagare som inte är registrerad till moms i Sverige. Förutsättningen är att den utländske företagaren har rätt till återbetalning av moms efter ansökan hos Skatteverket.

Uthyrning till stat och kommun

Hyr du ut till staten, landsting, kommuner eller kommunalförbund krävs att hyresgästen stadigvarande använder den hyrda lokalen i sin verksamhet. Denna verksamhet behöver emellertid inte vara momspliktig. Däremot medger inte reglerna för frivillig skattskyldighet att en lokal som hyrs av landsting, kommuner eller kommunalförbund används som stadigvarande bostad eller vidareuthyrs till någon som inte bedriver momspliktig verksamhet.

Uthyrning till beskickningar och internationella organisationer

Frivillig skattskyldighet kan tillämpas vid uthyrning till utländska beskickningar och karriärkonsulat i Sverige, representation i Sverige för de Europeiska gemenskaperna och vissa internationella organisationer. En förutsättning är att den som hyr lokalen använder den i sin verksamhet. Verksamheten behöver inte vara momspliktig. Uthyraren ska kunna visa ett intyg utfärdat av Utrikesdepartementet om att den som hyr har rätt till återbetalning av moms efter ansökan hos Skatteverket.

Vilka kan medges frivillig skattskyldighet?

Fastighetsägare

Fastighetsägare kan medges frivillig skattskyldighet om hyresgästen stadigvarande använder lokalen i momspliktig verksamhet. Om hyresgästen använder lokalen i s.k. blandad verksamhet (såväl momspliktig som momsfri) kan fastighetsägaren ändå medges frivillig skattskyldighet för hela uthyrningen.

Exempel

Fastighetsägare A hyr ut en byggnad till B som bedriver s.k. blandad verksamhet i byggnaden. A kan bli frivilligt skattskyldig för hela uthyrningen till B.

A får då full avdragsrätt för ingående moms på kostnader för uthyrningen. Hyresgästen B har rätt till endast delvis avdrag för momsen på hyran.

Om en förstahandshyresgäst hyr ut lokalen i sin helhet till någon annan, kan fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet för sin uthyrning endast om förstahandshyresgästen är frivilligt skattskyldig för sin uthyrning.

Första- och andrahandshyresgäst

Den som hyr lokal i första hand av fastighetsägaren kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrning i andra hand. Även andrahandshyresgästen kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrning i tredje hand. Här gäller samma krav på stadigvarande användning hos andrahands- resp. tredjehandshyresgästen som vid fastighetsägares uthyrning. Vid uthyrning i ytterligare led kan frivillig skattskyldighet inte medges.

Förstahandshyresgästen kan medges frivillig skattskyldighet även om fastighetsägaren inte är frivilligt skattskyldig. Andrahandshyresgästen kan medges frivillig skattskyldighet även om inte förstahandshyresgästen är frivilligt skattskyldig.

Exempel

Fastighetsägare A hyr ut en lokal till B som i sin tur hyr ut lokalen till C. Andrahandshyresgästen C hyr ut lokalen till D som bedriver momspliktig verksamhet i lokalen. C kan bli frivilligt skattskyldig för uthyrningen utan att A eller B är skattskyldiga för sina uthyrningar.

Först när C blivit frivilligt skattskyldig har B möjlighet att bli frivilligt skattskyldig och först när B blivit frivilligt skattskyldig kan A bli frivilligt skattskyldig.

Bostadsrättshavare

Bostadsrättshavare kan medges frivillig skattskyldighet på samma villkor som en förstahandshyresgäst. Även den som bostadsrättshavaren upplåter lokalen till kan bli frivilligt skattskyldig. Denne räknas i detta sammanhang som en andrahandshyresgäst.

Mervärdesskattegrupp

En mervärdesskattegrupp kan bli frivilligt skattskyldig. Det är gruppen som sådan som blir skattskyldig. Ansökan ska göras av gruppchefen med samtycke av den näringsidkare i gruppen som äger fastigheten eller innehar hyres- eller bostadsrätten. Möjligheten till gruppregistrering finns i huvudsak inom den finansiella sektorn och berör därför endast ett fåtal skattskyldiga.

Konkursbo

Om den som är frivilligt skattskyldig försätts i konkurs blir även konkursboet frivilligt skattskyldigt utan att ansöka om det. Om den som försätts i konkurs inte varit frivilligt skattskyldig kan konkursboet ansöka om och medges frivillig skattskyldighet.

Koncern

Vid uthyrning av fastighet mellan bolag i en koncern finns ett alternativ till frivillig skattskyldighet. Konkurrensneutraliteten kan uppnås genom den s.k. slussningsregeln i 8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML.

Koncern är här moderbolag tillsammans med dotterbolag som till minst 90 procent ägs av moderbolaget.

Hur blir man frivilligt skattskyldig?

Ansökan

Vill du bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet måste du vara momsregistrerad. Ansökan om registrering görs på blanketten *Skatte- och avgifts-anmälan* (SKV 4620) eller direkt på www.verksamst.se.

Därutöver ska du lämna blanketten *Ansökan – Skattskyldighet för mervärdesskatt för uthyrning av verksamhetslokal* (SKV 5704), med uppgifter om bl.a. hyresgäster, för varje lokal som omfattas av ansökan om frivillig skattskyldighet. Blanketten finns i broschyren men kan även fyllas i på www.skatteverket.se och därefter skickas till Skatteverket.

Flera ägare?

Om fastigheten har flera ägare blir var och en skattskyldig i förhållande till sin andel. Varje delägare måste då vara registrerad till moms och ansöka om frivillig skattskyldighet. Det är emellertid möjligt att förenkla redovisningen genom att använda reglerna för enkla bolag. Efter ansökan av samtliga delägare får Skatteverket besluta att en av delägarna registreras som representant för fastighetsägarna (det enkla bolaget). Representantansökan görs på blankett SKV 5711.

Omfattningen avgörs av den skattskyldige

Det är du som önskar bli frivilligt skattskyldig som själv avgör vilka lokaler som ska omfattas av skattskyldigheten.

Skatteverkets beslut

Skatteverket fattar ett särskilt beslut om frivillig skattskyldighet för varje ansökan. Om du därefter vill bli frivilligt skattskyldig för ytterligare lokaler ska du lämna en ny ansökan om detta på blankett SKV 5704, varefter Skatteverket fattar ett nytt beslut. Om Skatte-

verket avslår din ansökan kan du överklaga beslutet till förvaltningsrätten.

Överlåtelse av fastighet, lokal eller anläggning

Om du är frivilligt skattskyldig och fortsätter uthyrningen sedan du sålt fastigheten (efter kontraktsdagen) är du skattskyldig för uthyrningen till dess den nye ägaren tillträder.

Från och med tillträdesdagen övergår den frivilliga skattskyldigheten till den nye ägaren om ni inte innan dess tillsammans har ansökt (SKV 5724) om att skattskyldigheten ska upphöra. Bestämmelserna gäller för alla typer av förvärv. Det spelar således inte någon roll om äganderätten övergår genom köp, byte, gåva eller arv.

Den nye ägaren behöver således inte göra någon ansökan för att bli frivilligt skattskyldig. Om den nye ägaren inte är momsregistrerad måste han emellertid lämna en *Skatte- och avgiftsanmälan* till Skatteverket. Läs mer under "Ansökan" ovan.

Anmälningsplikt

Både säljaren och köparen är skyldiga att anmäla en överlåtelse till Skatteverket. Det räcker med anmälan – Skatteverket fattar inte något särskilt beslut. Det finns en blankett (SKV 5721) för köparen och en (SKV 5722) för säljaren. En konkursförvaltare ska lämna en anmälan till Skatteverket för registrering av ett konkursbo där konkursgäldenären varit frivilligt skattskyldig.

Det är viktigt att Skatteverket får veta vem som är skattskyldig. Det ligger också i säljarens intresse att tala om för Skatteverket vem som ska göra en eventuell jämkning.

När inträder den frivilliga skattskyldigheten?

Tidigast från ansökningsdagen

Du kan medges frivillig skattskyldighet tidigast från och med den dag din ansökan kommit in till Skatteverket, dock inte före den dag en hyresgäst enligt avtal tillträder lokalen.

Det finns emellertid möjlighet att särskilt ansöka om frivillig skattskyldighet för tid innan uthyrningen påbörjas, s.k. uppförandeskede.

Tillträdesdag vid överlåtelser

Det är vanligt att en frivilligt skattskyldig säljare av en fastighet fortsätter uthyrningen efter det att ett köpekontrakt undertecknats. Han kvarstår då som skattskyldig tills den nye ägaren tillträder fastigheten och övertar skattskyldigheten. Detta gäller även vid andra överlåtelser, t.ex. arv eller gåva.

Skattskyldighet under ett uppförandeskede

Återbetalning innan uthyrning påbörjats

Det kan i vissa fall innebära en besvärande likviditets-påfrestning för en fastighetsägare att vänta på en återbetalning av ingående moms innan han påbörjat uthyrningen. Därför har det införts en möjlighet för en fastighetsägare att efter ansökan bli frivilligt skattskyldig under uppförandeskedet, dvs. innan uthyrningen påbörjas. Fastighetsägaren kan då få den ingående momsen återbetald under byggnadstiden.

Särskilda skäl krävs

För att en fastighetsägare ska medges frivillig skattskyldighet under uppförandeskede krävs särskilda skäl. Med detta menas i första hand att fastighetsägaren under en längre tid får finansiera en avsevärd ingående moms. Så är ofta fallet vid nybyggnad där alla eller en stor del av lokalerna är avsedda för uthyrning. Det kan också vara fallet vid mer omfattande om- och tillbyggnad.

Vid bedömningen av om den ingående momsen ska anses vara avsevärd tas hänsyn till fastighetsägarens ekonomiska situation. Ett belopp som anses vara avsevärt för en fastighetsägare behöver inte vara det för en annan fastighetsägare.

Endast fastighetsägare

Det är endast du som är fastighetsägare som kan medges frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet. En förstahandshyresgäst (t.ex. en franchisegivare) som hyr en lokal kan därför inte bli skattskyldig under den tid han låter bygga om en lokal för uthyrning till en andrahandshyresgäst (t.ex. franchise-tagare).

Avsikten ska styrkas

Avsikten att hyra ut lokaler till någon som bedriver momspliktig verksamhet måste styrkas av faktiska omständigheter. Sådana omständigheter kan framgå av uppgifter i beviljat bygglov, finansiering, marknadsföring och kontakter med framtida hyresgäster.

Lämpligheten prövas

För att en fastighetsägare ska medges frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet ska det vara lämpligt med hänsyn till dennes personliga och ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. Uppgifter om tidigare näringsförbud, ekonomisk brottslighet, annan misskötsamhet av allvarligt slag, konkurser, skatteskulder eller andra större skulder kan medföra att skattskyldighet inte medges. Vid bedömningen vägs tidsaspekten in så att anmärkningar som ligger nära i tiden väger tyngre än äldre anmärkningar.

Tidigast från ansökningsdagen

Skattskyldighet under uppförandeskede får medges tidigast från den dag din ansökan kommer in till Skatteverket. Bestämmelserna innebär att du inte medges avdrag för ingående moms på kostnader som avser förvärv av varor och tjänster för tid före ansökningsdagen. Moms på sådana förvärv kan du under vissa förutsättningar få avdrag för genom jämkning. Uppförandeskede kan inte kombineras med retroaktivt avdrag för ingående moms.

Det är därför viktigt att du lämnar in din ansökan så tidigt som möjligt. Om du missar att tidigt ansöka om uppförandeskede kan det vara bättre att i stället ansöka om frivillig skattskyldighet först när uthyrningen påbörjas. Du får då möjlighet att göra retroaktivt avdrag, se sidan 10.

Ansökan

Du som vill bli skattskyldig under ett uppförandeskede ska ange detta i ansökningsblanketten (SKV 5704).

Beskattningsunderlag

Vid uthyrning ska du ta ut moms med 25 procent av hyran eller avgiften exklusive moms (beskattningsunderlaget).

Exempel 1

Om en hyra avtalas till 20 000 kr exklusive moms per kvartal görs beräkningen så här:

Hyra (beskattningsunderlag)	20 000 kr
25 % moms på 20 000 kr =	5 000 kr
Hyra att betala 20 000 kr + 5 000 kr =	25 000 kr

Exempel 2

Om en hyra avtalas till 30 000 kr inklusive moms per kvartal görs beräkningen så här:

Hyra att betala	30 000kr
20 % av 30 000 kr =	6 000 kr
Beskattningsunderlag 30 000 kr - 6 000 kr =	24 000 kr
25 % moms på 24 000 kr =	6 000 kr

Även om hyresgästen har s.k. blandad verksamhet ska du ta ut moms på hela hyresersättningen. En hyresgäst med blandad verksamhet har begränsad avdragsrätt för ingående moms.

Om hyresersättningen är lägre än uthyrarens självkostnad för uthyrningen, kan i vissa fall s.k. uttagsbeskattning komma i fråga för uthyraren.

Faktureringskyldighet

Uppgifter på hyresavi

Är du skattskyldig för moms måste du utfärda en faktura för varje omsättning som du får ersättning för. Det gäller även vid förskottsbetalningar. En hyresavi är faktura om den innehåller uppgifter om

- hyresersättningen utan moms
- skattesats
- momsens belopp
- uthyrarens och hyresgästens namn och adress
- datum för utfärdandet
- löpnummer
- vad transaktionen avser, dvs. vilken lokal och hyresperiod aviseringen avser
- ditt momsregistreringsnummer.

Du får inte debitera moms på hyra som avser tid innan du blivit frivilligt skattskyldig för uthyrning av lokalen, genom beslut av Skatteverket.

Hyresgästens avdragsrätt

De allmänna bestämmelserna i ML angående avdragsrätt för ingående moms är tillämpliga när det gäller en hyresgästs avdragsrätt för moms på hyra. Begränsningar i avdragsrätten kan därför komma i fråga då hyresgästen har s.k. blandad verksamhet, eller om det förhyrda objektet inrymmer en stadigvarande bostad.

Rätten till avdrag ska styrkas med exempelvis en hyresavi som innehåller de uppgifter som gäller för faktura. Hyresavtal betraktas inte som en faktura. Avdrag för ingående moms medges därför inte då det enbart grundas på hyresavtal.

Hyresgästen har inte rätt att göra avdrag för moms som oriktigt debiterats av en hyresvärd för tid innan hyresvärden blivit frivilligt skattskyldig. Det räcker inte att hyresgästen varit i god tro.

När och hur ska momsen på hyror redovisas och dras av?

Hyran betald i förskott

Hyran anses betald i förskott om den betalas innan en hyresperiod (vanligtvis månad eller kvartal) gått till ända. Vid förskottbetalningar ska du som uthyrare redovisa momsen i den redovisningsperiod du tar emot förskottet.

Hyresgästens avdragsrätt inträder i den redovisningsperiod då förskottet betalas. Se under avsnittet "Faktureringskyldighet", på sidan 8, hur avdragsrätten ska styrkas.

Exempel 1

En hyresvärd skickar i december ut hyresavierna för det första kvartalet följande år. En hyresgäst betalar hyran den 30 december. Betalningen från en hyresgäst bokförs på hyresvärdens konto den 2 januari följande år. Hyresgästen har rätt till avdrag för ingående moms i momsdeklarationen som omfattar december. Hyresvärden ska redovisa den utgående momsen i en momsdeklaration som omfattar januari.

Exempel 2

En annan av hyresgästerna i exempel 1 betalar hyran tidigare i december, så att hyresvärden hinner få förskottshyran i december. Denna hyresgäst har rätt till avdrag för momsen i momsdeklarationen som omfattar december. Hyresvärden ska också redovisa den utgående momsen i en momsdeklaration som omfattar december.

Exempel 3

Om en hyresgäst i exempel 1 betalar hyran för kvartalet först i februari får han göra avdrag för momsen i momsdeklarationen som omfattar februari. Hyresvärden ska också redovisa momsen i en momsdeklaration som omfattar februari.

Hyran betald i efterhand

Om hyran betalas i efterhand och du redovisar momsen enligt faktureringsmetoden, ska du som hyresvärd redovisa den utgående momsen i momsdeklarationen för den redovisningsperiod då hyresperioden slutar.

Hyresgästen har rätt till avdrag för den ingående momsen i momsdeklarationen för den redovisningsperiod då hyresperioden slutar, om han tillämpar faktureringsmetoden och har fått ett godtagbart underlag för sin deklaration. Enbart ett hyresavtal är inte godtagbart som underlag för momsavdrag. Läs mer i avsnittet "Faktureringskyldighet".

Om du som hyresvärd redovisar momsen enligt bokslutsmetoden ska du redovisa momsen först då hyran betalas till dig. I den sista redovisningsperioden under beskattningsåret ska du dock redovisa momsen på eventuella hyresfordringar. En hyresgäst med bokslutsmetod redovisar momsen när han betalar hyran och i sista redovisningsperioden under året även momsen på eventuella hyresskulder.

Redovisning i momsdeklaration

Vid frivillig skattskyldighet ska du redovisa momsen i en momsdeklaration. Du kan inte redovisa momsen i en bilaga till inkomstdeklarationen. För beskattningsår som påbörjas från den 1 februari 2012 kommer fler som är frivilligt skattskyldiga att kunna redovisa momsen för ett helt beskattningsår. Läs mer om vilka redovisningsperioder som finns i "Momsbroschyren" (SKV 552).

Avdragsrätt för uthyraren

Avdrag för moms på löpande kostnader

Uthyrning av hela fastigheten

Om du är frivilligt skattskyldig för uthyrning av en hel fastighet har du rätt till avdrag för all ingående moms avseende denna fastighet. De allmänna begränsningarna i avdragsrätten, t.ex. för stadigvarande bostad, personbil och vid blandad verksamhet, gäller även vid frivillig skattskyldighet. Läs mer i "Momsbroschyren" (SKV 552).

Uthyrning av del av fastighet

Om du är frivilligt skattskyldig endast för uthyrning av vissa delar av en fastighet gäller följande för momsredovisningen av den delen:

- Du har avdragsrätt för moms på förvärv till den del av fastigheten som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.
- Du har ingen avdragsrätt för moms på förvärv till den del som *inte* omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.
- För moms på förvärv som är gemensamma för hela fastigheten ska du i första hand bestämma hur mycket moms du får dra av genom att dela upp den ingående momsen. Om detta inte är möjligt ska du göra en fördelning efter skälig grund. Fördelningsgrund kan vara produktionskostnader för olika delar av fastigheten. Fördelning kan också ske utifrån ytornas storlek i olika delar av fastigheten.

Exempel

I en fastighet finns 200 m² affärslokaler och 800 m² bostadslägenheter. Fastighetsägaren låter bygga om badrummen i bostadslägenheterna, ingående moms 200 000 kr, renovera taket, ingående moms 100 000 kr och lägga in nya golv i affärslokalerna, ingående moms 50 000 kr.

Fastighetsägaren yrkar avdrag för den ingående moms som avser golven med 50 000 kr och med 20 % (200 m² av totalytan 1 000 m²) av den ingående momsen för renoveringen av taket.

Avdragsrätten omfattar även mäklararvoden till den del de avser förvärv eller försäljning av fastigheter som används för momspliktig uthyrning.

Om du använder en fastighet både för momspliktig uthyrning och annan uthyrning eller i en egen verksamhet som inte är momspliktig, medges du inte avdrag vid inköpet av t.ex. byggnadsmaterial som du lägger i lager för senare användning. Avdrag medges först i den redovisningsperiod materialet används.

Retroaktivt avdrag

Det finns en möjlighet för dig som hyr ut en fastighet att under vissa förutsättningar få s.k. retroaktivt avdrag för ingående moms. Du får dra av momsen på kostnader för ny-, till-, eller ombyggnad men inte för reparationer, löpande underhåll och driftkostnader. En förutsättning för rätt till avdrag är dock att din frivilliga skattskyldighet börjat gälla inom tre år från utgången av det kalenderår då byggnadsarbetena slutfördes. Byggnadsarbetena anses vanligtvis slutförda det år då slutbesiktning ägt rum.

En ytterligare förutsättning för retroaktivt avdrag är att den ny-, till- eller ombyggda fastigheten inte tas i bruk innan uthyrningen påbörjas. Av praktiska skäl medger Skatteverket retroaktivt avdrag om ansökan om frivillig skattskyldighet kommer in senast under kalendermånaden efter den månad en hyresgäst inträder fastigheten. De generella avdragsförbudet och begränsningarna av avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet gäller även retroaktivt avdrag.

Exempel

En byggnadsentreprenad påbörjas år 2005. Under år 2006 betalar byggherren ett a contobelopp inklusive moms till entreprenören. Slutbesiktning av entreprenaden sker i januari 2007. Under förutsättning att fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet senast under december år 2010 och fastigheten inte tagits i bruk före beslutet, har fastighetsägaren rätt till retroaktivt avdrag för den ingående momsen avseende entreprenaden. Avdraget är begränsat till de delar av fastigheten som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Du får göra det retroaktiva avdraget i den redovisningsperiod då den frivilliga skattskyldigheten inträder. Om den frivilliga skattskyldigheten inträder successivt, t.ex. på grund av att hyresgästerna flyttar in vid olika tidpunkter, inträder även avdragsrätten successivt. Efter den ovannämnda treårsperioden får du inte göra några retroaktiva avdrag.

När frivillig skattskyldighet har medgivits under ett s.k. uppförandeskede har du inte någon rätt till retroaktivt avdrag.

Det retroaktiva avdraget kan inte kombineras med reglerna om jämkning. Läs mer om jämkning i avsnittet "Korrigerings av moms genom jämkning" på sidan 13.

Hur påverkas inkomstskatten?

Om du inte har dragit av momsens ingår den vanligtvis i det anskaffningsvärde som ligger till grund för värdeminskningssavdragen. Om du ett senare år gör ett retroaktivt momsavdrag ska du minska anskaffningsvärdet för fastigheten med samma belopp som du gör momsavdrag. Ändringen görs vid taxeringen för det år du gör momsavdraget men påverkar inkomstskatten vid taxeringen både för det år du gör momsavdraget och senare år.

Exempel

En nybyggnad blir färdig den 31 december 2002. Kostnaden uppgår till 10 miljoner kr varav 2 miljoner kr är moms. Värdeminskningssavdrag har vid 2004 års taxering gjorts med 0,4 miljoner kr (4 % av anskaffningsvärdet). År 2004 medges retroaktivt momsavdrag med 2 miljoner kr. Vid taxeringen år 2005 ska därför anskaffningsvärdet minskas med 2 miljoner kr.

Värdeminskningssavdragen beräknas fr.o.m. 2005 års taxering på anskaffningsvärdet 8 miljoner kr.

Avser det retroaktiva avdraget kostnader för vilka direktavdrag tidigare medgivits, ska du ta upp hela den retroaktivt avdragna momsens som intäkt vid inkomsttaxeringen. Detta är fallet när byggnadsarbetena hänförs till det s.k. utvidgade reparationsbegreppet. Även här görs ändringen vid taxeringen för det år du gör momsavdraget.

När upphör den frivilliga skattskyldigheten?

Överlåtelse av fastighet

När du säljer en fastighet, bostads- eller hyresrätt upphör din skattskyldighet vid frånträdet. Detsamma gäller vid andra former av överlåtelser (gåva eller arv). Detta gäller under förutsättning att du fortsätter med skattepliktig uthyrning fram till dess. Den nye ägaren blir automatiskt frivilligt skattskyldig vid sitt tillträde om han fortsätter med uthyrningen. Han övertar då de rättigheter och skyldigheter som följer med skattskyldigheten.

Ändrad användning

Den frivilliga skattskyldigheten upphör utan särskilt beslut om du inte längre hyr ut byggnaden, anläggningen eller lokalen för användning i momspliktig verksamhet.

Skattskyldigheten för olika lokaler i en fastighet kan upphöra vid skilda tidpunkter. Den frivilliga skattskyldigheten upphör t.ex. om en uthyrare använder en lokal i egen verksamhet eller om en momspliktig hyresgäst flyttar och ersätts av en "momsfri" hyresgäst. Ett annat exempel är att en hyresgästs frivilliga skattskyldighet upphör.

Rivning eller brand

Den frivilliga skattskyldigheten upphör också när uthyrning blir omöjlig på grund av brand eller annan orsak som uthyraren inte råder över, eller på grund av rivning.

När ett hyresavtal upphör

Om det redan när uthyrningen upphör framstår som sannolikt att lokalen i fortsättningen inte ska hyras ut till någon som bedriver momspliktig verksamhet i lokalen, upphör din frivilliga skattskyldighet samtidigt med uthyrningen.

Om du har för avsikt att hyra ut den tomma lokalen till en hyresgäst som bedriver momspliktig verksamhet i lokalen bör frågan om frivillig skattskyldighet prövas först när lokalen används på nytt.

Den frivilliga skattskyldigheten upphör

- om den nya hyresgästen inte bedriver momspliktig verksamhet eller
- om lokalen tas i bruk för annat ändamål än momspliktig uthyrning.

Den frivilliga skattskyldigheten upphör när den nya uthyrningen eller användningen börjar. Om lokalen innan dess byggs om till bostad eller för verksamhet som inte är momspliktig, upphör den frivilliga skattskyldigheten vid ombyggnaden.

Skyldighet att anmäla förändringar

Du ska anmäla ändrad användning av en fastighet till Skatteverket om förutsättningarna för frivillig skattskyldighet ändras. Det gäller om skattskyldigheten upphör för hela eller för en del av en fastighet. Använd blankett SKV 5723.

I de fall uthyrningen av verksamhetslokal är den enda momspliktiga verksamheten som uthyraren bedriver och ingen jämkning av avdragen moms ska göras ska uthyraren anmäla sig för avregistrering till moms. Sådan anmälan kan göras på www.verksamt.se, på blanketten "Avregistrering/ändring av uppgifter" (SKV 4639) eller på baksidan av registreringsutdraget (SKV 4621).

På begäran av köpare och säljare

Vid ägarövergång kan den tidigare och den nya ägaren gemensamt ansöka om att skattskyldigheten ska upphöra. På så sätt kan den upphöra även om uthyrning till momspliktig hyresgäst fortsätter. En sådan ansökan görs på blankett SKV 5724 och medges av Skatteverket utan särskild prövning.

När förutsättningar för uppförandeskede ändras

Om förutsättningar för frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inte längre finns kan Skatteverket besluta att den ska upphöra. Beslutet ska fattas innan uthyrningen påbörjas.

Beslutet kan fattas även om fastighetsägaren lämnat korrekta uppgifter. Det räcker att omständigheterna ändrats sedan beslutet togs om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Ett exempel är att fastighetsägaren under byggnadstiden beslutar att helt eller delvis bygga bostäder i stället för lokaler.

I dessa fall måste fastighetsägaren med ränta återbetala all den moms han dragit av med stöd av det tidigare beslutet om skattskyldighet under uppförandeskede.

Korrigering av moms genom jämkning

Jämkningsregler och fastigheter

Genom jämkning kan man korrigerera avdrag för ingående moms så att det motsvarar användningen av en tillgång (investeringsvara) i den momspliktiga verksamheten. Investeringsvaran kan vara en fastighet. Det är ändrad användning eller överlåtelse av fastigheten inom viss tid (korrigeringstiden) som medför jämkning. För fastigheter, hyres- och bostadsrätter är korrigeringstiden tio år. Jämkningsreglerna gäller även om du inte är frivilligt skattskyldig.

Du ska minska avdragen för ingående moms under den återstående korrigeringstiden om du börjat använda fastigheten i mindre omfattning i momspliktig verksamhet än när den förvärvades eller när byggnadsarbetena avslutades. Omvänt kan du medges ytterligare avdrag för ingående moms om du börjat använda fastigheten mer i momspliktig verksamhet.

För vilka fastigheter kan man jämka?

Reglerna gäller för fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad om den ingående momsen under ett beskattningsår uppgår till minst 100 000 kr. Det saknar betydelse om avdrag gjorts för den ingående momsen – det är beloppet som är viktigt.

Som investeringsvara räknas även en bostads- eller hyresrätt där innehavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra till- eller ombyggnad, om den ingående momsen för ett beskattningsår uppgår till minst 100 000 kr.

Jämkningsreglerna gäller också för inventarier och liknande anläggningstillgångar. Då är beloppsgränsen 50 000 kr och korrigeringstiden fem år.

Hur beräknas korrigeringstiden?

I korrigeringstiden inräknas det beskattningsår under vilket byggnadsarbeten utförts eller avdrag för ingående moms gjorts. Byggnadsarbeten anses utförda det år fastigheten kunnat tas i bruk. Vid entreprenad beräknas tiden fr.o.m. det beskattningsår man utfört slutbesiktning eller motsvarande.

I vilka fall ska du jämka?

Jämkning ska ske inom korrigeringstiden om

- din användning av fastigheten i momspliktig verksamhet ökat
- din användning av fastigheten i momspliktig verksamhet minskat eller upphört
- du överlåter en fastighet, hyres- eller bostadsrätt när du till någon del gjort avdrag för ingående moms på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad

och momsen på kostnaderna uppgår till minst 100 000 kr.

- du som fastighetsägare under vissa förutsättningar försätts i konkurs.

Jämkning till din nackdel vid ändrad användning förutsätter att du gjort avdrag för ingående moms. Jämkningssskyldigheten kan även avse ett avdrag för ingående moms som en tidigare ägare gjort. Se under rubriken "Ny ägare som bedriver momspliktig verksamhet". Jämkning till någons fördel kan däremot göras utan att något avdrag för ingående moms har gjorts tidigare.

För fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning i byggnadsrörelse gäller särskilda regler för vad som räknas som investeringsvara.

Undantag från jämkning

Förändringar mindre än fem procentenheter

Du ska inte jämka om förändringen i avdragsrätten är mindre än fem procentenheter under ett år jämfört med när du gjorde investeringen. Om förändringen är mer än fem procentenheter för ett år tillsammans med ett eller flera följande år, ska jämkning ske med hänsyn till de tidigare årens ändringar.

Exempel

En hyresgäst använder en lokal i s.k. blandad verksamhet. År 1 byggde han om lokalen på egen bekostnad. Momsen uppgick till 200 000 kr. Eftersom hans momspliktiga verksamhet uppgick till 40 % gjorde han avdrag för ingående moms med 80 000 kr. År 2 uppgår den momspliktiga delen av verksamheten till 44 %. Eftersom skillnaden är mindre än fem procentenheter får han inte jämka för år 2.

Brand och rivning

Upphör den frivilliga skattskyldigheten till följd av brand eller rivning ska du inte jämka.

Ny ägare som bedriver momspliktig verksamhet

En ny ägare som övertar den frivilliga skattskyldigheten tar därmed över rättigheter och skyldigheter att jämka för investeringar som du har gjort. Då ska du som tidigare ägare inte jämka. Förutsättningen är att du överlämnar en uppgift om underlag för jämkning till den nye ägaren.

Försäljning medför vanligen jämkningsskyldighet men om den nye ägaren övertar rättigheten och skyldigheten att jämka måste du inte jämka vid försäljningen. Ni kan också avtala att du som är säljare (överlåtare) ska jämka på grund av själva försäljningen.

Jämkning på grund av ändringar som inträffat under den tid du innehaft lokalen kan inte övertas av köparen. En sådan jämkning ska göras av dig som säljare vid ett enda tillfälle.

Hur och när görs jämkning?

Årlig jämkning

Efter ändrad användning av fastigheten ska du jämka ingående moms för varje räkenskapsår under resten av korrigeringstiden. Avdragsrätten under ett år bestäms med ledning av förhållandena vid årets slut men får om det finns särskilda skäl bestämmas till ett annat skäligt belopp. Jämkningsbeloppet gör du genom att ändra den ingående momsen i den första deklarationen efter räkenskapsårets utgång.

Beräkning av jämkningsbelopp

Det årliga jämkningsbeloppet påverkas av den ingående momsen när du köpte fastigheten (ursprungsbeloppet), korrigeringstiden och den procentuella förändringen i avdragsrätten. Jämkningsbeloppet är en tiondel av ursprungsbeloppet multiplicerat med skillnaden mellan avdragsrätten i procent för ingående moms vid korrigeringstidens början och avdragsrätten i procent efter förändringen.

$$a = \frac{b}{10} \times (c - d)$$

a = Årligt jämkningsbelopp

b = Ursprungsbelopp

c = Avdragsrätt i procent vid korrigeringstidens början

d = Avdragsrätt i procent efter förändringen

Exempel 1

A är frivilligt skattskyldig och hyr ut en lokal till B som bedriver momspliktig verksamhet. A drar år 1 av hela den ingående momsen (ursprungsbeloppet) 200 000 kr för en ombyggnad. År 5 flyttar B, och C hyr lokalen.

C bedriver inte momspliktig verksamhet. Eftersom A hade avdragsrätt för hela den ingående momsen vid korrigeringstidens början och ingen avdragsrätt efter förändringen blir det årliga jämkningsbeloppet 20 000 kr ($1/10 \times 200\,000$ kr). A ska således minska sin ingående moms med 20 000 kr för vart och ett av de återstående sex åren (år 5–10).

Exempel 2

D är frivilligt skattskyldig och hyr ut halva fastigheten. Vid ombyggnad år 1 har han dragit av 50 % av den ingående momsen, som totalt uppgick till 100 000 kr. År 8 upphör den frivilliga skattskyldigheten helt men D använder i fortsättningen en fjärdedel av fastigheten i annan momspliktig verksamhet. D fick dra av 50 % av den ingående momsen vid korrigeringstidens början och får dra av 25 % efter förändringen. Skillnaden i avdragsrätt blir 25 procentenheter (50 % - 25 %). Jämkningsbeloppet blir 2 500 kr, 25 % av ($1/10 \times 100\,000$ kr). A ska minska sin ingående skatt med 2 500 kr för åren 8, 9 och 10.

Jämkning vid ett tillfälle

Vid överlåtelse av fastighet, bostads- eller hyresrätt, vid konkurs och när frivillig skattskyldighet upphör vid uppförandeskede ska du jämka vid ett tillfälle. Korrigeringen av den ingående momsen gör du då med ett jämkningsbelopp för resten av korrigeringstiden.

Vid överlåtelser ska du jämka i den andra redovisningsperioden efter överlåtelsen. Är redovisningsperioden ett helt beskattningsår ska du jämka det följande beskattningsåret. Vid konkurser görs jämkningsbeloppet i den period den skattskyldige försätts i konkurs. Jämkning när uppförandeskede upphör innan utthyrning kommer till stånd görs i första perioden i följande beskattningsår. Dessutom ska i det sistnämnda fallet avdragen ingående moms som hänförs till tiden mellan beslut om frivillig skattskyldighet och skattskyldighetens upphörande återbetalas.

Exempel 3

E är frivilligt skattskyldig och överlåter i april år 7 en fastighet till F som ska använda fastigheten i egen verksamhet som inte är momspliktig. E har år 1 dragit av moms med 1 000 000 kr. Det årliga jämkningsbeloppet är 100 000 kr ($1/10 \times 1\,000\,000$ kr). Jämkningsbeloppet ska göras för fyra år (år 7–10) dvs. med 400 000 kr ($4 \times 100\,000$ kr). Eftersom överlåtelsen skedde i april ska hela jämkningsbeloppet göras vid ett tillfälle i juni år 7.

Lokalvis jämkning

När det gäller ny-, till- eller ombyggnad ska du endast jämka för den del av en fastighet som berörs av byggnadsarbetena. Vid t.ex. överlåtelse av en del av en fastighet ska du inte göra någon proportionering och inte heller jämka ingående moms som avser andra delar av fastigheten.

Inkomsttaxeringen påverkas

Jämkning av ingående moms innebär i regel att inkomstbeskattningen påverkas. Det finns särskilda bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229) om hur jämkade momsbelopp ska hanteras vid inkomstbeskattningen. Huvudregeln är att du ska justera avskrivningsunderlaget med det jämkade beloppet. I vissa fall ska du emellertid ta upp den jämkade momsen som intäkt eller dra av den direkt. Så är fallet när det jämkade beloppet hänförs till det s.k. utvidgade reparationsbegreppet.

Uppgifter till köparen

Underlag för jämkning

När du säljer en fastighet, bostads- eller hyresrätt övertar ofta köparen rättigheten eller skyldigheten att jämka din ingående moms. Detsamma gäller vid andra former av överlåtelse.

Vid en försäljning som medför att köparen ska överta din rättighet eller skyldighet att jämka ska du utfärda en handling som köparen kan ha som underlag för sin eventuella jämkning vid ett senare tillfälle.

Om din ingående moms eller avdragsrätten förändras efter det att du utfärdat handlingen måste du utfärda en kompletterande handling. Om du i din tur mottagit en sådan handling från en tidigare ägare, är du skyldig att överlämna den till köparen om den har betydelse för köparens rättighet och skyldighet att jämka.

Handlingens innehåll

Handlingen ska innehålla följande uppgifter:

- Hur mycket ingående moms som hänför sig till dina inköp och kostnader för ny-, till- eller ombyggnad.
- När varorna eller byggtjänsterna köpts.
- Hur mycket av denna moms som du efter eventuell jämkning dragit av och i vilken redovisningsperiod.
- Om överlåtelsen gäller försäljning, byte eller annat.
- Beteckning på det överlåtna objektet (fastighet, lägenhet etc.)

- Om det finns en motsvarande handling från en tidigare ägare med uppgifter som kan ha betydelse för förvärvarens jämkning. (I så fall ska du överlämna en kopia av handlingen till förvärvaren.)
- Ditt momsregistreringsnummer.
- Andra uppgifter som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldighet eller avdragsrätt. Om du t.ex. har s.k. brutet räkningsår måste det finnas en klar uppgift om när korrigeringsstiden går ut för de olika byggåtgärderna som avses i handlingen.

Om du överlåter en hel byggnad ska du även lämna uppgift om hur den ingående momsen fördelar sig mellan olika delar av fastigheten. Även du som inte är momsregistrerad kan vara skyldig att lämna en handling till den nye ägaren. Du ska då i stället för momsregistreringsnummer ange ditt person- eller organisationsnummer.

Om handling inte lämnas

Om du dragit av ingående moms utan att upprätta eller ta upp detta i en sådan handling som beskrivs ovan kan du själv bli skyldig att jämka. Jämkningsskyldighet kan i så fall uppkomma för dig p.g.a. köparens åtgärder. Detsamma gäller om du inte lämnat uppgift till den nye ägaren om en motsvarande handling från en tidigare ägare, dvs. en handling med uppgifter som kan ha betydelse för förvärvarens jämkning.

Det här kan du göra med e-legitimation

Med e-legitimation kan du

- lämna inkomstdeklaration
- lämna moms- och arbetsgivardeklaration
- ansöka om skattejämkning
- lämna flyttanmälan
- lämna kontrolluppgifter
- ansöka om anstånd med inkomstdeklaration, s.k. byråanstånd
- lämna näringsbilagor (SRU-uppgifter)
- anmäla att en annan person ska få se ditt skattekonto eller din moms- och arbetsgivardeklaration via Internet
- anmäla att du ska lämna moms- och arbetsgivardeklaration för enskild firma via Internet
- skriva ut personbevis
- skriva ut uppgifter om din slutliga skatt (slutskattebesked)
- anmäla ditt bankkonto för skatteåterbetalning
- se aktuellt saldo och begära utbetalning av överskott på skattekontot
- begära utbetalningsspärr i skattekontot
- registrera ditt företag och ändra registrerade uppgifter på www.verksamt.se

Du kan göra mycket mer med e-legitimation, inte bara hos Skatteverket. Det skapas allt fler liknande tjänster som du kan ha nytta av.

Läs mer på www.skatteverket.se under E-tjänster.

Självbetjäning dygnet runt:

Webbplats: www.skatteverket.se

Servicetelefon: 020-567 000

Personlig service:

Ring Skatteupplysningen,
inom Sverige: 0771-567 567
från utlandet: +46 8 564 851 60



Skatteverket

SKV 563 utgåva 4. Utgiven i januari 2012.