

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.

I en dom 2000-09-21, mål nr 2817-1998, har kammarrätten i Sundsvall haft att ta ställning till vad som avses med det i ML angivna begreppet uthyrning. Kammarrätten har därvid funnit att, i avsaknad av uttalanden i förarbetena till ML, begreppet hyra inte bör ges någon annan betydelse än den begreppet har i JB. 12 kap. JB har rubriken "Hyra". I 1 § av nämnda kapitel framgår att kapitlet avser avtal genom vilka hus eller delar av hus upplåts till nyttjande mot ersättning. I det av kammarrätten prövade mål-

et var förutsättningen den att upplåtelsen av den ifrågavarande fastigheten var vederlagsfri. Kammarrätten fann därvid att någon uthyrning inte förelåg.

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.

EG-rätt

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.

Genom bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i ML har Sverige utnyttjat den möjlighet till valfrihet som artikel 13 C i sjätte direktivet medger.

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 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.

Vissa möjligheter införs att begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Detta gäller dels i samband med överlåtelse av fastighet och dels, enligt övergångsreglerna, mera generellt under en övergångsperiod.

**Lagrum av
särskild betydelse**

Bestämmelser med särskild betydelse för den frivilliga skattskyldigheten finns i 1 kap. 11-12 §§, 3 kap. 3 § andra och tredje styckena 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 19.3. 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. RSV anser att en byggnad som med någorlunda grad av säkerhet kan bedömas komma att finnas kvar på fastigheten i minst fem år bör anses som byggnad för stadigvarande bruk. Vid bedömningen av om en byggnad är tillfällig eller inte, kan beslut angående fastighetstaxeringen och meddelade byggnadslov vara vägledande för bedömningen. Om byggnadslov beviljats för byggnaden för mer

än fem år, men det är uppenbart att den kommer att avlägsnas under något av de närmaste åren bör den betraktas som tillfällig.

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

Lokal

Yta i byggnad bör enligt RSV:s 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 RSV 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. RSV 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 för-

längs 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 RSV, 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 förklarar frivilligt skattskyldig. B:s uthyrning till C får – med hänsyn till C:s hyrestid hos A – anses uppfylla det s.k. stadigvarande kravet.

**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 ovan nämnda organisationer.

Uthyrning på deltid

En förutsättning för att uthyrningen ska anses ha skett för stadigvarande användning anser RSV 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 §,
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

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

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.

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.

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

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 19.3.

**Tomträts-
innehavare**

Med fastighetsägare likställs tomträtsinnehavare.

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 överlåts 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 vidare-
uthyrning**

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 (ej överklagat) 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.

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 avser frågan om avdrag. RR fastställde förhandsbeskedet i dom 2002-11-14, mål nr 7467-2001. 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 SKM.

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 ifrågasvarande hyres- eller bostadsrätt.

21.4 Uppförandeskede

Förutsättningar

Frivillig skattskyldighet kan 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 omfatt-

ande 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 RSV:s mening hänsyn tas till fastighetsägarens ekonomiska situation. Ett belopp som för en fastighetsägare inte kan ses som avsevärt kan vara avsevärt för en annan.

RSV anser att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede även kan medges avseende enstaka lokaler i byggnaden, dock 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 för-

hållandevis nära ansökningstidpunkten bör tillmätas större betydelse än äldre anmärkningar.

Avslagsbeslut

Om SKM anser att omständigheterna är sådana att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inte bör medges, meddelar SKM avslagsbeslut. Se vidare i Handledning för mervärdes-skatteförfarandet 2003 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 RSV 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 jämk-

ning till fastighetsägarens fördel kan komma ifråga. I den ovan nämnda 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 SKM efter hyresgästens tillträde utan ska ha lämnats in dessförinnan.

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

Upphävande av beslut

SKM 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 SKM:s 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.

RSV:s 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 RSV att beslut om upphörande av frivillig skattskyldighet kan avse såväl hel som del av fastighet.

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 angetts 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 SKM eller den senare dag som sökanden angett.

Övriga fall

Här inryms t.ex. fall då byggnad uppförts och ansökan om frivillig skattskyldighet först därefter lämnas till SKM. 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.

I dessa fall inträder den frivilliga skattskyldigheten den dag då ansökan inkommer till SKM eller den senare dag som sökanden angett, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrätts-havaren 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 SKM 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 RSV att hyresgäst inte har rätt till avdrag för som moms oriktigt betecknade belopp.

21.6 Beskattningsunderlag

Allmänt

Skatt ska tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget utgörs av den totala hyresersättningen inklusive skatt minskad med 20 procent. 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 televisionssändningar. 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. 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 ej överklagat 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 erlägger en hyra som är subventionerad i sådan omfattning att hyresbeloppet understiger självkostnaden för den som hyr ut lokalerna, kan i vissa fall uttagsbeskattning hos denne

komma ifråga. Bestämmelser om sådan uttagsbeskattning finns i 2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML. Av nämnda lagrum framgår dock att uttagsbeskattning inte ska ske om nedsättningen är marknadsmässigt betingad. Uttagsbeskattning torde därför som regel inte komma ifråga exempelvis vid sådana introduktionserbudanden som innebär att nya hyresgäster får hyresfrihet eller mycket låg hyra under en begränsad tid. Uttagsbeskattningsreglerna blir normalt tillämpliga endast om uthyrare och hyresgäst har intressegemenskap och hyresnedsättningen därutöver inte är marknadsmässigt betingad. Uttagsbeskattning kan aktualiseras även om den som beviljas förmånen av den låga hyran är den ende hyresgästen.

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 Faktureringsskyldighet

Allmänt 11 kap. 2 och 5 §§ ML.

Den som är skattskyldig enligt ML ska utfärda faktura eller jämförlig handling för varje omsättning som medför skattskyldighet och görs mot ersättning. Motsvarande gäller vid förskottsbetalningar för sådana omsättningar. Beträffande fakturering se vidare avsnitt 17.

Uppgifter på hyresavi

RSV anser att hyresavi utgör med faktura jämförlig handling om avin innehåller de uppgifter som är föreskrivna i 11 kap. 5 § ML. Avin ska då innehålla uppgift om ersättningen, skattens belopp, utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras, vad transaktionen avser, dvs. vilken lokal och hyresperiod aviseringen avser och den skattskyldige utställarens registreringsnummer till moms.

Mindre belopp

I 11 kap. 5 § 2 st. ML anges att i faktura eller jämförlig handling som avser mindre belopp vissa uppgifter får utelämnas. RSV anser inte att bestämmelsen bör tillämpas beträffande hyresavier.

Retroaktivt avdrag för annans ingående moms 11 kap. 2 a, 3 samt 5 d §§ ML

I vissa fall har förvärvare av fastighet (även hyresrätt och bostadsrätt) rätt till s.k. retroaktivt avdrag för överlåtarens 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 med faktura jämförlig handling. Denna ska innehålla uppgifter om den ingående moms som hänför sig till ny-, till- eller om

byggnad 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 11 kap. 5 § 1 st. 7 p. ML kan anses uppfyllt. Där föreskrivs att handlingen ska innehålla ”övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning”.

**Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka
11 kap. 9, 10 och 11 §§ ML
8 kap. 20 § ML**

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. RSV 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 angetts 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.

RSV anser att hyresavtal inte bör betraktas som en med faktura jämförlig handling. Ett hyresavtal är i första hand en handling som reglerar hyresvillkoren avseende viss tid eller tills vidare. Avdrag för ingående moms bör enligt RSV:s mening inte medges då det grundas enbart på ett hyresavtal. Rätten till avdrag ska styrkas med exempelvis hyresavi 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 RSV:s 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 aviserar i december hyror för det första kvartalet följande år. En hyresgäst betalar hyran den 30 december. Betalningen gottskrivs hyresvärdens post-

girokonto 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 hyresavi 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 SKM 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 SKM 2001-02-01. Hyresgästen har då tillträtt lokalen. SKM fattar beslut 2001-03-15 att frivillig skattskyldighet ska gälla fr.o.m. 2001-02-01. 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.

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, trappuppgångar, 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 lokal-

ytorna 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 % (40 : 1 000). Hade fördelning utifrån produktionskostnaden överhuvudtaget inte varit möjlig i fallet, hade hela den ingående momsen 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. Hyresvärden 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

RSV har i skrivelse 2001-08-10, dnr 8325-01/100, lämnat sin syn på frågan om rätt till avdrag för moms på mäklararvode vid köp respektive försäljning av fastighet. Skrivelsen 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 RSV:s skrivelse 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.

Lagerhållning

RSV 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 § 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 där- efter gäller samma möjlighet för andra som förklarats frivilligt skattskyldiga, såsom t.ex. för första- och andrahandshyresgäster.

Uppförandeskede	<p>För de som förklarats frivilligt skattskyldiga under s.k. uppförandeskede gäller inte bestämmelserna om retroaktivt avdrag. Dessa erhåller i stället avdrag för den ingående momsen enligt de allmänna reglerna. Som framgår av 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.</p>
Ny-, till och ombyggnadsarbeten	<p>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.</p> <p>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.</p>
Tidsgräns	<p>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.</p>
Ej tagits i bruk	<p>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 momsfrött eller tagits i anspråk för egen momsfrö 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.</p> <p>Frivillig skattskyldighet kan medges tidigast från den dag ansökan kommer in till SKM, 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 SKM innan nämnda tillträdesdag. Om ansökan kommer in någon tid efter tillträdesdagen skulle den frivilliga skattskyldigheten kunna gälla först fr.o.m.</p>

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.

En sådan effekt anser RSV inte 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.

RSV anser att retroaktivt avdrag bör kunna medges i de fall uthyrning till hyresgäst som är skattskyldig har pågått en kort tid innan ansökan om frivillig skattskyldighet kommit in till SKM. I de fallen anser RSV att det är fråga om en och samma verksamhet som pågår såväl före som efter ansökningsdagen. Med kort tid avses här att ansökan kommit in till SKM kalendermånaden efter den då hyresgästen tillträdde lokalen. Att ansökan kommer in till SKM ett fåtal dagar efter utgången av nämnda kalendermånad bör inte heller medföra att retroaktivt avdrag inte medges.

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 ifrågavarande ingående momsens avser. RSV anser att sådan skattskyldighet inte lägger hinder i vägen för retroaktivt avdrag hos förvärvaren av fastigheten.

Å contofakturor

Det förhållandet att moms debiterats i å contofakturor 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 å contofakturor för en sådan entreprenad.

Exempel

En byggnadsentreprenad påbörjas i slutet av år 2001. Under år 2002 erlägger byggherren å contobelopp 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 momsen 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 momsen 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 förhandsbesked 2001-11-21, som överklagades av RSV har SRN ansett avdragsförbudet beträffande stadigvarande bostad

inte vara tillämpligt vid bolags uthyrning av byggnader till hotellföretag. RR fastställde förhandsbeskedet i dom 2002-11-14. mål nr 7467 –2001.

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). Av övergångsbestämmelserna till den ändrade lagstiftningen framgår också att vissa möjligheter finns att träda ur systemet med frivillig skattskyldighet under förutsättning att ansökan har gjorts före den 1 januari 2002. Se avsnitt 21.15.

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 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 RSV att den frivilliga skattskyldigheten bör kvarstå. Avdragsrätt föreligger då för den ingående momsen 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 SKM. Skattskyldigheten upphör på grund av faktiskt inträffade omständigheter. Anmälan ska göras till SKM om förhållande som gör att den frivilliga skattskyldigheten upphör. Sådan anmälan kan göras på blankett RSV 5723.

Outhyrda lokaler

RSV anser att följande bör tillämpas om hyresförhållande upphör beträffande lokal för vilken frivillig skattskyldighet föreligger och lokalen därefter står tom.

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 RSV 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 RSV 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. SKM 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 SKM:s beslut om frivillig skattskyldighet något medgivande inte skulle ha getts.

RSV:s 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

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

fastighetsägaren under den tid byggnationen pågår ändrar planerna för denna till att – helt eller delvis – avse bostäder i stället för lokaler.

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 SKM. Dock ska SKM 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 RSV 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.

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

Om utträde begärts och beviljats, kan enligt RSV:s 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 SKM av såväl den tidigare som den nye ägaren. Sådan anmälan kan göras av överlåtaren på blankett RSV 5722 och av förvärvaren på blankett RSV 5721.

21.12 Korrigerings 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 fastighetsuthyr-

ning, 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 erhöll 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 göras 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 dubbelkorrigerig 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 korrigerig 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 kan överlåtelsen utlösa 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 korrigeringstiden 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.

Hyres- 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 hittillsvarande 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 RSV:s 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 SKM 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**

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 uppförande-

9 kap. 11 § ML

skedet trots att utgående moms på uthyrningar kommer att redovisas först när byggnaden senare tagits i anspråk för uthyrning.

I avsnitt 21.11 anges att SKM 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 jämnings- 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 jämningsbestämmelserna.

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 hänförs 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 jämnings- 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

	<p>helt föranlett av lagtekniska skäl. I praktiken handlar det helt om återbetalning.</p>
Egen skattepliktig verksamhet	<p>Om fastigheten tas i anspråk av fastighetsägaren för användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML ska jämkning inte ske.</p>
Delvis användning i skattefri verksamhet	<p>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. RSV:s uppfattning är att i dessa fall bör de särskilda jämnings- och återbetalningsreglerna i 9 kap. 11 § ML vara tillämpliga ifråga om dessa fastighetsdelar.</p> <p>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.</p>
Outhyrd lokal	<p>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 skyldigheter att jämka från överlåtaren. Dock kan, som anges i avsnitt 21.11, parterna innan tillträdet begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra.</p>
Överlåtelse av fastighet 9 kap. 12 § ML	<p>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.</p> <p>Vad gäller jämkning på grund av ändrad användning som inträffat under överlåtarens innehavstid är dock överlåtaren jämkningsskyldig.</p> <p>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. Jämkningsreglerna ska då fullgöras av förvärvaren enligt de regler som gäller vid ändrad användning.</p> <p>I vissa fall kan fastighetsägare bli skyldig att jämka till följd av åtgärder som vidtagits av hyresgäst eller bostadsrättshavare.</p>

Hyresgästs eller bostadsrättsinnehavares åtgärder
9 kap. 13 § ML

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 kronor som anges i definitionen av investeringsvara i 8 a kap. 2 § 1 st. 2 p. ML gäller för fastighetsägaren och hyresgästen respektive bostadsrättsinnehavaren gemensamt. Jämkning kan alltså komma att ske hos t.ex. fastighetsägaren om denna vidtagit en byggåtgärd med en ingående moms om 60 000 kronor och hyresgäst en åtgärd med ingående moms om 40 000 kronor.

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 ifrågasvarande 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 medgetts

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 korrigeringsstiden.

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 jämkningsen 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 jämningsreglerna 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 kronor 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 kronor. Avdraget fördelas med 20 000 kronor per korrigeringsår. Räkenskapsår = kalenderår.

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

Motsvarande jämningsåtgärder sker sedan för de övriga år av korrigeringstiden som den skattefria 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 kronor. 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 kronor (3 lokaler à 400 000 kronor). Avdraget fördelas med 120 000 kronor per år under korrigeringstiden.

2. År 5 medges genom jämkning avdrag med 40 000 kro-

nor avseende den del som belöper på år 5 av den ingående momsens för byggnationen av lokal 4 (momsen 400 000 kronor på kostnaden för byggnationen av lokal 4 fördelas på 10 korrigeringsår med 40 000 kronor 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.

Lagrum: 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 momsens uppgår till 500 000 kronor. 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. Resterrande 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 kronor enligt bestämmelserna om retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § ML. Beloppet fördelas på 10 korrigeringsår (räkenskapsår) med 25 000 kronor 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 kronorna för det räkenskapsåret ska då ”jämkas bort”. Jämkningsen 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.

Lagrum: 8 a kap. 2, 4, 7, 8 och 10 §§ ML samt 9 kap. 7, 8 och 11 § ML och 11 kap. 2 a, 3 och 5 d §§ ML samt 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 4

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Jämkning och återbetalning.

Förutsättningar:

År 1 påbörjar A uppförande av en byggnad som han avser att hyra ut. Byggnaden ska innehålla fyra lokaler (lokalerna 1-4) och en bostadslägenhet. A ansöker om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede och uppger att han avser att hyra ut samtliga fyra lokaler till skattskyldiga hyresgäster. SKM bifaller den 1 juli år 1 A:s begäran.

A debiteras moms med totalt 4 000 000 kronor, varav 2 000 000 kronor år 1 och lika mycket år 2. SKM återbetalar momsen den 1 augusti år 1 respektive den 1 oktober år 2. Av praktiska skäl antas här att kostnaderna för varje lokal respektive för bostadslägenheten är lika höga.

År 3 färdigställs byggnaden. Korrigeringstiden räknas fr.o.m. år 3. I lokalerna 1-3 flyttar hyresgäster med skattepliktiga verksamheter in och i lokal 4 en hyresgäst med skattefri verksamhet den 1 april. A anmäler till SKM att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra för lokal 4. SKM beslutar med stöd av 9 kap. 11 § ML att A ska återbetala moms senast den 15 juli år 3. A:s räkenskapsår = kalenderår.

Konsekvenser:

1. År 1 medges A avdrag med 1 600 000 kronor (för de fyra lokalerna). För bostadslägenheten medges inget avdrag. Av de 1 600 000 kronorna belöper 400 000 kronor på lokal 4. Det motsvarar 40 000 kronor per år under korrigeringstiden.

2. År 2 medges ytterligare avdrag med 1 600 000 kronor, varav 400 000 kronor för lokal 4. På varje korrigeringsår belöper 40 000 kronor.

3. År 3 upphör den frivilliga skattskyldigheten för lokal 4. För tid fr.o.m. upphörandet ska jämkning ske t.o.m. korrigeringstidens slut och för tid dessförinnan särskild återbetalning. Det innebär i praktiken att A ska återbetala till staten 400 000 kronor med ränta som beräknas fr.o.m. den 1 augusti år 1 t.o.m. den 1 april år 3, och 400 000 kronor med ränta som beräknas fr.o.m. den 1 oktober år 2 t.o.m.

den 1 april år 3. Den frivilliga skattskyldigheten upphör för lokalen den 1 april år 3 då en hyresgäst med skattefri verksamhet flyttar in i lokalen.

Lagrum: 9 kap. 2, 7, 10 och 11 §§ ML. 13 kap. 28 a § ML.

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 kronor avseende momsen 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 momsen belöper 500 000 kronor på lokal 1, 700 000 kronor på lokal 2 och 900 000 kronor 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 kronor för lokal 2 och med 900 000 kronor 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 kronor och sedan för år 4 med 70 000 kronor.
3. År 4 flyttar läkaren från lokal 1 och advokaten flyttar in. Avdrag medges för år 4 genom jämkning med 50 000 kronor.
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 kronor (6 år à 50 000 kronor), och för lokal 2 ska A genom jämkning återbetala till staten 420 000 kronor (6 år à 70 000 kronor). A ska alltså vid överlåtelsen ”slutföra” all jämkning som han påbörjat. Det

presumeras att lokalerna under återstoden av korrigerings-tiden 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 överlåts, men vid förvärvarens ändrade användning av fastigheten framkommer att han fått oriktig uppgift i handling enligt 11 kap. 9 § 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 kronor avseende moms som debiterats på slutfaktura. Samma år uppför han en tillbyggnad och erhåller avdrag för moms avseende denna med 1 000 000 kronor 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 11 kap. 9 § ML. I denna tar han upp den ingående momsen om 9 000 000 kronor, men inte momsen avseende tillbygganden.

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 kronor respektive med 1 000 000 kronor.

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

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

Jämkningsen ska enligt 8 a kap. 12 § 3 st. ML fullgöras av överlåtaren på grund av bristfällig handling enligt 11 kap. 9 § ML.

Lagrum: 8 a kap. 12 § ML, 9 kap. 5, 6 och 7 §§ ML, 11 kap. 9 och 11 §§ 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 iaktas 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 mervärdesskatteförfarandet 2003 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 SKM om han inte redan är registrerad för moms. Anmälan för registrering sker på blankett RSV 4620, Skatte- och avgiftsanmälan.

Ansökan

Den som begär frivillig skattskyldighet ska på blankett RSV 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.

Övertagande av fastighet, underrättelse till SKM

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 SKM ska dock överlåtelsen av fastigheten anmälas. Vidare ska Skatte- och avgiftsanmälan lämnas av den nye fastighetsägaren om han inte redan är registrerad för moms.

Transportköp	RSV 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 jämkningsskyldighet.
Redovisning i skattedeclaration	Redovisning för frivillig skattskyldighet ska ske i skattedeclaration oavsett omsättningens storlek.
Enkelt bolag	Av 23 kap. 3 § SBL framgår att om verksamhet bedrivs genom enkelt bolag, får SKM, efter ansökan av samtliga delägare, besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av moms för hela verksamheten.
Underrättelse till SKM	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 SKM om de ändrade förhållandena. Det bör göras på blankett RSV 5723.
Ändrade förutsättningar	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 jämkningsskyldighet för denne.
Överlåtelse	Överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska anmälas till SKM av både den tidigare och den nye ägaren. Anmälan ska lämnas skriftligt, lämpligen på blankett RSV 5722 för överlåtaren och på blankett RSV 5721 för förvärvaren. Var och en av dem lämnar anmälan till den SKM där han är registrerad eller ska registreras för frivillig skattskyldighet. Köpare som inte tidigare är momsregistrerad måste också anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten.
Om skattskyldiget 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 RSV 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

Allmänt

Som framgår ovan är ändringarna av de bestämmelser som berör den som är frivilligt skattskyldig omfattande. En betydande förändring är att de tidigare s.k. återföringsreglerna upphört och att korrigering av avdrag för ingående moms i fortsättningen enbart sker i form av jämkning. De fastighetsägare som enligt de gamla reglerna i princip varit återföringsskyldiga kan i fortsättningen bli skyldiga att jämka i stället. Den möjlighet som nu införts att i samband med överlåtelse av fastighet överföra överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka till den nye ägaren gäller även i dessa fall.

Det har bedömts angeläget att övergången till de nya bestämmelserna sker så smidigt som möjligt. Den som är frivilligt skattskyldig vid ikraftträdandetidpunkten, den 1 januari 2001, fortsätter som frivilligt skattskyldig utan att särskilt beslut fattas.

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 hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Det innebär t.ex. vid frivillig skattskyldighet att om överlåtelse av fastighet eller ändrad använd-

ning 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 angett 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 frånträdatidpunkten. Återföringsreglerna blir då inte 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 korrigeringsperiod 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 jämningskyldighet) 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. RSV anser att beräkningen av tiden ska ske från det fastighetsägaren blev frivilligt skattskyldig för upplåtelse av den lokal till vilken intygsmomsen hänförs sig.

RSV 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 korrigeringsperiod i vissa fall

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

Vid förvärv före ikraftträdandet har den frivilligt skattskyldige haft anledning att räkna med att korrigeringsperiod av avdrag för moms skulle komma att utlösas enligt de då gällande s.k. återförings-

reglerna 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 korrigeringstiden för jämkning. Utan en särskild övergångsbestämmelse skulle då den skattskyldige – om förvärv gjorts före ikraftträdandet och en jämningsgrundande händelse inträffat efter denna tidpunkt – i vissa fall åläggas korrigering 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 korrigeringstiden.

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

Korrigeringstiden är sex år i dessa fall. Av punkten 8 framgår att tid som förflutit mellan skattskyldighetens inträde och ikraftträdandet ska avräknas. RSV anser att beräkningen ska göras för hela kalenderår. Detta medför att från korrigeringstiden ska avräknas tiden fr.o.m. året för skattskyldighetens inträde till ikraftträdandetidpunkten. De år som avräknats motsvarar den tid under vilken avdragsrätt förelegat. De år som då återstår är de år för vilka jämkning faktiskt ska ske.

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

Nedan följer ett antal exempel som visar för vilka år jämkning kan komma ifråga. Den jämningsgrundande åtgärden utgörs i samtliga exempel av ändrad användning. Principerna i exemplen gäller dock även då den jämningsgrundande händelsen utgörs av överlåtelse av fastighet.

Exempel 1

Frivillig skattskyldighet har inträtt den 1 juli 1997

Ombyggnad har gjorts den 1 november 2000

Ändrad användning har skett den 1 oktober 2001

Eftersom skattskyldigheten har varat i högst sex år ska punkten 8 tillämpas (1 juli 1997 – 1 oktober 2001). Från korrigeringstiden om 6 år ska avräknas 4 år (1997-2000), vilket innebär att den faktiska korrigeringstiden blir 2 år. Jämkning kan ske för åren 2001 och 2002 med 1/6 av beloppet för vart år. Redovisning sker i enlighet med 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 2

Frivillig skattskyldighet har inträtt den 1 juli 1997
Ombyggnad har gjorts den 1 november 2000
Ändrad användning har skett den 1 oktober 2002

Eftersom skattskyldigheten har varat i högst sex år ska punkten 8 tillämpas (1 juli 1997 – 1 oktober 2002). Från korrigeringstiden om 6 år ska avräknas 4 år (1997-2000), vilket innebär att den faktiska korrigeringstiden blir 2 år. Jämkning kan ske för åren 2002 och 2003 med 1/6 av beloppet för vart år. Redovisning sker i enlighet med 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 3

Frivillig skattskyldighet den 1 juli 1997
Ombyggnad den 1 november 2000
Ändrad användning den 1 oktober 2003
Räkenskapsår = kalenderår

I detta fall har den frivilliga skattskyldigheten rent faktiskt pågått i mer än sex år vid tidpunkten för den ändrade användningen (1 juli 1997 - 1 oktober 2003). Detta medför att punkten 8 inte är tillämplig. I stället ska jämkning ske enligt punkten 3, dvs. jämningsreglerna i 8 kap. 16 a § 2 och 3 st., 16 c § och 16 d § ML i dess lydelse före den 1 januari 2001.

Korrigeringsstiden är sex år och räknas fr.o.m. det räkenskapsår under vilket ombyggnaden gjordes, dvs. 2000 och går ut i och med år 2005. Jämkning kan ske för år 2003, 2004 och 2005 med 1/6 av beloppet för vart år.

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.

Emellertid har det bedömts finnas skäl att ge frivilligt skattskyldiga en särskild möjlighet att under en övergångsperiod gå ur systemet med frivillig skattskyldighet. Det är främst reglerna om

jämkning av avdrag för ingående moms som upplevs som komplicerade och svåra att tillämpa. Den fördel i form av avdragsrätt som frivillig skattskyldighet medför kan av vissa upplevas inte kunna uppväga den administrativa börda som jämningsreglerna kan innebära.

Det infördes därför en möjlighet för den som var frivilligt skattskyldig vid ikraftträdandet att före den 1 januari 2002 hos SKM ansöka om upphörande av denna skattskyldighet. Efter en sådan ansökan upphör skattskyldigheten dagen för SKM:s beslut eller den senare dag som myndigheten anger, dock senast den 1 april 2002.

Om den skattepliktiga uthyrningen hade utvidgats efter ikraftträdandet kunde denna uthyrning inte omfattas av beslutet om upphörande. Inte heller kunde någon som blivit ägare till den aktuella fastigheten efter ikraftträdandet ansöka om upphörande.

Några begränsningar till helt utträde anges inte i övergångsbestämmelserna. RSV:s uppfattning är därför att utträde kan begränsas och beviljas även för enstaka fastigheter eller fastighetsdelar.

Den som ansökt om upphörande av skattskyldigheten är frivilligt skattskyldig enligt de nya bestämmelserna fram till upphörandedagen. Tillämpning av jämningsbestämmelserna kan komma att aktualiseras vid upphörandet. Så kan bli fallet bl.a. om uthyrningen fortsätter efter upphörandet av den frivilliga skattskyldigheten.