

# Innehåll

<b>22</b>	<b>Uthyrning av verksamhetslokal .....</b>	<b>1</b>
<b>22.1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
<b>22.2</b>	<b>Vad skattskyldigheten kan omfatta .....</b>	<b>1</b>
<b>22.3</b>	<b>Personer som kan medges frivillig skattskyldighet .....</b>	<b>1</b>
<b>22.4</b>	<b>Den frivilliga skattskyldighetens början .....</b>	<b>1</b>
<b>22.5</b>	<b>Beskattningsunderlag .....</b>	<b>1</b>
<b>22.6</b>	<b>Fakturerings skyldighet.....</b>	<b>3</b>
<b>22.7</b>	<b>Tidpunkt för redovisning och avdrag för skatt på hyror .....</b>	<b>3</b>
<b>22.8</b>	<b>Avdragsrätt.....</b>	<b>6</b>
22.8.1	Avdrag för löpande kostnader .....	6
22.8.2	Retroaktivt avdrag .....	6
22.8.3	Begränsningar av avdragsrätten .....	6
22.8.4	Hyresgästs avdragsrätt .....	6
<b>22.9</b>	<b>Skattskyldighetens upphörande.....</b>	<b>6</b>
<b>22.10</b>	<b>Jämkning av avdrag för ingående skatt .....</b>	<b>6</b>
22.10.1	Inledning .....	6
22.10.2	Allmänna jämningsregler vid frivillig skattskyldighet.....	7
22.10.3	Särskilda jämningsregler vid frivillig skattskyldighet.....	7
22.10.4	Några exempel beträffande frivillig skattskyldighet och jämkning .....	7
<b>22.11</b>	<b>Administrativa bestämmelser .....</b>	<b>7</b>
22.11.1	Inledning .....	7
22.11.2	Registrering till mervärdesskatt och avregistrering.....	7
22.11.3	Ansökan om frivillig skattskyldighet .....	7
22.11.4	Anmälan om överlåtelse av fastighet .....	7
22.11.5	Anmälan om ändrad användning.....	7
22.11.6	Ansökan om upphörande av frivillig skattskyldighet.....	7
22.11.7	Redovisning .....	8
22.11.8	Representantredovisning .....	8
22.11.9	Sekretess.....	8
<b>22.12</b>	<b>Koncernföretag.....</b>	<b>8</b>
<b>22.13</b>	<b>Inkomstbeskattningen.....</b>	<b>8</b>



## **22 Uthyrning av verksamhetslokal**

### **22.1 Inledning**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Allmänt om frivillig skattskyldighet.

### **22.2 Vad skattskyldigheten kan omfatta**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vad kan den frivilliga skattskyldigheten omfatta?

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

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidorna Personer som kan bli frivilligt skattskyldiga och Vad kan den frivilliga skattskyldigheten omfatta?

### **22.4 Den frivilliga skattskyldighetens början**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan När börjar den frivilliga skattskyldigheten?

### **22.5 Beskattningsunderlag**

#### **Allmänt**

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

I beskattningsunderlaget vid uthyrning ingår ersättning för tillhandahållande av exempelvis gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionsändningar. Exempel på annat som ingår i beskattningsunderlaget är ersättning för fastighetsskatt samt tillägg för index-

## 2 Uthyrning av verksamhetslokal, Avsnitt 22

förändring. Sådant som nu nämnts ingår i beskattningsunderlaget även om det debiteras särskilt. Vidare ingår ersättning för upplåtelse av industri- och verksamhetstillbehör, om upplåtelse av sådana ingår i den frivilliga skattskyldigheten. Detsamma gäller upplåtelse av parkeringsplats som har sådan nära anknytning till upplåtelsen av lokalen att den anses underordnad uthyrningen av lokalen, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till fastighet. Däremot ingår inte ersättning för utsändande av betalningspåminnelser och dylikt i beskattningsunderlaget.

### **Hyresgäst med blandad verksamhet**

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

### **Franchising**

I ett förhandsbesked har Skatterättsnämnden uttalat hur franchiseavgift ska bedömas i mervärdesskattehänseende. Ett aktiebolag skulle öppna livsmedelsbutiker på franchisebasis. Franchiseavgiften skulle debiteras franchisetagaren i form av en procentuell avgift på butikens omsättning. I avgiften ingick ersättning för kostnader för lokalhyra, marknadsföring, redovisning, revision, prisadministration, prispförhandlingar m.m. Lokalhyran beräknades utgöra en mindre del av totalkostnaden. Skatterättsnämnden ansåg att franchiseavgiften skulle delas upp i en mervärdesskattefri del avseende beräknad hyra för lokaler och en mervärdesskattepliktig del avseende ersättning för övriga tjänster. Nämnden ansåg att tillhandahållandet av butikslokal var en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation. Den kunde inte anses vara ett underordnat led i tillhandahållandet av de andra tjänsterna (SRN 1992-07-10).

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

### **Uttagsbeskattning**

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

### **Skadestånd**

När ett hyreskontrakt upphör i förtid kan hyresgästen bli skyldig att som kompensation betala hyresvärden ett visst belopp. Som regel är förhållandena sådana att en sådan kompensation inte bör ses som hyra utan närmast som

skadestånd. Beloppet utgör då inte ersättning för tillhandahållen tjänst och ska inte beläggas med mervärdesskatt.

#### **Förmånsrätt**

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

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

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

### **22.6 Faktureringskyldighet**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidorna Avdragsrätt vid frivillig skattskyldighet och retroaktivt avdrag, Handlingar vid jämkning och När börjar den frivilliga skattskyldigheten?

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

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

#### **Förskott**

Från och med den 1 januari 2014 blir en hyresvärd frivilligt skattskyldig genom att ange utgående skatt i en faktura för uthyrningen. Skatteverket anser att detta gäller även om den utgående skatten anges i en förskottsfaktura. En hyrestjänst får i det här sammanhanget anses tillhandahållen då hyresperioden (normalt månad eller kvartal) gått till ända. Hyra som tas emot före nämnda tidpunkt anses som förskott. För att avgöra i vilken redovisningsperiod en hyresvärd och en hyresgäst ska redovisa mervärdesskatten vid ett förskott har det betydelse om

#### 4 Uthyrning av verksamhetslokal, *Avsnitt 22*

uthyrningen omfattas av frivillig skattskyldighet när hyresvärden får betalt.

En hyresvärd som är frivilligt skattskyldig för uthyrningen när betalningen mottas ska redovisa den utgående skatten vid förskottsbetalningar i den redovisningsperiod som omfattar månaden då förskottet tas emot. Hyresgästens avdragsrätt inträder i den redovisningsperiod då förskottet betalas.

##### *Exempel 1*

En hyresvärd, som sedan tidigare är frivilligt skattskyldig för uthyrningen fakturerar i december hyror för det första kvartalet följande år. En hyresgäst betalar hyran den 30 december. Betalningen gottskrivs hyresvärdens plusgirokonto den 2 januari följande år. Hyresgästen har rätt till avdrag för ingående skatt i mervärdesskattedeclarationen som omfattar december. Hyresvärden ska redovisa hela den utgående skatten i mervärdesskattedeclarationen som omfattar januari.

Om uthyrningen inte sedan tidigare medför skattskyldighet och hyresvärden tar emot betalning för en förskottsfaktura före den första dagen i hyresperioden gäller inte förskottsbestämmelserna. Skatteverket anser nämligen att den särskilda regeln för när frivillig skattskyldighet inträder i 9 kap. 4 § ML innebär att förskottsbestämmelserna inte kan tillämpas om betalningen avser en faktura genom vilken fastighetsägaren blir frivilligt skattskyldig. Skattskyldigheten kan i ett sådant fall inte inträda före den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträder (1 kap. 3 § första stycket ML). Skattskyldigheten, och därmed även redovisningsskyldigheten, inträder därför i stället när tjänsten har tillhandahållits. Eftersom en hyrestjänst anses tillhandahållen då hyresperioden har gått till ända, ska hyresvärden då redovisa den utgående skatten på förskottet i den redovisningsperiod som omfattar månaden när hyresperioden gått till ända. Hyresgästens avdragsrätt för ingående skatt på hyran inträder samtidigt (Skatteverket 2014-02-04, dnr 131 753314-13/111).

##### *Exempel 2*

En fastighetsägare utfärdar den 15 mars en förskottsfaktura med utgående skatt för hyresperioden april–juni. Fastighetsägaren är inte sedan tidigare frivilligt skattskyldig för uthyrningen. Betalning för fakturan mottas den 25 mars.

Förskottsfakturan medför att fastighetsägaren blir frivilligt skattskyldig för uthyrningen fr.o.m. den 1 april. Betalningen för fakturan tas därmed emot före skattskyldighetens inträde. Fastighetsägaren ska därmed redovisa den utgående skatten när tjänsten har tillhandahållits, d.v.s. för redovisningsperioden som omfattar juni. Hyresgästens avdragsrätt inträder samtidigt, d.v.s. för perioden som omfattar juni.

Om hyresvärden i stället tar emot betalningen den 5 april har den frivilliga skattskyldigheten redan inträtt när betalningen tas emot. Hyresvärden ska då redovisa den utgående skatten för redovisningsperioden som omfattar april. Hyresgästen har avdragsrätt när betalningen lämnas, d.v.s. för perioden april 2014.

#### **Inte förskott**

Om hyra inte betalas i förskott ska hyresvärden, om han tillämpar faktureringsmetoden vid sin mervärdesskatteredovisning, redovisa den utgående skatten i mervärdesskattedeklarationen för den månad då hyresperioden går ut. Hyresgästen har rätt till avdrag för ingående skatt i mervärdesskattedeklarationen för samma månad under förutsättning att han tillämpar faktureringsmetoden och att han erhållit godtagbart underlag för sitt avdrag.

#### *Exempel 3*

Hyresperioden är juli–september. Hyresvärden sänder ut hyresfaktura i augusti. Hyran betalas i oktober. Hyresvärden ska redovisa den utgående skatten i den mervärdesskattedeklaration som avser redovisningsperioden september. Hyresgästen har rätt till avdrag i redovisningsperioden som omfattar samma månad.

Om någon av parterna tillämpar bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldigheten respektive avdragsrätten först då betalning tas emot respektive betalas. Särskilda regler gäller dock för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret, se avsnitt 19.3.2.

#### **Retroaktivt avdrag**

Om det inte gäller ett uppförandeskede, anser Skatteverket att en fastighetsägare eller annan hyresvärd får göra retroaktivt avdrag för den redovisningsperiod under vilken den frivilliga skattskyldigheten har inträtt. Om den frivilliga skattskyldigheten inträder successivt för olika lokaler inträder också avdragsrätten successivt.

Från och med den 1 januari 2014 får också den som blivit frivilligt skattskyldig under ett uppförandeskede göra ett

retroaktivt avdrag. I sådana fall får avdraget göras för den redovisningsperiod under vilken den skattepliktiga uthyrningen eller upplåtelsen har påbörjats. Även här inträder avdragsrätten successivt, beroende på när den skattepliktiga uthyrningen eller upplåtelsen påbörjas.

Se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Avdragsrätt vid frivillig skattskyldighet och retroaktivt avdrag.

## **22.8 Avdragsrätt**

### **22.8.1 Avdrag för löpande kostnader**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidorna Avdragsrätt vid frivillig skattskyldighet och retroaktivt avdrag, Avdragsrätt vid blandad verksamhet, Mäklararvode, Avveckling av verksamhet och Vissa fall av avdragsrätt för ingående skatt gällande fastigheter.

### **22.8.2 Retroaktivt avdrag**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Avdragsrätt vid frivillig skattskyldighet och retroaktivt avdrag.

### **22.8.3 Begränsningar av avdragsrätten**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidorna Avdragsrätt vid frivillig skattskyldighet och retroaktivt avdrag och Stadigvarande bostad.

### **22.8.4 Hyresgästs avdragsrätt**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidorna Vad kan den frivilliga skattskyldigheten omfatta?, När börjar den frivilliga skattskyldigheten? och Betalningsskyldig för felaktigt debiterad skatt.

## **22.9 Skattskyldighetens upphörande**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan När upphör den frivilliga skattskyldigheten?

## **22.10 Jämkning av avdrag för ingående skatt**

### **22.10.1 Inledning**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Jämkning av ingående skatt.



#### **22.10.2 Allmänna jämningsregler vid frivillig skattskyldighet**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Jämkning av ingående skatt.

#### **22.10.3 Särskilda jämningsregler vid frivillig skattskyldighet**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Särskilt om jämkning vid frivillig skattskyldighet för uthyrning.

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

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidorna Exempel på tillämpning och Särskilt om jämkning vid frivillig skattskyldighet för uthyrning.

### **22.11 Administrativa bestämmelser**

#### **22.11.1 Inledning**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Administrativa bestämmelser.

#### **22.11.2 Registrering till mervärdesskatt och avregistrering**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Administrativa bestämmelser.

#### **22.11.3 Ansökan om frivillig skattskyldighet**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Administrativa bestämmelser.

#### **22.11.4 Anmälan om överlåtelse av fastighet**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Administrativa bestämmelser.

#### **22.11.5 Anmälan om ändrad användning**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Administrativa bestämmelser.

#### **22.11.6 Ansökan om upphörande av frivillig skattskyldighet**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Administrativa bestämmelser.

### **22.11.7 Redovisning**

Reglerna avseende bl.a. redovisning (deklaration och redovisningsperiod) finns i SFL.

#### **Redovisningsperiod**

Följande redovisningsperioder är tillämpliga för den som är frivilligt skattskyldig

- en kalendermånad,
- ett kalenderkvartal, eller
- ett beskattningsår.

Vilken redovisningsperiod som ska tillämpas beror i huvudsak på storleken av beskattningsunderlaget. Den skattskyldige kan dock begära att få redovisa för en kortare redovisningsperiod än kalenderkvartal eller beskattningsår. Skatteverket kan också besluta om en sådan kortare redovisningsperiod om det föreligger särskilda skäl i det enskilda fallet (26 kap. 13 § SFL).

Se vidare i Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 26.4.

#### **Tidpunkt för redovisning**

När det gäller tidpunkt för redovisning, d.v.s. i vilken redovisningsperiod, utgående och ingående skatt ska redovisas, se avsnitt 22.7.

### **22.11.8 Representantredovisning**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Administrativa bestämmelser.

### **22.11.9 Sekretess**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Administrativa bestämmelser.

## **22.12 Koncernföretag**

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Koncerner.

## **22.13 Inkomstbeskattningen**

När justeringar i efterhand görs av mervärdesskatten för fastigheter som är föremål för frivillig skattskyldighet påverkas också inkomstskatten.

#### **Retroaktivt avdrag**

Om retroaktivt avdrag erhålls enligt 9 kap. 8 § ML ska anskaffningsvärdet för byggnaden minska med det avdragna beloppet till den del avdraget avser mervärdesskatt på utgifter som ingår i anskaffningsvärdet (19 kap. 14 § IL)

I det fall det retroaktiva avdraget avser utgifter för vilka direktavdrag medgetts vid inkomstbeskattningen ska beloppet tas upp som intäkt vid inkomstbeskattningen (15 kap. 6 § IL).

### **Jämkning**

Vid jämkning av avdraget för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ ML ska anskaffningsvärdet justeras med summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigeringsperioden till den del jämkningen avser mervärdesskatt för sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för en byggnad (19 kap. 14 § IL). Anskaffningsvärdet ska minska om jämkningen innebär ytterligare avdrag för ingående skatt och öka om jämkningen innebär att den ingående skatten ska återföras.

Avseende utgifter som medfört direktavdrag innebär jämkningen följande;

- Om jämkningen innebär ytterligare avdrag för ingående skatt ska jämningsbeloppen för den återstående korrigeringsperioden tas upp som intäkt vid inkomstbeskattningen (15 kap. 6 § IL).
- Innebär jämkningen i stället att den ingående skatten ska återföras, ska summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigeringsperioden dras av vid inkomstbeskattningen (16 kap. 16 § IL).

Se vidare prop. 2000/01:30 s. 10 ff.