

## 21 Uthyrning av verksamhetslokal

### 21.1 Allmänt

Uthyrning och annan upplåtelse av fastighet är enligt 3 kap. 2 § ML, med vissa undantag som anges i samma kapitel 3 § (se avsnitt 20), en tjänst som är undantagen från skatteplikt. Bl.a. fastighetsägare är därför som regel inte obligatoriskt skattskyldiga för t.ex. lokaluthyrning. De har därför inte rätt till avdrag för ingående moms på förvärv i uthyrningsverksamheten. I och med det uppkommer s.k. kumulativa effekter, vilket kan leda till att hyressättningen påverkas negativt för hyresgästen. Den företagare som är skattskyldig för moms och bedriver sin verksamhet i egen fastighet har rätt till avdrag för ingående moms på förvärv avseende fastigheten. I momshänseende kan således bristande konkurrensneutralitet uppkomma när det gäller verksamheter som bedrivs i förhyrda respektive i egna lokaler.

#### Frivillig skattskyldighet

I syfte att undanröja nämnda skillnader har en möjlighet införts för fastighetsägare att begära s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Sådan skattskyldighet förutsätter dock att hyresgästen ska använda det förhyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML eller rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 och 12 §§ i ML. Vidare kan, med vissa begränsningar, frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till kommun och kommunalförbund oavsett användningssätt hos dessa (jämför avsnitt 21.2.2). Frivillig skattskyldighet kan under motsvarande förutsättningar medges första- och andrahandshyresgäster samt bostadsrättsinnehavare liksom konkursbon och sådana mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML.

#### Uthyrning

Begreppet uthyrning är ett gemenskapsrättsligt begrepp där civilrättsliga nationella begrepp saknar betydelse. Det grundläggande kännetecknet för en uthyrningstransaktion enligt EG-domstolen är rätten att själv såsom ägare använda en fastighet

under en avtalad tidsperiod mot ersättning. Se vidare avsnitt 20.2. och 20.2.1.

Uthyrare som förklarats frivilligt skattskyldig ska redovisa utgående moms på hyran för sådan fastighet eller fastighetsdel som omfattas av skattskyldigheten. Avdrag får göras för ingående moms som hänför sig till denna skattepliktiga uthyrning. Det medför att de kostnadselement som ingår i hyran inte innefattar någon ”dold” moms som hyresgästen i sin tur måste behandla som en kostnad. Den moms som debiteras på hyran får hyresgästen göra avdrag för enligt ML:s allmänna bestämmelser.

#### **Sjätte direktivet**

Av artikel 13 C i det sjätte direktivet framgår att medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning rörande utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och ska närmare bestämma om dess användning.

EG-domstolen har i målen C-381/97, Belgocodex, och C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg behandlat frågor om tillämpningen av artikel 13 C. Av domarna framgår att medlemsstaterna har stort utrymme att närmare bestämma metoderna för utnyttjandet av valfriheten inom ramen för bestämmelserna i artikel 13 B och C i sjätte direktivet.

Genom bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i ML har Sverige utnyttjat den möjlighet till valfrihet som artikel 13 C i sjätte direktivet medger och också fastställt de nationella reglerna.

#### **Omsättningsland**

Tjänst avseende fastighet är omsatt i det land där fastigheten är belägen. Uthyrning av fastighet kan därför mervärdebeskattas i Sverige endast om fastigheten är belägen här i landet (5 kap. 4 § ML). Frivillig skattskyldighet enligt ML kan alltså inte avse fastighet belägen i annat land.

#### **Nya bestämmelser fr.o.m. 2001-01-01**

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet ändrades fr.o.m. den 1 januari 2001 i syfte att minska administrativa och rättsliga problem. Huvuddragen i det tidigare systemet kvarstår men vissa betydelsefulla förändringar har skett. Bl.a. anges i ML att numera kan även konkursbo, andrahandshyresgäst och mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML medges frivillig skattskyldighet. Vidare anges direkt i lagen från vilken tidpunkt frivillig skattskyldighet tidigast får medges.

Från och med den 1 januari 2001 kan frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till utländska företagare som har rätt till

återbetalning av moms enligt bestämmelserna i 10 kap. 1 § ML.

En betydelsefull ändring är att frivillig skattskyldighet kan medges under s.k. uppförandeskede i vissa fall. Vidare gäller numera att när en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överlåts, övergår som en huvudregel skattskyldigheten på den nye ägaren utan särskild ansökan och beslut.

De s.k. återföringsreglerna har fullt ut ersatts av jämningsreglerna som korrigeringsinstrument av avdrag för ingående moms.

I vissa fall kan rättighet och skyldighet att jämka föras vidare till ny ägare av fastighet.

**Lagrum av  
särskild betydelse**

Bestämmelser med särskild betydelse för den frivilliga skattskyldigheten finns i 1 kap. 11–12 §§, 3 kap. 3 § 2 och 3 st. samt 9, 11 och 13 kap. ML Vidare är vissa av de jämningsbestämmelser som återfinns i 8 a kap. ML av stort intresse i sammanhanget.

I det följande förstås med begreppet skattskyldig, om inte annat anges, även återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 1, 6 samt 9–12 §§ ML.

Om inte annat anges förstås i det följande med begreppet uthyrning även annan upplåtelse av rätt till fastighet, t.ex. upplåtelse av bostadsrätt.

## **21.2 Vad skattskyldigheten kan omfatta**

### **21.2.1 Objekt som kan omfattas av skattskyldigheten**

**Byggnad eller  
annan anläggning**

Skattskyldigheten kan omfatta uthyrning, helt eller delvis, av vad som utgör fastighet enligt ML. ML:s fastighetsbegrepp (1 kap. 11 § ML) skiljer sig i viss mån från jordabalkens fastighetsbegrepp. Så utgör t.ex. byggnad på ofri grund fastighet i ML:s mening. En närmare redogörelse för vad som utgör fastighet enligt ML finns i avsnitt 19.2 och 19.3. Det kan noteras att som fastighet betraktas inte enbart mark och byggnader utan även t.ex. byggnadstillbehör. Sådana tillbehör som ägs av någon annan än byggnadens ägare, t.ex. brandlarm, sprinkler och värmepanna anses som fastighet i momshänseende.

**Stadigvarande  
bruk**

Byggnad och annan anläggning räknas som fastighet om den anbragts för stadigvarande bruk på egen eller annans mark.

En tillfällig byggnad bör inte betraktas som fastighet utan som annan vara. Flyttbar barack, manskapsbod eller tält bör normalt anses som tillfällig byggnad.

EG-domstolen har i målet C-315/00, Maierhofer, uttalat att tolkningen av begreppet uthyrning av fastighet, och därmed indirekt vad som utgör fastighet, ska göras utifrån gemenskapsrättsliga begrepp. Se vidare avsnitt 19.2.2.

#### **Lokal**

Yta i byggnad bör enligt Skatteverkets uppfattning normalt inte omfattas av frivillig skattskyldighet om den inte har en sådan självständig karaktär att den i vart fall är att se som en lokal.

Som lokal bör betraktas en byggnadstekniskt avskild enhet i en byggnad. En sådan enhet har normalt självständig karaktär. Ytor som avgränsats och har särskilda ingångar som kan låsas är exempel på sådana enheter. Ett annat exempel är takvåning för bilparkering som hyrs ut till ett varuhus.

En byggnadstekniskt ej klart avskild yta bör kunna hänföras till lokal under förutsättning att den uthyrda ytan är klart bestämd till läge och storlek, t.ex. butiksytor i ett varuhus.

I det följande benämns allt som utgör fastighet, om inte annat anges, som regel som lokal.

#### **Verksamhets- tillbehör och industritillbehör**

Uthyrning av verksamhetstillbehör och industritillbehör omfattas i princip av skatteplikt enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Emellertid anser Skatteverket att sådan uthyrning av praktiska skäl bör få hänföras till den frivilliga skattskyldigheten för upplåtelse av fastighet. Det gäller dock bara om inte särskild ersättning tas ut för uthyrningen av tillbehören.

Som framgår av avsnitt 23.3 anses dock i jämkningssammanhang inte industri- och verksamhetstillbehör som annat än lös egendom.

#### **21.2.2 Stadigvarande användning m.m. hos hyresgästen**

För frivillig skattskyldighet krävs att hyresgästen använder det hyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML.

Bedömningen av om en uthyrning sker för stadigvarande användning eller inte bör göras med utgångspunkt i hyresavtalet när uthyraren ansöker om frivillig skattskyldighet. Som framgår av avsnitt 21.4 kan dock i vissa fall frivillig skattskyldighet medges under s.k. uppförandeskede, dvs. innan hyresavtal

träffats. Skatteverket anser att hyresavtal som gäller för obestämd tid eller för en bestämd tid av minst ett år bör anses gälla uthyrning för stadigvarande användning. Villkoret för stadigvarande användning bör också anses uppfyllt om hyresförhållandet varat under minst ett år trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning. I de fall hyresavtalet endast omfattar en kortare tid, t.ex. säsongen för en sommarservering, eller då uthyrningen endast kan pågå en begränsad tid på grund av planerad ombyggnation av lokalen i fråga, får en bedömning göras från fall till fall. Därvid får en avvägning göras mellan bestämmelsernas syfte att kumulativa effekter ska undvikas mot kravet på en rationell hantering av detta slag av ärenden.

När en fastighet överläts bör, enligt Skatteverkets uppfattning, den nye fastighetsägaren få tillgodoräkna sig hyrestid från den tidigare ägaren. Detsamma bör tillämpas vid överlåtelse av hyresrätt och bostadsrätt.

*Exempel*

B förvärvar den 1 juli år 2 en fastighet av A som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av lokaler. Hyresgästen C hade i maj år 1 tecknat hyresavtal om 2 år med A. Hyrestiden löper således ut i maj år 3. B förklaras frivilligt skattskyldig. B:s uthyrning till C får – med hänsyn till C:s hyrestid hos A – anses uppfylla det s.k. stadigvarandekravet.

**Staten, kommun  
m.fl.**

När det gäller uthyrning till staten, kommuner, kommunalförbund, utländska beskickningar, karriärkonsulat, vissa internationella organisationer som avses i 10 kap. 6 § ML, samt representation i Sverige för de Europeiska gemenskaperna krävs att hyresgästen använder det hyrda objektet stadigvarande i sin verksamhet. Vid uthyrning till staten, kommuner och kommunalförbund behöver denna hyresgästs verksamhet inte vara av sådant slag att den medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Se dock avsnitt 21.3.1 vad gäller vissa begränsningar i möjligheten att bli frivilligt skattskyldig vid uthyrning till kommuner och kommunalförbund. Med verksamhet förstås även vidareuthyrning av förhyrt objekt. I den fortsatta redogörelsen avses, om inte annat anges, med uttrycket staten och kommun, även kommunalförbund beskickningar, konsulat och ovannämnda organisationer.

**Uthyrning på deltid**

En förutsättning för att uthyrningen ska anses ha skett för stadigvarande användning anser Skatteverket vara att uthyrningen sker på heltid. Det innebär att deltidsupplåtelser av lokaler inte bör godtas att omfattas av frivillig skattskyldighet. Så bör inte godtas uthyrning till ett företag av en lokal t.ex. två timmar på eftermiddagarna tre dagar i veckan.

### **21.3 Personer som kan medges frivillig skattskyldighet**

**9 kap. 1 § ML  
3 kap. 3 § 2 st.  
och 3 st., 1 och  
2 p. ML**

Frivillig skattskyldighet vid uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet kan medges fastighetsägare, första- och andrahandshyresgäst, bostadsrättshavare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. ML. För mervärdesskattegrupp gäller att ansökan om frivillig skattskyldighet ska inges av gruppchefen (se avsnitt 21.3.4).

**9 kap. 2 § ML  
3 kap. 3 § 3 st. 3 p.  
ML**

Frivillig skattskyldighet kan i vissa fall medges innan uthyrning påbörjats (s.k. uppförandeskede). De som kan beviljas frivillig skattskyldighet i dessa fall är fastighetsägare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML.

#### **21.3.1 Fastighetsägare**

Fastighetsägare är den som äger sådan egendom som anges i 1 kap. 11 § ML. Som fastighetsägare kan alltså anses den som äger tillbehör som inmonterats i annans byggnad om tillbehöret utgör fastighet enligt 1 kap. 11 § ML. Vad gäller fastighetsbegreppet se avsnitt 21.2.1 samt 19.2 och 19.3.

Fastighetsägare kan medges frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet eller del av fastighet för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Enligt Skatteverkets uppfattning bör bedömningen av om frivillig skattskyldighet kan medges eller ej som regel ske på lokalnivå.

**Blandad verksamhet**

Det innebär att om en hyresgäst med s.k. blandad verksamhet hyr flera lokaler av en fastighetsägare, kan denne inte bli frivilligt skattskyldig avseende lokaler i vilka hyresgästen enbart bedriver skattefri verksamhet. Om hyresgästen använder vissa lokaler såväl för skattepliktig som skattefri verksamhet, kan ändå fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen av dessa lokaler. I dessa fall begränsas dock hyresgästens rätt till avdrag för ingående moms på hyran.

*Exempel*

A hyr ut en lokal till B som i denna bedriver såväl skattepliktig som skattefri verksamhet enligt ML (s.k. blandad verksamhet). A kan bli frivilligt skattskyldig för hela uthyrningen till B. A får då full avdragsrätt för ingående moms på kostnader för t.ex. ombyggnad, reparation och drift av lokalen. B har endast rätt till delvis avdrag för skatten på hyran. B:s avdrag bör beräknas på så sätt att det bäst återspeglar lokalens användning i de olika verksamhetsgrenarna. Se vidare avsnitt 21.10.1 och 15.4.2 beträffande avdrag i blandad verksamhet.

**Parkeringsplats**

Det förekommer att företag av en och samma uthyrare hyr, förutom lokaler direkt använda i den skattepliktiga verksamheten, parkeringsplatser vilka företaget sedan upplåter till sina anställda. Vissa anställda nyttjar parkeringsplatserna för parkering av bilar som används endast till och från arbetet, medan andra anställda parkerar bilar som används i tjänsten till viss del. Uthyraren bör kunna medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen av samtliga dessa parkeringsplatser.

Av Skatteverkets skrivelse 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111, framgår att en upplåtelse av parkeringsplats med nära anknytning till uthyrning av affärslokal är underordnad tillhandahållandet av lokalen.

**Uppförandeskede**

Som framgår av avsnitt 21.4 kan fastighetsägare, om särskilda skäl föreligger, medges frivillig skattskyldighet under s.k. uppförandeskede trots att någon uthyrning ännu inte påbörjats.

**Stat och kommun**

När det gäller uthyrning till staten eller kommun kan fastighetsägare medges frivillig skattskyldighet. Vid sådan uthyrning krävs inte att hyresgästen använder fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Dock föreligger även i dessa fall krav på stadigvarande användning. Vid uthyrning till kommun kan dock frivillig skattskyldighet inte medges om kommunen vidareuthyr byggnaden etc. för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Det kan t.ex. gälla fall där kommunen vidareuthyr en fastighet till en idrottsförening. Inte heller kan frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till kommun av vad som är att anse som stadigvarande bostad. Om en uthyrning till en kommun avser en byggnad som innehåller såväl bostadsdelar som vårdlokaler, personalutrymmen m.m. kan frivillig skatt-

skyldighet endast medges delvis för uthyrningen. Beträffande stadigvarande bostad se avsnitt 15.2.10.2.

**Tomträtts-  
innehavare**

Med fastighetsägare likställs tomträttsinnehavare.

**Bostadsrätt**

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet tillämpas även i fråga om upplåtelse av bostadsrätt. En bostadsrättsförening kan således bli frivilligt skattskyldig för t.ex. upplåtelse av en affärslokal med bostadsrätt.

**Övertagande  
av fastighet**

Om fastighet som överläts omfattas av frivillig skattskyldighet, övertar utan särskild ansökan och beslut den nye ägaren överlåtarens frivilliga skattskyldighet. Dock finns möjlighet innan den nye ägarens tillträde att ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Se avsnitten 21.5 och 21.11. Med överlåtelse avses såväl onerösa som benefika äganderättsövergångar.

**Särskilt om  
vidareuthyrning**

Om en första- eller andrahandshyresgäst, som inte är staten eller kommun, i sin tur i sin helhet hyr ut lokalen etc. till någon annan, kan fastighetsägaren endast medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen om första- eller andrahandshyresgästen är frivilligt skattskyldig för sin uthyrning.

**Särskilt om  
uthyrning till  
hotellföretag**

Den som äger fritidsstugor på sin fastighet kan under vissa omständigheter bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fritidsstugorna till hotellföretag som i sin tur hyr ut stugorna i hotellverksamheten. Hotellföretaget är i ett sådant fall skattskyldigt enligt de allmänna reglerna i ML (3 kap. 3 § 1 st. 4 p.).

I ett förhandsbesked 2000-10-04 har SRN besvarat ett antal frågor från ett bolag rörande skatteplikt m.m. för uthyrning av ett fritidshus. SRN fann att av bolaget bedriven långtidsuthyrning till stuguthyrningsföretag m.fl. kunde medföra rätt till frivillig skattskyldighet.

Skatteverket har i skrivelse 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111, uttalat sin uppfattning i fråga om skatteplikt, skattskyldighet och avdragsrätt vid uthyrning av tillfällig bostad i rum, stugor och lägenheter. Av skrivelsen framgår att begreppen rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verksamheter bör ges en vid tolkning för att säkerställa att tillfälligt tillhandahållande av logi liknande den som tillhandahålls inom hotellbranschen beskattas.

SRN har i ett förhandsbesked 2001-11-21 förklarat att skatteplikt föreligger för ett bolags uthyrning av lägenheter till



ett hotellföretag. Vidare har SRN ansett avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML beträffande stadigvarande bostäder inte vara tillämpligt i fallet. Förhandsbeskedet överklagades av RSV till den del det avsåg frågan om avdrag. RR fastställde förhandsbeskedet i dom 2002-11-14, RÅ 2002 not. 174. Se även avsnitt 15.2.10.2 och 21.10.3.

### **21.3.2 Första- och andrahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare**

Den som hyr lokal m.m. i första eller andra hand kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrning i andra respektive tredje hand. Vad gäller krav på stadigvarande användning hos hyresgästen samt krav på dennes momsstatus, liksom beträffande begränsningar vid uthyrning till staten eller kommun, gäller här samma bestämmelser som vid fastighetsägares uthyrning. Se nästföregående avsnitt. Motsvarande gäller för bostadsrättsinnehavares upplåtelse av nyttjanderätt till lokaler som denne innehar med bostadsrätt.

I ett förhandsbesked 1999-11-16 har SRN förklarat ett kommunägt fastighetsbolag frivilligt skattskyldigt för uthyrning av fastighet till kommunen. Fastighetsbolaget förhyrde fastigheten från ett annat bolag. Det kommunala fastighetsbolaget var således förstahandshyresgäst och hade övertagit det hyreskontrakt som kommunen tidigare hade haft direkt gentemot det bolag som ägde fastigheten.

Första- respektive andrahandshyresgäst samt bostadsrättsinnehavare kan medges frivillig skattskyldighet även om fastighetsägaren eller förstahandshyresgästen inte är frivilligt skattskyldig.

Uthyrning i senare led än andrahandshyresgästens uthyrning kan inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten

### **Övertagande av hyresrätt m.m.**

Om den som överlåter en hyresrätt eller en bostadsrätt varit frivilligt skattskyldig för uthyrning i lokalen, övergår som regel den frivilliga skattskyldigheten på övertagaren utan särskild ansökan och beslut. Se avsnitt 21.5 och 21.13.

### **21.3.3 Konkursbo**

Om den som är frivilligt skattskyldig försätts i konkurs är konkursboet enligt 6 kap. 3 § ML skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. Konkursboet övertar således utan särskild begäran eller prövning den frivilliga skattskyldigheten. Enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § SBL ska

konkursförvaltaren anmäla konkursboet för registrering hos Skatteverket.

Konkursbo kan bli frivilligt skattskyldigt under samma förutsättningar som en fastighetsägare. Även om konkursgäldenären inte varit frivilligt skattskyldig kan konkursboet bli det.

#### **21.3.4 Mervärdesskattegrupper**

Sådana mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML kan numera bli frivilligt skattskyldiga för fastighetsuthyrning. Gruppen som sådan blir då skattesubjekt. Dock gäller att ansökan om frivillig skattskyldighet inte ska inges av gruppen som sådan utan av gruppchefen med samtycke av den näringsidkare i gruppen som äger fastigheten ifråga eller som innehar ifrågavarande hyres- eller bostadsrätt.

### **21.4 Uppförandeskede**

#### **Förutsättningar**

Frivillig skattskyldighet kan, enligt 9 kap. 2 § ML, medges efter ansökan av fastighetsägare, konkursbo eller av sådan gruppchef som avses i 6 a kap. ML. Fråga ska vara om fall när byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att helt eller delvis hyras ut på sådant sätt att frivillig skattskyldighet skulle kunna erhållas när uthyrningen påbörjats.

Frivillig skattskyldighet redan under det s.k. uppförandeskedet (innan hyresavtal träffats och hyresgäst tillträtt) kan medges endast om särskilda skäl föreligger och det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. Dessa krav har uppställts på grund av att fråga här är om utbetalningar från staten under en längre tid av moms på investeringar, trots att fullständiga garantier inte finns om att uthyrning på uppgivet sätt verkligen kommer till stånd senare.

Hyresgäster och bostadsrättshavare kan inte medges frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Så kan t.ex. en franchisegivare som hyr en lokal och som avser att efter en omfattande ombyggnad hyra ut den till en franchisetagare, inte bli frivilligt skattskyldig under den tid han låter utföra ombyggnaden av lokalen. Om däremot hyresavtalet ska ingås mellan fastighetsägaren och franchisetagaren, och fastighetsägaren låter utföra ombyggnaden, kan fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet.

**Särskilda skäl**

Uppförandet av en byggnad medför vanligen höga investeringskostnader och tar lång tid i anspråk. Så kan också vara fallet vid mera omfattande till- och ombyggnader. Stora påfrestningar på fastighetsägarens likviditet kan då uppkomma. Med särskilda skäl bör därför främst avses att fastighetsägaren får finansiera en avsevärd ingående moms under en längre tid. Detta är i första hand fallet då den frivilliga skattskyldigheten är avsedd att omfatta alla lokaler eller en stor del av lokalerna i en byggnad under uppförande. Även i fall av mera omfattande till och ombyggnadsarbeten som berör i princip hela fastigheten kan särskilda skäl anses föreligga.

Vid bedömning av om den ingående momsen kan ses som avsevärd, bör enligt Skatteverkets mening hänsyn tas till fastighetsägarens ekonomiska situation. Ett belopp som för en fastighetsägare inte kan ses som avsevärt kan vara avsevärt för en annan.

Skatteverket anser att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede även kan medges avseende enstaka lokaler i byggnaden, oberoende av om övriga lokaler omfattas av skattskyldighet eller inte. Allt under förutsättning att förhållandena är sådana att kravet på särskilda skäl får anses uppfyllt.

**Avsikten styrkes**

Frivillig skattskyldighet innan uthyrning påbörjats måste förutsätta att sökandens avsikter att hyra ut verksamhetslokaler till skattskyldiga hyresgäster eller staten, kommun m.fl. stöds av objektiva omständigheter. Av värde vid bedömningen av om sådana omständigheter föreligger kan t.ex. vara uppgifter om markanskaffning, beviljat bygglov, ritningar, entreprenadkontrakt, finansiering, marknadsföring, kontakter med presumtiva hyresgäster och ingångna hyresavtal. Det finns alltså flera objektiva omständigheter som kan läggas till grund för en bedömning av sökandens avsikt.

**Övrigt  
beträffande  
sökanden**

Ett ytterligare krav är att frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet är lämpligt med hänsyn till sökandens personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

Sådant som kan tala mot frivillig skattskyldighet under uppförandeskede är, enligt proposition 1999/2000:82, s. 72, uppgifter om tidigare näringsförbud, ekonomisk brottslighet, annan misskötsamhet av allvarligt slag, konkurser, skatteskulder eller andra större skulder m.m. Tidsaspekten torde dock normalt kunna vägas in vid bedömningen. Anmärkningar som ligger förhållandevis nära ansökningstidpunkten bör tillmätas större betydelse än äldre anmärkningar.

**Avslagsbeslut** Om Skatteverket anser att omständigheterna är sådana att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inte bör medges, meddelar Skatteverket avslagsbeslut. Se vidare i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555), avsnitt 26.

**Avdrag** Den som förklarats frivilligt skattskyldig under uppförandeskede har rätt till avdrag för ingående moms enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Rätt till avdrag föreligger då för moms på kostnader avseende förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträtt. I proposition 1999/2000:82, s. 85, anges att vid fastighetsuthyrning bör som huvudregel gälla att rätt till återbetalning av moms aldrig bör komma ifråga avseende kostnader som hänför sig till tid innan beslut om frivillig skattskyldighet. På samma sida i propositionen uttalas vidare att motsvarande synsätt bör gälla för dem som förklarats frivilligt skattskyldiga under uppförandeskede. I de fall dessa senare kan komma att få avdrag enligt jämningsreglerna (t.ex. vid ändrad användning), bör ingående moms som är hänförlig till tiden innan beslut om frivillig skattskyldighet räknas av från det belopp som fastighetsägaren genom årlig jämkning kan få återbetalat.

Avdrag genom jämkning förutsätter att ändrad användning uppkommit. I fallen av uppförandeskede anser Skatteverket att någon faktisk användning av fastigheten inte förelegat under tiden innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Den har då inte använts vare sig i verksamhet som medfört skattskyldighet eller verksamhet som inte medfört skattskyldighet. Jämkning till fastighetsägarens fördel på grund av ändrad användning kan då inte senare medges för den moms som avser tid innan skattskyldigheten inträtt. Detta synsätt överensstämmer med det propositionsuttalande som hänvisats till i nästföregående stycke.

För dem som förklarats frivilligt skattskyldiga först sedan hyresgäst tillträtt lokal som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, kan i vissa fall avsteg från den ovannämnda huvudregeln göras, genom att s.k. retroaktivt avdrag medges (se avsnitt 21.10.2). Avdrag kan då erhållas för moms som har avseende på förvärv som gjorts innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Denna möjlighet finns inte för den som blivit frivilligt skattskyldig redan under uppförandeskedet.

Det ovannämnda innebär att den som förklaras frivilligt skattskyldig under uppförandeskede inte kan erhålla avdrag för

den moms som belöper på förvärv som gjorts innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Varken retroaktivt avdrag eller jämkning till fastighetsägarens fördel kan komma ifråga. I den ovannämnda propositionen, s. 86, uttalar regeringen att detta förhållande inte leder till bristande konkurrensneutralitet, då varje fastighetsägare har en möjlighet att avvakta med att ansöka om frivillig skattskyldighet till dess att uthyrningen påbörjats. Av avsnitt 21.10.2 framgår att om retroaktivt avdrag ska påräknas får dock i princip inte ansökan ha kommit in till Skatteverket efter hyresgästens tillträde utan ska ha lämnats in dessförinnan.

Skatteverket får, redan innan uthyrning påbörjas, besluta att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede ska upphöra om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger.

#### **Upphävande av beslut**

Skatteverket har här getts möjlighet att stoppa fortsatt avdragsrätt. Det kan t.ex. gälla fall där fastighetsägaren inte längre har för avsikt att efter färdigställandet av byggnaden bedriva skattepliktig uthyrning. Omständigheterna ska vara sådana att om de förelegat vid Skatteverkets beslut något medgivande till frivillig skattskyldighet inte skulle ha getts. Enbart det faktum att en skattepliktig uthyrning inte kommer till stånd omedelbart vid färdigställandet utgör inte en sådan omständighet. Det krävs dock inte för att skattskyldigheten ska kunna upphävas att fastighetsägaren medvetet lämnat oriktiga uppgifter. Möjligheten att besluta att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra omfattar också fall då omständigheterna ändrats efter det att medgivandet gavs. Det kan t.ex. vara så att fastighetsägaren under den tid byggnationen pågår ändrar planerna för byggnationen till att – om inte helt så i vart fall delvis – avse bostäder i stället för lokaler.

Skatteverkets uppfattning är att beslut som avses här kan fattas endast under uppförandeskedet. Har fastigheten börjat hyras ut kan förhållandena vara sådana att skattskyldigheten upphör på grund av faktiskt ändrad användning. Se vidare avsnitt 21.11.

Vidare anser Skatteverket att beslut om upphörande av frivillig skattskyldighet kan avse såväl hel som del av fastighet.

#### **Överlåtelse under uppförandeskede**

SRN har i ett förhandsbesked 2004-11-23 konstaterat att den frivilliga skattskyldigheten övergår på förvärvaren vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Detta under förutsättning att parterna inte begär att så inte ska ske.

**Jämkning och återbetalning**

Om frivillig skattskyldighet som beslutats att gälla fr.o.m. uppförandeskedet senare upphör, ska jämkning av avdrag ske samt återbetalning göras av ingående moms. Se vidare avsnitt 21.12.1.1.

## **21.5 Den frivilliga skattskyldighetens början**

**Allmänt**

Till och med utgången av år 2000 har ML inte innehållit några bestämmelser om från vilken tidpunkt frivillig skattskyldighet tidigast kunnat gälla.

Från och med januari 2001 har direkt i ML (9 kap. 4-5 §§ ML) angivits när skattskyldigheten tidigast inträder. Tre typfall kan urskiljas. När nedan anges fastighet avses i förekommande fall även hyres- och bostadsrätter.

**Överlåtelsefall**

Då överlåtare av fastighet eller av hyres-/bostadsrätt är frivilligt skattskyldig vid överlåtelse tillfället går nämnda skattskyldighet utan särskild ansökan och beslut över på förvärvaren om inte parterna begär att så inte ska ske. Det gäller såväl vid onerösa som benefika äganderättsövergångar. Övertagaren blir då frivilligt skattskyldig med automatik i samband med att han tillträder fastigheten. Skattskyldigheten för överlåtaren kvarstår till samma tidpunkt. Kontinuitet i beskattningen uppnås då.

Som framgår av avsnitt 21.11 kan dock parterna innan tillträdet begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra.

**Uppförandeskeden**

I dessa fall inträder den frivilliga skattskyldigheten den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angivit.

**Övriga fall**

Här inryms t.ex. fall då byggnad uppförts och ansökan om frivillig skattskyldighet först därefter lämnas till Skatteverket. Likaså fall då för en befintlig fastighet, helt eller delvis, ansöks om frivillig skattskyldighet och sådan skattskyldighet dessförinnan inte förelegat för fastigheten eller fastighetsdelen. Det kan alltså handla om situationer då ändrad användning uppkommer i en lokal. Här avses också fall då fastighet överlåtits och där den nye ägaren vill bli frivilligt skattskyldig för andra eller ytterligare lokaler än de den tidigare ägaren var frivilligt skattskyldig för.

Även vid tillbyggnad av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet krävs en ansökan för att skattskyldigheten ska

omfatta de tillbyggda delarna. Skattskyldigheten inträder inte utan ansökan och beslut även om de tillbyggda delarna ska brukas av en hyresgäst som redan hyr lokaler, som omfattas av skattskyldighet, i fastigheten.

I dessa fall inträder den frivilliga skattskyldigheten den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angivit, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser.

#### **Konsekvenser av inträdet**

Som framgår ovan kan frivillig skattskyldighet numera aldrig inträda innan den dag då ansökan kommer in till Skatteverket i de fall då skattskyldigheten ska grundas på ansökan. Detta är en stor förändring mot vad som gällt tidigare.

Ett hyresförhållande kan ha pågått en tid innan ansökan kommer in. För tid som ligger innan den dag då frivillig skattskyldighet inträder har hyresvärden inte rätt att debitera moms. Endast den som är skattskyldig kan debitera moms.

Som framgår av avsnitt 21.8 anser Skatteverket att hyresgäst inte har rätt till avdrag för som moms oriktigt betecknade belopp.

### **21.6 Beskattningsunderlag**

#### **Allmänt**

Skatt ska tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget utgörs av den totala hyresersättningen inklusive skatt minskad med 20 %. Med ersättning avses den hyra som följer av hyresavtalet. Vid bostadsföretags eller bostadsrättsförenings upplåtelse av bostadsrätt utgörs ersättningen av årsavgiften.

I beskattningsunderlaget vid uthyrning ingår ersättning för tillhandahållande av exempelvis gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisions-sändningar. Exempel på annat som ingår i beskattningsunderlaget är ersättning för fastighetsskatt samt tillägg för indexförändring. Sådant som nu nämnts ingår i beskattningsunderlaget även om det debiteras särskilt. Vidare ingår ersättning för upplåtelse av industri- och verksamhetstillbehör, om upplåtelse av sådana ingår i den frivilliga skattskyldigheten. Detsamma gäller upplåtelse av parkeringsplats som har sådan nära anknytning till upplåtelsen av lokalen att den anses underordnad uthyrningen av lokalen (se avsnitt 21.3.1). Däremot

ingår inte ersättning för utsändande av betalningspåminnelser och dylikt i beskattningsunderlaget.

**Hyresgäst med blandad verksamhet**

Även om hyresgästen har s.k. blandad verksamhet ska hela hyresersättningen beläggas med skatt. Hyresgästens rätt till avdrag för ingående moms är begränsad i sådana fall.

**Franchising**

I ett förhandsbesked år 1992 har SRN uttalat hur franchiseavgift ska bedömas i momshänseende. Ett aktiebolag skulle öppna livsmedelsbutiker på franchisebasis. Franchiseavgiften skulle debiteras franchisetagaren i form av en procentuell avgift på butikens omsättning. I avgiften ingick ersättning för kostnader för lokalhyra, marknadsföring, redovisning, revision, prisadministration, prisförhandlingar m.m. Lokalhyran beräknades utgöra en mindre del av totalkostnaden. SRN ansåg att franchiseavgiften skulle delas upp i en momsfri del avseende beräknad hyra för lokaler och en momspliktig del avseende ersättning för övriga tjänster. Nämnden ansåg att tillhandahållandet av butikslokal var en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation. Den kunde inte anses vara ett underordnat led i tillhandahållandet av de andra tjänsterna.

Eftersom frivillig skattskyldighet kan medges vid uthyrning i andra och tredje hand, kan franchisegivare som förhyr lokaler i första hand bli frivilligt skattskyldig för sin vidareuthyrning till franchisetagare.

**Uttagsbeskattning**

Om en hyresgäst inte erlägger hyra kan i vissa fall uttagsbeskattning komma ifråga. Uttagsbeskattning torde dock som regel inte komma ifråga exempelvis vid sådana introduktionserbudanden som innebär att nya hyresgäster får hyresfrihet under en begränsad tid.

**Skadestånd**

När ett hyreskontrakt upphör i förtid kan hyresgästen bli skyldig att som kompensation betala hyresvärden ett visst belopp. Som regel är förhållandena sådana att en sådan kompensation inte bör ses som hyra utan närmast som skadestånd. Beloppet utgör då inte ersättning för tillhandahållen tjänst och ska inte beläggas med moms.

## **21.7 Faktureringskyldighet**

**Allmänt  
11 kap. 1 och 8 §§  
ML**

Nya faktureringsregler har införts i ML fr.o.m. den 1 januari 2004. Enligt de nya reglerna ska varje näringsidkare säkerställa att faktura utfärdas för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som



inte är näringsidkare. Beträffande fakturering se vidare avsnitt 17.

**Uppgifter i fakturan**

En hyresfaktura ska vid frivillig skattskyldighet innehålla utfärdandedatum, unikt löpnummer, säljarens registreringsnummer till moms, säljaren och köparens namn och adress, vad transaktionen avser, dvs. vilken lokal och hyresperiod fakturan avser samt uppgifter om ersättningen, skattesats och skattens belopp.

**Mindre belopp**

Av 11 kap. 9 § ML framgår att fakturans innehåll får frångås om fakturan är på mindre belopp. Skatteverket anser att bestämmelsen inte bör tillämpas beträffande hyresfakturer.

**Retroaktivt avdrag för annans ingående moms 8 kap. 19 § ML**

I vissa fall har förvärvare av fastighet (även hyresrätt och bostadsrätt) rätt till s.k. retroaktivt avdrag för överlåtares ingående moms på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Se vidare avsnitt 21.10.2.

I sådana fall ska överlåtaren på begäran av förvärvaren utfärda en handling som styrker avdraget. Denna ska innehålla uppgifter om den ingående moms som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad som överlåtaren låtit utföra och som han inte har dragit av i sin momsredovisning.

I ML anges inte direkt att uppgifterna ska vara specificerade på lokalnivå. I förvärvarens intresse kan dock ligga att se till att han erhåller sådana specificerade uppgifter. I annat fall kan han kanske inte rätt beräkna sitt retroaktiva avdrag. Inte heller kan han kanske rätt utföra jämkning i samband med senare inträffade omständigheter, t.ex. ändrad användning eller överlåtelse. Jämningsbeloppet kan då få komma att beräknas skönmässigt.

Förvärvaren kan vid kontakt med överlåtaren hänvisa till att handlingen bör vara specificerad på så sätt att kravet i 8 kap. 19 § 4 st. 3 p. ML kan anses uppfyllt. Där föreskrivs att handlingen ska innehålla ”övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och förvärvarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning”.

**Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka**

I avsnitt 21.12.1.1 anges att vid överlåtelse av investeringsvaror (t.ex. fastigheter och hyres/bostadsrätter) går överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående moms ofta över på förvärvaren. Det kan bli aktuellt t.ex. vid överlåtelse av fastighet som är föremål för frivillig skattskyldighet eller som avses bli det hos förvärvaren.

I sådana fall kan jämkning fullgöras hos förvärvaren endast om han från överlåtaren erhållit en handling som innehåller för jämkningen nödvändiga uppgifter. Överlåtaren är skyldig att utfärda sådan handling även om förvärvaren inte begär det.

Den som tar över rättighet och skyldighet att jämka är skyldig att i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling av det slag som avses här. Skatteverket anser att det innebär följande.

Vid fastighetsköp är den affärshändelse som ska bokföras själva fastighetsköpet med angivande av en anskaffningskostnad. Någon ingående moms som ska jämkas föreligger inte vid ett ”rent övertagandefall” utan endast en latent rättighet/skyldighet att jämka. För bokföring av fastighetsköpet ska det finnas en verifikation som anger att det bokförda värdet för tillgången är korrekt. I verifikationen för fastighetsköpet bör finnas den handling som överlåtaren utfärdat med angivande av den skatt för vilken förvärvaren tagit över rättigheten/skyldigheten att jämka.

Överlåtaren ska i sina räkenskaper ha ett underlag som visar att hans redovisning av moms skett korrekt. För det ändamålet krävs att överlåtaren har en sådan handling som avses här. Köparen bör inom linjen i årsbokslutet ange att det finns en ansvarsförbindelse beträffande ingående moms som eventuellt kan komma att leda till en jämkning och betalning till staten. Därvid bör en hänvisning göras till den grundläggande verifikationen.

Om den som överlåter en investeringsvara har erhållit en sådan handling som avses här från tidigare överlåtare, är han i sin tur skyldig att vidarebefordra denna handling till sin egen förvärvare om vad som angivits i handlingen har betydelse för denne förvärvares rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms. En handling av här avsett slag kan alltså vidarebefordras i flera led.

**Uppgifter i handling**

Den handling som överlåtaren ska lämna i de nämnda övertagandefallen måste innehålla sådana uppgifter att förvärvaren kan utnyttja sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter beträffande jämkning. Därför bör handlingen återge

- den ingående momsen vid förvärv av investeringsvaran samt vid varje åtgärd avseende ny-, till- eller ombyggnad av fastighet varmed likställs hyres- och bostadsrätter,

- vid vilka tidpunkter förvärv gjorts av varorna respektive byggtjänsterna,
- i vilken omfattning avdrag gjorts för skatten på respektive förvärv av vara eller byggtjänst samt vid vilken tidpunkt avdrag gjorts. Det måste här beaktas att avdrag kan ha gjorts antingen vid förvärvstidpunkten eller senare vid ändrad användning,
- hur den ingående momsen och avdragen fördelar sig mellan olika lokaler då överlåtelsen avser fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt,
- överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
- uppgift om handling som erhållits från tidigare överlåtare,
- transaktionens art,
- överlåtarens registreringsnummer till moms eller person-/organisationsnummer,
- övrigt som kan vara av betydelse. Som exempel kan nämnas att inte minst i de fall överlåtaren har s.k. brutet räkenskapsår det är av vikt att handlingen innehåller en klar uppgift om när korrigeringsstiden går ut för de olika byggåtgärderna som avses i handlingen.

## **21.8 Hyresgästs avdragsrätt**

De allmänna bestämmelserna i ML angående avdragsrätt (se avsnitt 15) för ingående moms är tillämpliga när det gäller hyresgästs avdragsrätt för skatt på hyra. Begränsningar i avdragsrätten kan därför komma ifråga då hyresgästen har s.k. blandad verksamhet eller om det förhyrda objektet inrymmer en stadigvarande bostad.

Rätten till avdrag ska styrkas med faktura för avsedd hyresperiod som innehåller de uppgifter som anges i avsnitt 21.7.

Beträffande tidpunkten för avdrag se avsnitt 21.9.

### **Felaktig debitering**

Som framgår av avsnitt 21.5 har uthyrare inte rätt att debitera moms på hyra som avser tid vilken inte omfattas av hans frivilliga skattskyldighet. Det torde trots detta kunna förekomma att debitering oriktigt sker av vad som betecknas moms.

Beloppet utgör dock inte moms i ML:s mening. Avdrag hos hyresgästen kan erhållas endast för vad som faktiskt är moms.

Att hyresgästen kan anse sig ha varit i god tro saknar enligt Skatteverkets bedömning relevans när det gäller rätten till avdrag.

Se vidare avsnitt 15.5.

## **21.9 Tidpunkt för redovisning och avdrag för skatt på hyror**

I ML anges främst i 13 kap. 6 och 16 §§ vid vilka tidpunkter utgående respektive ingående moms ska redovisas. Bestämmelserna är generella och gäller således även skatt på hyror.

### **Förskott**

En hyrestjänst får i det här ifrågavarande sammanhanget anses tillhandahållen då hyresperioden (normalt månad eller kvartal) gått till ända. Hyra som erhållits före nämnda tidpunkt anses som förskott. Vid förskottsbetalningar ska uthyraren redovisa momsen i den månad då förskottet erhålls. Hyresgästens avdragsrätt inträder i den månad då förskottet erläggs.

#### *Exempel*

En hyresvärd fakturerar i december hyror för det första kvartalet följande år. En hyresgäst betalar hyran den 30 december. Betalningen gottskrivs hyresvärdens postgirokonto den 2 januari följande år. Hyresgästen har rätt till avdrag för ingående moms i skattedeklarationen som avser december. Hyresvärden ska redovisa hela den utgående momsen i skattedeklarationen för januari.

### **Ej förskott**

Om hyra inte erläggs i förskott ska hyresvärden, om han tillämpar faktureringsmetoden vid sin momsredovisning, redovisa den utgående momsen i skattedeklarationen för den månad då hyresperioden går ut. Hyresgästen har rätt till avdrag för ingående moms i skattedeklarationen för samma månad under förutsättning att han tillämpar faktureringsmetoden och att han erhållit godtagbart underlag för sitt avdrag.

#### *Exempel*

Hyresperioden är juli-september. Hyresvärden sänder ut hyresfaktura i augusti. Hyran betalas i oktober. Den utgående momsen ska av hyresvärden redovisas i den skattedeklaration som avser redovisningsperioden september. Hyresgästen har rätt till avdrag i samma månad.

Om någon av parterna tillämpar bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldigheten respektive avdragsrätten först då

betalning erhålls respektive erläggs. Särskilda regler gäller dock för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Se avsnitt 18.1.

**Frivillig skattskyldighet före beslutsdag**

Det kan förekomma att Skatteverket fattar beslut om frivillig skattskyldighet vid en sådan tidpunkt att beslutet ska gälla för tid innan beslutsdagen men inte innan ansökningsdagen. I sådana fall ska uthyrarens utgående respektive ingående moms som belöper på tid mellan skattskyldighetens inträde och beslutsdagen redovisas för den första redovisningsperioden efter beslutet.

*Exempel*

Ansökan kommer in till Skatteverket 2003-02-01. Hyresgästen har då tillträtt lokalen. Skatteverket fattar beslut 2003-03-15 att frivillig skattskyldighet ska gälla fr.o.m. 2003-02-01. Den utgående respektive ingående moms som belöper på tiden 1 februari–15 mars ska redovisas i skattedeklarationen som avser redovisningsperioden april.

## **21.10 Avdragsrätt**

### **21.10.1 Avdrag för löpande kostnader**

**Allmänt**

De allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML om avdrag för ingående moms gäller även verksamheter som avser uthyrning av fastighet, 9 kap. 8 § ML.

Om frivillig skattskyldighet föreligger fullt ut, har uthyraren rätt till avdrag för all ingående moms, dock med hänsynstagande till de allmänna begränsningar i avdragsrätten som är föreskrivna i 8 kap. ML vad gäller stadigvarande bostad, personbil m.m.

**Blandad verksamhet**

Om frivillig skattskyldighet föreligger endast för vissa delar av en fastighet gäller följande

- för skatt på förvärv till den del som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten föreligger oinskränkt avdragsrätt,
- för skatt på förvärv till den del som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten föreligger ingen avdragsrätt,
- för skatt på förvärv som är gemensamma för de delar av verksamheten som medför respektive inte medför skattskyldighet ska i första hand den avdragsgilla delen bestämmas genom en faktisk uppdelning av skatten. Om

det inte är möjligt att göra en sådan faktisk uppdelning får den ingående momsen delas upp efter skälig grund i en avdragsgill och en inte avdragsgill del.

Gemensamma förvärv kan avse t.ex. yttertak, fasader, trapp-uppgångar, planteringar samt allmänna installationer för vatten, värme och sanitet. Även kostnader för gemensam administration hör hit.

### **Fördelningsgrunder**

Vid beräkning av avdrag utifrån skälig grund bör fördelning av skatten göras på ett sådant sätt att det mest rättvisande ekonomiska resultatet av fördelningen uppnås. Det medför att olika fördelningsgrunder kan bli aktuella i skilda situationer. Som regel bör vid ny-, till- och ombyggnad fördelningen göras utifrån produktionskostnaden för lokaler som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten i förhållande till produktionskostnaden för övriga delar av fastigheten. Samma fördelningsgrund bör ofta kunna användas i andra situationer, t.ex. vid reparationer och vad gäller administration. I dessa fall kan dock många gånger förhållandena vara sådana att det är lämpligast att göra fördelningen utifrån storleken av de ytor som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten i förhållande till storleken av andra ytor i fastigheten. I andra fall kan fördelningen ske med ledning av uppgifter om byggnadsvolym. I undantagsfall kan fördelning ske av skatten med ledning av den beloppsmässiga storleken av omsättningen i olika verksamhetsgrenar.

#### *Exempel*

En fastighetsägare låter uppföra en byggnad som består av bostäder och butikslokaler. Bostadsytan uppgår till 500 kvm och lokalytorna likaledes till 500 kvm. Av lokalytorna hyrs 400 kvm ut till en hyresgäst som ska bedriva försäljning av varor, och resterande 100 kvm till en tandläkare (momsfri verksamhet). Fastighetsägaren registreras för frivillig skattskyldighet. Han yrkar sedan avdrag för den ingående momsen på byggnationen. I första hand görs en uppdelning av den ingående momsen utifrån produktionskostnaden för de olika lokalerna respektive bostäderna. Vad som återstår av den ingående momsen därefter, t.ex. sådant som har avseende på gemensamhetsutrymmen, fördelas efter skälig grund, vilket kan vara fördelning efter ytor. Avdragsgill del av den ingående momsen på gemensamma förvärv blir då 40 % (400:1 000). Hade fördel-

ning utifrån produktionskostnaden överhuvudtaget inte varit möjlig i fallet, hade hela den ingående moms fått fördelas med ledning av ytor.

**95 %-reglerna**

I avsnitt 15.4.2 redogörs för de s.k. 95 %-reglerna. Dessa är tillämpliga även vad gäller frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Vid tillämpning av dessa regler ska i förekommande fall avdragsförbudet i 8 kap. 9 § 1 st. ML (stadigvarande bostad) liksom övriga generella avdragsförbud i ML beaktas.

**Förmånsrätt**

Av 5 § i förmånsrättslagen (1970:979) framgår att hyresvärd kan ha förmånsrätt i hyresgästs konkurs motsvarande högst tre månaders hyra. Avdragsrätten för ingående moms avseende sådan hyra tillkommer konkursgäldenären och inte konkursboet eftersom fråga är om konkurs- och inte massafordran.

Hovrätten för Nedre Norrland har i beslut 1998-01-29, mål nr Ö 679/97, förklarat att förmånsrätten inte omfattar den moms som belöper på hyran. Högsta domstolen har inte meddelat prövningstillstånd. Hovrättens beslut är grundat på en insolvensrättslig bedömning och styr inte i sig den skatterättsliga bedömningen. Hovrättens beslut reglerar endast i vilken mån kundförlust uppkommit. Hyresvärderna kan inte anses ha vidkänts en kundförlust avseende enbart den moms som ingått i det ursprungliga fordringsbeloppet. Han är därför skyldig att till staten som moms redovisa och betala 20 procent av det belopp han tillförsäkrats genom förmånsrättslagstiftningen.

HD har i två domar 2002-06-14, mål nr Ö182-01 och Ö1902-00 funnit att begreppet hyra i förmånsrättslagen bör inkludera eventuell moms.

**Mäklararvode**

Skatteverket har i skrivelser 2001-08-10, dnr 8325-01/100 och 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111, lämnat sin syn på frågan om rätt till avdrag för moms på mäklararvode vid köp respektive försäljning av fastighet.

Skrivelsen 2001-08-10 är föranledd av utgången i två förhandsbesked i SRN 2001-06-18 och vad som sägs i skrivelsen berör i förekommande fall de som är frivilligt skattskyldiga eller avser att bli frivilligt skattskyldiga för uthyrning av fastighet.

Mot bakgrund av innehållet i förhandsbeskeden och skrivelsen föreligger rätt till avdrag för moms på mäklararvoden såväl i de fall fråga är om förvärv av fastighet som avses användas i verksamhet som ska medföra frivillig skattskyldighet, som i de

fall fråga är om försäljning av fastighet som ingått i verksamhet som medfört frivillig skattskyldighet.

Om fastigheten ifråga avses användas, respektive har använts, även för verksamhet som inte medför skattskyldighet, eller innefattar stadigvarande bostad, kan avdrag inte erhållas för hela momsbeloppet på mäklararvodet. Jämför vad som anges ovan under Allmänt och Blandad verksamhet.

Skrivelsen 2004-12-01 behandlar mäklararvode vid förvärv av en fastighet som endast delvis omfattas av frivillig skattskyldighet och där resterande ytor inte är färdigställda. Skatteverket anser att den ingående moms som belöper på köparens mäklarkostnad ska fördelas på en avdragsgill respektive en inte avdragsgill del med hänsyn till fastighetens användning i verksamhet som medför skattskyldighet. När endast en del av en byggnad är färdigställd bör detta beaktas vid fördelningen av den ingående momsen. Nerlagd produktionskostnad eller en motsvarande faktor kan då vara en lämplig fördelningsgrund när ytorna representerar olika värden. Rätt till jämkning eller s.k. retroaktivt avdrag uppkommer inte senare för den del av den ingående momsen som belöper på mäklarkostnaden och som inte berättigade till avdrag i samband med förvärvet.

#### **Lagerhållning**

Skatteverket anser att avdrag inte bör medges för ingående moms direkt vid anskaffningen då den som bedriver s.k. blandad verksamhet anskaffar material som läggs i lager för att användas senare. Avdrag bör medges för den redovisningsperiod då användningen kommer till stånd.

#### **21.10.2 Retroaktivt avdrag**

#### **Allmänt 9 kap. 8 § 2–3st. ML**

Enligt de allmänna bestämmelserna föreligger rätt till avdrag för moms på förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då skattskyldigheten inträtt.

I många fall kan frivillig skattskyldighet inte inträda förrän en tid efter det att förvärv gjorts av ny-, till- eller ombyggnadstjänster. Eftersom dessa förvärv, helt eller delvis, kan anses ha gjorts för den verksamhet som senare kommit att medföra frivillig skattskyldighet, måste möjlighet finnas att erhålla avdrag för momsen på förvärven sedan skattskyldighet beviljats. I annat fall skulle kumulativa effekter uppkomma.

Jämkning utgör det normala korrigeringsinstitutet då avdrag för ingående moms ska medges med högre eller lägre belopp efter t.ex. ändrad användning av fastigheten jämfört med då



byggnadstjänsterna förvärvades. I de fallen då fastigheten inte tagits i bruk före tidpunkten för den frivilliga skattskyldigheten kan dock faktiskt ändrad användning inte anses föreligga i och med att förutsättningar för frivillig skattskyldighet inträder. I de fallen bör därför jämningsreglerna inte tillämpas.

**Fastighetsägare,  
hyresgäster m.fl.**

För de fallen har i stället införts en möjlighet att erhålla s.k. retroaktivt avdrag för ingående moms. Till och med den 31 december 2000 var denna rätt förbehållen fastighetsägare. För tid därefter gäller samma möjlighet för andra som förklarats frivilligt skattskyldiga, såsom t.ex. för första- och andrahandshyresgäster.

**Uppförandeskede**

För de som förklarats frivilligt skattskyldiga under s.k. uppförandeskede gäller inte bestämmelserna om retroaktivt avdrag. Dessa erhåller i stället avdrag för den ingående moms enligt de allmänna reglerna. Som framgår vid kantribriken allmänt i detta avsnitt föreligger rätt till avdrag för moms på förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträtt. För en närmare redogörelse beträffande rätten till avdrag för den som medgetts frivillig skattskyldighet under uppförandeskede se avsnitt 21.4.

**Ny-, till och om-  
byggnadsarbeten**

Rätten till retroaktivt avdrag omfattar den ingående moms som belöper på ny-, till- och ombyggnadsarbeten som fastighetsägaren eller en tidigare ägare till fastigheten utfört eller låtit utföra.

Med fastighetsägare likställs i detta sammanhang – med hänsyn till vad som anges i 9 kap. 3 § ML – hyresgäster och andra som kan beviljas frivillig skattskyldighet. Det innebär att i fortsättningen kommer retroaktivt avdrag att kunna medges frivilligt skattskyldig hyresgäst om denne bekostat till- eller ombyggnadsarbeten av den lokal han hyrt. Om han förvärvat hyresrätten till lokalen från en annan person (alltså tagit över hyresrätten från tidigare hyresgäst i lokalen) kan han i princip medges retroaktivt avdrag för ingående moms på kostnader som denne överlåtare haft för till- eller ombyggnad av lokalen.

**Tidsgräns**

En förutsättning för retroaktivt avdrag är att den frivilliga skattskyldigheten hos den som yrkar avdraget medgetts inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket han eller en tidigare ägare till fastigheten (varmed här likställs hyresrätt) utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten.

**Ej tagits i bruk**

När det gäller arbeten som utförts eller låtit utföras av den som yrkar det retroaktiva avdraget gäller att avdrag kan medges

endast om den del av fastigheten som omfattas av byggnadsarbetena inte tagits i bruk efter åtgärderna men innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Om så skett kan retroaktivt avdrag i princip inte erhållas. Om fastigheten hyrts ut momsfritt eller tagits i anspråk för egen momsfri verksamhet, och sedan kommer att användas i verksamhet för vilken frivillig skattskyldighet medges, kan under vissa förutsättningar avdrag erhållas med stöd av reglerna om jämkning. Se vidare avsnitt 21.12 och 23.

Frivillig skattskyldighet kan medges tidigast från den dag ansökan kommer in till Skatteverket, dock inte tidigare än från den dag hyresgästen tillträder lokalen. För att frivillig skattskyldighet ska kunna medges från dagen för hyresgästens tillträde krävs därför i princip att ansökan kommer in till Skatteverket innan nämnda tillträdesdag. Om ansökan kommer in någon tid efter tillträdesdagen skulle den frivilliga skattskyldigheten kunna gälla först fr.o.m. ansökningsdagen. I och med det skulle retroaktivt avdrag i princip inte kunna medges eftersom fastigheten då tagits i bruk innan den dag skattskyldigheten inträtt. En kort tids försening med ansökan skulle således diskvalificera från rätten till retroaktivt avdrag. Detta skulle gälla oavsett anledningen till förseningen.

Skatteverket anser att en sådan effekt inte är önskvärd och det torde inte heller, med hänsyn till uttalande i prop. 1999/2000:82, s. 144, ha varit lagstiftarens avsikt att retroaktivt avdrag ska omöjliggöras i sådana fall. I nämnda uttalande anges att retroaktivt avdrag inte bör medges om fastigheten tagits i bruk för annan verksamhet, och att jämningsreglerna kan bli tillämpliga i stället för reglerna om retroaktivt avdrag om fastigheten tagits i bruk för uthyrning till hyresgäst utan skattskyldighet.

Skatteverket har i en skrivelse 2004-09-20, dnr 130 557775-04/113, behandlat frågan om när en ansökan senast ska ha kommit in utan att fastigheten ska anses vara tagen i bruk för skattefri verksamhet. Av skrivelsen framgår att bestämmelsen om retroaktivt avdrag framdeles ska tolkas så att den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte ska anses vara tagen i bruk när en ansökan om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokalen har kommit in till Skatteverket senast under kalendermånaden efter den månad hyresgästen tillträdde lokalen.

Då ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder utförts eller låtit utföras av tidigare ägare till fastigheten (varmed här likställs hyresrätt) gäller att retroaktivt avdrag inte kan komma ifråga hos förvärvaren av fastigheten om denne haft rätt till avdrag enligt vad som anges i 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML (förvärv från den som uttagsbeskattats i byggnadsverksamhet). Inte heller kan retroaktivt avdrag medges om överlåtaren medgetts frivillig skattskyldighet och inte heller om den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av byggnadsarbetena i bruk efter åtgärderna men innan frivillig skattskyldighet medgetts förvärvaren.

Det kan förekomma att överlåtaren blivit frivilligt skattskyldig enbart för andra delar av fastigheten än de som den ifrågasvarande ingående momsens avser. Skatteverket anser att sådan skattskyldighet inte lägger hinder i vägen för retroaktivt avdrag hos förvärvaren av fastigheten.

**A conto-fakturor**

Det förhållandet att moms debiterats i a conto-fakturor bör inte påverka bedömningen av om rätt till retroaktivt avdrag föreligger eller inte. Avgörande för den retroaktiva avdragsrätten bör i stället vara om slutbesiktning eller motsvarande skett inom treårsgränsen. Har sådan åtgärd vidtagits inom den tiden bör avdragsrätt föreligga för all den skatt som erlagts i a conto-fakturor för en sådan entreprenad.

*Exempel*

En byggnadsentreprenad påbörjas i slutet av år 2001. Under år 2002 erlägger byggherren a conto-belopp inklusive moms till entreprenören. Slutbesiktning av entreprenaden sker i januari år 2003. Under förutsättning att fastighetsägaren beviljas frivillig skattskyldighet senast under december år 2006, och han inte tagit fastigheten i bruk innan dess, har han avdragsrätt för den ingående momsens avseende entreprenaden.

Tidsfristen räknas på samma sätt om slutbesiktningen sker under december år 2003.

**Utvidgat reparationsbegrepp**

Sådana ombyggnadsarbeten som ryms inom det s.k. utvidgade reparationsbegreppet och som berättigar till direktavdrag vid inkomstbeskattningen berättigar till retroaktivt momsavdrag. Karaktären av arbetena är avgörande för bedömningen.

**Blandad verksamhet**

Vid fall av blandad verksamhet ska momsens fördelas i en avdragsgill och en inte avdragsgill del.

**Driftkostnader** För ingående moms på driftkostnader föreligger inte rätt till retroaktivt avdrag.

**Tidpunkt för retroaktivt avdrag** Avdrag får i sin helhet göras i den redovisningsperiod under vilken den frivilliga skattskyldigheten inträtt för fastighetsägaren. Om den frivilliga skattskyldigheten inträder successivt för olika lokaler, inträder dock avdragsrätten successivt. Dock kan avdrag aldrig medges efter utgången av den ovannämnda treårsfristen.

**Inkomsttaxeringen påverkas** Då retroaktivt avdrag för moms erhålls påverkas som regel inkomstbeskattningen genom att anskaffningsvärdet för fastigheten ska justeras. I vissa fall ska dock direkt påverkan ske genom intäktsföring. Det är fallet då det retroaktiva avdraget har avseende på moms hänförlig till kostnader avseende byggnadsarbeten för vilka det s.k. utvidgade reparationsbegreppet gäller vid inkomstbeskattningen (15 kap. 6 § och 19 kap. 14 § IL).

### **21.10.3 Begränsningar av avdragsrätten**

De allmänna begränsningar av avdragsrätten som anges i 8 kap. ML, t.ex. beträffande stadigvarande bostad och personbil, gäller även den som är frivilligt skattskyldig.

I dom 2002-11-14, RÅ 2002 not. 174, har RR ansett avdragsförbudet beträffande stadigvarande bostad inte vara tillämpligt vid bolags uthyrning av byggnader till hotellföretag.

Se avsnitt 15.2.10.

## **21.11 Skattskyldighetens upphörande**

**Allmänt**  
**9 kap. 6 § ML**

Den frivilliga skattskyldigheten upphör först när förutsättningar för sådan skattskyldighet inte föreligger längre. Den skattskyldige har alltså inte möjlighet att dessförinnan på egen begäran utträda ur systemet. Dock kan i samband med överlåtelse av fastighet upphörande av frivillig skattskyldighet medges efter ansökan (se nedan i detta avsnitt).

**Ändrad användning**  
**9 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML**

Skattskyldighet avseende uthyrning av lokaler i en fastighet kan upphöra vid skilda tidpunkter. Exempel på sådant som gör att frivillig skattskyldighet upphör är att uthyrare tar lokal i anspråk för egen verksamhet, att skattskyldig hyresgäst flyttar och skattefri hyresgäst i stället hyr samma lokal samt då lokal tas i anspråk som bostad.

Ett annat exempel är då förstahandshyresgästs frivilliga skattskyldighet upphör. Även fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet upphör.

dighet kan då upphöra. I vissa fall då andrahandshyresgästs frivilliga skattskyldighet upphör kan såväl förstahandshyresgästens som fastighetsägarens skattskyldighet upphöra.

**Brand, rivning**  
**9 kap. 6 § 1 st. 2 p.**  
**ML**

Om en byggnad eller del av byggnad i sin helhet förstörs eller rivs så att den inte längre kan användas upphör den frivilliga skattskyldigheten. Om en byggnad endast delvis skadats så att den där bedrivna verksamheten kan fortsätta efter reparation av byggnaden anser Skatteverket att den frivilliga skattskyldigheten bör kvarstå. Avdragsrätt föreligger då för den ingående momsens på reparationskostnaderna.

**Anmälan**  
**9 kap. 7 § 2 st. ML**

Vid ändrad användning, och vid brand eller rivning, upphör den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och utan beslut från Skatteverket. Skattskyldigheten upphör på grund av faktiskt inträffade omständigheter. Anmälan ska göras till Skatteverket om förhållande som gör att den frivilliga skattskyldigheten upphör. Sådan anmälan kan göras på blankett SKV 5723.

**Outhyrda lokaler**

Om uthyraren har för avsikt att hyra ut den tomma lokalen till hyresgäst som är skattskyldig enligt ML, bör frågan om den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra eller inte prövas först vid den tidpunkt då lokalen används på nytt. Om uthyrning då sker till hyresgäst med momsfri verksamhet, eller i övrigt tas i anspråk för annat än verksamhet som kan medföra frivillig skattskyldighet enligt ML, bör enligt Skatteverket den frivilliga skattskyldigheten anses ha upphört vid den tidpunkt då den nya uthyrningen eller användningen inträder. Om innan dess annan händelse inträffar, t.ex. ombyggnad för användning i momsfri verksamhet eller som bostäder, bör den frivilliga skattskyldigheten anses ha upphört när den händelsen äger rum. Vidare anser Skatteverket att om det är sannolikt att den outhyrda lokalen inte ska användas i skattepliktig uthyrningsverksamhet i fortsättningen, den frivilliga skattskyldigheten bör upphöra då den uthyrning som grundade den frivilliga skattskyldigheten upphörde.

**Uppförandeskede**  
**9 kap. 6 § 2 st. ML**

Frivillig skattskyldighet kan under vissa förutsättningar medges under s.k. uppförandeskede. Se avsnitt 21.4. Skatteverket får, redan innan uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats, besluta att sådan skattskyldighet ska upphöra om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger. Det kan t.ex. vara så att fastighetsägaren inte längre kan anses ha för avsikt att efter färdigställandet av byggnaden bedriva skattepliktig uthyrning. Omständigheterna ska då vara av

sådan art att om de förelegat eller varit kända vid Skatteverkets beslut om frivillig skattskyldighet något medgivande inte skulle ha getts.

Skatteverkets uppfattning är att beslut om upphörande av frivillig skattskyldighet i fall som avses här kan avse såväl hel som del av fastighet.

Efter det att uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats kan här avsedda beslut inte fattas. Förhållandena kan då i stället vara sådana att skattskyldigheten kan upphöra på grund av sådant som avses ovan under Ändrad användning.

Enbart det faktum att någon skattepliktig uthyrning inte kommer till stånd omedelbart efter färdigställandet utgör inte skäl för upphörande av den frivilliga skattskyldigheten.

Det krävs inte för att skattskyldigheten ska kunna upphävas att fastighetsägaren i sin ansökan om frivillig skattskyldighet har lämnat oriktiga uppgifter. Möjlighet att besluta om att skattskyldigheten ska upphöra omfattar även fall då omständigheternas ändras efter det att medgivandet gavs. Det kan t.ex. vara så att fastighetsägaren under den tid byggnationen pågår ändrar planerna för denna till att – helt eller delvis – avse bostäder i stället för lokaler.

**Överlåtelse av fastighet  
9 kap. 6 § 3 st. ML  
Gemensam ansökan före tillträdet**

Av avsnitt 21.5 framgår att vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet vid överlåtelse tillfället övergår den frivilliga skattskyldigheten på förvärvaren av fastigheten utan särskild ansökan och utan beslut av Skatteverket. Dock ska Skatteverket besluta att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra vid den nye ägarens tillträde av fastigheten om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen. Om inte denna möjlighet funnes skulle skattskyldigheten inte kunna ses som frivillig för förvärvaren. Ansökan kan lämpligen göras på blankett SKV 5724.

Att parterna gemensamt ska inge ansökan om skattskyldighetens upphörande har sin grund i att det är av vikt att båda är medvetna om de eventuella jämningskonsekvenserna vid överlåtelsen. Se vidare avsnitt 21.12.1.

Skatteverket anser att begäran om upphörande av frivillig skattskyldighet kan avse såväl hel som del av fastighet.

Om utträde begärts och beviljats, kan enligt Skatteverkets uppfattning förvärvaren av fastigheten senare begära frivillig skattskyldighet för samma fastighet. Om han då beviljas sådan

skattskyldighet kan han inte senare på begäran gå ur denna. Den frivilliga skattskyldigheten kan då för hans del senare upphöra endast på grund av ändrad användning m.m.

Av 9 kap. 7 § 1 st. ML framgår att överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska anmälas till Skatteverket av såväl den tidigare som den nye ägaren. Sådan anmälan kan göras av överlåtaren på blankett SKV 5722 och av förvärvaren på blankett SKV 5721.

## **21.12 Korrigerig av avdrag för ingående moms**

### **Allmänt**

Rätt till avdrag för ingående moms föreligger endast om momsen hänför sig till förvärv i verksamhet som medför skattskyldighet. Om den som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet gör förvärv för uthyrning som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten, kan avdrag inte erhållas för momsen på det förvärvet. Det kan t.ex. vara fråga om förvärv i samband med uthyrning av bostad eller uthyrning av lokal till hyresgäst med skattefri verksamhet.

Det är inte ovanligt att förvärv görs av t.ex. byggtjänster i verksamhet som medför frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning, avdrag för ingående moms erhålls, men de lokaler där byggtjänsterna utförts senare kommer att användas i uthyrningsverksamhet som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Lokalerna kan exempelvis komma att användas för uthyrning till hyresgäst som har sådan verksamhet att förutsättningar för frivillig skattskyldighet för hyresvärden inte längre föreligger.

I en sådan situation kan det framstå som obefogat att hyresvärden ska få behålla hela det avdrag han erhölet vid förvärvet av byggtjänsten. Denna kan ju komma att konsumeras till viss del i den uthyrningsverksamhet som inte omfattas av frivillig skattskyldighet. För att ett materiellt riktigt resultat ska uppkomma erfordras att en korrigerig görs av det medgivna avdraget.

### **Återföringsregler**

Den 1 juli 1979 infördes samtidigt med möjligheten till frivillig skattskyldighet regler för korrigerig av avdrag för ingående moms i fallen med frivillig skattskyldighet. Reglerna har tagit sikte på situationer då fastighet kommit att hyras ut under omständigheter som gjort att förutsättningar för frivillig skattskyldighet inte längre föreligger.

Reglerna har vidare avsett fall då fastighet som omfattats av frivillig skattskyldighet överlåtits genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (i och med överlåtelsen har möjliggjorts för den nye ägaren att använda fastigheten i skattefri verksamhet).

I och med Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995 har även de s.k. jämningsreglerna avseende avdrag för ingående moms kommit att användas som korrigeringsinstrument i fall som avses ovan. Genom särskild reglering har dock dubbelkorrigering till följd av samtidigt användande av de båda korrigeringsinstrumenten undvikits.

**Endast jämningsregler fr.o.m. 2001-01-01**

Det har ansetts svårhanterligt med två korrigeringsinstrument med sinsemellan olika konstruktion. Därför har fr.o.m. den 1 januari 2001 återföringsreglerna slopats. För tid därefter ska korrigering av avdrag för ingående moms även vad gäller den frivilliga skattskyldigheten ske enbart enligt bestämmelserna om jämkning. Jämningsbestämmelserna är generella och gäller såväl för obligatorisk som för frivillig skattskyldighet. Reglerna avser vissa situationer då t.ex. fastighet blir föremål för ändrad användning liksom då fastighet överlåts samt vidare vid konkurs. De allmänna jämningsreglerna finns intagna i 8 a kap. ML. En ingående redogörelse för dessa allmänna jämningsregler finns i avsnitt 23.

Även om de allmänna jämningsreglerna principiellt även gäller fallen av frivillig skattskyldighet har det varit nödvändigt att komplettera med särskilda jämningsbestämmelser för frivillig skattskyldighet. Dessa särskilda bestämmelser redogörs för i avsnitt 21.12.1.1.

#### **21.12.1 Allmänt om frivillig skattskyldighet och jämkning**

Nedan i detta avsnitt lämnas en mycket översiktlig redogörelse för några situationer i vilka den som är frivilligt skattskyldig kommer i kontakt med de allmänna jämningsbestämmelserna. För en redogörelse över begrepp i samband med jämkning samt en närmare beskrivning av i vilka situationer jämkning kan komma ifråga samt hur jämkning ska utföras, se avsnitt 23.

**Ändrad användning**

Flera paralleller finns mellan de tidigare återföringsreglerna och jämningsreglerna. Jämkning ska i princip ske om avdrag för ingående moms erhållits i samband med mera omfattande ny-, till- eller ombyggnadsarbeten och den lokal där arbetena utförts senare kommer att användas för t.ex. uthyrning till



hyresgäst som har skattefri verksamhet. Vidare ska jämkning ske om hyresvärden tar lokalen i anspråk för användning i egen skattefri verksamhet.

Som framgår av avsnitt 23 ska dock jämkning ske endast om momsens på kostnaderna för byggåtgärderna överstigit vissa gränobelopp och den ändrade användningen dessutom sker inom en viss tid, den s.k. korrigerings tiden.

**Överlåtelse av fastighet och överföring av jämnings-skyldighet**

I princip ska jämkning ske om fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig erhållit avdrag för ingående moms på större byggnadsarbeten och fastigheten därefter överläts inom korrigerings tiden.

Dock gäller, som framgår av avsnitt 21.5, att ny ägare till fastighet övertar den tidigare ägarens frivilliga skattskyldighet om inte parterna gemensamt före tillträdesdagen ansöker om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Om sådan ansökan inges utlöser överlåtelsen jämnings-skyldighet hos överlåtaren om förutsättningar i övrigt för jämkning är uppfyllda. Om inte ansökan inges, och den nye ägaren alltså tar över den frivilliga skattskyldigheten, tar han även över den rättighet och skyldighet till jämkning på grund av överlåtelsen som annars skulle ha tillkommit överlåtaren, såvida inte parterna avtalar att överlåtaren ska jämka.

Det innebär alltså i normalfallet att en överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet inte i sig medför att jämkning utlöses. Först vid ändrad användning hos förvärvaren, eller i vissa fall vid dennes överlåtelse av fastigheten, kommer jämkning att aktualiseras.

Det torde inte vara ovanligt med fall där ändrad användning av fastigheten inträffat, t.ex. i samband med byte från hyresgäst med skattepliktig verksamhet till hyresgäst med skattefri verksamhet, och till följd därav jämkning påbörjats hos överlåtaren, beträffande avdrag för moms på byggåtgärder som vidtagits i en eller flera lokaler. Jämkning ska ske årsvis under korrigerings tiden vid ändrad användning. Om en sådan fastighet överläts ska överlåtaren så att säga jämka färdigt på grund av ändrad användning som inträffat under hans innehavstid. Han ska alltså jämka även den del av tidigare medgivet avdrag som kan sägas ha avseende på de vid överlåtelsen återstående korrigeringsåren. Sådan slutjämkning ska ske på en gång.

Överföring till den nye fastighetsägaren av rättighet och skyldighet att jämka gäller alltså inte sådan slutjämkning som avses i nästföregående stycke och som har sin grund i ändrad användning som inträffat under den tidigare fastighetsägarens innehavstid. Se vidare avsnitten 21.12.1.1–21.12.1.3.

**Hyses- och bostadsrätter**

I jämkningssammanhang likställs hyres- och bostadsrätter med fastighet. Det innebär att hyresgäst- och bostadsrättshavare som förklarats frivilligt skattskyldiga även kan bli jämkningsskyldiga. De kan också överta rättigheter och skyldigheter att jämka i samband med att de förvärvar hyres- eller bostadsrätter som omfattas av frivillig skattskyldighet.

**Konkurs**

Generellt gäller att fastighetsägare som försätts i konkurs kan drabbas av skyldighet att jämka avdrag för ingående moms liksom att konkursbo under vissa förutsättningar kan ta över denna jämkningsskyldighet till viss del. Detta gäller alltså även fallen av frivillig skattskyldighet. Se vidare avsnitten 23.9 och 41.3.10.

**Handlingar**

Då rättighet och skyldighet att jämka går över på förvärvare av fastighet (varmed här likställs förvärvare av hyres- och bostadsrätter) ska överlåtaren till förvärvaren överlämna handling som förvärvaren sedan kan ha som underlag för eventuell framtida jämkning. En närmare beskrivning av vad en sådan handling ska innehålla lämnas i avsnitt 21.7.

**Intyg**

I de tidigare återföringsreglerna har bestämmelser funnits om möjlighet för överlåtaren av fastighet att utfärda intyg om återförd och återbetald moms. Förvärvaren har sedan, under vissa förutsättningar, kunnat erhålla avdrag för denna s.k. intygsmoms. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i jämkningssystemet.

**21.12.1.1 Särskilda jämkningsregler vid frivillig skattskyldighet**

**Allmänt**

En omfattande redogörelse för de allmänna jämkningsreglerna finns i avsnitt 23. Nedan i detta avsnitt redogörs för de särskilda jämkningsregler som finns i 9 kap. 9–13 §§ ML och som är specifika för den frivilliga skattskyldigheten. Det bör noteras att dessa särskilda regler utgör ett komplement till de allmänna reglerna och att den som är frivilligt skattskyldig i hög grad berörs även av de allmänna reglerna.

**Frivillig skattskyldighet upphör  
9 kap. 10 § ML**

Jämkning ska i princip ske när den frivilliga skattskyldigheten upphör. I och med den händelsen möjliggörs användning av fastigheten på ett sådant sätt att fortsatt avdrag för ingående moms inte är befogat. I avsnitt 21.11 redogörs för i vilka situationer frivillig skattskyldighet kan upphöra.

**Användning för  
annat ändamål**

Ett förhållande som gör att frivillig skattskyldighet upphör är att uthyraren tar fastigheten eller del av den i anspråk för egen verksamhet. Ett sådant ianspråktagande medför dock inte att jämkning ska ske om den verksamhet för vilken fastigheten tas i anspråk medför skattskyldighet enligt ML. Fastigheten kommer även efter denna ändrade användning att konsumeras på ett sådant sätt att rätt till avdrag föreligger och jämkning blir obefogad. Om uthyraren tar fastigheten i anspråk för egen verksamhet som inte till någon del medför skattskyldighet föreligger i princip grund för jämkning. För det fall uthyraren tar fastigheten i anspråk för egen s.k. blandad verksamhet är det Skatteverkets uppfattning att jämkning ska ske till viss del.

Vid ändrad användning ska jämkning ske årligen under återstoden av korrigeringstiden. Det innebär att om t.ex. en fastighetsägare som varit frivilligt skattskyldig helt övergår till att hyra ut till hyresgäster som har skattefria verksamheter, och han därför inte på grund sin uthyrning ska vara momsregistrerad längre, han ändå har för varje år som återstår av korrigeringstiden att fullgöra sin jämkningskyldighet. Han måste av den anledningen kvarstå som registrerad för att fullgöra den jämkningskyldighet som härrör från hans tidigare frivilliga skattskyldighet. Av 7 § SBF framgår att en registrering ska kvarstå till dess att Skatteverket beslutar att den ska upphöra. Om fastigheten senare överläts eller om fastighetsägaren försätts i konkurs ska dock den då återstående delen av jämkningsbeloppet jämkas på en gång.

Bedömning av om jämkning ska ske eller ej görs i förekommande fall för del av fastighet.

**Brand och rivning**

Om den frivilliga skattskyldigheten upphör till följd av brand eller rivning ska jämkning inte ske. Anledning till det är att fastigheten efter den händelsen inte längre kan konsumeras.

**Frivillig skattskyldighet under  
uppförandeskede upphör  
9 kap. 11 § ML**

Av avsnitt 21.4 framgår att frivillig skattskyldighet kan medges under s.k. uppförandeskede i vissa fall. Den frivilliga skattskyldigheten i de fallen medför att staten till den skattskyldige återbetalar ingående moms med betydande belopp under uppförandeskedet trots att utgående moms på uthyr-

ningar kommer att redovisas först när byggnaden senare tagits i anspråk för uthyrning.

I avsnitt 21.11 anges att Skatteverket får besluta att frivillig skattskyldighet som beviljats under uppförandeskede ska upphöra om förutsättningar för skattskyldigheten inte längre bedöms föreligga.

Frivillig skattskyldighet som beviljats under uppförandeskede kan också upphöra på grund av att när byggnadsarbetena slutförts fastigheten, innan skattepliktig uthyrning kommer till stånd, tas i anspråk för skattefri verksamhet, t.ex. uthyrning till hyresgäst med skattefri verksamhet eller för egen sådan verksamhet.

**Särskilda jämknings- och återbetalningsregler**

I de fall som avses i de båda nästföregående styckena är det inte befogat att tidigare medgivna avdrag ska kvarstå. Den frivilliga skattskyldigheten kommer ju att avbrytas och fastigheten konsumeras i skattefri verksamhet.

I och med att den frivilliga skattskyldigheten upphör kan sägas att ändrad användning uppkommit. Medgivna avdrag skulle då kunna justeras enligt de allmänna jämkningsbestämmelserna.

Emellertid skulle jämkningen då kunna omfatta endast den del av medgivna avdrag som kan sägas avse den från upphörandetidpunkten återstående delen av korrigerings tiden. För den tid som löpt under uppförandetiden skulle avdraget då kvarstå. Det skulle framstå som obefogat eftersom fastigheten – eller i förekommande fall fastighetsdelen – aldrig kommit att användas rent faktiskt i verksamhet som medfört skattskyldighet.

För att förhindra omotiverade avdrag i dessa fall har i 9 kap. 11 § ML införts en specialreglering för avdragskorrigeringsreglering.

Dessa regler innebär att jämkning ska ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigerings tiden. Dessutom ska ingående moms, som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande, betalas in till staten. Sådan återbetalning ska göras enligt de allmänna reglerna i 13 kap. ML. På såväl jämknings- som återbetalningsbeloppen ska kostnadsränta betalas. Räntan ska motsvara den av regeringen fastställda basräntan enligt 19 kap. 3 § SBL och löpa fr.o.m. dagen för återbetalning av den ingående momsen till fastighetsägaren till den dag då den frivilliga skattskyldigheten upphör.

I praktiken innebär dessa bestämmelser att fastighetsägaren till staten återbetalar det totala belopp för vilket momsavdrag erhållits. Att återbetalningen av det totala beloppet delvis grundas på jämningsregler och delvis på särskilda återbetalningsregler är helt föranlett av lagtekniska skäl. I praktiken handlar det helt om återbetalning.

Skatteverket har i en skrivelse 2004-12-22, dnr 130 749390-04/111, summerat reglerna om jämkning och återbetalning när uppförandeskede upphör innan någon skattepliktig uthyrning kommit till stånd. Skatteverket anser att avdragskorrigerings ska ske dels genom jämkning och dels genom återbetalning. Sådan ingående moms som enligt de ordinära jämningsreglerna inte kommer att bli föremål för jämkning ska i stället återbetalas.

Ingående moms som ska jämkas ska redovisas för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då den jämningsgrundande händelsen inträffade. Enligt Skatteverkets uppfattning ska även sådan ingående moms som ska återbetalas redovisas för samma redovisningsperiod.

Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger inte avdragsrätt för sådan ingående moms som avser tid efter det att förutsättningar för frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inte längre föreligger.

**Egen skattepliktig verksamhet**

Om fastigheten tas i anspråk av fastighetsägaren för användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML ska jämkning inte ske.

**Delvis användning i skattefri verksamhet**

Av lagtexten framgår inte direkt hur det ska förfaras när en fastighet som fullt ut omfattas av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede senare kommer att användas till viss del i skattefri verksamhet när den är klar att tas i anspråk. Skatteverkets uppfattning är att i dessa fall bör de särskilda jämnings- och återbetalningsreglerna i 9 kap. 11 § ML vara tillämpliga ifråga om dessa fastighetsdelar.

Om frivillig skattskyldighet medgetts under uppförandeskede och lokal sedan byggnadsarbetena slutförts blir outhyrd, ska jämkning och återbetalning inte ske. Om lokalen senare tas i anspråk för t.ex. skattefri uthyrning kan jämkning/återbetalning komma ifråga.

**Outhyrd lokal**

Av avsnitt 21.5 framgår att vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet går skattskyldigheten över på den nye ägaren. Denne tar då över rättigheter och

**Överlåtelse av fastighet**  
**9 kap. 12 § ML**

skyldigheter att jämka från överlåtaren. Dock kan, som anges i avsnitt 21.11, parterna innan tillträdet begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra.

Vid sådan begäran om upphörande av den frivilliga skattskyldigheten ska överlåtaren fullgöra jämkningsskyldigheten om inte den nye ägaren tar över den enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML. En förutsättning för att förvärvaren ska kunna ta över jämkningsskyldigheten är att han vid övertagandet av fastigheten är skattskyldig enligt ML, antingen obligatoriskt eller frivilligt för uthyrning av annan fastighet än den som nu tas över.

Vad gäller jämkning på grund av ändrad användning som inträffat under överlåtarens innehavstid är dock överlåtaren jämkningsskyldig.

Om skälet till att den frivilliga skattskyldigheten upphör vid överlåtelsen inte är en begäran från parterna utan beror på att förvärvaren omgående hyr ut till hyresgäster som bedriver skattefri verksamhet, eller tar fastigheten i anspråk för egen skattefri verksamhet, upphör den frivilliga skattskyldigheten automatiskt. Jämkningsen ska då fullgöras av förvärvaren enligt de regler som gäller vid ändrad användning.

**Hyresgästs eller bostadsrätts-  
havares åtgärder**  
**9 kap. 13 § ML**

I vissa fall kan fastighetsägare bli skyldig att jämka till följd av åtgärder som vidtagits av hyresgäst eller bostadsrättshavare.

Det kan t.ex. vara så att en förstahandshyresgäst är frivilligt skattskyldig för uthyrning och i och med det även fastighetsägaren blivit frivilligt skattskyldig för uthyrning till förstahandshyresgästen. Om förstahandshyresgästen senare tar lokalen i anspråk för uthyrning till skattefri hyresgäst, eller för egen skattefri verksamhet, upphör förutsättningarna för såväl förstahandshyresgästen som fastighetsägaren att vara frivilligt skattskyldiga. Både fastighetsägaren och förstahandshyresgästen kan då bli skyldiga att jämka avdrag för ingående moms. I förekommande fall kan även åtgärder som vidtas av frivilligt skattskyldig andrahandshyresgäst påverka uthyrare i tidigare led.

Den beloppsgräns om 100 000 kr som anges i definitionen av investeringsvara i 8 a kap. 2 § 1 st. 2 p. ML gäller för fastighetsägaren och hyresgästen respektive bostadsrättshavaren gemensamt. Jämkning kan alltså komma att ske hos t.ex. fastighetsägaren om denna vidtagit en byggåtgärd med en

ingående moms om 60 000 kr och hyresgäst en åtgärd med ingående moms om 40 000 kr.

*Exempel*

Fastighetsägaren A är frivilligt skattskyldig för uthyrning till B som är frivilligt skattskyldig för uthyrning till C som är frivilligt skattskyldig för uthyrning till D.

A har inom den senaste tioårsperioden uppfört byggnaden och B har bekostat en betydande ombyggnad av de ifrågavarande lokalerna. D avflyttar och den enda hyresgäst som går att få till lokalen är E som bedriver fullt ut skattefri verksamhet. Inte någon av A, B och C kan då längre vara frivilligt skattskyldig om E hyr lokalen (det förutsätts att B och C inte har någon egen verksamhet som medför obligatorisk skattskyldighet enligt ML)

Såväl A som B kan bli skyldiga att jämka avdragen ingående moms. Det gäller oavsett E hyr via C eller direkt av A.

Bestämmelser om vad som gäller beträffande jämkning vid överlåtelse respektive frånträdande av hyres- eller bostadsrätt framgår av 8 a kap. 4 respektive 14 §§ ML. Se vidare avsnitt 23.

*Exempel*

Fastighetsägaren A är frivilligt skattskyldig för uthyrning till B. Denne är frivilligt skattskyldig för uthyrning till C. A har haft kostnader för nybyggnation och har erhållit momsavdrag. B har haft kostnader för omfattande ombyggnad av den lokal han hyr ut till C. B har medgett momsavdrag. Om C avflyttar och B i stället hyr ut till D som har skattefri verksamhet, upphör såväl B:s som A:s frivilliga skattskyldighet. Såväl A som B ska då jämka på grund av ändrad användning.

Anta att B i stället överlåter sin hyresrätt till C som ska använda lokalen i sin egen skattepliktiga verksamhet. Då upphör den frivilliga skattskyldigheten för B men inte för A. C ska då ta över B:s rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning (8 a kap. 12 § ML). Vid själva övertagandetillfället uppkommer dock ingen jämkning för C eftersom han då har skattepliktig verksamhet.

Anta vidare att C senare övergår till att bedriva skattefri verksamhet alternativt hyr ut till skattefri hyresgäst.

Han ska då årligen jämka avdraget för den skatt som hänför sig till den ombyggnad B bekostat.

A:s frivilliga skattskyldighet gentemot C upphör och A ska då jämka på grund av den händelsen (9 kap. 10 § ML). A ska inte jämka allt på en gång utan det ska ske årligen under återstoden av korrigeringsperioden.

### **21.12.1.2 Inkomstbeskattningen påverkas**

Vid jämkning av moms påverkas som regel inkomstbeskattningen genom att anskaffningsvärdet för fastigheten ska justeras. I vissa fall ska dock direkt påverkan ske genom intäktsföring eller direktavdrag. Det är fallet då jämkningen har avseende på moms hänförlig till kostnader avseende byggnadsarbeten för vilka det s.k. utvidgade reparationsbegreppet gäller vid inkomstbeskattningen.

Någon närmare redogörelse för hur inkomstbeskattningen påverkas av jämkning av moms lämnas dock inte i den här handledningen.

### **21.12.1.3 Några exempel beträffande frivillig skattskyldighet och jämkning**

Nedan följer ett antal exempel avseende jämkning hos den som är frivilligt skattskyldig. Eftersom jämkningsreglerna som regel är generella och inte endast gäller den som är frivilligt skattskyldig hänvisas till avsnitt 23, när det gäller en redogörelse för allmänna begrepp m.m. vad gäller jämkning.

#### *Exempel 1*

Jämkning till skattskyldigs nackdel vid ändrad användning.

Förutsättningar:

År 1 erhålls avdrag för ingående moms med 200 000 kr för ombyggnad av en lokal. Lokalen hyrs ut till en person som är skattskyldig enligt ML. Uthyraren blir frivilligt skattskyldig år 1. År 5 avflyttar hyresgästen och lokalen hyrs ut till en hyresgäst med verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML.



Konsekvenser:

1. Avdrag erhålls år 1 med 200 000 kr. Avdraget fördelas med 20 000 kr per korrigeringsår. Räkenskapsår = kalenderår.

2. Ändrad användning år 5. Den del av avdraget om 200 000 kr som belöper på år 5, 20 000 kr, jämkas till uthyrarens nackdel i deklarationen för den första redovisningsperioden år 6.

Motsvarande jämningsåtgärder sker sedan för de övriga år av korrigeringstiden som den skattefrie hyresgästen finns kvar i lokalen.

Lagrum: 8 a kap. 2, 4, 6, 7, 8 och 10 §§ ML. 9 kap. 1 och 7 §§ ML. 13 kap. 28 a § ML.

#### *Exempel 2*

Jämkning till skattskyldigs fördel vid ändrad användning.

Förutsättningar:

År 1 färdigställs en byggnad. Den ingående momsen på kostnaderna för byggnadsarbetena uppgår till 2 000 000 kr. I byggnaden finns fem lika stora lokaler (lokalerna 1–5). Produktionskostnaden är lika hög för varje lokal. Det år byggnaden färdigställs medges avdrag för ingående moms eftersom fastighetsägaren då beviljas frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokalerna 1–3. Lokalerna 4–5 förhyrs av personer med skattefri verksamhet. År 5 byts dock hyresgäst i lokal 4. En hyresgäst med skattepliktig verksamhet flyttar in i lokalen.

Fastighetsägaren beviljas då frivillig skattskyldighet för lokal 4.

Konsekvenser:

1. Avdrag medges år 1 med 1 200 000 kr (3 lokaler à 400 000 kr). Avdraget fördelas med 120 000 kr per år under korrigeringstiden.

2. År 5 medges genom jämkning avdrag med 40 000 kr avseende den del som belöper på år 5 av den ingående momsen för byggnationen av lokal 4 (momsen 400 000 kr på kostnaden för byggnationen av lokal 4

fördelas på 10 korrigeringsår med 40 000 kr på varje sådant år). Avdraget medges i deklarationen som avser den första redovisningsperioden år 6. Om den skattepliktiga hyresgästen fortsätter att vara kvar i lokalen medges avdrag genom jämkning på motsvarande sätt för varje kvarstående år av korrigeringstiden.

Lagrums: 8 a kap. 2, 4, 6, 7, 8 och 10 §§ ML 9 kap. 1 § ML. 13 kap. 28 a § ML.

### *Exempel 3*

Retroaktivt avdrag för tidigare ägares ingående moms. Ändrad användning.

Förutsättningar:

A låter år 1 uppföra en byggnad. Den ingående momsen uppgår till 500 000 kr. Byggnaden överläts år 3 till B. A har inte tagit byggnaden i bruk före överlåtelsen. B blir frivilligt skattskyldig i juli år 3 för halva byggnaden. Resterande del av byggnaden förblir outhyrd. B har räkenskapsår som slutar den 30 april. Under hösten år 6 bygger B om hela byggnaden till bostad.

Konsekvenser:

1. B blir frivilligt skattskyldig i juli år 3 för uthyrning av halva byggnaden. Han medges då avdrag med 250 000 kr enligt bestämmelserna om retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § ML. Beloppet fördelas på 10 korrigeringsår (räkenskapsår) med 25 000 kr per år.

2. På hösten år 6 bygger B om den uthyrda lokalen till bostad. Jämkning ska då ske på grund av ändrad användning. Den ändrade användningen inträffar under räkenskapsåret 1 maj år 6–30 april år 7. Vid utgången av det räkenskapsåret är bostaden färdigställd. De 25 000 kr för det räkenskapsåret ska då ”jämkas bort”. Jämkningen ska redovisas i deklarationen för den första redovisningsperioden efter den 30 april år 7. Årlig jämkning ska sedan ske för fortsättningen av korrigeringstiden, trots att fastighetsägaren inte längre är frivilligt skattskyldig.

Lagrums: 8 a kap. 2, 4, 7, 8 och 10 §§ ML samt 9 kap. 7, 8 och 11 § ML och 8 kap. 19 § ML samt 13 kap. 28 a § ML.

*Exempel 4*

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Jämknings och återbetalning.

Förutsättningar:

År 1 påbörjade A uppförande av en byggnad som han avsåg att hyra ut till skattskyldiga hyresgäster. Han ansökte om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede som bifölls av Skatteverket.

Under år 1 har A gjort avdrag för ingående moms med 4 000 000 kr och under år 2 med 6 000 000 kr. Skatteverket har med stöd av 9 kap. 6 § 2 st. ML beslutat att skattskyldigheten upphör fr.o.m. den 1 augusti år 3. A har inte påbörjat någon uthyrning. Under perioden januari – juli år 3 har avdrag för ingående moms gjorts med 3 000 000 kr.

Konsekvenser:

1. Korrigeringstiden är 10 år och de årliga jämningsbeloppen uppgår till 400 000 kr/år för år 1, 600 000 kr/år för år 2 och 300 000 kr/år för år 3. Korrigeringstiden för de avdrag som gjorts under år 1 börjar löpa fr.o.m. år 1. För de avdrag som gjorts under år 2 börjar korrigeringstiden löpa fr.o.m. år 2 och för de avdrag som gjorts under år 3 börjar korrigeringstiden att löpa under år 3.

2. Jämkning ska ske för återstoden av korrigeringstiden. Eftersom det är under vilket den frivilliga skattskyldigheten upphörde ska ingå i återstoden av korrigeringstiden ska de jämningsbelopp som är hänförliga till åren fr.o.m. år 3 jämkas. De jämningsbelopp som är hänförliga till år 1 och 2 anses vara konsumerade och ska därmed återbetalas.

3. Detta innebär att 2/10 av avdragen skatt under år 1 och 1/10 av avdragen skatt för år 2, dvs. 1 400 000 kr ( $400\,000 \times 2 + 600\,000$ ), ska återbetalas. Vidare ska 8/10 av den avdragna skatten för år 1, 9/10 av den avdragna skatten för år 2 och hela den avdragna skatten för januari-juli år 3, dvs. 11 600 000 kr ( $400\,000 \times 8 + 600\,000 \times 9 + 3\,000\,000$ ), jämkas vid ett enda tillfälle.

4. Bolaget har kalenderår som räkenskapsår, vilket innebär att det för redovisningsperioden januari år 4 ska

redovisa såväl återbetalningsbeloppet som jämningsbeloppet, dvs. 13 miljoner kr (1 400 000 + 11 600 000).

*Exempel 5*

Jämkning hos överlåtare av fastighet på grund av ändrad användning hos denne före överlåtelsen.

Förutsättningar:

År 1 beviljas A frivillig skattskyldighet. Han medges avdrag med 1 600 000 kr avseende momsens på byggnadskostnaderna. Momsen har debiterats i samma period som den frivilliga skattskyldigheten inträder. Fråga är alltså inte om retroaktivt avdrag.

I fastigheten finns tre lokaler (lokalerna 1–3). Av den ingående momsens belöper 500 000 kr på lokal 1, 700 000 kr på lokal 2 och 900 000 kr på lokal 3. Lokal 1 hyrs ut till en läkare medan lokal 2 hyrs ut till en revisionsbyrå och lokal 3 till en möbelaffär.

År 3 flyttar revisionsbyrån ut och en tandläkare hyr lokal 2. År 4 flyttar läkaren ut och en advokat flyttar in. År 5 överlåter A fastigheten till B. Parterna avtalar inte att A ska jämka på grund av överlåtelsen och inte heller att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Räkenskapsår = kalenderår.

Konsekvenser:

1. Då A beviljas frivillig skattskyldighet år 1 medges han avdrag med 700 000 kr för lokal 2 och med 900 000 kr för lokal 3.

2. Revisionsbyrån flyttar från lokal 2 och tandläkaren flyttar in. Detta sker år 3. Jämkning sker då för år 3 med 70 000 kr och sedan för år 4 med 70 000 kr.

3. År 4 flyttar läkaren från lokal 1 och advokaten flyttar in. Avdrag medges för år 4 genom jämkning med 50 000 kr.

4. A överlåter fastigheten år 5. A ska vid överlåtelsen jämka på grund av ändrad användning. Sådan har skett i lokalerna 1 och 2. För lokal 1 erhåller A genom jämkning avdrag med 300 000 kr (6 år à 50 000 kr), och för lokal 2 ska A genom jämkning återbetala till staten 420 000 kr (6 år à 70 000 kr). A ska alltså vid överlåtelsen ”slutföra” all jämkning som han påbörjat. Det

presumeras att lokalerna under återstoden av korrigeringsperioden kommer att ha den användning som de hade vid överlåtelsen av fastigheten. Det innebär att B vid senare eventuell ändrad användning av lokalerna i fastigheten, har att göra sin bedömning av om han ska jämka, utifrån uthyrningsförhållandena i lokalerna då han förvärvade fastigheten. Om B kommer att använda lokal 1 i skattefri verksamhet ska han jämka till sin nackdel, och om han kommer att använda lokal 2 i skattepliktig verksamhet har han rätt att jämka till sin fördel. Det förutsätts då att övriga krav för jämkning är uppfyllda.

Lagrum: 8 a kap. 4, 6, 7, 8, 10 och 12 §§ ML, 9 kap. 1, 5, 6 och 7 §§ ML, 13 kap. 28 a § ML.

#### *Exempel 6*

Fastighet överläts, men vid förvärvarens ändrade användning av fastigheten framkommer att han fått oriktig uppgift i handling enligt 8 a kap. 15 § ML från säljaren.

Förutsättningar:

A uppför en byggnad år 1. Byggnaden kommer fr.o.m. samma år att helt omfattas av frivillig skattskyldighet. A erhåller avdrag med 9 000 000 kr avseende moms som debiterats på slutfaktura. Samma år uppför han en tillbyggnad och erhåller avdrag för moms avseende denna med 1 000 000 kr i samband med att han förklaras frivilligt skattskyldig även i den delen.

År 4 överlåter A fastigheten till B. Denne tar enligt 9 kap. 5 § ML över den frivilliga skattskyldigheten (utträde ur den frivilliga skattskyldigheten begärs inte). Parterna avtalar inte enligt 8 a kap. 12 § ML att överlåtaren ska jämka på grund av överlåtelsen.

Vid överlåtelsen lämnar A till B en handling som avses i 8 a kap. 15 § ML. I denna tar han upp den ingående momsen om 9 000 000 kr, men inte momsen avseende tillbyggnaden.

År 6 byter B ut den skattskyldiga hyresgästen i tillbyggnaden mot en hyresgäst som inte är skattskyldig.

Konsekvenser:

1. Avdrag erhålls år 1 med 9 000 000 kr respektive med 1 000 000 kr.

2. Fastigheten avyttras år 4. Jämkningsskyldigheten på grund av överlåtelsen går över på förvärvaren B.

3. Hyresgästbyte sker år 6 i tillbyggnaden. Jämkning ska ske med 100 000 kr för år 6 och senare med 100 000 kr för varje återstående år av korrigeringsstiden om skattefri hyresgäst är kvar i lokalen då.

Jämningen ska enligt 8 a kap. 12 § 3 st. ML fullgöras av överlåtaren på grund av bristfällig handling enligt 8 a kap. 15 § ML.

Lagrum: 8 a kap. 12, 15 och 17 §§ ML, 9 kap. 5, 6 och 7 §§ ML, 13 kap. 28 a § ML.

### **21.13 Anmälan, underrättelser m.m.**

Den frivilliga skattskyldigheten är förenad med en rad särskilda administrativa bestämmelser som måste iakttas av den som vill bli eller är frivilligt skattskyldig. Det gäller särskilt vid förändringar i ägandet och i skattskyldigheten. Närmare om detta framgår av Handledning för mervärdes-skatteförfarandet 2004 (SKV 555), avsnitt 26.

#### **Registrering**

Den som ansöker om att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet eller har övertagit en fastighet med frivillig skattskyldighet ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket om han inte redan är registrerad för moms. Anmälan för registrering sker på blankett SKV 4620, Skatte- och avgiftsanmälan.

#### **Ansökan**

Den som begär frivillig skattskyldighet ska på blankett SKV 5704 lämna uppgifter om bl.a. hyresgäster för varje taxeringsenhet som omfattas av ansökningen. När det gäller uthyrning i andra och tredje hand bör begäran avse varje lokal som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Den som önskar bli frivilligt skattskyldig avgör själv vilka lokaler etc. som – under de förutsättningar som gäller för frivillig skattskyldighet – ska omfattas av skattskyldigheten.

Om frivillig skattskyldighet därefter önskas för ytterligare lokaler ska ny begäran lämnas om detta.

<b>Övertagande av fastighet, underrättelse till Skatteverket</b>	Då fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överläts, övergår den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och beslut på den nye ägaren. Det gäller såväl onerösa som benefika fall. Även fusioner och verksamhetsöverlåtelser omfattas av dessa bestämmelser. Den nye ägaren behöver alltså inte lämna ansökan om frivillig skattskyldighet. Som framgår nedan under Underrättelser till Skatteverket ska dock överlåtelser av fastigheten anmälas. Vidare ska Skatte- och avgiftsanmälan lämnas av den nye fastighetsägaren om han inte redan är registrerad för moms.
<b>Transportköp</b>	Skatteverket anser att vid s.k. transportköp kan den frivilliga skattskyldigheten gå över från den förste till den siste i kedjan om den siste förvärvaren tillträder fastigheten i samband med att den förste i kedjan frånträder. Om det uppkommer ett tidsmässigt glapp bör inte gälla att den frivilliga skattskyldigheten går över direkt från den förste till den siste i kedjan. Det kan i sådana situationer krävas en fullständig omgång av registrering och överföring av jämningskyldighet.
<b>Redovisning i skattedeklaration</b>	Redovisning för frivillig skattskyldighet ska ske i skattedeklaration oavsett omsättningens storlek.
<b>Enkelt bolag</b>	Av 23 kap. 3 § SBL framgår att om verksamhet bedrivs genom enkelt bolag, får Skatteverket, efter ansökan av samtliga delägare, besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av momsen för hela verksamheten.
<b>Underrättelse till Skatteverket</b>	Om de förhållanden som föranlett den frivilliga skattskyldigheten ändras så att förutsättningar för sådan skattskyldighet i fortsättningen föreligger i mindre omfattning än tidigare, eller inte längre överhuvudtaget, ska den som är frivilligt skattskyldig underrätta Skatteverket om de ändrade förhållandena. Det bör göras på blankett SKV 5723.
<b>Ändrade förutsättningar</b>	Om frivilligt skattskyldig förstahandshyresgästs eller bostadsrättsinnehavares uthyrningsförhållanden ändras så att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet för denne upphör, bör han genast anmäla det till fastighetsägaren. Som framgår av avsnitt 21.12.1.1 kan i vissa fall sådana förändringar påverka fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet och medföra jämningskyldighet för denne.
<b>Överlåtelse</b>	Överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den nye ägaren. Anmälan ska lämnas skriftligt, lämpligen på

blankett SKV 5722 för överlåtaren och på blankett SKV 5721 för förvärvaren. Var och en av dem lämnar anmälan till sitt skattekontor. Köpare som inte tidigare är momsregistrerad måste också anmäla sig för registrering hos Skatteverket.

**Om skattskyldighet ska upphöra**

I avsnitt 21.11 anges att frivillig skattskyldighet kan upphöra i samband med överlåtelse av fastighet om den tidigare och den nye ägaren gemensamt begär det innan den nye ägarens tillträde av fastigheten. För sådant upphörande räcker det alltså inte med en anmälan att fastigheten överlåtits. Ansökan om upphörande av skattskyldigheten kan göras på blankett SKV 5724.

### **21.14 Koncernföretag**

**Slussningsregeln**

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet kompletteras i 8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML med en specialbestämmelse som gäller vissa koncernföretag, den s.k. slussningsregeln. Bestämmelsen innebär i detta sammanhang att om ett koncernföretag exempelvis hyr ut lokaler till ett annat företag inom samma koncern får det förhyrande företaget göra avdrag för den ingående moms som belöper på kostnader för fastighetsuthyrningen hos det uthyrande företaget. Detta gäller under förutsättning att det företag som hyr är skattskyldigt enligt ML. En ytterligare förutsättning för sådant avdrag är att bolaget hade haft avdragsrätt om det självt hade haft kostnaden.

Ett koncernföretags möjlighet att föra över moms till ett annat företag inom samma koncern innebär att de kumulativa effekterna för fastighetsägaren undanröjs utan att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning behöver tillgripas.

Vad gäller jämkning av ingående moms i dessa koncernfall, se avsnitt 23.

### **21.15 Övergångsbestämmelser**

Införandet av de nya reglerna om frivillig skattskyldighet och jämkning som gäller fr.o.m. den 1 januari 2001 har medfört behov av särskilda övergångsbestämmelser. I dessa regleras bl.a. vad som gäller i de fall då den frivilliga skattskyldigheten sträcker sig över ikraftträdandetidpunkten.

**Förhållanden före ikraftträdandet**

De äldre bestämmelserna gäller för förhållanden som hänförs till tiden före ikraftträdandet. Det innebär t.ex. vid frivillig



skattskyldighet att om överlåtelse av fastighet eller ändrad användning skett innan ikraftträdandet, återföringsreglerna ska tillämpas i förekommande fall. Det innebär vidare att de tidigare bestämmelserna i 9 kap. 3 och 4 §§ ML om intyg och avdragsrätt ska tillämpas för överlåtare respektive förvärvare trots att återföringen sker eller avdragsrätten inträder efter ikraftträdandet.

I skrivelse 2000-12-22, dnr 1120-00/100, har RSV angivit som sin uppfattning att följande bör gälla då fastighet överlåtits kring årsskiftet 2000/2001. Om köpekontrakt undertecknats av parterna år 2000 men säljaren frånträder fastigheten först år 2001, och därvid kvarstår som frivilligt skattskyldig till frånträdet, bör överlåtelsen av fastigheten anses ha ägt rum vid frånträdetidpunkten. Återföringsreglerna blir då inte tillämpliga.

**Retroaktivt avdrag – jämkning**

I skrivelse 2003-05-26, dnr 536-01/120, har RSV besvarat frågor om retroaktivt avdrag och jämkning avseende en byggnad som uppförts och tagits i bruk före 2001 och där fastigheten överläts under 2001. RSV:s svar förutsätter att överlåtaren har tagit byggnaden i bruk för en verksamhet som inte medför skattskyldighet, att överlåtaren inte är skattskyldig vid överlåtelsen, och att förvärvaren har medgivits frivillig skattskyldighet i samband med förvärvet av byggnaden. RSV anser att förvärvaren inte kan medges retroaktivt avdrag för den moms som belöper på överlåtarens byggåtgärder, trots att övergångsbestämmelsernas punkt 2 inte är tillämplig, eftersom fastigheten har tagits i bruk av överlåtaren. Bestämmelserna om jämkning kan i stället bli tillämpliga.

**Äldre jämningsregler**

Om ändrad användning eller överlåtelse av investeringsvara sker efter ikraftträdandet men förvärv skett av varan (även ny-, till- och ombyggnadstjänst avseende fastighet) före ikraftträdandet gäller de tidigare reglerna för definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringsstid samt hur jämkningen ska utföras. Se avsnitt 23.14.

**Konkurs**

De nya bestämmelserna om jämkning i samband med konkurs (bl.a. att konkursbo kan ta över konkursgäldenärens jämkningsskyldighet) gäller endast i de fall då konkursbeslutet meddelas efter ikraftträdandet.

**Intygsmoms**

Om en skattskyldig erhållit avdrag för s.k. intygsmoms men användningen av fastigheten eller fastighetsdelen ändras eller överlåtelse sker efter ikraftträdandetidpunkten, ska jämkning ske om den händelsen inträffar inom sex år efter det att

fastighetsägaren blev frivilligt skattskyldig. Skatteverket anser att beräkningen av tiden ska ske från det fastighetsägaren blev frivilligt skattskyldig för upplåtelse av den lokal till vilken intygsmomsen hänför sig.

Skatteverket anser att även i dessa fall då jämkning av intygsmoms aktualiseras är bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML tillämpliga i förekommande fall. Rättighet och skyldighet att jämka kan alltså föras över till förvärvare av fastighet.

**Särskild beräkning av korrigerings-  
ringstid i vissa fall**

Jämkningsregler kan bli aktuell om förvärv gjorts av ny-, till- och ombyggnadstjänster avseende fastighet före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna och en jämkningsgrundande händelse, t.ex. ändrad användning eller överlåtelse, inträffar efter ikraftträdandet. Vad gäller definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringsstid m.m. gäller i princip äldre regler i dessa fall (se stycket om äldre jämkningsregler i detta avsnitt).

Vid förvärv före ikraftträdandet har den frivilligt skattskyldige haft anledning att räkna med att korrigeringsstid avdrag för moms skulle komma att utlösas enligt de då gällande s.k. återföringsreglerna i 9 kap. 5 och 6 §§ ML om ändrad användning eller överlåtelse senare skulle inträffa inom viss tid.

Tiden för återföring beräknas på ett delvis annat sätt än korrigeringsstiden för jämkning. Utan en särskild övergångsbestämmelse skulle då den skattskyldige – om förvärv gjorts före ikraftträdandet och en jämkningsgrundande händelse inträffat efter denna tidpunkt – i vissa fall åläggas korrigeringsstid av gjorda avdrag i större omfattning än vad han kunnat förutse. I syfte att undvika sådana effekter har en bestämmelse av följande innebörd införts (punkt 8 i övergångsbestämmelserna i dess lydelse i SFS 2000:1358).

För den som vid ikraftträdandet varit frivilligt skattskyldig och som innan denna tidpunkt förvärvat sådana byggnadstjänster som omfattas av den tidigare definitionen av investeringsvara (se avsnitt 23.14) gäller – om den frivilliga skattskyldigheten varat högst sex år vid överlåtelse eller ändrad användning som inträffar efter ikraftträdandet – att viss avräkning av tid ska göras från korrigeringsstiden.

Vad gäller bedömningen av om den frivilliga skattskyldigheten varat högst sex år då den ändrade användningen eller överlåtelsen inträffat, anser Skatteverket att beräkningen ska göras fr.o.m. den dag då den frivilliga skattskyldigheten inträtt t.o.m. dag för överlåtelse eller ändrad användning.

Korrigeringsperioden är sex år i dessa fall. Av punkten 8 framgår att tid som förflutit mellan skattskyldighetens inträde och ikraftträdandet ska avräknas. Skatteverket anser att beräkningen ska göras för hela kalenderår. Detta medför att från korrigeringsperioden ska avräknas tiden fr.o.m. året för skattskyldighetens inträde till ikraftträdandetidpunkten. De år som avräknats motsvarar den tid under vilken avdragsrätt föreligger.

Skatteverket har i skrivelse 2005-01-24, dnr 130 33573-05/111, klargjort hur korrigeringsperioden enligt punkten 8 i övergångsbestämmelserna ska beräknas och hur avräkning ska ske. Sammanfattningsvis framgår det av skrivelsen att i de fall den frivilliga skattskyldigheten har varat i högst sex år när den jämningsgrundande händelsen inträffar ska dessutom det antal år som förflutit från och med det kalenderår under vilket den frivilliga skattskyldigheten inträdde till den 1 januari 2001 avräknas från korrigeringsperioden vid beräkning av de år för vilka jämning ska ske. Denna avräkning ska ske med början från och med det år förvärvet eller ombyggnaden gjordes och avse respektive förvärv. Det totala antalet år för vilket faktisk jämning görs får inte överstiga det antal år som återstår efter avräkning enligt punkten 8 i övergångsbestämmelserna. Avräkningsbestämmelsen ska inte tillämpas i det fall den leder till att färre antal år skulle komma att avräknas än enligt de ordinarie jämningsreglerna. I skrivelsen finns exempel på hur beräkningen ska göras.

Skatteverket anser att beräkningen ska avse den fastighet eller fastighetsdel som omfattas av den jämningsgrundande åtgärden.

#### **Uttråde**

Enligt de bestämmelser som gäller fr.o.m. den 1 januari 2001 kan den frivilliga skattskyldigheten i princip upphöra endast i samband med överlåtelse av fastighet (varmed här likställs hyres- och bostadsrätter) om säljare och köpare gemensamt begär det före köparens tillträde.

I samband med införandet av de nya reglerna infördes under en övergångsperiod en möjlighet att gå ur systemet. Om en ansökan kom in före den 1 januari 2002 kunde Skatteverket besluta att den frivilliga skattskyldigheten skulle upphöra.