

**Förstudie om
förenkling av den frivilliga
skattskyldigheten för
mervärdesskatt vid uthyrning
av verksamhetslokaler**

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning	3
1 Sammanfattning	5
2 Författningsförslag	7
2.1 Lag om ändring i lagen (1994:200) om mervärdesskatt	7
3 Uppdraget.....	9
4 Bakgrund.....	11
4.1 Historik	11
4.2 Gällande rätt.....	12
4.2.1 Svensk rätt.....	12
4.2.2 EU-rätt.....	19
4.2.3 Internationella förhållanden	21
4.3 Förutsättningar för uppdraget	23
5 Bedömning och förslag	25
5.1 Fördelar, nackdelar, förenkling av materiella bestämmelser m.fl. frågor	25
5.2 Möjlighet till retroaktiv skattskyldighet.....	33
6 Konsekvenser	37
6.1 Förenklingsvinster.....	37
6.2 Skattebortfall.....	40
6.2.1 Skattebortfall på grund av oavsiktliga fel	40
6.2.2 Skattebortfall på grund av ökat fusk	45
6.3 Andra konsekvenser	46
7 Författningskommentarer.....	47
7.1 Lag om ändring i lagen (1994:200) om mervärdesskatt	47
Bilagor 49	
Bilaga 1 Uppdraget.....	49
Bilaga 2 Hemställan.....	50
Bilaga 3 Blanketter.....	63
Bilaga 4 Anvisningar till 9 § tyska mervärdesskattelagen.....	73

1 Sammanfattning

Skatteverket har fått i uppdrag av regeringen att göra en förstudie avseende möjligheterna att förenkla förfarandet för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler genom att ta bort ansöknings-, besluts- och anmälningförfarandet. Skatteverket ska i det sammanhanget bl.a. se på fördelar och nackdelar med ett sådant system samt om införande av ett sådant system skulle kräva förändringar i de materiella bestämmelserna för frivillig skattskyldighet.

I uppdraget ingår inte att utreda eller överväga alternativ med obligatorisk skattskyldighet. Skatteverket vill dock i detta sammanhang ändå framhålla att myndigheten fortfarande anser att den bästa lösningen ligger i ett alternativ med en obligatorisk skattskyldighet och därvid i första hand utan möjlighet till undantag och i andra hand med möjlighet till frivilligt undantag från skattskyldighet.

I fråga om åtgärder inom ramen för ett system med frivillig skattskyldighet anser Skatteverket att det finns både fördelar och nackdelar med att ta bort ansöknings-, besluts- och anmälningförfarandet och därmed låta den enskilde hyresvärden, inom det gällande regelverket, bestämma sig för att tillämpa frivillig skattskyldighet, eller inte, vid uthyrning av verksamhetslokaler.

Den stora fördelen för de företag som vill använda sig av möjligheten till frivillig skattskyldighet är att dessa inte längre skulle behöva upprätta och lämna in en ansökan för att få frivillig skattskyldighet eller med en anmälan vid förändringar av verksamheten. Detta besparar mycket administrativt arbete för dessa hyresvärdar. Besparingen har beräknats till 10 miljoner kronor/år.

Fördelen för Skatteverket är att myndigheten inte längre skulle behöva pröva inkomna ansökningar eller hantera inkomna anmälningar. Besparingen kan beräknas till 19 miljoner kronor/år.

Fördelen för de berörda hyresvärdarna begränsas av att företagen fortfarande behöver förstå hur regelsystemet är uppbyggt så att dessa t.ex. kan använda frivillig skattskyldighet i rätt omfattning och yrka avdrag med rätt belopp. Många företag har problem med att göra en ansökan i rätt fall, vid rätt tidpunkt och med en rätt ifylld blankett. Dessa problem torde till stor del sammanhålla med bristande kunskap om hur de materiella reglerna ser ut. Företag som kan de materiella reglerna torde ha ganska små besvär av ansöknings- och anmälningförfarandet. För andra företag kan det rent av vara en fördel att Skatteverket kontrollerar en ansökan så att företaget får bekräftat om frivillig skattskyldighet är möjligt eller inte.

Ett problem som finns i dag är att företag tillämpar frivillig skattskyldighet utan att ha gjort en ansökan och därmed utan att ha fått ett beslut om skattskyldighet. Enligt dagens regler måste avdrag som gjorts och skatt som betalats in avseende en sådan verksamhet återföras. Detta gäller även i fall där förutsättningar för att få frivillig skattskyldighet har funnits, samt gjorda avdrag och uttag av skatt i övrigt helt har följt regelverket. Detta medför naturligtvis problem för hyresvärderna och kan även medföra problem för hyresgästen. För Skatteverket innebär det att arbetstid måste användas för att lösa frågan. Dessa problem skulle upphöra om anmälnings- och beslutsförfarandet togs bort.

Här bör dock även beaktas att problemet i dagens system torde bero på att de berörda företagen inte känt till att de skulle ha gjort en ansökan. Ett

problem kan lösas genom att ta bort ansökningsförfarandet, men de bristande kunskaperna finns kvar och riskerar att medföra andra problem. Ett sätt att lösa det aktuella problemet utan att ta bort ansöknings- och beslutsförfarandet är att införa en möjlighet att få frivillig skattskyldighet för förfluten tid. Det skulle vara ett sätt att kunna läka en bristande ansökan i efterhand när det finns särskilda skäl för detta. Detta är ett alternativ till att ta bort ansöknings- och beslutsförfarandet. I förstudien lämnas ett förslag till utformning av en sådan bestämmelse. Förslaget bör enbart ses som en första skiss till en sådan bestämmelse. Den närmare utformningen och avgränsningen av bestämmelsen behöver övervägas ytterligare.

Fördelen för Skatteverket av att inte behöva pröva ansökningar begränsas av att Skatteverket därigenom får en sämre inblick i de pågående förfarandena. Detta minskar Skatteverkets möjligheter att tidigt i ett förfarande rätta fel och medför att myndigheten i större hand kommer att få ägna sig åt att rätta fel i efterhand. Det kommer sannolikt att innebära ökade kostnader för både Skatteverket och företagen för kontroller och ändringar i efterhand. Kostnaderna för företagen har uppskattats till ca 7 miljoner kronor per år och kostnaden för Skatteverket till ca 12 miljoner kronor. Nettoeffekten blir således en årlig besparing avseende administrativa kostnader med ca 3 miljoner kronor för företagen och med ca 7 miljoner kronor för Skatteverket.

Om ett system med frivillig skattskyldighet utan ansökan och beslut ska införas är det en stor fördel om de materiella bestämmelserna för när frivillig skattskyldighet kan användas görs enklare. Enklare regler minskar risken för oavsiktliga fel. Det minskar risken för skattebortfall.

De regler avseende förutsättningar för frivillig skattskyldighet som synes medföra mest problem är frågor avseende vilka delar av en fastighet som ska omfattas av skattskyldighet samt beträffande rekvisitet stadigvarande. Det finns även frågor avseende vilken verksamhet i de hyrda lokalerna som medför rätt till frivillig skattskyldighet för uthyraren.

Som ett alternativ till att göra justeringar i dagens system bör övervägas att bygga ett helt nytt system anpassat efter att det inte ska finnas något ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarande. Motsvarande system som finns i andra EU-stater kan i detta sammanhang användas som förebild.

Om ett system med frivillig skattskyldighet utan ett ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarande införs, görs i denna förstudie en uppskattning av att ett skattebortfall om ca 100 miljoner kronor per år skulle uppkomma om de materiella reglerna inte samtidigt förändras. Om de materiella bestämmelserna förenklas skulle skattebortfallet kunna begränsas till 30 miljoner kronor per år.

Försämringen av de offentliga finanserna dvs. det beräknade skattebortfallet pga. förslaget minskat med Skatteverkets minskade administrativa kostnader, kan uppskattas till ca 93 miljoner kronor per år ($7-100=-93$). Om förslaget kombinerades med ändrade materiella regler begränsas försämringen av de offentliga finanserna till ca 23 miljoner kronor per år ($7-30=-23$).

Det bör framhållas att det rör sig om grova uppskattningar och att graden av osäkerhet är stor. Även med beaktande av detta anser Skatteverket att klart övervägande skäl talar för att ett borttagande av ansökningsförfarandet bör genomföras endast om de materiella reglerna samtidigt förenklas.

2 Författningsförslag

2.1 Lag om ändring i lagen (1994:200) om mervärdesskatt

Härigenom föreskrivs att 9 kap 4 § lagen (1994:200) om mervärdesskatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

4§

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 1 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser.

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 1 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett. *Om det föreligger särskilda skäl får skattskyldighet till följd av sådant beslut inträda från en tidigare dag. Skattskyldighet inträder dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser.*

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett.

Denna lag träder i kraft xxxx

3 Uppdraget

Regeringen har genom ett beslut den 12 april 2012 (Fi2008/4211) gett Skatteverket i uppdrag att i en förstudie analysera förutsättningarna för att förenkla reglerna om frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler.

En utgångspunkt för uppdraget är en hemställan till regeringen från Fastighetsägarna, Företagarna, Svenskt Näringsliv och Stockholms handelskammare den 25 juni 2008 (se *bilaga 2*). Utgångspunkten för uppdraget ska därvid vara andrahandsförslaget i nämnda hemställan. Detta förslag är att det gällande systemet med frivillig skattskyldighet ska förenklas genom att det särskilda ansöknings- och beslutsförfarandet ska tas bort.

Skatteverket ska i förstudien

- identifiera fördelarna och nackdelarna med ett borttagande av ansöknings- och anmälningsförfarandet, varvid risken för eventuellt skattebortfall särskilt ska beaktas, och
- identifiera andra problem som ett borttagande av ansöknings- och anmälningsförfarandet skulle kunna innebära.

I analysen av konsekvenserna av ett borttagande av ansöknings- och anmälningsförfarandet bör ingå

- en preliminär uppskattning av den totala förenklingsvinsten för såväl företag som Skatteverket, och
- en preliminär uppskattning av kostnaden för eventuellt skattebortfall.

Skatteverket ska vidare undersöka om ett borttagande av ansöknings- och anmälningsförfarandet medför ett behov av att förändra de materiella reglerna för den frivilliga skattskyldigheten. Om Skatteverket kommer fram till att förändringar även bör göras i de materiella reglerna ska verket ange i vilka avseenden dessa bör förändras och konsekvenserna av dessa. Några författningsförslag behöver dock inte lämnas.

Uppdraget återges i sin helhet i *bilaga 1*.

4 Bakgrund

4.1 Historik

De nuvarande reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200, ML), innebär att uthyrning av fastighet normalt är undantagen från skattskyldighet. Det är dock möjligt för fastighetsägare, andra- och tredjehands hyresgäster och bostadsrättshavare att efter ansökan bli skattskyldiga för uthyrningen. En förutsättning för skattskyldighet är att hyresgästen stadigvarande använder lokalen i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt. Eftersom hyresvärden blir skattskyldig kommer denne också att kunna göra avdrag för ingående skatt som avser ny-, till- eller ombyggnad, reparationer och underhåll m.m.

Regler om frivillig skattskyldighet till mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler har funnits i den svenska mervärdesskattelagstiftningen sedan den 1 juli 1979. Innan dess var uthyrningen alltid undantagen från skatteplikt. Mervärdesskatt som fastighetsägaren betalade för varor och tjänster vid uppförande, reparation, underhåll m.m. av hyresfastigheter kunde därför inte vara avdragsgill. Mervärdesskatten blev därigenom alltid en faktisk kostnad för fastighetsägaren som han debiterade hyresgästerna dolt i hyran. Om hyresgästen bedrev en verksamhet som medförde skattskyldighet uppkom därmed en s.k. kumulativ skatteeffekt, dvs. hyresgästen skulle ta ut mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som påverkats av fastighetsägarens mervärdesskattekostnader. Den som bedrev verksamhet som medförde skattskyldighet i egna lokaler kunde däremot göra avdrag för ingående skatt hänförligt till byggnation, underhåll, reparationer m.m. Möjligheten att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning till skattskyldiga hyresgäster infördes bl.a. för att undanröja denna bristande neutralitet och de kumulativa effekter som kunde uppkomma (prop. 1978/79:141 s. 67 f).

Reglerna har förändrats vid några tillfällen. Systemet med frivillig skattskyldighet är dock i väsentliga delar detsamma som när reglerna infördes. Reglerna bygger fortfarande på ett ansökningsförfarande och det har inte genomförts några större förändringar med avseende på vilka uthyrningar som kan omfattas av reglerna.

I samband med att den frivilliga skattskyldigheten infördes övervägdes en obligatorisk skattskyldighet (Ds B 1977:6). Mervärdesskatteutredningen fann i betänkandet att det skulle finnas en möjlighet att lyfta av mervärdesskatt på förvärv för uthyrda rörelsefastigheter. Den lösning som föreslogs var att skattskyldighet skulle införas för uthyrning av rörelselokaler. Utredningen ansåg dock att skattskyldigheten skulle göras frivillig eftersom det enligt utredningen kunde ifrågasättas om det fanns något intresse för fastighetsägare och hyresgäster för en sådan beskattning i redan färdigställda och ianspråktaga fastigheter (Ds B 1977:6 s. 92 f). Så kom reglerna också att utformas.

Sverige blev medlem i EU den 1 januari 1995. Därigenom blev gemenskapsrätten avseende bl.a. mervärdesskatt styrande för utformningen av svensk rätt. Gemenskapsbestämmelserna avseende mervärdesskatt finns i direktiv och dessa ska därför införas i svensk rätt genom nationella bestämmelser. Den nuvarande mervärdesskattelagen (ML) trädde i kraft den 1 juli 1994. Anpassningar till EU:s regelverk gjordes i ML genom lagen (1994:1798) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200). Dessa

bestämmelser trädde i kraft den 1 januari 1995 (samma dag som lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen trädde i kraft). Några materiella förändringar avseende frivillig uthyrning av verksamhetslokaler gjordes inte.

Regelverket om uthyrning sågs över i slutet av 1990-talet och nya regler trädde ikraft den 1 januari 2001 (SOU 1999:47, prop. 1999/2000:82, rskr 1999/2000:245, SFS 2000:500). I samband med detta övervägdes på nytt alternativet med en obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler. Det ansågs klart att många av de praktiska och administrativa problem som är förenade med den frivilliga skattskyldigheten inte skulle finnas i en ordning med en generell obligatorisk skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler. En sådan skattskyldighet skulle också stå i god överensstämmelse med mervärdesskattelagens bestämmelser i övrigt. Regeringen ansåg därför att det fanns mycket som talade för att en obligatorisk skattskyldighet borde införas. En obligatorisk skattskyldighet kunde emellertid antas få negativa effekter på hyresnivåerna i den del fastighetsbeståndet hyrs ut till hyresgäster som inte är skattskyldiga. Mot bakgrund av detta ansåg regeringen att det inte var lämpligt att då införa en obligatorisk skattskyldighet (prop. 1999/2000:82, s. 60 f).

I två avgöranden¹ 1999 av dåvarande Regeringsrätten fann domstolen att frivillig skattskyldighet enligt då gällande bestämmelser kunde medges även för tid innan ansökan inkommit. En bedömning fick göras i varje enskilt fall med utgångspunkt i de syften som ligger bakom lagstiftningen och med beaktande av de skatteadministrativa olägenheter som kan vara förenade med en retroaktiv tillämpning. Regeringsrätten kom i detta sammanhang till en annan slutsats än den som dåvarande Riksskatteverket redovisat i allmänna råd RSV Im 1986:3 punkt 2:1. Genom lagen (2000:500) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) ändrades lydelsen av 9 kap. 4 § ML så att skattskyldighet till följd av ett beslut om skattskyldighet tidigast kunde inträda den dag då ansökan kom in till skattemyndigheten. Bestämmelsen trädde i kraft den 1 januari 2001.

I utredningen Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. (Ds 2009:58) föreslogs att den frivilliga skattskyldigheten vid uthyrning av verksamhetslokaler skulle slopas och ersättas med en obligatorisk skattskyldighet (s. 157 f.). Utredning ansåg att de nuvarande reglerna var komplicerade och administrativt betungande. För att komma till rätta med detta krävdes enligt utredningen mer betydande förändringar. Genom en obligatorisk skattskyldighet skulle enligt utredningen regelverket i stor omfattning kunna förenklas. Problemen med bedömningssvårigheter och kumulativa effekter skulle därmed försvinna.

Utredningens förslag har inte lett till någon lagstiftningsåtgärd.

4.2 Gällande rätt

4.2.1 Svensk rätt

Uthyrning av byggnader och anläggningar är som huvudregel en verksamhet som är fri från mervärdesskatt. Detta kan vara en nackdel om hyresgästen bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet avseende mervärdesskatt.

¹ RÅ 1999 ref 2 och RÅ 1999 not 253.

För att motverka detta finns en möjlighet att ansöka om och beviljas frivillig skattskyldighet för den som hyr ut byggnader och anläggningar.

Bestämmelserna som avser upplåtelse av fastigheter och möjligheterna till frivillig skattskyldighet vid uthyrning av byggnader och anläggningar återfinns i 3 kap. och 9 kap. ML. Det finns också bestämmelser i 8 a kap. om jämkning av avdrag för ingående skatt som är av betydelse vid uthyrning av fastighet. Nedan följer en översiktlig redogörelse för dessa bestämmelser.

Skatteplikt och skattskyldighet

Enligt 3 kap. 1 § ML är omsättning av varor och tjänster generellt skattepliktig om inget annat föreskrivs. När det gäller fastigheter är dock såväl omsättning av fastigheter som upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till fastigheter undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar.

Från detta undantag från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML görs dock ett antal avsteg som framgår av 3 kap. 3 § ML. I 3 kap. 3 första stycket ML finns en uppräkningslista av ett antal omsättningar som inte omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § ML utan som är skattepliktiga och medför en obligatorisk skattskyldighet. Det gäller följande omsättningar

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
7. upplåtelse av förvaringsboxar,
8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,
11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, och
12. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.

I andra och tredje stycket av bestämmelsen i 3 kap. 3 § ML framgår ytterligare avsteg från undantaget från skatteplikt. De omsättningar som avses här medför dock skattskyldighet först efter ansökan och beslut enligt bestämmelserna i 9 kap. ML.

Reglerna omfattar en fastighetsägares, ett konkursbos eller en mervärdesskattegrupps uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet respektive upplåtelse av bostadsrätt (skattskyldighet för uthyrning). En förutsättning är dock att uthyrningen eller upplåtelsen sker för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § ML. Uthyrning till staten eller en kommun omfattas med vissa undantag även om den sker för verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Reglerna avser även uthyrning i andra och tredje hand samt bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt.

Vidare omfattar reglerna den situationen att en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att helt eller delvis hyras ut för en verksamhet som uppfyller ovan nämnda förutsättningar (skattskyldighet under uppförandeskedet).

Reglerna om frivillig skattskyldighet finns i 9 kap. ML. Där framgår att för att en sådan skattepliktig omsättning som avses i 3 kap. 3 § andra och tredje stycket ska medföra skattskyldighet ska Skatteverket ha fattat ett beslut om detta efter ansökan. Det krävs således ett beslut från Skatteverket för att upplåtaren ska kunna bli skattskyldig för upplåtelsen. Ansökan om frivillig skattskyldighet för uthyrning regleras i 9 kap. 1 § ML. I 9 kap. 2 § ML behandlas skattskyldighet under uppförandeskedet.

Frivillig skattskyldighet vid uthyrning

En ansökan om frivillig skattskyldighet kan enligt 9 kap. 1 § ML göras av en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller av en grupp huvudman. Om ansökan gäller fastigheter som tillhör någon som ingår i en mervärdesskattegrupp krävs samtycke från den näringsidkare som innehar fastigheten. Vid uthyrning till ambassader och liknande finns dessutom särskilda krav på av Utrikesdepartementet utfärdade intyg för att styrka att hyresgästen har rätt att återfå ingående skatt enligt ML.

För skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra stycket krävs att det hyrda objektet stadigvarande används i en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Syftet med detta krav på att användningen ska vara stadigvarande är att förhindra ideliga förändringar av skattskyldigheten. Om kravet på stadigvarande användning är uppfyllt bör enligt uttalande i förarbetena bedömas med utgångspunkt i fastighetsägarens avsikt med uthyrningen.²

Skatteverket anser att bedömningen av om en uthyrning sker stadigvarande ska göras med utgångspunkt i hyresavtalet när uthyraren ansöker om frivillig skattskyldighet. Skatteverket anser att sådana hyresavtal som gäller för en bestämd tid av minst ett år och sådana hyresavtal för obestämd tid som avses i 12 kap. jordabalken bör anses gälla uthyrning för stadigvarande användning. Villkoret för stadigvarande användning anses även uppfyllt om hyresförhållandet varat under minst ett år trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning. Om 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. En avvägning får då göras mellan bestämmelsernas syfte att kumulativa effekter ska undvikas mot kravet på en rationell hantering av detta slag av ärenden.³

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked bedömt kravet på stadigvarande användning. Sökanden hyrde ut lokaler i ett köpcentrum och var frivilligt skattskyldig för denna uthyrning. Vissa av lokalerna var tillfälligtvis

² Prop. 1985/86:47 s. 40

³ Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2012 s. 845 f.

outhyrda. De presumtiva hyresgästerna, som bedriver verksamheter som omfattas av skattskyldighet enligt ML, var företagare med nystartade verksamheter som inte hade möjlighet att teckna längre avtal eller bedrev verksamhet som endast var tänkt att vara en kort tid såsom konkursutförsäljning. Den i ärendet aktuella lokalen var föremål för skattskyldighet sedan tidigare och skulle enligt nytt kontrakt hyras ut under fyra månader utan möjlighet till förlängning. Nämnden ansåg att innebörden av kravet att en fastighet ska användas stadigvarande i en verksamhet som medför skattskyldighet är att fastighetsägarens avsikt ska vara att kontinuerligt under en längre tid hyra ut fastigheten för användning i en sådan verksamhet. Av handlingarna i ärendet framgick inte annat än att denna förutsättning var uppfylld. Nämnden fann därför att det förhållandet att det aktuella företaget hyrde lokalen under endast fyra månader inte medförde att sökandebolagets uthyrning av lokalen inte skedde för stadigvarande användning.⁴

En förutsättning för att uthyrningen ska anses ha skett för stadigvarande användning är att uthyrningen sker på heltid. Det innebär att deltidsupplåtelser av lokaler inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet.

Ett företags uthyrning av en lokal till en skattepliktig hyresgäst t.ex. två timmar på eftermiddagarna tre dagar i veckan är inte en uthyrning som är stadigvarande och kan således inte omfattas av reglerna om frivillig skattskyldighet.⁵

Skatteverket anser att även om ett hyresavtal kan avse delar av en fastighet som ska användas tillsammans med andra krävs, för att frivillig skattskyldighet för uthyrningen ska medges, att var och en av hyresgästerna med ensamrätt disponerar en till storlek och läge klart bestämd yta.⁶

Vid uthyrning till stat, kommun eller kommunalförbund krävs inte att hyresgästen använder fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Uthyrningen kan ändå omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Även i dessa fall finns dock ett krav på att uthyrningen ska vara stadigvarande. Vid uthyrning till kommun eller kommunalförbund kan dock frivillig skattskyldighet inte medges om kommunen vidareuthyr byggnaden eller anläggningen till annan hyresgäst än staten, kommun, eller kommunalförbund för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Det kan t.ex. gälla fall där kommunen vidareuthyr en fastighet till en idrottsförening.

Frivillig skattskyldighet kan inte heller medges vid uthyrning till kommuner av vad som är att anse som stadigvarande bostad.

När en kommun vidareuthyr en fastighet till staten, annan kommun eller kommunalförbund som använder fastigheten i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt ska samma villkor gälla som vid någon annan hyresgästs vidareuthyrning till staten, annan kommun eller kommunalförbund. En fastighetsägare kan således medges frivillig skattskyldighet även i de fall uthyrning av en fastighet sker via en kommun till en annan kommun som använder fastigheten i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

⁴ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2006-03-03.

⁵ Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2012 s. 847.

⁶ Skatteverkets ställningstagande 2008-09-24, dnr 131 534842-08/111.

Avdrag avseende kostnader för byggnation

Inom ramen för en frivillig skattskyldighet vid uthyrning finns möjligheter att göra avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till kostnader för en byggnation. Detta kan göras genom jämkning eller genom ett s.k. retroaktivt avdrag.

Jämkning av ingående skatt enligt 8 a kap. ML utgör det normala sättet att korrigera ett avdrag för ingående skatt när ingående skatt ska medges med ett högre eller mindre belopp jämfört vad som gällde då byggtjänsterna förvärvades.

Som ett alternativ till jämkning kan den som blivit frivilligt skattskyldig få s.k. retroaktivt avdrag enligt 9 kap. 8 § ML. En fastighetsägare som fått beslut om frivillig skattskyldighet kan då göra avdrag för den ingående skatten på en ny-, till-, eller ombyggnad om beslutet börjat gälla inom tre år från det att han utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnadsarbeten på fastigheten. En förutsättning är också att den del av fastigheten på vilken ny-, till- eller ombyggnadsarbetena utförts inte har tagits i bruk efter åtgärderna. Retroaktivt avdrag kan också under vissa förutsättningar medges för ingående skatt på ny-, till eller ombyggnadsarbeten som en tidigare ägare låtit utföra på fastigheten. Att behöva vänta med avdraget till dess uthyrningsverksamheten kommer igång kan dock vara en ekonomisk belastning som kan vara svår att bära i vissa fall. Därför finns även en möjlighet att få frivillig skattskyldighet redan under uppförandeskedet.

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede

Bestämmelser om frivillig skattskyldighet avseende byggnader eller anläggningar som är under uppförande eller genomgår omfattande till- eller nybyggnad finns i 9 kap. 2 § ML. Även i detta fall uppkommer skattskyldighet först genom ett beslut av Skatteverket. Ansökan om skattskyldighet kan göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller av en gruppövordman. Vid ansökan av gruppövordman krävs också här samtycke av den näringsidkare som innehar fastigheten. Ytterligare krav ställs för att skattskyldighet ska kunna bli aktuell under byggtiden. För att beslut om frivillig skattskyldighet ska medges krävs särskilda skäl.

Med särskilda skäl avses främst att fastighetsägaren får finansiera en avsevärd ingående skatt under längre tid, vilket i första hand är fallet då den frivilliga skattskyldigheten är avsedd att omfatta alla lokaler eller en stor del av lokalerna i en byggnad under uppförande. Särskilda skäl kan också anses föreligga vid mer omfattande till- och ombyggnadsarbeten som berör en stor del av fastigheten om den till- eller ombyggda delen till stor del är avsedd att omfattas av frivillig skattskyldighet. Utöver särskilda skäl är det ett krav att den sökande har för avsikt att använda fastigheten för sådan uthyrning som kan omfattas av frivillig skattskyldighet. Sökandens avsikt att hyra ut verksamhetslokaler ska kunna styrkas med objektiva omständigheter. Sådana omständigheter kan vara t.ex. uppgifter i beviljat bygglov, finansiering, marknadsföring, kontakter med presumtiva hyresgäster och ingångna hyresavtal. Vidare ska skattskyldighet endast medges om det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. Sökanden ska således kontrolleras. Finns det uppgifter om tidigare näringsförbud, ekonomisk brottslighet, annan

misskötsamhet av allvarigare slag, konkurs, skatteskulder eller andra större skulder ska skattskyldighet i detta skede inte medges.

Anmärkningar som ligger närmare i tiden bör tillmätas större betydelse än äldre anmärkningar.⁷

Inträde och upphörande av den frivilliga skattskyldigheten

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde regleras i 9 kap. 4 § ML. Där framgår att skattskyldighet kan inträda tidigast den dag då ansökan inkommer till Skatteverket. Om sökanden har angivit en senare dag i ansökan inträder skattskyldigheten för upplåtelsen istället från och med den dagen. I andra fall än vid skattskyldighet under uppförandesskedet kan skattskyldigheten inte heller inträda före den dag då hyresgästen tillträder den del av fastigheten som ansökan avser.

Vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet är överlåtaren skattskyldig till dess den nya ägaren tillträder fastigheten. Detta gäller under förutsättning att överlåtaren efter försäljningen fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen. Den nye ägaren inträder i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML (9 kap. 5 § ML). Från och med tillträdesdagen övergår den frivilliga skattskyldigheten således på den nye ägaren av fastigheten utan någon särskild ansökan eller beslut. Både den tidigare och den nye ägaren ska dock anmäla överlåtelsen av fastigheten till Skatteverket (9 kap. 7 § andra stycket ML). Vid överlåtelse av en fastighet finns en möjlighet att ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. En sådan ansökan ska göras gemensamt av den tidigare och den nya ägaren och de måste ansöka om detta före tillträdesdagen (9 kap. 6 § tredje stycket ML).

Den frivilliga skattskyldigheten upphör när en fastighetsägare övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för uthyrning som är skattepliktig (9 kap. 6 § ML). Det är därför först när förutsättningarna för frivillig skattskyldighet inte längre är uppfyllda som skattskyldigheten upphör. Den skattskyldige har inte möjlighet att dessförinnan på egen begäran utträda ur systemet, utom vid överlåtelse av fastighet.

Skattskyldigheten upphör också när fastigheten inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av rivning eller på grund av brand eller annan orsak som fastighetsägaren inte råder över. I de nämnda situationerna upphör den frivilliga skattskyldigheten utan någon särskild ansökan eller beslut från Skatteverket. En anmälan ska dock göras till Skatteverket om förhållanden som gör att den frivilliga skattskyldigheten upphör.

Avdragsrätt

Ingående skatt kan återfås av den som har rätt till avdrag enligt 8 kap. ML eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML. Den som använder en vara eller tjänst i en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt har enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML rätt till avdrag för den ingående skatten på förvärvet. Den som har medgivit frivillig skattskyldighet för uthyrning av byggnad eller anläggning har rätt till avdrag för ingående skatt som avser den uthyrning som medför skattskyldighet. Föreligger skattskyldighet enbart för vissa lokaler i en fastighet får man alltså bara göra avdrag för den ingående

⁷ Prop. 1999/2000:82 s. 72.

skatt som avser förvärv för dessa lokaler. Det är därför av stor betydelse att det klart framgår vilka delar av en byggnad som ingår i en frivillig skattskyldighet.

För förvärv som är gemensamma för fastigheten ska den avdragsgilla andelen i första hand bestämmas genom en faktisk uppdelning av skatten. Om det inte är möjligt att göra en sådan faktisk uppdelning får den ingående skatten delas upp efter skälig grund.

Vid uthyrning av lokaler anses normalt ytan vara en lämplig grund för uppdelning.

Avdrag för ingående skatt kan i princip fås för mervärdesskatten på förvärv som gjorts från den dagen då den frivilliga skattskyldigheten inträder, dvs. normalt den dagen då ansökan inkom till Skatteverket (9 kap. 4 § ML).

Jämkning

I 8 a kap. ML finns regler om jämkning av avdrag för ingående skatt. Jämningsreglerna är till för att korrigera avdragen ingående skatt. Korrigeringen kan ske antingen genom en ökning eller genom en minskning av ett tidigare avdrag. Avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror ska jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet så att avdragsrätten ökar eller minskar jämfört med avdragsrätten vid förvärvstidpunkten. Jämkning ska också ske om en fastighet överläts eller om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs om avdragsrätt föreläggat vid anskaffning av investeringsvaran. (8 a kap. 1 och 4 §§ ML).

Vad som avses med investeringsvaror framgår av 8 a kap. 2 § första stycket ML.

När det gäller fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet finns också särskilda bestämmelser om jämkning i 9 kap. ML. Jämkning ska ske enligt 9 kap. 10 § när frivillig skattskyldighet upphör. Jämkning ska dock inte ske om den frivilliga skattskyldigheten upphör på grund av rivning eller på grund av brand eller annan orsak som fastighetsägaren inte råder över. Jämkning ska inte heller ske om fastighetsägaren börjar använda fastigheten för annan verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt.

Jämkning ska ske om frivillig skattskyldighet som beslutats under uppförande av byggnad eller anläggning upphör innan skattepliktig uthyrning kommit till stånd. I sådana situationer ska all ingående skatt som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande betalas in till staten. Kostnadsränta ska också betalas på jämningsbeloppet (9 kap. 11 § ML).

Av 9 kap. 12 § ML framgår att om den frivilliga skattskyldigheten upphör vid en överlåtelse pga. ansökan från den nye och den tidigare ägaren är den tidigare ägaren skyldig att jämka om inte den nye ägaren övertar rättighet och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 12 § ML.

Upphör den frivilliga skattskyldigheten på grund av åtgärder som vidtagits av en hyresgäst eller en bostadsrättshavare är såväl denne som fastighetsägaren skyldig att jämka. Skyldigheten omfattar den ingående skatt som var och en av dem har dragit av och som hänför sig till den del av bostaden som omfattas av hyres- eller bostadsrätten (9 kap. 13 § ML).

4.2.2 EU-rätt

I rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, finns bestämmelser som berör mervärdesskatten vid utarrendering och uthyrning av fast egendom. Nedan följer en översiktlig redogörelse för dessa bestämmelser.

Skatteplikt och frivillig skattskyldighet

Transaktioner som består i tillhandahållande av tjänster mot ersättning ska vara föremål för mervärdesskatt om tillhandahållandet sker inom en medlemsstats territorium och transaktionen genomförs av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap (artikel 2 c i mervärdesskattedirektivet).

Utarrendering och uthyrning av fast egendom är dock som huvudregel undantagen från skatteplikt (artikel 135.1 l).

Undantaget för utarrendering och uthyrning av fast egendom omfattar inte

a) tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på områden som iordningsställts för användning som campingplatser,

b) uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,

c) uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner, eller

d) uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av undantaget för fast egendom än de som anges i punkterna a–d (artikel 135.2).

Medlemsstaterna får också medge beskattningsbara personer en valfrihet till beskattning vid utarrendering och uthyrning av fast egendom (artikel 137.1 d). Medlemsstaterna ska fastställa de närmare villkoren för utövande av denna rätt till valfrihet samt att medlemsstaterna får inskränka räckvidden av den rätten (artikel 137.2).

Det följer av artikel 131 i mervärdesskattedirektivet att undantaget ska tillämpas utan att det påverkar övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.

Bestämmelserna i direktivet (artiklarna 135.1 l, 135.2, 137.1 d samt 137.2) medför att medlemsstaterna har en möjlighet att tillåta de personer som är berättigade till ett undantag för uthyrning och utarrendering av fast egendom att avstå från undantaget i samtliga fall, inom vissa gränser eller enligt vissa närmare föreskrifter. Medlemsstaterna har en möjlighet att medge skattskyldiga en rätt att välja om uthyrning av fast egendom ska beskattas, men även en rätt att begränsa räckvidden av denna rätt eller att avskaffa den.

Medlemsstaterna har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning vid genomförandet av bestämmelserna om valfrihet vid uthyrning. De får avgöra om det ska införas en rätt till valfrihet eller inte, enligt vad de anser lämpligt mot bakgrund av de förhållanden som råder i det egna landet vid en viss tidpunkt. Medlemsstaternas rätt till skönsmässig bedömning beträffande rätten till valfrihet medför också att de kan utesluta vissa transaktioner eller vissa kategorier av skattskyldiga från valfriheten. När medlemsstaterna använder sig av möjligheten att inskränka rätten till valfrihet och närmare bestämma om dess användning måste de dock ta hänsyn till de allmänna målen och

principerna i direktivet, särskilt principen om skatteneutralitet och kravet på en riktig enkel och enhetlig tillämpning av de förskrivna undantagen.⁸

Begreppet uthyrning och utarrendering av fast egendom i artikel 135 i mervärdesskattedirektivet är enligt EU-domstolens praxis ett självständigt gemenskaprättsligt begrepp som ska ges en gemenskapsrättslig tolkning som är oberoende av nationella civilrättsliga regler på fastighetsområdet.⁹ De grundläggande kännetecknen för en tjänst avseende uthyrning av fast egendom består i huvudsak av att ägaren till en egendom, mot hyra och för en tid som överenskommits, ger hyresgästen rätt att ta egendomen i besittning och att utesluta andra från den¹⁰. Hyresgästens rätt att exklusivt nyttja fastigheten kan begränsas i avtalet med hyresvärden. Denna rätt avser endast fastigheten som den närmare preciseras i avtalet. Hyresvärden kan därför förbehålla sig rätten att regelbundet besöka den uthyrda fastigheten. Ett hyresavtal kan också avse vissa delar av en fastighet som ska användas tillsammans med andra. Att det i avtalet finns bestämmelser som på ett sådant sätt begränsar rätten att nyttja de hyrda lokalerna hindrar inte att det är fråga om ett nyttjande som är exklusivt i förhållande till andra som inte enligt lag eller avtal kan göra gällande någon rätt i fastigheten.¹¹

Avdragsrätt och jämkning

Enligt artikel 168.1 i mervärdesskattedirektivet ska en beskattningsbar person ha rätt att från den mervärdesskatt han ska betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor och tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person. Motsvarande gäller vid gemenskapsinterna förvärv och import. Avdragsrätten ska enligt artikel 167 inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

En jämkning av det ursprungliga avdraget ska göras om det var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till (artikel 184). Justering ska särskilt göras om det inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet (artikel 185.1). Medlemsstaterna ska fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av sådana jämkningar (artikel 186). I artikel 187–189 regleras jämkning av investeringsvaror. Jämningsperioden för investeringsvaror som är fast egendom kan vara högst 20 år.

Reglerna om jämkning av avdrag är tillämpliga även när förändringen i avdragsrätten beror på ett frivilligt val från den beskattningsbara personen såsom en användning av en valfrihet till beskattning för utarrendering och uthyrning av fast egendom. Direktivets bestämmelse om valfrihet till beskattning vid uthyrning och utarrendering av fast egendom i artikel 137 innebär inte att medlemsstaterna kan inskränka rätten till avdrag eller möjligheterna till jämkning som följer av direktivets bestämmelser.

⁸ C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, punkterna 27-31

⁹ Se bl.a. C-326/99 "Goed Wonen", REG 2001 s. I-6831 punkterna 47-49

¹⁰ Se bl.a. punkten 55 i samma dom

¹¹ Se mål C-284/03 Temco Europe, 2004 s. I-11237

4.2.3 Internationella förhållanden

Allmänt

Vi har översiktligt tittat på motsvarande bestämmelser i Irland och Tyskland. Dessa länder är intressanta i detta sammanhang eftersom de är EU-stater och har system med frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokaler utan ansökan och beslut.

Irland

Bestämmelser om mervärdesskatt i Irland finns i Value-Added Tax Consolidation Act 2010. Uthyrning av fastighet är i Irland undantaget från skatteplikt avseende mervärdesskatt. En hyresvärd får således som huvudregel inte göra avdrag för ingående mervärdesskatt för förvärv av eller drift av en fastighet som hyrs ut.

En hyresvärd kan dock välja att ta ut mervärdesskatt vid uthyrning (frivillig skattskyldighet) och får då avdragsrätt. Hyresvärden får dock inte välja frivillig skattskyldighet vid uthyrning för bostadsändamål. Det finns också en begränsning i övrigt avseende uthyrning (direkt eller indirekt) till närstående. Begränsningen avseende närstående gäller dock inte om hyresgästen har rätt till avdrag för minst 90 procent av den påförda mervärdesskatten.

Den frivilliga skattskyldigheten är kopplad till de individuella hyresavtalen. I en byggnad med flera hyresgäster kan vissa avtal vara kopplade till en frivillig skattskyldighet och andra falla under huvudregel om undantag från skatteplikt.

För att frivillig skattskyldighet ska uppkomma ska valet vara skriftligt dokumenterat. Det kan göras som en bilaga till hyresavtalet eller som en upplysning till hyresgästen. Det är inte tillåtet att i efterhand skapa en frivillig skattskyldighet för förfluten tid (i vissa fall kan dock jämkning [Capital Goods Scheme, CGS, adjustment] avseende kostnader i förfluten tid medges).

Den frivilliga skattskyldigheten kräver i sig inte någon ansökan eller anmälan till beskattningsmyndigheten. Hyresvärden måste dock vara registrerad som skattskyldig avseende mervärdesskatt. Så den som inte tidigare är registrerad som skattskyldig måste anmäla sig för registrering för att kunna tillämpa frivillig skattskyldighet.

Hyresvärden kan begära avdrag för ingående mervärdesskatt vid förvärv av en fastighet eller vid utveckling av en fastighet i syfte att senare kunna hyra ut den. Kravet på avdrag ska i så fall ses som ett val från hyresvärden att utöva frivillig skattskyldighet. Om hyresvärden därefter inte hyr ut fastigheten under frivillig skattskyldighet avslutas den frivilliga skattskyldigheten och en jämkning ska göras.

Frivillig skattskyldighet avslutas genom en skriftlig överenskommelse med hyresgästen eller ett skriftligt meddelande till hyresgästen. Skattskyldigheten upphör tidigast vid överenskommelsen eller då hyresgästen mottagit meddelandet.

Den frivilliga skattskyldigheten upphör om förutsättningarna förändras så att rätt till frivillig skattskyldighet inte längre föreligger. Detta gäller om berörd del av fastigheten börjar användas för bostadsändamål eller om begränsningen avseende närstående blir tillämplig.

När skattskyldigheten upphör kan det finnas skäl att göra en jämkning. Hyresvärden måste i så fall redovisa ytterligare skatt att betala. Mervärdesskatt

ska tas ut även för betalningar som görs efter att skattskyldigheten upphört om de avser en tjänst tillhandahållen under tiden för skattskyldighet.

Uppgifterna om det system som tillämpas i Irland har hämtats från den irländska beskattningsmyndighetens (Cáin agus Custaim na hÉireann – Irish Tax and Customs) hemsida. Uppgifterna avser det system som tillämpas efter den 1 juli 2008.

Tyskland

Bestämmelser om mervärdeskatt i Tyskland finns i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelag). Anvisningar för tillämpning av den tyska mervärdesskattelagen finns numera i Umsatzsteueranwendungserlaß (UstAE). I *bilaga 4* finns ett utdrag från UstAE med anvisningar till de centrala bestämmelserna i § 9 Umsatzsteuergesetz. Det finns även annan anvisningstext som har betydelse för tillämpningen av den frivilliga skattskyldigheten.

I Tyskland är huvudregeln att uthyrning och utarrendering av fast egendom är undantagen från skatteplikt. För uthyrning och utarrendering av fast egendom finns dock en möjlighet till frivillig skattskyldighet under förutsättning att omsättningen görs till en annan beskattningsbar person för dennes ekonomiska verksamhet. Den som hyr eller arrenderar den fasta egendomen ska använda eller avse att använda den fasta egendomen uteslutande för omsättningar som medför avdragsrätt.

Den frivilliga skattskyldigheten kan dock tillämpas även om hyresgästen i ringa omfattning använder fastigheten eller fastighetsdelen för omsättningar som inte medför avdragsrätt. Ringa omfattning kan anses föreligga om hyresgästens ej avdragsgilla andel av mervärdesskatten på hyran uppgår till högst 5 procent under beskattningsåret.

Den beskattningsbara personen har en möjlighet att besluta om skattefrihet avseende varje enskild omsättning. Frivillig skattskyldighet kan inte användas för tillhandahållanden som görs utan ersättning.

Utövande av valmöjligheten till beskattning är inte beroende av att den sker i en särskild form. Optionen utnyttjas genom att det företag som tillhandahåller tjänsten behandlar omsättningen som skattepliktig. Detta sker i regel genom att han eller hon debiterar mervärdeskatt på omsättningen i en faktura eller jämförlig handling. Utnyttjande av optionen kan också göras på annat sätt (genom konkludent handlande) under förutsättning att viljan att avstå från skattefrihet entydigt framgår av det samlade tillvägagångssätt.

Under motsvarande förutsättningar kan man sedan avstå från att använda sig av optionen. Detta kan också ske med retroaktiv verkan om det görs fram till dess att skatten för året är slutligt fastställd. Om fakturor eller motsvarande handlingar ställts ut med mervärdesskatt kvarstår dock betalningsskyldigheten tills dessa har korrigerats. Det behövs inget medgivande från hyresgästen för att en återgång till skattefrihet ska kunna ske.

En förutsättning för att utnyttja optionen är att uthyrningen görs i en ekonomisk verksamhet till en annan beskattningsbar person för dennes ekonomiska verksamhet eller att det finns en avsikt att tillhandahålla en uthyrningstjänst på det sättet. Denna avsikt ska kunna styrkas med objektiva omständigheter och avsikten ska förklaras i god tro.

Frivillig skattskyldighet kan endast användas om den som hyr fastigheten använder eller har för avsikt att använda den uteslutande för omsättningar som medför en avdragsrätt. Den frivilliga skattskyldigheten behöver inte tillämpas

för hela fastigheten utan den kan även avse självständigt användbara delar av denna, t.ex. rörelselokaler och kontorsrum. Om hyresgästen använder fastigheten eller enskilda delar av denna uteslutande för omsättningar som medför en avdragsrätt kan den frivilliga skattskyldigheten användas för de enskilda omsättningarna. Om flera fastighetsdelar används olika i rum eller tid ska den frivilliga skattskyldigheten bedömas för varje fastighetsdel för sig. Det är då inte avgörande om användningen av fastighetsdelen ingår som en del i något som rent civilrättsligt utgör ett enda hyreskontrakt. Om det finns en avtalad totalersättning ska denna delas upp. Om det behövs kan uppdelningen göras efter skälig grund.

Uthyraren ska ha underlag för att kunna visa att förutsättningarna för den frivilliga skattskyldigheten är uppfyllda. Underlagen behöver inte vara av något visst slag. Det kan handla om ett intyg från hyresgästen, bestämmelser i hyreskontraktet eller andra underlag. Det är inte nödvändigt med ett upprepat intygande från hyresgästen om användningen av fastigheten eller delar av denna så länge det inte kan förväntas några ändringar i hyresgästens användning av fastigheten. I enstaka fall kan det dock vara nödvändigt att åtminstone varje år hämta in nya intyg från hyresgästen.

4.3 Förutsättningar för uppdraget

Fastighetsägarna Sverige, Svenskt Näringsliv, företagen och Stockholms Handelskammare har den 25 juni 2008 kommit in med en hemställan till regeringen med förslag till förenklingar avseende frivillig skattskyldighet till mervärdesskatt vid lokal uthyrning. Utgångspunkt för denna utredning ska vara andrahandsförslaget i nämnda hemställan. Förslag i hemställan går i korthet ut på följande (se *bilaga 2* till denna utredning).

Förslaget motiveras med att företagen har stora administrativa kostnader för den frivilliga skattskyldigheten och att många företag fakturerar mervärdesskatt trots att det saknas en formell frivillig registrering. Den frivilliga registreringen saknas därför att företagen är omedvetna om reglerna. Förslagen förväntas minska administrationen och ge lägre fullgörandekostnad för så väl fastighetsägarna som Skatteverket. Detta i sin tur ger positiva samhällseffekter. Negativa effekter för staten i form av minskade skatteintäkter förväntas inte.

Förslaget innebär att kravet på ansökan och beslut för frivillig skattskyldighet *för uthyrning* tas bort. Frivillig skattskyldighet *under uppförandeskedet* skulle däremot fortfarande förutsätta ansökan och beslut. Det föreslås inte att de materiella kraven för en frivillig skattskyldighet ska ändras. Det föreslås att bestämmelserna i 3 kap. 3 § 2 och 3 stycket ML flyttas till 9 kap. 1 och 2 §§ ML.

Skattskyldighet *för uthyrning* ska inträda *tidigast* den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som berörs. Någon uttrycklig bestämmelse för när skattskyldigheten inträder föreslås inte. Den torde underförstått inträda då fastighetsägaren första gången agerar som skattskyldig.

I hemställan lämnas inget förslag om ändring av bestämmelserna om upphörande av skattskyldighet, utom så vitt avser frivillig skattskyldighet vid överlåtelse av en fastighet för vilken frivillig skattskyldighet tillämpas. Den nya ägaren blir enligt förslaget frivilligt skattskyldig enbart om denne väljer att kvarstå som frivilligt skattskyldig. Någon ansökan om upphörande av

skattskyldigheten för den nya ägaren behövs alltså inte enligt förslaget. Det föreslås i hemställan att anmälningsskyldigheten vid överlåtelse tas bort.

Följdändringar föreslås i reglerna för avdrag och jämkning i 9 kap. ML. Någon materiell ändring föreslås inte dessa delar.

5 Bedömning och förslag

5.1 Fördelar, nackdelar, förenkling av materiella bestämmelser m.fl. frågor

Skatteverkets bedömning: Det finns fördelar och nackdelar med att införa ett system där ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarandet avseende frivillig skattskyldighet för verksamhetslokal tas bort. Nackdelarna kan minskas om de materiella reglerna för skattskyldighet förenklas.

Exempel på materiella regler som i dag ofta leder till fel är regler avseende uthyrning i flera led, vilka ytor som kan ingå i en frivillig skattskyldighet, vad som utgör stadigvarande användning och vilken verksamhet som hyresgästen ska bedriva.

Som ett alternativ till att göra justeringar i dagens system bör övervägas att bygga ett helt nytt system anpassat efter att det inte ska finnas något ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarande. Motsvarande system som finns i andra EU-stater kan i detta sammanhang användas som förebild.

5.1.1 Inledning

I hemställan från den 25 juni 2008 (se *bilaga 2*), som ligger till grund för denna förstudie, har framhållits att de administrativa kostnaderna för den frivilliga skattskyldigheten vid lokaluthyrning uppgår till mycket stora belopp. Ett förenklat förfarande utan ansökan och beslut skulle ge minskad administration och lägre fullgörandekostnader för såväl fastighetsägarna som Skatteverket.

Vidare framhålls i hemställan att många fastighetsägare agerar så som om de var skattskyldiga och fakturerar med mervärdesskatt trots att det saknas en formell frivillig registrering. Detta anges vara ett mycket vanligt problem som medför stora mervärdesskattesrisker för såväl hyresvärd som hyresgäst.

I hemställan anges att ett förfarande utan ansökan, beslut och anmälan skulle lösa följande problem

- Beslut om frivillig skattskyldighet
- Uthyrning i flera led
- Stadigvarande användning
- Utträde ur frivillig skattskyldighet
- Skattskyldighetens upphörande

5.1.2 För- och nackdelar för ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarandet

Ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarandet innebär kostnader för både de företag som vill välja frivillig skattskyldighet och för Skatteverket.

Ansökan om frivillig skattskyldighet ska göras när en frivillig skattskyldighet ska påbörjas och om omfattningen av en pågående frivillig skattskyldighet ska utvidgas. För ansökningsförfarandet finns en blankett (se *bilaga 3, 3.1*). I ansökan ska lämnas uppgifter om

- den som ansöker om frivillig skattskyldighet,
- den byggnad eller anläggning som omfattas av ansökan,
- ansökan avser skattskyldighet under ett uppförandeskede,
- när skattskyldigheten ska börja,

- den eller de hyresgäster eller bostadsrättshavare som ska bedriva verksamhet i sådan lokal som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten, samt

- yta för vilken skattskyldighet föreligger enligt tidigare beslut och övriga uthyrningsbara ytor.

Vidare finns en blankett (se *bilaga 3*, 3.4) om anmälan om ändrade förhållanden som innebär att förutsättningar för frivillig skattskyldighet inte längre föreligger.

Därutöver finns tre blanketter för de fall där en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överläts. Både säljare och köpare ska anmäla en sådan överlåtelse. Det finns en blankett för säljaren och en för köparen (se *bilaga 3*, 3.2 och 3.3). Huvudregeln är att den frivilliga skattskyldigheten går över från säljaren till köparen. I samband med en överlåtelse är det dock möjligt att ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. För detta finns en särskild blankett (se *bilaga 3*, 3.5).

När en ansökan om frivillig skattskyldighet kommer in ska en kontroll göras av om de materiella förutsättningarna för frivillig skattskyldighet är uppfyllda. En sådan kontroll kan avse om hyresgästerna bedriver skattepliktig verksamhet och att uthyrningen är stadigvarande. Det är inte alltid klart för hyresvärden om hyresgästen är skattskyldig till mervärdesskatt eller inte. Det förekommer att ansökningar lämnas för lokaler där hyresgästen inte bedriver verksamhet som berättigar till frivillig skattskyldighet. Vidare har de sökande inte alltid klart för sig vad som gäller avseende kravet på stadigvarande och att ytan måste vara avskild. En annan kontrollsvårighet och ökad risk för fel är uthyrning i flera led.

Handläggningen av ansökningar hos Skatteverket kan ta mycket tid i de fall blanketten ofta är ofullständigt eller felaktigt ifylld. Det förekommer även att man använder fel blankett. Många företag har bristande kunskaper om reglerna kring frivillig skattskyldighet och hur blanketterna ska fyllas i. Detta leder ofta till att blanketterna fylls i ofullständigt eller felaktigt.

För de fall där en korrekt ansökan har lämnats hade det varit en besparing för både hyresvärden och Skatteverket med ett förfarande utan ansökan och beslut. I de fall där hyresvärden missbedömer förutsättningarna för att använda sig av frivillig skattskyldighet är det mer tveksamt. I sådana fall tillkommer kostnader för att i efterhand rätta till felaktigheter som hade kunnat upptäckas vid en ansökan. Dessa kostnader måste också beaktas.

Utöver kostnadsaspekten bör beaktas att avsaknaden av ett beslut om frivillig skattskyldighet kan leda till oklarhet om skattskyldighetens omfattning. Uppgifterna i beslutet om frivillig skattskyldighet tydliggör skattskyldighetens omfattning och används idag av de allra flesta som underlag för fördelning av ingående skatt mellan lokaler som omfattas respektive inte omfattas av skattskyldighet.

Reglerna kring ansökan och anmälan samt beslut och meddelande innebär ett stort administrativt arbete för såväl företagen som Skatteverket. Det är dock främst de materiella reglerna om den frivilliga skattskyldigheten som gör regelverket svårt och att fel begås. Ett sätt att minska de nackdelar som kan uppkomma om man tar bort ansöknings- och beslutsförfarandet är att i stället se över möjligheterna att förenkla de materiella bestämmelserna. Med enklare materiella bestämmelser minskar risken för oavsiktliga fel.

Skatteverket ser en stor fördel i ansöknings- och anmälningsförfarandet i det att Skatteverket genom detta får en kontakt med de hyresvärdar som vill

använda sig av frivillig skattskyldighet. Genom detta kan fel upptäckas och åtgärdas tidigare vilket är till nytta både för Skatteverket och för den berörda hyresvärden. Det får dock konstateras att det nuvarande systemet inte ger den nyttan när den berörda hyresvärden inte lämnar någon ansökan eller anmälan trots att så borde ha gjorts. Inte heller systemet med ansökan och anmälan ger således något heltäckande stöd för att undvika oavsiktliga fel.

Det kan i sammanhanget även framhållas att den negativa effekten för ett enskilt företag kan bli stor när ett fel rättas i efterhand i förhållande till att det hade kunnat rättas i ett inledande skede. Fel som upptäcks i ett senare skede kan även leda till att rättelser behöver göras i andra led av en uthyrning.

5.1.3 Uppförandeskedet

I hemställan har förslagits att anmälningsförfarandet ska behållas avseende frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet.

Huvudregeln är att frivillig skattskyldighet medges när uthyrningsverksamhet bedrivs. Mervärdesskatt på kostnader som uppkommer vid byggnation innan uthyrningsverksamheten påbörjats kan dras av på tre olika sätt.

Huvudregeln är att avdraget tillgodogörs genom en jämkning i samband med att en frivillig skattskyldighet för uthyrning inleds. Alternativt kan ett retroaktivt avdrag medges.

Det tredje alternativet är att frivillig skattskyldighet efter ansökan medges redan under uppförandeskedet. Detta alternativ har tillkommit för att underlätta för fastighetsägare som blir hårt belastade av att inte kunna göra ett avdrag förrän i samband med att uthyrningsverksamheten kommer i gång. Rätten att bli skattskyldig redan under uppbyggnadsskedet förutsätter att det föreligger särskilda skäl och att det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

Skatteverket anser att möjligheten att få frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet bör vara begränsad på det sätt den är i dag. Under den förutsättningen är det naturligt att behålla kravet på en ansökan och en prövning av om frivillig skattskyldighet ska medges. Det faller sig inte naturligt att det enskilda företaget ska kunna göra en sådan bedömning.

Skatteverket noterar att det i lagförslaget i bilaga 2 till hemställan görs en materiell ändring i 9 kap. 2 § ML genom att kravet på den sökandes lämplighet tagits bort. Skatteverket anser att det kravet fyller en funktion bl.a. som ett skydd mot att systemet utnyttjas av oseriösa aktörer och anser därför att kravet inte bör tas bort.

Det kan å andra sidan noteras att både Irland eller Tyskland har regler motsvarande frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet. Inget av länderna har något ansöknings- och beslutsförfarande heller avseende sådan frivillig skattskyldighet.

5.1.4 Jämkning

Systemet med frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal innehåller förhållandevis komplicerade regler för jämkning i olika situationer. Skatteverket anser att risken för oavsiktliga fel ökar i ett system där Skatteverket inte har den kontakt med de frivilligt skattskyldiga som följer av ett ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarande.

Om de materiella bestämmelserna ändras så att det blir enklare att gå in och ut ur systemet med frivillig skattskyldighet, finns det skäl att även se över utformningen av reglerna för jämkning.

5.1.5 Avsiktliga fel

Huvudparten av de hyresvärdar som kan beröras är seriösa företag och företagare som eftersträvar att göra rätt. De fel som ändå begås är oavsiktliga. Det måste dock beaktas att det även finns aktörer som är mindre seriösa och som kan komma att söka att dra nytta av en minskad eller senarelagd kontroll för att göra avsiktliga fel för att åstadkomma en egen vinning. Öppnas sådana möjligheter inom ett område så kan det också locka till sig nya oseriösa aktörer. I konstruktionen av ett system med frivillig skattskyldighet utan ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarande måste denna risk beaktas, såväl avseende ekonomiskt utfall som vilka åtgärder som kan vidtas för att motverka sådana risker.

5.1.6 Hyresvärd som agerar som skattskyldig utan beslut

Fall där en hyresvärd agerar som skattskyldig utan att det finns ett beslut om skattskyldighet framhålls i hemställan som ett problemområde som skulle lösas genom att ta bort ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarandet. Att detta är ett problemområde överensstämmer med Skatteverkets erfarenhet. Vid kontroller hos hyresvärd eller hyresgäst upptäcks ofta att beslut om frivillig skattskyldighet saknas för samtliga eller delar av de ytor som mervärdesskatt debiteras för. Att rätta upp sådana fel leder till mycket jobb såväl för företagen som för Skatteverket. Jobbet kan tyckas onödigt eftersom hyresvärdens avsikt har varit att debitera mervärdesskatt korrekt och skatten går ut och in hos hyresvärderna och hyresgästen. Om förslaget genomfördes skulle detta problem försvinna. Hyresvärderna skulle dock fortfarande agera utan att veta hur regelverket ser ut. Något egentligt beslut från hyresvärdens sida att tillämpa frivillig skattskyldighet skulle därmed inte finnas.

Alla som agerar som skattskyldiga utan att det finns ett beslut om frivillig skattskyldighet, uppfyller naturligtvis inte kraven i övrigt för att få frivillig skattskyldighet. I sådana fall måste felaktigheterna ändå rättas i efterhand.

Ett alternativt sätt att lösa problemet med hyresvärdar som agerat som skattskyldiga utan att ha ett beslut om frivillig skattskyldighet skulle kunna vara att införa möjligheter att medge frivillig skattskyldighet retroaktivt. Detta alternativ behandlas i avsnitt 5.2.

5.1.7 Anmälningsförfarande

Det finns två fall där en anmälan ska lämnas enligt dagens bestämmelser.

Det första fallet är att den frivilligt skattskyldige ska anmäla när verksamheten ändras så att frivillig skattskyldighet inte längre kan tillämpas eller att förändringar inträffat som gör att lokalen inte längre kan hyras ut. Förändringen innebär att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Därvid kan frågor om jämkning aktualiseras.

Det andra fallet avser överlåtelse av en fastighet för vilken det till någon del tillämpas frivillig skattskyldighet. Anmälan om överlåtelsen ska i sådant fall göras av både köpare och säljare. För säljarens del medför överlåtelsen att den frivilliga skattskyldigheten upphör och för köparen att en frivillig

skattskyldighet inleds. I samband med att skattskyldigheten övergår från säljaren till köparen aktualiseras frågor om jämkning.

I båda fallen av anmälningsförfarande torde anmälan i sig vara enkel att göra om de inblandade förstår att en anmälan ska göras. Möjligheterna att upptäcka oavsiktliga fel avseende jämkning ökar om en anmälan lämnas.

5.1.8 Ansökan om att frivillig skattskyldighet ska upphöra

I samband med en överlåtelse av en fastighet för vilken frivillig skattskyldighet tillämpas finns en möjlighet att ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten inte ska överföras till köparen och att den frivilliga skattskyldigheten därmed upphör. Ansökan ska göras av köpare och säljare gemensamt. Ansökan ska göras före köparens tillträdesdag. Systemet bygger på att det vanligaste förfarandet är att den frivilliga skattskyldigheten ska flyttas över till köparen. I normalfallet krävs bara en anmälan. I det ovanligare fallet, att skattskyldigheten ska upphöra krävs en ansökan och ett beslut. Några andra krav för att ansökan om att skattskyldigheten ska upphöra, ska beviljas än att ansökan ges in i rätt tid ställs då inte. Det finns alltså ingen prövning att göra av några materiella bestämmelser för att ansökan ska kunna bifallas.

I hemställan föreslås bestämmelser som delvis vänder på denna ordning. Förslaget innebär att skattskyldigheten för säljaren upphör och att en skattskyldighet för köparen uppkommer enbart om köparen väljer att tillämpa frivillig skattskyldigheten. Allt sker utan ansökan eller anmälan. Detta skulle innebära att Skatteverket inte får någon insikt i att en överlåtelse har gjorts och att det kan finnas anledning att titta närmare på om jämkning gjorts på rätt sätt i förekommande fall.

5.1.9 Tekniska hanteringsfrågor

Vid en övergång till ett system utan ansökan och beslut om frivillig skattskyldighet uppkommer en rad frågor om hur olika företeelser ska hanteras.

Hur går hyresvärden in i ett frivilligt system? Räcker det med att hyresvärden börjar deklarerera såsom om skattskyldighet förelåg eller ska något ytterligare krävas. I det irländska systemet krävs att valet att använda frivillig skattskyldighet finns skriftligt dokumenterat i hyresavtalet eller som en information till hyresgästen.

Ska en frivillig skattskyldighet kunna avslutas även under tid som förutsättningar för frivillig skattskyldighet finns kvar? I hemställan lämnas inte något sådant förslag. Som regel torde den som ansökt om frivillig skattskyldighet önska kvarstå som skattskyldig så länge möjlighet ges. Det kan dock finnas undantag. Om den skattskyldige i sådant fall slutar att redovisa mervärdesskatt står detta då i strid med en gällande skattskyldighet eller ska skattskyldigheten i så fall anses ha upphört? Ska något formkrav krävas för att skattskyldigheten ska anses ha upphört? Det skulle t.ex. kunna ställas motsvarande krav på dokumentation av överenskommelse med eller information till hyresgästen som enligt det irländska systemet ställs vid inledningen av en frivillig skattskyldighet.

Hur ska övergången mellan en frivillig skattskyldighet under ett uppbyggnadsskede och frivillig skattskyldighet för uthyrning hanteras?

I överlåtelsefallen uppkommer en del praktiska hanteringsfrågor. Genom vilket förfarande träder köparen in i en frivillig skattskyldighet? Hur ska jämningsförfarandet se ut?

Olika formkrav kan behövas för att skapa en ordning och tydlighet i systemet. Avsaknad av formkrav kan i sig medföra osäkerhet om en uthyrning omfattas av skattskyldighet eller inte. Å andra sidan medför varje formkrav en risk för fel. Det är avgörande att hitta en lämplig balans mellan dessa båda sidor.

5.1.10 EU-regler

Alla förändringar som görs i de materiella bestämmelserna måste hålla sig inom det regelverk som berörda EU-bestämmelser ställer upp. Regelverket ger i detta avseende ganska vida ramar. Medlemsstaterna får medge frivillig skattskyldighet och bestämma de närmare förutsättningarna för sådan skattskyldighet. Medlemsstaten måste dock ta hänsyn till de allmänna målen och principerna i mervärdesskattedirektivet. EU-rätten behandlas utförligare i avsnitt 4.2.2.

5.1.11 Enklare materiella bestämmelser avseende uthyrning av lokal

För att uppnå målet att minska riskerna för oavsiktliga fel genom att förenkla de materiella reglerna framstår det som rimligt att börja med att titta på vilka regler som i dag ofta ger upphov till fel.

Vid genomgången av de materiella bestämmelserna utgår vi från nedanstående skiss över de olika steg av krav som ska vara uppfyllda för att en frivillig skattskyldighet ska vara möjlig. Varje steg redovisas för sig.

Grundförutsättningarna för att frivillig skattskyldighet ska kunna medges är att en fastighetsägare hyr ut en hel byggnad eller en del av en byggnad för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet.



Tillhandahållare

Utöver fastighetsägare gäller regeln även om uthyraren är konkursbo, mervärdesskattegrupp, uthyrare i andra och tredje hand samt – i fråga om

upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt – bostadsrättshavare. De fall som medför mest fel i fråga om de regler som avser vem som kan medges frivillig skattskyldighet är när uthyrningar sker i flera led. I hemställan anges att detta är ett problem som löses genom det förslag som lämnas i hemställan. Problemet löses dock inte genom att ansöknings- och beslutsförfarandet tas bort. Lösningen i hemställan ligger i stället i en ändring i de materiella bestämmelserna i det lagtextförslag som lämnas som bilaga 2 till hemställan. I lagtextförslaget flyttas de materiella bestämmelserna i 3 kap. 3 § 2 och 3 stycket ML till 9 kap. 1 och 2 §§. Därvid ändras ”uthyrare i andra och tredje hand” till ”hyresgäst”. Frivillig skattskyldighet skulle således vara möjlig oavsett hur många led som är inblandade och hur skattskyldigheten ser ut i de olika leden. Det är en lösning som innebär en förenkling av tillämpningen av reglerna men som också kan medföra mindre önskvärda effekter om det i en sådan kedja ingår länkar som inte omfattas av skattskyldighet.

Den tekniskt sett enklaste lösningen på frågan om vem som kan bli skattskyldig torde vara att tillåta frivillig skattskyldighet för var och en som agerar som hyresvärd (med vidmakthållande av alla övriga krav och begränsningar). Det kräver dock att man tittar närmare på om detta även kan medföra negativa effekter. Ett område som måste utredas vidare är uthyrning i flera led. Om inte alla led är skattskyldiga innebär detta systematiska problem.

Byggnad

För att frivillig skattskyldighet ska kunna medges ska det som hyrs ut vara hela eller en del av en byggnad eller anläggning som utgör fastighet. Genom en specialregel i ML utgör även byggnad på ofri grund fastighet i den mening som begreppet fastighet har i ML. I det nuvarande frivilliga systemet synes inte uppstå några stora problem kring tolkningen av vad som är byggnad eller anläggning. Det kan dock uppkomma problem avseende vilka delar av en uthyrd lokal som kan omfattas av en frivillig skattskyldighet och om hyresgästens nyttjanderätt är exklusiv. Dessa frågor behandlas närmare nedan.

Stadigvarande och del av fastighet (yta)

Kravet på stadigvarande användning syftar till att begränsa möjligheten till frivillig skattskyldighet till förhållanden med en viss varaktighet. Lagstiftaren har önskat undvika situationer där en hyresvärd upprepade gånger går in och ut ur skattskyldighet. Begreppet stadigvarande har gett upphov till ett behov av tolkningar av olika avseenden. Det finns tolkningar av hur långt ett hyresförhållande ska vara för att kravet på stadigvarande användning ska vara uppfyllt. Det finns genom tolkning krav på att uthyrningen ska vara på heltid. En uthyrning under vissa återkommande dagar i veckan är inte tillräckligt även om hyresförhållandet sträcker sig över en längre tid. Näraliggande frågor handlar om att hyresgästen ska ha en exklusiv nyttjanderätt till den yta som kan omfattas av en frivillig skattskyldighet. En lokal som hyrs gemensamt av flera hyresgäster kan inte omfattas av frivillig skattskyldighet. Om flera företag delar på en verksamhetslokal kan därför inte frivillig skattskyldighet tillämpas.

Ett ytterligare problemområde som har ett samband med kravet på stadigvarande användning är blandad verksamhet hos hyresgästen. Om hyresgästen både har verksamhet som medför skattskyldighet avseende mervärdesskatt och annan verksamhet som bedrivs i den aktuella lokalen så

påverkar detta möjligheten till frivillig skattskyldighet. Möjligheterna till frivillig skattskyldighet är olika beroende på hur verksamheten är blandad. Om den skattepliktiga respektive den övriga verksamheten bedrivs i olika avgränsade delar av lokalen kan det medföra att frivillig skattskyldighet kan medges för de ytor där skattepliktig verksamhet bedrivs men inte för övriga ytor. Om den blandade verksamheten bedrivs inom delar av lokalen som inte kan avgränsas från varandra kan två olika situationer föreligga. Om de två olika verksamheterna genomförs växelvis är rekvisitet stadigvarande användning för skattepliktig verksamhet inte uppfyllt och frivillig skattskyldighet kan i sådant fall inte alls medges. Om de två verksamheterna genomförs parallellt med varandra kan hela lokalen omfattas av frivillig skattskyldigheten, men hyresgästens rätt till avdrag för den påförda mervärdesskatten blir begränsad i förhållande till hur stor den skattepliktiga verksamheten är.

Det finns många fel som begås inom dagens system som på olika sätt kopplar till de frågor som behandlats i de två närmast föregående styckena. Detta är problem som inte blir mindre genom att anmälnings-, besluts- och anmälningsförfarandet tas bort. Problem som i dag kan upptäckas och rättas till vid prövning av en ansökan skulle inte bli observerade i ett inledningsskede. Skatteverket skulle behöva andra kontroller för att upptäcka sådana felaktigheter och detta skulle ske först i ett senare skede.

Det finns ett stort behov att titta närmare på de frågor som sammanhänger med ytor och stadigvarande användning. Om det är möjligt att hitta förenklingar i dessa regler skulle detta göra mycket för att minska riskerna med att ta bort ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarandet. Till skillnad från vad som anges i hemställen anser Skatteverket att frågor avseende stadigvarande användning inte skulle lösas sig enbart genom att bort ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarandet.

Hyresgäst

Slutligen kan konstateras att det finns fall där hyresvärden ansöker om frivillig skattskyldighet avseende lokaler där hyresgästen inte bedriver någon verksamhet som medför skattskyldighet avseende mervärdesskatt eller annan verksamhet som berättigar till frivillig skattskyldighet för hyresvärden. Annan verksamhet som kan medföra rätt till frivillig skattskyldighet för hyresvärden är verksamhet som medför rätt till återbetalning av mervärdesskatt i vissa angivna fall samt om hyresgästen är staten, kommun eller kommunalförbund. Beträffande uthyrning till staten m.fl. finns vissa särskilda undantag.

Det finns skäl att utreda närmare i vilka avseenden felbedömningar görs. Det är dock svårt att se att det finns något egentligt utrymme för förenklingar av de materiella bestämmelserna på detta område. Syftet med lagstiftningen talar för att hyresgästen måste vara skattskyldig, ha rätt till återbetalning eller motsvarande.

Det finns även behov av att motverka risken för missbruk av regelverket. Det finns här anledning att jämföra med motsvarande regler i andra EU-stater, se avsnitt 4.2.3.

5.1.12 Ekonomiska effekter av ändrade materiella bestämmelser

Om de materiella reglerna för frivillig skattskyldighet förenklas kan detta medföra att området inom vilket frivillig skattskyldighet kan tillämpas blir

större eller mindre. Det kan innebära att skatteintäkterna påverkas. För att kunna göra någon form av uppskattning av sådana effekter måste man först bestämma vilka materiella ändringar som skulle kunna vara aktuella. Det är för tidigt att göra det inom ramen för denna förstudie.

5.1.13 Ett helt nytt system

Ovanstående genomgång visar på att det finns en rad materiella och tekniska frågor som uppkommer om man försöker ta bort ansöknings- och anmälningsförfarandet inom ramen för det gällande regelverket. Det visar också på att det finns olika frågor som mer eller mindre starkt hänger samman med varandra. Utifrån denna bakgrund känns det naturligt att ställa sig frågan om det bästa sättet att hantera en övergång till ett system utan ansökan och anmälan är att utgå från vårt nuvarande system och försöka att anpassa det till den nya förutsättningen. Det bör övervägas om det är ett mer fruktbart angreppssätt att i stället bygga ett nytt system anpassat efter att den frivilliga skattskyldigheten inte ska bygga på ansökan, beslut och anmälan. I detta sammanhang kan de system som används inom andra länder inom EU för frivillig skattskyldighet utgöra en förebild. För att göra detta krävs en bredare och djupare undersökning av vilka system som tillämpas i olika EU-stater än den som varit möjlig inom ramen för denna utredning.

5.2 Möjlighet till retroaktiv skattskyldighet

Skatteverkets förslag: Det bör övervägas att införa en möjlighet att medge frivillig skattskyldighet för tid före en ansökan.

Skäl för förslaget: Ett av de stora problemen i dagens system synes vara kopplat till de fall där en hyresvärd agerar som skattskyldig för sin uthyrningsverksamhet utan att ha ansökt om och fått frivillig skattskyldighet för verksamheten. Även om förhållandena varit sådana att hyresgästen hade medgetts frivillig skattskyldighet om denne hade ansökt och om allt i fråga om redovisning av skatt och gjorda avdrag i övrigt har hanterats helt korrekt så finns i dag inte någon möjlighet att medge frivillig skattskyldighet i efterhand för denna verksamhet. Det innebär att gjorda avdrag och skattebetalningar måste återställas. Det rör sig alltså här om fall där det enda felet är att hyresvärden inte förstått att denne borde ha ansökt om frivillig skattskyldighet. Det framstår inte som särskilt rationellt vare sig för de enskilda företagen eller för staten att beskattningsåtgärderna måste återställas.

Problemet försvinner om den frivilliga skattskyldigheten inträder när hyresvärden börjar agera som skattskyldig. Den bakomliggande grunden till det nuvarande problemet försvinner dock inte. Hyresvärden kommer fortfarande att i samma omfattning sakna kännedom om hur regelverket ser ut och att det är en frivillig skattskyldighet som tillämpas. De fördelar, som följer av ett ansöknings- och anmälningsförfarande genom kontakten mellan hyresvärden och Skatteverket, skulle försvinna. Det kan därför finnas skäl att fundera över om det finns andra alternativ till att lösa det aktuella problemet.

En möjlighet att medge frivillig skattskyldighet för förfluten tid skulle vara ett sätt att gå direkt på problemet.

Det har inte varit avsikten att det skulle vara möjligt att bevilja frivillig skattskyldighet för förfluten tid. Dåvarande regeringsrätten har dock i två avgöranden från 1999¹² funnit att den då gällande författningstexten gav utrymme för retroaktiv skattskyldighet. Författningstexten ändrades genom lagen (2000:500) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) så att skattskyldighet till följd av ett beslut om frivillig skattskyldighet tidigast kunde inträda den dag då ansökan kom in till skattemyndigheten. Bestämmelsen trädde i kraft den 1 januari 2001.

I Prop. 1999/2000:82 sidan 75 f. har bestämmelsen motiverats på följande sätt.

Det är för närvarande oreglerat från vilken tidpunkt den frivilliga skattskyldigheten skall gälla. I praktiken medges skattskyldigheten från olika alternativa tidpunkter. De tidpunkter som förekommer är då hyresavtal tecknas, då hyresgästen tillträder lokalen, då ansökningen ges in till skattemyndigheten och då skattemyndigheten fattar beslut i frågan. Regeringsrätten har genom dom den 26 februari 1999 i mål nr 3258–1997 prövat frågan om skattskyldighet kan inträda redan då en ny ägare tillträder en fastighet, trots att ansökan om frivillig skattskyldighet kommer in till skattemyndigheten först därefter.

Målet avsåg fastigheter som en tidigare ägare registrerat sig som frivilligt skattskyldig till. Regeringsrätten konstaterar att det inte kan anses föreligga något formellt hinder mot att ge ett beslut om frivillig skattskyldighet retroaktivt verkan. I vad mån det bör ske i ett enskilt fall får, enligt domstolen, bedömas med utgångspunkt i de syften som ligger bakom lagstiftningen och med beaktande av de skatteadministrativa olägenheter som kan vara förenade med en retroaktiv tillämpning. Domstolen finner att skattskyldigheten i det aktuella målet får anses ha inträtt redan när bolaget tillträdde fastigheten.

Regeringen finner liksom utredningen att särskilda bestämmelser om från vilken tidpunkt skattskyldighet skall kunna gälla bör införas. Det är inte lämpligt att skattemyndigheternas tillämpning varierar från fall till fall. Vid regleringen bör skiljas mellan det fall då en fastighetsägare som tidigare inte använt fastigheten för skattepliktig uthyrning vill börja göra det och det fall då en fastighet överläts till någon som vill börja använda den för sådan uthyrning.

Regeringen behandlar först det fallet att en fastighetsägare skall övergå till att använda fastigheten för skattepliktig uthyrning efter att ha använt den i en annan verksamhet. Eftersom skattskyldigheten är frivillig kan det inte i lag föreskrivas någon tidpunkt för när skattskyldighet alltid inträder.

Tidpunkten måste därför, enligt regeringens mening, framgå av särskilda beslut av skattemyndigheten och det kan inte överlämnas till fastighetsägaren att självständigt bestämma tidpunkten. Däremot bör det av lag framgå från vilken tidpunkt fastighetsägaren kan begära att skattskyldighet skall inträda. Det framstår som naturligt att skattskyldighet i detta fall inte bör medges för tid innan en ansökan om frivillig skattskyldighet har gjorts. Från fiskal synpunkt finns det dock anledning att medge avdrag först då skattepliktig uthyrning påbörjas. Som en huvudregel bör därför gälla att frivillig skattskyldighet kan medges från dagen för ansökan, dock tidigast från den dag då hyresgästen tillträder lokalen. Om fastighetsägaren begär det bör skattskyldighet kunna medges från en senare tidpunkt än nu sagts.

Om uthyrning av verksamhetslokaler har inletts innan ansökan om frivillig skattskyldighet görs finns det anledning att medge skattskyldighet enligt huvudregeln, dvs. från tidpunkten för ansökan. Om skattskyldighet skulle medges retroaktivt måste också utgående skatt redovisas på de hyror som uppburits tidigare vilket, beroende på omständigheterna, kan orsaka svårigheter. Den

¹² RÅ 1999 ref 2 och RÅ 1999 not 253.

ingående skatt som belöper på anskaffandet av den uthyrda lokalen skall enligt vad regeringen föreslår i avsnitt 7.3.3 kunna jämkas till fastighetsägarens fördel.

I motiveringen har som ett skäl för att inte medge retroaktiv skattskyldighet anförts de svårigheter som skulle följa av att utgående skatt skulle behöva redovisas för de under den aktuella tiden uppburna hyrorna. Detta är riktigt om mervärdesskatt inte har tagits ut på de aktuella hyresbetalningarna. De fall där en möjlighet till retroaktiv skattskyldighet bör övervägas enligt denna utredning är när mervärdesskatt faktiskt tagits ut på hyrorna och skatten också redovisats. Hyresvärden har agerat som om denne var skattskyldig. Att medge frivillig skattskyldighet retroaktiv i ett sådant fall skapar inte administrativa problem. Det löser snarast problem som annars uppkommer.

Den närmare utformningen och avgränsningen av en möjlighet till retroaktiv skattskyldighet behöver avvägas ytterligare. I 13 kap. 28 b § ML regleras tidpunkten för redovisning av in- och utgående skatt före beslut om frivillig skattskyldighet. Denna bestämmelse måste justeras om ett beslut om retroaktiv skattskyldighet ska få avsedd effekt.

6 Konsekvenser

6.1 Förenklingsvinster

Sammanfattning: Som nettoeffekt uppskattas förenklingsvinsten för företagen till tre miljoner kronor per år och för Skatteverket till sju miljoner kronor per år. Nettobeloppet har beräknats på följande bedömningar.

Förfarandet med ansökan och anmälan uppskattas kosta företagen ca tio miljoner kronor per år. I detta ingår bara kostnader som har direkt avseende på ansökan och anmälan. Kostnader för bedömningar av vad gällande regler innebär har inte räknats in. Detta är bedömningar som behöver göras oavsett om det finns ett ansöknings- och anmälningsförfarande eller inte.

Skatteverkets kostnader för ansöknings- och anmälningsförfarandet har beräknats till ca nitton miljoner kronor per år.

Felaktigheter som hade upptäckts eller undvikits genom ansöknings- och anmälningsförfarandet kommer att till viss del upptäckas i ett senare skede. Skatteverket och företagen kommer att ha kostnader för detta förfarande. Dessa kostnader kan beräknas till ca 7 miljoner kronor per år för företagen och ca 12 miljoner kronor per år för Skatteverket.

Förenklingsvinsten för företagen

År 2011 handlade Skatteverket 18 694 ärenden avseende frivillig skattskyldighet.

I beräkningen av förenklingsvinsten för företagen har vi i utredningen utgått från Tillväxtverkets siffror från mätningar av företagens administrativa kostnader. De senaste mätningarna är gjorda år 2009. Det finns fem olika blanketter avseende frivillig skattskyldighet. Dessa är "ansökan om skattskyldighet för mervärdesskatt avseende uthyrning av verksamhetslokal" (SKV 5704), "köparens anmälan, förvärv av verksamhetslokal" (SKV 5721), "säljarens anmälan, överlåtelse av verksamhetslokal" (SKV 5722), "anmälan, ändrad användning av verksamhetslokal" (SKV 5723) och "ansökan, upphörande av skattskyldighet för mervärdesskatt (SKV 5724). Blanketterna finns återgivna i *bilaga 3*. Det finns mätningar gjorda avseende ansökan om frivillig skattskyldighet samt säljarens anmälan om överlåtelse av verksamhetslokal. Vidare finns det en mätning gjord avseende den jämningshandling som måste utfärdas i samband med en överlåtelse i de fall den överlåtna fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet och en jämningskyldighet.

Det finns inga uppgifter framtagna om hur det totala antalet ärenden om 18 694 som Skatteverket handlade under år 2011 fördelar sig på ansökningar resp. olika anmälningar. Detaljerade uppgifter finns dock framtagna för de ärenden som har handlagts av region Stockholm. Dessa siffror visar att av samtliga ärenden avsåg 50,4 procent ansökan om frivillig skattskyldighet. Applicerat på hela riket innebär detta att 9 422 ärenden avsåg ansökan om frivillig skattskyldighet (inkl. ansökan under uppförandeskede).

Tillväxtverkets mätning visar att det tar sex minuter att fylla i blanketten avseende ansökan om frivillig skattskyldighet. De har bedömt att ansökan är lätt att fylla i och att rättsläget är klart. Blanketten ska fyllas i med basuppgifter och skrivas under. Tillväxtverket har räknat med att arbetet utförs av handläggare på ekonomiavdelning och beräknad timlön för denna personal är 266 kronor/timme. Detta innebär att beräknad kostnad för ifyllande av

ansökan om frivillig skattskyldighet under år 2011 kan uppskattas till ca 250 600 kronor. I dagens penningvärde motsvarar detta ca 263 200 kronor.

Vad gäller de olika anmälningssblanketterna som finns har Tillväxtverket endast gjort mätning avseende säljarens anmälan om försäljning av verksamhetslokal. De olika anmälningssblanketterna ser dock likartade ut och innehåller ungefär lika många uppgifter som ska fyllas i. I förstudien har därför den siffra som Tillväxtverket har kommit fram till avseende säljarens anmälan använts för samtliga anmälningssblanketter. Enligt Tillväxtverkets mätning tar säljarens anmälan fyra minuter att fylla i och arbetet utförs av en bokförings- eller redovisningsassistent med en timlön på 224 kronor/timme. I denna mätning har Tillväxtverket utgått från en schablon avseende lämnade av redan känd uppgift. Tiden om fyra minuter omfattar tid för att ta fram uppgifter, fylla i dem på blanketten, kontrollera samt skriva under. Resterande 49,6 procent av rikets totala ärenden, det vill säga 9 272, avser således dessa olika anmälningar. Detta innebär att företagens kostnader för att fylla i dessa blanketter under år 2011 kan uppskattas till ca 138 500 kronor. Omräknat till dagens penningvärde motsvarar det ca 145 500 kronor.

Tillväxtverkets mätning avseende upprättande av en jämkningshandling visar att arbetet tar 15 minuter och utförs av en bokförings- eller redovisningsassistent med en timlön på 224 kronor/timme. I mätningen har man utgått från att den uppgiftsskyldige har god ordning i sina register och att uppgifterna normalt kan tas fram enkelt, oftast genom att uppgifterna förs över från en datafil. Det finns ingen tillgänglig statistik över hur många fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet och av en jämkningsskyldighet, som har överlåtits under år 2011. Beräknat utifrån de detaljerade uppgifterna för region Stockholm har Skatteverket under år 2011 handlagt 2 710 säljarens anmälan av verksamhetslokal. Av dessa är det ett mindre antal som omfattas av en jämkningsskyldighet, uppskattningsvis 10 procent. Detta innebär att under år 2011 har 271 jämkningshandlingar vid fastighetsöverlåtelse upprättats av företag. Kostnaden för detta kan uppskattas till ca 15 200 kronor, vilket idag motsvarar ca 16 000 kronor. Jämkningsreglerna vid överlåtelse av fastighet kommer dock förmodligen att kvarstå oavsett hur reglerna om frivillig skattskyldighet ändras, varför dessa kostnader inte har beaktats i förstudien.

Företagens administrativa kostnader för att fylla i blanketterna uppgår således totalt till ca 410 000 kronor. I denna siffra ingår dock bara kostnader som direkt avser själva ifyllandet av ansökan och anmälan. Kostnader för bedömningar av vad gällande regler innebär har inte räknats in eftersom detta är bedömningar som behöver göras oavsett om det finns ett ansöknings- och anmälningssförfarande eller inte. Det är snarast så att behovet av att göra egna utredningar ökar om ansöknings- och anmälningssförfarandet tas bort.

De ingivna blanketterna är ofta ofullständigt eller felaktigt ifyllda när de inkommer till Skatteverket, varför komplettering eller rättelse måste göras. För företagets del innebär det bl.a. att det kan behöva plocka fram hyresavtal, ritningar och liknande handlingar för att undersöka vad som är korrekt yta eller för att kontrollera tillträdesdatum eller att det behöver skicka in en kopia på hyresavtalet. I förstudien gör vi antagandet att den tid som företagen får lägga på detta arbete är lika stor som den tid arbetet med dessa ärenden tar för Skatteverket. Arbetstiden för Skatteverket har uppskattats till 36 300 timmar. Om man utgår från att även detta arbete hos företagen utförs av en handläggare på ekonomiavdelningen så innebär det att kostnaden för

företagen, beräknat utifrån Tillväxtverkets siffror för år 2009 och omräknat till dagens penningvärde, uppgår till ca 10 miljoner kronor.

Den sammanlagda förenklingsvinsten för företagen kan avrundas till 10 miljoner kronor.

Förenklingsvinsten för Skatteverket

År 2011 handlade Skatteverket 18 694 ärenden avseende frivillig skattskyldighet. Den tid som inom Skatteverket har lagts på frivillig skattskyldighet har inte följts upp särskilt. Varje region har därför fått uppskatta hur mycket tid som läggs på handläggning av ansökningar och anmälningar avseende frivillig skattskyldighet och den totala siffran för hela landet hamnade på 40 500 timmar per år. Skatteverkets kostnader för detta arbete är 460 kronor per timme. Detta innebär att Skatteverkets kostnad för hanteringen är ca 19 miljoner kr. Det är den förenklingsvinst som Skatteverket kan göra.

En stor del av Skatteverkets handläggningstid ligger på ärenden som behöver kompletteras. Några uppgifter om dessa kostnader finns inte framtagna sedan tidigare. En uppskattning av kostnaden har därför gjorts i samband med denna förstudie. Handläggare som jobbar med frivillig skattskyldighet har uppgett att ca 70 procent av samtliga ärenden som kommer in behöver utredas på något sätt. En ansökan eller anmälan som är helt korrekt och fullständig beräknas i snitt ta ca 45 minuter att handlägga. Av totalt antal ärenden uppskattas således 30 procent tillhöra denna kategori. Under år 2011 har därmed de korrekta ansökningarna och anmälningarna tagit ca 4 200 timmar att handlägga och resterande tid, 36 300 timmar, har lagts på de ansökningar och anmälningar som behöver utredas, kompletteras, förtydligas etc. Dessa ärenden tar således i snitt ca 2 timmar och 45 minuter att handlägga.

Vanliga fel som behöver utredas är till exempel att ytor som uppgetts i en ansökan eller anmälan inte stämmer med ytorna i tidigare beslut, att företaget har glömt att fylla i tillträdesdatum för hyresgästerna eller att företaget inte står som registrerad ägare av den fastighet som ansökan avser. För Skatteverkets del innebär dessa utredningar bl.a. att handläggarna gör diverse slagningar i såväl interna som externa system, att de plockar fram tidigare beslut för att försöka utreda vad som är korrekt yta och att de tar kontakt med företaget.

Nya kostnader

Om ansöknings- och anmälningsförfarandet tas bort innebär detta förenklingsvinster för de berörda företagen och för Skatteverket. Det innebär dock också att fel som hade kunnat korrigeras i samband med en ansökan kommer att upptäckas i ett senare skede och att det i samband med detta kommer att uppkomma nya kostnader för företagen och för Skatteverket.

Genom att hyresinkomster som omfattas av frivillig skattskyldighet särredovisas i mervärdesskattedeklarationen går det att t.ex. söka ut de företag som redovisar mervärdesskatt på hyresinkomster för första gången eller företag som redovisar mervärdesskattebelagda hyresinkomster och en ingående skatt som är högre än normalt. När man gör en kontroll idag, t.ex. av avdragen ingående skatt på underhålls- eller renoveringskostnader, kan man i normalfallet begränsa utredningen till att kontrollera att avdrag för ingående

skatt har gjorts i proportion till de ytor som omfattas av frivillig skattskyldighet. Om beslutsförfarandet togs bort skulle man i samband med kontrollen av mervärdesskattedeklarationen behöva utreda om förutsättningarna för frivillig skattskyldighet är uppfyllda. Man skulle således t.ex. kunna behöva ta in kopior på hyresavtal, ritningar och andra handlingar. En kontroll i detta läge skulle således normalt bli betydligt mer omfattande och tidskrävande än vad den är i dagsläget. Dessa kostnader kan uppskattningsvis beräknas enligt följande.

Under år 2011 handlade Skatteverket 18 694 ärenden avseende frivillig skattskyldighet. Denna siffra inbegriper bl.a. både företag som ansöker om frivillig skattskyldighet för första gången, företag som utökar eller minskar en yta som omfattas av frivillig skattskyldighet, företag som blir frivillig skattskyldiga för första gången genom att de köper en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet och företag som upphör att vara frivillig skattskyldiga av olika anledningar. Totalt är det 46 300 företag som är registrerade för frivillig skattskyldighet. Hur många av dessa företag som skulle kontrolleras går inte att säga men uppskattas till 9 500 utifrån siffran för hur många ärenden som avser ansökan om frivillig skattskyldighet. En utredning i samband med att ansökan eller anmälan om frivillig skattskyldighet lämnas in tar i snitt 2 timmar och 45 minuter. Om man utgår från att en utredning i samband med att en mervärdesskattedeklaration lämnas in i snitt tar lika lång tid innebär det att kostnaderna för Skatteverkets del för ökade kontroller kan uppskattas till ca 12 miljoner kronor. Baserat på ett antagande av att arbetet vid en kontroll tar lika lång tid för företagen som för Skatteverket skulle kostnaderna för företagen uppgå till ca 7 miljoner kronor.

Det kan i sammanhanget även framhållas att den negativa effekten för ett enskilt företag kan bli stor när ett fel rättas i efterhand i förhållande till att det hade kunnat rättas i ett inledande skede. Därtill kommer risken för att företaget även kommer att få ett skattetillägg.

6.2 Skattebortfall

Sammanfattning: Skattebortfallet kan uppskattas till 100 miljoner kronor om året om de materiella bestämmelserna inte förändras och 30 miljoner kronor om de materiella bestämmelserna förenklas.

6.2.1 Skattebortfall på grund av oavsiktliga fel

Den 1 februari 2012 var 46 300 företag registrerade för frivillig skattskyldighet. Hyresinkomster från frivillig skattskyldighet särredovisas i mervärdesskattedeklarationen (ruta 08) och under år 2010 uppgick redovisat belopp till drygt 125 miljarder kronor. Bland dem som är registrerade för frivillig skattskyldighet lämnade ca 9 000 företag uppgifter varje månad och ca 10 200 redovisade var tredje månad.

Sedan år 2007 innehåller mervärdesskattedeklarationen endast uppgifter om redovisade hyresinkomster från frivillig skattskyldighet och inte beloppen som avser utgående och ingående skatt. Utifrån den redovisade hyran om 125 miljarder kronor exklusive mervärdesskatt kan den utgående skatten beräknas

till drygt 30 miljarder kronor. De företag som var frivilligt skattskyldiga under perioden 2000-2006 redovisade i genomsnitt ingående skatt till ett belopp som motsvarade cirka två tredjedelar av den utgående skatten¹³. Den ingående skatten kan således uppskattas till ca 20 miljarder kronor.

Skatteverket har vid några tillfällen försökt bedöma storleken på skattefelet på området frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler. Skattefelet är skillnaden mellan den skatt som skulle ha blivit fastställd om alla skattebetalare redovisade alla sina verksamheter och transaktioner korrekt och den skatt som i praktiken fastställs efter Skatteverkets kontrollinsatser.

Under år 2002 gjorde skattekontoret i Linköping en kontrollinsats på området frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal. Kontrollinsatsen omfattade 221 utredningar som i huvudsak utfördes i form av skrivbordskontroller. Ändringsfrekvensen i dessa var 25 procent och skattefelet beräknades till 10–15 miljoner kr. Det beloppsmässiga skattefelet för hela landet har därefter i en riskanalys år 2006 uppskattats utifrån denna kontrollinsats till 100–150 miljoner kronor. Av dokumentation kring kontrollen framgår inte om urvalet var slumpmässigt. Mycket talar för att så inte var fallet. Det gör att beräkningen är osäker.

I Skatteverkets Rapport 2008:1 – Skattefelskartan för Sverige – har en uppskattning för området frivillig skattskyldighet gjorts utifrån tillgänglig dokumentation. Skattefelet uppskattades i det sammanhanget till 156 miljoner kronor för mikro, små och medelstora företag och 65 miljoner kronor för stora företag, totalt 221 miljoner kronor.

Skattefelet har således uppskattats till mellan 100 och drygt 200 miljoner kronor. Skattefelets storlek är osäker. Storleken på skattefelet är dock inte det som är mest intressant för att bedöma vilket skattebortfall som kan uppkomma om ansöknings- och anmälningsförfarandet tas bort. Mer intressant är i denna del i vilken omfattning fel rättas till i samband med ansöknings- eller anmälningsförfarandet. Det är sådana fel som skulle kunna leda till ett skattebortfall om ansöknings- och anmälningsförfarandet tas bort. Någon statistik över detta finns inte tillgänglig. Omfattningen av detta måste därför uppskattas.

Det är ovanligt att Skatteverket avslår en ansökan om frivillig skattskyldighet på grund av att förutsättningarna inte är uppfyllda. Grovt uppskattat rör det sig om 1 procent av samtliga ansökningar som inte bifalls (helt eller delvis) på grund av att det inte rör sig om stadigvarande uthyrning, ytan inte av avskild eller hyresgästen inte bedriver en skattepliktig verksamhet.

I samband med kontrollinsatsen gjordes en lista över de felaktigheter som påträffats. Listan omfattar följande punkter.

- Företagen har inte ansökt om ändring av skattskyldighet då ytan förändrats
- Utgående skatt har debiterats på yta som inte ingår i beslutet om skattskyldighet
- Ingående skatt har redovisats på kostnader som inte ingått i beslutad skattskyldighet
- Vid blandad verksamhet har fördelning av ingående skatt inte gjorts för kostnader som berör både den skattepliktiga och den icke skattepliktiga delen

¹³ Uppgiften är hämtad från Ds 2009:58 s.182.

- Retroaktivt avdrag har yrkats trots att ansökan om frivillig skattskyldighet inkommit efter det att byggnaden tagits i bruk.

Listan ger en viss vägledning för vilka typer av fel som är vanliga. Det finns en mycket stor spridning i kunskapsnivå om reglerna för frivillig skattskyldighet bland dem som bedriver uthyrning. Vissa företag har egna anställda specialister eller använder konsulter i stor utsträckning medan andra är mycket små och har endast information från Skatteverket till sin hjälp.

Detta gör att det hos vissa grupper finns en större risk för fel, t.ex. mindre företag som bara har enstaka uthyrningar. Det finns en större risk för att ett borttagande av ansöknings- och anmälningsförfarande skulle leda till fler omedvetna fel för dessa grupper. I samband med att ett företag idag ska ansöka om frivillig skattskyldighet kanske man läser information om frivillig skattskyldighet och sätter sig in i vad som gäller. I samband med att ansökan lämnas in är det också väldigt vanligt att Skatteverket tar kontakt med den sökande för att klara ut oklarheter och i samband med det kan information lämnas. Utförda kontrollinsatser har visat att informationsbehovet är mycket stort.

Utifrån gjorda kontrollinsatser kan vidare konstateras att de flesta felen är oavsiktliga. Reglerna upplevs som krångliga och det är lätt att göra fel av misstag. Det är troligt att ansöknings- och anmälningsförfarandet kan ha en viss dämpande effekt för denna typ av fel. I och med att ett företag måste ansöka om en registrering och därmed lämna vissa uppgifter om ytor, hyresgäster m.m., kan det antas att företaget förväntar sig att Skatteverket har kontroll på företagets redovisningar. Vid en ansökan eller anmälan är det också vanligt att Skatteverket tar en muntlig kontakt med företaget och därvid bl.a. informerar om reglerna. Olika undersökningar har visat att muntliga kontakter ofta uppskattas av företagen och bidrar till ett ökat förtroende för Skatteverket, vilket i sin tur leder till lägre benägenhet att göra fel.

De fel som företag skulle kunna göra om förslaget infördes och som skulle leda till skattebortfall torde främst vara följande:

- Mervärdesskatt debiteras trots att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet inte är uppfyllda (ex. kontorshotell där uthyrningen inte är stadigvarande). Den mervärdesskatt som debiteras av hyresvärden dras av hos hyresgästen och i den delen rör det sig alltså om ett nollsummespel. Skattebortfallet vid denna typ av fel skulle bestå i den ingående skatt som hyresvärden drar på sina kostnader för uthyrningen. Här avses i första hand mervärdesskatt på löpande kostnader för underhåll, städning, el och liknande. En sådan uthyrning skulle kunna pågå en längre tid utan att Skatteverket skulle få några tecken på att det är fel. Skattebortfall skulle också kunna uppkomma avseende ingående skatt på kostnader för renoveringar och ombyggnationer i samma situation. Om en större renovering eller ombyggnation görs är det vanligt att den ingående skatten är så pass hög så att den blir föremål för en kontroll, varför felet skulle kunna upptäckas. Det finns dock risk för att ett sådant fel skulle kunna undgå upptäckt, t.ex. om den som gör avdragen i övrigt har en hög omsättning och normalt relativt hög ingående skatt.
- Vid ändrad användning av fastighet kan under vissa förutsättningar en jämkningsskyldighet föreligga. Reglerna om jämkning är svåra och många företag har inte tillräckliga kunskaper om reglerna. Idag kan en jämkningsskyldighet upptäckas i samband med en anmälan om ändrad

användning eller en anmälan om en fastighetsöverlåtelse. Skulle ansöknings- och anmälningsskyldigheten tas bort skulle en skyldighet att jämkna troligtvis inte upptäckas i de flesta fall. Eftersom jämkningsskyldighet för fastigheter föreligger gällande ny-, till- och ombyggnationer där mervärdesskatten uppgår till minst 100 000 kr rör det sig i dessa fall om relativt stora belopp.

- Ett företag har tagit ut mervärdesskatt på hyror av en hyresgäst. Hyresgästen flyttar och ytorna byggs om till bostadsyta. Eftersom företaget tidigare har debiterat mervärdesskatt tror man att avdragsrätt för ombyggnationskostnaderna föreligger.
- Om Skatteverket inte skulle komma i kontakt med företagen i samma utsträckning som idag och därmed inte skulle kunna lämna information i samma omfattning som nu, kan även befaras en ökning av fel avseende fördelning av ingående skatt på gemensamma kostnader i fall där uthyrning sker både med och utan mervärdesskatt.

En grov uppskattning av vilket skattebortfall dessa punkter skulle kunna leda till kan göras på följande sätt. Vi kommer därvid att först uppskatta det möjliga skattebortfallet i det inledande skedet för olika feltyper. Därefter sammanställer vi dessa bedömningar och beaktar då att viss del av de fel som görs i det inledande skedet kommer att fångas upp i senare led genom andra kontrollåtgärder. I detta sammanhang kommer även inverkan av förenklingar av de materiella bestämmelserna att beaktas.

Det möjliga skattebortfallet pga. att mervärdesskatt debiteras trots att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet inte är uppfyllda

Den utgående mervärdesskatten år 2010 var drygt 30 miljarder kronor. Under samma år var det ca 20 000 företag som redovisade mervärdesskatt på hyresintäkter. Dessa företag redovisade således i snitt ca 1,5 miljoner i utgående skatt. Under år 2011 handlade Skatteverket 9 422 ansökningar om frivillig skattskyldighet. Uppskattningsvis är det en procent av samtliga ansökningar om frivillig skattskyldighet som avslås helt eller delvis med anledning av att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet inte är uppfyllda. Under år 2011 skulle Skatteverket alltså ha avslagit ca 95 ansökningar. De företag som efter en ändring av ansökningsförfarandet felaktigt skulle debitera mervärdesskatt kan alltså uppskattas till ca 95. Vidare skulle dessa 95 företag redovisa en felaktig utgående skatt om ca 150 miljoner kronor. Denna mervärdesskatt skulle dras av i nästa led och skattebortfallet skulle alltså bestå i den ingående skatt som hyresvärden felaktigt drar av. Denna kan uppskattas till två tredjedelar av den utgående skatten, det vill säga ca 100 miljoner kronor. Det kan dock förmodas att det i huvudsak är mindre företag utan tillgång till specialkunskap som skulle debitera mervärdesskatt felaktigt. Dessa företag redovisar inte i snitt 1,5 miljoner i utgående skatt, varför det skattebortfall som skulle uppstå med anledning av detta fel uppskattas till hälften av 100 miljoner kronor, det vill säga 50 miljoner kronor.

Det möjliga skattebortfallet pga. jämkningsfel

Eftersom det inte går att veta i hur stor utsträckning företag skulle missa att göra en jämkning görs en försiktig uppskattning. I beräkningen har vi i utredningen utgått från antalet anmälan från säljare samt anmälan om ändrad användning av verksamhetslokal som Skatteverket har handlagt under år 2011. Detta eftersom det inte finns annat underlag att utgå från.

Det är visserligen troligt att de företag som missar att anmäla en överlåtelse eller en ändrad användning, även skulle missa att göra en jämkning. Även bland de företag som uppfyller sin anmälningsskyldighet finns dock betydande brister i kunskapen om reglerna kring jämkning. En försiktig uppskattning utifrån den populationen bör därför vara godtagbar.

Skatteverket behandlade under år 2011 ca 2 700 anmälningar avseende försäljning av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet. Grovt uppskattat är det 10 procent av dessa som har varit föremål för en ny-, till- eller ombyggnad med resultat att en jämkningshandling måste utfärdas vid överlåtelsen (jmf uppskattning i avsnitt 6.1). För att jämkningsskyldigheten ska inträda krävs en ändring av användningen av de lokaler som omfattas av jämkningsskyldigheten så att avdragsrätten för den ingående skatten ökar eller minskar. I de fall ändring sker så att avdragsrätten ökar och företaget inte jämkar innebär det inget skattebortfall för staten. Istället är det företaget som går miste om avdrag. Om däremot användningen ändras så att avdragsrätten minskar och ingen jämkning sker blir följden ett skattebortfall för staten. Dessa fall uppskattas mycket grovt till 10 procent av de överlåtelser där en jämkningshandling utfärdas, det vill säga till 27 fall. Vidare handlade Skatteverket ca 3 600 anmälningar avseende ändrad användning. Dessa anmälningar avser ändringar som innebär att den frivilliga skattskyldigheten upphör och anledningarna till det kan vara olika, t.ex. att fastigheten har rivits eller att byggnaden ska användas som bostad. Vanligaste orsakerna är dock att hyresvärden börjar hyra ut lokalerna till en hyresgäst som använder dem i skattefri verksamhet eller att lokalerna tas i bruk för egen verksamhet. Om lokalerna tas i bruk för egen verksamhet upphör den frivilliga skattskyldigheten, men hel avdragsrätt för ingående skatt kan ändå föreligga om företaget bedriver skattepliktig verksamhet i lokalerna fullt ut. Om dock företaget bedriver blandad verksamhet i lokalerna begränsas avdragsrätten. Eftersom det är vanligt att avdragsrätt fortfarande föreligger efter en ändrad användning uppskattas de fall där en jämkningsskyldighet inträder och företaget missar att göra en jämkning till 1 procent av samtliga fall, det vill säga till 36 fall. Storleken på kostnaderna för en ny-, till-, eller ombyggnation varierar naturligtvis mycket. Det kan dock förmodas att det även gällande detta fel främst är mindre företag utan tillgång till specialkompetens på området som gör fel. Snittkostnad inklusive mervärdesskatt för dessa ny-, till- och ombyggnationer uppskattas därför till 10 miljoner kronor och mervärdesskatten som omfattas av jämkningsskyldigheten uppskattas därmed till 2 miljoner kronor. Denna grova uppskattning resulterar därmed i ett möjligt skattebortfall om ca 125 miljoner kronor (2 miljoner kronor/fall * (27+36=) 63 fall).

Det möjliga skattebortfallet efter ombyggnad till bostäder

Med dagens regler ska en anmälan om ändrad användning lämnas när användningen av lokalerna ändras på så sätt att de ska byggas om till bostäder och därmed kan Skatteverket upplysa företaget om vad som gäller. Det skattebortfall som skulle kunna uppstå i dessa situationer jämfört med idag skulle därför främst bero på att Skatteverket inte kommer i kontakt med företagen i samband med att de anmäler en ändrad användning och i det sammanhang kan lämna information. Detta skattebortfall kan anses ingå i punkten ovan.

Bristande fördelning av gemensamma kostnader

Storleken på skattebortfallet grundat på bristande fördelning av ingående skatt vid blandad verksamhet kan beräknas utifrån den kontrollinsats som gjordes år 2002. Utifrån denna kontrollinsats uppskattades skattebortfallet för hela landet till 100–150 miljoner kronor. Av de fel som finns uppräknade i rapporten från kontrollinsatsen är detta fel ett av totalt fem vanliga fel. Förenklat beräknat skulle därmed skattebortfallet med anledning av detta fel kunna uppskattas till ca 20 miljoner kronor.

Sammanställning av skattebortfallet

Det möjliga tillkommande skattebortfallet skulle således, beräknat på detta sätt, uppgå till knappt 200 miljoner kronor per år.

Av detta kan uppskattas att ungefär hälften ändå kommer att fångas upp genom andra kontrollåtgärder. Då återstår en skatteförlust om ca 100 miljoner kronor. Tillkommande nya fel är förmodligen av en mindre omfattning. Med den grova beräkning vi har här kan vi förmodligen bortse från dessa.

Beräkningen har utgått från att de materiella bestämmelserna i övrigt är oförändrade. Om de materiella bestämmelserna samtidigt förenklas får detta antas medföra att färre oavsiktliga fel kommer att göras och att skattebortfallet därmed blir lägre. Hur mycket skattebortfallet kan minskas beror på vilka förenklingar som görs. Här gör vi uppskattningen att skatteförlusten kan sänkas till 30 miljoner kronor genom förenklade materiella bestämmelser.

Med utgångspunkt i uppskattningen av det nuvarande skattefelet till mellan 100 och 200 miljoner (se s.41 mitten) skulle det sammanlagda skattefelet om ansöknings- och anmälningsförfarandet tas bort ligga på mellan 130 och 300 miljoner kronor per år.

Det förtjänar att framhållas att de gjorda beräkningarna utgör en grov uppskattning och att det finns flera källor till möjliga fel.

6.2.2 Skattebortfall på grund av ökat fusk

Den som vill fuska kan redan idag göra det på flera sätt. Fusk kan ske såväl utom som inom systemet. Ett fusk utanför systemet är då någon som inte har ansökt om frivillig skattskyldighet debiterar mervärdesskatt på hyran till sina hyresgäster och behåller mervärdesskatten själv istället för att betala in den till staten. Denna typ av fusk fångas inte genom att ha ansökan och beslut om frivillig skattskyldighet. De som är registrerade för frivillig skattskyldighet kan också fuska genom att t.ex. göra avdrag för ingående skatt på bostäder. Ansöknings- och anmälningsförfarandet hindrar inte direkt att sådant fusk begås.

Genom ett slopat ansöknings- och anmälningsförfarande skulle Skatteverkets kontroller av om lämnade uppgifter är korrekta i de flesta fall ske senare än idag. Det skulle innebära att de företag som vill fuska skulle ha möjlighet att göra det under en längre period jämfört med i dagsläget. Felaktigheterna upptäcktes i ett senare skede eller i värsta fall inte alls.

Det finns anledning att tro att ansöknings- och anmälningsförfarande har en viss preventiv effekt på fusk och kan bidra till att viss del av fusket upptäcks tidigare än vad som skulle vara fallet om ansöknings- och anmälningsförfarande slopades. Det är dock mycket svårt att uppskatta vilket skattebortfall ökat fusk kan leda till. I utredningen bedömer vi att bortfallet är

väsentligt lägre än bortfallet till följd av oavsiktliga fel. Vi har inte satt något belopp på detta bortfall.

6.3 Andra konsekvenser

Det är främst de omedvetna felen som förväntas öka. Skatteverkets möjligheter att jobba förebyggande kommer att minska. Fel kommer att upptäckas vid en senare tidpunkt eller inte alls. Detta skulle troligen leda till negativa konsekvenser för de företag som gör fel och skulle kunna skada förtroendet för Skatteverket om kontrollerna i efterhand upplevs som orättvisa eller onödiga. För enskilda företag kan effekterna bli stora. Det är inte bara den hyresvärd som har gjort fel som kan påverkas. Även för hyresgästen kan negativa effekter uppkomma.

7 Författningskommentarer

7.1 Lag om ändring i lagen (1994:200) om mervärdesskatt

9 kap.

4 §

Ändringen i första stycket syftar till att öppna en möjlighet att retroaktivt medge frivillig skattskyldighet. Möjligheten förutsätter att det föreligger särskilda skäl. I särskilda skäl ligger att det i övrigt förelåg förutsättningar för frivillig skattskyldighet från den dag från vilken skattskyldighet ska medges i efterhand och att redovisningen till Skatteverket har varit korrekt utifrån att skattskyldighet hade gällt. Vid bedömningen får beaktas syftet med regleringen och de skatteadministrativa olägenheter som kan följa av en retroaktiv tillämpning.

Bilagor

Bilaga 1 Regeringens uppdrag 2012-04-12 Fi2008/4211

Uppdrag att analysera förutsättningarna för att förenkla reglerna om frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler

Regeringens beslut

Regeringen uppdrar åt Skatteverket att i en förstudie analysera förutsättningarna för att förenkla reglerna om frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler. Skatteverkets analys ska läggas till grund för bedömningen av eventuellt fortsatt utredningsarbete i frågan.

En utgångspunkt för Skatteverkets analys ska vara förslaget i en hemställan från Fastighetsägarna m.fl. (dnr. Fi2008/4211) om att förenkla den frivilliga skattskyldigheten genom att ta bort ansöknings- och anmälningsförfarandet.

Skatteverket ska i förstudien identifiera fördelarna och nackdelarna med ett borttagande av ansöknings- och anmälningsförfarandet, varvid risken för eventuellt skattebortfall särskilt ska beaktas. Skatteverket ska även identifiera andra problem som ett borttagande av ansöknings- och anmälningsförfarandet skulle kunna innebära. I analysen av konsekvenserna av ett borttagande av ansöknings- och anmälningsförfarandet bör även ingå en preliminär uppskattning av den totala förenklingsvinsten för såväl företag som Skatteverket. Dessutom bör en preliminär uppskattning göras av kostnaden för eventuellt skattebortfall.

Skatteverket ska undersöka om ett borttagande av ansöknings- och anmälningsförfarandet medför ett behov av att förändra de materiella reglerna för den frivilliga skattskyldigheten. Om Skatteverket kommer fram till att förändringar även bör göras i de materiella reglerna ska verket ange i vilka avseenden dessa bör förändras och konsekvenserna av dessa. Några författningsförslag behöver dock inte lämnas.

Uppdraget ska redovisas till Finansdepartementet senast den 11 juni 2012.

Bakgrund

I en hemställan från Fastighetsägarna, Företagarna, Svenskt Näringsliv och Stockholms handelskammare den 25 juni 2008 har föreslagits att bestämmelserna om skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler ska ändras. I första hand har föreslagits att obligatorisk skattskyldighet ska införas. Möjligheten att införa obligatorisk skattskyldighet har utretts i promemorian ”Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.” (Ds 2009:58). I hemställan har i andra hand föreslagits att det nuvarande systemet med frivillig skattskyldighet förenklas på så sätt att det särskilda ansöknings- och beslutsförfarandet slopas. Som exempel har angetts den ordning som gäller i Tyskland. Organisationerna har i en skrivelse den 21 juni 2011 förordat andrahandsförslaget. Utgångspunkten för uppdraget ska vara andrahandsförslaget i hemställan.

Bilaga 2 Hemställan 25 juni 2008 från Fastighetsägarna Sverige, Svenskt Näringsliv, Företagarna och Stockholms Handelskammare

Hemställan om förenklingar avseende frivillig skattskyldighet till mervärdesskatt vid lokaluthyrning

Regeringens mål är en minskning av företagens administrativa börda med 25 %. Fastighetsägarna Sverige och Svenskt Näringsliv har tillsammans tagit fram förslag till regelförenklingar utan minskade skatteintäkter som även Företagarna och Stockholms Handelskammare ställer sig bakom.

De administrativa kostnaderna för den frivilliga skattskyldigheten vid lokaluthyrning uppgår till mycket stora belopp. Reglerna berör alla företag och branscher, inte bara fastighetsägare som har till sin huvudsakliga syssla att hyra ut lokaler. Idag är ca 28 000 företag frivilligt registrerade och många fler borde vara det då de, omedvetna om reglerna, vidare fakturerar med moms trots att det saknas en formell frivillig registrering. Detta är ett mycket vanligt problem som medför stora momsrisiker för såväl hyresvärd som hyresgäst. Dessa regler är i mycket stort behov av förenklingar.

I första hand föreslår vi en obligatorisk skattskyldighet för uthyrning till näringsidkare som använder fastigheten till annat ändamål än till bostad. Denna regel föreslås kompletterad med en möjlighet att frivilligt avstå från skattskyldigheten. Förslaget skulle eliminera flertalet av de mycket stora administrativa problem och kostnader som förorsakas av dagens system.

I andra hand föreslår vi att den frivilliga skattskyldigheten kvarstår men där administrationen för såväl företag som Skatteverk tas bort vilket medför ett förenklat förfarande utan ansökan och beslut. Ett sådant enkelt förfarande tillämpas idag i Tyskland.

Dessa förslag förväntas inte ge några negativa effekter för staten i form av minskade skatteintäkter på momsområdet. Däremot medför förslagen en minskad administration och lägre fullgörandekostnader hos såväl fastighetsägarna som Skatteverket vilket i sin tur ger positiva samhällseffekter.

Om inget av ovanstående alternativ skulle vara möjligt att genomföra bör de situationer och problemområden som finns redogjorda för i bifogad promemoria ses över och åtgärdas. Detta är dock ett betydligt sämre alternativ då vi vill framhålla att de flesta av dessa problem löses genom alternativ ett eller två.

Problem	Löses genom förslag 1 Obligatorisk moms	Löses genom förslag 2 Förenklat förfarande
Utträde ur frivillig skattskyldighet	X	X
Uthyrning i flera led	X	X
Stadigvarande användning	X	X
Uppförandeskede	X	
Fördelningsgrund	X	
Retroaktivt avdrag	X	
Redovisning av moms		

Kontantprincip för hyror		
Överlåtelse av fastigheter	X	
Skattskyldighetens upphörande	X	X
Beslut om frivillig skattskyldighet	X	X
Huvudsaklighets- och delningsprincipen	X	

Undertecknade organisationer hemställer mot bakgrund av ovanstående att regeringen omgående lägger fram förslag om

- en obligatorisk moms skyldighet vid uthyrning av lokaler med en frivillig möjlighet att undanta hyresgäster eller
- en frivillig skattskyldighet med förenklat förfarande eller
- en rad förändringar i dagens system som lösning på vissa befintliga problem.

Fastighetsägarna

Sverige Svenskt Näringsliv

Företagarna

Stockholms Handelskammare

Bilagor:

1. Förslag på ändring av Mervärdesskattelagen (1994:200) enligt förslag nr 1 - obligatorisk skattskyldighet
2. Förslag på ändring av Mervärdes skattelagen (1994:200) enligt förslag nr 2 – förenklat förfarande
3. Avseende förslag nr 2 - översättning av tyska momsregler
4. Avseende förslag nr 2 - tysk moms lagstiftning § 4 och 9
5. Avseende förslag nr 2 - tyska riktlinjer till § 4
6. Avseende förslag nr 2 - tyska riktlinjer till § 9
7. Promemoria med redogörelse över problem i dagens lagstiftning (förslag nr 3)

Utredningens kommentar: Bilagorna 2 och 3 finns bifogade i denna utredning. Övriga bilagor har här utelämnats.

Bilaga 2 till hemställan 25 juni 2008

Sammanfattning

I ändringsförslaget konstateras att de administrativa kostnaderna för den frivilliga skattskyldigheten vid lokaluthyrning uppgår till mycket stora belopp för såväl företagen som Skatteverket. I detta förslag föreslås därför att de materiella reglerna avseende frivillig skattskyldighet behålls men att de formella reglerna med krav på ansökan och beslut tas bort. På detta sätt uppnås en stor förenkling av de administrativa reglerna, liknande de som finns i Tyskland, samtidigt som skatteintäkterna inte påverkas negativt.

Problemanalys

De administrativa kostnaderna för den frivilliga skattskyldigheten vid lokaluthyrning uppgår till mycket stora belopp. Reglerna berör dessutom alla företag och branscher och inte bara fastighetsägare som har till sin huvudsakliga syssla att hyra ut lokaler. Vidare är många företag omedvetna om att de felaktigt agerar skattskyldiga trots att de saknar formell frivillig registrering. Idag är ca 28 000 företag frivilligt registrerade och många fler borde vara det då de, omedvetna om reglerna, vidarefakturerar med moms trots att de inte får då det saknas en formell frivillig registrering. Detta är ett mycket vanligt problem som medför stora momsrisker för såväl hyresvärd som hyresgäst.

När det gäller den frivilliga skattskyldigheten uppstår skattskyldigheten genom att Skatteverket fattar beslut. Uthyraren måste för varje lokal ange i en särskild ansökan vilka kvadratmeter som hyrs ut, hyresgästens momsregistreringsnummer och vilken verksamhet hyresgästen bedriver i lokalen. Skatteverket ska sedan kontrollera alla uppgifterna och fatta beslut för varje lokal/fastighet. Om det sedan sker några förändringar av uthyrningen behövs det ytterligare blanketter som ska fyllas i kontrolleras, arkiveras och administreras av både företagen och Skatteverket.

På sidan 117 i prop. 1999/2000:82 anges följande avseende det av lagstiftaren valda förfarandet.

"Det kan framstå som naturligt att behandla dem som frivilligt är skattskyldiga på samma sätt som dem som bedriver verksamhet som obligatoriskt medför skattskyldighet och jämföra ansökan om frivillig skattskyldighet med en anmälan för registrering. Det skulle i så fall innebära att den som frivilligt vill bli skattskyldig för uthyrning av en viss lokal eller av vissa lokaler skulle ansöka om detta hos skattemyndigheten."

Är detta förfarande med krav på ansökan och beslut verkligen nödvändigt?

Frågan om ändrade och förenklade regler avseende frivillig skattskyldighet vid lokaluthyrning har utretts tidigare (SOU 1999:47, prop. 1999/2000:82). Av denna utredning framgår att såväl näringslivet som Skatteverket konstaterar att reglerna är mycket administrativt betungande. Skatteverket anger bl.a. handläggningen av dessa ärenden är en av verkets mest betungande arbetsuppgifter avseende momshanteringen, trots detta ger utredning av sådana frågor sällan några ökade skatteintäkter utan åstadkommer främst en kameralt

riktig redovisning. Av detta framgår att Skatteverket inte synes kräva detta administrativt tunga förfarande. Skatteverket bör istället kunna utföra sin kontroll av momshanteringen på motsvarande sätt som för övrig momshantering.

Enligt information från Tyskland (se bilaga 1–4) avseende deras motsvarighet till frivillig skattskyldighet framgår att hyresvärden själv bestämmer om han vill ta ut moms och behöver inget beslut från tyska Skatteverket. Detta medför att hanteringen och administrationen för fastighetsägarna inte i någon nämnvärd grad ökar i förhållande till övrig s.k. vanlig moms. Till skillnad från de svenska företagen har de tyska företagen förhållandevis lätt att tillämpa reglerna och att det mycket sällan uppstår frågor och problem på området och slutligen att regelverket är tämligen lätt att kontrollera.

I detta förslag föreslås därför att de materiella reglerna avseende frivillig skattskyldighet behålls men att de formella reglerna med krav på ansökan och beslut tas bort. På detta sätt uppnås en stor förenkling av de kostsamma administrativa reglerna, liknande de som finns i Tyskland, samtidigt som skatteintäkterna inte påverkas. En sådan förenkling ligger dessutom helt i linje med såväl Regeringens som EU-kommissionens mål med en minskning av företagens regelbörda med 25 % till år 2010.

Förslag till lagtext - alternativ 2

Förenklad förfarande

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)
dels att 9 kap 7 § ska upphöra att gälla,
dels att rubriken före 9 kap 7 § ska utgå,
dels att 3 kap, 3 § och 9 kap. 1-6, 8 och 12 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

Undantag på fastighetsområdet

3 §

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkerings verksamhet,
6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
7. upplåtelse av förvaringsboxar,
8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,

10. upplåtelse för trafik av vag, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,

11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för Idrottsutövning, och

12. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap, för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket, tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,

2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och

3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller i de fall och i den omfattning som frivillig skattskyldighet föreligger enligt 9 kap.

sådan uthyrning bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

9 kap.

Förutsättningar för frivillig skattskyldighet

1 § Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast om Skatteverket har beslutat om detta efter ansökan (frivillig skattskyldighet). En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller av en sådan gruppövudman som avses i 6 a kap. 4 §.

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som skall omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § skall ansökan göras av gruppövudmannen med samtycke av den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, ifråga om hyresrätt eller bostadsrätt, av den näringsidkare som innehar hyresrätten eller bostadsrätten.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren visar ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget skall vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

1 § Fastighetsägare, hyresgäst, bostadsrättshavare, konkursbo eller sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. som för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9 eller 12 § helt eller delvis hyr ut eller upplåter en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet, kan välja att behandla uthyrningen eller upplåtelsen som en skattepliktig omsättning (frivillig skattskyldighet).

Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad.

Vad som har sagts om uthyrning gäller även vid uthyrning i andra och tredje hand.

Fastighetsägare, hyresgäst, bostadsrättshavare, konkursbo eller sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap, är efter anmodan av Skatteverket skyldig att visa att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet föreligger.

2 § Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap, 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § tredje stycket 3 gäller endast om Skatteverket har beslutat om frivillig skattskyldighet efter ansökan. En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller av en sådan grupp huvudman som avses i 6 a kap, 4 §.

Om den fastighet som skall omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § skall ansökan göras av grupp huvudmannen med samtycke av näringsidkaren.

Vad som i första stycket sägs gäller endast om

- det finns särskilda skäl,*
- den sökande härför avsikt att använda fastigheten för sådan uthyrning eller upplåtelse som avses i 3 kap. 3 § andra stycket, och*
- det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.*

2 § När särskilda skäl föreligger kan skatteverket på ansökan av fastighetsägaren besluta att skattskyldighet ska föreligga för denne redan innan en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet har uppförts eller under tid då en byggnad eller anläggning genomgår omfattande till- eller ombyggnadsarbeten. Detta om syftet är att anläggningen helt eller delvis ska hyras utför sådan verksamhet som avses i 1 §.

Innebörden av vissa uttryck i detta kapitel

3 § Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighetsägare gäller även annan som är skattskyldig till följd av beslut enligt 1 eller 2 §.

Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighet gäller fastighet eller del av fastighet som är eller som kan

3 § Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighetsägare gäller även annan som är skattskyldig enligt 1 eller 2 §

Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighet gäller fastighet eller del av fastighet som är eller som kan

vara föremål för sådan uthyrning eller annan upplåtelse som är skattepliktig till följd av beslut enligt 1 eller 2 §.

vara föremål för sådan uthyrning eller annan upplåtelse som är skattepliktig enligt 1 eller 2 §.

Tidpunkten för den frivilliga skattskyldighetens inträde

4 § Skattskyldighet till följd av beslut enligt 1 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser.

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett.

4 § Skattskyldighet enligt 1 § inträder tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som uthyrningen eller upplåtelsen avser.

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett.

Frivillig skattskyldighet vid överlåtelse

5 § En fastighetsägare som överlåter en fastighet skall, om han fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen av fastigheten efter försäljningen, vara skattskyldig för denna verksamhet till dess den nye ägaren tillträder fastigheten.

Från och med tillträdesdagen övergår den frivilliga skattskyldigheten på den nye ägaren som då inträder i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

Bestämmelsen i andra stycket gäller under förutsättning att den nya ägaren kvarstår som frivilligt skattskyldig för uthyrningen eller upplåtelsen.

Den frivilliga skattskyldighetens upphörande

6 § Den frivilliga skattskyldigheten upphör

1. när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse, eller

2. när fastigheten inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av brand eller av annan orsak som fastighetsägaren inte råder över eller på grund av rivning.

Skatteverket får, innan uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats, besluta att frivillig skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 §. skall upphöra, om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger.

Skatteverket skall, om en fastighet överlåts, besluta att frivillig skattskyldighet för uthyrning eller

annan upplåtelse skall upphöra vid tillträdet om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen.

Anmälningsskyldighet

7 § *En överlåtelse av fastighet skall anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den nye ägaren.*

En fastighetsägare är skyldig att till Skatteverket anmäla sådant förhållande som enligt 6 § första stycket medför att skattskyldigheten upphör.

Avdrag för ingående skatt

8 § En fastighetsägare har rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap.

I stället för att korrigera den ingående skatten genom jämkning får fastighetsägaren göra avdrag om skattskyldighet till följd av Skatteverkets beslut enligt 1 § har börjat gälla för honom inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket

1. han har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, under förutsättning att den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte tagits i bruk efter åtgärderna, eller

2. en tidigare ägare har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet

Avdragsrätt enligt andra stycket 2 gäller endast under förutsättning

– att den nye ägaren inte har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § första stycket 4,

– att den tidigare ägaren inte medgett frivillig skattskyldighet, och

– att varken den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

I stället för att korrigera den ingående skatten genom jämkning får fastighetsägaren göra avdrag om skattskyldighet enligt 1 § har börjat gälla för honom inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket

1. han har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, under förutsättning att den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte tagits i bruk efter åtgärderna, eller

2. en tidigare ägare har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet.

Avdragsrätt enligt andra stycket 2 gäller endast under förutsättning

– att den nye ägaren inte har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § första stycket 4,

– att den tidigare ägaren inte varit frivilligt skattskyldig och

– att varken den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

Avdrag enligt andra stycket 1 eller 2 får göras för den ingående skatt som hänför sig till byggarbetena och som motsvarar den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet.	Avdrag enligt andra stycket 1 eller 2 får göras för den ingående skatt som hänför sig till byggarbetena och som motsvarar den skattepliktiga uthyrningen.
--	--

Jämkning av avdrag för ingående skatt

9 § Jämkning av avdrag för ingående skatt som hänför sig till fastighet som är eller har varit föremål för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse skall ske enligt vad som föreskrivs i 8 a kap, samt bestämmelserna i 10–13 §§.

10 § Jämkning skall ske när frivillig skattskyldighet upphör enligt 6 §. Jämkning skall dock inte ske om

1. den frivilliga skattskyldigheten upphör enligt 6 § första stycket 2, eller
2. fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

11 § Om frivillig skattskyldighet som beslutats enligt 2 § upphör innan någon skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse kommit till stånd skall jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Dessutom skall ingående skatt, som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande, betalas in till staten. På jämnings- och skattebelopp skall kostnadsränta betalas. Räntan skall motsvara den av regeringen fastställda basräntan enligt 19 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483) och löpa från och med dagen för återbetalning av den ingående skatten till fastighetsägaren.

När avdragsrätt föreligger enligt 8 § andra stycket beräknas korrigeringstiden från ingången av det räkenskapsår under vilket avdragsrätten inträtt.

12 § Bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gäller även vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet, även om den nye ägaren blir skattskyldig först vid tillträdet enligt 5 § andra stycket,

Om skattskyldighet upphör till följd av beslut enligt 6 § tredje stycket är den tidigare ägaren skyldig att jämkas, om inte den nye ägaren övertar rättighet och skyldighet att jämkas enligt 8 a kap. 12 §.	Om skattskyldighet upphör är den tidigare ägaren skyldig att jämkas, om inte den nye ägaren övertar rättighet och skyldighet att jämkas enligt 8 a kap. 12 §.
---	--

13 § Om frivillig skattskyldighet upphör på grund av åtgärder som vidtagits av en hyresgäst eller en bostadsrättshavare är såväl denne som fastighetsägaren skyldig att jämkas. Skyldigheten omfattar den ingående skatt som var och en av dem dragit av och som hänför sig till den del av fastigheten som omfattas av hyres- eller bostadsrätten.

Bilaga 3 till hemställan 25 juni 2008

Maj 28, 2008

Fri översättning av § 9 av den tyska momslagen samt andra valda delar

Dear Mrs. Sandberg Nilsson

Nedan följer min översättning som gjort som en fri översättning av de delar vi överenskommit om. Inledningsvis har jag klippt in den tyska texten.

På tyska lyder den som följer

§ 9 Verzicht auf Steuerbefreiungen

(1) ^[1] Der Unternehmer kann einen Umsatz, der nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis g, Nr. 9 Buchstabe a, Nr. 12, 13 oder 19 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird.

(2) Der Verzicht auf Steuerbefreiung nach Absatz 1 ist bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten (§ 4 Nr. 9 Buchstabe a), bei der Vermietung oder Verpacht und von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a) und bei den in § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe b und c bezeichneten Umsätzen nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat die Voraussetzungen nachzuweisen^[2].

(3) ^[3] Der Verzicht auf Steuerbefreiung nach Absatz 1 ist bei Lieferungen von Grundstücken (§ 4 Nr. 9 Buchstabe a) im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Ver-

Fri översättning

(1) En näringsidkare kan behandla en omsättning som är befriad från mervärdesskatt enligt § 4 (8) a till g samt (9) a, (12–13) eller (19) som skattepliktig om omsättning utförs till en annan näringsidkare för dennes näringsverksamhet.

(2) Avvikelsen från skattefriheten enligt 1 stycket vid..... uthyrning och leasing av fastigheter enligt § 4 (12) första stycket a) (osv.) är enbart tillåten om hyrestagaren använder eller har för avsikt att använda den förhyrda fastigheten för omsättning som inte utesluter rätt till avdragsrätt [gäller även rätt till återbetalning] för mervärdesskatt. Näringsidkaren (uthyraren) har en skyldighet att styrka förutsättningarna för tillämpningen av detta stycke.

Tredje stycket avser försäljning av fast egendom varför jag inte översätter detta.

Kommentar

Av den tysk moms lagen följer att en uthyrare kan välja att ta ut moms under förutsättning att hyresgästen använder fastigheten i en verksamhet som till 100 % medför rätt till avdrag eller återbetalning av moms.

Tyska skattemyndigheten har dock i sina riktlinjer angett en något liberalare tolkning.

Nedan följer kommentarer och översättning av de aktuella riktlinjerna

UstR nr. 71 avser överlåtelse av fastighet varför översättning inte i nuläget behövs.

UstR nr. 76 avser tolkning enligt tysk civilrätt av uthyrning och leasing och översättning behövs enligt min uppfattning inte då vi i Sverige har en egen civilrätt, Jordabalken till exempel.

Ust R 148. Översättning i relevanta delar nedan.

148(1)

Avvikelsen från befrielsen från skatt (option) är endast tillämplig för de fall som avses i § 4 Näringsidkaren härvid dessa skattebefrielser att helt på egen hand avgöra om han vill behandla omsättningen som skattepliktig.

148 (2) avser vissa undantag varför översättning inte görs.

148 (3) avser vissa formkrav enligt tysk rätt. Översätts därför inte

148 (4) avser möjligheten att även tillämpa optionen retroaktivt. Översätts inte.

148 (5) redogör för de ställningstagande som Hyresvärden måste göra vid utövande av optionen, översätts inte.

148 (6) avser möjligheten att optera delvis för en fastighet, översätts inte

1 48a Denna riktlinje anger inskränkningar i rätten att optera till moms. Relevant del av artikel är nummer (3).

Om hyresgästen endast i ringa omfattning använder den förhyrda fastigheten eller del därav för en verksamhet som ej medför rätt till avdrag eller återbetalning av mervärdesskatt kan Näringsidkaren (uthyraren) ändå använda optionen att beskatta hyran till moms. Med ringa omfattning förstås att hyresgästen på årsbasis har en omsättning som inskränker avdragsrätten eller återbetalningsrätten för moms med maximalt 5 %.

Bilaga 3 Blanketter för ansökan och anmälan

3.1 Blankett SKV 5704 Ansökan om frivillig skattskyldighet



Ansökan
Skattskyldighet för mervärdesskatt
avseende uthyrning av verksamhetslokal
 Datum

Uppgifter om hyresgäster m.m. lämnas på sidan 2.

Ansökan om skattskyldighet för mervärdesskatt avseende uthyrning eller upplåtelse av nedanstående byggnader, anläggningar eller lokaler.

Uppgifter om sökanden ①

Namn		Person-/organisations-/gruppreg.nr
☐ Fastighetsägare	☐ Förstahandshyresgäst	☐ Andrahandshyresgäst
☐ Bostadsrättshavare	☐ Grupphuvudman	☐ Konkursbo

Uppgifter om byggnad/anläggning som omfattas av denna ansökan

Fastighetsbeteckning	Fastighetens gatuadress
Kommun	Län
Fastighetsägarens namn (om annan än sökanden)	Person-/organisationsnummer
Förvärvstidpunkt för fastighet och bostadsrätt	Tillträdesdatum
☐ Ansökan avser skattskyldighet under uppförandeskede ②	Skattskyldighet begärs fr.o.m. ③

Samråd enligt SFS 1992:668 har skett med Näringslivets Regelnämnd.

Fylls i endast om sökanden är grupphuvudman ④

Som fastighetsägare/innehavare av hyres- eller bostadsrätt lämnas samtycke till denna ansökan

Namn	Person-/organisationsnummer
Underskrift	Telefonnummer (även riktnummer)

Upplysningar

Detta avser ansökan om skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (ML) och inte registrering till mervärdesskatt. Den som inte tidigare är registrerad till mervärdesskatt ska även anmäla sig för registrering på www.verbsamt.se eller lämna "Skatte- och avgiftsanmälan" (SKV 4620). Särskilda regler om den frivilliga skattskyldigheten finns i 3 kap. 3 § och 9 kap. ML. Regler om jämkning finns i 8 a kap. och 9 kap. ML.

① Skattskyldighet kan endast medges den som är fastighetsägare, förstahands- eller andrahandshyresgäst eller bostadsrättshavare. Den skattskyldige kan också vara ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp.

② En fastighetsägare kan i vissa fall medges frivillig skattskyldighet redan under ett uppförandeskede. Om någon skattepliktig uthyrning inte kommer till stånd när byggnaden eller anläggningen är färdig ska fastighetsägaren betala tillbaka den ingående momsen samt kostnadsränta.

Om du medges frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede får du inte göra avdrag för ingående moms på kostnader som avser tid före ansökningsdagen (retroaktivt avdrag).

③ Skattskyldighet medges tidigast från den dag ansökan kom in till Skatteverket dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser. Under vissa förhållanden får du göra retroaktivt avdrag för kostnader för ny-, till-, eller ombyggnad.

④ Ansökan av en grupphuvudman ska göras med samtycke av den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om hyresrätt eller bostadsrätt, av den näringsidkare som innehar hyresrätten eller bostadsrätten.

⑤ Om skattskyldighet redan föreligger för uthyrning av verksamhetslokal, ska ansökan endast uppta de ytterligare byggnader, anläggningar, lokaler eller ytor som ska omfattas av skattskyldigheten.

SKV 5704 13 01 W 11-12

Hyresgäster/bostadsrättshavare som i lokalen bedriver verksamhet som medför skatt-skyldighet/rätt till återbetalning enligt mervärdesskattelagen. Alla uppgifter ska anges. ⑤

Namn	Verksamhet som bedrivs i lokalen	Person-/organisationsnr	Tillträdesdatum	Lokal-/Lägen-hetsyta, m ²
Summa				
Lokaler för vilka skattskyldighet föreligger enligt tidigare beslut				
Övriga uthyrningsbara ytor inklusive lokaler som används i egen verksamhet				
Total uthyrningsbar yta				

Särskilda upplysningar (Om utrymmet inte räcker till kan uppgifterna lämnas på särskild bilaga)

Här anges upplysningar som sökanden önskar överbära för bedömning av skattskyldighet och avdragsrätt

Underskrift

Underskrift av behörig firmatecknare	Kontaktperson
Namnförtydligande	Telefon, även riktnummer

3.2 Blankett SKV 5721 Anmälan från köpare vid förvärv av lokal som omfattas av frivillig skattskyldighet



Köparens anmälan Förvärv av verksamhetslokal

Datum

Förvärv av verksamhetslokal som omfattas av skattskyldighet för mervärdesskatt.
Vi har förvärvat nedan angiven byggnad/anläggning eller lokal.

Uppgifter om köparen ^①

Namn		Person-/Organisations-/Gruppreg.nr
☐ Fastighetsägare	☐ Förstahandshyresgäst	☐ Andrahandshyresgäst
☐ Bostadsrättshavare	☐ Grupphuvudman	☐ Konkursbo

Säljare

Namn	Person-/Organisations-/Gruppreg.nr
------	------------------------------------

Byggnad/anläggning eller lokal som omfattas av denna anmälan

Fastighetsbeteckning	Kommun	Län
Lokalbenämning (om överlåtelsen inte omfattar hela byggnaden)		
Kontraktsdag (överlåtelse tidpunkt)	Tillträdesdag (när skattskyldigheten övergår till förvärvaren)	
Yta som omfattas av frivillig skattskyldighet, m ²	Total uthyrbningsbar yta, m ²	

Fastighetsägare/innehavare av hyres- eller bostadsrätt ^②

Namn	Person-/Organisationsnummer
------	-----------------------------

Underlag för jämkning ^③

☐ Säljaren har utfärdat en handling för jämkning	☐ Säljaren har överlämnat en handling för jämkning utfärdad av tidigare ägare
---	--

Särskilda upplysningar

--

Underskrift

Underskrift av behörig firmatecknare	Kontaktperson
	Telefon (även riktnummer)

Upplysningar

Om du köper (förvärvar) en fastighet eller bostadsrätt för vilken säljaren (överlåtaren) är frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokal blir du själv skattskyldig i stället för säljaren. Skattskyldigheten övergår också automatiskt vid andra äganderättsövergångar som fastighetsombildningar, fusioner, dödsboskiftet och bodelningar. Reglerna gäller även dig som övertar en hyresrätt där den tidigare innehavaren är frivilligt skattskyldig. Begreppen köpare och säljare används här även i de fall där det är mer korrekt att tala om den tidigare respektive senare ägaren (innehavaren).

Du kan undvika att den frivilliga skattskyldigheten övergår till dig genom att gemensamt med säljaren ansöka om att skattskyldigheten ska upphöra från tillträdesdagen. Skatteverket beslutar om detta efter ansökan (SKV 5724). Ansökan måste göras före tillträdesdagen.

Om ni inte gör en sådan ansökan övergår den frivilliga skattskyldigheten till dig som köpare fr.o.m. tillträdesdagen utan särskild ansökan och beslut. Du inträder i säljarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter avseende den frivilliga skattskyldigheten. Till dessa hör bl.a. jämkning i vissa fall av avdrag för ingående moms som säljaren har gjort. Jämkning kan komma i fråga om den frivilliga skattskyldigheten upphör och lokalen inte längre används i momspliktig verksamhet.

En säljare som fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen efter kontraktsdagen är skattskyldig för uthyrningen till dess du som köpare tillträder.

① Du ska som köpare anmäla förvärvet till ditt skattekontor. Anmälan gör du på den här blanketten.

Om du inte tidigare är registrerad till mervärdesskatt ska du lämna en "Skatte- och avgiftsansmälan" (SKV 4620) eller göra en anmälan för momsregistrering på www.foretagsregistrering.se.

I de fall du som köpare ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskatte-lagen (ML) ska anmälan om förvärvet göras av grupp-huvudmannen. Namn och person-/organisations-nummer för den verkliga ägaren ska dessutom anges under rubriken "Fastighetsägare/innehavare av hyres- eller bostadsrätt".

Säljaren ska anmäla överlåtelsen till sitt skattekontor (SKV 5722).

② Fyll i endast om grupp-huvudman eller konkursbo gör anmälan.

③ För att du som köpare ska kunna fullgöra din rättighet och skyldighet att jämkna avdrag för ingående moms som säljaren har gjort, är säljaren enligt 8 a kap. 15 § ML skyldig att utfärda en med faktura jämförlig handling med de uppgifter som krävs för att du ska kunna fullgöra din jämkningsskyldighet. Säljaren är även skyldig att till dig överlämna eventuella handlingar som upprättats av en tidigare ägare om de har betydelse för din rättighet och skyldighet att jämkna.

Du kan som köpare avtala med säljaren att denne jämkar i stället för dig.

Mer information om frivillig skattskyldighet finns i Skatteverkets broschyr "Frivillig skattskyldighet för moms - vid uthyrning av verksamhetslokaler" (SKV 563). Utförligare redogörelser för bestämmelserna om frivillig skattskyldighet och jämkning finns i "Handledning för mervärdesskatt" (SKV 553). Broschyren och handledningen finns bl.a. på www.skatteverket.se. På webbplatsen finns även övriga blanketter för frivillig skattskyldighet.

3.3 Blankett SKV 5722 Anmälan från säljaren vid överlåtelse av lokal som omfattas av frivillig skattskyldighet



Säljarens anmälan Överlåtelse av verksamhetslokal

Datum

Överlåtelse av verksamhetslokal som omfattas av frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt. Vi har överlåtit nedan angiven byggnad/anläggning eller lokal.

Säljare ^①

Namn	Person-/Organisations-/Gruppreg.nr
------	------------------------------------

Köpare

Namn	Person-/Organisations-/Gruppreg.nr
------	------------------------------------

Byggnad/anläggning eller lokal som omfattas av denna anmälan

Fastighetsbeteckning	Kommun	Län
Lokalbenämning (om överlåtelsen inte omfattar hela byggnaden)		
Kontraktsdag (överlåtelse tidpunkt)	Tillträdesdag (när skattskyldigheten övergår till förvärvaren)	
Yta som omfattas av frivillig skattskyldighet, m ²	Total uthymlingsbar yta, m ²	

Fastighetsägare/innehavare av hyres- eller bostadsrätt ^②

Namn	Person-/Organisationnummer
------	----------------------------

Underlag för jämkning ^③

☐ Vi har utfärdat en handling för jämkning	☐ Vi har till köparen överlämnat en handling för jämkning utfärdad av tidigare ägare	☐ Det finns ingen jämkningsskyldighet för fastigheten eller lokalen
---	---	--

Särskilda upplysningar

--

Underskrift

Underskrift av behörig firmatecknare	Kontaktperson
Namn/förtydligande	Telefon (även riktnummer)

Upplysningar

Om du säljer (överlåter) en fastighet eller bostadsrätt för vilken du är frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokal blir köparen (förvärvaren) skattskyldig i stället för dig. Skattskyldigheten övergår också automatiskt vid andra äganderättsövergångar som fastighetsombildningar, fusioner, dödsboskiftet och bodelningar. Reglerna gäller även när en hyresrätt övertas av en ny innehavare om den tidigare innehavaren är frivilligt skattskyldig. Begreppen köpare och säljare används här även i de fall där det är mer korrekt att tala om den tidigare respektive senare ägaren (innehavaren).

Du kan undvika att den frivilliga skattskyldigheten övergår till köparen genom att ni gemensamt ansöker om att skattskyldigheten ska upphöra från tillträdesdagen. Skatteverket beslutar om detta efter ansökan (SKV 5724). Ansökan måste göras före tillträdesdagen.

Om ni inte gör en sådan ansökan övergår den frivilliga skattskyldigheten till köparen fr.o.m. tillträdesdagen utan särskild ansökan och beslut. Köparen inträder i ditt ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter avseende den frivilliga skattskyldigheten. Till dessa hör bl.a. jämkning i vissa fall av avdrag för ingående moms som du har gjort. Jämkning kan komma i fråga om den frivilliga skattskyldigheten upphör och lokalen inte längre används i momspliktig verksamhet.

Om du fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen efter kontraktsdagen är du skattskyldig för uthyrningen till dess köparen tillträder.

① Du ska som säljare anmäla överlåtelsen till ditt skattekontor. Anmälan gör du på den här blanketten.

Om du efter att din frivilliga skattskyldighet upphör inte bedriver någon annan momspliktig verksamhet eller har kvarstående skyldighet att jämka ska du inte heller vara momsregistrerad. Du kan lämna anmälan för avregistrering på www.foretagsregistrering.se eller på baksidan av registreringsbeviset (SKV 462).

I de fall du som säljare ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskatte-lagen (ML) ska anmälan om överlåtelsen göras av grupphuvudmannen. Namn och person-/organisations-nummer för den verkliga ägaren ska dessutom anges under rubriken "Fastighetsägare/innehavare av hyres- eller bostadsrätt".

Köparen ska anmäla överlåtelsen till sitt skattekontor (SKV 5721).

② Fyll i endast om grupphuvudman eller konkursbo gör anmälan.

③ För att köparen ska kunna fullgöra sin rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, är du enligt 8 a kap. 15 § ML skyldig att utfärda en särskild handling med de uppgifter som krävs för att köparen ska kunna fullgöra sin jämkningsskyldighet. Du är även skyldig att överlämna eventuella handlingar som upprättats av dig eller en tidigare ägare om de har betydelse för köparens rättighet och skyldighet att jämka.

Skyldigheten att jämka ligger kvar hos dig om du inte överlämnar de handlingar som köparen behöver för att kunna fullgöra sin jämkningsskyldighet. Detta gäller även om fastigheten byter ägare flera gånger och om du överlämnat en handling men den är ofullständig eller felaktig.

Köparen kan avtala med dig att du jämkar i stället för köparen.

Mer information om frivillig skattskyldighet finns i Skatteverkets broschyr "Frivillig skattskyldighet för moms - vid uthyrning av verksamhetslokaler" (SKV 563). Utförligare redogörelser för bestämmelserna om frivillig skattskyldighet och jämkning finns i "Handledning för mervärdesskatt, del 2" (SKV 554). Broschyren och handledningen finns bl.a. på www.skatteverket.se. På webbplatsen finns även övriga blanketter för frivillig skattskyldighet.

3.4 Blankett 5723 Anmälan skattskyldighet upphör p.g.a. ändrad användning



ANMÄLAN
Ändrad användning av verksamhetslokal
 Datum

Ändrad användning av verksamhetslokal som omfattas av frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt

Skattskyldigheten ska upphöra för nedan angiven fastighet/lokal på grund av ändrad användning.

Skattskyldig

Namn	Person-/Organisations-/Gruppreg.nr
------	------------------------------------

Byggnad/anläggning eller lokal som omfattas av denna anmälan

Fastighetsbeteckning	Kommun	Län
Lokalbeteckning om den ändrade användningen inte omfattar hela byggnaden		
Yta som inte längre ska omfattas av frivillig skattskyldighet, m ²	Total uthyrbingsbar yta, m ²	
Yta som efter ändringen omfattas av frivillig skattskyldighet, m ²	Tidpunkt från vilken frivillig skattskyldighet ska upphöra	

Skäl till att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra

- | | |
|--|--|
| ☐ Uthyrning sker till hyresgäst som inte använder lokalen i momspliktig verksamhet. | ☐ Uthyraren har tagit byggnaden/anläggningen eller lokalen i anspråk för egen momspliktig verksamhet. |
| ☐ Uthyrning har upphört p.g.a. brand eller annan orsak som uthyraren inte råder över. | ☐ Uthyraren har tagit byggnaden/anläggningen eller lokalen i anspråk för egen icke momspliktig verksamhet. |
| ☐ Byggnaden eller anläggningen har rivits. | ☐ Byggnaden eller lokalen ska användas som bostad. |

Särskilda upplysningar

Här anges ytterligare skäl eller förtydliganden till att skattskyldigheten ska upphöra

.....
 (Underskrift av behörig firmatecknare)

.....
 (Kontaktperson)

.....
 (Telefon, även riktnummer)

Upplysningar

När upphör frivillig skattskyldighet?

I andra fall än vid ägarbyten kan den frivilliga skattskyldigheten upphöra endast när

- byggnaden, anläggningen eller lokalen inte längre hyrs ut för användning i momspliktig verksamhet eller
- uthyrning inte kan ske på grund av brand eller annan orsak som uthyraren inte råder över eller på grund av rivning.

Skattskyldigheten upphör i dessa fall på grund av faktiskt inträffade omständigheter. Exempel på sådana omständigheter är att en uthyrare tar en lokal i anspråk för egen verksamhet, att skattskyldig hyresgäst flyttar och nästa hyresgäst inte bedriver momspliktig verksamhet eller att en lokal börjar användas som bostad. Fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet kan också upphöra på grund av att en förstahandshyresgästs frivilliga skattskyldighet upphör. Skattskyldigheten kan upphöra vid olika tidpunkter för lokaler i samma fastighet.

Anmälningsskyldighet

Den som är skattskyldig ska till sitt skattekontor anmäla sådana förhållanden som medför att skattskyldigheten upphör. Anmälan kan göras på den här blanketten.

I de fall uthyrningen av verksamhetslokal är den enda momspliktiga verksamheten som uthyraren bedriver och någon jämkning av avdragen moms inte ska göras, ska han även anmäla sig för avregistrering till moms. Sådan anmälan görs enklast på baksidan av registreringsbeviset (SKV 4621).

Reparation

Om en byggnad endast delvis skadats, så att verksamheten i lokalen kan fortsätta efter reparation, kvarstår den frivilliga skattskyldigheten. Uthyraren har då avdragsrätt för den ingående momsen på reparationskostnaderna.

När lokal står tom

När ett hyresförhållande upphör för en lokal för vilken en uthyrare är frivilligt skattskyldig och lokalen därefter står tom gäller följande:

Om uthyraren har för avsikt att hyra ut den tomma lokalen till en hyresgäst som bedriver momspliktig verksamhet i lokalen prövas frågan om den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra först när lokalen används på nytt. Sker uthyrning då till en hyresgäst med momsfri verksamhet eller tas lokalen i anspråk för annat ändamål än uthyrning anses den frivilliga skattskyldigheten ha upphört när den nya uthyrningen eller användningen börjar. Om den som hyr ut lokalen innan dess bygger om den för användning i momsfri verksamhet eller till bostäder, anses den frivilliga skattskyldigheten ha upphört när ombyggnaden påbörjas.

Om det redan när uthyrningen upphör framstår som sannolikt att den outhyrda lokalen i fortsättningen inte ska användas i momspliktig uthyrningsverksamhet, upphör den frivilliga skattskyldigheten när hyresavtalet upphör att gälla.

Korrigerig av moms genom jämkning

Jämningsreglerna har till syfte att korrigera avdrag för ingående moms så att de motsvarar användningen av en tillgång (investeringsvara) i den momspliktiga verksamheten. Ändrad användning eller överlåtelse av investeringsvaran inom viss tid (korrigeringstiden) medför skyldighet eller rättighet att jämka. För fastigheter, hyres- och bostadsrätter är korrigeringstiden tio år från det att ny-, till eller ombyggnad gjorts. Den ingående momsen på arbetena måste uppgå till 100 000 kr för att jämkning ska göras.

För byggnadsarbeten gjorda före 2001 gäller särskilda regler.

Information om hur jämningsbeloppet beräknas finns i broschyren om frivillig skattskyldighet och i momshandledningen. Se nedan.

Ytterligare information

Mer information om frivillig skattskyldighet finns i Skatteverkets broschyr "Frivillig skattskyldighet för moms - vid uthyrning av verksamhetslokaler" (SKV 563). Utförligare redogörelser för bestämmelserna om frivillig skattskyldighet och jämkning finns i "Handledning för mervärdesskatt" (SKV 553). Broschyren och handledningen återfinns bl.a. på www.skatteverket.se. På webbplatsen finns även övriga blanketter för frivillig skattskyldighet.

3.5 Blankett 5724 Ansökan om att frivillig skattskyldighet ska upphöra



Ansökan Upphörande av skattskyldighet för mervärdesskatt Datum

Hur man överklagar, se sidan 2.

Upphörande av skattskyldighet för mervärdesskatt avseende uthyrning av verksamhetslokal vid överlåtelse.

Härmed ansöks om att skattskyldigheten för mervärdesskatt ska upphöra fr.o.m. tillträdesdagen avseende uthyrning/upplåtelse av nedan angiven byggnad/anläggning eller lokal/lokaler.

Säljare

Namn	Person-/Organisations-/Gruppreg.nr
------	------------------------------------

Köpare

Namn	Person-/Organisations-/Gruppreg.nr
------	------------------------------------

Byggnad/anläggning eller lokal som omfattas av denna ansökan

Fastighetsbeteckning	Kommun	Län
Lokalbeteckning (om överlåtelsen inte omfattar hela byggnaden)	Skyldigheten att jämka ingående mervärdesskatt fullgörs av ☐ Säljaren ☐ Köparen	
Överlåtelsepunkt (kontraktsdag)	Tillträdesdag	
Total yta, m ²	Yta för vilken skattskyldighet medgivits, m ²	

Säljare

Underskrift av behörig firmatecknare	
Kontaktperson	Telefon, även riktnummer

Köpare

Underskrift av behörig firmatecknare	
Kontaktperson	Telefon, även riktnummer

Beslut

Datum

.....

Skatteverket i

--

Skatteverket beslutar med stöd av 9 kap. 6 § 3 st. mervärdesskattelagen att skattskyldigheten upphör fr.o.m. ovan angiven tillträdesdag.

Underskrift	Handläggare
	Telefon

Hur man överklagar

Om ni vill överklaga beslutet ska ni skriva till Skatteverket. Överklagande prövas av förvaltningsrätten. Er skrivelse kommer därför att översändas dit om inte Skatteverket genom omprövning ändrar sitt beslut så som ni begärt.

Skrivelsen ska ha kommit in till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Ni kan även få förlängd tid att överklaga om beslutet meddelats efter den 30 juni det sjätte året och ni fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år. I så fall ska överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag ni fick del av beslutet.

I skrivelsen ska ni ange

- vilket beslut er skrivelse gäller (ärendets diarienummer)
- hur ni vill att beslutet ska ändras
- de omständigheter och bevis ni vill åberopa
- ert person-/organisationsnummer, postadress och telefonnummer.

Skrivelsen ska vara undertecknad av er. Om ni anlitar ombud kan i stället ombudet underteckna skrivelse. I så fall ska fullmakt i original bifogas.

Upplysningar

Skattskyldigheten övergår normalt till köparen

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet vid överlåtelse tillfallet övergår den frivilliga skattskyldigheten på förvärvaren (köparen) av fastigheten utan särskild ansökan och utan beslut av Skatteverket. Köparen och säljaren ska anmäla överlåtelsen respektive förvärvet till sina skattekontor. Köparen kan göra anmälan på blankett SKV 5721 och säljaren på blankett SKV 5722.

Skattskyldigheten kan upphöra

Det finns emellertid en möjlighet för parterna att låta den frivilliga skattskyldigheten upphöra vid den nye ägarens tillträde till fastigheten. Skatteverket beslutar att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra vid köparens tillträde om köparen och säljaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen. Ansökan om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra kan avse såväl hela som en del av en fastighet.

Skyldighet att jämka ingående moms

I de fall köparen inte är skattskyldig till moms och den frivilliga skattskyldigheten upphör vid tillträdesdagen kommer all eventuell jämkningsskyldighet att utlösas hos säljaren.

Jämkningsskyldigheten övergår till köparen om denna bedriver momspålig verksamhet. Det krävs inte att köparens skattskyldighet avser frivillig skattskyldighet eller att han kommer att använda fastigheten i sin momspåliga verksamhet för att jämkningsskyldigheten ska övergå till honom.

Skälet till att parterna gemensamt ska lämna en ansökan om skattskyldighetens upphörande har sin grund i att det är av vikt att båda är medvetna om de eventuella jämkningskonsekvenserna vid överlåtelsen. Parterna kan avtala om vem som ska jämka.

Ny ansökan

Om ansökan beviljas, kan förvärvaren av fastigheten senare begära frivillig skattskyldighet för samma fastighet. Om han då beviljas frivillig skattskyldighet kan han inte på begäran gå ur denna. Den frivilliga skattskyldigheten kan då för hans del upphöra endast på grund av ändrad användning eller andra faktiska omständigheter såsom brand eller rivning.

Mer information

Mer information om frivillig skattskyldighet finns i Skatteverkets broschyr "Frivillig skattskyldighet för moms - vid uthyrning av verksamhetslokaler" (SKV 563). Utförligare redogörelser för bestämmelserna om frivillig skattskyldighet och jämkning finns i "Handledning av mervärdesskatt" (SKV 553). Broschyren och handledningen återfinns bl.a. på www.skatteverket.se. På webbplatsen finns även övriga blanketter för frivillig skattskyldighet.

Bilaga 4

Anvisningar till § 9 tyska mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz [UStG])

9.1. Verzicht auf Steuerbefreiungen (§ 9 Abs. 1 UStG)

(1) 1Ein Verzicht auf Steuerbefreiungen (Option) ist nur in den Fällen des § 4 Nr. 8 Buchstaben a bis g, Nr. 9 Buchstabe a, Nr. 12, 13 oder 19 UStG zulässig. 2Der Unternehmer hat bei diesen Steuerbefreiungen die Möglichkeit, seine Entscheidung für die Steuerpflicht bei jedem Umsatz einzeln zu treffen. 3Zu den Aufzeichnungspflichten wird auf Abschnitt 22.2 Abs. 4 hingewiesen.

(2) 1Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist in den Fällen des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht zulässig (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG). 2Für Unternehmer, die ihre Umsätze aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nach den Vorschriften des § 24 UStG versteuern, findet § 9 UStG keine Anwendung (§ 24 Abs. 1 Satz 2 UStG). 3Ferner ist § 9 UStG in den Fällen der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 und 2 UStG nicht anzuwenden.

(3) 1Sowohl die Erklärung zur Option nach § 9 UStG als auch der Widerruf dieser Option ist nur bis zur formellen Bestandskraft der jeweiligen Jahressteuerfestsetzung zulässig (BFH-Urteil vom 10. 12. 2008, XI R 1/08, BStBl 2009 II S. 1026). 2Weitere Einschränkungen ergeben sich aus § 9 Abs. 3 UStG (vgl. hierzu Abschnitt 9.2 Abs. 8 und 9). 3An eine besondere Form ist die Ausübung des Verzichts auf Steuerbefreiung nicht gebunden. 4Die Option erfolgt, indem der leistende Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt. 5Dies geschieht regelmäßig, wenn er gegenüber dem Leistungsempfänger mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer abrechnet. 6Der Verzicht kann auch in anderer Weise (durch schlüssiges Verhalten) erklärt werden, soweit aus den Erklärungen oder sonstigen Verlautbarungen, in die das gesamte Verhalten einzubeziehen ist, der Wille zum Verzicht eindeutig hervorgeht.

(4) 1Unter den in Absatz 3 genannten Voraussetzungen kann der Verzicht auch wieder rückgängig gemacht werden. 2Sind für diese Umsätze Rechnungen oder Gutschriften mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden, entfällt die Steuerschuld nur, wenn die Rechnungen oder Gutschriften berichtigt werden (vgl. § 14c Abs. 1 Satz 3 UStG und Abschnitt 14c.1 Abs. 10). 3Einer Zustimmung des Leistungsempfängers zur Rückgängigmachung des Verzichts bedarf es grundsätzlich nicht.

(5) 1Voraussetzung für einen Verzicht auf die Steuerbefreiungen der in § 9 Abs. 1 UStG genannten Umsätze ist, dass steuerbare Umsätze von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt werden bzw. eine entsprechende Verwendungsabsicht besteht (BFH-Urteil vom 17. 5. 2001, V R 38/00, BStBl 2003 II S. 434). 2Diese Verwendungsabsicht muss der Unternehmer objektiv belegen und in gutem Glauben erklären (BFH-Urteil vom 22. 3. 2001, V R 46/00, BStBl 2003 II S. 433, vgl. Abschnitt 15.12). 3Eine Option ist nicht zulässig, soweit der leistende Unternehmer den Gegenstand der Leistung oder der Leistungsempfänger die erhaltene Leistung zulässigerweise anteilig nicht

seinem Unternehmen zugeordnet hat oder zuordnen konnte (vgl. BFH-Urteile vom 20. 7. 1988, X R 6/80, BStBl II S. 915, und vom 28. 2. 1996, XI R 70/90, BStBl II S. 459). 4Wegen der Grundsätze für die Zuordnung einer Leistung zum Unternehmen wird auf Abschnitt 15.2 Abs. 21 verwiesen.

(6) 1Der Verzicht auf die Steuerbefreiung kann bei der Lieferung vertretbarer Sachen sowie bei aufteilbaren sonstigen Leistungen auf deren Teile begrenzt werden (Teiloption). 2Eine Teiloption kommt z.B. bei der Gebäudelieferung, insbesondere bei unterschiedlichen Nutzungsarten der Gebäudeteile, in Betracht. 3Unter Zugrundelegung unterschiedlicher wirtschaftlicher Funktionen ist auch eine Aufteilung nach räumlichen Gesichtspunkten (nicht dagegen eine bloße quotale Aufteilung) möglich (vgl. BFH-Urteil vom 26. 6. 1996, XI R 43/90, BStBl 1997 II S. 98). 4Bei der Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden kann die Option für eine Besteuerung nur zusammen für die Gebäude oder Gebäudeteile und den dazugehörigen Grund und Boden ausgeübt werden (EuGH-Urteil vom 8. 6. 2000, C-400/98, BStBl 2003 II S. 452).

9.2. Einschränkung des Verzichts auf Steuerbefreiungen (§ 9 Abs. 2 und 3 UStG)⁶⁶

(1) 1Der Verzicht auf die in § 9 Abs. 2 UStG genannten Steuerbefreiungen ist nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. 2Unter den Begriff des Grundstücks fallen nicht nur Grundstücke insgesamt, sondern auch selbständig nutzbare Grundstücksteile (z.B. Wohnungen, gewerbliche Flächen, Büroräume, Praxisräume). 3Soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einzelne Grundstücksteile ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, kann auf die Steuerbefreiung des einzelnen Umsatzes weiterhin verzichtet werden. 4Werden mehrere Grundstücksteile räumlich oder zeitlich unterschiedlich genutzt, ist die Frage der Option bei jedem Grundstücksteil gesondert zu beurteilen. 5Dabei ist es unschädlich, wenn die Verwendung der Grundstücksteile zivilrechtlich in einem einheitlichen Vertrag geregelt ist. 6Ein vereinbartes Gesamtentgelt ist, ggf. im Schätzungswege, aufzuteilen.

⁶⁶ Nach dem BMF-Schreiben vom 2. April 2012 – IV D 3 – S 7179/07/10006 (2012/0262344), BStBl I S. , wird es nicht beanstandet, wenn ein Unternehmer seine bis zum 31. Dezember 2008 an einen Ballett- oder Tanzschulbetreiber erbrachten Vermietungsleistungen entgegen § 9 Abs. 2 UStG als umsatzsteuerpflichtig behandelt, wenn der Ballett- oder Tanzschulbetreiber bei Vorliegen einer Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde rückwirkend die Steuerfreiheit seiner Umsätze geltend macht. Vgl. auch Abschnitt 4.21.2 Abs. 8.

Beispiel 1:

1V 1 errichtet ein Gebäude mit mehreren Wohnungen und vermietet es insgesamt an V 2. 2Dieser vermietet die Wohnungen an Privatpersonen weiter. 3Die Vermietung des Gebäudes durch V 1 an V 2 und die Vermietung der Wohnungen durch V 2 an die Privatpersonen sind nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. 4V 1 kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil sein Mieter das Gebäude für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG). 5V 2 kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil er nicht an Unternehmer vermietet (§ 9 Abs. 1 UStG).

Beispiel 2:

1V 1 errichtet ein Gebäude und vermietet es an V 2. 2Dieser vermietet es an eine Gemeinde zur Unterbringung der Gemeindeverwaltung weiter. 3Die Vermietung des Gebäudes durch V 1 an V 2 und die Weitervermietung durch V 2 an die Gemeinde sind nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. 4V 1 kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil V 2 das Gebäude für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG). 5V 2 kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil das Gebäude von der Gemeinde für nichtunternehmerische Zwecke genutzt wird (§ 9 Abs. 1 UStG).

Beispiel 3:

1V 1 errichtet ein gewerblich zu nutzendes Gebäude mit Einliegerwohnung und vermietet es insgesamt an V 2. 2Dieser betreibt in den gewerblichen Räumen einen Supermarkt. 3Die Einliegerwohnung vermietet V 2 an seinen angestellten Hausmeister. 4Die Vermietung des Gebäudes durch V 1 an V 2 und die Vermietung der Wohnung durch V 2 an den Hausmeister sind nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. 5V 1 kann bei der Vermietung der gewerblichen Räume auf die Steuerbefreiung verzichten, weil V 2 diese Räume ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (§ 9 Abs. 2 UStG). 6Bei der Vermietung der Einliegerwohnung kann V 1 auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil V 2 die Wohnung für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG). 7V 2 kann bei der Vermietung der Einliegerwohnung nicht auf die Steuerbefreiung verzichten, weil der Hausmeister kein Unternehmer ist (§ 9 Abs. 1 UStG).

Beispiel 4:

1V errichtet ein mehrgeschossiges Gebäude und vermietet es wie folgt:

- die Räume des Erdgeschosses an eine Bank;
- die Räume im 1. Obergeschoss an einen Arzt;
- die Räume im 2. Obergeschoss an einen Rechtsanwalt;
- die Räume im 3. Obergeschoss an das städtische Schulamt.

2Die Vermietungsumsätze des V sind von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG).

3Die Geschosse des Gebäudes sind selbständig nutzbare Grundstücksteile.

4Die Frage der Option ist für jeden Grundstücksteil gesondert zu prüfen.

– Erdgeschoss

5V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil die Bank die Räume für grundsätzlich steuerfreie Umsätze (§ 4 Nr. 8 UStG) verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

– 1. Obergeschoss

6V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil der Arzt die Räume für grundsätzlich steuerfreie Umsätze (§ 4 Nr. 14 UStG) verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

– 2. Obergeschoss

7V kann auf die Steuerbefreiung verzichten, weil der Rechtsanwalt die Räume ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (§ 9 Abs. 2 UStG).

– 3. Obergeschoss

8V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil die Stadt die Räume nicht unternehmerisch nutzt (§ 9 Abs. 1 UStG).

Beispiel 5:

1V 1 errichtet ein mehrgeschossiges Gebäude und vermietet es an V 2.

2Dieser vermietet das Gebäude wie im Beispiel 4 weiter.

3Die Vermietung des Gebäudes durch V 1 an V 2 und die Weitervermietung

durch V 2 sind nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. 4V 2

kann, wie in Beispiel 4 dargestellt, nur bei der Vermietung des 2.

Obergeschosses an den Rechtsanwalt auf die Steuerbefreiung verzichten (§ 9

Abs. 2 UStG). 5V 1 kann bei der Vermietung des 2. Obergeschosses auf die

Steuerbefreiung verzichten, wenn V 2 von seiner Optionsmöglichkeit

Gebrauch macht. 6V 2 verwendet das 2. Obergeschoss in diesem Fall für

steuerpflichtige Umsätze. 7Bei der Vermietung der übrigen Geschosse kann V

1 auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil V 2 diese Geschosse für

steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9

Abs. 2 UStG).

Beispiel 6:

1V errichtet ein zweistöckiges Gebäude und vermietet es an den Zahnarzt Z.

2Dieser nutzt das Obergeschoss als Wohnung und betreibt im Erdgeschoss

seine Praxis. 3Einen Raum im Erdgeschoss nutzt Z ausschließlich für die

Anfertigung und Wiederherstellung von Zahnprothesen.

4Die Vermietung des Gebäudes durch V an Z ist von der Umsatzsteuer befreit

(§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG). 5Die Geschosse des Gebäudes und

auch die Räume im Erdgeschoss sind selbständig nutzbare Grundstücksteile.

6Die Frage der Option ist für jeden Grundstücksteil gesondert zu prüfen.

– Erdgeschoss

7V kann auf die Steuerbefreiung insoweit nicht verzichten, als Z die Räume

für seine grundsätzlich steuerfreie zahnärztliche Tätigkeit (§ 4 Nr. 14

Buchstabe a Satz 1 UStG) verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließt (§ 9

Abs. 2 UStG). 8Dagegen kann V auf die Steuerbefreiung insoweit verzichten,

als Z einen Raum zur Anfertigung und Wiederherstellung von Zahnprothesen,

also ausschließlich zur Erbringung von steuerpflichtigen und damit den

Vorsteuerabzug nicht ausschließenden Umsätzen verwendet (§ 4 Nr. 14

Buchstabe a Satz 2 UStG).

– Obergeschoss

9V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil Z die Räume nicht unternehmerisch nutzt (§ 9 Abs. 1 UStG).

(2) 1Die Option ist unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 auch dann zulässig, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der seine abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen berechnet (§§ 23, 23a UStG), seine Umsätze nach den Durchschnittssätzen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe versteuert (§ 24 UStG), Reiseleistungen erbringt (§ 25 UStG) oder die Differenzbesteuerung für die Umsätze von beweglichen körperlichen Gegenständen anwendet (§ 25a UStG). 2Demgegenüber ist ein Unternehmer, bei dem die Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht erhoben wird, als ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Leistungsempfänger anzusehen. 3Die Option ist in diesem Fall somit nicht möglich.

(3) 1Verwendet der Leistungsempfänger das Grundstück bzw. einzelne Grundstücksteile nur in sehr geringem Umfang für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen (Ausschlussumsätze), ist der Verzicht auf Steuerbefreiung zur Vermeidung von Härten weiterhin zulässig. 2Eine geringfügige Verwendung für Ausschlussumsätze kann angenommen werden, wenn im Falle der steuerpflichtigen Vermietung die auf den Mietzins für das Grundstück bzw. für den Grundstücksteil entfallende Umsatzsteuer im Besteuerungszeitraum (Kalenderjahr, § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG) höchstens zu 5 % vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wäre (Bagatellgrenze). 3Für die Vorsteueraufteilung durch den Leistungsempfänger (Mieter) gelten die allgemeinen Grundsätze (vgl. Abschnitte 15.16 bis 15.18).

Beispiel 1:

1V vermietet das Erdgeschoss eines Gebäudes an den Schönheitschirurgen S. 2Neben den steuerpflichtigen Leistungen (Durchführung von plastischen und ästhetischen Operationen) bewirkt S auch in geringem Umfang steuerfreie Heilbehandlungsleistungen (§ 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG). 3Die Aufteilung der sowohl mit den steuerpflichtigen als auch mit den steuerfreien Umsätzen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge nach ihrer wirtschaftlichen Zuordnung führt im Besteuerungszeitraum zu einem Vorsteuerauschluss von 3 %. 4Die Vermietung des Erdgeschosses von V an S ist nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. 5V kann auf die Steuerbefreiung verzichten, weil S das Erdgeschoss nur in geringfügigem Umfang für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

Beispiel 2:

1V vermietet an den Autohändler A einen Ausstellungsraum. 2A vermietet den Ausstellungsraum jährlich für zwei Wochen an ein Museum zur Ausstellung von Kunst. 3Die Vermietung des Ausstellungsraums durch V an A und die Weitervermietung durch A sind nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. 4Da A den Ausstellungsraum im Besteuerungszeitraum lediglich an 14 von 365 Tagen (ca. 4 %) zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen, kann V auf die Steuerbefreiung der Vermietung des Ausstellungsraums verzichten. 5A kann auf die Steuerbefreiung nicht

verzichten, weil das Museum den Ausstellungsraum für steuerfreie Umsätze (§ 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG) verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

(4) 1Der Unternehmer hat die Voraussetzungen für den Verzicht auf die Steuerbefreiungen nachzuweisen. 2Der Nachweis ist an keine besondere Form gebunden. 3Er kann sich aus einer Bestätigung des Mieters, aus Bestimmungen des Mietvertrags oder aus anderen Unterlagen ergeben. 4Ständig wiederholte Bestätigungen des Mieters über die Verwendung des Grundstücks bzw. Grundstücksteils sind nicht erforderlich, solange beim Mieter keine Änderungen bei der Verwendung des Grundstücks zu erwarten sind. 5Im Einzelfall kann es aber erforderlich sein, vom Mieter zumindest eine jährliche Bestätigung einzuholen.

(5) 1§ 9 Abs. 2 UStG in der ab 1. 1. 1994 geltenden Fassung ist nicht anzuwenden, wenn das auf dem Grundstück errichtete Gebäude vor dem 1. 1. 1998 fertig gestellt wird und wenn mit der Errichtung des Gebäudes vor dem 11. 11. 1993 begonnen wurde. 2Unter dem Beginn der Errichtung eines Gebäudes ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem einer der folgenden Sachverhalte als Erster verwirklicht worden ist:

1. Beginn der Ausschachtungsarbeiten,
 2. Erteilung eines spezifizierten Bauauftrags an den Bauunternehmer oder
 3. Anfuhr nicht unbedeutender Mengen von Baumaterial auf dem Bauplatz.
- 3Vor diesem Zeitpunkt im Zusammenhang mit der Errichtung eines Gebäudes durchgeführte Arbeiten oder die Stellung eines Bauantrags sind noch nicht als Beginn der Errichtung anzusehen. 4Dies gilt auch für die Arbeiten zum Abbruch eines Gebäudes, es sei denn, dass unmittelbar nach dem Abbruch des Gebäudes mit der Errichtung eines neuen Gebäudes begonnen wird. 5Hiervon ist stets auszugehen, wenn der Steuerpflichtige die Entscheidung zu bauen für sich bindend und unwiderruflich nach außen hin erkennbar macht. 6Dies kann z.B. durch eine Abbruchgenehmigung nachgewiesen werden, die nur unter der Auflage erteilt wurde, zeitnah ein neues Gebäude zu errichten.

(6) 1Wird durch einen Anbau an einem Gebäude oder eine Aufstockung eines Gebäudes ertragsteuerlich ein selbständiges Wirtschaftsgut hergestellt, ist auf dieses Wirtschaftsgut die seit dem 1. 1. 1994 geltende Rechtslage anzuwenden. 2Diese Rechtslage gilt auch, wenn ein Gebäude nachträglich durch Herstellungsarbeiten so umfassend saniert oder umgebaut wird, dass nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ein anderes Wirtschaftsgut entsteht (vgl. H 7.3 EStH 2010 zu R 7.3 EStR 2008). 3Die Ausführungen in den Sätzen 1 und 2 sind jedoch in den Fällen nicht anzuwenden, in denen die Herstellungsarbeiten vor dem 11. 11. 1993 begonnen haben und vor dem 1. 1. 1998 abgeschlossen werden. 4Die Einschränkung der Optionsmöglichkeiten ab 1. 1. 1994 hat keine Auswirkungen auf einen für die Errichtung des Gebäudes in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug.

(7) 1Durch die Veräußerung eines Grundstücks wird die Frage, ob der Verzicht auf die in § 9 Abs. 2 UStG genannten Steuerbefreiungen zulässig ist, nicht beeinflusst. 2Für Grundstücke mit Altbauten gilt daher, auch wenn sie veräußert werden, die Rechtslage vor dem 1. 1. 1994. 3Zu beachten sind aber weiterhin die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 29. 5. 1992, BStBl I S.

378, zum Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO); vgl. auch BFH-Urteil vom 14. 5. 1992, V R 12/88, BStBl II S. 931.

(8) Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG bei Lieferungen von Grundstücken (§ 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG) im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher ist bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig.

(9) Die Ausübung des Verzichts auf die Steuerbefreiung ist bei Umsätzen im Sinne des § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens in dem nach § 311b BGB notariell zu beurkundenden Vertrag zu erklären.