

Regeringens proposition

2000/01:30

Inkomstskatteregler vid ändrad skattskyldighet till Prop.
mervärdesskatt 2000/01:30

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 19 oktober 2000

Lena Hjelm-Wallén

Bosse Ringholm
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

Propositionen föranleds av de nya mervärdesskattereglerna beträffande frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler (prop. 1999/2000:82). Genom den lagstiftningen infördes bl.a. ändrade regler beträffande jämkning resp. avdrag i efterhand för den ingående mervärdesskatt som belöper sig på utgifter för ny-, till- eller ombyggnad. I denna proposition föreslås uttryckliga regler för hur det jämkade eller retroaktivt avdragna mervärdesskattebeloppet skall hanteras vid inkomstbeskattningen. Som huvudregel skall gälla att avskrivningsunderlaget justeras med beloppet.

1	Förslag till riksdagsbeslut	3
2	Författningsförslag.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	4
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2000:502) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	7
3	Ärendet och dess beredning.....	9
4	Översiktlig beskrivning av de mervärdesskatterättsliga reglerna	9
5	Inkomstskatteregler med anledning av ändrade mervärdesskatterättsliga regler för fastighetsuthyrning.....	10
6	Författningskommentar.....	14
6.1	Förslaget till lag om ändring av inkomstskattelagen (1999:1229)	14
6.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:502) om ändring av inkomstskattelagen (1999:1229).....	16
Bilaga 1	Promemorians lagförslag	17
Bilaga 2	Remissinstanser.....	20
Bilaga 3	Lagrådsremissens lagförslag.....	21
Bilaga 4	Lagrådets yttrande.....	24
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 19 oktober 2000	25

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2000/01:30

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (2000:502) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 42 kap. 2 § skall ha följande lydelse, dels att nuvarande 19 kap. 14 § skall betecknas 14 a §, dels att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 18 kap. 17 a–c §§ och 19 kap. 14 §, samt närmast före 18 kap. 17 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 kap.

Justering för ändrad mervärdes- skatt

17 a §

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag har jämkat avdrag för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), gäller bestämmelserna i andra och tredje styckena till den del det jämkade beloppet avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för inventarier.

Om den skattskyldige gör avdrag för värdeminskning enligt den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden, skall avskrivningsunderlaget enligt 13 § justeras med det belopp som gäller enligt god redovisningssed. Vid beräkning enligt 17 § skall anskaffningsvärdet justeras med motsvarande belopp.

Om den skattskyldige gör avdrag för värdeminskning enligt restvärdesmetoden, skall avskrivningsunderlaget enligt 13 § justeras med summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigeringstiden.

17 b §

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), skall avskrivningsunderlaget enligt 13 § respektive anskaffningsvärdet enligt 17 § minskas med det avdragna beloppet till den del detta avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för inventarier.

17 c §

Om justering enligt 17 a eller b §§ medför att avskrivningsunderlaget enligt 13 § blir negativt, skall detta anses vara noll. Ett belopp som motsvarar det negativa beloppet skall i stället tas upp som intäkt.

19 kap.*14 §*

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag har jämkat avdrag för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), skall anskaffningsvärdet justeras med summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigeringstiden till den del jämkningen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för en byggnad.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, skall anskaffningsvärdet minskas med det avdragna beloppet till den del avdraget avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för en byggnad.

42 kap.

Prop. 2000/01:30

2 §

I inkomstslaget kapital tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget näringsverksamhet om

- mervärdesskatt i 15 kap. 6 § – mervärdesskatt i 15 kap. 6 §,
och 16 kap. 16 §, 16 kap. 16 § och 19 kap. 14 §,
- utgifter för representation i 16 kap. 2 §,
- utländsk skatt i 16 kap. 18 och 19 §§,
- förvärv av tillgångar till underpris i 23 kap. 11 §, och
- återföring av avdrag för avsättning till ersättningsfond och särskilt tillägg i 31 kap. 21 och 22 §§.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2000:502) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Prop. 2000/01:30

Härigenom föreskrivs att 15 kap. 6 § och 16 kap. 16 § i inkomstskattelagen (1999:1229) i stället för deras lydelse enligt lagen (2000:502) om ändring av nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 kap.

6 §

Vad som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) skall inte tas upp. I 16 kap. 16 § finns bestämmelser om avdrag för det fall att skatten ändå har tagits upp.

Vad som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) skall inte tas upp. I 16 kap. 16 § finns bestämmelser om avdrag för det fall att skatten ändå har tagits upp *samt för det fall denna sätts ned.*

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, skall beloppet tas upp till den del de utgifter som avdraget avser har dragits av omedelbart vid taxeringen.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt på grund av jämkning enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen, skall summan av jämkningsbeloppen för den återstående korrigerings tiden tas upp till den del jämkningen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid taxeringen.

16 kap.

16 §

Sådan ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som medför rätt till avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt 10 kap. nämnda lag får inte dras av.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har återfört ingående skatt på grund

av jämkning enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen, skall summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigeringstiden dras av till den del jämkningen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid taxeringen.

Mervärdesskatt skall dras av om skatten avser utgående skatt som i strid med 15 kap. 6 § har tagits upp som intäkt och som har betalats in till staten. Om denna mervärdesskatt sätts ned skall motsvarande del av avdraget återföras.

Mervärdesskatt skall dras av om skatten avser utgående skatt som i strid med 15 kap. 6 § *första stycket* har tagits upp som intäkt och som har betalats in till staten. Om denna mervärdesskatt sätts ned skall motsvarande del av avdraget återföras.

Våren 2000 infördes nya mervärdesskatteregler beträffande frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler (prop. 1999/2000:82, bet. 1999/2000: SkU21, rskr. 1999/2000:245, SFS 2000:500). Genom lagstiftningen infördes bland annat ändrade regler för jämkning av den ingående mervärdesskatt som belöper sig på utgifter för ny-, till- eller ombyggnad. I och med den nya lagstiftningen kan antalet jämkningsfall komma att öka och det finns därför anledning att uttryckligen reglera hur situationen skall hanteras vid inkomstbeskattningen. I den utredning som låg till grund för de nya reglerna (Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet, SOU 1999:47) berördes inte frågan. Den uppmärksammades först i ett ganska sent skede av regeringens beredningsarbete och det fanns då inte tillräcklig tid att bereda frågan. Regeringen uttalade därför i propositionen (s. 122) att den avsåg att återkomma med förslag om korrigeringar av inkomstbeskattningen. Som ett resultat av detta har en promemoria upprättats inom Finansdepartementet (Inkomstskatteregler med anledning av ändrade mervärdesskatterättsliga regler för fastighetsuthyrning, Fi2000/2461). Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet. Regeringen tar nu upp de förslag som lades fram i promemorian.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 28 september 2000 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 3*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*. Lagrådet har lämnat förslagen utan erinran.

4 Översiktlig beskrivning av de mervärdesskatterättsliga reglerna

Reglerna, som nu finns i 8 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML) kan mycket översiktligt beskrivas enligt följande.

Jämkningsregeln avser investeringsvaror vilket motsvarar det som inkomstskatterättsligt klassificeras som byggnad och i viss mån inventarier. Även utgifter som den skattskyldige har kostnadsfört omedelbart (det utvidgade reparationsbegreppet eller reparation av inventarier) omfattas av jämkningsreglerna.

Jämkningskyldighet föreligger när en investeringsvara som har använts i en skattepliktig verksamhet börjar användas för ändamål som inte medför avdragsrätt och när en ändring sker i motsatt riktning. Jämkning skall också ske när en investeringsvara överläts.

Jämkningsregeln skall ske under en viss korrigeringsperiod som för byggnader är tio år fr.o.m. året för ny-, till- eller ombyggnaden och för inventarier

fem år. Vid ändrad användning skall avdraget för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringstiden och vid försäljning skall hela beloppet jämkas omedelbart.

Enligt 9 kap. 8 § ML får en fastighetsägare rätt till retroaktivt avdrag för ingående skatt avseende ny-, till- eller ombyggnad om han först efter det att en uthyrning påbörjas efter avslutade byggnadsåtgärder medges frivillig skattskyldighet.

5 Inkomstskatteregler med anledning av ändrade mervärdesskatterättsliga regler för fastighetsuthyrning

Regeringens förslag: Särskilda skatteregler införs beträffande mervärdesskatt som jämkas eller dras av i efterhand. Om det jämkade eller avdragna mervärdesskattebeloppet avser utgifter som har ökat anskaffningsvärdet på inventarier eller byggnader skall avskrivningsunderlaget justeras. Om beloppet avser utgifter som har dragits av omedelbart vid inkomstbeskattningen skall beloppet omedelbart dras av alternativt tas upp.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Med ett undantag tillstyrker samtliga remissinstanser som har yttrat sig förslaget eller lämnar det utan erinran. Några anför vissa lagtekniska synpunkter. *Bokföringsnämnden* ifrågasätter om ändringarna behövs samt efterlyser en genomgång av gällande rätt.

Bakgrund: Både jämningsreglerna och reglerna om retroaktivt avdragsrätt fanns före vårens lagstiftning om än med något annat innehåll. Det finns emellertid inga uttryckliga regler för hur situationen skall behandlas inkomstskatterättsligt. Av 16 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) framgår att sådan ingående skatt som dras av enligt 8 kap. mervärdesskattelagen eller återbetalas enligt 10 kap. nämnda lag inte får dras av. Motsatsvis gäller att mervärdesskatt som inte dras av vid mervärdesbeskattningen får dras av vid inkomstbeskattningen. Om det belopp som inte får dras av vid mervärdesbeskattningen avser byggnader eller inventarier gäller att beloppet inte kan dras av omedelbart utan måste aktiveras som en del i anskaffningsvärdet. Med anledning av att antalet jämningsfall kan komma att öka på grund av den nya lagen bör det införas uttryckliga regler för hur situationen skall behandlas inkomstskatterättsligt. Denna uppfattning delas också av samtliga remissinstanser som har yttrat sig i frågan utom *Bokföringsnämnden*.

Skälen för regeringens förslag: Som allmän princip gäller att den ingående mervärdesskatt som inte kan dras av i mervärdesskattesystemet skall dras av i inkomstskattesystemet som vilken driftskostnad som helst eller som en del av värdeminskningssavdragen. Det som frågan främst

gäller är när avdraget skall göras. I promemorian anfördes att det jämkade beloppet i princip skulle kunna hanteras på fyra olika sätt vid inkomstbeskattningen:

1. Omedelbart avdrag resp. återföring till beskattning.
2. Anskaffningsvärdet justeras med det nominella beloppet av de totala jämkningarna.
3. Anskaffningsvärdet justeras med nuvärdet av de totala jämkningarna.
4. Anskaffningsvärdet justeras årligen med det belopp som jämkas för det året.

Vidare anfördes att enligt huvudregeln skall inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (14 kap. 2 § IL). Resultatet skall beräknas enligt god redovisningssed om inte annat är särskilt föreskrivet i lag. Det råder alltså ett starkt samband mellan redovisning och beskattning och man brukar tala om det område där det råder samband som det "kopplade området". På motsvarande sätt brukar det område där det inte råder samband kallas för det "icke kopplade området". Fastigheter som inte utgör lagertillgång tillhör det icke kopplade området. Inventarier tillhör det kopplade området om den skattskyldige yrkar avdrag för värdeminskning enligt den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden.

Det faktum att beskattningen sker enligt bokföringsmässiga grunder innebär att betalningstidpunkten saknar betydelse när det skattemässiga resultatet skall fastställas. Det skattemässiga resultatet bestäms i stället med beaktande av olika balansposter såsom lager, pågående arbeten, fordringar och skulder (14 kap. 3 § IL).

De nya mervärdesskattereglerna innebär att jämkningen kan komma att ske under en så lång period som tio år. Det totala belopp som kommer att jämkas fastställs emellertid redan samma år som den ändrade användningen sker men betalningen fördelas alltså ut under den återstående korrigeringsperioden. Eftersom betalningstidpunkten inte spelar någon roll vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet anfördes i promemorian att metoden enligt punkt 4 ovan (årlig justering av avskrivningsunderlaget) inte borde väljas. Förutom att det skulle strida mot principerna för inkomstberäkningen anfördes att en sådan årlig justering skulle bli tämligen komplicerad att hantera. Denna uppfattning delas av de remissinstanser som uttalat sig i frågan. Även regeringen ansluter sig till uppfattningen att årlig justering inte bör göras.

I promemorian hävdades vidare att inte heller metoden enligt punkt 1 ovan (omedelbart avdrag resp. återföring till beskattning) stämmer överens med beräkning enligt bokföringsmässiga grunder och att metoden därför i princip inte borde väljas. Dock påpekades ett speciellt fall då metoden trots allt borde väljas nämligen när jämkning blir aktuellt beträffande utgifter som har dragits av omedelbart som reparationskostnad. I dessa fall synes det mest ändamålsenliga vara att det jämkade beloppet dras av resp. återförs till beskattning omedelbart. Regeringen delar denna bedömning.

Den metod som enligt promemorian bäst stämmer överens med beräkning enligt bokföringsmässiga grunder är att justera

avskrivningsunderlaget med det totala jämningsbeloppet samma år som användningen ändras. Med undantag för utgifter som dragits av som reparationskostnader rekommenderades att detta skulle vara huvudregeln. Regeringen delar denna bedömning.

Ett komplicerande inslag som uppmärksammades var emellertid att betalningen av det totala jämningsbeloppet kan komma att spridas ut under en mycket lång tid (upp till tio år). Det är därför möjligt att företaget inte kan bokföra hela det nominella beloppet som fordran eller skuld utan endast nuvärdet av beloppet. I Redovisningsrådets rekommendation RR 3 Redovisning av fordringar och skulder med hänsyn till räntevillkor och dold räntekompensation behandlas frågan om hur redovisning skall ske av fordringar och skulder med dold räntekompensation när tillgångar säljs. Mycket översiktligt innebär rekommendationen att om kredittiden överstiger ett år så skall en nuvärdeberäkning ske. Rekommendationen behandlar uttryckligen inte det generella problemet om värdering av fordringar och skulder till diskonterat värde (avseende exempelvis latent skatteskulder). Det kan dock inte uteslutas att god redovisningssed kommer att innebära att en fordran eller skuld på grund av jämkning inte skall redovisas till sitt nominella belopp utan till nuvärdet. I så fall kommer säkerligen anskaffningsvärdet på tillgången att redovisas på samma sätt.

Eftersom frågan om den redovisningsmässiga behandlingen är oklar föreslogs i promemorian att lagstiftningen borde utformas på följande sätt. För icke kopplade poster skall anskaffningsvärdet justeras med det nominella beloppet av jämkningen (metod 2) och för kopplade poster skall det belopp som enligt god redovisningssed skall påverka anskaffningsvärdet användas (metod 2 eller 3 beroende på god redovisningssed).

Lösningen beträffande kopplade poster har kritiserats av några remissinstanser som vill ha en uttrycklig regel om att justering skall göras med det nominella beloppet (metod 2). Nuvärdeberäkning anses medföra ett komplicerande inslag.

Regeringen har förståelse för att nuvärdeberäkning av beloppen samt årlig justering av nuvärdet kan uppfattas som en komplicerad metod, i synnerhet för småföretag. Den föreslagna lösningen innebär emellertid inte att det är klart att nuvärdeberäkning skall ske. Det blir endast fallet om det följer av god redovisningssed.

För att man skall få använda den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden på inventarier krävs att man gör samma avskrivning i räkenskaperna och i deklARATIONEN. Om lagregeln utformas på så sätt att beloppen alltid skall redovisas till sitt nominella värde skulle detta kunna leda till att företagen inte skulle kunna använda den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden (nämligen om god redovisningssed utvecklas på så sätt att det är klart att nuvärdeberäkning skall göras). Ett sådant resultat är naturligtvis inte önskvärt. En lösning enligt en sådan modell skulle därför förutsätta en frikoppling mellan redovisning och beskattning. Den frågan ligger emellertid utanför ramen för det här lagstiftningsärendet varför en lösning som förutsätter fortsatt koppling bör väljas. Promemorians förslag bör därför genomföras. Regeringen förutsätter att Bokförings-

nämnden eller någon annan normgivare följer utvecklingen på området och vid behov utfärdar regler om hur redovisningen skall gå till.

Den här föreslagna regleringen överensstämmer sannolikt med vad som är gällande rätt och förslaget bedöms därför inte få några offentlig-finansiella effekter. Som nämnts ovan finns det ändå skäl att uttryckligen reglera frågan.

Lagregleringen föreslås ske genom att reglerna om justering av anskaffningsvärden tas in i nya paragrafer i de kapitel som behandlar inventarier resp. byggnader (18 kap. 17 a–c §§ resp. 19 kap. 14 §). Reglerna om vad som skall tas upp resp. dras av omedelbart placeras i 15 kap. 6 § resp. 16 kap. 16 §. Nuvarande 19 kap. 14 § bör i fortsättningen betecknas 14 a §. Vidare tas i 42 kap. 2 § in en hänvisning även till 19 kap. 14 §.

6.1 Förslaget till lag om ändring av inkomstskattelagen (1999:1229)

Sifferexempel

Som utgångspunkt för att förklara lagbestämmelserna kan följande sifferexempel användas:

En fastighet byggs om år 1 för 800 000 kr plus mervärdesskatt på 200 000 kr (ursprungsbeloppet enligt terminologin i ML). Om verksamheten är skattepliktig enligt ML till 50 % skall 100 000 kr dras av i mervärdesskattesystemet och det inkomstskatterättsliga avskrivningsunderlaget uppgår till (800 000 + 100 000 =) 900 000 kr. Om skatteplikten enligt ML ändras år 4 till 40 % skall jämkning enligt ML ske med

$$\frac{200\,000 \times (0,5 - 0,4)}{10} = 2\,000 \text{ kr per år (jämningsbeloppet) i sju år.}$$

Summan av jämningsbeloppen som den skattskyldige skall betala under den återstående korrigerings tiden är alltså 14 000 kr. Om skattskyldigheten enligt ML ändras år 7 till 70 % skall jämkning enligt ML ske med

$$\frac{200\,000 \times (0,5 - 0,7)}{10} = -4\,000 \text{ kr per år (jämningsbeloppet) i fyra år.}$$

Summan av jämningsbeloppen som den skattskyldige skall få tillbaka under den återstående korrigerings tiden är alltså 16 000 kr.

18 kap. 17 a §

Paragrafen föreskriver hur mervärdesskatt på sådana utgifter som har ökat anskaffningsvärdet på inventarier skall behandlas. Av *första stycket* framgår att bestämmelserna skall tillämpas när mervärdesskatten jämkas enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Riksskatteverket har tagit upp frågan om avsikten är att jämkning som görs av konkursbo skall påverka konkursgäldenärens beskattning. För att markera att så inte är fallet föreskrivs att paragrafen skall tillämpas om den skattskyldige har jämkat. Eftersom ett handelsbolag är skattskyldigt till mervärdesskatt men inte till inkomstskatt föreskrivs att paragrafen även skall tillämpas om ett svenskt handelsbolag har jämkat.

I *andra stycket* finns de bestämmelser som skall tillämpas om den skattskyldige gör avdrag för värdeminskning enligt den räkningsenliga avskrivningsmetoden. För inventarier är korrigerings tiden vanligtvis fem år. Om man bortser från detta och trots allt använder siffrorna i exemplet ovan får man följande resultat. Vid beräkning av avskrivning enligt huvudregeln (18 kap. 13 §) skall avskrivningsunderlaget ökas med 100 000 kr år 1. År 4 skall avskrivningsunderlaget ökas med det belopp som gäller enligt god redovisningssed (dvs. 14 000 kr eller nuvärdet av detta belopp). År 7 skall avskrivningsunderlaget minskas med det belopp som gäller enligt god redovisningssed (dvs. 16 000 kr eller nuvärdet av detta belopp). Vid beräkning av avskrivning enligt kompletteringsregeln (18 kap. 17 §) skall anskaffningsvärdet justeras med samma belopp. I och med att justeringen avser ”anskaffningsvärdet” kommer det belopp med

vilket justering sker att behandlas som en del av den ursprungliga utgiften och skrivs av på samma tid som denna.

Som Riksskatteverket har påpekat överensstämmer inte alltid fastighetsbegreppen vid inkomst- resp. mervärdesbeskattningen. Som exempel anges att en ventilationsanläggning kan hanteras som fastighet vid mervärdesbeskattningen, men som inventarier vid inkomstbeskattningen. I dessa fall föreligger jämkningsskyldighet under 10 år trots att tillgången kan skrivas av inkomstskatterättsligt på 5 år. I exemplet kommer därför den jämkning som görs år 7 att avse en tillgång som kan ha skrivits av vid inkomstbeskattningen. Bestämmelsen innebär att vid beräkning enligt huvudregeln skall avskrivningsunderlaget för detta år minskas med 16 000 kr (eller nuvärdet av detta belopp). Vid beräkning enligt kompletteringsregeln skall utgiften som det jämkade beloppet hänför sig till anses anskaffad år 1 och behöver därmed inte tas med vid beräkningen.

Bestämmelsen i *tredje stycket* skall tillämpas om den skattskyldige gör avdrag för värdeminskning enligt restvärdesmetoden. År 1 skall avskrivningsunderlaget ökas med 100 000 kr, år 4 skall det ökas med 14 000 kr och år 7 minskas med 16 000 kr.

18 kap. 17 b §

Även denna paragraf föreskriver hur mervärdesskatt på sådana utgifter som har ökat anskaffningsvärdet på inventarier skall behandlas. Här är det endast fråga om sådana inventarier som vid mervärdesbeskattningen anses vara fastighet, men vid inkomstbeskattningen hanteras som inventarier (se kommentaren till 18 kap. 17 a §). I paragrafen regleras situationen att den skattskyldige har gjort avdrag för ingående skatt enligt 9 kap. 8 § ML (avdrag i efterhand). I detta fall kommer det inte att bli aktuellt med nuvärdeberäkning och bestämmelsen innebär att avskrivningsunderlaget enligt 13 § resp. anskaffningsvärdet enligt 17 § skall minskas med det avdragna beloppet.

18 kap. 17 c §

Enligt bestämmelserna i 17 a och b §§ skall avskrivningsunderlaget minskas när jämkningen medför att den skattskyldige får tillbaka mervärdesskatt. Utan någon specialbestämmelse skulle det kunna inträffa att en sådan justering medför att avskrivningsunderlaget blir negativt. För att undvika en sådan situation tas i den här paragrafen in en bestämmelse med innebörden att avskrivningsunderlaget i dessa fall skall anses vara noll. Ett belopp som motsvarar det negativa beloppet skall i stället tas upp som intäkt. Om avskrivningsunderlaget år 7 (i exemplet ovan) före justeringen uppgår till 10 000 kr innebär bestämmelsen att avskrivningsunderlaget sätts ned till noll samtidigt som 6 000 kr tas upp som intäkt (om ingen nuvärdeberäkning sker).

19 kap. 14 §

Paragrafen föreskriver hur jämkad eller i efterhand avdragen mervärdesskatt på sådana utgifter som har ökat anskaffningsvärdet på en byggnad skall behandlas.

I *första stycket* finns bestämmelser som skall tillämpas när mervärdesskatten jämkas enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ ML. Med siffrorna i exemplet ovan skall anskaffningsvärdet år 1 ökas med 100 000 kr, år 4 skall det ökas med 14 000 kr och år 7 minskas med 16 000 kr.

Bestämmelsen i *andra stycket* skall tillämpas om den skattskyldige har gjort avdrag för ingående mervärdesskatt enligt 9 kap. 8 § ML (avdrag i efterhand) och innebär att anskaffningsvärdet skall minskas med det avdragna beloppet.

42 kap. 2 §

Ändringen innebär att den första strecksatsen kompletteras med en hänvisning till 19 kap. 14 §. Därigenom är det klart att justering även skall göras av anskaffningsutgiften när tillgången säljs.

6.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:502) om ändring av inkomstskattelagen (1999:1229)

15 kap. 6 §

Ändringen i *första stycket* syftar på bestämmelsen i det nya tredje stycket i 16 kap. 16 § (det som tidigare var andra stycket).

De nya andra och tredje styckena reglerar hur jämkad eller i efterhand avdragen mervärdesskatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid taxeringen (som en reparationskostnad) skall behandlas. Beträffande jämningsfallen behandlas enbart den situationen att den skattskyldige får göra avdrag för ingående skatt vid mervärdesbeskattningen (dvs. den skattskyldige får tillbaka pengar). När den skattskyldige skall återföra ingående skatt vid jämkning (dvs. betala ytterligare pengar) skall 16 kap. 16 § andra stycket tillämpas.

Bestämmelsen i *andra stycket* reglerar situationen att den skattskyldige har gjort avdrag för ingående mervärdesskatt enligt 9 kap. 8 § ML (avdrag i efterhand). Det belopp som den skattskyldige får tillbaka skall tas upp som skattepliktig intäkt.

I *tredje stycket* regleras situationen att mervärdesskatten har jämkats enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ ML och den skattskyldige får göra avdrag vid jämkningen. Summan av jämningsbeloppen skall tas upp. Med siffrorna i exemplet ovan skall 100 000 kr dras av år 1 och år 7 skall 16 000 kr tas upp.

16 kap. 16 §

Det nya *andra stycket* reglerar hur jämkad mervärdesskatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid taxeringen (som en reparationskostnad) skall behandlas när den skattskyldige måste återföra ingående skatt vid jämkningen. Summan av jämningsbeloppen skall dras av. Med siffrorna i exemplet ovan skall 100 000 kr dras av år 1 och år 4 skall 14 000 kr dras av.

Ändringen i *tredje stycket* (det som tidigare var andra stycket) innebär bara att hänvisningen till 15 kap. 6 § görs till första stycket.

Förslag till lag om ändring av inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 18 kap 12 § och 19 kap. 15 § skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 16 kap. 16 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

16 a §

Om avdrag för ingående mervärdesskatt har jämkats enligt 8 a eller 9 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), gäller bestämmelserna i andra och tredje styckena.

Om jämkningen avser kostnader som har dragits av vid inkomstbeskattningen, skall summan av jämkningsbeloppen under den återstående korrigerings tiden dras av eller tas upp.

Om jämkningen avser inventarier och den skattskyldige gör avdrag för värdeminskning enligt den räkningsmetoden, skall anskaffningsvärdet justeras med det belopp som gäller enligt god redovisningssed. I övriga fall skall anskaffningsvärdet justeras med summan av jämkningsbeloppen under den återstående korrigerings tiden.

18 kap.

12 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärdet för inventarier finns när det gäller

– justering av avdrag för ingående mervärdesskatt i 15 kap. 6 § och 16 kap. 16 a §,

- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,*
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,*
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,*

- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 och 20 §§,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 § och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

Prop. 2000/01:30
Bilaga 1

19 kap.

15 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärdet för byggnader finns när det gäller

– justering av avdrag för ingående mervärdesskatt i 15 kap. 6 § och 16 kap. 16 a §

- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 § och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001.

Härigenom föreskrivs att 15 kap. 6 § och 16 kap. 16 § i lag (2000:500) om ändring av inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 kap

6 §

Vad som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) skall inte tas upp. I 16 kap. 16 § finns bestämmelser om avdrag för det fall att skatten ändå har tagits upp.

Om ingående mervärdesskatt har dragits av enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), skall beloppet tas upp om de utgifter som avdraget avser har dragits av vid inkomstbeskattningen. Om utgifterna ingår i anskaffningsvärdet på inventarier eller byggnad, skall anskaffningsvärdet minskas med beloppet. I 16 kap. 16 a § finns bestämmelser om när ingående mervärdesskatt som har jämkats skall tas upp.

16 kap

16 §

Sådan ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som medför rätt till avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt 10 kap. nämnda lag får inte dras av.

Sådan ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som medför rätt till avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt 10 kap. nämnda lag får inte dras av om inte annat följer av 16 a §.

Mervärdesskatt skall dras av om skatten avser utgående skatt som i strid med 15 kap. 6 § har tagits upp som intäkt och som har betalats in till staten. Om denna mervärdesskatt sätts ned skall motsvarande del av avdraget återföras.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001.

Remissinstanser

Prop. 2000/01:30
Bilaga 2

Efter remiss har yttranden över promemorian Inkomstskatteregler med anledning av ändrade mervärdesskatterättsliga regler för fastighetsuthyrning (Fi2000/2461) inkommit från Riksskatteverket, Göta Hovrätt, Kammarrätten i Göteborg, Bokföringsnämnden, Finansinspektionen, Riksrevisionsverket, Närings- och teknikutvecklingsverket, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Sveriges Byggindustrier, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, HSB Riksförbund, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Sveriges allmännyttiga bostadsföretag (SABO), Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Handelshögskolan i Stockholm, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige, Sveriges advokatsamfund och Tjänstemännens centralorganisation har beretts tillfälle att yttra sig men meddelat att man avstår från att avge yttrande.

Yttrande har också inkommit från Stockholms handelskammare.

Svenska Bankföreningen, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund och Stockholms handelskammare har åberopat yttrande från Näringslivets skattedelegation.

Riksskatteverket har bifogat yttranden från Skattemyndigheten i Stockholm, Skattemyndigheten i Göteborg, Skattemyndigheten i Malmö och Skattemyndigheten i Linköping.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att nuvarande 19 kap. 14 § skall betecknas 14 a §,

dels att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 18 kap. 17 a – c §§ och 19 kap. 14 § samt närmast före 18 kap. 17 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 kap.

Justering för ändrad mervärdesskatt

17 a §

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag har jämkat avdrag för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9 – 13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), gäller bestämmelserna i andra och tredje styckena om det jämkade beloppet avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för inventarier.

Om den skattskyldige gör avdrag för värdeminskning enligt den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden, skall avskrivningsunderlaget enligt 13 § justeras med det belopp som gäller enligt god redovisningssed. Vid beräkning enligt 17 § skall anskaffningsvärdet justeras med motsvarande belopp.

Om den skattskyldige gör avdrag för värdeminskning enligt restvärdesmetoden, skall avskrivningsunderlaget enligt 13 § justeras med summan av jämkningsbeloppen för den återstående korrigerings tiden.

17 b §

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag har dragit av

ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), skall avskrivningsunderlaget enligt 13 § respektive anskaffningsvärdet enligt 17 § minskas med det avdragna beloppet om det avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för inventarier.

17 c §

Om justering enligt 17 a – b §§ medför att avskrivningsunderlaget enligt 13 § blir negativt skall det anses vara noll. Det negativa beloppet skall i stället tas upp.

19 kap.

14 §

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag har jämkat avdrag för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9 – 13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), skall anskaffningsvärdet justeras med summan av jämkningsbeloppen för den återstående korrigerings tiden om jämkningen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet på en byggnad.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, skall anskaffningsvärdet minskas med det avdragna beloppet om avdraget avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för en byggnad.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001.

Härigenom föreskrivs att 15 kap. 6 § och 16 kap. 16 § i inkomstskattelagen (1999:1229) istället för dess lydelse enligt lagen (2000:502) om ändring av nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 kap.

6 §

Vad som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) skall inte tas upp. I 16 kap. 16 § finns bestämmelser om avdrag för det fall att skatten ändå har tagits upp.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, skall beloppet tas upp om de utgifter som avdraget avser har dragits av omedelbart vid taxeringen.

Om den skattskyldige har jämkat avdrag för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9 – 13 §§ mervärdesskattelagen, skall summan av jämkningsbeloppen för den återstående korrigeringstiden tas upp eller dras av om jämkningen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid taxeringen.

16 kap.

16 §

Sådan ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som medför rätt till avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt 10 kap. nämnda lag får inte dras av.

Mervärdesskatt skall dras av om skatten avser utgående skatt som i strid med 15 kap. 6 § har tagits upp som intäkt och som har betalats in till staten. Om denna mervärdesskatt sätts ned skall motsvarande del av avdraget återföras.

Sådan ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som medför rätt till avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt 10 kap. nämnda lag får inte dras av *om inte annat följer av 15 kap. 6 § tredje stycket.*

Mervärdesskatt skall dras av om skatten avser utgående skatt som i strid med 15 kap. 6 § *första stycket* har tagits upp som intäkt och som har betalats in till staten. Om denna mervärdesskatt sätts ned skall motsvarande del av avdraget återföras.

Lagrådets yttrande

Prop. 2000/01:30
Bilaga 4

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2000-10-12

Närvarande: f.d. justitierådet Lars Å. Beckman, regeringsrådet Susanne Billum, justitierådet Göran Regner.

Enligt en lagrådsremiss den 28 september 2000 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lag (2000:502) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Inga-Lill Askersjö och departementssekreteraren Bo Lindén.

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 19 oktober 2000

Närvarande: statsrådet Hjelm-Wallén, ordförande, och statsråden Thalén, Winberg, Ulvskog, Sahlin, von Sydow, Klingvall, Pagrotsky, Messing, Engqvist, Rosengren, Larsson, Wärnersson, Lejon, Lövdén, Ringholm, Bodström

Föredragande: statsrådet Ringholm

Regeringen beslutar proposition Inkomstskatteregler vid ändrad skattskyldighet till mervärdesskatt.

0