

23 Jämkning av ingående moms

23.1 Allmänt om bestämmelserna

Som ett led i anpassningen av den svenska mervärdesskattelagstiftningen till EG:s sjätte direktiv infördes den 1 januari 1995 särskilda bestämmelser om jämkning av ingående moms hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror. Från och med den 1 januari 2001 ändrades dessa jämkningsbestämmelser bl.a. genom att samordning skedde med de särskilda återföringsregler som i vissa fall gällde vid frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastigheter. Numera gäller således jämkningsbestämmelserna fullt ut även för fastigheter som omfattats av den frivilliga skattskyldigheten.

Jämkningsbestämmelserna kan sägas vara omvända värdeminskingsavdrag. Vid inkomstbeskattningen medges årligen ett värdeminskingsavdrag för den förslitning som en tillgång undergår. När en näringsidkare har använt tillgången så länge att den ekonomiskt är värdelös ska tillgången vara helt avskriven. Vid mervärdesbeskattningen medges i princip avdrag för anskaffning av en tillgång – fastighet eller maskiner m.m. – omedelbart. Utgångspunkten är att tillgången ska användas i den skattepliktiga verksamheten. Om så inte blir fallet bör det finnas ett korrigeringsinstitut för den avdragna skatten. Jämkningsreglerna är till för att korrigera avdragen så att de motsvarar en tillgångs användning i skattepliktig verksamhet. Korrigeringen kan ske antingen som en ökning av ett avdrag eller som en minskning av ett tidigare medgivet avdrag.

Det är ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara som föranleder jämkning. Bestämmelserna kan framför allt bli tillämpliga vid överlåtelser av fastigheter, oavsett om fastigheten använts i obligatoriskt skattskyldig verksamhet eller i frivilligt skattskyldig verksamhet, och vid förändringar i uthyrningsförhållanden. Även företag som bedriver s.k. blandad verksamhet berörs i hög grad av bestämmelserna.

Vid överlåtelser av verksamheter och av fastigheter blir det i regel inte aktuellt att jämkna ingående moms eftersom bestämmelser finns om att förvärvaren, under vissa förutsättningar, övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att jämkna.

Bestämmelserna om jämkning av ingående moms finns i 8 a kap. ML. Dessutom finns i 9 kap. 9–13 §§ ML särskilda jämningsbestämmelser som avser frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelser (se avsnitt 21.12.1.1).

Av övergångsbestämmelserna (se avsnitt 23.12) till 2001 års lagstiftning framgår att äldre jämningsbestämmelser (se avsnitt 23.14) i flera avseenden kommer att vara tillämpliga även efter den 1 januari 2001.

Jämkning av ingående moms innebär i regel att företagets inkomstbeskattning påverkas. Särskilda bestämmelser beträffande hur det jämkade momsbeloppet ska hanteras vid inkomstbeskattningen finns i 18 kap. 17 a § och 19 kap. 14 § IL. Som huvudregel gäller att avskrivningsunderlaget justeras med det jämkade beloppet.

23.2 Grundläggande förutsättningar för jämkning

Av 8 a kap. 1 § ML framgår att avdrag för ingående moms hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror ska jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan överlåts.

För att jämkning ska kunna ske krävs inte att avdrag för ingående moms till någon del skett vid förvärvet av investeringsvaran utan bestämmelserna gäller även i de fall något avdrag tidigare inte gjorts men får göras på grund av att användningen ändras.

Med överlåtelse av investeringsvara avses såväl onerösa som benefika (t.ex. arv, testamente, gåva, bodelning) äganderättsövergångar. Med avdragsrätt jämställs rätt till återbetalning av ingående moms.

Sjätte direktivet

Bestämmelserna om jämkning finns i sjätte direktivet i artikel 20.2. EG-domstolen har i C-97/90, Lennartz, uttalat att dessa regler inte i sig kan medföra att en avdragsrätt för ingående moms tillskapas, utan reglerna om jämkning utgör enligt domstolen ett system för beräkning av den avdragsrätt som kan föreligga. Som ett villkor för att överhuvudtaget kunna jämkna

avdrag för ingående moms anges i domen att den som förvärvat den aktuella investeringsvaran ska ha gjort detta i egenskap av ”skattskyldig person”. I annat fall är enligt domstolen mervärdesskattesystemet inte tillämpligt.

EG-domstolen ansåg således i detta mål att ett förvärv av en tillgång som i sig utgör en investeringsvara inte medför rätt till jämkning om förvärvet inte har skett inom ramen för en ekonomisk verksamhet. Denna verksamhet behöver dock, enligt domstolen, inte medföra skattskyldighet för moms för att jämkningsreglerna ska kunna bli tillämpliga.

En privatperson som anskaffar en tillgång, som i sig är en investeringsvara enligt definitionen i 8 a kap. 2 § ML, och som senare tillför denna tillgång till en ekonomisk verksamhet saknar således möjlighet att utnyttja jämkningsreglerna även om den senare påbörjade verksamheten medför skattskyldighet för moms.

Anskaffas däremot en tillgång t.ex. en näringsfastighet inom ramen för en yrkesmässigt bedriven verksamhet, som dock inte medför skattskyldighet för moms, föreligger ändå rätt till jämkning av den ingående momsen vid en sådan ändrad användning av tillgången som innebär en ökad avdragsrätt om övriga förutsättningar för jämkning är uppfyllda.

Endast ingående moms

Det är endast ingående moms som kan bli föremål för jämkning. Bestämmelserna är således inte tillämpliga för en fastighetsägare som uttagsbeskattats enligt bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML för utförda ombyggnadsåtgärder och senare ändrar fastighetens användning så att den nyttjas i en momspliktig verksamhet.

23.3 Investeringsvaror

Med investeringsvaror förstås enligt 8 a kap. 2 § ML:

1. Maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående momsen på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr.
2. Fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående momsen på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.
3. Fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående moms medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6 med minst 100 000 kr.

4. Bostadsrätt eller hyresrätt till en lokal, om bostadsrätts-havaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lokalen och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.

Definitionen av vad som är investeringsvara knyts numera an till storleken av den ingående moms som belöper på varans anskaffningskostnad. Det saknar i detta sammanhang betydelse, utom för enligt 2 kap. 7 § ML uttagsbeskattade fastigheter, om avdrag erhållits fullt ut, delvis eller inte alls för den ingående momsen. En tillgång anses således som en investeringsvara så snart den ingående momsen uppgår till minst det gränobelopp som gäller för respektive slag av vara.

**Maskiner,
inventarier m.m.**

Beloppsgränsen 50 000 kr motsvarar ett anskaffningsvärde om 200 000 kr exklusive moms och överensstämmer därför med vad som gällde före den 1 januari 2001. Gränsvärdet gäller för varje enskild vara. Ett samtidigt förvärv av två maskiner där den ingående momsen vid förvärvet för var och en av maskinerna inte uppgår till 50 000 kr grundar således varken rätt eller skyldighet att jämka den ingående momsen.

**Ny-, till- eller
ombyggda
fastigheter**

Eftersom omsättning av fastigheter är undantagen från skatteplikt är det endast då ny-, till- eller ombyggnad gjorts som jämkning kan komma i fråga. Beloppsgränsen är här ingående moms med 100 000 kr vilket motsvarar en anskaffningskostnad om 400 000 kr exklusive moms. Före den 1 januari 2001 gällde en beloppsgräns med 200 000 kr i anskaffningskostnad. Anledningen till höjning av gränsvärdet är att korrigeringstiden för fastigheter utsträckts från 6 till 10 år och att jämkning vid ett bibehållande av tidigare gränsvärde hade kunnat medföra jämkning med alltför små belopp. Om flera byggåtgärder utförts på en fastighet under ett beskattningsår ska den ingående momsen på de olika åtgärderna läggas samman vid bedömning av om en investeringsvara föreligger eller inte. Eftersom definitionen av investeringsvara utgår från beloppet för ingående moms på åtgärder som tillförts en fastighet oavsett vem som tillfört åtgärderna ska såväl fastighetsägarens som eventuell hyresgästs eller bostadsrättshavares åtgärder läggas samman när det gäller att bedöma om beloppsgränsen uppnås eller inte. Förvärv av byggnadsmaterial m.m. likställs i detta hänseende med upphandling av en tjänst som utförs av byggnadsföretag.

Genom att definitionen av en investeringsvara utgår från åtgärder som utförts på fastigheten som sådan sker bedöm-

ningen på fastighetsnivå av om en investeringsvara föreligger eller inte. Detta innebär att den ingående moms som avser åtgärder vidtagna på olika byggnader men på samma fastighet ska läggas samman vid bedömning av om beloppsgränsen uppnås eller inte. En fastighet med två byggnader där momsen för ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder under ett beskattningsår uppgår till exempelvis 50 000 kr respektive 75 000 kr är således en investeringsvara. Som nämnts ovan saknar det vid denna bedömning betydelse om avdrag för den ingående momsen skett helt, delvis eller inte alls.

Genom att jämkningsskyldigheten är knuten till momsen på ny-, till- eller ombyggnader kommer momsen på kostnader för bl.a. drift, underhåll och vanliga reparationer inte att bli föremål för jämkning. När det gäller det s.k. utvidgade reparationsbegreppet, t.ex. upptagande av fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar m.m. i samband med omdisponering av lokaler, är dessa åtgärder av sådan karaktär att de bör jämnas med ombyggnad. Dessa åtgärder kan därför bli föremål för jämkning. Annorlunda förhåller det sig med s.k. värdehöjande reparationer. Dessa slags kostnader kan i många fall betraktas som kostnader för att åtgärda det slitage som en byggnad varit utsatt för under den tid den använts för den verksamhet som bedrivits i den. Någon jämkning av momsen på sådana kostnader blir därför inte aktuell.

Uttagsbeskattad fastighet

Fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning i byggnadsrörelse enligt bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML anses som investeringsvaror om avdrag medgetts därefter för den s.k. uttagmomsen och avdraget för denna uppgår till minst 100 000 kr. Notera att det här handlar om att avdraget ska ha uppgått till minst 100 000 kr. Här föreligger alltså en skillnad jämfört med vad som angivits ovan angående ny-, till- eller ombyggd fastighet liksom nedan beträffande bostads- och hyresrätter.

Det är endast i två olika situationer som fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning i byggnadsrörelse anses som investeringsvaror. Dels gäller det då en fastighet har överlåtits till någon som har rätt till avdrag för moms som överlåtaren varit skyldig att redovisa på grund av uttag (8 kap. 4 § 4 p. ML) och dels då en fastighetsägare övergår från att använda en fastighet i byggnadsrörelse till att använda den i annan verksamhet och ges rätt att dra av tidigare erlagd moms för uttag (8 kap. 4 § 6 p. ML).

I underlaget för uttagsbeskattning ingår bl.a. kostnader för reparation och underhåll. Detta medför att den jämnings-skyldighet som senare kan uppkomma omfattar skatten även på sådana tjänster, trots att jämkning normalt endast ska ske beträffande skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad. Denna skillnad har dock ansetts få godtas av praktiska skäl.

Vad som sagts ovan angående ny-, till- eller ombyggd fastighet om sammanläggning av flera åtgärder, byggnadsmaterial m.m. gäller även uttagsbeskattad fastighet. Vid bedömning av om beloppsgränsen 100 000 kr uppnås eller inte under ett beskattningsår läggs momsen på åtgärder i form av ny-, till- eller ombyggnad av fastighet samman med ett eller flera sådana avdrag för ingående moms som avses här.

Hyres- och bostadsrätt

Även hyres- och bostadsrätter utgör investeringsvaror om hyresgästen eller bostadsrättshavaren utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnadsåtgärd och momsen på kostnaden för åtgärden uppgår till minst 100 000 kr. Av 8 a kap. 3 § ML framgår att här nämnda rätter likställs med fastigheter vid tillämpning av jämningsbestämmelserna.

Vad som sagts ovan under ny-, till- eller ombyggnad beträffande sammanläggning av flera åtgärder, värdehöjande reparationer, byggnadsmaterial m.m. gäller även hyres- och bostadsrätter. Vid bedömning av om beloppsgränsen 100 000 kr uppnås eller inte för åtgärder på en hyres- eller bostadsrätt sammanläggs endast åtgärder som utförts eller låtit utföras av hyresgäst eller bostadsrättshavare.

En bostadsrättshavare eller en hyresgäst kan dock komma att bli jämnings-skyldig även för mindre belopp som denne tillfört en fastighet, nämligen på grund av regleringen i 9 kap. 13 § ML, dvs. då frivillig skattskyldighet upphör i vissa fall. Se vidare avsnitt 21.12.1.1.

Yttre anläggningar

Yttre anläggningar såsom VA-ledningar, trädgårdsanläggningar, uteplatser, parkeringsplatser, stödmurar m.fl. utgör fastighet enligt ML och kan därför omfattas av definitionen av investeringsvara. Vad som utgör fastighet enligt ML framgår av avsnitt 19.2 och 19.3.

Verksamhets-tillbehör

Verksamhetstillbehör utgör fastighet enligt 1 kap. 11 § ML. Vid tillämpning av jämningsbestämmelserna ska de dock ses som lös egendom. Samma synsätt gäller alltså här som vid tillämpning av skattepliktsbestämmelserna i 3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML. Vad som sägs om verksamhetstillbehör gäller även

industritillbehör eftersom sådana enligt 1 kap. 11 § ML utgör lös egendom.

Skatten på verksamhetstillbehör ska därför jämkas enligt reglerna för maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar. Detta innebär bl.a. att jämkning kan komma ifråga vid en fastighetsförsäljning trots att fastigheten inte varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, nämligen om verksamhetstillbehör ingår i fastigheten och den ingående momsen för något av dessa uppgår till minst 50 000 kr. Förutsättningar för jämkning vid försäljning av maskiner m.m. föreligger dock endast i de fall omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående moms.

23.4 Särskilt om hyres- och bostadsrätter

ML framgår att hyres- och bostadsrätter, som är att anse som investeringsvaror, ska likställas med fastigheter när det gäller förutsättningar m.m. för jämkning vid överlåtelse, vid vilken tidpunkt ny- till- eller ombyggnad anses ha skett, när ändrad användning eller överlåtelse endast sker till viss del, övertagande av rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning i samband med överlåtelse samt när det gäller jämkning i samband med konkurs.

Det är i förekommande fall hyresgästen eller bostadsrätts-havaren som ska jämka. Många gånger övertar emellertid förvärvaren överlåtarens rättighet eller skyldighet att jämka enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–12 §§ ML varför överlåtelser av hyres- eller bostadsrätter ofta kan ske utan att någon jämkningskyldighet utlöses hos överlåtaren.

Lämnande av hyres- eller bostadsrätt

Om en hyresgäst eller en bostadsrättshavare lämnar en lokal, utan att överlåta den till någon annan, föreligger ingen omedelbar jämknings-situation. Hyresgästen eller bostadsrätts-havaren kan emellertid ha tillfört fastigheten ny-, till- eller ombyggnad i sådan omfattning att en investeringsvara föreligger. Rättigheten och skyldigheten att jämka den ingående moms som avser denna ny-, till- eller ombyggnad övergår då enligt bestämmelserna i 8 a kap. 14 § ML på fastighetsägaren. Om en lokal står tom efter en uthyrning innebär inte detta i sig att någon ändrad användning sker. Det blir därför i regel aktuellt för fastighetsägaren att jämka endast när denne övergår till att använda lokalen i en skattefri verksamhet eller överlåter fastigheten. Vid en sådan överlåtelse av rättighet eller skyldighet att jämka som här anges krävs att fastighetsägaren

från den som lämnar hyres- eller bostadsrätten erhåller ett sådant underlag att fastighetsägaren kan fullgöra de jämningsåtgärder som denne kan behöva att vidta.

Om fastighetsägaren överlåter fastigheten utlöser detta inte i sig jämningskyldighet hos hyresgäst om denne bekostat t.ex. ombyggnadsarbeten och erhållit avdrag för momsen på dessa. Jämkning hos hyresgästen sker först vid ändrad användning eller vid överlåtelse av själva hyresrätten

Hyres- eller bostadsrätt med frivillig skattskyldighet

En hyresgäst eller bostadsrättshavare kan bli jämningskyldig trots att inte hyresrätten eller bostadsrätten är att betrakta som en investeringsvara, nämligen genom regeln i 9 kap. 13 § ML som avser situationer där frivillig skattskyldighet upphör. Här sägs nämligen att i de fall en hyresgäst eller en bostadsrättshavare tillför en fastighet ny-, till- eller ombyggnad och därefter orsakar att den frivilliga skattskyldigheten upphör ska både denne och fastighetsägaren jämka. Hyresgästen eller bostadsrättshavaren ska i dessa fall inte jämka på grund av att hyres- eller bostadsrätten är att betrakta som en investeringsvara, utan på grund av att fastigheten har tillförts ny-, till- eller ombyggnad på vilken momsen uppgår till minst 100 000 kr. Det är då fastigheten som sådan som utgör investeringsvaran. Det saknar betydelse hur kostnaden har fördelats mellan fastighetsägare och hyresgäst. Det är åtgärderna sammantagna som är avgörande. En sådan här avsedd jämningsituation kan exempelvis bli aktuellt när en hyresgäst hyr ut sin lokal i andra hand med frivillig skattskyldighet och uthyrningen därefter upphör för att ersättas med en momsfri andrahandsuthyrning. I dessa fall upphör både fastighetsägarens och hyresgästens skattskyldighet och en jämningsituation uppstår på grund av ändrad användning. Se vidare avsnitt 21.12.1.1.

Vid ändrad användning av en hyres- eller bostadsrätt för vilken fastighetsägaren är frivilligt skattskyldig behöver dock inte alltid fastighetsägarens skattskyldighet påverkas. Hyresgästen kan t.ex. överlåta hyresrätten till en annan skattskyldig hyresgäst eller endast partiellt övergå till egen skattefri verksamhet utan att det påverkar fastighetsägarens möjlighet att hyra ut skattepliktigt. Någon jämningskyldighet för fastighetsägaren uppstår inte i dessa fall.

Ingående moms enligt de s.k. slussningsreglerna

Genom de s.k. slussningsreglerna i 8 kap. 4 § 5 p. ML kan ett bolag i en koncern under vissa förutsättningar erhålla avdrag för ingående moms på förvärv som gjorts av ett annat bolag i koncernen. Det kan t.ex. gälla moms på ny- till- eller ombygg-

nadskostnader. Avdraget kan då medges det bolag i koncernen som hyr en fastighet, där sådana arbeten utförts eller låtit utföras, av ett annat bolag i koncernen.

Enligt bestämmelserna i 8 a kap. 3 § ML gäller att om fastigheten eller berörd del av denna blir föremål för ändrad användning eller om hyresrätten överläts, åligger jämknings-skyldigheten det koncernbolag som medgetts avdrag enligt den s.k. slussningsregeln. Detta gäller alltså trots att det bolaget inte haft kostnaden för den byggnadsåtgärd som medfört rätt till momsavdraget. Notera dock att enligt 8 a kap. 12 § ML kan hyresrätten i vissa fall överlåtas utan att jämknings-skyldighet utlöses hos överlåtaren. Vidare bör även här uppmärksammas att enligt 8 a kap. 14 § ML ska rättighet och skyldighet att jämka gå över på fastighetsägaren för det fall hyresgästen lämnar hyresrätten utan att överlåta den.

Om det koncernbolag som äger fastigheten överlåter denna, och det förhyrande koncernbolaget kvarstår som hyresgäst i fastigheten, utlöser inte fastighetsöverlåtelsen någon jämkning av den skatt som dragits av hos det förhyrande bolaget.

Det förekommer att koncernbolag överlåter en fastighet till ett annat bolag i koncernen som inte är skattskyldigt för moms och därefter hyr tillbaka fastigheten. Om förutsättningar för tillämpning av slussningsregeln föreligger kan det förhyrande bolaget – tidigare fastighetsägaren – få avdrag för den nya fastighetsägarens ingående moms som belöper på uthyrningen. En sådan här överlåtelse kan i förekommande fall utlösa jämknings-skyldighet hos det överlåtande koncernbolaget. För att skyldigheten att jämka avdrag för ingående moms ska kunna övertas av förvärvaren krävs nämligen enligt 8 a kap. 12 § ML att förvärvaren är skattskyldig för moms.

På motsvarande sätt kan jämknings-skyldighet utlösas hos en fastighetsägare, koncernbolag eller inte, som ändrar användning av fastigheten från att vara använd i momspiktig till att bli använd i momsfri verksamhet avseende exempelvis uthyrning av lokaler. Det förhållandet att slussningsregeln i ett sådant fall kan medföra att fastighetsägarens ingående moms kan slussas till hyresgästen innebär emellertid inte att lokalerna används i en av fastighetsägaren bedriven momspiktig verksamhet varför den ändrade användningen kan medföra jämknings-skyldighet.

23.5 I vilka fall jämkning ska ske

Jämkning ska enligt 8 a kap. 4 § ML ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten

1. minskar om investeringsvarans förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående moms, eller
2. ökar om investeringsvarans förvärvande inte medfört avdragsrätt för ingående moms eller endast delvis medfört sådan rätt.

Vidare ska jämkning ske vid

3. avyttring av annan investeringsvara än fastighet om omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående moms, eller
4. överlåtelse av fastighet (inkl. hyres- eller bostadsrätt) under förutsättning att avdrag gjorts för ingående moms på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad om den ingående momsen på kostnaden uppgår till minst 100 000 kr, samt
5. överlåtelse av fastighet som i byggnadsrörelse tillförts tjänster under sådana förutsättningar att den faller under definitionen av investeringsvara i punkt 3 under avsnitt 23.3 ”Investeringsvaror”.

Slutligen ska jämkning ske om

6. en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till kostnader för sådana investeringsvaror som avses i punkterna 2, 3 eller 4 under avsnitt 23.3 ”Investeringsvaror”.

Av punkterna 1 och 2 framgår att jämkning av avdrag för ingående moms ska ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten minskar eller ökar. Sådana situationer är vanligt förekommande i verksamheter som avser fastighetsförvaltning där frivillig skattskyldighet föreligger för vissa av lokalerna. Även företag som bedriver s.k. blandad verksamhet berörs i regel av jämkning på grund av ändrad användning.

Bestämmelsen (punkt 3 ovan) om att jämkning ska ske vid avyttring av maskiner m.m. när omsättningen är skattepliktig och utgående moms därför ska redovisas beror på att den skattskyldige ska kunna medges avdragsrätt för en del av den ingående moms som inte tidigare varit avdragsgill.

Jämkning vid överlåtelse av fastighet är inte beroende av om avdrag erhållits vid förvärvet. Det avgörande är i stället om avdrag medgetts vid ny-, till- eller ombyggnad. Det är dock inte en förutsättning för jämkning att avdraget skett vid förvärvet av ny-, till- eller ombyggnaden. Fastighetsägaren kan ha fått en avdragsrätt genom jämkning på grund av ökad skattepliktig användning av fastigheten. Vad som nu sagts gäller även för bostadsrätt och hyresrätt.

Av uttalanden i prop. 1999/2000:82 s. 106 framgår att samma regler bör gälla för jämkning såväl vid onerösa som vid benefika förvärv. Med begreppet överlåtelse torde därför få avses såväl onerösa som benefika äganderättsövergångar.

Att en fastighetsägare övertar rättighet och skyldighet att jämka då en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en lokal utan att överlåta rätten till någon annan framgår av 8 a kap. 14 § ML. Se vidare avsnitt 23.4 ”Särskilt om hyres- och bostadsrätter”.

Jämkning kan vidare komma att ske i ett antal olika situationer när frivillig skattskyldighet upphör. Se vidare avsnitt 21.12.

Konkurs

Jämkning ska ske om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för moms på sådana kostnader för byggnadsarbeten som anges i 8 a kap. 2 § 1 st. 2–4 p. ML (ny-, till- och ombyggnadskostnader, i de fall uttagsbeskattning skett enligt 2 kap. 7 § ML även skatt på vissa andra arbeten).

Att jämknningen ska ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden framgår av 8 a kap. 7 § ML. I 13 kap. 28 a § ML anges att jämkning ska göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades.

Genom en särskild reglering kommer statens fordran på jämkning hos gäldenären att utgöra en konkursfordran, trots att denna fordran inte uppkommit innan konkursbeslutet meddelades.

Närmare bestämmelser om jämkning i samband med konkurs finns i 8 a kap. 13 § ML. Där anges bl.a. att konkursboet från gäldenären kan ta över rättighet och skyldighet att jämka. Se vidare avsnitt 23.9 ”Jämkning vid konkurs”.

Ingen jämkning

Av bestämmelserna i 8 a kap. 5 § ML framgår att jämkning inte ska ske då ändrad användning av en investeringsvara medför att uttagsbeskattning enligt 2 kap. ML sker. Det kan t.ex. vara fallet då en tillgång i en momspliktig verksamhet tas ut ur verksamheten för privat bruk.

Inte heller i de fall förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 5 procentenheter ska någon jämkning ske. Här avses således inte den procentuella förändringen i förhållande till tidigare medgiven avdragsrätt utan förändringen av den procentuella delen i verksamheten.

Om förändringen ett år är mindre än 5 procentenheter ska inte jämkning ske för det året, men om ändringen ett efterföljande år medför att den totala ändringen uppgår till minst 5 procentenheter ska jämkning ske med hänsyn taget även till de tidigare årens ändringar.

Vid överlåtelser av fastigheter kommer i många fall jämkning inte att bli aktuell på grund av bestämmelserna i 8 a kap. 11–12 §§ ML som innebär att rättigheten och skyldigheten att jämka i normalfallet övergår på förvärvaren av fastigheten.

Om en fastighet övergår till att vara outhyrd och inte heller används bör den anses komma till annan användning då den faktiskt börjar användas på nytt. Det är först vid denna tidpunkt som jämkning blir aktuell.

Jämkning bör enligt förarbetsuttalanden inte ske när en fastighet i sin helhet rivs eller förstörs av orsak som fastighetsägaren inte råder över. Inte heller ska jämkning ske när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet i samma omfattning som den verksamhet som bedrivits tidigare.

I vissa fall vid frivillig skattskyldighet kan fråga uppkomma om kompensation för den ingående moms som belöper på ny-, till- eller ombyggnad ska erhållas genom jämningsbestämmelserna eller genom de särskilda bestämmelserna i 9 kap. 8 § ML om retroaktivt avdrag som gäller vid frivillig skattskyldighet. Se vidare beträffande dessa bestämmelser i avsnitt 21.10.2.

Det kan inträffa att en lokal övergår från att ha varit använd i en momspliktig verksamhet till att bli använd i en momsfri verksamhet och att denna förändring beror på en lagändring. Något generellt undantag från skyldigheten att i förekommande fall jämka tidigare avdragen ingående moms finns inte i en sådan situation.

Genom SFS 2002:1004 har dock införts en särskild övergångsbestämmelse som innebär att jämkning inte ska ske i de fall frivillig skattskyldighet upphör att gälla på grund av att hyresgästen inte längre har rätt till återbetalning med anledning av de från den 1 januari 2003 införda nya förutsättningarna i 10 kap. 1 och 11 §§ ML för återbetalning till utländska företag respektive till företag med omsättning i annat EG-land.

23.6 Korrigeringstid

Avdrag för ingående moms ska enligt bestämmelserna i 8 a kap. 6 § ML jämkas endast när användningen av en investeringsvara har ändrats eller överlåtelse skett inom viss tid, nämligen inom den s.k. korrigeringstiden.

10 år

För fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter är korrigeringstiden tio år och beräknas för varje byggåtgärd om momsen på kostnaden för sådana åtgärder uppgår till 100 000 kr efter den sammanläggning som i vissa fall ske.

5 år

För andra investeringsvaror är korrigeringstiden fem år.

Utgångspunkt

I korrigeringstiden ska alltid räknas in det räkenskapsår under vilket ny-, till- eller ombyggnad skett, avdrag gjorts eller förvärv skett.

Ny-, till- eller ombyggnad ska anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna. Vid byggnads- eller anläggningsentreprenader anses förvärvet ha skett det beskattningsår då slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Exempel på jämförlig åtgärd är att inflyttning skett.

Avsikten är att jämkningen ska vara oberoende av hur momsen redovisas under uppförandet av en byggnad. Det som är viktigt är att all ingående moms som kan anses hänförlig till samma åtgärd kommer att omfattas av jämkningsreglerna.

En särskild regel gäller för de fall ändrad användning eller överlåtelse skett redan innan t.ex. slutbesiktning ägt rum. Då anses förvärvet ha skett det år avdrag för momsen på

byggåtgärden medgavs. Detta kan komma ifråga bl.a. då frivillig skattskyldighet medgetts under uppförandeskede och fastigheten överläts innan färdigställandet (jfr 9 kap. 11 § ML).

För fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML och avdrag för den s.k. uttagsmomsen senare medgetts ska korrigerings tiden räknas från det att avdragsrätten för uttagsmomsen inträdde.

Av 8 a kap. 11 och 12 §§ ML framgår att förvärvare av fastighet i vissa fall kan ta över överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka. I sådana fall ska korrigerings tiden för den nye ägaren räknas från den tidpunkt då den tidigare ägaren förvärvade investeringsvaran. Av 9 kap. 8 § ML framgår att den som förklarats frivilligt skattskyldig i vissa fall kan medges s.k. retroaktivt avdrag för ingående moms. Det kan gälla skatt såväl på förvärv som fastighetsägaren själv gjort som på förvärv som gjorts av tidigare ägare av fastigheten. I dessa fall ska korrigerings tiden räknas från ingången av det räkenskapsår under vilket avdragsrätten inträtt (jfr 9 kap. 11 § 2 st. ML).

För andra investeringsvaror än fastigheter, hyresrätter eller bostadsrätter, dvs. för maskiner m.m. räknas korrigerings tiden från det att förvärvet av varan skett. Av 2 kap. 1 § ML framgår att omsättning av en vara anses ha skett när en vara överläts mot ersättning. Omsättning föreligger således i regel redan vid den tidpunkt som ett avtal om äganderättsövergång träffas. Med tidpunkten för förvärvet bör därför anses det tillfälle när avtal om förvärv ingås och inte den tidpunkt då leverans sker.

Återstående tid

Som framgår av avsnitt 23.7 nedan ska jämkning i förekommande fall ske för återstoden av korrigerings tiden. I denna återstående tid ska, enligt bestämmelserna i 8 a kap. 7 § 3 st. ML, räknas in det räkenskapsår under vilket användningen av investeringsvaran ändras eller överlåtelse av den sker.

På motsvarande sätt som anges ovan beträffande tidpunkten för förvärvet anses överlåtelsen inträffa när ett civilrättsligt bindande överlåtelseavtal ingåtts. Vid försäljning av fastigheter innebär detta således att överlåtelsen i regel anses ha skett vid tidpunkten för upprättande av köpekontrakt.

Underlag

Underlag för att kunna fullgöra jämknings skyldigheten ska enligt bestämmelserna i 14 kap. 2 § SBL bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigerings tiden löpte ut. Denna bestämmelse har kommit till för att Skatteverket ska ha tillgång till ett relevant underlag vid efterbeskattning. Räknat

från förvärvet av investeringsvaran ska underlaget således bevaras under 17 år när det gäller fastigheter, bostadsrätter eller hyresrätter och under 12 år när det gäller andra investeringsvaror.

23.7 Hur jämkning sker

Jämkning ska ske av den ingående moms som kan anses belöpa på den återstående korrigeringstiden efter en ändrad användning eller efter en överlåtelse. Denna jämkning ska enligt 8 a kap. 7 § ML antingen ske årligen eller för alla återstående åren på en gång, beroende på vilken åtgärd som föranlett jämkningsen.

Årlig jämkning

Vid jämkning på grund av ändrad användning av en investeringsvara ska avdrag för ingående moms jämkas varje räkenskapsår under hela den återstående korrigeringstiden.

Den som övergår från att ha använt en investeringsvara, till exempel en fastighet, till någon del i en momspliktig verksamhet till att använda fastigheten i sin helhet i en momsfri verksamhet kan därför vid årlig jämkning komma att bli skyldig att jämka under flera år trots att någon momspliktig verksamhet kanske överhuvudtaget inte bedrivs.

Om en investeringsvara byter användning i momspliktig respektive ej momspliktig verksamhet flera gånger under ett år uppkommer fråga om hur användningen under det aktuella året ska bedömas från jämknings synpunkt.

Av 8 a kap. 10 § ML framgår att vid ändrad användning ska avdragsrätten under jämningsåret bestämmas med ledning av förhållandena vid utgången av året. Eftersom bestämmelserna om jämkning utgår från att en investeringsvaras användning bedöms per räkenskapsår är det således vid utgången av varje räkenskapsår som bedömning av användningen ska ske.

För att förhindra missbruk av nämnda bestämmelse på så sätt att en investeringsvara som normalt används i momsfri verksamhet förs över till en momspliktig verksamhet strax innan utgången av ett räkenskapsår för att därefter återigen tillföras en momsfri verksamhet har införts en bestämmelse i 8 a kap. 10 § ML om att avdragsrätten vid särskilda skäl får bestämmas efter vad som är skäligt.

Jämkning vid ett tillfälle

Jämkning ska ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden i följande tre situationer.

1. Vid överlåtelse av investeringsvara.
2. Vid konkurs hos fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst i de fall som avses i 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML.
3. Då frivillig skattskyldighet som beslutats under uppbyggnadsskede upphör (jfr 9 kap. 11 § ML).

Man kan säga att i dessa situationer ska jämkning göras på en gång antingen genom återbetalning av den del av tidigare medgivet avdrag som inte hunnit konsumeras i den momspliktiga verksamheten eller genom ytterligare avdrag för den ingående moms som inte tidigare dragits av men får göras på grund av ändrad användning.

När det gäller överlåtelse av fastighet kan enligt 8 a kap. 11 och 12 §§ ML i vissa fall förvärvaren ta över överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka. Beträffande fastigheter som är föremål för frivillig skattskyldighet kan inte 11 § utan endast 12 § tillämpas. Vid tillämpning av 12 § gäller dock att övertagandet av jämkningsen endast kan avse jämkning på grund av själva överlåtelsen som sådan. När det gäller ändrad användning som skett under överlåtarens innehavstid ska denne fullgöra jämkningsen. Denna ska då ske på en gång och avse återstoden av korrigeringsstiden. I dessa fall sker alltså jämkning på en gång trots att jämkningsen hänför sig till ändrad användning. Se vidare avsnitt 23.8. Motsvarande gäller i förekommande fall hyres- och bostadsrätter.

I de fall jämkning ska ske på grund av själva överlåtelsen ska överlåtelseåret räknas in i den korrigeringsstid som återstår oavsett om överlåtelsen sker i början eller slutet av året.

**Lokalvis
jämkning**

I klargörande syfte har i 8 a kap. 7 § 4 st. ML angivits att jämkning såvitt gäller ny-, till- eller ombyggnad endast ska ske av avdraget för den moms som avser den del av fastigheten som berörs av åtgärden. Vid t.ex. överlåtelse av del av en fastighet ska alltså inte någon proportionering och jämkning ske av den ingående moms som belöper på andra delar av fastigheten. På motsvarande sätt medför ändrad användning av en lokal att jämkning i förekommande fall endast ska ske av den ingående moms som avser den berörda lokalen.

Jämkningsbelopp

Det belopp med vilket jämkning ska ske beräknas som ett årligt belopp med utgångspunkt från korrigeringsstiden och det s.k. ursprungsbeloppet.

Ursprungsbeloppet utgörs enligt 8 a kap. 8 § ML av den ingående momsen vid anskaffandet av investeringsvaran. Vid jämkning av i byggnadsrörelse uttagsbeskattad fastighet är ursprungsbeloppet den ingående moms som senare dragits av.

Det årliga jämningsbeloppet beräknas till en tiondel respektive en femtedel av den del av ursprungsbeloppet som motsvarar skillnaden i procentenheter mellan avdragsrätten för ingående moms vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen.

Exempel

En maskin anskaffas och den ingående momsen på kostnaden för förvärvet uppgår till 100 000 kr. Ursprungsbeloppet uppgår då till 100 000 kr. Maskinen används till 80 procent i verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag medges därför för ingående moms med 80 000 kr vid förvärvet. Ett senare år kommer maskinen att användas endast till 60 procent i den verksamhet som medför skattskyldighet. För maskiner gäller en korrigeringsperiod om fem år.

Nedgången i procentenheter av användningen i verksamheten som medför skattskyldighet är 20. Jämförelsen görs här utifrån den procentsats som gällde vid korrigeringsperiodens början och procentsatsen som gäller efter förändringen (80-60).

Eftersom ursprungsbeloppet uppgår till 100 000 kr är den del av ursprungsbeloppet som kan bli föremål för jämkning 20 000 kr (20 % av 100 000). På det korrigeringsåret under vilket användningen ändrats belöper en femtedel av 20 000 kr eller 4 000 kr. För korrigeringsåret ska alltså jämkning ske genom att ett tidigare medgivet avdrag minskas med 4 000 kr.

Frivillig skattskyldighet

När det gäller frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse kan dock ofta jämningsbelopp inte beräknas utifrån den procentuella nedgången av den frivilliga skattskyldigheten för hela den ifrågavarande fastigheten. Byggnadsåtgärder kan ha vidtagits i skilda lokaler vid olika tidpunkter och ändringar i uthyrningsverksamheten sker inte heller samtidigt i de skilda lokalerna. Det är den ingående momsen på respektive byggnadsåtgärd som ska bli föremål för jämkning vid exempelvis ändrad användning. Den ändrade användning som kan utlösa jämkning är normalt att en lokal tas i anspråk för skattefri uthyrnings-

verksamhet. Man kan då säga att en lokal används antingen i skattepliktig verksamhet eller i skattefri verksamhet. Beträffande den byggnadsåtgärd som företagits i den aktuella lokalen är den procentuella förändringen 100 %. Det årliga jämningsbeloppet beräknas därför i dessa fall för varje byggnadsåtgärd i lokalen med utgångspunkt från ursprungsbeloppet och att korrigerings-tiden är tio år för fastigheter.

**Spärregel,
25%- regeln**

Om en annan vara än en fastighet överläts ska jämkning ske om omsättningen är skattepliktig och om förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående moms.

I dessa fall får jämningsbeloppet enligt bestämmelserna i 8 a kap. 9 § ML uppgå till högst motsvarande 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan. I priset ska inte inräknas kompensation för skatt enligt denna lag. Spärregeln innebär således att jämningsbeloppet inte får överstiga den utgående moms som föranleds av den aktuella försäljningen av varan.

23.8 Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka

**Verksamhets-
överlåtelser**

Vid överlåtelse av investeringsvaror, såväl fastigheter som lös egendom, i samband med att en verksamhet överläts tar förvärvaren enligt 8 a kap. 11 § ML över överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående moms under förutsättning att denne är skattskyldig enligt ML. Denna ordning gäller oavsett om det är hela eller del av verksamheten som överläts samt i de fall överlåtelsen sker i samband med fusion eller liknande förfarande. De överlåtelsefall där jämkning inte ska ske hos överlåtaren är således sådana som omfattas av undantagsbestämmelserna i 3 kap. 25 § ML.

Ett övertagande av en verksamhet där överlåtaren redan påbörjat jämkning av ingående moms innebär således att förvärvaren fortsätter jämkningen helt i enlighet med vad överlåtaren skulle ha gjort om denne inte överlätit verksamheten.

För att förvärvaren ska kunna fullgöra den jämnings-skyldighet och ta till vara den jämningsrättighet som han övertagit från överlåtaren måste förvärvaren få tillgång till uppgifter om storleken av den ingående momsen, förvärvs-tidpunkten, inträffade förändringar av verksamheten m.m. som har betydelse. Se vidare avsnitt 23.10 om handlingar vid jämkning.

När det gäller verksamhetsöverlåtelser kan parterna inte avtala bort att förvärvaren ska överta rättighet och skyldighet att jämka.

Vid överlåtelser av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet samt vid överlåtelser av fastigheter utan samband med verksamheten i övrigt gäller inte det som nu sagts. Dock kan förvärvaren även i dessa fall många gånger överta säljarens rättighet och skyldighet att jämka enligt vad som framgår nedan.

Verksamhetsöverlåtelse

SRN har i ett förhandsbesked 2001-06-28 bedömt att bestämmelserna i 8 a kap. 11 § ML om att förvärvaren övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka var tillämpliga då ett bolag överlät investeringsvaror till en tidigare ej skattskyldig förvärvare som på grund av det aktuella förvärvet blev obligatoriskt skattskyldig. RR har i dom 2002-12-20, RÅ 2002 ref. 110, fastställt förhandsbeskedet.

Utgången i förhandsbeskedsärendet innebär att den som övertar investeringsvaror i samband med att en verksamhet som medför obligatorisk skattskyldighet förvärvas också övertar rättighet och skyldighet att jämka ingående moms även om förvärvaren inte är skattskyldig för moms sedan tidigare utan blir det först på grund av det aktuella övertagandet.

Mervärdeskattegrupp

En ny, ändrad eller upplöst gruppregistrering kan innebära en sådan ändrad användning av investeringsvaror som medför jämkningskyldighet. När ett företag träder in i en mervärdeskattegrupp ska jämkningskyldigheten under dessa omständigheter fullgöras av gruppen medan om ett utträde ur mervärdeskattegruppen medför att användningen ändras ska jämkningskyldigheten fullgöras av företaget.

Fastighetsöverlåtelser i vissa fall

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet samt vid överlåtelse av andra fastigheter som inte sker i samband med verksamhetsöverlåtelse ska förvärvaren enligt 8 a kap. 12 § ML överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning. Detta gäller dock bara om förvärvaren är skattskyldig enligt ML vid överlåtelse tillfället. Det saknar betydelse om förvärvarens skattskyldighet är obligatorisk enligt ML eller om förvärvaren är frivilligt skattskyldig.

Överlåtaren och förvärvaren kan emellertid avtala om att överlåtaren ska jämka på grund av själva överlåtelsen. Däremot kan parterna inte avtala om att förvärvaren ska jämka på grund av

ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid. Sådan jämkning ska alltid fullgöras av överlåtaren vid de fastighetsöverlåtelser som avses här.

Exempel

Överlåtaren har fått avdrag för ingående moms år 1 i samband med byggnadsarbeten i en lokal och byter från ”skattepliktig” till ”skattefri” hyresgäst i den berörda lokalen år 3. Han ska då jämka på grund av ändrad användning år 3. Han överlåter sedan fastigheten år 4. Fortfarande finns en ”skattefri” hyresgäst i lokalen. Vid överlåtelsetillfället ska han fortsätta den påbörjade jämknigen avseende den ändrade användningen i lokalen. Jämknigen ska dock då inte omfatta endast år 4 utan även den del av det avdrag som erhöles år 1 och som kan sägas avse återstoden av korrigeringsstiden. Jämknigen vid överlåtelset ska alltså omfatta avdraget för korrigeringsåren 4–10.

Överlåtarens jämkning till följd av överlåtelset i exemplet har i grunden sin upprinnelse i en ändrad användning av lokalen men det är dock överlåtelset som utlöser ”slutjämknigen” år 4. Av 8 a kap. 7 § 2 st. ML framgår att jämknigen då ska fullgöras vid ett enda tillfälle.

Även om målsättningen varit att så långt möjligt undvika jämkning då fastigheter överläts kommer alltså överlåtaren ofta att behöva jämka på grund av tidigare ändrad användning. Detta gör att jämkningsystemet är komplicerat att hantera i vissa fall. Å andra sidan behöver förvärvaren inte vara underrättad om vilka ändrade användningar som inträffat under överlåtarens innehavstid. Han har i stället att göra sina bedömningar beträffande jämkning utifrån vad som gällde för aktuell fastighet/fastighetsdel vid tillträdet.

Trots att den som förvärvar en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet blir skattskyldig först vid sitt tillträde, och detta kan infalla en tid efter det att köpeavtal har ingåtts och förvärvet därmed anses ha skett, är dock vad som sägs här om förvärvarens övertagande av rättighet och skyldighet att jämka tillämpligt i dessa fall (se 9 kap. 5 och 12 §§ ML).

**Fastighets-
överlåtelset**

I ett förhandsbesked 2001-06-28 har SRN bedömt att en tidigare ej skattskyldig förvärvare av en fastighet enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML kunde överta överlåtarens jämkningskyldighet eftersom förvärvaren redan från sitt

tillträde av fastigheten skulle komma att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastigheten. RR har i dom 2002-12-20, RÅ 2002 ref. 110, fastställt utgången i förhandsbeskedet.

En förvärvare kan således, enligt utgången i förhandsbeskedsärendet, överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms även om skattskyldighet uppkommer först vid tillträdet genom att frivillig skattskyldighet medgivits förvärvaren från denna tidpunkt. Om förvärvaren endast är skattskyldig enligt ML till viss del, på grund av att han har s.k. blandad verksamhet, har detta ingen betydelse i sammanhanget. Han kan ändå ta över rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning. Dock kan i dessa fall förvärvaren drabbas av en omgående jämningskyldighet vid tillträdet på grund av att han då har en ändrad användning av fastigheten jämfört med överlåtaren.

Överlåtelse vid uppförandeskede

SRN har i ett förhandsbesked 2004-11-23 ansett att överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede enligt 9 kap. 2 § ML innebär att såväl den frivilliga skattskyldigheten som jämningskyldigheten övergår på förvärvaren.

När det i detta sammanhang talas om fastigheter och fastighetsägare likställs med dessa hyres- och bostadsrätter respektive hyresgäster och bostadsrättsinnehavare. Bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML kan alltså avse t.ex. fall då hyresrätter överlåts (8 a kap. 3 § ML).

Att rättighet och skyldighet att jämka övergår till fastighetsägaren då en hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare lämnar en lokal framgår av 8 a kap. 14 § ML. Se vidare avsnitt 23.4.

Såväl vid onerösa som vid benefika rättshandlingar kan överföring av rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning ske till förvärvaren. Även vid transportköp kan rättigheten och skyldigheten att jämka överföras från den första till den sista i kedjan om den sista förvärvaren tillträder fastigheten i samband med att den första i kedjan frånträder.

Latent jämnings- skyldighet hos överlåtaren

För att förvärvaren ska kunna bevaka sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter när det gäller jämkning, krävs att han får handlingar med erforderliga uppgifter från överlåtaren. Bestämmelser om detta finns i 8 a kap. 15–17 §§ ML. Se vidare avsnitt 23.10 angående handlingar vid jämkning.

Om det vid en senare inträffad ändrad användning eller överlåtelse hos förvärvaren konstateras att denne vid sitt förvärv inte erhöll föreskrivna handlingar, eller oriktiga sådana, blir den ursprunglige överlåtaren jämkningsskyldig till följd av de jämkningsgrundande åtgärderna hos dennes förvärvare. I 8 a kap. 12 § 3 st. ML anges nämligen att överlåtaren ska fullgöra jämkningsskyldigheten om han dragit av ingående moms men inte tagit upp den i handling enligt 8 a kap. 15 § ML eller inte lämnat uppgift om handling enligt 8 a kap. 16 § ML. Skatteverket anser att även andra oriktigheter i den handling som överlåtaren lämnat bör kunna leda till att överlåtaren åläggs jämkningsskyldighet. Det kan gälla t.ex. oriktiga uppgifter om tidpunkt för förvärv respektive avdrag samt oriktiga uppgifter om hur skatt eller avdrag fördelar sig på olika lokaler. Den här återgivna regleringen har tillkommit för att skydda förvärvare av fastigheter från jämkningsskyldighet som de inte vet att de är skyldiga att uppfylla.

Det ligger alltså inte endast i förvärvarens utan även i överlåtarens intresse att föreskrivna korrekta handlingar överlämnas. Överlåtaren torde därvid ha intresse av att erhålla bevis om att handlingarna överlämnats, t.ex. genom någon form av kvittens från förvärvaren.

Uppförandeskede upphör

I de fall frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede enligt 9 kap. 2 § ML upphör innan någon skattepliktig uthyrning påbörjats ska jämkning och återbetalning av tidigare avdragen ingående moms ske. Hur sådan jämkning respektive återbetalning ska ske framgår av Skatteverkets skrivelse 2004-12-22, dnr 130 749390-04/111. Se vidare avsnitt 21.12.1.1.

23.9 Jämkning vid konkurs

Av 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML framgår att jämkning ska ske om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs under förutsättning att de haft rätt till avdrag för moms på kostnader för sådana investeringsvaror som inte består av maskiner m.m. Jämkningsen ska enligt 8 a kap. 7 § 2 st. ML ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden.

Konkursbo kan ta över jämkningen

Det kan dock leda till mindre önskvärda effekter om gäldenären ska jämka och konkursboet avyttrar fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten till en köpare som är skattskyldig enligt ML. Det har därför i 8 a kap. 13 § ML införts en möjlighet för konkursbo att få ta över gäldenärens rättigheter och skyldigheter att jämka. Detta ska dock ske innan boet

överlåter fastigheten m.m. Dock gäller övertagandet från den tidpunkt som konkursboet blev skattskyldigt.

Anledningen till att konkursbo ska kunna avvakta med övertagandet beror på att det ofta inte, förrän boet har en köpare till fastigheten, är klart om det är fördelaktigt att ta över jämkningskyldigheten m.m. från gäldenären. I förekommande fall kan konkursboet vid överlåtelse av fastigheten tillämpa bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML, dvs. låta rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning tas över av förvärvaren av fastigheten.

I de fall ändrad användning av fastigheten skett under gäldenärens innehavstid är det alltid gäldenären som ska jämka på grund av denna ändrade användning. Sådan jämkning kan alltså inte tas över av konkursboet. Det är endast den jämkning som utlöses av själva konkursen som boet kan ta över.

Justering hos gäldenären

Om konkursboet övertar rättigheter och skyldigheter att jämka ska gäldenären justera den jämkning han redan kan ha utfört. Av 13 kap. 28 a § ML framgår att ändringen ska göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades.

Handling från gäldenären till konkursboet

Av 8 kap. 20 § ML framgår att den som ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka ingående moms ska som grund för sin jämkning i sina räkenskaper ha en av överlåtare utfärdad handling med visst innehåll. Se vidare avsnitt 23.10 angående innehållet i en sådan handling.

23.10 Handlingar vid jämkning

Förvärvaren övertar i många fall överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka dennes ingående moms. Det kan exempelvis vara fråga om överlåtelse av en investeringsvara i samband med att verksamheten överläts eller om överlåtelse av en fastighet som är föremål för frivillig skattskyldighet. Det kan i dessa fall vara fråga om jämkning antingen till förvärvarens fördel eller nackdel.

Förvärvaren

För att förvärvaren ska kunna fullgöra sin skyldighet att jämka och dessutom i förekommande fall styrka sin rätt att genom jämkning återfå ytterligare ingående moms föreskrivs i 8 kap. 20 § ML att förvärvaren i sina räkenskaper ska ha en av överlåtare utfärdad handling. Trots att förvärvaren inte avser att omedelbart vidtaga sådana åtgärder att jämkning blir aktuell krävs att denne innehar handlingen i sin redovisning för att

kunna fullgöra jämkning vid en eventuell framtida ändring av skattskyldigheten eller en överlåtelse av fastigheten.

Överlåtaren

Av dessa skäl föreskrivs i 8 a kap. 15 § ML att den som överlåter en investeringsvara som medför att förvärvaren ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka ska utfärda en särskild handling. Med hänsyn till bestämmelserna i 8 kap. 20 § ML ska sådan handling utfärdas även i de fall någon investeringsvara inte överläts men rättighet eller skyldighet att jämka ändå övergår på någon annan. De fall som avses här är konkurssituationer och hyresrätt/bostadsrätt som lämnas utan att överlåtas.

Handlingen kan utfärdas antingen i pappersform eller i elektronisk form.

Kompletterande handling

Efter det att en handling utfärdats kan det inträffa omständigheter som gör att det är nödvändigt att en kompletterande handling upprättas på grund av att uppgifterna i den första handlingen inte längre är korrekta eller fullständiga. Så kan exempelvis vara fallet då en faktura inkommer till överlåtaren efter överlåtelsen, men som hänför sig till tiden före överlåtelsen, eller då rätten till avdrag för ingående moms ändras i omprövningsbeslut eller domar.

Handling från tidigare överlåtare

Av 8 a kap. 16 § ML framgår att om överlåtaren av en investeringsvara innehar en handling som utfärdats enligt 15 § av en tidigare ägare till varan och denna handling innehåller uppgifter av betydelse för förvärvarens rätt och skyldighet att jämka, ska en kopia av handlingen överlämnas till förvärvaren.

Den som överlåter en investeringsvara (här betecknad B) kan vid sitt förvärv av varan (från A) ha erhållit en handling som utfärdats enligt 8 a kap. 15 § ML. Om B:s överlåtelse sker innan korrigeringstiden gått ut för sådan skatt som tagits upp i den handling som B erhållit från A, kan det bli aktuellt med jämkning hos förvärvaren (C) om denne senare ändrar användning av varan eller överlåter denna. I ett fall som detta ska överlåtaren (B) till sin förvärvare (C) lämna över en kopia av den handling som erhållits (från A). I princip kan en sådan handling behöva överlämnas i flera led.

Handlingens innehåll

I 8 a kap. 17 § ML regleras vad en handling enligt 8 a kap. 15 § ML ska innehålla. Med hänsyn till jämningsbestämmelsernas komplexitet är det ofrånkomligt att handlingen kan bli tämligen omfattande i vissa fall. Handlingen måste innehålla sådana uppgifter att förvärvaren kan utnyttja sina

rättigheter och fullgöra sina skyldigheter beträffande jämkning. Därför måste handlingen innehålla uppgifter om:

- 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 inte enbart vid förvärvstidpunkten utan även senare antingen genom jämkning på grund av ändrad användning eller genom att s.k. retroaktivt avdrag skett.
- Hur den ingående momsen och avdragen fördelar sig mellan olika lokaler då överlåtelsen avser fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt.
- Uppgift om handling som avses i 16 §.
- Överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras.
- Transaktionens art.
- Överlåtarens registreringsnummer till moms, person- eller organisationsnummer.
- Övrigt som kan vara av betydelse. Det kan exempelvis vara nödvändigt att lämna en särskild uppgift om när korrigeringsperioden löper ut för de olika investeringsvaror som överläts. Så är fallet när överlåtaren har tillämpat ett annat räkenskapsår än kalenderår vid det tillfälle då investeringsvaran anskaffats.

När det gäller uppgift om vilka avdrag som gjorts är det viktigt att beakta vad som sägs i 8 a kap. 12 § 2 st. ML. Där anges nämligen att överlåtare av fastighet i de fall som avses i nämnda paragraf ska jämka till följd av ändringar som inträffat under hans innehavstid. Då sådan jämkning skett, oavsett om den varit till överlåtarens fördel eller nackdel, ska sådant avdrag beaktas i den handling som överlämnas till förvärvaren.

Vidare är det viktigt att överlåtaren är medveten om bestämmelserna i 8 a kap. 12 § 3 st. ML. Där anges att överlåtaren ska jämka på grund av ändrad användning som upp-

kommit hos förvärvaren om överlåtaren gjort avdrag för ingående moms men inte tagit upp den i handling som avses i 8 a kap. 15 § ML eller inte lämnat uppgift om handling som avses i 8 a kap. 16 § ML.

För att kunna fullgöra sina skyldigheter – men även för att kunna ta till vara sina rättigheter – beträffande jämkning måste fastighetsägaren ordna sin redovisning på ett sådant sätt att den ingående moms som belöper på jämningsgrundande åtgärder kan hänföras till olika lokaler.

23.11 Redovisning av jämkning

Som framgår av avsnitt 23.7 ovan ska jämkning göras antingen med ett visst belopp årligen eller på en gång för den återstående korrigeringsperioden. I 13 kap. 28 a § ML regleras för vilka redovisningsperioder jämningsperioderna ska redovisas.

När ett tidigare avdrag för ingående moms ska minskas genom jämkning sker detta genom att ingående moms återförs på samma sätt som när mottagna kreditfakturer bokförs. Om den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående moms jämkas avdraget genom att redovisad ingående moms för den aktuella redovisningsperioden ökas.

Lös egendom

När det gäller maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar samt hyres- och bostadsrätter ska jämkning alltid ske för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats eller överlåtelsen skett. Om ett räkenskapsår omfattar tiden 1 juli–30 juni och en händelse som medför att jämkning ska ske inträffar under detta räkenskapsår ska jämningsperioderna således redovisas för redovisningsperioden juli.

Fastigheter

Beträffande fastigheter gäller att jämkning på grund av ändrad användning ska ske vid motsvarande tidpunkt som för lös egendom, dvs. för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats.

Men vid överlåtelse av fastighet ska jämkning ske för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett. Det har inte bedömts lämpligt att låta jämningsperioderna anstå lång tid i dessa fall då fråga kan vara om betydande skattebelopp och överlåtaren kanske inte ens är skattskyldig enligt ML efter överlåtelsen.

Om överlåtarens redovisningsperiod för moms är helt beskattningsår gäller dock den huvudregel som tillämpas för lös egendom och vid ändrad användning av fastighet, dvs. den första

Konkurs

redovisningsperioden efter det räkenskapsår då överlåtelsen skett.

Om den skattskyldige försätts i konkurs ska avdrag i förekommande fall jämkas för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Tar konkursboet senare över rättigheter och skyldigheter att jämka ska ändring ske av det jämningsbelopp som konkursgäldenären redovisade för den period konkursbeslutet meddelades. Konkursboet redovisar jämkning efter samma principer som gäller för övriga skattskyldiga dvs. för de perioder som framgår ovan.

23.12 Övergångsbestämmelser

De bestämmelser om jämkning som behandlats i det föregående gäller från den 1 januari 2001. Utgångspunkten för övergångsbestämmelserna i SFS 2000:500 och 2000:1358 har varit att övergången till de nya bestämmelserna ska ske så smidigt som möjligt. Avsikten är att äldre och nya bestämmelser så lite som möjligt ska tillämpas parallellt i samband med övergången.

Äldre bestämmelser ska tillämpas på förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär att om en ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara sker före den 1 januari 2001, ska de äldre bestämmelserna om jämkning gälla. När det gäller t.ex. överlåtelse före den 1 januari 2001 av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska de äldre bestämmelserna om återföring och inte de nya jämningsbestämmelserna gälla.

Beträffande vad som gäller i de fall en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet enligt äldre bestämmelser överläts före ikraftträdandet den 1 januari 2001 men med tillträde för köparen under år 2001 eller senare har RSV uttalat följande i skrivelse 2000-12-22, dnr 1120-00/100.

”Med hänsyn till RSV:s tidigare ställningstagande och mot bakgrund av hur reglerna tidigare tillämpats bör, enligt RSV:s uppfattning, övergångsbestämmelserna tolkas så att med tidpunkten för överlåtelse avses tidpunkten för frånträdet, även i de fall köpekontrakt undertecknats före år 2001 och frånträdet sker efter år 2000. En förutsättning är dock att den tidigare fastighetsägaren kvarstår som frivilligt skattskyldig tills han

frånträder fastigheten. RSV:s ställningstagande innebär att i dessa fall ska de nya jämningsbestämmelserna tillämpas i stället för återföring.”

Om ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara sker den 1 januari 2001 eller senare men förvärvet av varan (även ny-, till- eller ombyggnad av fastighet) skett före den 1 januari 2001, gäller de tidigare reglerna avseende definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringsstid samt hur jämkningen ska utföras. Korrigeringsstiden blir således i dessa fall 5 respektive 6 år från förvärvet eller från det att ny-, till- eller ombyggnaden gjordes.

De nya bestämmelserna om jämkning i samband med konkurs som bl.a. innebär att ett konkursbo kan ta över gäldenärens jämningskyldighet gäller endast i de fall då konkursbeslutet meddelats den 1 januari 2001 eller därefter.

Intygsmoms som en fastighetsägare fått avdrag för på grund av förvärv av en fastighet ska jämkas om fastigheten överläts eller dess användning ändras den 1 januari 2001 eller senare. Jämkning ska dock endast göras beträffande den del av det avdragna beloppet som motsvarar återstående korrigeringsstid. Korrigeringsstiden ska beräknas med utgångspunkt från den tidpunkt då fastighetsägaren blev frivilligt skattskyldig för den lokal till vilken intygsmomsen hänför sig.

Den återföringskyldighet som åligger en fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig vid ikraftträdandet den 1 januari 2001 övergår vid denna tidpunkt till en skyldighet att jämka enligt de nya bestämmelserna. Dock gäller de tidigare reglerna om definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringsstid samt hur jämkningen ska utföras.

Slutligen framgår av övergångsbestämmelserna (2000:1358) att skattemyndigheten ska besluta att frivillig skattskyldighet som inträtt före den 1 januari 2001 ska upphöra, om ansökan om detta görs före den 1 januari 2002. Detta innebar att en fastighetsägare som ansökte om utträde kom att vara skattskyldig enligt de nya bestämmelserna fram till upphörandedatum och att de bestämmelser i den nya lagstiftningen som reglerar eventuell jämkning vid ändrad användning blev tillämpliga för upphörandet. Den dag då skattskyldigheten upphörde utgjorde utgångspunkt för bedömning av om jämkning skulle ske. Härvid beaktas vad som i övrigt sägs i övergångsbestämmelserna enligt ovan.

23.13 Tillämpning av jämningsreglerna

Hur de nya jämningsbestämmelser som gäller från den 1 januari 2001 tillämpas åskådliggörs med följande exempel. Ytterligare exempel på tillämpningen av jämningsbestämmelserna finns i avsnitt 21.12.1.3 som handlar om jämkning i samband med frivillig skattskyldighet.

Ändrad användning av lös egendom

Exempel 1

År 1

Ett företag med s.k. blandad verksamhet har under året anskaffat en maskin för 500 000 kr inkl. moms 100 000 kr. Avdrag för ingående moms medges med 75 000 kr, eftersom maskinen till 75 % används i den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

År 2

Användningen av maskinen förändras. Det konstateras vid årets slut att den till 79 % nyttjats i den verksamhetsgren som medför skattskyldighet. Ingen jämkning ska företas eftersom förändringen understiger 5 procentenheter (8 a kap. 5 § 2 p. ML).

År 3

Användningen ändras så att maskinen konstateras ha nyttjats till 90 % i den verksamhetsgren som medför skattskyldighet. Maskinen är en s.k. investeringsvara eftersom den ingående momsen vid förvärvet uppgick till minst 50 000 kr. Jämkningsåret, år 3, är inom den s.k. korrigeringstiden. Ursprungsbeloppet uppgår till 100 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen är 15 % (75–90). Jämkningsbeloppet för år 3 kan därför beräknas till en femtedel (korrigeringstiden 5 år) av 15 % av ursprungsbeloppet 100 000 kr dvs. till 3 000 kr. Jämkning görs i deklarationen för den första redovisningsperioden år 4 genom att ytterligare avdrag för ingående moms med 3 000 kr tillgodoförs.

År 4

Användningen ändras på nytt så att maskinen konstateras ha nyttjats till 40 % i den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter

förändringen är 35 % (75–40). Jämkningsbeloppet för år 4 kan därför beräknas till en femtedel av 35 % av ursprungsbeloppet 100 000 kr dvs. 7 000 kr. Jämkningsen gör i deklarationen för den första redovisningsperioden år 5 genom att avdrag för ingående moms minskas med 7 000 kr.

År 5

Användningen under året konstateras ha varit densamma som under anskaffningsåret. Jämkning blir därför inte aktuell.

År 6

Maskinen säljs under året. Eftersom korrigeringsstiden gått till ända sker ingen jämkning (8 a kap. 6 § ML).

Försäljning av lös egendom

Exempel 2

Ett företag har år 1 anskaffat en maskin för 925 000 kr inkl. moms med 185 000 kr. Eftersom företagets verksamhet är blandad har avdrag vid förvärvet medgetts med 40 % eller med 74 000 kr. Maskinen avyttras år 4 för 400 000 kr, varvid utgående moms redovisas med 100 000 kr, dvs. 25 % av 400 000 kr.

Maskin utgör en s.k. investeringsvara eftersom den ingående momsen vid förvärvet översteg 50 000 kr. Försäljningen sker inom korrigeringsstiden.

Enligt bestämmelserna i 8 a kap. 4 § 1 st. 3 p. ML ska jämkning ske vid avyttring av lös egendom om omsättningen är skattepliktig och under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt. Förutsättningar för jämkning på grund av avyttring av maskinen föreligger således.

Ursprungsbeloppet är 185 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten på grund av avyttringen utgör 60 % (40–100). Återstoden av korrigeringsstiden är 2 år (åren 4 och 5).

Det belopp varmed jämkning ska ske utgör då 2/5 (återstoden av tiden) av 60 % av ursprungsbeloppet 185 000 kr dvs. 44 400 kr.

Eftersom detta jämkningsbelopp understiger det spärrbelopp för jämkning som anges i 8 a kap. 9 § ML ska det ursprungliga avdraget 74 000 kr höjas med 44 400 kr.

Ändrad användning av fastighet

Sammanlagt avdrag uppgår då till 118 400 kr. Det ytterligare avdraget 44 400 kr på grund av jämkning vid avyttringen av maskinen görs i skattedeklarationen för den första redovisningsperioden år 5 (året efter jämningsåret).

Exempel 3

År 1

Fastighetsägaren, som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av hela byggnaden, genomför år 1 en ombyggnad av sin kontorsbyggnad. Avdrag sker således för hela den ingående momsen 200 000 kr som belöper på utförda byggnadsåtgärder. De utförda åtgärderna har berört byggnadens fyra lika stora lokaler i lika stor omfattning.

År 2

Det sker inte någon förändring av användningen av byggnaden. Jämningsgrund föreligger därför inte.

År 3

Hysesgästen i en av lokalerna flyttar ut och fastighetsägaren hyr i fortsättning ut denna lokal till en hyresgäst som bedriver momsfri verksamhet. Den frivilliga skattskyldigheten upphör därför för aktuell lokal. Byggnadens användning i momspliktig verksamhet minskar således till 75 %.

Ombyggnaden utgör en investeringsvara eftersom den ingående momsen på kostnaderna för åtgärderna uppgått till minst 100 000 kr. Det år den förändrade användningen sker är inom korrigeringstiden. Grund för jämkning föreligger därför.

Ursprungsbeloppet för hela ombyggnaden uppgår till 200 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen är 25 % (100-75). Jämningsbeloppet för år 3 kan därför beräknas till en tiondel (korrigeringstiden 10 år) av 25 % av ursprungsbeloppet 200 000 kr, dvs. till 5 000 kr.

Jämningsbeloppet redovisas som en minskning av den ingående momsen med 5 000 kr i skattedeklarationen för den första redovisningsperioden år 4.

Åren 4–10

Om samma förhållanden föreligger under dessa år som vid utgången av år 3 sker på motsvarande sätt jämkning genom att den ingående momsen minskas med 5 000 kr för vart och ett av åren.

Överlåtelse av verksamhet

Exempel 4

En fastighet används till 50 % i företagets momspliktiga verksamhet. Fastigheten omfattas inte av frivillig skattskyldighet. På grund av tidigare ändrad användning med avseende på avdragsrätten för ingående moms sker jämkning genom att återbetalning av moms årligen görs med 5 000 kr.

Fastigheten överläts inom korrigeringsstiden i samband med att överlåtelse sker av hela verksamheten under sådana förutsättningar att överlåtelsen är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML.

Förvärvaren är skattskyldig för moms och övertar därför överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11 § ML. Detta innebär också att förvärvaren ska fortsätta den årliga jämkning som överlåtaren varit skyldig att göra på grund av tidigare ändrad användning.

Överlåtaren ska till förvärvaren lämna över en sådan särskild handling som avses i 8 a kap. 15 § ML. Av denna handling ska sådana uppgifter framgå att förvärvaren dels kan fullgöra sin skyldighet att jämka tidigare avdrag för ingående moms och dels i förekommande fall kan utnyttja sin rätt att genom jämkning tillgodoföra sig ytterligare avdrag för ingående moms.

Överlåtelse av fastighet

Exempel 5

År 1

En byggnad uppförs under året och används i sin helhet i momspliktig verksamhet. Fastighetsägaren gör därför avdrag för ingående moms med 1 milj. kr, dvs. för hela den ingående moms som belöper på uppförandet av byggnaden.

År 2

Ingen överlåtelse eller ändrad användning som har betydelse för avdragsrätten för ingående moms sker. Skäl för jämkning föreligger inte.

År 3

Överlåtelse av fastigheten sker till en förvärvare som själv är skattskyldig för moms. Avtal om att överlåtaren ska jämka ingående moms på grund av själva överlåtelsen träffas inte mellan parterna varför förvärvaren övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML.

Eftersom det inte skett någon förändrad användning av fastigheten under överlåtarens innehavstid ska denne inte heller jämka på grund av sådana ändringar.

Överlåtaren ska till förvärvaren lämna över en sådan särskild handling som avses i 8 a kap. 15 § ML. Av denna handling ska sådana uppgifter framgå att förvärvaren dels kan fullgöra sin skyldighet att jämka tidigare avdrag för ingående moms och dels i förekommande fall kan utnyttja sin rätt att genom jämkning tillgodoföra sig ytterligare avdrag för ingående moms.

Förvärvaren tar fastigheten i sin helhet i bruk i en momspliktig verksamhet varför någon jämkning för år 3 inte heller blir aktuell hos denne.

År 4

Ingen överlåtelse eller ändrad användning som har betydelse för avdragsrätten för ingående moms sker. Skäl för jämkning föreligger inte.

År 5

Överlåtelse av fastigheten sker till en förvärvare som inte är intresserad av att ta över överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka. Anledningen till att förvärvaren inte vill överta ansvaret för jämknningen är att denne inte avser att använda fastigheten i momspliktig verksamhet. Parterna har därför i samband med fastighetsöverlåtelsen särskilt avtalat om att överlåtaren ska jämka.

Fastigheten är en investeringsvara eftersom den ingående momsen på uppförandekostnaden uppgick till

minst 100 000 kr. Överlåtelsen sker inom korrigerings-tiden som är 10 år för fastigheter.

Ursprungsbeloppet är 1 milj. kr och skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdrags-rätten efter försäljningen är 100 % (100-0). Fastighets-försäljningen innebär ju att någon användning i momspliktig verksamhet inte längre sker och att avdragsrätten för ingående moms avseende fastigheten därmed upphör.

Det årliga jämningsbeloppet utgör 1/10 (korrigerings-tiden) av 100 % (förändringen) av 1 milj. kr (ursprungs-beloppet) dvs. 100 000 kr.

Vid överlåtelse av investeringsvaror ska enligt 8 a kap. 7 § ML jämkningen fullgöras vid ett enda tillfälle och avse återstoden av tiden. Den återstående delen av korrigeringstiden är 6 år (åren 5–10).

Överlåtarens totala jämningsbelopp beräknas därför till 600 000 kr (6 år à 100 000 kr). Redovisningen av detta jämningsbelopp sker enligt bestämmelserna i 13 kap. 28 a § ML i den andra perioden efter den då över-låtelsen skedde.

Överlåtelse av fastighet med "äldre" investeringar

Exempel 6

En fastighetsägare som själv bedrivit momspliktig verksamhet i en centralt belägen kontorsfastighet säljer i april år 2001 fastigheten till ett fastighetsbolag som har för avsikt att bygga om fastigheten till bostadslägenheter. Köparen är därför inte intresserad av att överta den jämningskyldighet för ingående moms som avser fastigheten.

Efter genomgång av sin redovisning sedan år 1995 konstaterar fastighetsägaren att investeringar i form av ombyggnader skett för respektive år med följande totalbelopp. Räkenskapsåret utgörs av kalenderår.

År	Kostnad, exkl. moms
1995	500 000 kr
1997	900 000 kr
2001	800 000 kr

Avdrag har skett för all den ingående moms som belöper på bygnadsarbetena.

Överlåtelsen av fastigheten får följande konsekvenser.

Vid överlåtelse av en investeringsvara efter ikraftträdandet av de nya reglerna men då förvärvet av varan skett före den 1 januari 2001 ska äldre bestämmelser beträffande definition av investeringsvara och beräkning av korrigeringsperiod tillämpas (punkt 3 i övergångsbestämmelserna). Av äldre bestämmelser i 8 kap. 16 a § ML framgår att fastigheter utgör investeringsvaror om anskaffningskostnaden överstiger 200 000 kr. Vidare framgår av äldre lydelse av 8 kap. 16 c § ML att korrigeringsperioden för fastigheter är sex år.

För de ombyggnader som genomfördes 1995 löpte korrigeringsperioden således ut vid utgången av år 2000 varför någon jämkningsskyldighet inte föreligger för den ingående moms som avser dessa ombyggnader.

Ombyggnaderna som skedde år 1997 utgör en investeringsvara och överlåtelse sker inom korrigeringsperioden varför jämkning av ingående moms ska ske för denna investering. Momsen på kostnaderna uppgår enligt bokföringen till 225 000 kr och återstoden av korrigeringsperioden är två år (åren 2001 och 2002). Belopp att jämkas på grund av 1997 års investeringar med anledning av försäljningen utgör därför $2/6 \times 225\,000$ kr, dvs. 75 000 kr.

Ombyggnaderna under år 2001 har skett efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna och ska således bedömas enligt dessa. Ombyggnaderna utgör en investeringsvara eftersom den ingående momsen på byggkostnaderna överstiger 100 000 kr. Försäljning sker inom korrigeringsperioden som är tio år. Förutsättningar för jämkning föreligger därför. Den ingående momsen på bygnadsarbetena uppgår enligt bokföringen till 200 000 kr. Av bestämmelserna i 8 a kap. 7 § ML framgår att det räkenskapsår under vilket en överlåtelse av en investeringsvara sker ska räknas in i korrigeringsperioden. Detta innebär att jämkning ska ske med hela den ingående momsen avseende investeringarna år 2001.

Eftersom det är fråga om överlåtelse av en investeringsvara ska jämkning ske vid ett tillfälle och i detta fall för

perioden juni 2001 (13 kap. 28 a § ML). Jämkning sker då genom återbetalning med 275 000 kr (75 000 och 200 000).

23.14 Äldre bestämmelser

De äldre jämningsbestämmelserna som gällde före den 1 januari 2001 återfanns i 8 kap. 16 a–f §§ ML. När redovisning av jämkningen skulle ske var även tidigare reglerat i 13 kap. 28 a § ML.

Dessa äldre bestämmelser innebar i huvudsak följande.

8 kap. 16 c § ML

Bestämmelserna kan sägas syfta till att åstadkomma rätt avdrag sett över en längre period, sex år för fastigheter och fem år för övriga investeringsvaror. I korrigeringsstiden inräknas det räkenskapsår under vilket varan förvärvats. Ingående moms hänförlig till förvärv av t.ex. en maskin som anskaffats under 1995 kan således inte bli föremål för jämkning efter 1999 vid kalenderår som räkenskapsår. På motsvarande sätt gäller att vid ett räkenskapsår som exempelvis omfattar tiden 1 juli 1995–30 juni 1996, under vilket ombyggnad av en fastighet sker, löper korrigeringsstiden ut den 30 juni 2001.

13 kap. 28 a § ML

Jämknigen görs i deklarationen för den första redovisningsperioden under året efter det räkenskapsår (jämningsåret) under vilket den ändrade användningen eller avyttringen ägt rum.

Det är endast ingående moms hänförlig till förvärv gjorda fr.o.m. den 1 januari 1995 som kan bli föremål för jämkning. Med avdragsrätt jämställs rätt till återbetalning.

8 kap. 16 a § ML

Med investeringsvaror förstås

- maskiner, inventarier och liknande tillgångar, vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr exkl. moms, samt
- fastigheter, inkl. ny-, till- eller ombyggnad, vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr under ett beskattningsår.

Till ombyggnad räknas även sådana byggnadsåtgärder som enligt bestämmelserna i 23 § anv. p. 3 KL är hänförliga till det s.k. utvidgade reparationsbegreppet.

(Tidigare bestämmelser i 23 § anv. p. 3 KL återfinns numera i 19 kap. 2 § IL.)

Som investeringsvara räknas också en hyresgästs ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Detta innebär t.ex. att en jämnings-situation kan uppkomma om en hyresgäst överlåter byggnation till fastighetsägare.

Beloppsgränsen 200 000 kr gäller för varje enskild vara. Ett inköp av t.ex. två körskolebilar för 150 000 kr per styck grunder således ingen rätt eller skyldighet att tillämpa jämningsreglerna.

Vidare bör gälla att moms, som inte är avdragsgill som ingående moms, ska läggas till anskaffningsvärdet vid bedömning av investeringens storlek. Om t.ex. en vara anskaffas till ett pris av 240 000 kr inkl. moms 48 000 kr och avdrag vid förvärvet medgivits med hälften, 24 000 kr, uppgår den jämningsgrundande anskaffningskostnaden till 216 000 kr.

8 kap. 16 b § ML

Jämkning ska ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten

1. minskar i förhållande till den avdragsrätt som förelåg vid förvärvet, eller
2. ökar i förhållande till den avdragsrätt som förelåg vid förvärvet.

Jämkning ska vidare ske

3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, samt
4. om en fastighet avyttras för vilken avdragsrätt förelegat vid förvärvet.

Effekten av jämningsreglerna är således beträffande punkterna 1 och 4 att avdragsrätten minskar och beträffande punkterna 2 och 3 att avdragsrätten ökar i förhållande till den ursprungligen medgivna.

**Uttagsbeskattning
8 kap. 16 e § 1 st.
ML**

Om en vara förs över till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning kan uttagsbeskattning komma i fråga. Så är fallet enligt bestämmelserna i 2 kap. 2 § 2 p. ML om avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat vid förvärvet av varan. Den förändrade användningen av varan som överföringen innebär ska inte föranleda jämningsreglerna av ingående moms. I och med uttagsbeskattningen anses nödvändig korrigering genomförd.

- Verksamhetslokal** Ingående moms som blivit återförd i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. ML om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet ska inte heller den bli föremål för jämkning. Avdrag för s.k. intygsmoms som inte gjorts inom ramen för 9 kap. ML kan däremot bli föremål för jämkning.
- Spärregel**
8 kap. 16 d § 3 st.
ML Om en annan vara än en fastighet avyttras ska jämkning ske om förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, se 8 kap. 16 b § 3 p. ML. Spärregeln innebär att jämningsbeloppet inte får överstiga den utgående moms som föranleds av den aktuella försäljningen av varan.
- 8 kap. 16 e § 2 st.**
ML Ändrad användning av en investeringsvara ska föranleda jämkning av ingående moms endast om ändringen föranleder höjning eller sänkning av avdraget med minst 10 procent.
- Konkurs** Den omständigheten att en jämningsgrundande händelse inträffar efter det att den skattskyldige försatts i konkurs hindrar inte att jämkning ska ske. Det är i dessa fall konkursboet som är skyldigt att göra jämningsen.
- Överlåtelse av verksamheten,**
8 kap. 16 f § ML Sådan överlåtelse av verksamheten som undantas från skatteplikt i enlighet med bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML utgör inte en händelse som föranleder jämkning av ingående moms. Den som förvärvar verksamheten övertar säljarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning.
- När det gäller överlåtelser av fastigheter har SRN i två förhandsbesked ansett att jämningskyldighet inte föreligger när fastigheterna överläts under sådana omständigheter att dessa ingår i en från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML undantagen överlåtelse.
- I det ena förhandsbeskedet 1999-09-28 bedömde SRN att jämkning inte skulle ske vid överlåtelse av fastighet när denna ingick bland de tillgångar som överläts vid en fusion.
- I det andra förhandsbeskedet 1999-12-22 ansåg SRN att bestämmelserna i 8 kap. 16 f § ML ska tolkas så att jämkning inte heller ska ske när fastigheter, för vilka säljaren är frivilligt skattskyldig, överläts under sådana omständigheter att en hel verksamhet avseende fastighetsförvaltning överläts.
- Inget intyg** Det bör noteras att reglerna om jämkning inte har någon motsvarighet till det förfarande med intyg om återförd skatt som gäller i fråga om frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet, jfr 9 kap. 4 § ML.