

Frivillig skattskyldighet för moms vid uthyrning av lokaler

Innehåll

Blanketter	3
Allmänt om fastighetsupplåtelse och moms	3
Omfattning och förutsättningar	4
Vilka kan bli frivilligt skattskyldiga?.....	5
Hur blir man frivilligt skattskyldig?	6
När inträder den frivilliga skattskyldigheten?	7
Skattskyldighet under ett uppförandeskede	8
Beskattningsunderlag	9
Faktureringskyldighet	9
När och hur ska moms på hyror redovisas och dras av?	10
Avdragsrätt för uthyraren	11
När upphör den frivilliga skattskyldigheten?.....	12
Korrigerig av moms genom jämkning	14
Uppgifter till köparen	16

Som huvudregel är uthyrning av lokal och annan upplåtelse av fastighet undantagen från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen. Du har då inte heller rätt att dra av ingående moms för inköp till uthyrningsverksamheten. Du kan dock välja att bli frivilligt skattskyldig för sådan uthyrning och då lägga på utgående moms på hyran. Du får då rätt att göra avdrag för den ingående moms på de kostnader du har för uthyrningen av lokalerna.

För att kunna bli frivilligt skattskyldig ska du vara

- fastighetsägare, bostadsrättshavare, förstahands- eller andrahandshyresgäst och hyra ut eller på annat sätt upplåta
- butikslokaler, kontorslokaler, industrilokaler m.m. eller hela byggnader till hyresgäst som använder lokalen eller fastigheten i momspliktig verksamhet.

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

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

Broschyren beskriver huvuddragen i de regler som gäller. Ytterligare information finns i Handledning för mervärdesskatt (SKV 553) som finns på www.skatteverket.se.

Du kan också ringa Skatteupplysningen 0771-567 567.

Blanketter

Allmän momsregistrering

Skatte- och avgiftsanmälan (SKV 4620)

Anmälan – Avregistrering/ändring av uppgifter (SKV 4639)

Frivillig skattskyldighet

Du behöver inte längre ansöka om frivillig skattskyldighet för moms vid uthyrning av lokaler.

Frivillig skattskyldighet vid uppförandeskede

Ansökan – Skattskyldighet för mervärdesskatt under ett uppförandeskede vid uthyrning av verksamhetslokal (SKV 5704)

Köparens anmälan – Förvärv av verksamhetslokal under uppförandeskede (SKV 5721)

Säljarens anmälan – Överlåtelse av verksamhetslokal under uppförandeskede (SKV 5722)

Anmälan – Ändrad användning av verksamhetslokal under ett uppförandeskede (SKV 5723)

Ansökan – Upphörande av skattskyldighet för mervärdesskatt under ett uppförandeskede (SKV 5724)

Den som ska betala moms till staten kallas skattskyldig. Försäljning av varor och tjänster kan vara skattepliktiga enligt mervärdesskattelagen (ML). Vi använder begreppet momspliktig. Även en verksamhet som enligt ML medför skattskyldighet kallas här momspliktig.

Allmänt om fastighetsupplåtelse och moms

Frivillig skattskyldighet

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

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

Begreppet fastighet

Fastighet är mer än byggnader enligt jordabalken. Det är marken som är indelad i fastigheter. Till en fastighet hör bl.a. byggnader, ledningar, stängsel och annat som anlagts på fastigheten för att användas där, om anläggningarna har samma ägare som marken. Till byggnad hör bl.a. fast inredning och annat som byggnaden försetts med för stadigvarande bruk för byggnaden. Exempel på sådana

byggnadstillbehör är utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme och el. I bostäder räknas även badkar, spis, kyl, frys, disk- och tvättmaskin som byggnadstillbehör. Allt under förutsättning att tillbehören ägs av fastighetsägaren.

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

Verksamhetstillbehör

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

Industritillbehör

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

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

Uthyrning är normalt inte momspliktig

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

Konkurrensneutralitet

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

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

Momsplikt vid viss uthyrning

Det finns vissa undantag från huvudregeln att uthyrning av fastighet inte är momspliktig. I följande fall är uthyrning av fastighet alltid momspliktig:

- Rum i hotellrörelse eller liknande
- Garage och parkeringsplats till andra än hyresgäster i fastigheten och anställda
- Jordbruksarrende
- Hamn eller flygplats
- Förvaringsboxar
- Utrymmen för reklam eller annonsering
- Verksamhetstillbehör
- Uthyrning till en mobiloperatör av plats på mast

Omfattning och förutsättningar

Uthyrning kan avse byggnad eller lokal m.m.

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

Med fastighet avses i fortsättningen även bostads- eller hyresrätt.

Du kan inte bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av stadigvarande bostad

Med stadigvarande bostad avses normalt en byggnad eller del av en byggnad som är inrättad för boende. För uthyrning av sådan byggnad kan du inte bli skattskyldig och du har heller ingen rätt till avdrag för ingående moms. Avser uthyrningen i sin helhet boende i hotellverksamhet eller liknande verksamhet är uthyrningen momspliktig enligt de allmänna bestämmelserna i ML.

Verksamhets- och industritillbehör

Uthyrning av verksamhets- och industritillbehör är momspliktig enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Uthyrning av tillbehör får ingå i den frivilliga skattskyldigheten om du inte tar ut särskild ersättning för den. Vid jämkning (se sidan 14) anses emellertid tillbehören alltid vara lös egendom.

Fastigheten i Sverige

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

Stadigvarande användning krävs

För att du ska kunna bli frivilligt skattskyldig krävs

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

Uthyrning till utländsk företagare

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

Uthyrning till stat och kommun

Hyr du ut till staten, landsting, kommuner, kommunalförbund eller ett samordningsförbund för finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser krävs att hyresgästen stadigvarande använder den hyrda lokalen i sin verksamhet. Denna verksamhet behöver emellertid inte vara

momspliktig. Däremot kan du inte bli frivilligt skattskyldig för en lokal som du hyr ut till ett landsting, en kommun, ett kommunförbund eller ett samordningsförbund om lokalen vidareuthyrs till någon annan än staten, ett landsting, en kommun, ett kommunförbund eller ett samordningsförbund som inte bedriver momspliktig verksamhet eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML.

Uthyrning till beskickningar och internationella organisationer

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

Vilka kan bli frivilligt skattskyldiga?

Fastighetsägare

Fastighetsägare kan bli frivilligt skattskyldiga om hyresgästen stadigvarande använder lokalen i momspliktig verksamhet. Om hyresgästen använder lokalen i s.k. blandad verksamhet (såväl momspliktig som momsfri) kan fastighetsägaren ändå bli frivilligt skattskyldig för hela uthyrningen.

Exempel

Fastighetsägare A hyr ut en byggnad till B som bedriver s.k. blandad verksamhet i byggnaden.

A kan bli frivilligt skattskyldig för hela uthyrningen till B.

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

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

Första- och andrahandshyresgäst

Den som hyr lokal i första hand av fastighetsägaren kan bli frivilligt skattskyldig för uthyrning i andra hand. Även andra handshyresgästen kan bli frivilligt skattskyldig för uthyrning i tredje hand. Här gäller samma krav på stadigvarande användning hos andrahands- respektive tredjehandshyresgästen som vid fastighetsägares uthyrning. Vid uthyrning i ytterligare led kan man inte bli frivilligt skattskyldig.

Förstahandshyresgästen kan bli frivilligt skattskyldig även om fastighetsägaren inte är frivilligt skattskyldig. Andrahandshyresgästen kan bli frivilligt skattskyldig även om inte förstahandshyresgästen är frivilligt skattskyldig.

Bostadsrättshavare

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

Hur blir man frivilligt skattskyldig?

Moms i hyresfakturan

Vill du bli frivilligt skattskyldig ska du ange moms i en hyresfaktura. Fakturan ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den hyresperiod som fakturan avser.

Du måste också vara registrerad för moms. Om du inte redan är momsregistrerad ska du göra en anmälan om momsregistrering på blankett Skatte- och avgiftsanmälan (SKV 4620) eller på www.verksamt.se.

Flera ägare?

Om fastigheten har flera ägare blir var och en skattskyldig i förhållande till sin andel. Varje delägare måste då vara registrerad till moms. Det är emellertid möjligt att förenkla redovisningen genom att använda reglerna för enkla bolag. Efter ansökan av samtliga delägare får Skatteverket besluta att en av delägarna registreras som representant för

Mervärdesskattegrupp

En mervärdesskattegrupp kan bli frivilligt skattskyldig. Det är gruppen som sådan som blir skattskyldig. Möjligheten till gruppregistrering finns i huvudsak inom den finansiella sektorn och berör därför endast ett fåtal skattskyldiga.

Konkursbo

Om den som är frivilligt skattskyldig försätts i konkurs blir även konkursboet frivilligt skattskyldigt. Även om den som försätts i konkurs inte varit frivilligt skattskyldig kan konkursboet bli frivilligt skattskyldigt.

Exempel

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

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

fastighetsägarna (det enkla bolaget). Representantansökan görs på blankett SKV 5711.

Mervärdesskattegrupp

För att gruppen ska bli frivilligt skattskyldig ska hyresfakturan ställas ut av den beskattningsbara personen i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten. Om det gäller en hyresrätt eller bostadsrätt ska den beskattningsbara person som innehar hyresrätten eller bostadsrätten ställa ut hyresfakturan.

Omfattningen avgörs av den skattskyldige

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

Överlåtelse av fastighet, lokal eller anläggning

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

Från och med tillträdesdagen övergår den frivilliga skattskyldigheten till den nye ägaren om ni inte innan

dess tillsammans har avtalat om att skattskyldigheten inte ska övergå på den nya ägaren. Bestämmelserna gäller för alla typer av förvärv. Det spelar således inte någon roll om äganderätten övergår genom köp, byte, gåva eller arv.

Den nye ägaren blir således som huvudregel automatiskt frivilligt skattskyldig. Om den nye ägaren inte är momsregistrerad måste han lämna en Skatte- och avgifts-anmälan till Skatteverket. Läs mer under rubriken ”Moms i hyresfaktura”.

När inträder den frivilliga skattskyldigheten?

Tidigast från tillträdesdagen

Den frivilliga skattskyldigheten startar genom att hyresfakturan utfärdas med utgående moms och börjar gälla från den första dagen i den uthyrningsperiod som fakturan avser. Den frivilliga skattskyldigheten kan dock starta tidigast den dag hyresgästen tillträder fastigheten enligt hyresavtalet.

Skattskyldighet i efterhand

Den frivilliga skattskyldigheten inträder inte om fakturan med den utgående momsen ställs ut senare än sex månader från den första dagen i den hyresperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser.

Frivilliga skattskyldigheten gäller tills vidare

Om du som fastighetsägare ställer ut en faktura med moms för uthyrning av en lokal kommer lokalen fortsättningsvis att omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. På sidan 12 kan du läsa mer om när den frivilliga skattskyldigheten upphör.

Ändring av påbörjad frivillig skattskyldighet

Om en faktura för uthyrning av lokal av misstag ställs ut med moms har du möjlighet att återkalla den frivilliga

skattskyldigheten. Du måste då utfärda en kreditfaktura inom fyra månader från den dag då den ursprungliga fakturan utfärdades.

Avdrag för tid innan den frivilliga skattskyldigheten har inträtt

Det finns flera sätt att få avdrag för ingående moms för kostnader som uppkommit innan den frivilliga skattskyldigheten har påbörjats.

Uppförandeskede

Genom att ansöka och beviljas frivillig skattskyldighet under uppförande skede får du rätt att löpande dra av ingående moms under byggnadstiden. Detta kan läsa mer om på sidan 8.

Retroaktivt avdrag

Bestämmelserna om retroaktivt avdrag gör det möjligt att i efterhand få avdrag för ingående moms på kostnader för ny- till- och ombyggnad. Om dessa bestämmelser kan du läsa mer om på sidan 11.

Jämkning

Dessutom ger bestämmelserna om skyldigheten att i vissa fall jämka den ingående momsen möjlighet att få göra avdrag för ingående moms som du tidigare inte haft rätt att dra av. Detta kan du läsa mer om på sidan 14.

Skattskyldighet under ett uppförandeskede

Återbetalning innan uthyrning påbörjats

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

Beslut från Skatteverket

För att du ska vara frivilligt skattskyldig under uppförandeskede krävs ett beslut från Skatteverket. Ansökan görs på blankett SKV 5704.

Särskilda skäl krävs

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

Vid bedömningen av om den ingående momsen ska anses vara avsevärd tas hänsyn till fastighetsägarens ekonomiska situation. Ett belopp som anses vara avsevärt för en fastighetsägare behöver inte vara det för en annan fastighetsägare. Med längre tid avses en period om åtminstone sex månader.

Endast fastighetsägare

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

Avsikten ska styrkas

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

Lämpligheten prövas

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

Tidigast från ansökningsdagen

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

Beskattningsunderlag

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

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

Om någon hyresersättning inte tas ut för en viss hyresperiod kan s.k. uttagsbeskattning komma i fråga för uthyraren.

I de fall hyresersättningen är lägre än marknadsvärdet kan det i vissa fall bli fråga om omvärdering av beskattningsunderlaget. En förutsättning för detta är att uthyrare och hyresgäst är närstående parter.

Exempel 1

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

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

Exempel 2

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

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

Faktureringsskyldighet

Uppgifter på hyresavi

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

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

Hyresgästens avdragsrätt

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

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

Hyresgästen har inte rätt att göra avdrag för moms som oriktigt har debiterats av hyresvärden. Så kan till exempel vara fallet när moms debiterats på en uthyrning som inte är stadigvarande. Det räcker inte att hyresgästen varit i god tro för att avdrag ska medges.

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

Hyran betald i förskott

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

Hyresgästens avdragsrätt inträder i den redovisningsperiod då förskottet betalas. Se under avsnittet ”Faktureringskyldighet”, på sidan 9, hur avdragsrätten ska styrkas.

Exempel 1

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

Exempel 2

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

Exempel 3

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

Hyran betald i efterhand

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

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

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

Redovisning i momsdeklaration

Vid frivillig skattskyldighet ska du redovisa momsens i den vanliga momsdeklarationen. Beroende på hur stort beskattningsunderlag du beräknar att få finns olika redovisningsperioder att välja mellan. De momspliktiga hyresintäkterna redovisar du i ruta 08. Har du hyresintäkter som inte är momspliktiga redovisar du dem i ruta 42. Läs mer om vilka redovisningsperioder som finns i Momsbroschyren (SKV 552).

Avdragsrätt för uthyraren

Avdrag för moms på löpande kostnader

Uthyrning av hela fastigheten

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

Uthyrning av del av fastighet

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

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

Exempel

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

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

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

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

Retroaktivt avdrag

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

En ytterligare förutsättning för retroaktivt avdrag är att den ny-, till- eller ombyggda fastigheten inte tas i bruk innan den skattepliktiga uthyrningen påbörjas. De generella avdragsförbud och begränsningarna av avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet gäller även retroaktivt avdrag.

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

Det retroaktiva avdraget kan inte kombineras med reglerna om jämkning. Läs mer om jämkning i avsnittet ”Korrigerering av moms genom jämkning” på sidan 14.

Exempel

En byggnadsentreprenad påbörjas år 2009. Under år 2010 betalar byggherren ett a contobelopp inklusive moms till entreprenören. Slutbesiktning av entreprenaden sker i januari 2011. Under förutsättning att fastighetsägaren blir frivilligt skattskyldig senast under december år 2014 och fastigheten dessförinnan inte tagits i bruk, har fastighetsägaren rätt till retroaktivt avdrag för den ingående momsen avseende entreprenaden. Avdraget är begränsat till de delar av fastigheten som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Hur påverkas inkomstskatten?

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

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

Exempel

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

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

När upphör den frivilliga skattskyldigheten?

Överlåtelse av fastighet

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

Ändrad användning

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

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

Rivning eller brand

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

När ett hyresavtal upphör

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

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

Den frivilliga skattskyldigheten upphör

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

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

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

Enligt avtal mellan köpare och säljare

Vid ägarövergång kan den tidigare och den nya ägaren gemensamt avtala om att skattskyldigheten inte ska övergå på den nya ägaren. På så sätt kan den frivilliga skattskyldigheten upphöra även om uthyrning till momspliktig hyresgäst fortsätter. Avtalet ska vara skriftligt och den nya och gamla ägaren ska ha ingått avtalet före tillträdesdagen.

När förutsättningar för uppförandeskede ändras

Om förutsättningar för frivillig skattskyldighet under uppförandeskede ändras, upphör eller om du överläter fastigheten ska du anmäla detta till Skatteverket. Använd blankett Anmälan – Ändrad användning av verksamhetslokal under ett uppförandeskede (SKV 5723).

Om förutsättningar inte längre finns kan Skatteverket på eget initiativ besluta att den ska upphöra. Beslutet ska fattas innan uthyrningen påbörjas.

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

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

Korrigering av moms genom jämkning

Jämkningsregler och fastigheter

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

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

För vilka fastigheter kan man jämka?

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

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

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

Hur beräknas korrigeringsstiden?

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

I vilka fall ska du jämka?

Jämknning ska ske inom korrigeringsstiden om

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

kostnader för ny-, till- eller ombyggnad och momsen på kostnaderna uppgår till minst 100 000 kr.

- du som fastighetsägare under vissa förutsättningar försätts i konkurs.

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

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

Undantag från jämkning

Förändringar mindre än fem procentenheter

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

Exempel

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

Brand och rivning

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

Ny ägare som bedriver momspliktig verksamhet

En ny ägare som övertar den frivilliga skattskyldigheten tar därmed över rättigheter och skyldigheter att jämka för investeringar som du har gjort. Då ska du som tidigare

ägare inte jämka. Förutsättningen är att du överlämnar en uppgift om underlag för jämkning till den nye ägaren.

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

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

Hur och när görs jämkning?

Årlig jämkning

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

Beräkning av jämkningsbelopp

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

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

a = Årligt jämkningsbelopp

b = Ursprungsbelopp

c = Avdragsrätt i procent vid korrigeringsperiodens början

d = Avdragsrätt i procent efter förändringen

Jämkning vid ett tillfälle

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

Vid överlåtelser ska du jämka i den andra redovisningsperioden efter överlåtelserna. Är redovisningsperioden helt beskattningsår ska du jämka det följande beskattningsåret. Vid konkurser görs jämkningsperioden i den period den skattskyldige försätts i konkurs. Jämkning när upp-

förandeskede upphör innan uthyrning kommer till stånd görs i första perioden i följande beskattningsår. Dessutom ska i det sistnämnda fallet avdragen ingående moms som hänför sig till tiden mellan beslut om frivillig skattskyldighet vid uppförandeskede och skattskyldighetens upphörande återbetalas.

Lokalvis jämkning

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

Exempel 1

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

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

Exempel 2

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

Exempel 3

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

Uppgifter till köparen

Underlag för jämkning

När du säljer en fastighet, bostads- eller hyresrätt övertar ofta köparen rättigheten eller skyldigheten

att jämka din ingående moms. Detsamma gäller vid andra former av överlåtelser.

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

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

Handlingens innehåll

Handlingen ska innehålla följande uppgifter:

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

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

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

Om handling inte lämnas

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

Skaffa e-legitimation?

En e-legitimation är en elektronisk identitetshandling, och en vanlig e-legitimation är BankID. En e-legitimation fungerar ungefär som ett körkort eller ett vanligt id-kort. Skillnaden är att du använder den när du ska göra ärenden elektroniskt, t.ex. betala räkningar eller använda tjänster hos myndigheter och kommuner.

På **www.skatteverket.se** kan du bland annat göra följande om du skaffar en e-legitimation:

- anmäla flyttning
- anmäla bankkonto för skatteåterbäring
- ansöka om skattejämkning (ändrad beräkning av preliminär skatt)
- lämna din inkomstdeklaration inklusive de flesta bilagor
- lägga till eller ändra uppgifter i inkomstdeklarationen
- låta ett deklarationsombud lämna de flesta av dina deklarationer
- lämna kontrolluppgifter
- lämna moms- eller arbetsgivardeklarationer
- lämna din preliminära inkomstdeklaration
- se saldot på ditt skattekonto
- se hur mycket rot- eller rutavdrag du utnyttjat (s.k. köparintyg)
- skriva ut personbevis.

Självbetjäning dygnet runt:

Webbplats: skatteverket.se,
Servicetelefon: 020-567 000

Personlig service:

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

