

Regeringens proposition 1999/2000:82

Prop. 1999/2000:82

Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter

Prop.
1999/2000:82

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 23 mars 2000

Lena Hjelm-Wallén

Lars-Erik Lövdén
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås ändringar i regelsystemet för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler. Ändringarna syftar till att minska administrativa och rättsliga problem. Frivillig skattskyldighet får liksom hittills endast medges om uthyrningen görs till hyresgäster som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt mervärdesskattelagen. Den enda skillnaden i det avseendet mot nuvarande regler är att rätten till frivillig skattskyldighet även omfattar uthyrning till hyresgäster som bedriver skattepliktig verksamhet i annat land.

Utöver fastighetsägare, förstahandshyresgäst och bostadsrättshavare, som redan idag omfattas av reglerna om frivillig skattskyldighet, föreslås att även andrahandshyresgäst, konkursbo och mervärdesskattegrupp skall kunna medges sådan skattskyldighet. Skattskyldigheten inträder när skattemyndigheten har fattat beslut om och får medges från dagen för ansökan dock tidigast från den dag då en skattskyldig hyresgäst tillträder lokalen. Skattskyldighet skall dock utan att uthyrning påbörjats kunna medges under den tid då en byggnad uppförs eller genomgår mera omfattande till- eller ombyggnadsarbeten. När en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överlåts, föreslås att skattskyldigheten för uthyrningen övergår på den nye ägaren. Denne blir då skattskyldig i samma utsträckning som den tidigare ägaren utan särskilt beslut. Detta kan dock överlåtare och förvärvare förhindra genom en ansökan hos skattemyndigheten.

Vidare föreslås att metoden för att korrigera ingående skatt för kostnader på ny-, till- eller ombyggnad av en fastighet skall förändras. Nu finns två system för att göra sådana korrigeringar; ett system som enbart gäller

fastigheter som omfattats av frivillig skattskyldighet ("återföringsregler") och ett system som gäller alla fastigheter inklusive dem som omfattats av frivillig skattskyldighet ("jämningsregler"). Återföringsreglerna föreslås försvinna för att fullt ut ersättas av jämningsregler. Förändringarna av jämningsreglerna kommer i stor utsträckning att påverka även fastighetsägare som inte bedriver uthyrningsverksamhet. En överlåtare av en fastighet kommer att kunna överföra sin skyldighet och rättighet att jämka på den nye fastighetsägaren. Om inte några förändringar sker av verksamheten i fastigheten vid överlåtelsen kommer därför i normalfallet överlåtelsen inte att medföra vare sig några krav på särskilda beslut eller jämkning av ingående skatt. Förutom ändringar av reglerna för jämkning vid ändrad användning och överlåtelse, föreslås också nya bestämmelser om jämkning i samband med konkurs.

I propositionen föreslås dessutom att upplåtelse av terminalanläggning till trafikutövare görs skattepliktigt. Skatteplikten kommer bl.a. att omfatta de av SJ förvaltade terminalanläggningarna för persontrafik med tåg och buss.

Slutligen föreslås en rättelse i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Den sistnämnda lagändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2000 (med tillämpning från den 30 mars 2000) och lagändringarna i övrigt den 1 januari 2001. Bestämmelsen om skatteplikt för upplåtelse av terminalanläggningar föreslås bli tillämplig redan den 1 juli 2000.

1	Förslag till riksdagsbeslut	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	32
2.3	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	35
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek	37
2.5	Förslag till lag om ändring i konkurslagen (1987:672).....	38
3	Ärendet och dess beredning.....	39
4	Bakgrund och gällande rätt.....	41
4.1	Bakgrund.....	41
4.2	Tidigare överväganden.....	42
4.3	Nuvarande reglering.....	44
4.3.1	Skattskyldigheten	44
4.3.2	Avdragsrätt.....	46
4.3.3	Återföring av avdrag för ingående skatt.....	47
4.3.4	Jämkning av avdrag för ingående skatt.....	48
4.4	EG-rätten	50
4.4.1	Allmänt om sjätte mervärdesskatte- direktivet	50
4.4.2	Fastighetsbegreppet	51
4.4.3	Överlåtelse av fastighet.....	52
4.4.4	Undantag från skatteplikt vid uthyrning av fastighet.....	53
4.4.5	Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet.....	54
4.4.6	Avdragsrätt under uppbyggnadsskede	54
4.4.7	Jämkning av avdrag	56
5	Reformbehov	57
6	Utgångspunkter för regeringens förslag	59
6.1	Obligatorisk eller frivillig skattskyldighet.....	59
6.2	Omfattningen av den frivilliga skattskyldigheten.....	60
7	Regeringens förslag	68
7.1	Frivillig skattskyldighet.....	68
7.1.1	Skattesubjekten	68
7.1.2	Skattskyldighet under uppbyggnadsskede.....	70
7.1.3	Tidpunkt för skattskyldighetens inträde	74
7.1.4	Omständigheter som medför att skatt- skyldighet upphör utan särskilt beslut.....	77
7.1.5	Outhyrda lokaler	79

7.1.6	Frivilligt utträde vid överlåtelse	81	Prop. 1999/2000:82
7.1.7	Skattskyldighet för uthyrning till utländskt företag	82	
7.2	Avdragsrätt.....	83	
7.2.1	Retroaktiv avdragsrätt.....	84	
7.2.2	Avdragsrätt då en fastighet som ingått i byggnadsrörelse övergår till att användas i annan verksamhet	87	
7.2.3	Avdragsrätt för ny ägare till fastighet.....	88	
7.3	Jämkning av ingående skatt	90	
7.3.1	Ett eller två system för att i efterhand korrigera medgivet avdrag för ingående skatt.	90	
7.3.2	Investeringsvaror.....	91	
7.3.3	När jämkning skall ske	95	
7.3.4	Hur jämkning skall ske	97	
7.3.5	Jämkning vid överlåtelse av en fastighet m.m.	102	
7.3.6	Korrigeringstidens längd.....	107	
7.3.7	Jämkning vid konkurs.....	109	
7.4	Redovisningsfrågor	112	
7.5	Förfarandet.....	115	
7.6	Upplåtelse av terminalanläggning	118	
7.7	Övergångsbestämmelser	119	
7.8	Ikraftträdande	120	
7.9	Följdändringar.....	121	
8	Ekonomiska konsekvenser	121	
9	Författningskommentarer	123	
9.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	123	
9.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	150	
9.3	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	151	
9.4	Förslaget till ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek.....	152	
9.5	Förslaget till ändring i konkurslagen (1987:627).....	152	
Bilaga 1	Förteckning över remissinstanser som avgivit yttrande över betänkandet (SOU 1999:47) Mervärdesskatt - Frivillig skattskyldighet.	153	
Bilaga 2	Betänkandets sammanfattning	154	
Bilaga 3	Betänkandets lagförslag.....	161	
Bilaga 4	Lagrådsremissens lagförslag.....	188	
Bilaga 5	Lagrådets yttrande.....	219	
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 23 mars 2000.....	225	

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 1999/2000:82

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)
3. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)
4. lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek
5. lag om ändring i konkurslagen (1987:672)

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹

dels att 6 kap. 5 §, 8 kap. 16 a–16 f §§ och 13 kap. 28 § skall upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 8 kap. 16 a § och 9 kap. 2 § skall utgå,

dels att 2 kap. 7 §, 3 kap. 3 §, 8 kap. 1, 2, 4, 5 och 19 §§, 9 kap. 1–8 §§, 11 kap. 1, 2 a, 3 och 5 §§, 13 kap. 28 a § skall ha följande lydelse,

dels att rubrikerna till 9 kap. och 11 kap. samt rubrikerna närmast före 9 kap. 3 §, 9 kap. 4 §, 9 kap. 5 § och 13 kap. 28 a § skall ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 11 kap. 2 § skall lyda ”Fakturerings skyldighet”,

dels att det i lagen skall införas elva nya paragrafer, 8 kap. 20 §, 9 kap. 9–13 §§, 11 kap. 5 d och 9–11 §§ samt 13 kap. 28 b § av följande lydelse,

dels att det i lagen närmast före 9 kap. 1 §, 9 kap. 6 §, 9 kap. 7 §, 9 kap. 8 §, 9 kap. 9 §, 11 kap. 9 § och 13 kap. 28 b § skall införas nya rubriker av följande lydelse

dels att det i lagen skall införas ett nytt kapitel, 8 a kap., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

7 §²

Med uttag av tjänst förstås även att den skattskyldige utför eller förvärvat sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en egen fastighet som enligt inkomstskattelagen (1999:1229) utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, om han i byggnadsrörelsen både tillhandahåller tjänster åt andra (byggnadsentreprenader) och utför tjänster på sådana egna fastigheter.

Första stycket gäller

1. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster.

¹ Senaste lydelse av

8 kap. 16 a § 1994:1798

8 kap. 16 b § 1994:1798

8 kap. 16 c § 1994:1798

8 kap. 16 d § 1994:1798

8 kap. 16 e § 1995:700

8 kap. 16 f § 1994:1798

13 kap. 28 § 1994:498

rubriken närmast före 8 kap. 16 a §

1994:1798

² Senaste lydelse 1999:1283.

Första stycket gäller också om tjänsterna utförs av den skattskyldige på en egen fastighet som utgör tillgång i rörelsen men inte är en sådan lagertillgång som avses i första stycket.

Första stycket gäller också om tjänsterna utförs av den skattskyldige på en egen fastighet som utgör tillgång i rörelsen men inte är en sådan lagertillgång som avses i första stycket. *Vad nu sagts gäller dock inte om tjänsterna hänförs till en del av fastigheten som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.*

3 kap.

3 §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 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, *och*
11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning.

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.*

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anlägg-

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.

³ Senaste lydelse 1997:331.

ning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten eller en kommun 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, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 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 vid uthyrning i andra hand *och* vid bostadsrättsinnehavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 §.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra–*fjärde* styckena.

1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. Uthyrning till staten eller en kommun 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, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen för användning i en verksamhet 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 skall kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra *och tredje* styckena.

8 kap.

Prop. 1999/2000:82

1 §

Avdrag för ingående skatt får göras enligt bestämmelserna i detta kapitel.

I 9 kap. 3 § finns särskilda bestämmelser om avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheter som avser vissa fastighetsupplåtelse.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om avdrag *och jämkning av avdrag* för ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheter som avser vissa fastighetsupplåtelse.

2 §⁴

Ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats.

Vid förvärv som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–5 eller om skattskyldighet föreligger för förvärvaren enligt 9 c kap. 5 § utgörs ingående skatt av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige skall redovisa till staten.

I det fall en förvärvare enligt 8 a kap. 11–14 §§ övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning utgörs förvärvarens ingående skatt för de övertagna investeringsvarorna av överlåtarens ingående skatt för varorna.

Ingående skatt utgörs också av skatt enligt denna lag som hänför sig till

1. förvärv enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 3 § första stycket 2 *och andra stycket, eller*
2. import till landet.

Ingående skatt utgörs också av skatt enligt denna lag som hänför sig till

1. förvärv enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 8 § *andra stycket 2,*
2. import till landet, *eller*
3. *skattepliktiga uttag som avses i 4 § första stycket 6.*

4 §⁵

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag

1. om den skattskyldige från någon annan skattskyldig eller någon som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ har övertagit verksamheten eller en del av den: för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, om den tidigare ägaren inte har gjort avdrag för eller fått återbetalning av den ingående skatten men skulle

⁴ Senaste lydelse 1995:1286.

⁵ Senaste lydelse 1999:422.

ha varit berättigad till sådant avdrag eller sådan återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten,

2. om den skattskyldige är delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål och den fastighet som ingår i samfälligheten används i den verksamhet som medför skattskyldighet: för den ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv, dock endast till den del som svarar mot hans andel i samfälligheten,

3. om den skattskyldige vid leverans av en vara till honom har betalat skatt vid importen av varan utan att han varit skattskyldig för importen eller han har betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan skattskyldighet: för den skatt som Tullverket tagit ut, dock endast under förutsättning att leverantören inte är skattskyldig enligt denna lag för annat än importen och den skattskyldige skulle ha haft avdragsrätt om han själv hade varit skattskyldig för importen,

4. om den skattskyldige köper en fastighet och fastigheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen, *eller*

5. om den skattskyldige är ett företag som ingår i en koncern och tillhandahålls en tjänst av ett företag som ingår i samma koncern utan att det senare företaget är skattskyldigt eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§: för den ingående skatt som hänför sig till det sistnämnda företagens förvärv eller import för tillhandahållande av tjänsten, dock endast om det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan import.

4. om den skattskyldige köper en fastighet och fastigheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen,

5. om den skattskyldige är ett företag som ingår i en koncern och tillhandahålls en tjänst av ett företag som ingår i samma koncern utan att det senare företaget är skattskyldigt eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§: för den ingående skatt som hänför sig till det sistnämnda företagens förvärv eller import för tillhandahållande av tjänsten, dock endast om det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan import, *eller*

6. om den skattskyldige är en fastighetsägare som i sin byggnadsrörelse tillfört en fastighet tjänster som utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § och fastigheten därefter tas i bruk av fastighetsägaren i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §: för den utgående skatt som fastighets-

Vid tillämpningen av första stycket 5 skall endast moderföretag och helägda dotterbolag anses ingå i samma koncern. Moderföretaget kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt aktiebolag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt bolag, räknas även det bolaget som helägt dotterbolag.

5 §⁶

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 17 och 19 §§.

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 17, 19 och 20 §§.

19 §

Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 styrkas genom en av säljaren utfärdad faktura eller jämförlig handling som visar skattens storlek.

Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 8 § andra stycket 2 styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling som avses i 11 kap.

20 §

Den som enligt 8 a kap. 11–14 §§ skall överta överlåtarens rättighet och skyldighet när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt skall som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling som avses i 11 kap.

Jämkningsavdrag för ingående skatt i vissa fall

8 a kap. Jämkningsavdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror

(8 kap. 16 a § första och fjärde styckena)

Avdrag som gjorts för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror skall jämkas enligt 16 b–16 f §§ om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan avyttras.

1 §

Avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror skall jämkas enligt bestämmelserna i detta kapitel om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan

⁶ Senaste lydelse 1995:700.

Med avdrag för ingående skatt jämföras återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9–13 §§.

överläts.

Med avdrag för ingående skatt jämföras återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9–13 §§.

Vad som är en investeringsvara

(8 kap. 16 a § andra och tredje styckena)

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, och vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kronor exklusive kompensation för skatt enligt denna lag,

2. fastigheter vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kronor.

Med förvärv av fastighet jämföras förvärv av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Därvid skall den i andra stycket 2 angivna beloppsgränsen avse den sammanlagda anskaffningskostnaden för sådana tjänster som förvärvats under ett beskattningsår.

2 §

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor,

2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,

3. fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6 med minst 100 000 kronor, och

4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lokal, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lokalen och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Har under ett beskattningsår både en åtgärd som avses i första stycket 2 företagits och ett avdrag enligt första stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts skall vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Åtgärder som avses i första stycket 4 skall på motsvarande sätt läggas samman med andra åtgärder som avses i samma punkt.

Verksamhetstillbehör skall vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som tillgångar

Särskilt om hyresrätter och bostadsrätter

3 §

Vad som i 4 § första stycket 3 och 4, 6 § fjärde stycket, 7 § tredje stycket samt 12 och 13 §§ sägs om fastigheter gäller även hyresrätter och bostadsrätter. Rättighet och skyldighet att jämka vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgäst eller bostadsrättshavare. Detsamma gäller när en hyresgäst eller en bostadsrättshavare erhållit avdragsrätt på grund av bestämmelserna i 8 kap. 4 § 5.

När jämkning skall ske

(8 kap. 16 b §)

Jämkning skall ske i följande fall:

1. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt ändras på så sätt att avdragsrätten minskar,

2. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande inte medfört rätt till avdrag för ingående skatt eller endast delvis medfört sådan rätt ändras på så sätt att avdragsrätten ökar,

3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och om-sättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, eller

4. om en fastighet avyttras, under förutsättning att avdrag för ingående skatt medgivits vid förvärvet av fastigheten.

4 §

Om inte annat följer av 5 § eller 11–14 §§, skall jämkning ske i följande fall:

3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och om-sättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt,

4. om en fastighet överlåts under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som avses i 2 § första stycket 2 eller 4,

5. om en fastighet som avses i 2 § första stycket 3 överlåts eller,

6. om en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst

försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i 2 § första stycket 2, 3 eller 4.

Statens fordran på grund av jämkning enligt första stycket 6 får göras gällande i en konkurs, om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs.

(8 kap. 16 e § första och andra styckena)

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap. eller återföring av skatt enligt 9 kap. 5 eller 6 §.

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas om den procentuella förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 10.

5 §

Avdrag för ingående skatt skall inte jämkas

1. om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap., eller

2. om förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än fem procentenheter.

Korrigeringsperiod

(8 kap. 16 c §)

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller avyttring gjorts inom viss tid (korrigeringsperioden). Denna tid är för fastigheter sex år från tidpunkten för förvärvet och för andra investeringsvaror fem år från tidpunkten från förvärvet. I korrigeringsperioden skall räknas in det räkenskapsår under vilket varan förvärvades.

6 §

Avdrag för ingående skatt skall jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller överlåtelse skett inom viss tid (korrigeringsperioden).

Denna tid är

1. i fall som avses i 2 § första stycket 2 eller 4 tio år, räknat på det sätt som anges i andra och tredje styckena,

2. i fall som avses i 2 § första stycket 3 tio år från det att avdrag gjorts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6, och

3. för andra investeringsvaror fem år från tidpunkten för förvärvet.

I korrigeringsperioden skall räknas

in det räkenskapsår under vilket ny-, till- eller ombyggnaden eller avdraget gjorts eller förvärvet skett.

Ny-, till- eller ombyggnad i fall som avses i andra stycket 1 skall anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna eller, vid byggnads- eller anläggnings-entreprenader, det beskattningsår under vilket slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Om fastigheten överläts eller dess användning ändras dessförinnan och avdrag för ingående skatt har medgetts, anses dock ny-, till- eller ombyggnaden ha skett det år avdrag medgetts.

Hur jämkning skall ske

(8 kap. 16 d § första stycket första meningen och andra stycket)

Vid ändrad användning av en investeringsvara skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringsstiden.

Vid avyttring av investeringsvaror skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkningen skall avse återstoden av korrigeringsstiden.

(8 kap. 16 d § första stycket andra och tredje meningen)

Den årliga jämkningen skall göras endast beträffande en femtedel – för fastigheter en sjättedel – av den ingående skatten vid förvärvet av investeringsvaran (ursprungs-

7 §

Vid ändrad användning av en investeringsvara skall avdrag för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringsstiden.

Vid överlåtelse av investeringsvaror samt i fall som avses i 4 § första stycket 6 skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkningen skall avse återstoden av korrigeringsstiden.

Avser en ändrad användning eller en överlåtelse endast en del av en fastighet skall endast den ingående skatt som hänför sig till denna del jämkas.

8 §

Den ingående skatt som skall jämkas (ursprungsbeloppet) är

1. i fall som avses i 2 § första stycket 2 eller 4 den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller

beloppet). Det belopp med vilket jämkning årligen skall göras (jämningsbeloppet) skall beräknas som en femtedel eller en sjättedel av skillnaden mellan avdragsrätten för ingående skatt vid förvärvet och avdragsrätten beräknad efter förhållandena under det aktuella året.

ombyggnaden,

2. i fall som avses i 2 § första stycket 3 den ingående skatt som dragits av,

3. för övriga investeringsvaror den ingående skatten vid förvärvet av varan.

Det belopp med vilket jämkning årligen skall göras (jämningsbeloppet) skall beräknas utifrån korrigeringstiden som en tiondel respektive en femtedel av den del av ursprungsbeloppet som motsvarar skillnaden i procentenheter mellan avdragsrätten för ingående skatt vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen. Om en förvärvare övertagit rättighet och skyldighet att jämka enligt 12 § skall jämningsbeloppet för förvärvaren beräknas som en tiondel av den del av ursprungsbeloppet som motsvarar skillnaden i procentenheter mellan överlåtarens avdragsrätt vid överlåtelsen och förvärvarens avdragsrätt efter förändringen.

8 kap. 16 d § tredje stycket

Jämkningsbeloppet får i de fall som avses i 16 b § 3 uppgå till högst motsvarande 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan. I priset skall inte inräknas kompensation för skatt enligt denna lag.

9 §

Jämkningsbeloppet får i de fall som avses i 4 § första stycket 3 uppgå till högst motsvarande 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan. I priset skall inte inräknas kompensation för skatt enligt denna lag.

8 kap. 16 e § tredje stycket

Om avdrag som gjorts för ingående skatt skall jämkas till följd av ändrad användning skall avdragsrätten under jämningsåret bestämmas med ledning av förhållandena under hela året.

10 §

Om avdrag för ingående skatt skall jämkas till följd av ändrad användning skall avdragsrätten under jämningsåret bestämmas med ledning av förhållandena vid utgången av året. Om det finns särskilda skäl får avdragsrätten i stället bestämmas efter vad som är skäligt.

Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka

8 kap. 16 f §

Vid avyttring av investeringsvaror i samband med att *hela verksamheten* överläts, skall förvärvaren överta *säljarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt*. Detta gäller dock endast under förutsättning att *överlåtelsen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 §*.

11 §

Vid *överlåtelse av investeringsvaror, utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet*, i samband med att *verksamhet* överläts eller vid *fusion eller liknande förfarande*, skall förvärvaren överta *överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt*. Detta gäller dock endast under förutsättning att *förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §*.

När en näringsidkare inträder i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap., övertar gruppen dennes rättighet och skyldighet att jämka. När en näringsidkare utträder ur en sådan grupp övertar näringsidkaren gruppens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt hänförlig till näringsidkarens investeringsvaror.

12 §

Vid *överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 §* skall förvärvaren överta *överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Vad nu sagts gäller dock inte om överlåtarens och förvärvarens har träffat avtal om att överlåtarens skall jämka.*

Om förvärvaren övertar rättighet och skyldighet att jämka skall överlåtarens inte till följd av överlåtelsen jämka avdrag för ingående skatt. Vad nu sagts gäller dock inte jämkning på grund av

ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid.

Överlåtaren skall fullgöra skyldighet att jämka som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtitt den

1. om överlåtaren dragit av ingående skatt och inte tagit upp den i sådan handling som avses i 11 kap. 9 §, eller

2. om överlåtaren inte lämnat uppgift om handling som avses i 11 kap. 10 §.

13 §

Om en fastighetsägare försätts i konkurs kan konkursboet överta konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt under förutsättning att konkursboet är skattskyldigt enligt 6 kap. 3 §. Övertagandet skall ske innan konkursboet överlåter fastigheten, men gäller från det att konkursboet blivit skattskyldigt för verksamheten i fastigheten.

Konkursgäldenären skall dock alltid jämka avdrag för ingående skatt på grund av ändringar som inträffat under tiden fram till dess att han försatts i konkurs.

Om en fastighet överlåts av konkursboet skall bestämmelserna i 12 § gälla för konkursboet och förvärvaren.

14 §

Om en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt, utan att överlåta den till någon annan, skall fastighetsägaren överta rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt på kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad som tillförts av hyresgästen eller bostadsrättshavaren.

9 kap. Särskilt om vissa fastighetsupplåtelser

9 kap. Frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser

Förutsättningar för frivillig skattskyldighet

1 §⁷

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra-fjärde styckena gäller endast om skattemyndigheten på fastighetsägarens, hyresgästens eller bostadsrättsinnehavarens begäran har beslutat om detta.

Skattskyldigheten för sådan upplåtelse som avses i 3 kap. 3 § fjärde stycket gäller dessutom endast om fastighetsägaren företer ett intyg om att hyresgästen är någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 §. Intyget skall vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om denna skattskyldighet och om avdragsrätt för en ny ägare till fastigheten.

I detta kapitel förstås med
 – skattskyldig fastighetsägare,
 hyresgäst eller bostadsrättsinne-

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 skattemyndigheten 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 grupphuvudman som avses i 6 a kap. 4 §.

Ansökan av en grupphuvudman skall 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.

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.

⁷Senaste lydelse 1996:1320.

havare: den som är skattskyldig till följd av beslut enligt första stycket, och

– fastighet: sådan fastighet eller del därav som är föremål för uthyrning eller annan upplåtelse, för vilken fastighetsägaren, hyresgästen eller bostadsrättsinnehavaren är skattskyldig till följd av beslut enligt första stycket.

2 §

En skattskyldig 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.

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 skattemyndigheten har beslutat om frivillig skattskyldighet efter ansökan. En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller av en sådan grupphuvudman som avses i 6 a kap. 4 §.

Ansökan av en grupphuvudman skall göras med samtycke av den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten.

Vad som i första stycket sägs gäller endast om

- det finns särskilda skäl,*
- den sökande har för 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.*

Avdrag för ingående skatt

En skattskyldig fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare har rätt att göra avdrag för

Innebörden av vissa uttryck i detta kapitel

3 §⁸

Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighetsägare gäller även annan som är skattskyldig till

⁸ Senaste lydelse 1997:502.

ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap. Fastighetsägaren får dessutom göra avdrag

1. om skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet för honom inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket han har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten: för den ingående skatt som hänförs till bygnadsarbetena till den del dessa avser lokaler som omfattas av beslutet, och

2. om skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet för honom inom tre år från det han köpt fastigheten: för den ingående skatt som den tidigare ägaren har gjort avdrag för men som återförts enligt 5 § på grund av fastighetsförsäljningen under förutsättning att den tidigare ägaren i samband med sin redovisning av den återförda ingående skatten, dock senast före ingången av andra månaden efter den då redovisningen gjordes, har betalat in skatt enligt skattebetalningslagen (1997:483) med ett belopp som motsvarar den återförda ingående skatten och att det inbetalda beloppet inte skall räknas av enligt 16 kap. 10 § skattebetalningslagen.

Avdragsrätt enligt första stycket 2 har även den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet på annan grund än beslut enligt 1 §. Motsvarande gäller i fråga om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§.

Hur rätten till avdrag skall styrkas

I 8 kap. 17 § finns bestämmelser om hur en skattskyldig fastighets-

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

Tidpunkten för den frivilliga skattskyldighetens inträde

4 §⁹

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 1 § inträder den dag då

⁹ Senaste lydelse 1997:502.

ägare skall styrka sin avdragsrätt vid förvärv enligt 3 § första stycket 1. Rätt till avdrag enligt 3 § första stycket 2 och andra stycket har den som yrkar avdrag endast om han kan styrka sin rätt genom ett av den tidigare ägaren utfärdat intyg om storleken av den ingående skatt som denne återfört på grund av fastighetsförsäljningen och betalat in till staten i enlighet med de bestämmelserna. Den tidigare ägaren är skyldig att utfärda ett sådant intyg, om köparen begär det.

Återföring av skatt

En skattskyldig fastighetsägare skall återföra sådan ingående skatt som han gjort avdrag för, om han inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten inträtt för honom enligt skattemyndighetens beslut

1. överlåter fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförlig rättshandling,

2. hyr ut eller upplåter fastigheten under omständigheter som medför att skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket inte längre föreligger, eller

3. tar i anspråk fastigheten för egen användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Avser en åtgärd enligt första stycket endast en del av fastigheten skall återföringen göras med en däremot svarande del av det avdragna beloppet.

Den omständigheten att till följd av lagändring skattskyldighet eller

ansökan inkommer till skattemyndigheten 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 skattemyndigheten eller den senare dag som sökanden angett.

Frivillig skattskyldighet vid överlåtelse

5 §¹⁰

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.

¹⁰ Senaste lydelse 1994:498.

rätt till återbetalning inte längre föreligger skall inte medföra återföring enligt första stycket 2.

Återföringsskyldighet för fastighetsägaren enligt första stycket 2 gäller även om de där angivna åtgärderna företagits av en skattskyldig hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare.

Om en återföringsgrundande händelse enligt första stycket inträffar efter det att en fastighetsägare har försatts i konkurs, skall den ingående skatt som fastighetsägaren gjort avdrag för, och som hänförs till tid före konkursbeslutet, återföras i fastighetsägarens redovisning. Ingående skatt som konkursboet gjort avdrag för skall återföras i konkursboets redovisning.

Den frivilliga skattskyldighetens upphörande

6 §¹¹

En skattskyldig fastighetsägare skall återföra hälften av vad som skulle ha återförts enligt 5 §, om vad som där sägs har inträffat sedan tre men inte sex år har förflutit från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten inträtt enligt skattemyndighetens beslut.

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.

Skattemyndigheten 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.

Skattemyndigheten skall, om en

¹¹ Senaste lydelse 1994:498.

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 §

Om en fastighet övergår från en skattskyldig fastighetsägare till någon annan på annat sätt än som anges i 5 § första stycket 1 inträder förvärvaren på tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

En överlåtelse av fastighet skall anmälas till skattemyndigheten av både den tidigare och den nye ägaren.

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

Avdrag för ingående skatt

8 §

Om återföring enligt 5 eller 6 § finns ytterligare bestämmelser i 13 kap. 28 §.

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 skattemyndighetens 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 åtgärdena, 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 medgetts 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.

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

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 skall jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrige-

ringstiden. Dessutom skall ingående skatt, som hänförs 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 korrigeringsstiden 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 jämka, om inte den nye ägaren övertar rättighet och skyldighet att jämka 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 jämka. Skyldigheten omfattar den ingående skatt som var och en av dem dragit av och som hänförs till den del av fastigheten som omfattas av hyres- eller bostadsrätten.

1 §

I detta kapitel föreskrivs om skyldigheten att vid omsättning av varor eller tjänster utfärda och lämna uppgifter i faktura eller jämförlig handling.

I 9 kap. 4 § finns särskilda bestämmelser om att den som överlåter en fastighet i vissa fall är skyldig att utfärda intyg om sin återförda och inbetalda ingående skatt.

I detta kapitel föreskrivs även om skyldighet att utfärda en med faktura jämförlig handling vid jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror enligt 8 a kap. och vid överlåtelse av fastighet när avdragsrätt för ingående skatt föreligger enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 8 § andra stycket 2.

2 a §¹²

Utöver vad som framgår av 2 § och av 3 kap. 30 b § föreligger skyldighet för säljaren att utfärda en faktura eller jämförlig handling för

1. sådan omsättning som anges i 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3,
2. sådan omsättning som anges i 3 kap. 30 a §, och
3. sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 a § oavsett omsättningens storlek.

Vid överlåtelse av en fastighet som medför avdragsrätt för förvärvaren enligt 9 kap. 8 § andra stycket 2 föreligger skyldighet för överlåtaren att utfärda en med faktura jämförlig handling.

3 §

För att den skattskyldige skall vara skyldig att utfärda faktura eller jämförlig handling enligt 2 § vid sådan omsättning av en fastighet som anges i 2 § 3 krävs att den som förvärvar fastigheten begär det.

För att skyldighet att utfärda en handling enligt 2 § 3 eller 2 a § andra stycket skall uppkomma krävs att den som förvärvar fastigheten begär det.

5 §¹³

En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som anges i 2 § 1 eller 2 och 2 a § innehålla uppgift om

1. ersättningen,

En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som anges i 2 § 1 eller 2 och 2 a § första stycket innehålla uppgift om

¹² Senaste lydelse 1994:1798.

¹³ Lydelse enligt prop. 1999/2000:58.

2. skattens belopp för varje skattesats,
3. utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
4. transaktionens art,
5. platsen för varans mottagande,
6. den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och
7. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

En faktura eller jämförlig handling som utfärdas enligt 2 § 3 skall innehålla uppgift om den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten. Handlingen skall dessutom innehålla de uppgifter som anges i första stycket 3, 4, 6 och 7.

Bestämmelserna i första stycket 3–5 får frångås då fråga är om en faktura eller jämförlig handling som upptar endast ett mindre belopp.

Om tredje stycket inte är tillämpligt och det med hänsyn till en skattskyldigs verksamhet finns särskilda skäl för det, får skattemyndigheten på ansökan av den skattskyldige besluta att denne inte behöver lämna uppgift om mottagaren enligt första stycket 3.

Om andra stycket inte är tillämpligt och det med hänsyn till en skattskyldigs verksamhet finns särskilda skäl för det, får skattemyndigheten på ansökan av den skattskyldige besluta att denne inte behöver lämna uppgift om mottagaren enligt första stycket 3.

5 d §

En handling som utfärdas enligt 2 § 3 skall innehålla uppgift om den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten.

En handling som utfärdas enligt 2 a § andra stycket skall innehålla uppgift om den ingående skatt som hänförs sig till ny-, till- eller ombyggnad och som överlåtaren har dragit av.

Handlingar som avses i första och andra styckena skall dessutom innehålla de uppgifter som anges i 5 § första stycket 3, 4, 6 och 7.

9 §

Vid överlåtelse av en investeringsvara som medför att förvärvaren skall överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt skall överlåtaren utfärda en med faktura jämförlig handling.

Om överlåtaren efter utfärdandet av denna handling fått förändrad ingående skatt eller avdragsrätt för denna, skall överlåtaren utfärda en kompletterande handling avseende denna ändring.

10 §

Innehar överlåtaren en handling som utfärdats enligt 9 § av en tidigare ägare till en investeringsvara och som innehåller uppgifter av betydelse för förvärvarens rätt och skyldighet att jämka, skall en kopia av handlingen överlämnas till förvärvaren.

11 §

En handling som utfärdas enligt 9 § skall innehålla uppgifter om

1. den ingående skatt som hänför sig till överlåtarens förvärv av investeringsvaran eller ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt,

2. den del av denna skatt som överlåtaren efter eventuell jämkning gjort avdrag för,

3. vid vilka tidpunkter förvärven och avdragen har skett, och

4. uppgift om handling som avses i 10 §.

Avser handlingen överlåtelse av en fastighet skall även uppgift lämnas om hur den ingående skatten fördelar sig mellan olika delar av fastigheten.

Handlingen skall dessutom in-

13 kap.

Redovisning av sådan jämkning som avses i 8 kap. 16 a–16 f §§.

Redovisning av sådan jämkning som avses i 8 a kap.

28 a §¹⁴

Avdrag som gjorts för ingående skatt i de fall som avses i 8 kap. 16 a–16 f §§ skall jämkas första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användning ändrats eller avyttring inträffat. När ett tidigare verkställt avdrag skall minskas jämkas det genom att skatt återförs i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. 26 §. När den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående skatt jämkas avdraget genom att redovisad ingående skatt för nämnda redovisningsperiod ökas.

Avdrag för ingående skatt i de fall som avses i 8 a kap. 1–12 och 14 §§ samt 9 kap. 10–13 §§ skall jämkas för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användning ändrats eller överlåtelse skett. Vid överlåtelse av en fastighet skall dock överlåtaren jämka avdraget för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett, om inte redovisningsperioden för mervärdesskatt är beskattningsår.

När ett tidigare verkställt avdrag skall minskas jämkas det genom att skatt återförs i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. 26 §. När den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående skatt jämkas avdraget genom att redovisad ingående skatt för redovisningsperioden ökas.

Om den skattskyldige försätts i konkurs skall avdrag jämkas för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats. Om konkursboet senare skall överta rättighet och skyldighet enligt 8 a kap. 13 §, skall även ändringen av jämkningsbeloppet göras i konkursgäldenärens redovisning för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades. De ändringar på grund av jämkning som konkursboet skall göra genom övertagandet, skall göras i konkursboets redovisning

¹⁴ Senaste lydelse 1994:1798.

Redovisning av utgående och ingående skatt vid beslut om frivillig skattskyldighet

28 b §

Om beslut om frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § innebär att skattskyldighet skall medges en fastighetsägare före beslutet, skall fastighetsägarens utgående och ingående skatt för uthyrning eller upplåtelse under den tid som löpt från skattskyldighetens inträde till beslutsdagen redovisas för den första redovisningsperioden efter beslutet.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001. Den nya bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 12 skall dock tillämpas för tid från och med den 1 juli 2000.

2. Äldre bestämmelserna gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

3. De äldre bestämmelserna i 8 kap. 16 a § andra och tredje styckena samt 16 c och 16 d §§ gäller dessutom, om en ny-, till- eller ombyggnad skett eller en annan investeringsvara än fastighet förvärvats före ikraftträdandet, men ändrad användning eller överlåtelse av investeringsvaran sker efter ikraftträdandet.

4. I fråga om överlåtelse av fastighet som skett före ikraftträdandet skall de äldre bestämmelserna i 8 kap. 16 b § 4 och 8 kap. 16 f § fortfarande gälla.

5. De nya bestämmelserna i 8 a kap. 4 första stycket 6 och andra stycket samt 13 § skall inte tillämpas i fall då konkursbeslut meddelats före ikraftträdandet.

6. Den som vid ikraftträdandet är skattskyldig enligt 9 kap. 1 § i dess äldre lydelse anses som skattskyldig enligt de nya bestämmelserna i 9 kap.

7. Avdrag för ingående skatt som gjorts enligt 9 kap. 3 § första stycket 2 i paragrafens tidigare lydelse skall jämkas om användningen av fastigheten ändras eller fastigheten överlåts efter ikraftträdandet men inom sex år från det att fastighetsägaren blev skattskyldig enligt 9 kap. 1 §.

8. I fråga om ny-, till- eller ombyggnad och förvärv av annan investeringsvara än fastighet som gjorts före ikraftträdandet av någon som vid ikraftträdandet är frivilligt skattskyldig, skall de bestämmelser som anges i punkten 3 tillämpas. Från korrigeringstiden skall dock avräknas tid som förflutit mellan skattskyldighetens inträde och ikraftträdandet.

2.2 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen
(1997:483)

Prop. 1999/2000:82

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 29 §, 11 kap. 1 §, 14 kap. 2 §, 16 kap. 9 och 11 §§ samt 19 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

29 §

I 13 kap. 6–28 a §§ mervärdes-
skattelagen (1994:200) finns sär-
skilda bestämmelser om redovis-
ning av utgående och ingående
mervärdesskatt.

I 13 kap. 6–28 b §§ mervärdes-
skattelagen (1994:200) finns sär-
skilda bestämmelser om redovis-
ning av utgående och ingående
mervärdesskatt.

11 kap.

1 §

Genom beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig skall betala skatt eller få tillbaka skatt och skattens storlek.

Som beskattningsbeslut anses också

1. beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap.,

2. omprövningsbeslut enligt
21 kap.,

3. *beslut i fråga om återföring
enligt 9 kap. 5 eller 6 § mervär-
desskattelagen (1994:200), och*

4. beslut i fråga om återbetalning
av ingående skatt enligt 10 kap. 9–
13 §§ mervärdesskattelagen.

2. omprövningsbeslut enligt
21 kap., *och*

3. beslut i fråga om återbetalning
av ingående skatt enligt 10 kap. 9–
13 §§ mervärdesskattelagen
(1994:200).

14 kap.

2 §

En deklarationsskyldig skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns underlag för fullgörandet av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.

Underlaget skall bevaras under
sju år efter utgången av det kalen-
derår underlaget avser.

Underlaget skall bevaras under
sju år efter utgången av det kalen-
derår underlaget avser. *Underlag
för att kunna fullgöra skyldigheten
att jämkas enligt 8 a kap. mervär-
desskattelagen (1994:200) skall
dock bevaras under sju år efter
utgången av det kalenderår då
korrigeringsstiden löpte ut.*

16 kap.

9 §

Ett inbetalt belopp skall, om inte annat följer av *andra stycket eller* 10 §, räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld enligt denna lag oberoende av vad den skattskyldige har begärt.

I 9 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) finns en särskild bestämmelse om avräkning i samband med fastighetsupplåtelse.

Ett inbetalt belopp skall, om inte annat följer av 10 §, räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld enligt denna lag oberoende av vad den skattskyldige har begärt.

11 §

Om den skattskyldige har en skatteskuld enligt denna lag och det behöver anges vilken skatt som är betald eller obetald, skall skulden fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den aktuella perioden, om inte annat följer av 10 § *eller* 9 kap. 3 § *mervärdesskattelagen (1994:200)* eller någon annan lag.

Om den skattskyldige har en skatteskuld enligt denna lag och det behöver anges vilken skatt som är betald eller obetald, skall skulden fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den aktuella perioden, om inte annat följer av 10 § *eller bestämmelser i* annan lag.

19 kap.7 §¹

När det är fråga om skatt som skall betalas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas kostnadsränta från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag eller den tidigare dag som skatten enligt 16 kap. 7 § anses vara betald, eller, när det är fråga om slutlig skatt, från och med den 13 februari taxeringsåret till och med den dag betalning senast skall ske med anledning av skattemyndighetens eller domstolens beslut.

När det är fråga om ingående mervärdesskatt som skall betalas tillbaka till följd av ett beslut enligt 9 kap. 5 § femte stycket första meningen mervärdesskattelagen (1994:200) skall kostnadsräntan inte beräknas för tid fram till och med den dag betalning senast skall ske.

Kostnadsränta enligt första stycket beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan. Om skatten skall betalas till följd av ett beslut om skönsbeskattning i avsaknad av redovisning enligt 11 kap. 19 § andra

¹ Senaste lydelse 1998:232.

stycket beräknas dock kostnadsräntan efter en räntesats som motsvarar Prop. 1999/2000:82 basräntan plus 15 procentenheter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

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

Prop. 1999/2000:82

Härigenom föreskrivs att 15 kap. 6 § och 16 kap. 16 § 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 *och om återföring av avdrag för mervärdesskatt.*

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.

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.

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, *eller*

– *skatt som återförts enligt 9 kap. 5 eller 6 § mervärdesskattelagen och som betalats in till staten på det sätt som anges i 9 kap. 3 § första stycket 2 nämnda lag.*

Om mervärdesskatt som har dragits av enligt andra stycket sätts ned, skall motsvarande del av avdraget återföras.

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.

23 kap.

16 §

Förvärvaren skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Inkomsten

Förvärvaren skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. *En tillgång*

av näringsverksamheten eller en del av näringsverksamheten där tillgången ingår får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

anses ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

Inkomsten av näringsverksamheten eller en del av näringsverksamheten där tillgången ingår får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, gäller det som sägs i första stycket samtliga delägare i bolaget.

Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, gäller det som sägs i första stycket samtliga delägare i bolaget.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2000 i fråga om 23 kap. 16 § och i övrigt den 1 januari 2001.

1. De äldre bestämmelserna i 15 kap. 6 § och 16 kap. 16 § gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt som återförts eller borde ha återförts före ikraftträdandet.

2. Den nya bestämmelserna i 23 kap. 16 § tillämpas på överlåtelser den 30 mars 2000 eller senare.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

Prop. 1999/2000:82

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

Återföringsskyldighet enligt 9 kap. 5–6 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) uppkommer inte när fastighet överläts i samband med sådan överföring av verksamhet som anges i 2 §.

Övertagaren inträder i aktiebolagets ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt mervärdesskattelagen.

Första och andra styckena gäller endast om övertagaren blir skattskyldig dels vid samma tidpunkt som aktiebolagets skattskyldighet upphör, dels i samma omfattning som aktiebolaget.

Övertagaren inträder i aktiebolagets ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt mervärdesskattelagen om övertagaren blir skattskyldig dels vid samma tidpunkt som aktiebolagets skattskyldighet upphör, dels i samma omfattning som aktiebolaget.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001. Äldre bestämmelser om återföringsskyldighet gäller fortfarande då överlåtelse skett före ikraftträdandet.

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 1 § konkurslagen (1987:672) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

1 §

I konkurs får endast en fordran som har uppkommit innan konkursbeslutet meddelades göras gällande, om inte något annat följer av 3 kap. 2 §.

I konkurs får endast en fordran som har uppkommit innan konkursbeslutet meddelades göras gällande, om inte något annat följer av 3 kap. 2 § *eller bestämmelser i annan lag.*

En fordran får göras gällande i konkurs även om den är beroende av villkor eller inte är förfallen till betalning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001.

Före 1 juli 1979 medförde uthyrning av fastighet inte någon skyldighet att erlagga mervärdesskatt. Detta innebar att skatt som fastighetsägaren betalade för varor och tjänster vid uppförande, reparation, underhåll m.m. av hyresfastigheter inte var avdragsgill. Skatten blev härigenom en faktisk kostnad för fastighetsägaren som han debiterade hyresgästerna dolt i hyran. Rörelseidkare som bedrev mervärdesskattepliktig verksamhet i förhyrda fastigheter eller lokaler hade därmed inte någon möjlighet att dra av sådan skatt. Den i hyran dolda mervärdesskatten ingick i hyresgästens kostnader och därmed i underlaget för beräkning av hans egen utgående skatt. Skatt kom således att beräknas på skatten och en kumulativ skatteeffekt uppkom. Motsvarande situation förelåg däremot inte för en skattskyldig rörelseidkare som bedrev verksamheten i egna lokaler. Den mervärdesskatt som denne påfördes, t.ex. för uppförande av lokaler för verksamheten, utgjorde avdragsgill ingående skatt.

Bl.a. för att undanröja denna bristande neutralitet i beskattningen mellan skattskyldiga som bedriver verksamhet i egna respektive förhyrda lokaler infördes den 1 juli 1979 en möjlighet för fastighetsägare att bli skattskyldiga för uthyrning av rörelsefastigheter och rörelselokaler till företagare som var skattskyldiga enligt lagen (1968:430) om mervärdesskatt. Den frivilliga skattskyldigheten förenades med en skyldighet att under vissa omständigheter återföra åtnjutna avdrag.

Reglerna är i grundläggande avseenden oförändrade än idag. Under årens lopp har dock ett flertal justeringar gjorts. Ändringarna har i vissa fall syftat till att klargöra eller förenkla tillämpningen av reglerna. I andra fall har reglernas tillämpningsområde förändrats. Som exempel på det senare kan nämnas förändringar av reglerna vid uthyrning till kommuner och möjligheten att medge frivillig skattskyldighet även vid andrahandsuthyrning när detta sker för skattepliktig verksamhet. Av väsentlig betydelse var även den breddning av mervärdesskattebasen som gjordes genom 1991 års skattereform. Denna innebar att antalet skattskyldiga hyresgäster kraftigt utökades och därigenom ökade även antalet fastighetsägare som omfattas av regelsystemet för frivillig skattskyldighet. Reglerna om uthyrning av verksamhetslokaler återfinns numera i huvudsak i 9 kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML).

Som ett led i anpassningen till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv¹ infördes vid Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995 regler om jämkning av ingående skatt, 8 kap. 16 a–16 f §§ (prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, rskr. 1994/95:151, SFS 1994:1798). Bakgrunden till de nya bestämmelserna var att artikel 20 i direktivet innehåller särskilda regler om korrigerande av avdragen ingående skatt avseende kapital- och investeringsvaror ("capital goods"). Från denna tidpunkt har för fastig-

¹ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund" (EGT L 145, 13.6.1977, s 1, Celex 377L0388), ändrat senast genom rådets direktiv av den 12 oktober 1998 om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG - särskilda regler för investeringsguld (EGT L 281, 17.10.1998, s. 31 Celex 398L0080).

heter gällt två system för att korrigera ingående skatt, dels enligt reglerna om jämkning, dels det tidigare införda återföringssystemet.

En särskild utredare fick den 30 oktober 1997 i uppdrag att göra en generell översyn av reglerna om skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler (dir. Fi1997:127). Skälet till uppdraget var att någon generell översyn inte gjorts av reglerna sedan de infördes och, särskilt, att både skattskyldiga och skattemyndigheter upplevt regelsystemet som i vissa avseenden administrativt resurskrävande och rättsligt svårtillämpat.

Utredningen skulle enligt direktiven lämna förslag till regler som minskar dessa komplikationer och därvid särskilt ta hänsyn till de mindre och medelstora fastighetsägarnas möjligheter att hantera regelsystemet. Utredningen skulle vidare analysera om frivillig skattskyldighet även fortsättningsvis bör tillämpas eller om någon form av obligatorisk skattskyldighet kan och bör införas. Slutligen skulle utredningen beakta jämningsreglerna och vid behov föreslå ändringar i dessa.

I april 1999 avlämnade utredaren betänkandet Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet (SOU 1999:47). Utredningens sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1* och författningsförslag i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi1999/1691).

Regeringen tar nu upp de förslag som lagts fram av utredningen och lämnar förslag till ändrad lagstiftning inom vissa av de områden som behandlas i betänkandet. I de delar remissförfarandet föranleder avvikelser från förslagen i betänkandet har förslagen beretts genom kontakter med Riksskatteverket och Sveriges Fastighetsägarförbund. Delar av förslagen har även diskuterats med Byggtreprenörerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Industriförbundet, Konkursförvaltarkollegiernas förening och Lantbrukarnas riksförbund. Dessutom har sammanträde hållits i Finansdepartementet med företrädare för Folkbildningsförbundet och Riksidrottsförbundet.

Regeringen tar i detta sammanhang även upp en skrivelse från Statens Järnvägar (SJ) med en hemställan om ändring i mervärdesskattelagen (dnr Fi1999/1536). SJ har i skrivelsen begärt att upplåtelse av terminalanläggningar skall göras skattepliktigt. Riksskatteverket har tillstyrkt lagändringen.

Regeringen föreslår slutligen en ändring i 23 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229). Inkomstskattelagen, IL, trädde i kraft den 1 januari 2000 och ersatte då 35 skattelagar bl.a. lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris, UPL. När reglerna fördes från UPL till inkomstskattelagen (1999:1229) föll bestämmelsen i 8 § om att en tillgång skall anses höra till en näringsverksamhet bara om ersättning eller realisationsvinst vid en avyttring av tillgången skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet, av misstag bort. I propositionen föreslås att felet rättas och att bestämmelsen tas in i 23 kap. 16 § IL. Den nya bestämmelsen som endast behandlas i författningskommentaren föreslås tillämpas på överlåtelser som sker den 30 mars 2000 eller senare.

Regeringen beslutade den 24 februari 2000 att inhämta Lagrådets yttrande över lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200), lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483), lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) samt lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek. Lagrådsremissens lagförslag finns i *bilaga 4*. Lagrådet har inte i sak haft något att erinra mot förslagen. Lagrådet har dock förordat redaktionella förändringar. Den föreslagna lagtexten avseende ändringarna i mervärdesskattelagen har bifogats yttrandet. Vidare har lagrådet föreslagit en ändring i konkurslagen (1976:672). Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*. Regeringen har följt Lagrådets förslag till ändringar frånsatt vissa justeringar av teknisk natur.

Förslaget till ändring i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 16 § IL har inte granskats av Lagrådet. Ändringen är en rättelse av en felaktighet som uppstod när bestämmelserna i UPL fördes över till IL. Den är därför av sådan enkel beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

4 Bakgrund och gällande rätt

4.1 Bakgrund

Mervärdesskatten är en skatt på konsumtionen av varor och tjänster. Den omfattar skattskyldiga näringsidkares skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster. Skatten betalas till staten av näringsidkarna.

Skatten skall tas ut vid omsättning såväl till slutliga konsumenter som till skattskyldiga näringsidkare och till dem som inte är skattskyldiga men har rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. ML. Som skattens namn anger skall den beräknas på ett mervärde, nämligen det mervärde som skapas hos varje skattskyldig. Tekniskt uppnås detta i huvudsak genom att de skattskyldiga vid redovisning av skatten på den egna omsättningen (utgående skatt) får göra avdrag för den mervärdesskatt som deras leverantörer debiterat dem (ingående skatt). Om den ingående skatten överstiger den utgående så återbetalas mellanskillnaden.

Genom att den ingående skatten är avdragsgill är den inte någon kostnad för de skattskyldiga. Avdragsrätten innebär också att en skattskyldig näringsidkare och den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt kan välja att köpa varor och tjänster från andra näringsidkare eller att tillverka varorna respektive utföra tjänsterna själv utan att valet behöver påverkas av mervärdesskatten.

Mervärdesskatten omfattar dock inte all omsättning av varor och tjänster. Till de områden som är undantagna från skatteplikt hör, med vissa undantag, uthyrning av fast egendom. Den som tillhandahåller en sådan tjänst (uthyraren) har regelmässigt en ingående skatt som inte är avdragsgill och som därför är en kostnad för honom. Kostnaden ingår typiskt sett i hyran. Om hyresgästen är en konsument eller någon som inte

har rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt uppkommer inga snedvridande skatteeffekter; uthyrarens ingående skatt, som ingår i hyran, motsvarar i stort sett den ingående skatt som hyresgästen skulle bära direkt om han själv ägde lokalen. Om hyresgästen däremot är skattskyldig till mervärdesskatt och därför i princip har rätt till avdrag för ingående skatt utgör det faktum att uthyraren inte kan föra över sin egen ingående icke avdragsgilla skatt till hyresgästen att hyran kommer därför att innehålla en dold mervärdesskatt, bestående av uthyrarens ingående skatt. Den i hyran dolda mervärdesskatten kommer att ingå i hyresgästens kostnader och därmed i underlaget för beräkning av hans egen utgående skatt. Skatt kommer att beräknas på skatten och en kumulativ skatteeffekt uppkommer. Denna effekt kan undvikas genom att den skattskyldige hyresgästen övergår från att hyra sina lokaler till att äga dem, skatten har alltså en konkurrenspåverkande effekt genom att den missgynnar uthyrning av verksamhetslokaler till skattskyldiga hyresgäster. De kumulativa effekterna kan emellertid också undvikas genom att uthyrningen av fast egendom görs skattepliktig.

Om uthyrning av fast egendom görs till ett skattepliktigt tillhandahållande har uthyraren rätt till avdrag för hela den ingående skatt som belöper på de uthyrda lokalerna och skall debitera skatt på hyran. Om hyresgästen i sin tur har rätt till avdrag för hela skatten på hyran uppstår inga oönskade skatteeffekter av det slag som redogjorts för ovan.

Om emellertid hyresgästen inte har rätt till avdrag för ingående skatt kan en beskattning av uthyrningen komma att innebära en kostnad för hyresgästen. Uthyrarens utgående skatt beräknas på hela hyran, inklusive exempelvis hans vinstpåslag. Skatten på denna del av hyran blir en kostnad för hyresgästen som han kan undvika genom att övergå från att hyra sina lokaler till att äga dem. Mervärdesskatten har även i detta fall en konkurrenspåverkande effekt. Beroende på marknadsläget kan uthyraren vara förhindrad att vältra över mervärdesskatten på hyresgästen; beskattningen minskar då hans vinst.

Utvidgningen av det mervärdesskattepliktiga området under senare år, senast vid Sveriges inträde i EU, har inneburit att kumulativa och konkurrenspåverkande effekter av mervärdesskatten har minskat. Fortfarande gäller dock att betydelsefulla delar av konsumtionen står utanför det beskattade området. Bland dessa delar kan nämnas bank- och försäkringsområdet samt hälso- och sjukvården. Här kan dock påpekas att kommuner och landsting har rätt till viss ersättning för ingående mervärdesskatt enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting och att de statliga myndigheter som Ekonomistyrningsverket bestämmer får rekvirera belopp motsvarande ingående mervärdesskatt från Skattemyndigheten i Gävle enligt förordningen (1993:529) om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt.

4.2 Tidigare överväganden

Frivillig skattskyldighet infördes den 1 juli 1979. Tanken att införa någon form av beskattning för att undanröja de i föregående avsnitt nämnda

kumulativa och konkurrenspåverkande effekterna hade emellertid funnits under en lång dessförinnan.

Redan Allmänna skatteberedningen diskuterade i betänkandet Nytt skattesystem (SOU 1964:25, s. 429) möjligheterna till generell skatteplikt vid uthyrning av fastigheter, bostäder och andra lokaler. Utredningen fann att en generell beskattning omfattande även uthyrning av bostäder skulle leda till svårigheter, bl.a. krävde neutralitetshänsyn att även boendet i egnahem måste beskattas. Eftersom skatten på årshyran är betydligt mindre än skattebelastningen vid ex. uppförandet av en byggnad skulle denna belastning inte kunna avlyftas förrän efter en lång tid, ansåg utredningen. Förutom dessa tekniska svårigheter såg man också problem förknippade med att antalet skattskyldiga skulle utökas. Dessa olägenheter skulle kvarstå även om beskattningen begränsades till uthyrning av fastigheter och lokaler för skattskyldiga. Med hänsyn bl.a. till rörligheten på hyresmarknaden och de ständiga förändringarna i fastighetsbeståndet skulle en sådan begränsning tvärtom leda till ytterligare komplikationer, ansåg utredningen. Skatteberedningen ställde därför uthyrning av fastigheter utanför skatteplikten. Översynsutredningen betonade i betänkandet Mervärdesskatt (Stencil Fi 1967:10 s. 95) att allmänna skatteberedningen klart visat att en hyresbeskattning inom mervärdesskattens ram skulle medföra väsentliga praktiska problem och olägenheter, både om den gjordes generell och om den skulle begränsas till uthyrning av rörelselokaler.

I delbetänkandet Översyn av mervärdesskatten, Del I, Materiella regler (Stencil Ds Fi 1973:3) konstaterade mervärdesskatteutredningen inledningsvis att de tekniska skäl som tidigare anförts mot generell hyresbeskattning fortfarande ägde giltighet. Utredningen övervägde om en beskattning begränsad till uthyrning av fast egendom för yrkesmässig verksamhet borde införas, men man fann därvid att en sådan beskattning skulle beröra en mängd fastighetsägare som skulle tvingas att skilja mellan skattefri uthyrning av bostäder och skattepliktig uthyrning av rörelselokaler. Det saknades också bärande skäl för att låta skattskyldigheten omfatta även lokaler som användes i verksamhet som inte alls eller endast delvis medförde skattskyldighet enligt ML. Det ansågs mindre lämpligt att låta beskattningen bero på uthyrarens bedömning av arten och omfattningen av hans hyresgästers verksamhet. Utredningen avvisade därför tanken på en generell beskattning av upplåtelse av fastighet för verksamhet som helt eller delvis medför skattskyldighet enligt ML.

Flera remissinstanser påtalade i sina yttranden över mervärdesskatteutredningens betänkande att de kumulativa skatteeffekterna vid fastighetsuthyrning borde undanröjas. Föredragande statsrådet ansåg i prop. 1974:169 s. 38 att starka skäl talade för att så skulle ske och föreslog att utredningen skulle göra ytterligare undersökningar. Utredningen fann senare i ett delbetänkande (Ds B1977:6) att en möjlighet till avlyftning av skatt på förvärv för uthyrda rörelsefastigheter skulle tillskapas (s. 90 ff). Den lösning som föreslogs var att skattskyldighet för uthyrning av rörelsefastigheter och rörelselokaler skulle införas. Det kunde dock ifrågasättas, menade utredningen, om det fanns något intresse hos fastighetsägare och hyresgäster för en sådan beskattning i redan färdigställda och ian-

språktagna fastigheter. Den framtida mervärdesskattebelastningen på sådana fastigheter torde i normalfallet vara försumbar. Hyrorna i äldre fastigheter var dessutom knappast relaterade till den ursprungliga byggkostnaden. Det var först när en fastighet genomgick en mer genomgripande ombyggnad som skattskyldighet för uthyrningen kunde vara av betydelse för den skattskyldige hyresgästen. Mot den bakgrunden ansåg utredningen att skattskyldighet för uthyrning av rörelsefastigheter och rörelselokaler borde vara frivillig och gälla först efter ansökan av fastighetsägaren.

4.3 Nuvarande reglering

Nuvarande regler om frivillig skattskyldighet återfinns i mervärdesskatte lagen (1994:200, ML) Reglerna infördes genom prop. 1978/79:141 (bet. 1978/79:SkU52, rskr 1978/79:393, SFS 1979:304). En närmare redogörelse för bestämmelserna, som i sina huvuddrag fortfarande gäller, lämnas i närmast följande avsnitt.

4.3.1 Skattskyldigheten

Omsättning av varor och tjänster är enligt 3 kap. 1 § första stycket ML generellt skattepliktig. Ett flertal undantag från denna generella skatteplikt har dock gjorts, bl.a. på fastighetsområdet. Enligt 3 kap. 2 § ML undantas från skatteplikt omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter. I 3 kap. 3 § ML föreskrivs att undantaget från skatteplikt inte omfattar viss omsättning på fastighetsområdet, däribland upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetsstillbehör, upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende m.m., rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet, upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet, upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser samt upplåtelse av förvaringsboxar.

Vidare föreskrivs i 3 kap. 3 § andra och tredje styckena ML att undantaget från skatteplikt inte omfattar en fastighetsägares uthyrning av byggnader eller andra anläggningar som utgör fastighet och inte heller hans upplåtelse av bostadsrätt. Förutsättning för att sådan uthyrning eller upplåtelse skall vara skattepliktig är att uthyrningen eller upplåtelsen sker för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § ML (bl.a. i nystartade verksamheter och i exportföretag). Uthyrning eller upplåtelse till staten eller en kommun är, med vissa undantag, skattepliktig även om den sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

Under de förutsättningar som nu sagts föreligger skatteplikt även vid uthyrning i andra hand och vid bostadsrättsinnehavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt.

Slutligen gäller inte undantaget från skatteplikt när en fastighetsägare helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet till utländska beskickningar m.fl.

För att omsättning som enligt vad nu sagts är skattepliktig också skall medföra skyldighet för fastighetsägaren, hyresgästen eller bostadsrättsinnehavaren att betala mervärdesskatt krävs att skattemyndigheten på dennes begäran har beslutat om detta. Bestämmelser om denna s.k. frivilliga skattskyldighet finns i 9 kap. ML.

Vid uthyrning till en kommun omfattar inte skatteplikten uthyrning av en fastighet som vidareuthyrs av kommunen för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § ML eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad (prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, rskr. 1994/95:151, SFS 1994:1798). Motsvarande gäller vid upplåtelse av bostadsrätt.

Möjligheten till frivillig skattskyldighet för förstahandshyresgäst vid andrahandsuthyrning infördes den 1 juli 1994 (prop. 1993/94:225, bet. 1993/94:SkU30, rskr. 1993/94:345, SFS 1994:498). Dessförinnan hade gällt att endast ägaren av en fastighet eller anläggning kunde förklaras skattskyldig. Detta fick till följd att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet för en fastighetsägare inte var uppfyllda i de fall en hyresgäst vidareuthyrde fastigheten eller lokalerna. För att en förstahandshyresgäst skall kunna förklaras skattskyldig fordras att dennes uthyrning av lokalen sker för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. En förstahandshyresgäst kan bli frivilligt skattskyldig även om inte fastighetsägaren är det. Motsvarande bestämmelser gäller för en bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till lokaler som han innehar med bostadsrätt. Uthyrning i tredje hand eller i senare led berättigar däremot inte till frivillig skattskyldighet.

Försätts den som är frivilligt skattskyldig i konkurs är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. Överlåter en skattskyldig en fastighet genom benefikt fång inträder förvärvaren i överlåtarens ställe som frivilligt skattskyldig och förvärvaren kan således inte själv välja om han skall vara skattskyldig eller inte. Vid onerös överlåtelse krävs däremot att skattemyndigheten på förvärvarens begäran prövar om förutsättningarna för skattskyldighet föreligger. Regeringsrätten har prövat frågan om den frivilliga skattskyldigheten kan utnyttjas av ett konkursbo. Domstolen fann att de då gällande bestämmelserna i lagen (1968:430) om mervärdesskatt, inte utgjorde hinder mot att ett konkursbo som fortsätter konkursgäldenärens verksamhet på ansökan av boet medges skattskyldighet (RÅ 1998 ref 31).

Riksskatteverket har i Handledning för mervärdesskatt 1999, s. 213, uttalat bl.a. att frivillig skattskyldighet i normalfallet enligt verkets uppfattning bör medges tidigast från och med den dag begäran om sådan skattskyldighet har kommit in till skattemyndigheten. Regeringsrätten har dock i en dom den 26 februari 1999 (RÅ 1999 ref 2) funnit att det inte kan anses föreligga något formellt hinder mot att ge ett beslut om frivillig skattskyldighet retroaktivt verkan. I vad mån det borde ske i ett enskilt fall fick bedömas med utgångspunkt i de syften som ligger bakom lagstift-

ningen och med beaktande av de skatteadministrativa olägenheter som kan vara förenade med en retroaktiv tillämpning.

Sedan frivillig skattskyldighet beviljats kvarstår denna till dess förutsättningarna för skattskyldigheten inte längre föreligger. Det finns således inte någon möjlighet för den skattskyldige att på egen begäran träda ur systemet, om förutsättningarna för skattskyldighet kvarstår.

Som framgått av det anförda kräver ett beslut om frivillig skattskyldighet att uthyrning eller upplåtelse sker till någon som driver en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt. Något krav på att denna senare verksamhet skall medföra skattskyldighet i viss minsta omfattning har inte ställts upp. Något medgivande från hyresgästen eller nyttjanderättshavaren krävs inte heller. Det är alltså fastighetsägaren, förstahandshyresgästen eller bostadsrättshavaren som ensam avgör om han vill begära frivillig skattskyldighet.

Den som begär att få bli frivilligt skattskyldig får begränsa sin begäran till vissa fastigheter eller vissa lokaler.

4.3.2 Avdragsrätt

En skattskyldig fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare har rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt de allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML.

Även viss möjlighet till s.k. retroaktivt avdrag finns. En fastighetsägare får nämligen, om skattemyndigheten beslutat om skattskyldighet för honom inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket han utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten, göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till byggnadsarbetena till den del dessa avser lokaler som omfattas av skattskyldigheten (9 kap. 3 § första stycket 1 ML). En fastighetsägare som efter exempelvis uppförandet av en byggnad inte har några hyresgäster eller hyr ut lokaler till ej skattskyldiga, kan alltså medges rätt till avdrag för ingående skatt, om förändringar i hyresförhållandena sker inom den angivna tidsperioden.

Den som förvärvar en fastighet har under vissa förutsättningar rätt till avdrag för den ingående skatt som den tidigare ägaren gjort avdrag för, men som återförts av denne och som tagits upp i ett av säljaren utfärdat intyg med anledning av återförd och inbetald skatt, s.k. intygsmoms, (9 kap. 3 § första stycket 2 och 9 kap. 4 § ML). För avdragsrätt krävs dessutom att den tidigare ägaren i samband med sin redovisning av den återförda skatten, senast före ingången av den andra månaden efter den då redovisningen gjordes, har betalat in skatt enligt skattebetalningslagen (1997:483) med ett belopp som motsvarar den återförda ingående skatten och att det inbetalda beloppet inte skall räknas av enligt 16 kap. 10 § nämnda lag. Även i detta fall föreligger s.k. retroaktiv avdragsrätt, eftersom fastighetsägare som inom tre år från förvärvet av fastighet medges frivillig skattskyldighet har rätt till avdrag för den ingående skatt som den tidigare ägaren har gjort avdrag för och som återförts och betalats av honom på grund av hans fastighetsförsäljning.

Hur det belopp som säljaren skall återföra och förvärvaren sedermera kan få avdrag för skall behandlas när det gäller stämpelskatt har varit

uppe till bedömning i flera mål. Högsta domstolen har i en dom den 4 mars 1999 (NJA 1999 s. 65) funnit att ersättning som förvärvaren utger för säljarens mervärdesskatteskuld inte skall ingå i underlaget för beräkning av stämpelskatt.

4.3.3 Återföring av avdrag för ingående skatt

För att motverka missbruk av avdragsrätten genom omotiverade avdrag och skentransaktioner har särskilda regler införts om fastighetsägares skyldighet att återföra avdragen ingående skatt (9 kap. 5–8 §§ ML). I vissa fall skall återföring ske när förutsättningar för skattskyldighet inte längre föreligger. Återföring skall således ske vid fastighetsägarens överlåtelse av fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförlig rättshandling. Vidare skall återföring ske vid uthyrning eller upplåtelse av fastigheten under omständigheter som medför att skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § ML inte längre föreligger eller om fastighetsägaren tar fastigheten i anspråk för egen användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § ML.

Återföringsskyldigheten har begränsats tidsmässigt på så sätt att hela skatten skall återföras då den ändrade användningen etc. inträffat inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten inträtt för fastighetsägaren (9 kap. 5 § första stycket ML), medan halva skatten skall återföras om en sådan händelse inträffar sedan tre men inte sex år förflutit (9 kap. 6 § ML). Efter denna tid föreligger inte längre någon skyldighet att återföra avdragen ingående skatt.

Någon återföring skall inte ske vid en benefik överlåtelse. Enligt 9 kap. 7 § inträder nämligen i detta fall förvärvaren i den tidigare ägarens ställe. Detta innebär bl.a. att någon ny tidsfrist för återföring inte börjar löpa för den nye ägaren.

Vid andrahandsuthyrning har inte förstahandshyresgästen någon återföringsskyldighet om dennes uthyrningsförhållanden ändras. Skälet härför är att dennes avdragna ingående skatt ansetts vara successivt konsumerad i hans skattepliktiga verksamhet under den tid skattskyldigheten varat (prop. 1993/94:225 s. 17). Däremot är fastighetsägaren återföringsskyldig om den uthyrda lokalen tas i bruk av förstahandshyresgästen eller andrahandshyresgästen för verksamhet som inte medför skattskyldighet. Detta gäller också då förhyrda lokaler hyrs ut i tredje hand. Om den förändrade användningen avser endast en del av fastigheten skall återföringen göras med en däremot svarande del av det avdragna beloppet.

Den omständigheten att skattskyldighet eller rätt till återbetalning till följd av en lagändring inte längre föreligger medför inte återföringsskyldighet (9 kap. 5 § tredje stycket ML).

För att undanröja den oklarhet som uppstått i den praktiska tillämpningen om det är dagen för försäljningen eller dagen för tillträdet som skall vara utgångspunkt för beräkningen av återföringstiden har i 9 kap. 2 § ML föreskrivits att säljaren, om han fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen efter försäljningen, skall vara skattskyldig för denna verksamhet till dess den nye ägaren tillträder fastigheten.

Den skatt som fastighetsägaren skall återföra vid en försäljning av fastigheten kan, som påpekats i föregående avsnitt, under vissa förutsättningar utgöra avdragsgill ingående skatt för förvärvaren. På förvärvarens begäran skall säljaren därför utfärda ett intyg om storleken av den skatt som han återfört på grund av fastighetsförsäljningen. Intyg får dock inte utfärdas innan säljaren betalat det återförda beloppet till staten (9 kap. 4 § ML).

I det fall en återföringsgrundande händelse inträffar efter det att en frivilligt skattskyldig fastighetsägare har försatts i konkurs gäller enligt 9 kap. 5 § femte stycket ML följande. Den ingående skatt som fastighetsägaren gjort avdrag för och som hänför sig till tid före konkursbeslutet skall återföras i fastighetsägarens redovisning. Ingående skatt som konkursboet gjort avdrag för skall återföras i konkursboets redovisning.

I rättsfallet NJA 1997 s. 787 har Högsta domstolen prövat frågan hur statens fordran på återförd mervärdesskatt skall betraktas när avdrag härför medgetts den frivilligt skattskyldige fastighetsägaren före konkursen. Frågan var om den var en massafordran, en konkursfordran eller en fordran på gäldenären i konkurs. Konkursförvaltaren hade efter det att fastighetsägaren försatts i konkurs sålt fastigheterna. Högsta domstolen fann att statens fordran på grund av återföringen måste anses ha uppkommit efter konkursbeslutet, eftersom skyldigheten att återföra gjorda avdrag uppkom först genom fastighetsförsäljningen. Statens fordran på återföring av sådan mervärdesskatt för vilken avdrag gjorts före konkurs är, konstaterade Högsta domstolen, en fordran mot gäldenären som uppkommit efter konkursen och som därför varken kan göras gällande mot konkursboet som massafordran eller medföra utdelning i konkursen som konkursfordran.

Återföring skall göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken de återföringsgrundande händelserna inträffat (13 kap. 28 § ML).

4.3.4 Jämkning av avdrag för ingående skatt

Som ett led i anpassningen till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv infördes vid Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995 regler om jämkning av ingående skatt, 8 kap. 16 a—16 f §§ (prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, rskr. 1994/95:151, SFS 1994:1798). Bakgrunden till de nya bestämmelserna var att nämnda direktiv (art. 20) innehåller särskilda regler om korrigerering av avdragen ingående skatt avseende kapital- och investeringsvaror (capital goods).

Eftersom kapitalvaror vanligen används under en förhållandevis lång tid, inte sällan under flera år, kan det inträffa att användningen av tillgångarna förändras. Om användningen av en tillgång ändras kan avdraget framstå som felaktigt.

Bestämmelserna om jämkning i ML innebär följande. Jämkning kan ske av avdragen ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror, varmed avses maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar och vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr, exklusive kompensation för skatt enligt ML, samt fastigheter vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr (8 kap. 16 a §

första stycket ML). Med förvärv av fastighet jämföras förvärv av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet (8 kap. 16 a § andra stycket ML).

Jämkningsregler skall enligt 8 kap. 16 b § ML ske i följande fall:

1. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt ändras på så sätt att avdragsrätten minskar,

2. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande inte medfört rätt till avdrag för ingående skatt eller endast delvis medfört sådan rätt ändras på så sätt att avdragsrätten ökar,

3. om annan investeringsvara än en fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, eller

4. om en fastighet avyttras, under förutsättning att avdrag för ingående skatt medgivits vid förvärvet av fastigheten.

Jämkning kan således ske såväl om avdragsrätten ökar som om den minskar. Vid införandet i ML av bestämmelserna om jämkning ansågs just den omständigheten att det enligt de dåvarande svenska bestämmelserna saknades möjlighet till jämkning när en skattskyldig var berättigad till ytterligare avdrag vara skäl för att införa särskilda jämkningsregler (prop. 1994/95:57 s. 134). Den tid varunder ändrad användning skall leda till jämkning, korrigeringsperioden, är för fastigheter sex år från tidpunkten för förvärvet och för andra investeringsvaror fem år (8 kap. 16 c § ML). Vid ändrad användning av en investeringsvara skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringsperioden. Den årliga jämkningsregleringen skall därför omfatta endast en femtedel, för fastigheter en sjättedel, av den ingående skatten vid förvärvet av investeringsvaran (8 kap. 16 d § första stycket ML). Vid avyttring av investeringsvaror skall jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringsperioden (8 kap. 16 d § andra stycket ML).

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap. ML eller återföring av skatt enligt bestämmelserna i 9 kap. ML om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastigheter (8 kap. 16 e § första stycket ML). Till skillnad från vad som gäller enligt reglerna om återföring av tidigare medgivna avdrag, har förvärvaren av fastighet inte någon möjlighet att få avdrag för den skatt som säljaren jämkat på grund av försäljningen. Vid avyttring av investeringsvaror i samband med att hela verksamheten överläts, skall förvärvaren däremot överta säljarens skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt, under förutsättning att överlåtelsen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML.

Den 1 juli 1998 infördes i 6 a kap. ML bestämmelser om gruppregistrering som syftar till att göra det möjligt för ett företag som ingår i en grupp företag inom bank- och försäkringsområdet att tillhandahålla varor och tjänster utan mervärdesskatt åt företaget inom gruppen (prop. 1997/98:148, bet. 1997/98:SkU29, rskr. 1997/98 254, SFS 1998:346). I propositionen uttalades (s. 43) att en gruppregistrering måste anses utgöra en sådan ”ändrad användning” av en investeringsvara som avses i 8 kap. 16 a §

ML. Jämkning skall göras av tidigare avdragen ingående skatt på förvärv av bl.a. fastigheter som förvärvats sex år resp. fem år före gruppregistreringen till den del tillgången skall användas i en skattefri verksamhet.

4.4 EG-rätten

I avsnitt 4.3.1 ges en allmänt hållen beskrivning av EG:s reglering på mervärdesskattens område. I de därpå följande avsnitten beskrivs de delar av sjätte mervärdesskattedirektivets regelsystem som ligger till grund för de bestämmelser i ML som regeringen föreslår skall ändras. Dessutom berörs skatteplikten vid överlåtelse av fastigheter. Denna beskattning får, som kommer att framgå i avsnitten med regeringens förslag, betydelse för hur regler om jämkning och avdragsrätt bör utformas vid överlåtelser av fastigheter.

4.4.1 Allmänt om sjätte mervärdesskattedirektivet

Arbetet med att skapa vissa gemensamma regler på skatteområdet har pågått länge inom EU. Inriktningen har hittills varit att i första hand harmonisera de indirekta skatterna, dvs. mervärdesskatt och olika punktskatter. Det främsta skälet till att harmoniseringen inriktats på de indirekta skatterna är den betydelse dessa skatter har för den fria rörligheten för varor och tjänster inom den gemensamma marknaden. När det gäller mervärdesskatten har det också varit betydelsefullt att denna skatt bildar underlag för en väsentlig del av gemenskapens finansiering. Bl.a. mot denna bakgrund beslöts redan år 1967 att göra mervärdesskattesystemet obligatoriskt i medlemsstaterna i det dåvarande EG. En successiv samordning har därefter genomförts genom en rad direktiv. De mest väsentliga reglerna finns i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s 1), i fortsättningen sjätte direktivet. Direktivet har utökats och ändrats på en rad punkter sedan det antogs. Det innehåller detaljerade bestämmelser för hur skattebasen för mervärdesskatten, dvs. skattepliktens omfattning, skall vara utformad inom EG. Bestämmelserna ger dock ofta medlemsländerna tämligen vida ramar vid införandet av undantag i ländernas lagstiftning.

Enligt artikel 2.1 i direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap. Med skattskyldig person avses enligt artikel 4.1 varje person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i artikel 4.2. Enligt sistnämnda bestämmelse är alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster att betrakta som sådan ekonomisk verksamhet. Vidare avses med ekonomisk verksamhet utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter av tillgångarna. I artikel 4.3 stadgas dessutom att med-

lemsstaterna har möjlighet att föreskriva att den är skattskyldig som endast tillfälligtvis utför vissa transaktioner (särskilt nämns försäljning av nyuppförda fastigheter och mark för bebyggelse) om dessa avser sådana verksamheter som räknas upp i artikel 4.2.

4.4.2 Fastighetsbegreppet

Någon direkt definition av vad som skall anses utgöra fastighet finns inte i sjätte direktivet. Skatteplikt för överlåtelse och upplåtelse av mark, byggnader och delar av byggnader regleras i olika artiklar i direktivet.

Med tillhandahållande av vara förstås enligt huvudregeln i artikel 5.1 överlåtelse av äganderätt till ett materiellt ting. Härmed åsyftas såväl fast som lös egendom. Även fastigheter betraktas således som varor enligt direktivet. Beskattningen av fast egendom är dock inte enhetlig. Som kommer att framgå nedan skall vissa former av fast egendom undantas från beskattning vid överlåtelse medan andra skall beskattas. Undantagna är enligt artikel 13.B g i flertalet fall byggnader, del av byggnader och den mark som byggnaden står på. Någon definition av vad som skall anses vara byggnad finns dock inte i denna bestämmelse.

Den möjlighet som ges medlemsstaterna i artikel 4.3 att föreskriva att den skall vara skattskyldig som endast tillfälligtvis vidtar en viss transaktion gäller när någon överlåter en nyuppförd byggnad. I denna artikel finns en definition av begreppet byggnad. Med byggnad avses enligt tredje stycket i artikeln varje anordning som är fäst vid eller i marken.

Även tillhandahållande av mark för bebyggelse kan enligt artikeln beskattas av medlemsländerna. I artikeln föreskrivs att ”med mark för bebyggelse avses råmark eller iordningställd mark som definieras som sådan av medlemsstaterna.” Kommissionen gjorde i mål 468/93 Belastningdienst Grote Onderneming (REG 1996 s. I-1721) gällande att gemenskapslagstiftaren genom att ange orden ”råmark eller iordningställd mark” avsett att lägga fast vissa gränser för medlemsstaternas definitioner för mark för bebyggelse. Begreppet skulle obligatoriskt omfatta sådan mark som inte iordningställts på något sätt. Detta ansåg dock inte domstolen som framhöll att uttrycket avser mark som av medlemsstaterna definierats som byggnadsmark oavsett om den är iordningställd eller ej.

Viss vägledning i fråga om vad som skall anses innefattas i begreppet fast egendom enligt direktivet ges genom reglerna om undantag från skatteplikt vid uthyrning och upplåtelse av fastighet. Enligt artikel 13.B b skall sådan uthyrning och upplåtelse vara undantagen från skatteplikt utom i vissa uppräknade fall. Av punkt 3 i artikeln framgår att även utrustning och maskiner som är permanent installerade på den plats där de används samt olika typer av förvaringsboxar är att betrakta som fast egendom; uthyrning eller upplåtelse av dem är inte undantagen från skatteplikt.

Enligt artikel 13.B g skall medlemsstaterna undanta överlåtelse av byggnader och delar av byggnader samt den mark på vilken de står från skatteplikt. Undantaget omfattar dock inte överlåtelser av nyuppförda byggnader som anges i artikel 4.3 a första stycket, närmare bestämt överlåtelser av byggnader före första inflyttningen ("occupation"). Medlemsstaterna får bestämma villkoren för tillämpningen av bestämmelsen. De får enligt andra stycket under vissa förutsättningar även ange annan tidpunkt för när byggnad skall anses nyuppförd.

Medlemsländerna skall enligt artikel 13.B h vidare undanta överlåtelser av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som anges i artikel 4.3 b. För definitionen av mark för bebyggelse, se avsnitt 4.3.2.

I korthet innebär ovanstående att överlåtelser av andra byggnader än nybyggnationer och överlåtelser av obebyggd mark som inte är avsedd för bebyggelse skall vara undantagna från skatteplikt. Medlemsländerna kan dock enligt artikel 13.C b medge fastighetsägarna en rätt till frivillig skattskyldighet för dessa överlåtelser. Länderna får själva närmare bestämma förutsättningarna för ett frivilligt inträde och då även begränsa möjligheterna till ett sådant inträde. EG-domstolen har dock i mål 291/92 Armbrecht, REG 1995 s. I-2775 slagit fast att denna rätt att bestämma förutsättningarna för den frivilliga skattskyldigheten inte får innebära att länderna låter skatteplikten omfatta transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Om en fastighet som till viss del använts i fastighetsägarens skattepliktiga verksamhet och till viss del privat säljs, följer av domen, att det endast är omsättningen av den förstnämnda delen som kan omfattas av frivillig skattskyldighet vid en försäljning. En uppdelning får således göras som skall grunda sig på fastighetens faktiska användning under det år då fastigheten förvärvades.

Sjätte direktivet stadgar i artiklarna 28.3 och 28.4 att medlemsländerna under en övergångsperiod får fortsätta att undanta eller beskatta vissa verksamheter trots att direktivet föreskriver annat. Övergångsperioden gäller för vart och ett av undantagen till dess att rådet upphäver det. När det gäller överlåtelse av fastighet har rådet ännu inte upphävt något undantag.

Artikel 28.3 a och bilaga E punkt 11 ger medlemsländerna rätt att under övergångsperioden fortsätta att beskatta överlåtelse av byggnader, trots att dessa inte är nybyggda, om överlåtelserna sker till någon som är berättigad till avdrag för ingående skatt för den berörda byggnaden. Medlemsländerna ges också rätt att, för det fall de undantar dessa överlåtelser men ger fastighetsägarna en möjlighet att bli frivilligt skattskyldiga, fortsätta att ge fastighetsägarna denna valfrihet (artikel 28.3 c och bilaga G punkt 1a). Det är oklart hur denna bestämmelse förhåller sig till den allmänna rätt för medlemsländerna att medge frivillig skattskyldighet som föreskrivs i artikel 13.C b. Båda artiklarna torde ge medlemsländerna rätt att medge frivillig skattskyldighet i dessa fall. En skillnad mellan dessa artiklar är dock att medan 28.3 c tillåter medlemsländerna att fortsätta att efter ikraftträdandet av sjätte direktivet undanta dessa transaktioner från beskattning ger artikel 13.C b dem rätt att införa sådana

undantag efter ikraftträdandet (se nedan i avsnitt 4.3.5 om Belgocodexmålet).

Vidare har medlemsländerna rätt att under övergångsperioden fortsätta att undanta överlåtelse av nyuppförda byggnader och mark för bebyggelse från skatteplikt enligt artikel 28.3 b och bilaga F (punkt 16). Även i detta fall får medlemsländer, som föreskriver ett sådant undantag men ger rätt till frivillig skattskyldighet, fortsätta att ge sådan valfrihet (artikel 28.3 c och bilaga G punkt 1b).

Sverige ges genom anslutningsfördraget rätt att vid tillämpningen av artikel 28.3 behålla skattebefrielse för överlåtelse av nyuppförda byggnader och mark för bebyggelse så länge någon av de länder som var medlemmar vid Sveriges inträde har sådan befrielse (prop. 1994/95:19, Del 3, om Sveriges medlemskap i Europeiska unionen, s. 557, SFS 1994:1501, Del 3)

I artikel 5.8 stadgas slutligen att då samtliga tillgångar eller någon del därav överlåts, vare sig det sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag, kan medlemsstaterna anse att någon överlåtelse inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Vid behov får medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hindra konkurrensnedvridning i fall då mottagaren inte är skattskyldig fullt ut.

4.4.4 Undantag från skatteplikt vid uthyrning av fastighet

Enligt artikel 13.B b sjätte direktivet skall medlemsstaterna undanta utarrendering och uthyrning av fast egendom från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. Genom rättsfallet *Lubbock Fine & Co* har EG-domstolen fastslagit att undantaget gäller även då hyresgästen häver hyresavtalet och utger ersättning till hyresvärden om uthyrningen till hyresgästen varit skattefri (mål 63/92 *Lubbock Fine & Co*, REG 1993 s. I-6665).

Undantaget i 13.B b första stycket gäller enligt andra stycket i samma artikel inte för

1. tillhandahållandet av logi inom hotellsektorn eller i liknande branscher inbegripet logi i semesterbyar och på campingplatser,
2. uthyrning av lokaler eller platser för parkering av fordon,
3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,
4. uthyrning av boxar ("safes").

Beträffande skatteplikt för "uthyrning av lokaler eller platser för parkering av fordon" har EG-domstolen funnit att begreppet täcker all uthyrning av platser som är avsedda för parkering av fordon, men att uthyrningen är undantagen från skatteplikt i de fall då denna är nära kopplad till annan skattefri uthyrning av fastigheter (mål 173/88 *Morten Henriksen*, REG 1989 s. 2763).

I förslaget till sjätte direktivet föreskrevs att undantaget från skatteplikt inte skulle omfatta uthyrning av fast egendom för industriellt och kommersiellt bruk, såsom fabriker, affärer etc. Detta togs emellertid bort och istället infördes en rätt för medlemsländerna att besluta om ytterligare begränsningar av undantaget från skatteplikt (artikel 13.B b tredje stycket)

och att medge de skattskyldiga en rätt till frivillig skattskyldighet. Frågan hur bred omfattning medlemsländerna får ge skatteplikten har prövats av EG-domstolen. En spansk domstol har frågat om artikeln ger utrymme för medlemsländerna att föreskriva att all uthyrning av fast egendom där ekonomisk verksamhet bedrivs skall vara skattepliktig (domstolens dom den 3 februari 2000 i mål nr C-12/98, Amengual). Domstolen fann att direktivet tillåter medlemsstaterna att införa en allmän regel om obligatorisk skattskyldighet för uthyrning av fast egendom med undantag endast för uthyrning av bostäder.

4.4.5 Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet

Medlemsländerna har enligt artikel 13.C a i direktivet möjlighet att medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning vid utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsländerna får inskränka denna rätt och skall närmare bestämma om dess användning.

I målet 381/97 Belgocodex SA, REG 1998 s. I-8153, ställde en belgisk domstol frågan om det föreligger något hinder för en medlemsstat som tidigare medgett skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning att genom ny lagstiftning upphäva rätten och återinföra undantaget i hela dess räckvidd. EG-domstolen slog inledningsvis fast att medlemsstaterna med stöd av artikel 13.C kan tillåta de personer som omfattas av undantagen från skatteplikt att avstå från undantagen i samtliga fall, inom vissa gränser eller enligt vissa närmare föreskrifter. Av detta följer, konstaterar domstolen, ”att medlemsstaterna har stort utrymme för eget skön inom ramen för bestämmelserna i artikel 13.B och 13.C. De kan nämligen bedöma om det skall införas en rätt till valfrihet eller inte, enligt vad de finner lämpligt mot bakgrund av de förhållanden som råder i det egna landet vid en viss tidpunkt. Rätten att bestämma om valfrihet skall gälla eller inte är varken begränsad i tiden eller av det faktum att ett motsatt beslut har fattats under en tidigare period. Medlemsstaterna kan därmed, inom ramen för sina befogenheter, också återkalla rätten till valfrihet, efter att ha infört den, och återgå till den grundregel enligt vilken utarrendering och uthyrning av fast egendom skall vara undantagna från beskattning” (punkt 16 och 17 i domen).

4.4.6 Avdragsrätt under uppbyggnadsskede

Enligt artikel 17.2 i direktivet skall den skattskyldige ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, honom av en annan skattskyldig i den mån varorna och tjänsterna används för den skattepliktiga verksamheten. Detsamma gäller vid gemenskapsinterna förvärv och import.

I artikel 18.4 stadgas att för det fall avdrag som medgetts för en viss period överstiger skatt att betala kan medlemsstaterna antingen göra en

återbetalning eller föra över det överskjutande beloppet till nästa period enligt villkor som de skall bestämma.

Slutligen anges i artikel 22.1 att varje skattskyldig person skall uppge när hans verksamhet som medför skattskyldighet inleds, förändras eller upphör.

I punkt 22 i domen i målet 268/83, Rompelman, REG 1985 s. 655, fann EG-domstolen att sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4.1 (jfr avsnitt 4.3.1) kan bestå av flera på varandra följande handlingar och att förberedande verksamhet, såsom anskaffning av för driften erforderliga medel och därmed sammanhängande fastighetsförvärv, är att betrakta som ekonomisk verksamhet. Principen att beskattningen av mervärdet skall påverka ett företags avgiftsbörda på ett neutralt sätt medför enligt punkt 23 i samma dom att redan de första investeringsutgifterna för en planerad näringsverksamhet måste anses som ekonomisk verksamhet. Att anse att den ekonomiska verksamheten tar sin början först då en fastighet faktiskt nyttjas, dvs. då den skattepliktiga inkomsten uppkommer, skulle strida mot denna princip. Skatteförvaltningen skall i detta sammanhang beakta den avsikt som bolaget haft. Avdragsrätt skall således ges om den skattskyldige med tillräcklig styrka kan visa att han har för avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet.

Rätten till avdrag för investeringskostnader i fall då den planerade verksamheten inte ger upphov till några skattepliktiga transaktioner har prövats av EG-domstolen i mål 110/94 INZO, REG 1996 s. I-857.

Domstolen fann i denna dom att avdragsrätt skulle ges även för en beställning av en lönsamhetsstudie avseende den planerade verksamheten. Domstolen fann vidare att denna avdragsrätt kvarstår även om det med hänsyn till utfallet av studien senare beslutas att den egentliga verksamheten inte skall påbörjas och att bolaget skall försättas i likvidation, vilket medför att den planerade verksamheten aldrig ger upphov till transaktioner som är föremål för beskattning. I punkt 21 uttalade domstolen att ”rättsäkerhetsprincipen medför att de skattskyldigas rättigheter och skyldigheter inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträtt efter skatteförvaltningens fastställelse. Härav följer att när skatteförvaltningen på grundval av lämnade uppgifter har fastställt att ett visst företag är skattskyldigt till mervärdesskatt är en retroaktivt verkande omprövning av detta ställningstagande, som har sin grund i senare inträffade eller uteblivna omständigheter, i princip utesluten.”

Principen har utvecklats i mål 37/95 Ghent Coal Terminal NV, REG 1998 s. I-1. I detta mål poängterar domstolen att för det fall det inte finns någon bestämmelse som gör det möjligt för medlemsstaterna att begränsa de skattskyldigas avdragsrätt, inträder avdragsrätten omedelbart för hela den ingående skatten. Härav följer enligt domstolen att rätten till avdrag för ingående skatt består om den skattskyldige, på grund av orsaker som han inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av den anläggning som han har uppfört och som var avsedd att användas i samband med skattepliktiga transaktioner. Varornas eller tjänsternas användning är avgörande endast för omfattningen av det ursprungliga avdrag som den

skattskyldige har rätt till enligt artikel 17 och för omfattningen av de jämkningar som är möjliga under följande perioder (se nedan). Prop. 1999/2000:82

4.4.7 Jämkning av avdrag

Jämkning av avdrag regleras i artikel 20. Enligt punkt 1 skall det ursprungliga avdraget jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna bl.a. särskilt då det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till. I punkt 2 och 3 regleras jämkning av investeringsvaror ("capital goods"; benämnt "anläggningstillgångar" i den svenska översättningen av direktivet). EG-domstolen har i målet 51/76 Verbond van Nederlandse Onderneming, REG 1977 s. 113, definierat begreppet "capital goods" som varor som används i en affärsverksamhet och som utmärks av sin varaktighet och sitt värde och för vilka kostnaderna normalt inte är direkt avdragsgilla utan kostnadsförs genom avskrivning under flera år.

Enligt punkt 2 skall när det gäller investeringsvaror jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall ske med avseende på endast en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningsperioden skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Medlemsländerna kan dock grunda jämkningen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först användes. När det gäller fast egendom förvärvad som en anläggningstillgång kan jämkningsperioden förlängas till högst 20 år.

Enligt punkt 3 i artikeln skall anläggningstillgångar vid tillhandahållande under jämkningsperioden betraktas som om de fortfarande används i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämkningsperioden. Sådan verksamhet skall antas vara helt skattepliktig om leveransen av varorna är skattepliktig och helt undantagen om leveransen är undantagen. Jämkningsperioden skall ske endast en gång för hela den jämkningsperiod som återstår. I det senare fallet kan emellertid medlemsstaterna avstå från kravet på jämkning i den mån förvärvaren är en skattskyldig person som använder anläggningstillgångarna i fråga uteslutande för transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill. Bestämmelsen torde innebära att jämkning av hela den ingående skatten skall ske vid överlåtelse av fastigheter som inte är skattepliktig eftersom fastighetsägarens presumerade framtida verksamhet då skall antas vara skattefri. Emellertid ges, som nämnts, länderna i andra stycket rätt att avstå från kravet på jämkning i dessa fall om förvärvaren är en skattskyldig person. Detta i kombination med den frihet som ges länderna i punkt 4 (se nedan) att föreskriva om lämpliga åtgärder i syfte att säkerställa att jämkningen inte innebär omotiverade fördelar bör innebära att länderna också ges rätt att överföra jämkningsskyldigheten på den nye fastighetsägaren, om denne åtar sig denna, och därigenom undvika jämkning på grund av överlåtelsen.

Vid tillämpningen av punkterna 2 och 3 får medlemsstaterna definiera begreppet anläggningstillgångar, ange det belopp av skatten som skall beaktas vid jämkningen, införa lämpliga åtgärder i syfte att säkerställa att

jämkningsen inte innebär några omotiverade fördelar och tillåta administrativa förenklingar (punkt 4).

Om verkan i praktiken av att tillämpa punkterna 2 och 3 i någon medlemsstat skulle vara ringa, får den medlemsstaten efter samråd med mervärdesskattekommittén avstå från att tillämpa dessa punkter med beaktande av behovet att undvika snedvridning av konkurrensen, skatteeffekten i stort i medlemsstaten och behovet av en effektiv administration.

Slutligen stadgas i punkt 6 att, för det fall den skattskyldige personen övergår från att beskattas på normalt sätt till särskilda regler och omvänt, medlemsstaterna får vidta alla nödvändiga åtgärder för att den skattskyldige inte skall gynnas eller missgynnas.

5 Reformbehov

Utredningen har i sitt betänkande, SOU 1999:47 Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet, funnit att komplikationer, både av materiell och formell art, kvarstår på flera områden inom regelsystemet för frivillig skattskyldighet. Av de kontakter utredningen haft med skattemyndigheterna framgår att många felaktigheter har påträffats vid kontroller hos de skattskyldiga men de flesta felen anses inte bero på ett medvetet kringgående av bestämmelserna, utan på missuppfattningar av bestämmelsernas innebörd. Det har i vissa fall inte heller kunnat konstateras om något fel begåtts, eftersom bestämmelserna delvis är oklara.

Bland de svårigheter som regleringen leder till har från både skatteförvaltningens och de skattskyldigas sida särskilt framhållits det omfattande arbete som krävs vid fastighetsförsäljningar, ansökningar om skattskyldighet och anmälningar om ändringar av skattskyldighetens omfattning. Sedan bestämmelserna om frivillig skattskyldighet infördes år 1979 har basen för mervärdesskatten utvidgats betydligt. Detta har skett genom lagstiftning i samband med 1989/90 års skattereform och i samband med Sveriges inträde i EU. Basbreddningen har lett till en kraftig ökning av antalet hyresgäster som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet och som en följd av detta att antalet frivilligt skattskyldiga ökat. De frivilligt skattskyldiga beräknas f.n. uppgå till ca 30 000.

Riksskatteverket har i sitt förslag till förenklingar i skattelagstiftningen (RSV Rapport 1995:10 s. 201–203) anfört bl.a. följande. Handläggningen av ärenden om frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse är en av skatteförvaltningens mest betungande arbetsuppgifter beträffande mervärdesskatten. Det arbete som skatteförvaltningen utför med sådana frågor ger sällan några ökade skatteintäkter utan åstadkommer främst en kameralt riktig redovisning. De administrativa besvaren med regelsystemet är mycket omfattande och kan exemplifieras med att fastighetsägarna skall underrätta skattemyndigheten om förändringar i hyresförhållandena. Om förändringarna innebär att den skattepliktiga uthyrningen utvidgas eller inskränks måste skattemyndigheten fatta nya beslut. En enstaka fråga kan ta mycket lång tid att handlägga hos skattemyndigheten och resulterat sällan i några skatteintäkter för staten. Riksskatteverket beräknar att en

besparing av 50 årsarbetskrafter torde vara möjlig om bestämmelserna förenklades. Vidare borde besparingar uppkomma även för näringslivet.

Utredningen fann att särskilt den omständigheten att hyresgästens status styr rätten för frivillig skattskyldighet skapar flera problem och stor arbetsbörda för myndigheter och skattskyldiga. En fastighetsägares möjligheter att bli skattskyldig är helt beroende av om hyresgästen bedriver skattepliktig verksamhet eller ej, en omständighet som hyresvärden varken har något inflytande över eller har möjlighet att med säkerhet kontrollera. Hys lokalerna dessutom ut i andra hand är även andrahands-hyresgästens skattestatus en omständighet som styr hyresvärdens möjligheter till registrering. Likafullt måste hyresvärden ha kännedom om detta för att fullgöra anmälnings- och återföringskyldighet vid byten av hyresgäster. Även kravet på anmälan vid ändrad uthyrningsyta är arbetskrävande.

Kravet på skattskyldighet hos hyresgästen har även medfört materiella problem. Bl.a. kan nämnas att uthyrning med skattskyldighet inte kan ske till utländska näringsidkare och inte heller till vissa statliga myndigheter.

Bland andra materiella problem som utredningen funnit rörande själva skattskyldigheten kan nämnas det förhållandet att fastighetsägarna inte kan bli skattskyldiga innan uthyrning påbörjas. Förutom att det kan skapa likviditetsproblem för fastighetsägarna har även ifrågasatts om det är förenligt med EG-rätten. Vidare har från fastighetsägarhåll framförts att det borde införas en rätt till utträde ur skattskyldigheten. Detta är inte möjligt enligt nuvarande reglering, vilket i vissa fall fått oönskade effekter. Slutligen kan nämnas att viss oklarhet råder om vad som gäller i fråga om skattskyldigheten när lokaler står outhyrda och vid fastighetsägarens konkurs samt beträffande tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Ett annat område inom regelsystemet där problem uppstått är korrigeringen av avdragen skatt. Idag finns, som tidigare nämnts, två system för att göra denna korrigerig, dels återföringsreglerna, dels jämningsreglerna. Utredningen har funnit att kombinationen av dessa system ibland ger oönskade effekter.

Utredningen har vidare funnit vissa problem förknippade med det intyg för förvärvarens avdragsrätt som krävs enligt återföringsreglerna. Förvärvaren är för sin avdragsrätt beroende av att överlåtaren i rätt tid inbetalar det återförda beloppet till staten. Det är en omständighet som ligger helt utanför förvärvarens kontroll. Det är vidare i vissa fall oklart hur förvärvarens kompensation till överlåtaren för återföringen skall betraktas, exempelvis vid realisationsvinstbeskattningen.

Ett annat område som gett upphov till svårigheter är den frivilliga skattskyldigheten i samband med konkurs. De problem som finns inom detta område beskrivs närmare i avsnitt 7.3.7.

En stor del av remissinstanserna har i sina ytanden anfört att det är mycket angeläget med en reformering av regelsystemet. Vissa har, som kommer att framgå under regeringens förslag, ansett att endast en obligatorisk skattskyldighet kan ge reella förenklingar av systemet. Dessa instanser har dock ansett att det nuvarande systemet har sådana brister att en reformering inom ramen för en frivillig skattskyldighet är nödvändig för det fall en obligatorisk skattskyldighet inte genomförs.

I de följande två avsnitten diskuteras, dels övergripande alternativa lösningar till nuvarande reglering, dels de ändringar i regelverket som regeringen föreslår.

6.1 Obligatorisk eller frivillig skattskyldighet

Regeringens bedömning: Skattskyldigheten bör även fortsättningsvis bygga på frivillighet men reglerna bör reformeras.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Bedömningen att den frivilliga skattskyldigheten bör reformeras delas av alla de remissinstanser som uttalat sig i frågan. Således anser *Konkurrensverket*, *Länsrätterna i Skåne och Stockholms län*, *Riksskatteverket*, *Byggentreprenörerna*, *Föreningen Auktoriserade Revisorer*, *Grossistförbundet Svensk Handel*, *HSB Riksförbund*, *Näringslivets Skattedelegation*, *Stockholms Handelskammare*, *Svenska Bankföreningen*, *Svenska kommunförbundet*, *Svenska Revisorssamfundet*, *Sveriges Allmännyttiga bostadsföretag*, *Sveriges Fastighetsägareförbund*, *Sveriges Industriförbund* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* alla att förslagen i betänkandet sammantaget leder till minskade administrativa och rättsliga problem, men har synpunkter på vissa delar i betänkandet. *HSB Riksförbund* tillstyrker att skattskyldigheten för uthyrning fortfarande skall bygga på frivillighet. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* delar utredningens bedömning att det kan vara olämpligt att införa en obligatorisk skattskyldighet. *Grossistförbundet Svensk Handel* föredrar en frivillig skattskyldighet trots att en obligatorisk skulle vara förenklande. Förbundet befarar att en obligatorisk skattskyldighet sannolikt skulle medföra högre hyresnivåer.

Länsrätterna i Skåne och Stockholms län, *Riksskatteverket* och *Svenska kommunförbundet* ser klara fördelar med en obligatorisk skattskyldighet. Riksskatteverket anser att reglerna kring den frivilliga skattskyldigheten, trots de förbättringar som utredningen uppnår med sitt förslag, är synnerligen komplexa och administrativt betungande för både skattemyndigheter och skattskyldiga. Verket anser att en obligatorisk skattskyldighet har skatteadministrativa och kontrollmässiga fördelar och bör utredas vidare. I avvaktan härpå förordar verket att utredningens förslag med en reformerad frivillig skattskyldighet genomförs snarast, eftersom stora problem föreligger med nuvarande system. Även *Kammarrätten i Göteborg* anser att frågan om en obligatorisk skattskyldighet bör utredas ytterligare.

Skälen för regeringens bedömning: Ett alternativ till den frivilliga skattskyldigheten skulle kunna vara att skattskyldigheten för uthyrning av verksamhetslokaler görs obligatorisk. Detta har som framgått tidigare diskuterats som ett alternativ alltsedan den frivilliga skattskyldigheten

infördes. Klart är att många av de praktiska och administrativa problem som är förenade med regleringen av 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 ML:s bestämmelser i övrigt. Det finns därför mycket som talar för att en obligatorisk skattskyldighet borde införas.

Det kan emellertid inte bortses från att en obligatorisk skattskyldighet kan antas få negativa effekter på hyresnivåerna i den del av fastighetsbeståndet som hyrs ut till hyresgäster som inte är skattskyldiga. Hur stor denna effekt skulle bli går inte att exakt beräkna. Med största sannolikhet ger själva övergången från en frivillig skattskyldighet till en obligatorisk störst utslag på hyresnivåerna. En lagändring som innebär att mervärdesskatt skall läggas på hyran i ett redan befintligt hyresförhållande kan komma att medföra hyreshöjningar med i vissa fall upp mot 25 %. Skälen till detta är flera. Fastighetsägaren kommer inte att retroaktivt kunna dra av den mervärdesskatt som redan ligger i hyran exempelvis på grund av en tidigare nybyggnation (i vart fall om inte särskilda regler härom införs i samband med övergången). Denna dolda skatt måste således även efter införandet av en obligatorisk skattskyldighet tas ut genom hyran. Mervärdesskatten på uthyrningen kommer härigenom att läggas ovanpå den i hyran dolda ingående skatten och kumulativa effekter uppstår. Det finns dessutom alltid en risk att fastighetsägaren använder lagändringen som ett skäl för att höja hyran trots att fastighetsägaren erhållit större eller mindre avdrag för ingående skatt.

Mot bakgrund av de effekter som en obligatorisk skattskyldighet kan antas få på hyresnivåerna anser regeringen att det inte är lämpligt att införa en obligatorisk skattskyldighet.

Ett steg på vägen mot en obligatorisk skattskyldighet är en ordning där skattskyldigheten alltid måste omfatta hela lokalbeståndet i en fastighet. Regeringen anser dock, i likhet med utredningen, att det inte heller är lämpligt att införa regler om att den frivilliga skattskyldigheten endast skall gälla hela fastigheter eller hela fastighetsbestånd. En sådan reglering kan leda till samma effekter som en obligatorisk skattskyldighet.

Utredningen och flertalet av remissinstanserna har emellertid funnit att nuvarande reglering av den frivilliga skattskyldigheten är behäftad med flera problem och att en reformering av regelsystemet bör ske. Utredningen har lagt fram flera förslag till ändringar av regelsystemet. Regeringens förslag i den delen behandlas i avsnitt 7.

6.2 Omfattningen av den frivilliga skattskyldigheten.

Regeringens bedömning: Frivillig skattskyldighet bör inte heller i fortsättningen kunna medges vid uthyrning eller upplåtelse av verksamhetslokaler, om den verksamhet som bedrivs där inte medför skattskyldighet enligt ML.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit förändringar i regelsystemet som skulle tillåta fastighetsägare att frivilligt bli skattskyldiga för uthyrning av fastighet även till hyresgäster som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt. Utredningens förslag innebär att all uthyrning av verksamhetslokaler skulle komma att kunna omfattas av den frivilliga systemet. Det skulle inte behövas någon kontroll av hyresgästens skattestatus, vilket i sin tur gör att nuvarande gränsdragningsproblem exempelvis med krav på ”stadigvarande användning” automatiskt skulle få sin lösning.

Remissinstanserna: Flertalet av remissinstanserna är positiva till att den frivilliga skattskyldigheten utvidgas till att omfatta samtliga verksamhetslokaler. *Centerpartiet i Jönköpings kommun, Folkbildningsförbundet, Riksidrottsförbundet, DP Nova AB och SISU Idrottsutbildarna* avstyrker dock utredningens förslag om att fastighetsägaren skall kunna bli frivilligt skattskyldig även för uthyrning till en hyresgäst som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet för mervärdesskatt. De anser att förslaget leder till ökade hyreskostnader för dessa hyresgäster.

Skälen för regeringens förslag: Den nuvarande ordningen innebär att fastighetsägare kan välja om de frivilligt vill bli skattskyldiga för uthyrning av verksamhetslokaler, men skattskyldigheten kan omfatta endast uthyrning till andra skattskyldiga. Utredningen har redogjort för de svårigheter som är förknippade med denna reglering. Fastighetsägaren tvingas att kontrollera om hyresgästen bedriver skattepliktig verksamhet och måste återföra avdragen ingående skatt om en icke skattskyldig hyresgäst hyr lokaler som tidigare varit uthyrda med skattskyldighet. Regelsystemet blir genom en sådan ordning betungande för fastighetsägaren att efterleva. Dessutom finns risk för felbedömningar från såväl fastighetsägarens som hyresgästens sida, med sanktioner för fastighetsägaren som följd.

Skattemyndigheten har uppgett att den frivilliga skattskyldigheten är en av de delar inom mervärdesskatteområdet som kräver tyngst administration från deras sida.

Det föreligger således flera anledningar till att söka finna någon annan grundläggande nyordning för den frivilliga skattskyldigheten. En sådan ordning vore att utvidga den frivilliga skattskyldigheten till att omfatta alla lokaler i vilka hyresgäster driver en verksamhet som är yrkesmässig enligt 4 kap. ML. Härigenom skulle såväl lokaler som hyrs ut till hyresgäster som är skattskyldiga till mervärdesskatt som lokaler som hyrs ut till andra näringsidkare, t.ex. banker, försäkringsbolag, läkare och tandläkare, anses som verksamhetslokaler. Enligt bestämmelserna i 4 kap. 6–7 §§ ML är verksamhet som staten, ett statligt affärsverk eller en kommun bedriver normalt yrkesmässig, om tillhandahållandet sker mot ersättning. I övrigt är verksamhet som bedrivs av sådana inrättningar regelmässigt inte yrkesmässig, vilket också gäller viss verksamhet som bedrivs av ideella föreningar.

Det kan enligt regeringens mening dock riktas starka invändningar mot att en fastighetsägare skulle behöva undersöka och hålla reda på om den verksamhet som bedrivs i de lokaler som han hyr ut är yrkesmässig enligt

ML eller inte. Någon förenkling i förhållande till vad som nu gäller kan inte förutses. Regeringen föreslår därför inte en sådan lösning.

En annan tänkbar ordning är den som utredningen föreslagit, nämligen att skilja endast mellan verksamhetslokaler och bostäder och låta den frivilliga skattskyldigheten omfatta alla lokaler som upplåts för annat ändamål än bostadsändamål. Särskilda hyresrättsliga regler gäller för bostäder och en byggnads användning regleras normalt i beslut enligt plan- och bygglagen (1987:10). Det förefaller klart att det är lättare för en fastighetsägare att avgöra om en viss lokal som han hyr ut används för bostadsändamål eller som verksamhetslokal än att avgöra om hyresgästen driver en sådan verksamhet i lokalen som medför skattskyldighet till mervärdesskatt eller är yrkesmässig. En inledd skattepliktig uthyrning kan fortsätta att vara skattepliktig, oavsett senare inträffade förändringar, bortsett från det fall att en verksamhetslokal görs om till bostad.

En sådan ordning leder naturligtvis till betydande lättnader för fastighetsägarna. Fastighetsägaren tvingas i nuvarande system att ha kontroll över hur ytan i dennes fastigheter fördelas mellan skattepliktig och skattefri uthyrning. Detta påverkas inte endast av att t. ex. en hyresgäst som bedriver skattepliktig verksamhet ersätts av någon som inte bedriver sådan verksamhet, utan också av till- och ombyggnader av befintliga lokaler. Varje förändring måste anmälas till skattemyndigheten och kan leda till att återföring eller jämkning av ingående skatt måste ske. För att enkelt och effektivt kunna hantera regelsystemet ställs höga krav på företagets redovisningssystem och rutiner. Företaget måste t.ex. på ett tillförlitligt och effektivt sätt kunna gå tillbaka och justera avdragen ingående mervärdesskatt vid en förändring enligt ovan. Fastighetsägaren, som i många fall är en småföretagare, drabbas härigenom av ökade hanterings- och administrationskostnader.

På grund av svårigheten att hantera ett system där skattskyldigheten hos hyresgästen är avgörande för fastighetsägarens skattskyldighet finns det en risk att fastighetsägaren begår oavsiktliga felaktigheter som kan leda till påföljder för denne. Detta är ett problem särskilt när fastighetsägaren är en småföretagare. Dessa har vare sig tillräckligt med ekonomiska eller personella resurser för att kunna uppfylla de krav som ett komplicerat system kräver. En ordning som utredningen har föreslagit skulle påtagligt minska risken för fastighetsägaren att begå misstag.

Slutligen kan nämnas att ett system med frivillig skattskyldighet, utan hänsynstagande till hyresgästens skatterättsliga status, ibland även kan vara direkt gynnande för dessa i förhållande till dagens system. Det har inträffat att de har nekats att hyra lokaler på grund av att uthyrningen inte kunnat bli skattepliktig. Detta har särskilt gällt fall där en inflyttning skulle ha krävt en större ombyggnation. Fastighetsägaren har i dessa fall inte varit beredd att avstå från rätten att få avdrag för ingående skatt på kostnaderna för ombyggnationen.

Enligt regeringens mening skulle en utvidgning av möjligheten till frivillig skattskyldighet till att omfatta uthyrning av alla verksamhetslokaler, oavsett hyresgästens skatterättsliga status, således medföra klara fördelar.

De remissinstanser som företräder hyresgäster som inte bedriver skattepliktig verksamhet har emellertid ansett att en sådan möjlighet kommer att medföra att hyreskostnaderna ökar för deras medlemmar.

Det förhållandet att en möjlighet öppnas för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av alla verksamhetslokaler innebär givetvis inte att möjligheten alltid kommer att utnyttjas. Så kan antas komma att ske endast när det framstår som fördelaktigt för fastighetsägaren. De faktorer som kan tänkas inverka på ställningstagandet är bl.a. storleken av fastighetsägarens ingående mervärdesskatt som skulle bli avdragsgill, rådande marknadssituation och gällande avtal med hyresgästen. Om inte fastighetsägaren väljer att bli skattskyldig uppstår naturligtvis inte några effekter alls av den regeländring som utredningen förslagit.

Vilken effekt på hyresnivåerna, för hyresgäster som inte är skattskyldiga, som en mervärdesskattebeläggning av hyran kan förväntas få kan inte helt förutses. Effekten är beroende av flera samverkande faktorer såsom fastighetsägarnas ekonomiska överväganden och parternas förhandlingsstyrka, vilken i sin tur ytterst beror på efterfrågan och utbudet av lokaler.

De ekonomiska konsekvenserna av en beskattning skiljer sig mycket åt mellan olika fastighetsägare, framför allt beroende på hur stora investeringar som läggs ned i fastigheterna och när detta sker. Om hyran beläggs med mervärdesskatt får fastighetsägaren avdragsrätt för den ingående skatten vid ny-, till- och ombyggnad av en fastighet, vilket innebär att fastighetsägarens upplåning kan minskas med ett belopp motsvarande skatten. Härigenom minskar också framtida räntebetalningar på upplåningskostnaden.

Hur en mervärdesskattebeläggning av hyran påverkar fastighetsägarnas budget och därmed hyresnivåerna (med bortseende av andra hyrespåverkande krafter) varierar som sagt mellan olika kategorier av fastighetsägare. Hyran kommer att öka mer hos fastighetsägare som har stora räntekostnader på lån till följd av redan genomförda investeringar, än hos fastighetsägare som är i stort sett skuldfria eller fastighetsägare som planerar nyproduktion. Exakt hur fastighetsägarnas budgetmässiga förhållanden före och efter en mervärdesskattebeläggning påverkar hyresnivåerna går inte att redovisa. Orsakerna till detta är dels att det är många andra faktorer som t.ex. utbud och efterfrågan som styr hyresnivåerna och dels att fastighetsägarna inte är någon homogen grupp med likartad ekonomi. Trots dessa faktum redovisas nedan av pedagogiska skäl tre mycket förenklade exempel för att tydliggöra effekterna för olika kategorier av fastighetsägare. Alla siffror är fiktiva, förutom vinstmarginalen i exempel 1 och 2 som är hämtad från SCB.

Vad exemplen visar är att i de fall då fastighetsägaren vid regeländringen inte redan har en låneskuld, är det i princip den mervärdesskatt som vid en mervärdesskattebeläggning läggs på fastighetsägarens vinst, som leder till en högre hyresnivå. Om fastighetsägaren redan har en låneskuld och därmed räntebetalningar på skulden kommer hyran i stället approximativt öka med summan av den mervärdesskatt som läggs på vinsten och räntebetalningarna.

Avskrivningsunderlaget för fastighetens värdeminskning kan komma att påverkas vid en mervärdesskattebeläggning av uthyrning. Eftersom effekten på fastighetsägarnas ekonomiska förhållanden är försumbar i sammanhanget bortses dock från denna aspekt i exemplen nedan.

Som redan har nämnts är siffrorna i exemplen fiktiva men exemplen ger ändå en god bild av hur fastighetsägarnas rent budgetmässiga situation borde påverka hyresnivåerna.

Exempel 1: Fastighetsägare utan lån på fastigheten

<i>Utan skatteplikt</i>	<i>Med skatteplikt</i>	<i>Skillnad</i>
Driftskostnader (momspliktiga): 50 000 kr per år inkl moms 10 000 kr.	Driftskostnader (momspliktiga): Driftskostnaderna minskar motsvarande den ingående moms 50 000 – 10 000 = 40 000 kr.	
Effekt på hyran 50 000 kr	Effekt på hyran 50 000 kr (40 000 driftskostnad + 25% moms)	0 kr
Ej momspliktiga kostnader (i stort sett bara försäkringar vilket är en försumbar kostnad i sammanhanget) 500 kr	Ej momspliktiga kostnader (i stort sett bara försäkringar vilket är en försumbar kostnad i sammanhanget) 500 kr	
Effekt på hyran 500 kr	Effekt på hyran 625 kr (500 kr + 25% moms)	125 kr
Vinsten (medianfastighetsägarens vinstmarginal = 26%) Presumerad vinst blir 17 740 kr. (0,26 * (50 000 + 500) / (1 - 0,26))	Vinsten Presumtion: Fastighetsägaren vill få samma vinst, dvs. 17 740 kr.	
Effekt på hyran 17 740 kr	Effekt på hyran 22 175 (17 740 vinst + 25% moms)	4 435 kr
Total hyra: 68 240 kr	Total hyra: 72 800 kr	Total hyreshöjning 7 % (= 4 560 / 68 240)

Exempel 2: Fastighetsägare med lån på tidigare genomförda investeringar

<i>Utan skatteplikt</i>	<i>Med skatteplikt</i>	<i>Skillnad</i>
Investeringen:	Investeringen:	
Upplåningen inkluderar moms (ex. 1 milj inkl moms 200 000).	Investeringen har skett lång tid innan regeländringen vilket innebär att fastighetsägaren inte får avdragsrätt för den ingående momsen. Räntekostnaden blir densamma som i fallet utan skatteplikt, dvs 100 000 kr.	
Fastighetsägaren betalar ränta på den upplånade momsen (ex. $200\,000 * 10\% = 20\,000$ per år).		
Total räntekostnad som skall täckas av hyra = $1\text{ miljon} * 10\% = 100\,000$ kr.		
Effekt på hyran 100 000 kr	Effekt på hyran 125 000 kr (100 000 räntekostnad + 25% moms)	25 000 kr
Driftskostnader (momspliktiga): 50 000 kr per år inkl moms 10 000 kr.	Driftskostnader (momspliktiga): Driftskostnaderna minskar motsvarande den ingående momsen $50\,000 - 10\,000 = 40\,000$ kr.	
Effekt på hyran 50 000 kr	Effekt på hyran 50 000 kr (40 000 driftskostnad + 25% moms)	0 kr
Ej momspliktiga kostnader (i stort sett bara försäkringar vilket är en försumbar kostnad i sammanhanget) 500 kr	Ej momspliktiga kostnader (i stort sett bara försäkringar vilket är en försumbar kostnad i sammanhanget) 500 kr	
Effekt på hyran 500 kr	Effekt på hyran 625 kr (500 kr + 25% moms)	125 kr
Vinsten (medianfastighetsägarens vinstmarginal = 26%) Presumerad vinst blir 52 880 kr. $(0,26 * (100\,000 + 50\,000 + 500) / (1 - 0,26))$.	Vinsten Presumtion: Fastighetsägaren vill få samma vinst, dvs. 52 880 kr.	
Effekt på hyran 52 880 kr	Effekt på hyran 66 100 (52 880 + 25% moms)	13 220 kr
Total hyra: 203 380 kr	Total hyra: 241 725 kr	Total hyreshöjning 19 % (= $38\,345 / 203\,380$)

Exempel 3: Fastighetsägare - Nyproduktion

<i>Utan skatteplikt</i>	<i>Med skatteplikt</i>	<i>Skillnad</i>
Investeringen:	Investeringen:	
Upplåningen inkluderar moms (ex. 3,750 mkr inkl moms 750 000 kr).	Upplåningen kan minskas med den ingående momsen (3 750 000 – 750 000 = 3 000 000).	
Fastighetsägaren betalar ränta på den upplånade momsen (ex. 750 000 * 10 % = 75 000 per år).	Total räntekostnad som måste täckas av hyra = 3 000 000 * 10 % = 300 000 kr.	
Total räntekostnad som skall täckas av hyra = 3 750 000 * 10 % = 375 000 kr.		
Effekt på hyran 375 000 kr	Effekt på hyran 375 000 kr (300 000 + 25% moms)	0 kr
Driftskostnader (momspliktiga): 50 000 kr per år inkl moms 10 000 kr.	Driftskostnader (momspliktiga): Driftskostnaderna minskar motsvarande den ingående momsen 50 000 – 10 000 = 40 000 kr.	
Effekt på hyran 50 000 kr	Effekt på hyran 50 000 kr (40 000 driftskostnad + 25% moms)	0 kr
Ej momspliktiga kostnader (i stort sett bara försäkringar vilket är en försumbar kostnad i sammanhanget) 500 kr	Ej momspliktiga kostnader (i stort sett bara försäkringar vilket är en försumbar kostnad i sammanhanget) 500 kr	
Effekt på hyran 500 kr	Effekt på hyran 625 kr (500 kr + 25% moms)	125 kr
Vinsten (medianfastighetsägarens vinstmarginal vid nyproduktion = 7%) Presumerad vinst blir 32 030 kr. (0,07 * (375 000 + 50 000 + 500) / (1 - 0,07))	Vinsten Presumtion: Fastighetsägaren vill få samma vinst, dvs. 32 030 kr.	
Effekt på hyran 32 030 kr	Effekt på hyran 40 040 (32 030 + 25% moms)	8 010 kr
Total hyra: 457 530 kr	Total hyra: 465 665 kr	Total hyreshöjning 2 % (= 8 135 / 457 530)

Som indikeras i exempel 1 hamnar den förväntade hyreshöjningen hos en fastighetsägare utan lån på fastigheten runt 7%.

Den totala hyreshöjningen i exempel 2 är mycket beroende av hur stora lån fastighetsägaren redan har och av räntenivån på lånen. Med de belopp som används i exemplet blir höjningen 19%. En bättre bild av förväntad hyreshöjning vore ett spann mellan drygt 7 och knappt 25 procent, där 7% är en undre gräns som blir aktuell om fastighetsägaren inte har någon låneränta att betala, och 25% är en övre gräns som dock aldrig nås eftersom fastighetsägaren vid en mervärdesskattebeläggning alltid kommer att kunna dra av mervärdesskatten på driftskostnaderna.

Vid nybyggnation (exempel 3) förväntas hyreshöjningen endast bli ett par procent till följd av en lägre vinstmarginal än vad som gäller för fastigheter generellt samt att fastighetsägaren får avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten på investeringen.

En frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler innebär naturligtvis att endast de fastighetsägare som på något sätt kan tjäna på att bli skattskyldiga kommer att välja att bli det. Det betyder att sannolikheten för att fastighetsägaren begär frivillig skattskyldighet, och därmed att risken för hyreshöjningar överhuvudtaget uppkommer, är större vid ny-

till- och ombyggnationer när fastighetsägaren får avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten på investeringen.

Exemplen visar att det inte kan uteslutas att en mervärdesskattebeläggning av hyrorna kan komma att leda till hyreshöjningar. Det innebär att de hyresgäster som idag inte har avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten (t.ex. ideella föreningar) drabbas av hyreshöjningarna. De hyresgäster som har avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten (de flesta företag) kan dock få hyressänkningar eftersom hyrorna vid en mervärdesskattebeläggning på 25% kan förmodas öka betydligt mindre än 25% samtidigt som dessa hyresgäster får avdragsrätt för 25% av hyreskostnaden.

I de allra flesta fall kommer således hyreshöjningarna ligga långt under den nivå som ett påslag med 25% skulle ge. I många fall skulle också effekten helt utebli därför att hyresvärden inte har möjlighet att lyfta någon vinst på sin uthyrning. Detta är ofta fallet på mindre orter. Det kan dock inte uteslutas att vissa hyresgäster skulle få kännbara hyreshöjningar ställt i relation till deras verksamhet. Särskilt gäller det i de fall då verksamheten har stort ideellt inslag eller då småföretagare bedriver undantagen verksamhet. Dessa hyresgäster torde i många fall ha en svag förhandlingsposition och kan därför komma att få svårt att hävda sig i hyresförhandlingarna.

Det finns som ovan framgått motstridiga intressen i frågan om uthyrningen bör göras oberoende av hyresgästens skattestatus. Mot vissa hyresgästers berättigade krav på att inte deras verksamhet drabbas av ökade skattekostnader står bl.a. småföretagarnas berättigade krav på förenklingar i regelsystemen för deras verksamhet. När det gäller förenklingar för småföretagarna föreslår utredningen i betänkandet andra förenklingsåtgärder än de som diskuteras i detta avsnitt. I avsnitt 7 föreslår regeringen att dessa åtgärder genomförs. Dessutom tar regeringen i avsnitt 7 även upp förslag till ytterligare förenklingar i regelverket för den frivilliga skattskyldigheten. Regeringen ser däremot för närvarande inte några lämpliga lösningar på de problem som hyresgästerna framför. Vid en sammanvägning av de olika faktorer som talar för respektive emot att den frivilliga skattskyldigheten görs oberoende av hyresgästens skattemässiga status finner regeringen därför att de senare överväger. På grund härav avstår regeringen från att lägga fram utredningens förslag i denna del. Konsekvenserna för fastighetsägarna av regeringens förslag beskrivs i avsnitt 8.

Eftersom regeringen inte lägger fram något förslag i denna del faller de frågor som har ett direkt samband härmed. En förutsättning för utredningens förslag om exempelvis slopat krav på stadigvarande användning vid frivillig skattskyldighet var just att hyresgästens skattestatus inte hade någon betydelse. En sådan lösning låter sig svårigen förenas med ett bibehållande av nuvarande system.

I detta kapitel redovisas de överväganden som gjorts vid utformningen av ändringarna i regelsystemet för den frivilliga skattskyldigheten. Inledningsvis behandlas de regler som specifikt gäller den frivilliga skattskyldigheten (avsnitt 7.1). Därefter följer regler om avdragsrätt för ingående skatt och jämkning av sådan skatt vid nyttjande och överlåtelse av fastighet (avsnitt 7.2 och 7.3). Därpå diskuteras redovisnings- och förfarandefrågor (avsnitt 7.4 och 7.5). Övergångsbestämmelser och ikraftträdande behandlas i avsnitt 7.7 och 7.8. I kapitel 7.6 tas en särskild fråga upp om skatteplikt vid upplåtelse av terminalanläggningar.

7.1 Frivillig skattskyldighet

I avsnitt 7.1.1–7.1.7 behandlas regeringens förslag till ändringar rörande de grundläggande förutsättningarna för den frivilliga skattskyldigheten. Reglerna som föreslås ändrade återfinns huvudsakligen i 9 kap. ML.

7.1.1 Skattesubjekten

Regeringens förslag: Rätten till frivillig skattskyldighet skall även omfatta andrahandshyresgäster, konkursbon och mervärdesskattegrupper.

Utredningens förslag: Överensstämmer huvudsakligen med regeringens förslag. Utredningen har dock inte föreslagit utvidgning av skattskyldigheten till andrahandshyresgäster. Utredningen har föreslagit att skattskyldigheten vid uthyrning till mervärdesskattegrupp bör avse grupphuvudmannen och inte gruppen som sådan.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att en hantering av skattskyldigheten på gruppnivå kan skapa problem, t. ex. då fastigheter är delägda och vid akthantering och kontroll av jämkningsskyldighet. Verket anför att i vart fall bör beslutet om skattskyldighet avse gruppen och inte grupphuvudmannen som utredningen föreslagit. *Länsrätten i Stockholms län*, *Föreningens Auktoriserade revisorer* och *Sveriges Allmännyttiga bostadsföretag* förordar att även en andrahandshyresgäst borde ges möjlighet att bli frivilligt skattskyldig. *Skattemyndigheten i Stockholm* ser både för- och nackdelar med att utsträcka möjligheten till skattskyldighet även till andrahandshyresgäster.

Skälen för regeringens förslag: Rätten till frivillig skattskyldighet avser idag fastighetsägare, förstahandshyresgäst och bostadsrättshavare. Flera remissinstanser har ansett att det av konkurrensneutralitetsskäl och för motverkande av kumulativa effekter vore värdefullt att utsträcka möjligheten att bli skattskyldig till andrahandshyresgäster. Även skattemyndigheten i Stockholm framhåller dessa fördelar, men kan också se skäl emot ett införande, främst kontroll och ordningsaspekter. Varken Riks-

skatteverket eller fastighetsägarna har dock haft något att invända mot att skattskyldigheten utsträcks till andrahandshyresgäster. Det skäl som regeringen anförde för att införa en möjlighet till frivilligt skattskyldighet för förstahandshyresgästen gäller även vid uthyrning som görs av andrahandshyresgäster (prop. 1993/94:225 s.16). På samma sätt som gäller för en förstahandshyresgäst kan en andrahandshyresgäst som inte längre behöver sina lokaler få svårigheter att frånträda ett löpande hyresavtal, framförallt i vikande konjunktur. Med förstahandshyresgästens tillstånd kan han däremot vidareuthyra lokalerna till annan hyresgäst. Denna hyresgäst kan vara en skattskyldig person som gynnas av att andrahandshyresgästen får bli frivilligt skattskyldig. Regeringen finner att övervägande skäl talar för att en möjlighet införs även för andrahandshyresgäster att bli frivilligt skattskyldiga. Kraven på denna uthyrning i tredje hand bör vara desamma som för andrahandsuthyrning.

Utredningen har föreslagit att även ett konkursbo bör kunna ges möjlighet att bli frivilligt skattskyldigt. Om ett konkursbo t.ex. slutför uppförandet av en byggnad eller anläggning avsedd för uthyrning och konkursgäldenären inte varit skattskyldig till mervärdesskatt kommer byggnationen att belastas med ingående mervärdesskatt. Om fastigheten säljs av konkursboet utgår ingen skatt på omsättningen och något avdrag för ingående skatt kan inte medges konkursboet. Någon avdragsgill ingående skatt uppkommer inte heller för den nye ägaren. Detta gäller oavsett om denne avser att använda fastigheten i egen verksamhet som medför skattskyldighet eller för skattepliktig uthyrning. Om förutsättningar finns för att medge konkursboet frivillig skattskyldighet kommer konkursboet att ha rätt till avdrag för den ingående skatten med möjlighet att vid försäljning av fastigheten föra över eventuell jämningskyldighet på den nye ägaren. Resultatet blir att varken konkursboet eller den nye ägaren belastas med någon mervärdesskatt (om inte den nye ägaren vidtar sådana åtgärder som medför att den avdragna ingående skatten skall jämkas). Regeringsrätten har, som tidigare påpekats, slagit fast att ett konkursbo i visst fall kunde medges registrering (RÅ 1998 ref. 31). Regeringen finner att nuvarande praxis bör lagfästas. Ett förtydligande härom bör därför införas i 3 kap. 3 § och i 9 kap. 1 §.

Ett dödsbos rätt till frivillig skattskyldighet har, i motsats till sådan rätt för konkursbo, inte ifrågasatts av skattemyndigheterna. Förklaringen till detta torde vara att ett dödsbo i vissa avseenden betraktas som ägare till en fastighet som ingår i boet. Äganderätten till en fastighet som ingår i en konkurs ligger däremot i rättslig mening kvar på konkursgäldenären. Vid tillämpningen av reglerna om frivillig skattskyldighet, bör ett dödsbo även fortsättningsvis betraktas som ägare till en fastighet som ingår i boet. Ett förtydligande motsvarande det som föreslås för konkursbon föranleds därför inte i fråga om dödsbon.

Utredningen har vidare föreslagit att frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse bör kunna medges också för företag som ingår i en grupp av företag som registrerats enligt 6 a kap. ML (mervärdesskattegrupper) och att ansökan bör göras av grupp huvudmannen och beslutet om skattskyldighet avse denne. Riksskatteverket har emellertid ifrågasatt lämpligheten av en sådan ordning och pekat på en del problem som kan upp-

stå. Verket befarar att det företag i gruppen som är fastighetsägare vid ett utträde ur gruppen inte vill kännas vid att han skall överta skyldigheten att jämka ingående skatt som gruppen dragit av under den tid han ingått i gruppen. Utredningen har som skäl till den föreslagna regleringen anfört att den medför att eventuella förändringar inom gruppen av t.ex. äganderätten till fastigheten inte behöver föranleda några administrativa eller andra åtgärder. Det har också kommit till regeringens kännedom att vissa skattemyndigheter redan tillämpar registrering på gruppnivå även vid frivillig skattskyldighet. I likhet med utredningen finner regeringen att mervärdesskattegrupper skall kunna bli registrerade som frivilligt skattskyldiga. Ett förtydligande härom bör göras i 3 kap. 3 § och i föreslagna 9 kap. 1 § ML. I enlighet med de normala reglerna för gruppregistrering skall registrering ske i grupphuvudmannens namn, se 3 kap. 1 § 3 skattebetalningslagen (1997:483, SBL) och skattskyldigheten avse mervärdesskattegruppen som skattesubjekt. Det bör noteras att ansvaret för betalning av mervärdesskatten åligger grupphuvudmannen solidariskt med varje annan näringsidkare som ingår i gruppen (se 12 kap. 8 b § SBL). Med hänsyn till de särskilda jämningsreglerna vid gruppregistrering som föreslås i 8 a kap. 11 § ML är det dock lämpligt att ansökan om frivillig skattskyldighet sker med samtycke av fastighetsägaren. Även detta bör framgå av 9 kap. 1 §.

7.1.2 Skattskyldighet under uppbyggnadsskede

Regeringens förslag: Även om någon uthyrning ännu inte har påbörjats då ansökan görs skall skattemyndigheten kunna medge frivillig skattskyldighet. Detta skall gälla under tiden en byggnad helt eller delvis avsedd för uthyrning uppförs eller genomgår mer omfattande till- eller ombyggnadsarbeten. Möjligheten till frivillig skattskyldighet i dessa fall skall dock endast kunna ges fastighetsägaren om det finns särskilda skäl och det med hänsyn till dennes vandel m.m. befinns lämpligt. Om någon skattepliktig uthyrning inte kommer till stånd efter det att en sådan skattskyldighet medgetts skall fastighetsägaren återbetala den ingående skatten jämte kostnadsränta.

Utredningens förslag: Överensstämmer huvudsakligen med regeringens förslag. Till skillnad mot regeringen har dock utredningen föreslagit att den frivilliga skattskyldigheten under ett uppbyggnadsskede måste omfatta all uthyrning av verksamhetslokaler i den byggnad som uppförs och att fastighetsägaren efter det att hyresgästerna flyttat in måste låta skattskyldigheten omfatta all uthyrning i minst fem år till, dvs. även uthyrningen till hyresgäster som inte bedriver skattepliktig uthyrning. Kravet på återbetalning av ingående skatt med ränta har tillkommit som en konsekvens av att regeringen inte genomför denna del av utredningens förslag.

Remissinstanserna: *Byggtreprenörerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Näringslivets Skattedelegation, Sveriges Allmännyttiga bo-*

stadsföretag och Sveriges Fastighetsägareförbund anser att skattskyldigheten under uppförandeskedet även borde kunna omfatta del av fastighet. Även *Skattemyndigheten i Göteborg och Skattemyndigheten i Växjö* är av uppfattningen att det inte är önskvärt att begränsa möjligheten till skattskyldighet till att endast avse dem som vill hyra ut alla verksamhetslokaler i en fastighet med skattskyldighet. *Sveriges Fastighetsägareförbund* anser att det bör preciseras vad som krävs av sökandes vandel. Dessutom anser förbundet liksom *Byggtreprenörerna* att för det fall det överhuvudtaget bör anges att det krävs särskilda skäl så bör dessa begränsas till att avse storleken av den frivilliga skattskyldigheten och projektiden. Även *Näringslivets skattedelegation och Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att de särskilda skälen kräver precisering. *Kammarrätten i Göteborg* påtalar att denna precisering bör framgå av lagtexten. *Byggtreprenörerna* jämte *Näringslivets skattedelegation* föreslår att det i förenklande syfte bör föreskrivas att frivillig skattskyldighet alltid kan medges om projektiden är minst sex månader och att en prövning skall ske om det gäller tid under sex månader.

Skälen för regeringens förslag: I vissa fall har den som inte är skattskyldig rätt till återbetalning av ingående skatt. Bestämmelserna härom finns i 10 kap. ML. Där föreskrivs i 9 § att den som har påbörjat en verksamhet skall, när det finns särskilda skäl, ha rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten innan skattepliktig omsättning förekommit. Bestämmelsen minskar de påfrestningar på exempelvis fastighetsägarnas likviditet som det innebär att inte få avdrag för ingående skatt förrän skattepliktig omsättning förekommit. Riksskatteverket har i sin handledning för mervärdesskatt för år 1999 ansett att särskilda skäl enligt 10 kap. 9 § inte kan anses föreligga i fall av frivillig skattskyldighet. Skälet till detta är, enligt verket, att det under ett uppbyggnadsskede inte med säkerhet går att fastställa om förutsättningarna för frivillig skattskyldighet kommer att föreligga efter det att byggnaden färdigställts.

Det förhållandet att frivillig skattskyldighet inte kan meddelas under ett uppbyggnadsskede har kritiserats. Bl.a. har hänvisats till en dom från EG-domstolen, den s.k. Rompelmandomen (268/83, jfr. avsnitt 4.3.6). I det målet tolkade domstolen artikel 4.1 i sjätte direktivet i fråga om skattskyldighetens och därmed avdragsrättens inträde. Domstolen fann att ekonomisk verksamhet kan bestå av flera på varandra följande åtgärder och även av förberedande verksamhet, såsom införskaffande av för den kommande verksamheten nödvändiga tillgångar, såsom det i målet aktuella förvärvet av lokaler i en fastighet som skulle uppföras. Domstolen ansåg dock att den skattskyldige skulle visa att förutsättningar för avdragsrätten var uppfyllda. Skattemyndigheten var inte heller förhindrad att kräva att en anmälan om inledande av ekonomisk verksamhet också måste kunna styrkas på objektiva grunder.

Enligt regeringens mening föreligger det ingen EG-rättslig skyldighet att i nationell rätt förena en möjlighet till frivillig skattskyldighet med en rätt till avdrag för ingående skatt under t.ex. ett nybyggnadsskede. Det finns dock anledning att överväga om en sådan rätt ändock bör finnas. Uppförandet av en ny byggnad för uthyrning av verksamhetslokaler medför vanligen höga investeringskostnader och tar lång tid i anspråk. Så

kan vara fallet också då det gäller mer omfattande till- eller ombyggnadsåtgärder på en fastighet som skall hyras ut när arbetena har avslutats. Det kan också påpekas att en skattskyldig, som uppför eller låter uppföra en byggnad för användning i egen verksamhet som redan medför obligatorisk skattskyldighet enligt ML har eller skall ha rätt till omedelbart avdrag för den ingående skatten med stöd av 10 kap. 9 §.

Vad som nu anförts leder enligt regeringens mening till att det är befogat att införa en möjlighet att i vissa fall medge frivillig skattskyldighet, utan att någon skattepliktig uthyrning har påbörjats. I enlighet med vad som enligt 10 kap. 9 § gäller i fråga om nystartade verksamheter i allmänhet, bör en ansökan kunna bifallas endast om det finns särskilda skäl. Karaktären av den frivilliga skattskyldigheten gör att särskilda hänsyn måste tas.

Frivilligt inträde under uppförandetiden m.m. har som nyss nämnts huvudsakligen den effekten att påfrestningarna på fastighetsägarens likviditet minskar. Med särskilda skäl bör därför främst avses att fastighetsägaren får finansiera en avsevärd ingående skatt under en längre tid. Detta är i första hand fallet då den frivilliga skattskyldigheten är avsedd att omfatta alla lokaler eller en stor del av lokalerna i en byggnad under uppförande. Även i fall av mer omfattande till- och ombyggnadsarbeten, som berör en stor del av fastigheten, kan emellertid särskilda skäl anses föreligga. Detta gäller dock endast under förutsättning att en stor del av den till- eller ombyggda delen är avsedd att efter åtgärderna komma att omfattas av frivillig skattskyldighet. En uppräkningslista av i vilka fall särskilda skäl skall anses föreligga kan inte ges och bör inte heller ges. Visserligen torde i vart fall något av de ovan nämnda skälen föreligga i de flesta fall då skattskyldighet bör kunna meddelas innan uthyrningen påbörjas. Det kan dock uppkomma situationer som idag är svåra att förutse där fastighetsägaren bör få bli frivilligt skattskyldig under uppförandeskedet trots att inget av dessa skäl föreligger.

I överensstämmelse med vad EG-domstolen uttalade i den nyss nämnda domen bör frivillig skattskyldighet innan uthyrning kommit till stånd vidare kräva att sökandens avsikter att hyra ut verksamhetslokaler stöds av objektiva omständigheter. Sådana omständigheter kan vara t.ex. uppgifter i beviljat bygglov, finansiering, marknadsföring, kontakter med presumtiva hyresgäster och ingångna hyresavtal.

Slutligen måste en kontroll av sökanden göras. Finns det uppgifter om tidigare näringsförbud, ekonomisk brottslighet, annan misskötsamhet av allvarligt slag, konkurser, skatteskulder eller andra större skulder skall skattskyldighet i detta skede inte medges. Vid denna kontroll bör även tidsaspekten vägas in. Anmärkningar som ligger närmare i tiden bör därvid, naturligt nog, tillmätas större betydelse än äldre anmärkningar.

Utredningen har föreslagit att en ytterligare förutsättning för att frivillig skattskyldighet skall kunna medges innan uthyrning kommit till stånd är att den omfattar samtliga för uthyrning avsedda lokaler i en fastighet. Flera av remissinstanserna har emellertid invänt mot denna ordning. Det är också en ordning som svårligen låter sig förenas med regeln om att skattskyldigheten inte får omfatta uthyrning till hyresgäster som inte bedriver skattepliktig verksamhet. Det skulle leda till att så snart någon

enstaka sådan hyresgäst vill hyra lokaler i en nyuppförd fastighet så kommer denna fastighet inte att kunna omfattas av skattskyldighet under uppförandet. Det är naturligtvis i många fall också omöjligt för fastighetsägaren att vid byggnationens början exakt kunna ange vilka hyresgäster som kommer att finnas i lokalerna. Skattskyldigheten bör därför även få omfatta delar av fastigheter.

Om de ordinära jämningsreglerna skulle tillämpas när fråga är om frivillig skattskyldighet under uppbyggnadsskede, skulle det inte finnas något skäl för fastighetsägarna att avstå från att låta hela fastigheten omfattas av skattskyldigheten, oavsett hur uthyrningen efter uppbyggnadstiden kan förväntas fördela sig. Fastighetsägaren skulle nämligen enligt de ordinära jämningsreglerna inte behöva jämka för de år som passerat mellan beslut om skattskyldighet fram till att hyresgäster med skattefri verksamhet flyttat in. Jämkning skulle endast behöva ske genom årlig återbetalning för de återstående åren av korrigeringsperioden. I en sådan situation är det naturligt att fastighetsägaren väljer att låta alla lokaler omfattas av skattskyldigheten utan beaktande av framtida uthyrning. För att förhindra att fastighetsägaren på detta sätt erhåller ett "räntefritt" lån av staten i form av återbetald ingående skatt under uppförandetiden, bör regler om återbetalning av ett belopp motsvarande den av staten återbetalda skatten införas. Den som väljer att ansöka om skattskyldighet under uppförandetiden bör åläggas att återbetala all ingående skatt som hänförs till en senare användning av fastigheten i en skattefri verksamhet. Återbetalningen från fastighetsägaren bör även förenas med krav på ränta under den tid som förflutit mellan återbetalningen från staten fram till dess att den skattefria användningen av lokalerna påbörjas.

Eftersom den frivilliga skattskyldigheten under uppförandetiden i huvudsak leder till att fastighetsägaren får återbetalning för ingående skatt innan han blir skyldig att betala utgående skatt är det angeläget att skattemyndigheten sedan skattskyldighet medgetts kontrollerar att förutsättningarna för skattskyldigheten fortfarande föreligger.

Av de upplysningar som utredningen inhämtat om bestämmelserna om uthyrning av fastigheter i andra länder fann utredningen bl.a. att bestämmelserna i Nederländerna utnyttjats på ett sätt som inte varit avsett. Det har förekommit fall där företag som uppfört eller låtit uppföra en byggnad, medgetts frivillig skattskyldighet för uthyrning av byggnaden och hyrt ut den till en hyresgäst med vilken uthyraren varit i intressegemenskap. Det uthyrande företaget har gjort avdrag för ingående skatt som hänfört sig till uppförandet av byggnaden men tagit ut en mycket låg hyra för byggnaden. Den utgående skatten på uthyrningen har därför varit låg i förhållande till den ingående skatten.

Ett sådant förfarande kan motverkas på olika sätt. Det kan föreskrivas att uthyraren alltid skall redovisa skatt på en hyra som motsvarar kostnaderna för att utföra tjänsten, även om den verkliga hyran är lägre. Ett annat alternativ är att göra hyressättning som motsvarar kostnaderna för att utföra tjänsten till en förutsättning för frivillig skattskyldighet.

Regeringen anser för sin del att den lämpligaste lösningen i detta avseende är att alltid beskatta en hyra som motsvarar kostnaderna för att utföra tjänsten, vilket innebär att en för låg hyra leder till att uttag anses

föreligga och att underpriset skall beskattas hos uthyraren. Enligt regeringens mening är detta en situation som täcks av bestämmelsen i 2 kap. 5 § första stycket 1 ML. I prop. 1994/95:57 anförs att med ”rörelsefrämmande ändamål” i denna bestämmelse skall även avses det fall då en tjänst tillhandahålls i rörelsen, men mot en ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten. Uthyrning till underpris torde därför omfattas av uttagsbeskattning även om det sker i en uthyrningsverksamhet om övriga rekvisit i bestämmelsen är uppfyllda. Någon särskild reglering för att åstadkomma en sådan uttagsbeskattning behöver därför inte införas.

Vad nu sagts leder visserligen till att uthyrning till underpris till en närstående hyresgäst kommer att uttagsbeskattas och att hyresgästen, om han själv är skattskyldig, inte kommer att kunna få avdrag för den skatt som belöper på värdet av uttaget. Är det fråga om företag som omfattas av bestämmelserna om gruppregistrering kan effekten undvikas inom ramen för gruppregistreringen. I andra fall får skatteeffekten godtas eller undvikas genom en hyressättning som motsvarar kostnaderna.

7.1.3 Tidpunkt för skattskyldighetens inträde

Regeringens förslag: Skattskyldighet kan medges från dagen för ansökan om frivillig skattskyldighet, dock tidigast från den dag då hyresgästen tillträder lokalen. Då en byggnad avsedd för uthyrning uppförs eller genomgår mer omfattande till- eller ombyggnadsarbeten skall skattskyldighet kunna medges från ansökningsdagen, även om någon uthyrning då inte påbörjats. En ny ägare till en fastighet som är föremål för skattepliktig uthyrning blir skattskyldig från tillträdesdagen utan särskild ansökan.

Utredningens förslag: Överensstämmer i stora delar med regeringens förslag. Utredningen har dock föreslagit att en ny ägare till en fastighet vid oneröst fång för att kunna bli frivilligt skattskyldig från tillträdesdagen skall vara tvungen att ansöka om detta före tillträdesdagen eller senast inom 14 dagar därefter. Om fastighetsägaren inte är skattskyldig eller har återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § krävs att skattemyndigheten måste fatta beslut innan tillträdet för att den nye fastighetsägaren skall kunna bli skattskyldig redan från tillträdet. Vid benefika fång föreslås förvärven bli skattskyldig vid tillträdet utan särskilt beslut.

Remissinstanserna: *Byggtreprenörerna*, *Sveriges Allmännyttiga bostadsföretag* och *Sveriges Fastighetsägareförbund* anser i motsats till utredningen att det borde vara tillräckligt att en ansökan kommit in till skattemyndigheten innan tillträdet för att en ny ägare till fastighet som inte är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen skall kunna bli frivilligt skattskyldig från tillträdet. De påpekar att det finns risk att beslut inte hinner fattas före tillträdet och att den nye fastighetsägaren därför blir jämkningsskyldig. Även *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att det inte borde vara någon skillnad vid ansökningsförfarandet för skatt-

skyldiga respektive icke skattskyldiga förvärvare av fastigheter. Det borde i båda fallen räcka med att ansökan görs inom tre månader från tillträdet. *Riksskatteverket* instämmer i att det finns stort behov av en fast reglering beträffande skattskyldighetens inträde, men finner utredningens föreslagna beslutsförfarande alltför tungrott. Verket föreslår att fastighetsägarens redovisning, liksom vid den obligatoriska skattskyldigheten, bör utgöra grunden för den frivilliga skattskyldigheten. Verket föreslår dessutom en alternativ ordning med ett dispensförfarande för större fastighetsägare, där det inte skall krävas några beslut vid förändringar i skattskyldigheten, förutom vid uppbyggnadsskede och vid frivilligt utträde. De företag som omfattas av dispensen föreslås vid överlåtelse få överta rättigheter och skyldigheter avseende fastigheten.

Skälen för regeringens förslag: 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 ansökan 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 retroaktiv 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 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.

Även om någon uthyrning av verksamhetslokaler inte påbörjats innan ansökan om frivillig skattskyldighet görs bör övergången från outhyrda till uthyrda lokaler ses som en ändrad användning och leda till jämkning av ingående skatt till fastighetsägarens fördel.

I avsnitt 7.1.2 har regeringen föreslagit att det skall vara möjligt att medge frivillig skattskyldighet och därmed återbetalningsrätt i de fall en byggnad avsedd för uthyrning uppförs eller genomgår mer omfattande till- eller ombyggnadsarbeten, trots att någon uthyrning ännu inte har inletts. Om emellertid frivillig skattskyldighet inte medgetts redan under tiden då byggnadsarbetena pågår är det i princip inte möjligt för fastighetsägaren att få återbetalning av ingående skatt som belöper på tiden före ansökningsdagen. Enligt regeringens uppfattning kan dock inte några invändningar riktas mot att den nuvarande bestämmelsen om retroaktiv avdragsrätt i 9 kap. 3 § i dess tidigare lydelse kommer till användning även fortsättningsvis i denna situation (se vidare avsnitt 7.2.1).

Regeringen övergår här efter till att behandla fallet att fastigheten överlåts till någon som vill börja använda den för skattepliktig uthyrning. Utredningen har föreslagit att det även vid överlåtelser av fastigheter måste krävas beslut för att skattskyldighet skall kunna gälla från tillträdet vid onerösa fång. Flera av remissinstanserna har dock reagerat mot den lösning som utredningen förordat. Särskilt har framförts att tidsramarna för när ansökan måste vara inne hos skattemyndigheten och när beslut måste fattas är för snäva. Det finns här en risk för att den nye fastighetsägaren måste jämkas den ingående skatten enbart av det skälet att denne inte ansökt i rätt tid eller att skattemyndigheten av något skäl inte kunnat fatta beslut. Det finns också en risk att den nye fastighetsägaren fortsätter att debitera mervärdesskatt på hyrorna trots att denne ännu inte blivit skattskyldig för uthyrningen. Detta är ett problem som inte får någon lösning med utredningens förslag. Fastighetsägaren tvingas i dessa fall att rätta sin bokföring och sina avlämnade redovisningar av mervärdesskatt samt kreditera hyresgästerna. Riksskatteverket har som ovan påtalats förordat att beslutsfattandet måste dras ned till ett absolut minimum. Både skattemyndigheterna och fastighetsägarna skulle således ha fördelar av att beslut om frivillig skattskyldighet inte skall behöva fattas vid fastighetsöverlåtelser.

I överlåtelsefallen kan konstateras en avgörande skillnad i förhållande till de fall då en fastighetsägare ansöker om att få bli frivilligt skattskyldig

för en fastighet som denne redan äger, nämligen att det i överlåtelsefallet går att bestämma en viss tidpunkt när skattskyldigheten bör inträda. Det krävs således inte något beslut av skattemyndigheten för att det skall gå att fastställa om skattskyldighet föreligger. Utredningen har föreslagit att den nye fastighetsägaren vid benefika fång alltid skall bli skattskyldig vid tillträdet utan särskilt beslut om att fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet. Detsamma bör kunna gälla även vid onerösa fång. Regeringen föreslår därför att den frivilliga skattskyldigheten skall övergå på den nye ägaren från och med tillträdesdagen utan särskilda beslut av skattemyndigheten.

Eftersom skattskyldigheten skall vara frivillig bör det dock alltjämt vara möjligt för den nye fastighetsägaren att inte bli skattskyldig efter tillträdet. Ett förslag härom lämnas i avsnitt 7.1.6. Om den nye ägaren ansöker om att få slippa skattskyldigheten blir emellertid den förre ägaren jämkningsskyldig. Det är därför lämpligt att de gemensamt ansöker om att skattskyldigheten skall upphöra. Med denna reglering löses problemet med det fall då en fastighetsägare debiterar hyresgästerna mervärdesskatt på hyran trots att han inte fått något beslut om skattskyldighet. Om fastighetsägaren aktivt måste ansöka om att slippa bli skattskyldig vet denne också att han inte skall debitera moms på hyrorna. Det torde dock inte bli särskilt vanligt att omfattningen av den skattepliktiga uthyrningen ändras vid en överlåtelse. I de allra flesta fall kommer sannolikt hyresförhållandena i fastigheten efter överlåtelsen att vara desamma som före. Mängden beslut som skattemyndigheterna måste fatta kommer därför att minska i stor utsträckning.

7.1.4 Omständigheter som medför att skattskyldighet upphör utan särskilt beslut

Regeringens förslag: Den frivilliga skattskyldigheten för uthyrning av en fastighet upphör utan särskilt beslut om fastigheten börjar användas i fastighetsägarens egen verksamhet, för bostadsändamål eller hyrs ut till en hyresgäst som inte bedriver skattepliktig verksamhet. Skattskyldigheten upphör även när en byggnad helt eller delvis förstörs på grund av rivning eller av orsak som den skattskyldige inte råder över, t.ex. eldsvåda.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att den frivilliga skattskyldigheten skall upphöra även då en fastighet överlåts. Däremot upphör inte skattskyldigheten enligt utredningens förslag enbart av det skälet att fastigheten hyrs ut till någon som inte bedriver skattepliktig verksamhet. I övrigt överensstämmer utredningens förslag med regeringens.

Remissinstanserna: Har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Obligatorisk skattskyldighet enligt ML föreligger då skattepliktig omsättning sker i en yrkesmässig verksamhet. Den som är skattskyldig skall redovisa utgående skatt på sin

skattepliktiga omsättning och har rätt till avdrag för ingående skatt i verksamheten. Skattskyldigheten upphör om verksamheten läggs ner eller överlåts. Om verksamheten endast delvis läggs ner eller överlåts upphör inte skattskyldigheten, men dess omfattning begränsas naturligtvis till den del av verksamheten som fortfarande bedrivs och som innefattar skattepliktig omsättning.

Regelsystemet för den frivilliga skattskyldigheten bör så långt som möjligt utformas med den obligatoriska skattskyldigheten som förebild. Det som skiljer den frivilliga från den obligatoriska skattskyldigheten är i huvudsak endast att det krävs en ansökan av fastighetsägaren för att denne skall kunna bli frivilligt skattskyldig. Så länge fastighetsägaren därefter hyr ut till hyresgäster som bedriver en skattepliktig verksamhet bör fastighetsägaren omfattas av skattskyldigheten.

Bland de förändringar som kan inträffa sedan frivillig skattskyldighet medgetts kan här särskilt noteras det fall att den skattepliktiga uthyrningen av någon lokal upphör antingen genom att lokalen istället hyrs ut till en hyresgäst som inte bedriver en skattepliktig verksamhet eller att fastighetsägaren själv börjar använda lokalen i en skattefri verksamhet. Dessa förändringar bör, enligt regeringens mening, vara att jämställa med att en verksamhet som medför att obligatorisk skattskyldighet läggs ner. Något särskilt beslut om den frivilliga skattskyldighetens upphörande bör därför inte krävas i dessa fall. Avdrag för ingående skatt får i fortsättningen inte göras inom ramen för den frivilliga skattskyldigheten och den ändrade användningen skall i princip medföra korrigerande av ingående skatt.

I det fall en frivilligt skattskyldig första- eller andrahandshyresgäst eller bostadsrättshavare för bostadsändamål eller för annan verksamhet som inte medför skattskyldighet hyr ut den lokal han disponerar bör hans frivilliga skattskyldighet upphöra. Detsamma bör gälla om han övergår till att använda lokalen i egen verksamhet. Även fastighetsägaren påverkas om hyresgästen eller bostadsrättshavaren börjar hyra ut lokalen för verksamhet som inte medför skattskyldighet. Lokalen kan då inte längre ingå i fastighetsägarens skattepliktiga uthyrning. Däremot påverkas inte fastighetsägaren om hyresgästen eller bostadsrättshavaren övergår till att använda lokalen i egen skattepliktig verksamhet. Fastighetsägaren kan i detta fall fortsätta den skattepliktiga uthyrningen om han finner det lämpligt.

När en byggnad helt eller delvis förstörs på grund av rivning eller av orsak som den skattskyldige inte råder över, t.ex. eldsvåda, bör den skattepliktiga uthyrning som berörs av händelsen upphöra omedelbart. Inte heller i dessa fall bör krävas något särskilt beslut om den frivilliga skattskyldighetens upphörande. Det finns, som också konstateras i avsnitt 7.3.3, normalt inte anledning att föreskriva att jämkning av skatt skall ske i dessa fall. Om byggnaden endast delvis förstörs får de åtgärder som vidtas för att sätta den i stånd igen bedömas på samma sätt som andra ombyggnads- eller reparationsarbeten.

Regeringen har i avsnitt 7.1.3. föreslagit att skattskyldigheten skall övergå på ny ägare vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet. I normalfallet upphör således inte skattskyldigheten vid

en sådan överlåtelse. Skattskyldigheten upphör aldrig enbart på grund av överlåtelsen, men kan naturligtvis upphöra på grund av att den nye fastighetsägaren börjar använda fastigheten i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. I avsnitt 7.1.4. föreslår regeringen att det även skall vara möjligt för fastighetsägarna att utträda ur skattskyldigheten i samband med överlåtelser.

7.1.5 Outhyrda lokaler

Regeringens förslag: När skattskyldighet för uthyrning medgetts och en lokal därefter blir outhyrd och inte används medför detta förhållande inte att skattskyldigheten upphör.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Länsrätten i Skåne län påtalar att det inte är klarlagt vad som gäller då en fastighet överlåts vari lokaler, som omfattas av den tidigare ägarens skattskyldighet, är outhyrda. Kan den nye fastighetsägaren i detta fall ansöka om skattskyldighet för uthyrning av dessa lokaler?

Skälen för regeringens förslag: En fråga som har särskild betydelse när det gäller frivillig skattskyldighet är vilka effekter det bör ha att det i en fastighet finns outhyrda verksamhetslokaler.

I ML har inte särskilt reglerats vad som skall gälla om en fastighet eller lokal som omfattas av frivillig skattskyldighet inte längre hyrs ut och därför står oanvänd. Viss oklarhet synes råda beträffande såväl avdragsrätt som återföring av skatt. Kammarrätten i Göteborg har i en numera lagakraftvunnen dom avgjort ett mål som gällde en lokal som tidigare varit uthyrd med frivillig skattskyldighet och därefter stått outhyrd (dom den 26 juni 1997, mål nr 557-1995). Målet gällde tillämpning av 1968 års mervärdeskattelag. Under den tid lokalen i fråga stod tom hade fastighetsägaren utfört renoveringsarbeten. Enligt fastighetsägaren gjordes även en del nyanskaffningar i syfte att lokalen även fortsättningsvis skulle hyras ut för användning i verksamhet som medförde skattskyldighet. När renoveringen slutförts och perioden för återföring löpt ut, hyrdes lokalen emellertid ut för användning i annan verksamhet. Kammarrätten anförde bl.a. att vad som framkommit om fastighetsägarens avsikt ifråga om den framtida verksamhetsinriktningen för den aktuella lokalen inte medförde att ägarens handhavande när lokalen var tom inneburit att den tagits i anspråk för användning i icke mervärdeskattepliktig verksamhet. Någon återföringsskyldighet av avdragen ingående skatt förelåg därför inte.

För en skattskyldig som bedriver verksamhet som obligatoriskt medför skattskyldighet till mervärdeskatt inträder inga särskilda skatteeffekter om en tillgång finns kvar i verksamheten men inte används. Den omständigheten att t.ex. en industribyggnad som ingår i en verksamhet som medför obligatorisk skattskyldighet inte längre används i verksamheten och inte heller används på annat sätt medför alltså inte någon begränsning av rätten till avdrag för den ingående skatt som hänförs till upp-

värmning, reparation, underhåll m.m. av byggnaden och medför inte heller någon jämkningsskyldighet. Om den däremot börjar användas för icke skattepliktig uthyrning eller i en annan verksamhet som inte medför skattskyldighet faller avdragsrätten bort och jämkning skall ske.

Frågan är om det finns anledning att anlägga ett annat synsätt beträffande fastigheter eller lokaler som varit föremål för skattepliktig uthyrning som upphört.

Det problem som förelåg i det ovan beskrivna målet var att lokalen efter renoveringsarbeten övergick till att användas i en verksamhet som inte medförde skattskyldighet enligt ML. Vad som kan hända vid en tillämpning i enlighet med kammarrättens dom är att en fastighetsägare utför till- eller ombyggnadsarbeten eller reparationer på en lokal, som tidigare varit föremål för skattepliktig uthyrning, i uppgivet syfte att på nytt hyra ut den som verksamhetslokal. Sedan arbetena avslutats och den ingående skatten dragits av kan fastighetsägaren välja att hyra ut till en hyresgäst som inte bedriver skattepliktig verksamhet. Eftersom användningen ändras skulle i princip en återföring eller jämkning av avdragen ingående skatt ske för kostnader hänförliga till till- eller ombyggnadsarbetena. Fastighetsägaren skulle i en jämkningssystem få en fördel genom att han har fått en omedelbar avdragsrätt som han efter ändringen får betala tillbaka i tio år.

Några bestämmelser om återföring eller jämkning av avdragen ingående skatt som hänför sig till reparations- och underhållsarbeten föreslås inte (jfr avsnitt 7.3.4). I den beskrivna situationen kommer det därför inte att föreligga någon skyldighet att betala tillbaka avdragen ingående skatt som belöper på sådana arbeten. Detta kan försvaras med att åtgärderna kan anses bero på det slitage som lokalerna varit utsatta för under den tid de varit föremål för skattepliktig uthyrning och behöver inte regleras särskilt.

Den situation som ovan beskrivits gäller det fall då det inte från början går att konstatera vilka uthyrningsförhållandena som kommer att råda när till- eller ombyggnadsåtgärderna är klara. Om emellertid fråga är om till- eller ombyggnadsarbeten och det redan från början står klart att syftet med till- eller ombyggnaden är att lokalen skall börja användas i en verksamhet som inte medför skattskyldighet, exempelvis uthyrning till icke skattskyldig hyresgäst eller för fastighetsägarens egen skattefria verksamhet, bör det inte föreligga någon avdragsrätt för ingående moms under ombyggnadstiden.

Fråga är vidare om de kontrollsvårigheter som kan uppstå i dessa fall motiverar en lagstiftning som förhindrar att avdragsrätt skall kunna ges då lokaler står outhyrda. Om kontrakt tecknats eller om ombyggnaden tydligt är avsedd för viss verksamhet är det inte något problem att vid kontroll i efterhand få klarhet i om avdragsrätt borde ha förlegat. Kontrollen kompliceras naturligtvis i de fall då det sker en "allmän" ombyggnation efter en skattepliktig uthyrning. Enbart detta förhållande motiverar dock inte – med hänsyn till att jämkning trots allt skall ske då en skattefri uthyrning påbörjas – att avdragsrätten för outhyrda lokaler bör göras oberoende av den användning som föregått tiden då lokalen står outhyrd. Regeringen finner därför att en fortsatt tillämpning i enlighet med kammarrättens dom inte kan anses medföra några större olägenheter.

De hittills behandlade fallen har avsett den situationen att skattepliktig uthyrning har förekommit men upphört. Liknande problem föreligger då någon skattepliktig uthyrning inte alls kommit till stånd. Det kan vara fråga om en nyuppförd byggnad, en nyförvärvad fastighet eller en fastighet som under innehavstiden byggts om men sedan inte kan hyras ut. I dessa fall kan fastighetsägaren ha medgetts frivillig skattskyldighet innan skattepliktig uthyrning förekommit, under förutsättning att avsikten varit att sådan uthyrning skulle ske. Det finns enligt regeringens uppfattning inte anledning att behandla avdragsrätten i dessa fall på annat sätt än de fall där skattepliktig uthyrning har förekommit men upphört. Det förhållandet att lokalen förblir outhyrd skall således inte medföra att den frivilliga skattskyldigheten upphör.

Vad beträffar den av Länsrätten i Skåne län väckta frågan om outhyrda lokaler i en överlåtten fastighet kan konstateras att den bortfaller med den av regeringen föreslagna ordningen enligt vilken den nye fastighetsägaren skall bli skattskyldig i samma utsträckning som den tidigare fastighetsägaren, om de inte ansöker om annat (se avsnitt 7.1.3). Om de outhyrda lokalerna har omfattats av frivillig skattskyldighet hos den tidigare fastighetsägaren kommer de alltså att omfattas av sådan skattskyldighet även efter överlåtelsen. Allt under förutsättning naturligtvis att det inte framkommer att den nye fastighetsägaren inte avser att längre hyra ut lokalerna skattepliktigt efter den tid då de stått outhyrda.

Någon särskild lagreglering, för att uppnå den tillämpning vid outhyrda lokaler som angetts i detta avsnitt, kan inte anses nödvändig. Regeringen föreslår att en ny bestämmelse skall införas i 9 kap. som reglerar i vilka fall skattskyldigheten upphör (jfr. avsnitt 7.1.4 och 7.1.6). Av denna bestämmelse framgår motsatsvis att skattskyldigheten inte upphör i de fall som behandlats i detta avsnitt.

7.1.6 Frivilligt utträde vid överlåtelse

Regeringens förslag: I samband med att en fastighet överlåts kan den tidigare och den nye ägaren gemensamt begära att den frivilliga skattskyldigheten skall upphöra.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att den frivilliga skattskyldigheten skall kunna upphöra på den skattskyldiges begäran sedan fem år förflutit från utgången av det beskattningsår under vilket skattepliktig uthyrning påbörjades.

Remissinstanserna: *Byggentreprenörerna, Näringslivets Skatte-delegation* och *Sveriges Fastighetsägare* välkomnar möjligheten till utträde ur systemet. *HSB Riksförbund* tillstyrker förslaget *Länsrätten i Skåne län* ifrågasätter om de belastningar som ett frivilligt utträde medför överväger de positiva effekterna. Remissinstansernas svar bör ses mot bakgrund av att utredningen föreslog att den frivilliga skattskyldigheten skulle utvidgas till att omfatta även uthyrning till hyresgäster som inte bedriver skattepliktig verksamhet.

Skälen för regeringens förslag: I ML finns inga regler om möjligheten för en skattskyldig att begära utträde ur systemet som skattskyldig. Om en fastighet helt eller delvis övergår till en hyresgäst som inte bedriver någon verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt upphör dock skattskyldigheten i motsvarande mån. Om så sker inom tre eller sex år från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten inträtt för fastighetsägaren enligt skattemyndighetens beslut skall han återföra den avdragna skatten respektive hälften av den.

Utredningen har föreslagit att en möjlighet för fastighetsägaren att hyra ut med frivillig skattskyldighet även till hyresgäster som inte bedriver skattepliktig verksamhet införs. Denna omständighet motiverade, ansåg utredningen, att en möjlighet till frivilligt utträde skapades. Några ytterligare skäl till varför ett frivilligt utträde skulle införas har vare sig utredningen eller remissinstanserna anfört. Eftersom regeringen nu inte utvidgar möjligheten att hyra ut till hyresgäster som inte bedriver skattepliktig verksamhet finns det inte heller, enligt regeringens uppfattning, några bärande skäl att tillåta frivilligt utträde. En sådan möjlighet skulle endast öka skattemyndighetens börda, utan att skapa några synbara fördelar för fastighetsägarna.

Förslaget i avsnitt 7.1.3 om att skattskyldigheten skall övergå vid överlåtelse av fastigheter, motiverar emellertid, i enlighet med vad regeringen redan föreslagit i det avsnittet, att parterna skall kunna begära att skattskyldigheten upphör vid överlåtelse. Eftersom skattskyldigheten hos den nye fastighetsägaren bl.a. påverkar vem som blir jämkningsskyldig bör dock båda parter vara medvetna och överens om hur skattskyldigheten skall se ut efter överlåtelsen. De bör därför båda skriva under en ansökan om att skattskyldigheten skall upphöra.

Om parterna inte ansöker om upphörande kommer den nye fastighetsägaren att bli skattskyldig utan möjlighet att träda ut ur systemet. Den nye ägaren övertar den tidigare ägarens rättighet och skyldighet att jämka om de inte avtalar annat (se avsnitt 7.3.5). Den tidigare ägaren skall då endast jämka på grund av den ändrade användning som skett under hans innehavstid.

I det fall parterna ansöker om upphörande blir den tidigare fastighetsägaren jämkningsskyldig för all ingående skatt (se avsnitt 7.3.5). Skatten på grund av avyttringen skall jämkas vid ett tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Parterna bör dock även i detta fall (som vid jämkning vid annan överlåtelse av fastighet) ges rätt att låta den nye fastighetsägaren överta rättigheten och skyldigheten att jämka om denne bedriver annan skattepliktig uthyrning eller annan skattepliktig verksamhet. Även här gäller dock att den nye fastighetsägaren skall jämka på grund av ändringar i skattskyldigheten under hans innehavstid.

7.1.7 Skattskyldighet för uthyrning till utländskt företag

Regeringens förslag: Även uthyrning till utländskt företag skall kunna omfattas av frivillig skattskyldighet.

Utredningens förslag: Eftersom utredningen har föreslagit att fastighetsägaren skulle kunna bli frivilligt skattskyldig för uthyrning även till hyresgäster som inte bedriver verksamhet som omfattas av skattskyldighet enligt ML eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § ML kom även uthyrning till utländskt företag att omfattas av den frivilliga skattskyldigheten utan särskild reglering.

Remissinstanserna: Har inte kommenterat förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Den frivilliga skattskyldigheten omfattar idag endast uthyrning till en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Regleringen innebär bl.a. att en fastighetsägare som hyr ut lokaler till utländska företagare, som bedriver verksamhet som inte omfattas av skattskyldighet i Sverige men som ändå har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1 §, inte kan låta denna uthyrning omfattas av skattskyldigheten. Detta medför i sin tur att en företagare som är skattskyldig i ett annat land, tvingas betala den ingående moms som fastighetsägaren inte fått avdrag för och därför debiterar dolt i hyran. Om fastighetsägaren blir frivilligt skattskyldig får den utländske företagaren istället en öppen ingående moms som han kan få återbetald. Ett exempel på detta förhållande anges i en av de framställningar som överlämnades till utredningen med yrkanden om förändringar av lagstiftningen. Det var i det fallet fråga om utländska företag som provar bilar eller bilutrustning i Sverige och som för detta ändamål hyr lokaler.

I likhet med utredningen finner regeringen att det är väsentligt att den frivilliga skattskyldigheten även kan komma att omfatta denna form av uthyrning. En möjlighet till frivillig skattskyldighet även till utländska företagare som har återbetalningsrätt för ingående moms bör således införas i 3 kap. 3 § ML.

En utländsk företagare som vill att hans hyresvärd skall omfattas av frivillig skattskyldighet för lokaluthyrning till honom måste ange sitt registreringsnummer till hyresvärden för att denne skall kunna kontrollera om den utländske företagaren bedriver skattepliktig verksamhet i något annat land. En förfrågan i VIES-systemet om någon är skattskyldig kan endast göras genom frågan vem som har visst registreringsnummer, inte vilket nummer en viss person har. Eftersom det även ligger i hyresgästens intresse att uthyrningen görs skattepliktig bör dock detta kunna göras upp av parterna utan någon särskild reglering.

7.2 Avdragsrätt

Den som medgetts frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler har enligt 9 kap. 3 § första stycket ML samma rätt som andra skattskyldiga till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.

En frivilligt skattskyldig har dessutom rätt till avdrag för viss annan ingående skatt. Enligt 9 kap. 3 § första stycket 1 ML har han, om skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet för honom inom tre år från

utgången av det kalenderår under vilket han har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten, rätt till avdrag för den ingående skatt som hänförs till byggnadsarbetena till den del dessa avser lokaler som omfattas av skattemyndighetens beslut. Enligt 9 kap. 3 § första stycket 2 ML har en frivilligt skattskyldig fastighetsägare, som köpt en fastighet, rätt till avdrag för den ingående skatt som den tidigare ägaren av fastigheten gjort avdrag för och återfört på grund av fastighetsförsäljningen. Motsvarande rätt tillkommer enligt 9 kap. 3 § andra stycket ML den som bedriver verksamhet som obligatoriskt medför skattskyldighet.

I de följande avsnitten föreslår regeringen ändring i vissa regler angående avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till fastigheter. För en närmare beskrivning av det nuvarande regelsystemet hänvisas till respektive avsnitt.

7.2.1 Retroaktiv avdragsrätt

Regeringens förslag: Rätt till retroaktivt avdrag för ingående skatt skall även i fortsättningen föreligga för en fastighetsägare som utfört ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, om fastighetsägaren först då uthyrning påbörjas efter avslutade byggnadsåtgärder medges frivillig skattskyldighet. Detta gäller endast under förutsättning att fastighetsägaren efter det att byggnadsarbetena avslutats inte tagit den del av fastigheten i bruk som omfattas av åtgärderna. Avdrag skall medges i förhållande till den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet och omfatta ingående skatt på ny-, till- eller ombyggnad som utförts inom de tre år som närmast föregått den dag då skattskyldigheten enligt skattemyndighetens beslut om frivillig skattskyldighet börjat gälla.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att det leder till olyckliga inlåsnings effekter om den retroaktiva avdragsrätten begränsas till de fall då fastigheten inte tagits i bruk för annan verksamhet. Föreningen påpekar att gränsdragningen mellan jämkningsreglerna och reglerna om retroaktiv avdragsrätt måste klargöras och anser att utredningens förslag till reglering kan leda till att avdrag yrkas med stöd av båda regelsystemet och att skatten därför dras av två gånger. *Sveriges Allmännyttiga bostadsföretag* anser att det inte är konkurrensneutralt att en fastighetsägare som ansöker om retroaktiv avdragsrätt när uthyrningen påbörjas ges rätt att dra av all ingående skatt från första utgiften, medan däremot en fastighetsägare som ansöker om skattskyldighet under uppförandeskedet inte retroaktivt kan dra av den skatt som han betalat före ansökan om skattskyldighet.

Skälen för regeringens förslag: Som nyss nämnts har fastighetsägare enligt nu gällande bestämmelser i vissa fall rätt till retroaktivt avdrag för ingående skatt hänförlig till ny-, till- eller ombyggnader.

Regeringen har i avsnitt 7.1.2 föreslagit att en fastighetsägare skall ges möjlighet att ansöka om att frivilligt bli skattskyldig redan under uppförandet av en byggnad eller i samband med till- eller ombyggnad av en fastighet. Utredningen ansåg att denna rätt skulle kunna förenas med en rätt till retroaktivt avdrag för den som istället väljer att bli frivilligt skattskyldig efter färdigställandet av byggnaderna. Som främsta skäl till detta angav utredningen att det i dess förslag endast tillåts att hela fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet för att det skall kunna ges under ett uppförande- eller ombyggnadsskede. Regeringen föreslår dock att det skall vara möjligt att bli skattskyldig för viss del av en fastighet även under uppförande- och ombyggnadstid (avsnitt 7.1.2). Det skulle därför kunna övervägas att låta möjligheten till retroaktivt avdrag upphöra. Det kan emellertid alltjämt finnas fall då det är befogat att medge en sådan rätt. Exempelvis kan det inträffa att en fastighetsägare under den tid som fastigheten uppförs tror att den skall användas i hans egna skattefria verksamhet eller för skattefri uthyrning, men att senare inträffade omständigheter visar att det är lämpligare att hyra ut fastigheten med skattskyldighet. Framförallt kräver bestämmelserna om att skattskyldigheten inte får omfatta uthyrning till hyresgäster som inte bedriver skattepliktig verksamhet att en möjlighet finns kvar att med bibehållen avdragsrätt få avvakta med att ansöka om skattskyldighet tills uthyrningsförhållandena är klarlagda. Det torde i många fall vara svårt att i inledningsskedet av en nybyggnation bedöma vilka hyresgäster som kommer att hyra lokalerna. Regeringen finner därför att dagens regler om retroaktiv avdragsrätt för den som blir frivilligt skattskyldig inom tre år efter utgången av det år byggnationen färdigställdes alltjämt skall finnas kvar. Liksom nu skall avdrag inte medges i större omfattning än vad som motsvarar den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet.

Utredningen har föreslagit att det till skillnad mot vad som nu gäller bör krävas att fastighetsägaren inte tagit fastigheten i bruk för annan verksamhet innan uthyrningen påbörjats. Utredningen fann att för det fall detta skett fick avdragsrätten korrigeras genom jämningsreglerna. Regeringen delar utredningens uppfattning att den retroaktiva avdragsrätten skall ses som ett undantag mot vad som normalt gäller, dvs. det är jämningsreglerna som skall användas när förändringar i avdragsrätten inträder. Det bör därför krävas att fastighetsägaren inte tagit fastigheten i bruk för någon annan verksamhet innan han ansöker om skattskyldighet och erhåller retroaktiv avdragsrätt.

Såsom Sveriges Allmännyttiga bostadsföretag har påtalat ger reglerna om retroaktiv avdragsrätt rätt att dra av all mervärdesskatt hänförlig till investeringar under uppförandetiden för den som blivit skattskyldig inom tre år därefter. Sveriges Allmännyttiga bostadsföretag anser att detta ger en viss fördel, som inte kan anses konkurrensneutral, i förhållande till den som först efter ett tag under uppförandetiden ansöker om frivillig skattskyldighet.

När det gäller korrigerings av ingående skatt genom jämkning är grundregeln att skatt som hänför sig till tid då skattskyldighet inte gäller skall räknas av från det belopp som skall återbetalas till den skattskyldige. Jämningsreglerna medger årlig korrigerings av den ingående skatten först

när verksamheten ändras från skattefri till skattepliktig verksamhet. Av det skälet bör som huvudregel vid fastighetsuthyrning aldrig kostnader som hänför sig till tid innan beslut om frivillig skattskyldighet medföra rätt till återbetalning av mervärdesskatt. På motsvarande sätt bör ingående skatt hänförlig till tiden innan ett beslut om skattskyldighet under uppförande, enligt regeringens uppfattning, räknas av från det belopp som fastighetsägaren genom årlig jämkning kan få återbetalat. När det gäller den retroaktiva avdragsrätten kan av naturliga skäl inte fastställas när fastighetsägaren skulle kunnat bli frivilligt skattskyldig om han hade ansökt om detta under uppförandetiden. Frivillig skattskyldighet skall under ett uppförandeskede, i enlighet med vad regeringen föreslagit i avsnitt 7.1.2, kunna beviljas först då fastighetsägaren kan visa att han avser att bedriva skattepliktig uthyrning. När han skulle kunnat visa detta går inte att fastställa i efterhand. Det får därför i dessa speciella fall godtas att en avvikelse från huvudregeln görs.

Regeringen kan dock inte instämma i uppfattningen att regleringen inte är konkurrensneutral. Varje fastighetsägare har en möjlighet att avvakta med att ansöka om frivillig skattskyldighet till dess att uthyrningen påbörjas och därmed erhålla avdragsrätt för all ingående skatt under uppbyggnadsperioden. Detta är inte förbehållet någon viss kategori av fastighetsägare.

Då en fastighetsägare uppfört eller låtit uppföra en byggnad, under en tid då han inte bedrivit skattepliktig verksamhet, och börjar använda byggnaden i en verksamhet som obligatoriskt medför skattskyldighet finns det inte möjlighet för honom att göra motsvarande retroaktiva avdrag. Det kan diskuteras hur stort behovet av en sådan möjlighet är. Regeringen behandlar i avsnitt 7.2.2 det särskilda fallet att fastighetsägaren driver byggnadsrörelse. Om fastighetsägaren däremot inte driver byggnadsrörelse och inte heller driver annan verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt skall han under vissa förutsättningar enligt 2 kap. 8 § ML redovisa skatt på uttag av bl.a. byggnads- och anläggningsarbeten. Även om han senare börjar använda byggnaden i en verksamhet som medför skattskyldighet kommer han inte att kunna göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till byggnadsarbetena eller uttagen av tjänster. Den nu angivna situationen kan förväntas vara mycket ovanlig.

En annan situation föreligger då fastighetsägaren redan vid uppförandet kan visa att han skall använda byggnaden i en annan verksamhet som medför skattskyldighet än skattepliktig uthyrning av verksamhetslokaler. Det bör då vara möjligt för honom att med stöd av 10 kap. 9 § ML få återbetalning av ingående skatt redan innan skattepliktig omsättning förekommit.

Mot bakgrund av vad nu sagts finner regeringen att det inte finns tillräckliga skäl för att låta den retroaktiva avdragsrätten enligt 9 kap. 8 § andra stycket 1 ML gälla annan än den som medgetts frivillig skattskyldighet.

7.2.2 Avdragsrätt då en fastighet som ingått i byggnadsrörelse övergår till att användas i annan verksamhet

Regeringens förslag: Uttag av tjänster som tillförts en fastighet som utgör anläggningstillgång i en byggnadsrörelse skall ske endast till den del fastigheten används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Om fastighetsägaren övergår till att använda en fastighet som utgjort lagertillgång i en byggnadsrörelse i en annan verksamhet som medför skattskyldighet skall den skatt som fastighetsägaren redovisat för uttag av tjänster anses som ingående skatt i den senare verksamheten.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 8 kap. 4 § 4 ML får en skattskyldig som köper en fastighet, vilken i överlåtarens byggnadsrörelse tillförts tjänster som enligt 2 kap. 7 § uttagsbeskattats hos överlåtaren, göra avdrag för den utgående skatt som överlåtaren har redovisat för uttagen. En förutsättning för avdragsrätten är att fastigheten inte tagits i bruk av den tidigare ägaren. Någon motsvarande avdragsrätt finns inte om fastighetsägaren istället för att sälja fastigheten börjar använda den i en annan verksamhet som medför skattskyldighet än byggnadsrörelsen.

Den som bedriver byggnadsrörelse har i princip rätt till avdrag för all ingående skatt som hänför sig till verksamheten. Om näringsidkaren själv utför eller förvärvar bl.a. byggnads- och anläggningsarbeten och tillför dem en egen fastighet som utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen föreligger enligt 2 kap. 7 § första och andra styckena ML uttag av tjänster. Uttagen skall beskattas hos den som driver byggnadsrörelsen. Uttagsbeskattningen omfattar förutom de varor och tjänster som förvärvats för byggnadsrörelsen och för vilka avdragsrätt föreligger även t. ex. lönekostnader för egen personal och kapitalkostnader.

Enligt tredje stycket i samma paragraf skall även tjänster på en egen fastighet som utgör tillgång i rörelsen men som inte är lagertillgång uttagsbeskattas, om fastighetsägaren utför tjänsterna. Fastighetsägaren skall således i dessa fall uttagsbeskattas endast för egna tjänster och inte för köpta tjänster. Med denna bestämmelse avses framförallt fastigheter som utgör anläggningstillgångar i byggnadsrörelsen. I bestämmelsen görs ingen skillnad på om fastigheten också används i annan skattepliktig verksamhet eller ej.

Något skäl till varför anläggningstillgångar som ingår i en skattepliktig byggnadsrörelse särbehandlas (genom uttagsbeskattning) i förhållande till anläggningstillgångar i annan skattepliktig verksamhet framgår inte av förarbetena till bestämmelsen. Såvitt regeringen kunnat finna har inte heller i praktiken någon uttagsbeskattning skett i dessa fall. RSV har i Handledning för mervärdesskatt 1998 (s. 578) uttalat att det endast är tjänster som utförs på den del av fastigheten som används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet som skall uttagsbeskattas. Detta kan vara

fallet t.ex. om en viss del av fastigheten hyrs ut utan att fastighetsägaren är frivilligt skattskyldig.

Regeringen föreslår att 2 kap. 7 § tredje stycket ML förtydligas så att det klart framgår att uttagsbeskattning i det fall en fastighetsägare utför tjänster på en fastighet som utgör anläggningstillgång skall ske endast till den del fastigheten används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Som ovan nämnts finns idag ingen möjlighet för en fastighetsägare som uttagsbeskattats för tjänster på en fastighet att få tillbaka denna skatt om fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för skattepliktig uthyrning. Fastigheten kommer därför, trots att den används i en verksamhet som medför skattskyldighet, att vara belastad med mervärdesskatt.

Eftersom en ny skattskyldig ägare till en fastighet får avdragsrätt för den utgående skatt som den tidigare ägaren redovisat för uttag av tjänster på en omsättningsfastighet är denna inte belastad med någon mervärdesskatt. Detsamma bör enligt regeringens mening gälla även om fastigheten behålls av den som utfört eller låtit utföra tjänsterna. Detta kan åstadkommas genom att i ett tillägg till 8 kap. 4 § låta den skatt som redovisats eller skall redovisas för uttagen utgöra ingående skatt hos byggnadsföretaget när detta övergår till att bedriva annan verksamhet som medför skattskyldighet. Om byggnadsföretaget senare övergår till att använda fastigheten i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller avyttrar fastigheten och därigenom blir jämkningsskyldig, bör ursprungsbeloppet enligt den föreslagna bestämmelsen i 8 a kap. 7 § utgöras av hela den skatt som han redovisat på grund av uttagen. För att ett materiellt riktigt resultat skall åstadkommas krävs därför att samtliga uttag som gjorts beskattas.

Om en fastighetsägare övergår till att använda en fastighet som utgjort anläggningstillgång i byggnadsrörelsen i en verksamhet som inte medför skattskyldighet, följer av den bestämmelse som förelås införas i 8 a kap. 4 § att fastighetsägaren skall jämkna den i byggnadsrörelsen avdragna ingående skatten.

7.2.3 Avdragsrätt för ny ägare till fastighet

Regeringens förslag: Förvärvaren av en fastighet skall i fortsättningen kunna få avdrag för den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad som överlåtaren utfört på fastigheten inom de tre år som närmast föregått den dag då förvärvarens skattskyldighet enligt skattemyndighetens beslut börjat gälla. Avdrag skall dock medges endast om överlåtaren inte medgetts frivillig skattskyldighet under uppförandet av byggnaden och inte heller tagit den del av fastigheten som berörs av åtgärderna i bruk före överlåtelsen. Avdraget skall medges i förhållande till den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 9 kap. 3 § första stycket 2 ML kan som redan nämnts den som köper en fastighet få avdrag för den ingående skatt som den tidigare ägaren har gjort avdrag för men som av denne återförts på grund av fastighetsförsäljningen, s.k. intygsmoms.

Regeringen föreslår i avsnitt 7.3.5 att den som avyttrar en fastighet skall slippa den jämkningsskyldighet som annars föreligger vid avyttring av investeringsvaror, om annat inte följer av avtal med den nye fastighetsägaren. Är den nye fastighetsägaren skattskyldig i samma utsträckning innebär överlåtelsen i sådant fall att vare sig den tidigare eller den nye ägaren behöver jämka någon ingående skatt. Resultatet av den föreslagna regleringen blir i detta fall identiskt med nuvarande reglering om s.k. intygsmoms, med den skillnaden att överlåtaren inte behöver återbetala någon skatt och att förvärvaren inte har något avdrag att göra för ingående skatt. Om förvärvarens skattepliktiga uthyrning är mindre omfattande än överlåtarens, men senare utökas så att den överstiger överlåtarens, har han genom jämkningsåtagandet en rätt att inom korrigeringsstiden återfå viss del av den ingående skatt som den tidigare ägaren inte kunnat dra av för ny-, till- eller ombyggnad. Han ges också rätt att återfå viss del av vad han själv varit tvungen att jämka under den tid fastigheten användes i mindre omfattning för skattepliktig uthyrning.

Om emellertid en ny ägare till fastigheten förvärvar en fastighet efter eller under den tid då den tidigare ägaren uppfört en fastighet utan att ha begärt frivillig skattskyldighet ger nuvarande regler inte den nye ägaren någon avdragsrätt. Genom de föreslagna reglerna om jämkning kan visserligen den nye fastighetsägaren återfå viss del av den skatt som den tidigare ägaren betalat, men det kan endast ske genom årlig jämkning, dvs. genom att han gradvis återfår beloppet.

Regeringen har i avsnitt 7.2.1 föreslagit att den tidigare ägaren skall få retroaktiv avdragsrätt i det fall då denne inte ansökt om frivillig skattskyldighet under uppförandet av en byggnad. En avdragsrätt som ger samma resultat för den nye ägaren bör enligt regeringens mening införas i föreslagna 9 kap. 8 §. Om en sådan möjlighet inte införs föreligger risk att den tidigare ägaren tvingas till att söka frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede trots att fastigheten till övervägande del inte är anpassad för uthyrning till hyresgäster som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet. Som ovan påtalats ges en ny fastighetsägare rätt att göra avdrag för den utgående skatt som den som driver byggnadsrörelse har redovisat eller skall redovisa för uttagen. Avdragsrätten bör enligt regeringens mening inte vara beroende av från vem en fastighet förvärvas. Om avdrag medges vid förvärv från någon som bedriver byggnadsrörelse bör avdrag medges även vid förvärv från någon som utan att bedriva byggrörelse uppför en fastighet.

Den nye fastighetsägaren bör medges avdrag under i princip samma villkor som enligt vad som sagts i avsnitt 7.2.1 skall gälla för retroaktivt avdrag. Avdrag bör således medges endast för ingående skatt som hänförs till ny-, till- eller ombyggnad inom de tre år som närmast föregått den dag då skattskyldigheten enligt skattemyndighetens beslut börjat gälla. Avdrag bör inte medges i större omfattning än vad som motsvarar den

skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet. Retroaktiv avdragsrätt bör dessutom gälla endast för det fall att den tidigare och den nye ägaren inte tagit fastigheten i bruk. Om någon av dessa, innan ansökan om frivillig skattskyldighet, har börjat använda fastigheten för en verksamhet som är undantagen från beskattning bör huvudregeln gälla, dvs. jämningsreglerna får tillämpas då den frivilliga skattskyldigheten inträder. En del av den ingående skatten hänför sig i detta fall till kostnader som har förbrukats under den tid då den skattefria verksamheten pågått

7.3 Jämkning av ingående skatt

I avsnittet nedan diskuteras frågan om det skall finnas ett eller två system för att i efterhand korrigera avdrag för ingående skatt, dvs. både regler om återföring och jämkning. I de därpå följande avsnitten föreslås ändringar i de nuvarande jämningsreglerna.

7.3.1 Ett eller två system för att i efterhand korrigera medgivet avdrag för ingående skatt

Regeringens förslag: Bestämmelserna om återföring av skatt då skattepliktig fastighetsuthyrning upphör slopas. De särskilda regler som behövs för att i efterhand korrigera avdrag för ingående skatt utformas inom ramen för jämningsreglerna.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Enligt nuvarande bestämmelser finns i ML två system för att i efterhand justera tidigare medgivna avdrag för ingående skatt rörande fastigheter. I 9 kap. 5 och 6 §§ ML regleras återföring av skatt när en fastighet som omfattats av frivillig skattskyldighet överläts och då skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse inte längre föreligger. Allmänna bestämmelser om jämkning av avdrag för ingående skatt i vissa fall finns i 8 kap. 16 a–16 f §§ ML. De senare bestämmelserna rör förvärv eller import av investeringsvaror, varmed avses bl.a. fastigheter vilkas anskaffningsvärde överstiger 200 000 kr och tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, då den sammanlagda anskaffningskostnaden för sådana tjänster överstiger 200 000 kr per beskattningsår. Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas om förutsättningar för återföring av skatt enligt 9 kap. 5 och 6 §§ ML föreligger. Vid frivillig skattskyldighet kan jämkning därför komma i fråga först sedan tiden löpt ut för återföring av skatt.

Bestämmelserna i 8 kap. 16 a–16 f §§ ML om jämkning av avdragen skatt grundar sig på motsvarande bestämmelser i artikel 20 i det sjätte mervärdesskattedirektivet och infördes i ML i samband med att Sverige blev medlem i EU. I förarbetena till lagändringen anfördes att det i prin-

cip fick anses obligatoriskt för medlemsländerna att införa sådana regler (SOU 1994:88, s. 271, prop. 1994/95:57 s. 134). Prop. 1999/2000:82

De två olika regelverken för att i efterhand rätta felaktiga avdrag harmonierar inte med varandra och kan leda till mindre lämpliga resultat. Ett exempel är följande. En fastighetsägare registreras som skattskyldig år 1. År 3 sker en ombyggnad. Om försäljningen av fastigheten sker år 6 skall överlåtaren fullgöra sin återföringskyldighet. Förvärvaren kan dock med stöd av överlåtarens intyg medges avdrag med det belopp som överlåtaren återfört och betalat till staten. Varken överlåtarens eller förvärvarens resultat påverkas således av återföringsbeloppet som sådant. Sker försäljningen i stället år 7 skall någon återföring inte göras. Däremot skall jämkning ske av skatt avseende tillbyggnaden. Den skatt som överlåtaren jämkar kan förvärvaren inte få avdrag för, varför jämkningen får en resultatpåverkan.

Det får anses i hög grad önskvärt att ML skall innehålla endast ett system för att korrigera tidigare avdragen ingående skatt. Jämningsregler av i huvudsak det innehåll som 8 kap. 16 a–16 f §§ ML har måste på grund av tvingande EG-rätt finnas kvar. De särskilda återföringsreglerna i 9 kap. 5 och 6 §§ ML bör därför slopas och ersättas med de kompletterande regler som kan behövas när det gäller uthyrning av fast egendom.

I de närmast följande avsnitten redovisas regeringens överväganden beträffande dessa kompletterande regler och behovet av andra ändringar av gällande regler. I enlighet med vad Lagrådet föreslagit tas jämningsreglerna in i ett nytt kapitel, 8 a kap. ML.

7.3.2 Investeringsvaror

Regeringens förslag: Rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt knyts till förvärvet av investeringsvaror. Skatten på löpande reparationer och underhåll, administration och drift av uthyrda fastigheter kommer därför inte att behöva jämkas. Med investeringsvaror skall i detta sammanhang avses fastigheter som belastats med kostnader för ny-, till- eller ombyggnad, fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag som senare gett rätt till avdrag samt hyresrätter och bostadsrätter som belastats med ingående skatt på grund av att innehavaren utfört ny-, till- eller ombyggnad av lokalen. Detta skall gälla endast om den ingående skatten på ny-, till- eller ombyggnaden eller uttagen överstiger 100 000 kr. Vidare skall med investeringsvaror avses maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr. Verksamhetstillbehör anses vid tillämpningen av jämningsreglerna inte tillhöra fastighet.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* anser att åtgärder som faller in under det utvidgade reparationsbegreppet bör vid tillämp-

ningen av jämningsreglerna hanteras på samma sätt som kostnader för reparation och underhåll.

Skälen för regeringens förslag: Jämningsreglerna i 8 kap. 16 a–16 f §§ ML tillämpas på investeringsvaror. Med investeringsvaror avses maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar samt fastigheter. Med förvärv av fastighet likställs förvärv av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Anskaffningskostnaden för vad som utgör eller jämnas med investeringsvaror skall överstiga 200 000 kr för att jämningsreglerna skall vara tillämpliga.

Omsättning av fastigheter är enligt 3 kap. 2 § ML undantagen från skatteplikt. Någon utgående skatt skall därför normalt inte redovisas av överlåtaren för försäljningen av en fastighet. Detta gäller i princip även om överlåtaren t.ex. låtit uppföra en byggnad på fastigheten. Om det har skett i överlåtarens byggnadsrörelse och om överlåtaren varit skyldig att redovisa skatt för uttag av tjänster som han tillfört fastigheten gäller dock att en skattskyldig förvärvare enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 ML har rätt att göra avdrag för skatten på överlåtarens uttag.

Industritillbehör anses enligt 1 kap. 11 § ML inte tillhöra fastighet. Annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, s.k. verksamhetstillbehör, anses visserligen som fast egendom, men omfattas enligt 3 kap. 3 § första stycket 1 ML inte av undantaget från skatteplikt. Vid avyttring av fastighet med industritillbehör beskattas de senare men inte fastigheten som sådan. Detsamma gäller verksamhetstillbehören. Omsättningen av industri- och verksamhetstillbehör kan dock vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML, nämligen om den ingår i överlåtelse av en verksamhet. Enligt regeringens uppfattning saknas därför skäl att vid jämningsreglerna betrakta maskiner m.m. som utgör verksamhetstillbehör på annat sätt än andra maskiner. Även verksamhetstillbehör som utgör anläggningstillgångar bör således jämnas enligt reglerna för maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar i 8 kap. 16 a § andra stycket 1 och inte vid reglernas tillämpning ingå i fastigheten. Andra byggnadstillbehör kommer dock att omfattas av jämningsreglerna för fastighet.

Syftet med införandet av en beloppsgräns var att undvika att jämningsreglerna skulle behöva göras med små belopp (prop. 1994/95:57 s. 189). De belopp som avsetts har uppenbarligen varit skattebeloppen, dvs. beloppen av den ingående skatt som skall jämnas. Med hänsyn härtill framstår det för närvarande använda uttrycket ”fastigheter vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kronor” i 8 kap. 16 a § andra stycket 2 som mindre lämpligt enligt regeringens uppfattning. I det fallet att en fastighet förvärvas från en överlåtare som varit skyldig att redovisa mervärdesskatt på uttag av tjänster står anskaffningskostnaden för fastigheten inte i någon given relation till skattens storlek.

Om syftet med beloppsgränsen skall uppnås bör den i stället avse storleken av den ingående skatt som skall jämnas. Vid bestämmandet av skattebeloppet bör hänsyn tas till att jämningsreglerna gäller ingående skatt som hänförs till fastigheter enligt vad som föreslås i avsnitt 7.3.6 skall vara tio år. Regeringen föreslår därför att fastigheter skall an-

ses som investeringsvaror, om den skatt som på grund av förvärvet utgör ingående skatt hos förvärvaren överstiger 100 000 kr.

Med förvärv av fastighet jämföras enligt nuvarande bestämmelser förvärv av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Enligt regeringens mening är det klart att den ingående skatt som belöper på sådana åtgärder bör kunna bli föremål för jämkning. Bestämmelsen kan dock med fördel utformas så att det är de fastigheter som har varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad som utgör investeringsvaror. Även hyresrätter och bostadsrätter bör anses som investeringsvaror, om innehavaren har utfört ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten. Beloppsgränsen bör relateras till den ny-, till- eller ombyggnad som företagits respektive det uttag som gjorts. I förekommande fall bör vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärder som företagits eller uttag som gjorts under ett beskattningsår läggas samman. Beloppsgränsen bör på samma sätt som i fråga om förvärv av fastigheter avse den skatt som belöper på förvärven och bestämmas till 100 000 kr. Ett förvärv av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet bör i detta sammanhang anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk eller, vid byggnads- eller anläggningsentreprenader, slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits.

Den ingående skatt som avses i 8 kap. 4 § första stycket 4 ML hänförs sig till uttag av tjänster, för vilka den tidigare ägaren av fastighet varit skyldig att redovisa utgående skatt. Tjänsterna innefattar enligt 2 kap. 7 § andra stycket ML även reparation och underhåll. Detta innebär att den jämkningsskyldighet som kan komma att åvila den nye ägaren omfattar skatten även på sådana tjänster, trots att jämkning i övrigt skall ske endast beträffande skatt som hänförs sig till ny-, till- eller ombyggnad. Denna skillnad får dock av praktiska skäl godtas.

Med den utformning av begreppet investeringsvaror som nu förordats bör även den i 8 kap. 16 a § andra stycket 1 ML intagna beloppsgränsen anges som ett skattebelopp, förslagsvis 50 000 kr.

I detta sammanhang aktualiseras ytterligare några frågor om begreppet ny-, till- eller ombyggnad.

Enligt de nuvarande bestämmelserna om återföring skall, om grund för återföring föreligger, ingående skatt som hänförs sig till de uthyrda lokalerna återföras, oavsett om de hänförs sig till kostnader som skall aktiveras eller till kostnader som är direkt avdragsgilla, t.ex. kostnader för reparationer, drift och underhåll. Regeringsrätten har i ett rättsfall (RÅ 1997 ref. 15) funnit att en åtgärd kunde anses som ny-, till- och ombyggnad och att retroaktivt avdrag därför kunde medges, trots att omedelbart avdrag medgetts vid inkomstbeskattningen. I RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1999 anges att till ombyggnad räknas även sådana åtgärder som enligt punkt 3 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) är hänförliga till det utvidgade reparationsbegreppet (s. 484).

I Danmark gäller att skatt hänförlig till underhåll och reparation av fast egendom till ett sammanlagt belopp om 75 000 dkr exklusive mervärdesskatt liksom drift- och administrationskostnader inte skall jämkas. I Finland gäller den s.k. rättelseskyldigheten endast byggtjänster i samband med nybyggen och grundliga förbättringar. Avdrag för anskaffningar i

samband med reparation, underhåll och skötsel av fastigheten skall inte korrigeras. Med grundliga förbättringar avses sådana utgifter som i inkomstbeskattningen har aktiverats som anskaffningskostnad för fastigheten.

Bestämmelserna om återföring av avdrag för ingående skatt har tillkommit framför allt för att motverka missbruk av avdragsrätten. Utan en sådan återföringsskyldighet skulle det vara möjligt att göra avdrag för ingående skatt som belöper på uppförandet av en byggnad och efter en kortare tid ta byggnaden i bruk för en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Bestämmelserna om jämkning, som införts i överensstämmelse med artikel 20 i sjätte direktivet, innebär att det är möjligt att korrigera ett avdrag för ingående skatt i såväl sänkande som höjande riktning och därmed åstadkomma att avdraget materiellt sett anpassas till ändringar av den verksamhet som bedrivs.

Kostnader för administration och drift får anses belöpa på den period under vilken de uppkommit. Någon anledning att jämka skatten på sådana kostnader kan därför inte anses föreligga.

Det kan sättas i fråga hur sådana kostnader för löpande reparationer och underhåll som vid inkomsttaxeringen är direkt avdragsgilla skall betraktas. Åtgärderna kan vara värdehöjande, men normalt under en begränsad tid. De kan i många fall betraktas som kostnader för att åtgärda det slitage som en byggnad varit utsatt för under den tid den använts för den verksamhet som bedrivits i den. Regeringen anser för sin del att något behov för närvarande inte föreligger av att jämka den skatt som hänför sig till åtgärder som nu avses. Därvid har också beaktats att ett sådant ställningstagande bidrar till en förenkling av systemet.

När det gäller sådana byggnadsåtgärder som enligt punkt 3 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen är hänförliga till det s.k. utvidgade reparationsbegreppet, anser regeringen i likhet med utredningen att bedömningen bör bli en annan. De åtgärder som det här är fråga om, exempelvis upptagande av fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler är värdehöjande i större utsträckning än rena reparationsåtgärder. Det är också åtgärder som typiskt sett sker under en begränsad tid. Åtgärderna är av sådan karaktär att det framstår som lämpligt att jämställa dem med ombyggnad. Den ingående skatt som hänför sig till sådana åtgärder bör därför i princip bli föremål för jämkning. Vid bedömning av en åtgärds karaktär bör den omfattande rättspraxis som utvecklats i denna fråga avseende inkomstbeskattningen tjäna till vägledning.

Genom att i de föreslagna bestämmelserna knyta jämkningsskyldigheten till skatten på ny-, till- eller ombyggnad kommer skatten på kostnader för bl.a. drift, underhåll och vanliga reparationer inte att bli föremål för jämkning. Skulle det visa sig att bestämmelserna om jämkning när det gäller reparationer och underhåll ger upphov till tillämpningsproblem eller skatteundandragande åtgärder bör övervägas t.ex. att som i Danmark införa en beloppsgräns.

Regeringens förslag: Jämkningsregler skall ske när en lokal som använts för skattepliktig uthyrning börjar användas för ändamål som inte medför avdragsrätt och när en ändring sker i motsatt riktning. När skattskyldighet medgetts redan innan uthyrning påbörjats skall den ingående skatten jämkas så att den avdragna skatten motsvarar den skattepliktiga uthyrning som faktiskt kommer till stånd. Jämkningsregler skall ske även då skattskyldigheten upphör på begäran av den skattskyldige och då den som frivilligt är skattskyldig försätts i konkurs. Den avdragna ingående skatten skall i vissa fall jämkas då en fastighet som ingår i en verksamhet som medför frivillig skattskyldighet övergår till en ny ägare.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har lämnat förslagen utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen har i avsnitt 7.3.1 funnit att bestämmelserna om återföring av skatt i 9 kap. 5 och 6 §§ ML bör slopas och att jämkningsreglerna i 8 kap. 16 a–16 f §§ ML bör kompletteras med de bestämmelser som föranleds av regeringens förslag. Utöver att jämkningsbestämmelserna i 8 kap. bör föras över till ett nytt 8 a kap. bör vissa ändringar göras i dem. Reglerna som berör endast jämkning i samband med frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler bör tas in i 9 kap.

Grunderna för jämkning anges för närvarande i fyra punkter i 8 kap. 16 b § ML. Jämkningsregler föranleds av att användningen av en investeringsvara ändras eller att en sådan vara avyttras. Jämkningsreglerna kan göras så att högre eller lägre avdrag medges.

Av punkterna 1 och 2 framgår att jämkning av avdrag för ingående skatt skall ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten minskar eller ökar. När det gäller en fastighet i vilken det finns lokaler som är föremål för skattepliktig uthyrning skall jämkning till fastighetsägarens nackdel ske om han övergår till att använda en sådan lokal i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet, vare sig denna består i uthyrning för bostadsändamål eller i omsättning av från skatteplikt undantagna varor eller tjänster. En frivilligt skattskyldig fastighetsägare som använder en fastighet i en egen verksamhet som inte medför skattskyldighet eller för bostadsändamål men som övergår till att hyra ut den som verksamhetslokal bör vara berättigad till jämkning så att hans avdragsrätt ökar.

Om en fastighet övergår till att vara outhyrd och inte heller används bör den anses komma till annan användning då den faktiskt börjar användas på nytt. Det är först vid denna tidpunkt som jämkning blir aktuellt.

Vad som nu sagts gäller i princip även första- och andrahandshyresgäst och bostadsrättshavare beträffande den eller de lokaler som han disponerar. Även fastighetsägaren blir skyldig att jämkas sin ingående skatt, om en första- eller andrahandshyresgäst eller en bostadsrättshavare övergår till att använda lokalen eller lokalerna för bostadsändamål.

En fastighetsägare kan enligt regeringens förslag bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet redan innan någon uthyrning har påbörjats eller har påbörjats beträffande endast någon enstaka lokal i fastigheten. Det krävs alltså inte att alla verksamhetslokaler i fastigheten skall vara uthyrda för att frivillig skattskyldighet skall kunna medges. Skattskyldigheten kan därför komma att omfatta även lokaler som är avsedda som verksamhetslokaler men som från början är outhyrda. Skulle det senare visa sig att lokalerna tas i bruk i en av fastighetsägaren bedriven egen verksamhet som inte medför skattskyldighet eller för bostadsändamål, finns det skäl att föreskriva att den avdragna ingående skatten skall jämkas till fastighetsägarens nackdel. Om ändringen i stället sker så att en större del av fastigheten används för uthyrning som verksamhetslokaler än som planerats bör jämkning kunna ske till fastighetsägarens fördel. Vad som nu sagts föranleder inte någon ändring av bestämmelserna punkterna 1 och 2 utan följer redan av den utformning punkterna har idag.

I 8 kap. 16 b § 3 ML anges att jämkning skall ske om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt. Bestämmelsen är motiverad av att avyttringen av varan är en skattepliktig transaktion för vilken mervärdesskatt skall redovisas och den syftar till att ge den skattskyldige avdrag för den ingående skatt som inte tidigare varit avdragsgill. I 8 kap. 16 d § tredje stycket ML finns en begränsning av jämningsbeloppet. Bestämmelserna omfattar uttryckligen inte fastigheter. På grund av förutsättningen att omsättningen skall vara skattepliktig omfattar den inte heller avyttring av hyresrätter eller bostadsrätter.

I avsnitt 7.3.5 behandlas frågan om jämkning vid överlåtelse av fastighet närmare. Det föreslås där bl.a. att skyldighet att jämka ingående skatt på grund av själva överlåtelsen skall föreligga för den förre ägaren endast om detta följer av avtalet mellan parterna.

Enligt nuvarande regler om återföring uppkommer inte någon återföringsskyldighet för hyresgäster eller bostadsrättshavare om skattskyldigheten för deras uthyrning upphör. Däremot gäller reglerna för fastighetsägaren, som kan bli återföringsskyldig för den skatt han gjort avdrag för när t.ex. hyresgästen vidtagit sådana åtgärder att förutsättningar för frivillig skattskyldighet inte längre föreligger. De nya bestämmelserna om jämningskyldighet bör utformas så att en frivilligt skattskyldig första- eller andrahandshyresgäst eller bostadsrättshavare som exempelvis övergår till att hyra ut skattefritt eller börjar bedriva annan skattefri verksamhet bör vara skyldig att jämka avdrag för ingående skatt som denne dragit av tidigare. I annat fall skulle reglerna kunna medföra t.ex. att en första- eller andrahandshyresgäst inte blir jämningskyldig för det fall han först utför en ny-, till- eller ombyggnad som medför rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på kostnaderna och därefter övergår till skattefri verksamhet. Fastighetsägaren bör dock jämka den skatt som han själv dragit av. Vid frivillig skattskyldighet bör därför en regel införas som innebär att i fall då skattskyldigheten upphör både fastighetsägaren och innehavaren av rättigheten skall jämka, var och en av dem för den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad

som denne tillfört den lokal som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Även då en hyresgäst eller bostadsrättshavare överlåter en hyresrätt eller bostadsrätt bör jämkningen fullgöras av dessa med möjlighet att låta den nye hyresgästen eller bostadsrättshavaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka. Se vidare avsnitt 7.3.5.

Det förhåller sig emellertid annorlunda när hyresgästen eller den som hyr en bostadsrätt lämnar rätten utan att den överlåts till någon annan. Om en lokal står tom efter en uthyrning om omfattats av frivillig skattskyldighet innebär detta inte att någon ändrad användning sker. Detta utflyttning är således vare sig någon avyttring eller ändrad användning, varför någon jämkningssituation inte bör föreligga i denna situation. I detta fall bör rättigheten och skyldigheten att jämka av hyresgäst avdragen ingående skatt övergå på fastighetsägaren.

Även i de fall då ingående skatt ”slussats” till hyresgästen från hyresvärden med stöd av regeln i 8 kap. 4 § 5 bör hyresgästen jämka om användningen av lokalen ändras eller den överlåts. Skyldigheten och rättigheten att jämka avdrag för ingående skatt bör, liksom i övriga fall, tillfalla fastighetsägaren endast i de fall hyresgästen lämnar lokalen.

När en fastighetsägare eller annan som frivilligt är skattskyldig försätts i konkurs bör jämkning ske. I avsnitt 7.3.7 behandlas denna fråga närmare.

Jämkning bör inte ske när en fastighet i sin helhet rivs eller förstörs av orsak som fastighetsägaren inte råder över. Inte heller bör jämkning ske när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet.

7.3.4 Hur jämkning skall ske

Regeringens förslag: I de fall skyldighet att jämka ingående skatt föreligger på grund av att tidigare medgiven skattskyldighet under uppförande upphört eller på grund av överlåtelse av fastighet eller konkurs skall jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. I övriga fall skall jämkning ske årligen. Vid jämkning på grund av ändrad användning skall avdragsrätten under jämkningsåret bestämmas med ledning av förhållandena vid utgången av året. Föreligger särskilda skäl får avdragsrätten i stället bestämmas efter vad som är skäligt. Jämkning skall inte ske om förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffningen är mindre än 5 procentenheter.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen föreslår dock att jämkning på grund av att skattskyldigheten upphör alltid skall ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Bestämmelsen om att jämkning inte skall ske om förändringen av avdragsrätten är mindre än 5 procentenheter har tillkommit på förslag av *Sveriges Allmännyttiga bostadsföretag*. Även

Föreningen Auktoriserade Revisorer och Riksskatteverket anser att förändringen av avdragsrätten bör uttryckas i procentenheter.

Remissinstanserna: *Byggtreprenörerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Näringslivets Skattedelegation, Sveriges Allmännyttiga bostadsföretag och Sveriges Fastighetsägareförbund* anser att det är omotiverat att ha olika reglering i de fall då skattskyldigheten för viss lokal upphör och i de fall då skattskyldigheten utvidgas till att omfatta ytterligare lokaler. I det förra fallet skall jämkningen ske omedelbart, men i det senare årligen. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* välkomnar försök att underlätta tillämpningen genom föreskrift om att avdragsrätten skall bestämmas med ledning av förhållandena vid utgången av året, men anser att kravet på särskilda skäl gör att den nuvarande regleringen är att föredra.

Skälen för regeringens förslag: Enligt nuvarande bestämmelse i 8 kap. 16 d § andra stycket ML skall vid överlåtelse av investeringsvaror avdraget jämkas vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigerings-tiden. Detta bör i princip gälla också när en fastighet som varit föremål för skattepliktig uthyrning överläts. I avsnitt 7.3.5 behandlas frågan om jämkning vid överlåtelse av fastighet närmare. Det föreslås där bl.a. att skyldighet att jämkas ingående skatt på grund av själva överlåtelsen skall föreligga för den förre ägaren endast om detta följer av avtalet mellan parterna. Överlåtaren skall dock alltid jämkas på grund av ändrad användning som inträffat under hans innehavstid.

Vad nu sagts om överlåtelse av fastighet bör gälla också då en frivilligt skattskyldig första- eller andrahandshyresgäst eller bostadsrättshavare överlåter nyttjanderätten till en disponerad lokal. Särskilda bestämmelser om detta bör införas i lagen.

Om användningen av en investeringsvara ändras skall, enligt nuvarande regler i 8 kap. 16 d § första stycket, ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korrigerings-tiden. Tillämpat på fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet innebär detta att för det fall uthyrningen av en lokal övergår från att vara skattepliktig till att bli skattefri eller tvärtom skall den ingående skatten för investeringar i denna lokal jämkas årligen. Utredningen har dock funnit att särskilda överväganden måste göras när det gäller den frivilliga skattskyldigheten. Om den frivilliga skattskyldigheten upphör kan detta innebära att fastighets-ägaren inte längre bedriver någon verksamhet som omfattas av skattskyldighet. Det är olämpligt att någon skall vara kvar i systemet för frivillig skattskyldighet enbart på den grunden att jämkningsskyldighet kvarstår ansåg utredningen. Jämkning borde därför även i detta fall ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigerings-tiden. För att inte olika förutsättningar skulle råda för den som inte har kvar någon lokal som är föremål för skattepliktig uthyrning efter upphörandet och den som fortsätter att hyra ut lokaler fann utredningen att dessa fall borde regleras på samma sätt.

Remissinstanserna har dock pekat på flera olägenheter med en ordning där jämkning skall ske vid ett tillfälle om det är fråga om att skattskyldigheten upphör men årligen om skattskyldigheten utvidgas till att omfatta ytterligare lokaler. Om fastighetsägaren tvingas att jämkas hela den

ingående skatten omedelbart när han övergår till att exempelvis hyra ut till en icke skattskyldig hyresgäst kan detta leda till betydande likviditetsnackdelar för fastighetsägaren och påverka hyressättningen i höjande riktning. Regeringen delar utredningens uppfattning att det i och för sig är olämpligt att någon skall vara kvar i systemet med frivillig skattskyldighet enbart av det skälet att jämkningsskyldighet föreligger. Den omständigheten att jämkningsskyldighet kan förekomma trots att inte fastighetsägaren bedriver någon skattepliktig verksamhet är dock ingen främmande företeelse. Det är fallet då fastighetsägaren från att bedrivit en skattepliktig verksamhet i sin fastighet övergår till att bedriva en undantagen verksamhet. Så länge fastighetsägaren har kvar fastigheten är han jämkningsskyldig inom korrigeringstiden. Regeringen anser därför att en fastighetsägare som inte längre är frivilligt skattskyldig skall jämka årligen på grund av den ändrade användningen (dvs. upphörandet av den skattepliktiga uthyrningen) som utlöst jämkningsskyldigheten. De enda fall då jämkning skall ske vid ett enda tillfälle är då fastigheten överläts, vid konkurssituationerna samt då fastigheten omfattats av skattskyldighet under uppförandeskede men skattskyldigheten upphört.

Liksom utredningen anser regeringen att jämkning inte bör ske i de fall då en fastighetsägaren övergår till att använda lokalen i en annan verksamhet som medför skattskyldighet.

Enligt 8 kap. 16 d § första stycket ML skall en årlig jämkning göras beträffande en viss andel av den ingående skatten vid förvärvet av investeringsvaran (ursprungsbeloppet). Det belopp med vilket jämkning årligen skall göras (jämningsbeloppet) skall beräknas till samma andel av skillnaden mellan avdragsrätten för ingående skatt vid förvärvet och avdragsrätten beräknad efter förhållandena under det aktuella året. I det fall avdrag gjorts för ingående skatt och användningen därefter ändrats skall enligt 8 kap. 16 e § tredje stycket ML avdragsrätten under jämningsåret bestämmas med ledning av förhållandena under hela året. Hur begreppen ”förhållandena under det aktuella året” och ”förhållandena under hela året” skall tolkas är inte helt klarlagt. I prop. 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG anförs (s. 190 f) att avsikten med regeln är att klargöra att det för jämkning krävs att en ändrad användning av en investeringsvara har en viss omfattning i tid och att det inte är tillräckligt att användningen ändras endast under en mycket kort tid under det aktuella året. Vidare sägs att det är omständigheterna i det enskilda fallet som skall vara avgörande för huruvida jämkning skall ske eller inte. Det anförs också att det vore olämpligt att bestämma några fasta tidsgränser eftersom de relevanta omständigheterna i stor utsträckning kan variera från fall till fall. Omständigheter som kan beaktas i ett enskilt fall kan t. ex. vara verksamhetens art och graden av användningen av en vara i en skattepliktig verksamhet.

Om förhållandena förändras flera gånger under ett år eller om förändringen sker vid annan tidpunkt än årsskiftet skulle kunna hävdas att beräkningen borde ske månadsvis istället för årsvis. Regeringen anser dock i likhet med utredningen att en sådan beräkning blir svår att tillämpa. Även den nuvarande regleringen kan emellertid orsaka problem vid tillämpningen. Det är de skattskyldiga som har att bedöma jämnings-

skyldigheten. Det är därför viktigt att de regler som styr denna görs så klara som möjligt. Jämkningskyldigheten bör, enligt regeringens mening, inte göras beroende av omständigheter som kan bedömas olika från fall till fall. Reglerna bör därför ändras så att det framgår att det i princip är förhållandena vid jämningsårets utgång som blir avgörande för jämningskyldigheten. En sådan regel bör införas i föreslagna 8 a kap. 10 §. Under det år då jämkningen skall ske på grund av ändrad användning skall investeringsvaran antas helt ha använts i den verksamhet som börjar bedrivas efter förändringen. Detta synes också överensstämma med det sätt på vilket reglerna tillämpats i praktiken.

En sådan bestämmelse skulle i något fall kunna utnyttjas på ett icke avsett sätt genom att en tillgång regelmässigt används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet under beskattningsåret men förs över till en verksamhet eller verksamhetsgren som medför skattskyldighet mot slutet av året. För att undvika att så sker finner regeringen liksom utredningen att det i 8 a kap. 10 § bör läggas till en föreskrift om att avdragsrätten, då särskilda skäl föreligger, får bestämmas efter vad som är skäligt. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* har ansett att regeln istället för att föreskriva särskilda skäl borde formuleras så att avdragsrätten vid uppenbart missbruk bör bestämmas efter vad som är skäligt. Regeringen finner dock att det inte bör krävas uppenbart missbruk för att regeln skall vara tillämplig. Visserligen borde regeln komma att tillämpas näst intill utslutande för att förhindra ett skatteundandragande, men det bör inte krävas att det skall gå att fastställa att ett uppenbart missbruk föreligger.

Tillämpat på ett fall med en fastighet som används för skattepliktig uthyrning innebär jämningsreglerna följande.

Exempel 1. Antag att en nybyggnad utförs på en fastighet och att den tas i bruk år 1 (räkenskapsår = kalenderår). Fastighetsägarens ingående skatt uppgår till 6 miljoner kr. I byggnaden finns två verksamhetslokaler som är föremål för skattepliktig uthyrning och dessutom bostäder. Av den ingående skatten belöper 600 000 kr på verksamhetslokal 1, 2,4 miljoner kr på verksamhetslokal 2 och 3 miljoner kr på bostäderna. Verksamheten antas till hälften medföra skattskyldighet enligt ML. Om fastighetsägaren under år 5 övergår till att använda verksamhetslokal 1 för bostadsändamål skall jämkning ske. Ursprungligen har 50 % eller 3 miljoner kr av skatten varit avdragsgill. Efter ändringen av användningen år 5 omfattar avdragsrätten 40 % av verksamheten. I den första redovisningen år 6 skall jämkning ske. Av ursprungsbeloppet 600 000 kr kan 60 000 anses belöpa på varje år under jämningsperioden. Under år 5 skall lokalen anses ha använts för ändamål som inte medför rätt till avdrag för ingående skatt oavsett när under året användningen ändras. Jämkning under år 6 skall därför ske med 60 000 kr. Under de återstående 5 åren av jämkningstiden skall jämkning ske med 60 000 kr årligen.

Exempel 2. Exempel 1 kan ändras så att fastighetsägaren har byggt om verksamhetslokal 1 och att ombyggnaden blivit klar år 4. Den ingående skatten på ombyggnaden uppgår till 125 000 kr. Eftersom lokalen då fortfarande används för skattepliktig uthyrning skall denna skatt i sin helhet vara avdragsgill för fastighetsägaren. Då lokalen år 5 övergår till att användas för bostadsändamål är det materiellt befogat att den jämkning

som då skall göras beräknas på dels den ursprungliga skatt som belöpte på lokalen, 600 000 kr, dels skatten på ombyggnaden, 125 000 kr. En särskild jämkningstid bör beräknas för skatten på ombyggnaden med början då ombyggnaden färdigställdes. Jämkningsen av den ursprungliga skatten skall göras på samma sätt som i det förra exemplet. Jämkningsen av skatten på ombyggnaden skall göras med 12 500. En förutsättning för att jämkning skall ske enligt exemplet är att ombyggnaden år 4 inte görs på grund av att fastigheten senare skall hyras ut för bostadsändamål. Om så är fallet har fastighetsägaren inte någon avdragsrätt för den ingående skatten på ombyggnaden och någon jämkning av den skatten blir därför inte aktuell.

Exempel 3. Om exempel 2 ändras så att ombyggnaden år 4 gjorts av verksamhetslokal 2, vars användning inte ändras år 5, skall skatten på ombyggnaden i sin helhet vara avdragsgill för fastighetsägaren och det är materiellt befogat att jämkningen på grund av ändrad användning av verksamhetslokal 1 beräknas endast på den ursprungliga skatten, 600 000 kr. Även i detta fall bör en särskild jämkningstid beräknas för ombyggnaden.

Även när det gäller avyttring av en fastighet skall jämkningen räknas på i princip samma sätt som ovan beskrivits. Avyttringsåret skall räknas in i den korrigeringsstid som återstår oavsett om avyttringen skett i början eller i slutet av året. Jämkningsen skall dock i detta fall ske vid ett tillfälle varför de årliga beloppen i detta fall får läggas samman. Som framgår av avsnitt 7.4 skall dock redovisningsen i detta fall, om fastighetsägaren skall redovisa skatt i skattedeklaration, göras i den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett.

Korrigeringsstiden skall, som föreslås i avsnitt 7.3.6, vara tio år. Den börjar i princip löpa när förvärvet av investeringsvaran sker och löper ut 10 år därefter.

I den nuvarande bestämmelsen i 8 kap. 16 e § andra stycket anges att avdrag för ingående skatt inte skall jämkas om den procentuella förändringen av avdragsrätten är mindre än 10. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* har påpekat att regleringen ger intryck av att det är den procentuella förändringen som avses man i praktiken sannolikt i de allra flesta fall tillämpat förändringen i procentenheter. En förändrad användning från 1,0 till 1,5 procent är en procentuell förändring på 50 procent medan en förändring från 90,0 till 90,5 är en procentuell förändring på drygt en halv procent. Föreningen, i likhet med Riksskatteverket och Sveriges Allmännyttiga bostadsföretag, anser att en regel som istället ser till förändringen i procentenheter framstår som mer logisk och ändamålsenlig. Eftersom en sådan ändring i vissa fall får stora konsekvenser för när jämkning skall ske bör dock, som Sveriges Allmännyttiga bostadsföretag föreslagit, övervägas om inte gränsen skall sänkas till 5 procentenheter istället för 10. Av prop. 1994/95:57 framgår att förändringen skall bedömas i förhållande till vad som gällde vid tidpunkten för förvärvet. Detta får till följd att för det fall gränsen sätts vid 10 procentenheter jämkning aldrig skulle kunna ske i de fall då avdraget vid förvärvet är större än 90 procent eller mindre än 10 procent. Det är därför lämpligt att sänka gränsen till 5 procentenheter. En regel härom bör införas i före-

slagna 8 a kap. 5 §. Om förändringen ett år är mindre än 5 procentenheter skall inte jämkning ske detta år, men om ändringen ett efterföljande år medför att den totala ändringen uppgår till minst 5 procentenheter skall jämkning ske med hänsyn taget även till de tidigare årens ändringar.

I det fall fastighetsägaren börjar hyra ut en bostad som verksamhetslokal skall på det sätt som framgår av exemplen jämkning ske men till fastighetsägarens fördel.

För att en jämkning enligt vad som nu sagts skall vara möjlig måste fastighetsägaren ordna sin redovisning på ett sådant sätt att den ingående skatt som belöper på kostnaderna för sådana jämkningsgrundande åtgärder kan hänföras till olika lokaler eller grupper av lokaler.

Genom att knyta jämkningsskyldigheten till förvärvet av investeringsvaror uppnås, som redan nämnts i avsnitt 7.3.2, att skatten på löpande reparationer och underhåll, administration och drift av uthyrda fastigheter inte kommer att behöva jämkas.

7.3.5 Jämkning vid överlåtelse av en fastighet m.m.

Regeringens förslag: Skyldighet att jämka ingående skatt på grund av överlåtelse skall föreligga endast om detta följer av avtalet mellan parterna eller förvärvaren inte bedriver skattepliktig verksamhet. Dessa bestämmelser gäller både vid överlåtelse av en fastighet som använts av överlåtaren i en verksamhet som obligatoriskt medför skattskyldighet och vid frivillig skattskyldighet. Bestämmelserna om jämkning skall tillämpas både på onerösa och på benefika fång. Överlåtaren skall dock vara skyldig att på en gång fullgöra den jämkningsskyldighet som åvilar honom till följd av ändrad användning som inträffat före hans tillträde av fastigheten. Han skall också fullgöra jämkningsskyldighet som inträder på grund av förvärvarens ändrade användning eller överlåtelse om överlåtaren dragit av ingående skatt men inte upptagit denna i den särskilda handling som han skall utfärda vid överlåtelsen. Regleringen ersätter fullt ut den s.k. intygsmomsen. Även då en fastighet ingår i en verksamhetsöverlåtelse eller övergår genom fusion eller liknande förfarande skall förvärvaren överta överlåtarens skyldigheter och rättigheter när det gäller jämkning, om förvärvaren är skattskyldig enligt ML eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Vad som sägs om fastigheter skall även gälla hyresrätter och bostadsrätter.

Utredningens förslag: Överensstämmer huvudsakligen med regeringens. Till följd av att utredningen föreslagit att skattskyldigheten skall upphöra vid överlåtelse av fastighet uppkommer dock enligt utredningens förslag jämkningsskyldighet vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet om inte ansökan om skattskyldighet ges in i lagstadgad tid. Utredningens reglering medför att de benefika fastighetsöverlåtelserna måste behandlas olika jämfört med de onerösa. Regleringen att överlåtaren skall jämka på grund av förvärvarens ändrade an-

vändning eller överlåtelse om överlåtaren dragit av ingående skatt, men inte upptagit denna i den särskilda handling som överlåtaren skall utfärda vid överlåtelsen har tillkommit på initiativ av *Riksskatteverket, Föreningen Auktoriserade Revisorer och Sveriges Allmännyttiga bostadsföretag*.

Remissinstanserna: Remissinstanserna är uttalat positiva till att en möjlighet öppnas för en ny fastighetsägare att överta den tidigare fastighetsägarens rättighet och skyldighet att jämka. *Riksskatteverket* påtalar att kumulativa effekter uppstår vid överlåtelse av fastighet om jämnings-skyldighet uppkommer för den tidigare ägaren på grund av att den nye ägaren inte är skattskyldig. Verket anser att förvärvaren skall överta jämnings-skyldigheten från överlåtaren eftersom överlåtelsen i de flesta fall inte torde medföra någon förändring i uthyrningsförhållandena. Verket anser också att ordet ”hela” i 8 kap. 16 f § bör utgå eftersom det innebär en inskränkning i förhållande till de fall då skattebefrielse enligt 3 kap. 25 § tillåts. Slutligen anser verket att ett ansvar bör läggas på överlåtaren att lämna nödvändiga uppgifter till förvärvaren. Om överlåtaren brister i detta bör det få till följd att jämnings-skyldigheten stannar hos överlåtaren. *Länsrätten i Skåne län* och *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att bestämmelserna om ansökan om skattskyldighet bör förändras så att den skyldighet att jämka som kan uppstå vid överlåtelser där ansökan eller beslut inte hinner ske inom utsatta tidsramar undanröjs. *Föreningen Auktoriserade Revisorer och Sveriges Allmännyttiga bostadsföretag* anför även att det bör regleras vad som inträffar om överlåtaren inte utfärdar någon faktura eller därmed jämförlig handling som underlag för jämnings-skyldigheten.

Skälen för regeringens förslag: Det finns i ML några bestämmelser som har direkt betydelse vid överlåtelse av fastighet. I 8 kap. 16 b § 4 anges att jämkning skall ske om en fastighet avyttras, under förutsättning att avdrag för ingående skatt medgetts vid förvärvet av fastigheten. Någon möjlighet för en ny skattskyldig ägare att göra avdrag för någon del av den skatt som omfattas av den förre ägarens jämnings-skyldighet föreligger inte.

När det gäller fastigheter som ingår i en verksamhet som medför frivillig skattskyldighet föreskrivs i 9 kap. 5 § första stycket 1 att fastighetsägaren skall återföra sådan ingående skatt som han gjort avdrag för, om han inom en återföringstid om tre år från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten inträtt för honom enligt skattemyndighetens beslut överlåter fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförlig rätts-handling. Överlåts fastigheten senare men inom sex år skall enligt 9 kap. 6 § hälften av den avdragna skatten återföras. För den nye ägaren börjar en ny återföringstid löpa. Enligt 9 kap. 3 § första stycket 2 har förvärvaren, om skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet för honom inom tre år från förvärvet, under vissa förutsättningar rätt till avdrag för den skatt som överlåtaren återfört. Om en fastighet övergår från en skatt-skyldig fastighetsägare till någon annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförlig rätts-handling inträder förvärvaren på tillträdes-dagen i den tidigare ägarens rättigheter och skyldigheter enligt denna lag. Någon återföring av skatt skall inte göras i detta fall.

Avyttring av en vara som utgör inventarium i en verksamhet som medför skattskyldighet utgör en skattepliktig omsättning. Mot skyldigheten att redovisa utgående skatt på hela försäljningspriset svarar en rätt att göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärvet av varan, antingen direkt vid förvärvet enligt 8 kap. 3 § första stycket ML eller senare på grund av bestämmelsen om jämkning i 8 kap. 16 b § 2 ML. För den nye ägaren är skatten på försäljningspriset ingående skatt som är avdragsgill, i den mån denne bedriver verksamhet som medför skattskyldighet. Maskiner och andra inventarier kan alltså användas av flera skattskyldiga i följd utan att mervärdesskatten blir en kostnad för någon av dem.

När det gäller fastigheter är förhållandena annorlunda. Omsättning av fastighet är undantagen från skatteplikt. Det går därför inte att eliminera mervärdesskattens kostnadseffekt på det sätt som gäller för inventarier. Behovet av en sådan möjlighet är dock många gånger lika stort för fastigheter som för inventarier.

Regeringen har i avsnitt 7.3.2 föreslagit att med investeringsvaror skall avses bl.a. fastighet, hyresrätt och bostadsrätt, under förutsättning att tjänster avseende ny-, till- eller ombyggnad utförts på fastigheten. Dessutom skall som investeringsvaror anses fastigheter som överlåts och för vilka den tidigare ägaren har redovisat skatt för uttag. Verksamhetstillbehör anses dock vid tillämpningen av jämningsreglerna inte tillhöra fastighet.

När i det följande talas om investeringsvaror avses därmed sådana fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter som enligt regeringens förslag utgör investeringsvaror. Med fastighetsägare avses i dessa fall hyresgäst och bostadsrättshavare.

Den brist i utformningen av bestämmelserna om jämkning som nyss berörts kan avhjälpas – förutom genom en beskattning av omsättning av investeringsvaror – antingen genom ett förfarande med återföring och intyg enligt 9 kap. 4–6 §§ ML eller genom att avstå från att kräva jämkning hos överlåtaren.

Det nuvarande intygsförfarandet bygger på att överlåtaren skall ha både återfört skatt och betalat beloppet till skattemyndigheten. Det är inte givet att ett krav på betalning måste ställas upp; det är i andra fall inte en förutsättning för en förvärvares avdragsrätt för ingående skatt att överlåtaren har betalat motsvarande belopp som utgående skatt. Med hänsyn till att det uppställda kravet har förutsättningar att förhindra skattebortfall borde det dock lämpligen gälla även i fortsättningen, om systemet med återföring och avdrag för ”intygsmoms” behålls.

Enligt regeringens uppfattning är det emellertid just kravet på inbetalning av skatt åtföljd av ett avdrag hos förvärvaren, som kan framkalla en återbetalning av skatt till honom, som är den avgörande nackdelen med det nuvarande systemet. Kravet framstår i många fall som onödigt, framför allt då förvärvaren har full rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i verksamheten.

Regeringen har därför i avsnitt 7.3.1 förordnat att särordningen om återföring av skatt för fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet

slopas och att likartade bestämmelser för jämkning vid överlåtelse införs för alla fastigheter.

Rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt vid avyttring av en fastighet bör utlösas endast om förvärvaren inte är skattskyldig eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § ML och i de fall överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren skall jämka. En ny bestämmelse om detta bör införas (8 a kap. 12 §). Om överlåtaren fullgör jämkningsskyldigheten återstår ingen avdragen ingående skatt som skall jämkas av förvärvaren på grund av senare inträffade händelser.

Om något avtal inte träffas bör överlåtaren alltså i princip inte vara skyldig att fullgöra den jämkningsskyldighet som följer av överlåtelsen utan jämkningsskyldigheten skall istället övergå på förvärvaren. En förutsättning för att förvärvaren skall kunna överta jämkningsskyldigheten är att denne är skattskyldig. Övertagandet innebär nämligen att det är förvärvaren som ansvarar för de händelser som föranleder jämkning och som inträffar under den tid förvärvaren innehar fastigheten. Utredningen har föreslagit att för det fall förvärvaren inte är obligatoriskt skattskyldig det skulle krävas att förvärvaren har ansökt om och medgetts frivillig skattskyldighet eller, om han redan är frivilligt skattskyldig för annan verksamhet, har ansökt om att den frivilliga skattskyldigheten skall omfatta även den nyförvärvade fastigheten. Av skäl som framgår av avsnitt 7.1.3 föreslår dock regeringen att förvärvaren som huvudregel skall bli skattskyldig från tillträdesdagen för den uthyrningsverksamhet som överlåtaren bedrivit i fastigheten. I dessa fall kan förvärvaren överta jämkningsskyldigheten om inte parterna avtalar annat.

Om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om att den frivilliga skattskyldigheten skall upphöra är förvärvaren inte skattskyldig enligt mervärdesskattelagen vid tillträdet av fastigheten och någon jämkningsskyldighet kan då inte åläggas honom. I dessa fall skall överlåtaren alltid jämka på grund av överlåtelsen.

För att förvärvaren skall kunna fullgöra den jämkningsskyldighet som han övertagit från överlåtaren måste förvärvaren få tillgång till uppgifter om storleken av den ingående skatten, förvärvstidpunkten, inträffade förändringar av verksamheten m.m. som har betydelse för jämkningsskyldigheten.

Regeringen instämmer i vad *Föreningen Auktoriserade Revisorer* framfört om att det bör regleras vad som inträffar i ett fall då överlåtaren underlåter att lämna något intyg eller utelämnar viss avdragen ingående skatt. Förvärvaren kan svårtligen kontrollera vilken ingående skatt som överlåtaren gjort avdrag för. Förvärvaren kan därför hamna i en situation där han blir jämkningsskyldig för att han exempelvis övergår från frivillig skattskyldighet vid uthyrning till en skattefri uthyrning, utan att han haft vetskap om att ingående skatt dragits av under överlåtarens innehavstid. Det bör därför vara överlåtaren som är ansvarig för att en med faktura jämförlig handling (se närmare under avsnitt 7.4) upptar all avdragen skatt.

Benefika överlåtelser av investeringsvaror utlöser enligt nuvarande bestämmelser inte jämkningsskyldighet. Inte heller utlöses återföringsskyl-

dighet vid benefika överlåtelse av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet. De överlåtelse det är fråga om är främst överlåtelse genom arv, testamente, bodelning och gåva. Detta innebär att förvärvaren träder i överlåtarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML och det avser således även jämkningsskyldigheten. Denna reglering liknar i stort den reglering som nu skapas för de onerösa förvärven och som huvudregel innebär att en förvärvare som är frivilligt skattskyldig skall träda in i överlåtarens ställe och bli skattskyldig i samma omfattning. Om inte parterna avtalar annat medför överlåtelsen inte heller någon skyldighet att jämka på grund av själva överlåtelsen. Starttidpunkten för korrigeringsperiodens början ändras inte heller. Den avgörande skillnaden mellan de båda fällen är att det inte föreligger någon valfrihet för de benefika förvärvarna att träda ur systemet för frivillig skattskyldighet vid överlåtelsen. Några skäl till att inte även dessa förvärvare skall ges en sådan möjlighet kan inte anses finnas. Samma regler för jämkning bör därför gälla för de benefika som för de onerösa förvärven.

Överlåtelse av en fastighet i vilken det finns lokaler som varit föremål för skattepliktig uthyrning kan ingå i eller utgöra överlåtelse av verksamhet.

Enligt 8 kap. 16 f § ML skall förvärvaren, om det är fråga om en sådan överlåtelse av verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML, överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt. Bestämmelsen får förstås så att någon jämkning i så fall inte skall ske på grund av överlåtelsen som sådan.

Bestämmelsen om förvärvarens övertagande av överlåtarens jämkningsskyldighet vid avyttring av investeringsvaror i samband med att hela verksamheten överläts infördes genom SFS 1994:1798 efter förslag i prop. 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG. I propositionen anfördes att det vid sådan överlåtelse av tillgångar som är skattefria enligt 3 kap. 25 § inte fanns anledning att jämka avdragen ingående skatt. Vidare anfördes att detta torde förutsätta att förvärvaren skulle överta överlåtarens ställning vad gäller eventuell rätt och skyldighet att jämka den ingående skatt som dragits av vid det ursprungliga förvärvet. Något skäl till att inte anlägga samma betraktelsesätt på övriga fall av skattefrihet i 3 kap. 25 § har inte framkommit. Regeringen föreslår därför att förvärvaren även vid fusion eller liknande förfarande skall överta överlåtaren skyldigheter och rättigheter när det gäller jämkning, om överlåtelsen är sådan att den skulle undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 §.

Det har inte klarlagts hur en fastighet som ingår i en verksamhetsöverlåtelse skall behandlas. Frågan blir aktuell oavsett om verksamheten medför obligatorisk eller frivillig skattskyldighet. Att omsättning av fastigheter är undantagen från skatteplikt framgår av 3 kap. 2 § första stycket ML. Tveksamhet synes emellertid råda om huruvida undantaget i 3 kap. 25 § ML också omfattar fastigheter, vilket har lett till osäkerhet om hur 8 kap. 16 §§ skall tolkas. Om fastigheter inte omfattas skall i princip jämkning ske, om inte sådan är utesluten enligt 8 kap. 16 e § första stycket ML därför att skatt enligt nu gällande bestämmelser skall återföras enligt 9 kap. 5 eller 6 § ML.

Det finns enligt regeringens uppfattning ingen anledning att vid överlåtelse av en verksamhet som medför obligatorisk skattskyldighet föreskriva att fastigheter som ingår i överlåtelsen skall behandlas på annat sätt än tillgångarna i övrigt. Detta innebär att någon jämkning inte bör ske om överlåtelsen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML. För att undanröja tveksamhet om innebörden av bestämmelsen i 8 kap. 16 f § ML bör lagtexten förtydligas så att det klart framgår att bestämmelsen även omfattar fastigheter som ingår i överlåtelsen. Förtydligandet krävs inte för att klarlägga att omsättningen av fastigheter skall vara undantagen från skatteplikt. Förtydligandet avser endast att klargöra att överlåtelsen inte utlöser någon jämkningsskyldighet.

Liksom *Riksskatteverket* anser regeringen att kravet i 8 kap. 16 f § att överlåtelsen skall avse ”hela” verksamheten bör utgå eftersom det innebär en inskränkning i förhållande till de fall då skattebefrielse enligt 3 kap. 25 § tillåts. Av prop. 1994/95:57 framgår att avsikten varit att jämkning inte skall ske vid sådan överlåtelse av tillgångar som är skattefria enligt 3 kap. 25 §. Något skäl att inte låta även del av verksamhet omfattas av tillämpningsområdet för 8 kap. 16 f § har inte heller i övrigt framkommit.

7.3.6 Korrigeringstidens längd

Regeringens förslag: Korrigeringstiden förlängs till tio år för fastigheter och därmed jämställd egendom. Särskild korrigeringstid skall beräknas för ny-, till- eller ombyggnad av en fastighet, om den ingående skatt som hänför sig till sådana åtgärder överstiger 100 000 kr. Vid överlåtelse av fastighet gäller för den nye fastighetsägaren en korrigeringstid som börjar löpa vid den tidigare ägarens förvärv av investeringsvaror. Då en fastighetsägare medgetts avdrag för skatt på uttag och då ny ägare till fastighet fått avdrag för denna skatt räknas korrigeringstiden från den tidpunkt då avdragsrätten inträdde. Det samma gäller då fastighetsägare efter beslut om frivillig skattskyldighet har medgetts retroaktivt avdrag och då fastighetsägare efter förvärv av fastighet erhållit avdrag för den tidigare ägarens ingående skatt.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket*, *Byggentreprenörerna*, *Näringslivets Skattedelegation* och *Sveriges Fastighetsägareförbund* pekar på de problem som kan uppstå vid tillämpningen av den tioåriga korrigeringstiden på grund av att kravet att bevara underlag för deklara- och uppgiftsskyldighet enligt skattebetalningslagen endast gäller sju år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser.

Skälen för regeringens förslag: Enligt nuvarande regler om återföring i 9 kap. 5–6 §§ ML skall återföring av skatten ske om det inom tre år från skattskyldighetens inträde inträffar en händelse som medför att skattskyldigheten upphör. Om detta sker när tre men inte sex år har förflutit skall hälften av skatten återföras. Enligt reglerna om jämkning i 8 kap. 16 a–16 f §§ ML gäller fem års korrigeringstid för investeringsvaror och sex år

för fast egendom. I artikel 20 sjätte direktivet föreskrivs numera en längsta korrigeringsperiod avseende fast egendom på tjugo år mot tidigare tio år (efter en ändring genom direktiv 95/7/EG om införande av nya för-
enklingssåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområdet för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet).

Det som talar för en lång korrigeringsperiod är att fast egendom typiskt sett har mycket lång livslängd. Vid en nybyggnation kan avdrag för ingående skatt komma att medges med betydande belopp och den utgående skatt som betalas på hyrorna under exempelvis en tioårsperiod kan vara förhållandevis liten. Detta argument synes ha legat bakom den förlängning från tio till tjugo års jämningsperiod som gjorts i det sjätte direktivet. Å andra sidan talar praktiska skäl för en begränsning av denna period. Utredningen har funnit att vid en sammanvägning av nämnda omständigheter en korrigeringsperiod om tio år får anses lämplig. Detta överensstämmer även med vad som fortfarande gäller i flertalet EU-länder som har regler om jämkning av avdrag för ingående skatt. Såvitt framkommit är det endast några enskilda länder som har en korrigeringsperiod som sträcker sig längre. De problem som bl.a. *Riksskatteverket* påpekat med bristande underlag för uppgiftsskyldigheten i samband med fullgörandet av jämnings-
skyldigheten avhjälpas om underlaget i dessa fall bevaras under hela korrigeringsperioden och under sju år därefter. I 14 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) föreskrivs att underlag för fullgörande av deklara-
tions- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår underlaget avser. Regeln har bl.a. tillkommit för att skattemyndig-
heten skall få tillgång till underlag vid efterbeskattning. Även vid en kor-
rigeringsperiod på nuvarande sex år uppstår dock dessa problem eftersom efterbeskattning kan komma att ske ända upp till 12 år efter förvärvet av investeringsvaran (sex års korrigeringsperiod och sex år fram till efter-
beskattning). För att skattemyndigheten skall få ett relevant underlag vid efterbeskattning i situationer där det kan bli aktuellt med jämkning krävs att underlaget bevaras under sju år efter det att det inte längre kan bli aktuellt med någon jämkning, dvs. sju år efter det att korrigeringsperioden löpt ut. Om en bestämmelse med en sådan innebörd tas in i skattebetalningslagen löses problemen med relevant räkenskapsmaterial i samband med jämkning. Mot denna bakgrund delar regeringen utredningens upp-
fattning att korrigeringsperioden för jämkning avseende fastigheter bör för-
längas till tio år.

När det gäller övriga investeringsvaror har det inte framkommit några skäl som motiverar en ändring av den nuvarande korrigeringsperioden fem år, vilken föreslås kvarstå.

I enlighet med vad som gäller enligt 8 kap. 16 d § ML, och vad som är föreskrivet i det sjätte direktivet (artikel 20.2), bör, om inte annat följer av vad regeringen föreslagit för vissa särskilda fall, korrigering ske löpande för varje räkenskapsår under jämningsperioden med en tiondel för fast egendom och en femtedel för övrig egendom, se avsnitt 7.3.4. Några tröskeeffekter uppkommer därför inte som regel.

Enligt de nuvarande bestämmelserna i 9 kap. 5 och 6 §§ ML om återföring räknas återföringsperioden från utgången av det kalenderår under

vilket skattskyldigheten enligt skattemyndighetens beslut inträtt för den skattskyldige. Detta skiljer sig från vad som gäller enligt nuvarande bestämmelser i 8 kap. 16 c § ML, enligt vilka korrigeringsperioden räknas från tidpunkten för förvärvet av investeringsvaran i fråga. I korrigeringsperioden skall därvid räknas in det räkenskapsår under vilket varan förvärvades. Detta överensstämmer med vad som föreskrivs i artikel 20.2 i det sjätte direktivet, där det dock också föreskrivs att medlemsstaterna kan grunda jämkningen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först användes.

Enligt regeringens mening bör utgångspunkten för beräkningen av korrigeringsperioden vara förvärvet av investeringsvaran. När det gäller ny-, till- eller ombyggnadsarbeten bör förvärvet anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk eller, vid byggnads- eller anläggningsentreprenader, då slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits.

I det fall till- eller ombyggnad har utförts på en fastighet skall särskild korrigeringsperiod beräknas för den skatt som hänförs till sådana åtgärder om skatten uppgår till minst 100 000 kr.

När en fastighet har överlåtit utan att jämkning skett på grund av överlåtelser bör den nye fastighetsägarens korrigeringsperiod börja löpa när den tidigare ägaren har förvärvat investeringsvaran.

I fall då en fastighetsägare medgetts avdrag för skatt på uttag och i fall då ny ägare till fastighet fått avdrag för sådan skatt, se avsnitt 7.2.2, bör korrigeringsperioden räknas från den tidpunkt då avdragsrätten inträdde. Detsamma bör gälla då fastighetsägare efter beslut om frivillig skattskyldighet har medgetts retroaktivt avdrag och då fastighetsägare efter förvärv av fastighet erhållit avdrag för den tidigare ägarens ingående skatt, se avsnitt 7.2.1 och 7.2.3. Bestämmelser om detta bör införas i de föreslagna 8 a kap. 6 § och 9 kap. 11 §.

7.3.7 Jämkning vid konkurs

Regeringens förslag: Konkursgäldenären skall vid konkursutbrottet vara skyldig att jämka sådan ingående skatt som är hänförlig till fastigheter. Konkursboet kan senast vid konkursboets överlåtelse av fastigheten åta sig jämkningsskyldigheten. Om konkursboet inte gör detta skall jämkningsskyldigheten utlösas av konkursbeslutet och statens fordran på jämkad ingående skatt skall kunna bevakas som en fordran i konkursen. Om konkursboet åtar sig jämkningsskyldigheten skall det jämkade beloppet ändras i konkursgäldenärens redovisning. Konkursgäldenären skall dock alltid jämka belopp som hänförs till en ändrad användning som skett under tiden fram till konkursutbrottet.

Utredningens förslag: Överensstämmer huvudsakligen med regeringens förslag. Utredningen har dock inte föreslagit någon senaste tidpunkt för när konkursboet skall åta sig jämkningsskyldigheten. Utredningen synes dock ha ansett att detta måste ske vid konkursutbrottet. För-

slaget att konkursboet skall kunna avvakta tills det överlåter fastigheten har tillkommit på initiativ av *Konkursförvaltarkollegiernas förening*.

Remissinstanserna: *Konkursförvaltarkollegiernas förening* har påtalat att den ordning som utredningen föreslår, dvs. att konkursboet vid konkursutbrottet måste besluta om det skall överta jämkningsskyldighet eller ej är olycklig. Beslutet är vid denna tidpunkt beroende av den framtida förvärvarens skattskyldighet och det vet konkursboet ingenting om vid konkursutbrottet. Dessutom kan det under pågående konkurs tillkomma fastigheter som konkursboet vid konkursutbrottet inte kände till.

Skälen för regeringens förslag: I ML finns vissa bestämmelser som reglerar förhållandena då en skattskyldig försätts i konkurs. Om en skattskyldig har försätts i konkurs gäller enligt 6 kap. 3 § ML att konkursboet är skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. I 13 kap. 10 och 21 §§ ML anges att en skattskyldig, som har försätts i konkurs skall redovisa respektive göra avdrag för viss skatt för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades. Enligt 13 kap. 28 a § ML gäller beträffande jämkning att avdrag som gjorts för ingående skatt i de fall som avses 8 kap. 16 a–16 f §§ skall jämkas första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats eller avyttring inträffat.

Det finns också vissa särskilda bestämmelser som gäller då frivillig skattskyldighet föreligger. I 9 kap. 5 § femte stycket första meningen ML regleras det fallet att en återföringsgrundande händelse inträffar efter det att en fastighetsägare försätts i konkurs. Den ingående skatt som fastighetsägaren gjort avdrag för, och som hänför sig till tid före konkursbeslutet, skall då återföras i fastighetsägarens redovisning. Återföringen skall enligt 13 kap. 28 § andra stycket göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Frågan om hur statens fordran på återförd mervärdesskatt skall betraktas när fastighetsägaren försätts i konkurs har varit föremål för bedömning såväl i lagstiftningsarbetet som i domstolar. Den nuvarande regleringen i 9 kap. 5 § femte stycket och 13 kap. 28 § ML infördes efter en dom från Regeringsrätten (RÅ 1993 ref. 78). I domen konstaterade Regeringsrätten att redovisningsskyldigheten enligt de då gällande reglerna inträdde när fastighetsförsäljningen ägde rum och att vid den tidpunkten konkursboet var skattskyldigt. Statens skattefordran blev därigenom en massafordran. Detta skulle emellertid bl.a. kunna leda till att konkursboet måste försättas i konkurs. För att förhindra ett sådant resultat genomfördes en lagändring i 9 kap. 5 § femte stycket och i 13 kap. 28 § andra stycket ML vars syfte var att statens fordran på återföring av skatt skulle klassificeras som en konkursfordran. Högsta domstolen fann därefter i rättsfallet NJA 1997 s. 787 att skyldighet att återföra gjorda avdrag uppkom först genom fastighetsförsäljningen, att det inte förelåg skäl att anse att en villkorad fordran skulle föreligga före återföringsskyldighetens inträde och att statens fordran måste anses ha uppkommit först efter konkursbeslutet. Även om avsikten med ändringarna i 9 kap. 5 § ML varit att klassificera statens fordran på återförd mervärdesskatt som en konkursfordran, ansåg domstolen att detta inte kommit till uttryck i lagstiftningen. Ändringarna fick i stället den konsekvensen att statens fordran var en fordran mot

gäldenären som uppkommit först efter konkursen och som därför varken kunde göras gällande mot konkursboet som massafordran eller medföra utdelning i konkursen som konkursfordran.

Regeringen har föreslagit att återföringsreglerna skall slopas och ersättas av bestämmelser om jämkning (se avsnitt 7.3.1). Om inte konkursboet automatiskt på grund av bestämmelsen i 6 kap. 3 § blir skattskyldigt den verksamheten som konkursgäldenären bedrivit skall det även i fortsättningen vara möjligt för ett konkursbo att med stöd av föreslagna 9 kap. 1 § ansöka om att få bli frivilligt bli skattskyldigt. Konkursgäldenären bör vara skyldig att jämka ingående skatt vid konkursutbrottet. Det bör dock vara möjligt för konkursboet att undvika denna effekt genom att boet förklarar att det åtar sig jämkningsskyldighet.

Ett konkursbo kan å andra sidan undvika jämkningsskyldigheten genom att inte överta den från konkursgäldenären. Om konkursboet dock åtar sig jämkningsskyldigheten har boet i sin tur möjlighet att vid en försäljning som genomförs av konkursförvaltaren föra över skyldigheten till förvärvaren. I en situation där en sådan överföring inte kan göras får konkursboet som en följd av överlåtelsen jämka hela den återstående skatten vid ett enda tillfälle (se avsnitt 7.3.4).

Om konkursförvaltaren inte är beredd att åta sig jämkningsskyldigheten blir konkursgäldenären i och med konkursbeslutet skyldig att jämka hela den återstående skatten vid ett enda tillfälle (se avsnitt 7.3.4). Regeringen anser inte att det finns skäl att i det fallet inta en annan ståndpunkt än den som låg bakom införandet av de nuvarande bestämmelserna i 13 kap 28 § andra stycket, dvs. att statens fordran på skatt på grund av jämkningen bör få göras gällande i konkursen som en konkursfordran. Enligt 5 kap. 1 § konkurslagen (1987:672) får en fordran som regel göras gällande i konkurs endast om den uppkommit innan konkursbeslutet meddelades. Eftersom en fordran på grund av jämkning i det aktuella fallet uppkommer på grund av konkursbeslutet kan inte hävdas att den uppkommit dessförinnan. För att uppnå resultatet att fordringen får göras gällande i konkursen som en konkursfordran krävs en särskild föreskrift härom. Den kan lämpligen utformas så att statens fordran på återföring av mervärdesskatt på grund av jämkning får, om den uppkommer då gäldenären försätts i konkurs, göras gällande i konkursen utan hinder av 5 kap. 1 § konkurslagen. Bestämmelsen bör tas in i mervärdesskattelagen i anslutning till bestämmelsen om jämkning, se föreslagna 8 a kap. 4 § andra stycket. I enlighet med vad Lagrådet anfört bör en följdändring göras i 5 kap. 1 § konkurslagen.

Som *Konkursförvaltarkollegiernas förening* har påtalat är det inte möjligt för konkursboet att vid konkursutbrottet veta om det bör åta sig jämkningsskyldigheten eller ej. Om konkursboet inte åtar sig skyldigheten kan det inträffa att det senare säljer fastigheten till en skattskyldig förvärvare som i sin tur skulle kunnat åta sig jämkningsskyldigheten. Detta leder till att staten i konkursen får bevaka en fordran på skatt som inte borde ha uppstått eftersom fastigheten hela tiden används av skattskyldiga subjekt. Om istället konkursboet åtar sig skattskyldigheten men säljer till en skattefri förvärvare, måste konkursboet jämka skatten vid ett tillfälle på grund av överlåtelsen. Då uppstår en sådan massafordran som

av skäl som redogjorts för ovan inte är önskvärd. Konkursboet bör därför få avvakta med att åta sig jämkningsskyldigheten tills skattskyldigheten hos förvärvaren kan fastställas. En bestämmelse med denna innebörd bör tas in i förslagna 8 a kap. 13 §. Den jämkning som gjorts av konkursgäldenären får därefter ändras i efterhand. Likaså får eventuell jämkning som konkursboet gjort eller borde ha gjort justeras i efterhand. Detta bör reglernas genom ett tillägg i 13 kap. 28 a §.

7.4 Redovisningsfrågor

Regeringens förslag: Fastighetsägare som har en redovisningsperiod som inte är helt beskattningsår skall jämka på grund av överlåtelse av fastighet i den andra redovisningsperioden efter den då ändringen skett. Fastighetsägare skall vid ansökan om frivillig skattskyldighet som beviljats honom från ansökan, redovisa den utgående och ingående skatt som uppkommer mellan ansökningsdagen och beslutsdagen i den första redovisningsperioden efter beslutet. Vid förvärv av fastighet skall fastighetsägaren styrka sin rätt till avdrag för den tidigare ägarens ingående skatt avseende ny-, till- eller ombyggnad med en av överlåtaren utfärdad handling. Även vid övertagande av jämkningsskyldighet skall överlåtaren utfärda en med faktura jämförlig handling som förvärvaren skall bevara i sina räkenskaper och som skall ligga till grund för framtida jämkning. Om den ingående skatten förändras efter utfärdandet av handlingen skall överlåtaren utfärda en kompletterande handling. Underlaget för att kunna fullgöra jämkningsskyldighet skall bevaras under minst sju år efter utgången av det kalenderår under vilket korrigeringsstiden löpt ut.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag. Förslaget om den kompletterande handlingen har tillkommit på initiativ av Riksskatteverket.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* påtalar problem som kan uppstå vid överlåtelse av fastighet på grund av att överlåtarens ingående skatt ändras efter överlåtelsen, exempelvis genom att faktura inkommer efter överlåtelsen eller att den ingående skatten ändras genom omprövning. Verket anser att överlåtaren i dessa fall bör vara skyldig att utfärda en kompletterande handling.

Skälen för regeringens förslag: *Sveriges Fastighetsägareförbund* har till utredningen påtalat att fastighetsägare med en omsättning understigande en miljon kr bör kunna få redovisa mervärdesskatten årsvis.

Enligt 10 kap. 31 § skattebetalningslagen (1997:483, SBL) skall den som bedriver verksamhet där beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration och kontrolluppgifter och som inte är handelsbolag eller gruppchef redovisa mervärdesskatten en gång per år i självdeklara-

tionen, om inte skattemyndigheten beslutat annat enligt 11 § i samma kapitel. Sistnämnda bestämmelse stadgar att skattemyndigheten skall besluta om redovisning i skattedeklaration om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Beslutet gäller hela beskattningsår. Enligt 13 § skall en skattedeklaration lämnas för varje redovisningsperiod. En redovisningsperiod omfattar enligt 14 § en kalendermånad. Bestämmelsen i 11 § SBL överflyttades från 14 kap. 3 § andra stycket andra och tredje meningarna ML i samband med skattebetalningslagens tillkomst. I propositionen till skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100 s. 568) angavs att särskilda skäl kan anses finnas då skattemyndigheten fattat beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler. Det främsta skälet till att regeringen gjorde detta uttalande i propositionen torde vara den tillämpning av bestämmelsen som rekommenderats av Riksskatteverket (RSV) och som kommit till uttryck i RSV:s handledningar sedan lång tid tillbaka. I Handledning för mervärdesskatt 1999 s. 212 uttalas beträffande 10 kap. 11 § SBL att RSV, främst med hänsyn till återföringsbestämmelserna, anser att sådana särskilda skäl föreligger beträffande den frivilliga skattskyldigheten.

Det främsta skälet till att redovisning i skattedeklaration har ansetts nödvändig vid frivillig skattskyldighet synes således vara de speciella reglerna om återföring av tidigare avdragen ingående skatt. Regeringen har som framgår av avsnitt 7.3.1 föreslagit att dessa bestämmelser skall slopas för att fullt ut ersättas med jämningsreglerna. Regeringen har även föreslagit att den nye ägaren skall överta överlåtarens jämningskyldighet om inte parterna avtalat annat. Det torde med det föreslagna systemet därför sällan bli aktuellt att mervärdesskatt skall återbetalas till staten i någon större omfattning vid överlåtelser av fastigheter. Det kontrollbehov som tidigare förelegat torde genom den föreslagna regleringen ha minskat. Regeringen förutsätter att RSV vid utfärdande av riktlinjer för skatteförvaltningen tar frågan om redovisning vid frivillig skattskyldighet under förnyat övervägande. Någon lagstiftningsåtgärd för att åstadkomma en förändring i detta hänseende kan emellertid inte anses behövlig.

Enligt 13 kap. 28 a § ML skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användning ändrats eller avyttring inträffat. Det finns enligt regeringens mening inte anledning att, i de fall jämkning kommer i fråga vid överlåtelse av fastighet och då redovisningen trots vad som ovan sagts skall redovisas i skattedeklaration, låta jämkningen anstå till nästkommande räkenskapsår, särskilt inte i de fall då överlåtaren inte alls är skattskyldig efter överlåtelserna. I stället bör föreskrivas att jämkningen skall göras i den andra redovisningsperioden efter den då ändringen skett.

I avsnitt 7.1.3 har föreslagits att frivillig skattskyldighet skall kunna börja gälla när ansökan inkommer till skattemyndigheten. Skattemyndighetens hantering av en sådan ansökan kan komma att kräva viss tid, särskilt om ansökningen inte utan kompletteringar kan läggas till grund för ett beslut. Den fråga som då uppkommer är vad som skall gälla i fråga om utgående och ingående skatt under tiden mellan ansökningsdagen och beslutsdagen. I fråga om fastighetsägarens ingående skatt torde det vara

möjligt att i den första redovisningen efter beslutet dra av den skatt som belöper på tiden från ansökningsdagen och den ytterligare skatt som kan vara avdragsgill enligt bestämmelserna om retroaktiv avdragsrätt. När det gäller den utgående skatten, dvs. skatten på hyresbeloppen, bör i princip gälla att rätten att debitera sådan skatt uppkommer först när beslutet om skattskyldighet har meddelats. Det får därför, utan några konsekvenser i form av skattetillägg eller andra avgifter, godtas att en fastighetsägare i den första redovisningen efter beslutet redovisar den utgående skatten på sådana hyror som uppburits efter ansökningsdagen men innan beslutet meddelades. En bestämmelse som detta bör införas i 13 kap. (28 b §).

Vid förvärv från någon som är skattskyldig skall avdragsrätten enligt 8 kap. 17 § ML styrkas genom faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap. Om avdragsrätten inte uppkommit direkt på grund av förvärvet eller överlåtaren inte är skattskyldig krävs specialbestämmelser. En sådan specialbestämmelse finns redan i 8 kap. 19 § ML beträffande avdrag för skatt på tidigare ägares uttag enligt 8 kap. 4 § 4 ML. På grund av förslag som regeringen givit i tidigare avsnitt föreligger behov av ytterligare specialbestämmelser. Även i de fall då en fastighetsägare förvärvar en fastighet och i samband med beslut om frivillig skattskyldighet därefter erhåller avdrag för av överlåtaren betald ingående skatt bör krävas att fastighetsägaren styrker avdraget med en med faktura jämförlig handling. I 11 kap. ML bör föreskrivas vad denna handling skall innehålla och att överlåtaren är skyldig att utfärda handlingen om förvärvaren begär det. Detsamma bör gälla då en ny fastighetsägare övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter avseende jämkning. I detta fall bör dock överlåtaren vara skyldig att utfärda handlingen oavsett om förvärvaren begär det eller inte. Den sistnämnda handlingen måste förvärvaren ha tillgång till under hela den tid som återstår av korrigeringstiden för att ha ett underlag vid jämkning. Beträffande skyldigheten att bevara underlaget för att kunna fullgöra jämkningen under minst sju år efter utgången av det kalenderår under vilken korrigeringstiden löpt ut, se avsnitt 7.3.6.

Regeringen instämmer i *Riksskatteverkets* uppfattning att det bör införas regler om en kompletterande handling i det fall då förhållandena har ändrats efter överlåtelsen. I handlingen skall noteras all den ingående skatt som den tidigare ägaren betalat oavsett om denne dragit av den eller inte. Om omprövning av skattskyldigheten sker efter överlåtelsen så förändras också rätten till avdrag för ingående skatt. I detta fall måste det komma till förvärvarens kännedom. Även i det fall då en faktura inkommer efter överlåtelsen och den inte skall hänföras till den tid då förvärvaren innehaft fastigheten måste uppgifterna i den ursprungliga handlingen ändras genom en kompletterande handling.

7.5 Förfarandet

Regeringens förslag: En särskild anmälan för registrering skall göras av den som begär att frivilligt bli skattskyldig. Ansökan om frivillig skattskyldighet skall, förutom då fastighetsägaren, bostadsrättshavaren eller hyresgästen för första gången ansöker om frivillig skattskyldighet, göras när den frivilliga skattskyldigheten skall omfatta fler lokaler än vad som avsågs i det ursprungliga beslutet. Skattemyndigheten skall efter varje sådan ansökan fatta beslut som skall tillställas sökanden. Om sådant beslut inte är fattat får skattepliktig uthyrning inte förekomma.

Vid överlåtelse av en fastighet krävs en ansökan av den tidigare och den nye fastighetsägaren för att skattskyldigheten skall upphöra vid överlåtelsen. Om någon förändring av skattskyldigheten inte sker vid överlåtelsen skall överlåtelsen anmälas till skattemyndigheten. Om skattskyldigheten upphör på grund av att fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i egen verksamhet eller för bostadsändamål samt då byggnaden brinner ned eller förstörs av annan orsak skall även detta anmälas till skattemyndigheten. Om frivillig skattskyldighet har meddelats fastighetsägare redan under uppförandet av en byggnad kan skattemyndigheten fram till dess att skattepliktig uthyrning föreligger besluta att medgiven skattskyldighet skall upphöra.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att ett särskilt beslut om frivillig skattskyldighet för den nye ägaren alltid skall fattas vid onerös överlåtelse av fastighet. En ny ägare till en fastighet som är föremål för skattepliktig uthyrning föreslås kunna bli skattskyldig från tillträdesdagen om ansökan om skattskyldighet görs före denna dag eller senast inom 14 dagar därefter, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig. Om förvärvaren inte är skattskyldig krävs att beslut fattas före tillträdet för att skattskyldigheten skall kunna inträda vid tillträdet. I övrigt överensstämmer utredningens förslag med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* förordar att registrering enbart bör ske på fastighetsägarnivå eller i andra hand på fastighetsnivå, inte på lokalnivå. Verket anser att det bör ankomma på fastighetsägaren själv att ordna sin bokföring på ett sätt så att den kan tjäna som underlag för redovisning av skattskyldighetens omfattning, jämkning och avdragsrätt. Alternativt föreslår verket en dispensordning för fastighetsägare med ett omfattande fastighetsbestånd som ger dessa en rätt att avvika från ansökningsförfarandet. Verket föreslår vidare att fastighetsägarens anmälningskyldighet bör sanktioneras. *Länsrätten i Skåne län* påtalar att utredningens förslag till ansökningsförfarande vid överlåtelser ställer alltför höga krav på den tilltänkte förvärvaren. Domstolen anser att förvärvaren bör få längre tid att ansöka om skattskyldighet i de fall då skattskyldigheten skall börja gälla från tillträdet. Domstolen anser vidare att en förvärvare som inte är frivilligt skattskyldig innan överlåtelsen borde om-

fattas av samma förfarande som den som redan är frivilligt skattskyldig för annan uthyrning vid överlåtelsen. *Länsrätten i Stockholms län* föreslår att det borde räcka att den nye fastighetsägaren ansöker före tillträdet för att skattskyldighet skall kunna börja gälla från denna tidpunkt, dvs. skattemyndighetens beslut bör ej vara avgörande. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att utredningens förslag kan leda till att de ekonomiska effekterna blir avsevärda om ansökan om skattskyldighet kommer in till skattemyndigheten för sent. Föreningen föreslår att tidsfristen skall utvidgas och att ansökningsdatum – inte beslutsdatum – alltid skall vara avgörande för när jämkningsskyldighet kan uppkomma.

Skälen för regeringens förslag: Enligt nuvarande bestämmelser gäller skyldigheten att betala skatt för skattepliktig fastighetsuthyrning endast om skattemyndigheten beslutat om detta (3 kap. 3 § andra stycket och 9 kap. 1 § ML). Någon närmare reglering av beslutsförfarandet och registrering finns inte längre i ML utan har överförts till skattebetalningslagen.

I 3 kap. 1 § 2 och 3 SBL stadgas bl.a. att skattemyndigheten skall registrera den som är skattskyldig enligt ML och den som är grupp-huvudman. När det gäller den frivilliga skattskyldigheten uppstår skattskyldigheten genom skattemyndighetens beslut. Av 3 kap. 2 § första stycket SBL framgår vidare att den som skall registreras enligt 1 § skall anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten. Om någon driver flera verksamheter som medför skattskyldighet för mervärdesskatt, skall denne enligt andra stycket göra en anmälan för varje verksamhet. Frivillig skattskyldighet för uthyrning har ansetts vara en särskild verksamhet för vilken en separat registreringsanmälan skall göras. Registreringsanmälan bifogas ansökan om frivillig skattskyldighet. Något skäl att ändra på detta förhållande har inte framkommit. Även i fortsättningen skall en registreringsanmälan bifogas ansökan om frivillig skattskyldighet. Så länge den som frivilligt har blivit skattskyldig driver en verksamhet som omfattas av ett beslut om skattskyldighet skall registreringen kvarstå.

Enligt den praxis som utvecklats kring den frivilliga skattskyldigheten behöver en fastighetsägare endast lämna en registreringsanmälan, men måste på särskild blankett lämna uppgift för varje taxeringsenhet som skall omfattas av skattskyldigheten. På den särskilda blanketten skall upplysningar ges om bl. a. hyresgästens status. Om den skattskyldige vill utvidga skattskyldigheten till att omfatta ytterligare lokaler skall ny begäran lämnas till skattemyndigheten. Skattemyndigheten fattar särskilt beslut om skattskyldighet för varje begäran.

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. Sedan en sådan ansökan beviljats skulle ingen ytterligare ansökan eller anmälan från den skattskyldige behöva göras om han vill utsträcka sin skattepliktiga uthyrning till andra fastigheter.

Det finns dock vissa särskilda omständigheter som bör beaktas. Den frivilliga skattskyldigheten ligger som beteckningen antyder främst i fastighetsägarnas intresse. Det kan därför tänkas vara lockande för en del fastighetsägare att dra nytta av de fördelar skattskyldigheten erbjuder, främst rätten till avdrag för ingående skatt, men slippa den mindre attraktiva skyldigheten att betala utgående skatt eller att jämka ingående skatt. Även om detta kan sägas gälla även då obligatorisk skattskyldighet föreligger är det enligt regeringens mening befogat att ställa särskilda krav när det är fråga om frivillig skattskyldighet.

Därtill kommer vissa andra kontrollaspekter. Tidsbegränsade jämningsregler skall finnas för korrigerande avdrag för ingående skatt. Det skall också vara möjligt att vid överlåtelse av fastighet föra över överlåtarens latent jämningskyldighet till förvärvaren.

Det är av vikt för skattemyndigheten att den får vetskap om sådana omständigheter som är av betydelse i nu nämnda hänseenden. Den som frivilligt är skattskyldig bör därför vara skyldig att underrätta skattemyndigheten om att hans skattskyldighet skall utvidgas till att omfatta nya lokaler.

Det kan övervägas om det behövs en ny ansökan och ett nytt beslut eller om det räcker med en anmälan. En anmälan fyller i huvudsak ett informationsbehov. Det är inte lämpligt att knyta någon särskild rättsverkan till anmälan. I ett system med anmälan skulle den utvidgade skattepliktiga uthyrningen därför få påbörjas utan hinder av att anmälan föranlett någon åtgärd från skattemyndighetens sida. Med hänsyn till vikten av kontroll och ordning framstår det dock som lämpligare att sådana ändringar av den skattepliktiga uthyrningens omfattning som har betydelse för jämningskyldigheten och avdragsrätt bör göras beroende av att en ansökan om ändringen beviljas. Avdragsrätt kan inte ges förrän skattskyldighet inträtt och jämkning skall i vissa fall beräknas utifrån den tidpunkt då denna skyldighet uppstår.

De nyss nämnda tidsgränserna är av stor betydelse för funktionen av systemet med frivillig skattskyldighet. Någon avgörande skillnad i skattemyndighetens hantering av en ansökan jämfört med en anmälan behöver det inte bli.

Regeringen föreslår mot bakgrund av ovanstående att det alltid skall krävas en ansökan när fastighetsägaren vill låta ytterligare uthyrning av lokaler omfattas av skattskyldighet. Ansökan om frivillig skattskyldighet skall liksom hittills göras till den skattemyndighet som enligt 3 kap. 1 § SBL skall registrera den som är skattskyldig enligt ML.

När en byggnad brinner ner eller förstörs av annan orsak och då fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i egen verksamhet eller för bostadsändamål bör fastighetsägaren åläggas att göra en anmälan till skattemyndigheten. I detta fall upphör skattskyldigheten direkt på grund av lag varför en ansökan skulle vara verkningslös.

Regeringen har i motsats till utredningen föreslagit att den nye ägaren skall inträda i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt mervärdesskattelagen. Något särskilt beslut om skattskyldighet för den nye fastighetsägaren kommer i normalfallet inte att fattas. Med denna reglering bortfaller de problem som de båda länsrätterna och

Föreningen Auktoriserade Revisorer påpekat. Regleringen motsvarar i denna del den av Riksskatteverket föreslagna dispensordningen. Mot bakgrund av den särskilda regleringen om jämkningsskyldigheten (se avsnitt 7.3.5) vid överlåtelser anser dock regeringen att det är viktigt att även detta förhållande kommer till skattemyndighetens kännedom. Båda fastighetsägarna bör därför åläggas att till skattemyndigheten anmäla att överlåtelse har ägt rum. Det är emellertid inte nödvändigt att detta sker omedelbart vid överlåtelsen och inte heller separat vid varje fastighetsöverlåtelse. Regeringen avser att genom ett bemyndigande i mervärdesskatteförordningen (1994:223) uppdra åt Riksskatteverket att utforma de närmare föreskrifter som behövs för anmälningsskyldigheten.

Regeringen har i avsnitt 7.1.2 föreslagit att skattskyldighet skall kunna medges redan under uppförandet av en byggnad om sökanden kan visa att han har för avsikt att hyra ut lokalerna när byggnaden färdigställts. Om det under tiden byggnadsarbetena pågår framkommer att fastighetsägaren har ändrat planerna och inte längre har för avsikt att hyra ut lokalerna eller något annat inträffar som visar att det inte längre är aktuellt med en framtida uthyrning bör skattemyndigheten kunna besluta att skattskyldigheten skall upphöra. Detta bör skattemyndigheten kunna göra även om tiden för omprövning till den skattskyldiges nackdel har gått ut enligt 21 kap. 8 § skattebetalningslagen. Beslutet bör dock inte ha retroaktiv verkan. Jämkning bör ske på grund av att skattskyldigheten upphör. Bestämmelser om detta bör föras in i föreslagna 9 kap. 6, 10, och 11 §§.

7.6 Upplåtelse av terminalanläggning

Regeringens förslag: Undantaget för skatteplikt för upplåtelse av fastighet skall inte omfatta upplåtelse av terminalanläggning till trafikoperatörer för tåg- och busstrafik.

Skälen för regeringens förslag: *Statens järnvägar* (SJ) har yrkat att det i ML införs en bestämmelse om att upplåtelse av terminalanläggning för tåg- och busstrafik är skattepliktig. Bakgrunden till denna begäran är att de av SJ förvaltade terminalanläggningarna för persontrafik med tåg och buss (järnvägsstationer, resecentrum) alltmer kommer att upplåtas till andra trafikoperatörer. Dessa operatörer utnyttjar samma utrymmen för sin verksamhet och SJ debiterar stationsavgifter i proportion till respektive operatörs nyttjande av terminalanläggningarna. Om upplåtelse inte anses vara skattepliktiga kommer de investerings- och driftskostnader som föranleds av upplåtelse att belasta trafikoperatörerna som en del av stationsavgiften. Riksskatteverket har tillstyrkt den begärda ändringen.

Som tidigare framgått undantar sjätte direktivet uthyrning av fast egendom från skatteplikt. I artikel 13 B b) i direktivet ges emellertid medlemsstaterna en rätt att begränsa detta undantag och låta viss uthyrning omfattas av skatteplikt. I 3 kap. 2 § ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt vid upplåtelse av fastighet. Den tjänst som SJ skall tillhandahålla trafikoperatörerna består av att trafikoperatörerna själva och

även deras resenärer får tillgång till terminalanläggningarna. Enligt regeringen måste detta tillhandahållande anses innefatta sådan upplåtelse av fastighet som avses i 3 kap 2 § ML. Eftersom denna upplåtelse sker mellan två skattepliktiga subjekt bör den vara skattepliktig för att inte inlåningseffekter skall uppstå. Om trafikoperatörer inte ges rätt att dra av ingående skatt på ersättning för upplåtelsen kan detta komma att belasta trafikanterna.

7.7 Övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Frivillig skattskyldighet som vid ikraftträdandet gäller enligt de äldre bestämmelserna fortsätter att gälla enligt de nya bestämmelserna utan krav på ansökan eller beslut. Återföringsbestämmelserna slopas vid ikraftträdandet för de fastigheter som omfattas av återföringsskyldighet enligt de äldre bestämmelserna och ersätts i vissa fall av en jämkningsskyldighet.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Det är enligt regeringens mening angeläget att övergången till de nya bestämmelserna sker så smidigt som möjligt. Äldre och nya bestämmelser bör så litet som möjligt tillämpas parallellt i samband med övergången. Om den ingående skatt som hänförs till olika fastigheter med samma ägare eller olika delar av en viss fastighet skall korrigeras enligt olika ordningar leder detta till en ökad administrativ belastning för både fastighetsägare och skattemyndigheter. Utredningen förordar därför att vad som inträffar efter ikraftträdandet inte skall medföra krav på återföring av skatt. För att inte omotiverade skattelättnader skall uppstå i dessa fall bör under vissa förutsättningar jämkningsskyldighet istället för återföringsskyldighet inträda.

I det fall fastighetsägaren förvärvat fastigheten för mer än sex år sedan och inte utfört någon ny-, till- eller ombyggnad under de senaste sex åren föreligger enligt de nuvarande bestämmelserna ingen jämkningsskyldighet. Detta gäller oavsett om fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet eller ej. De nya bestämmelserna skall inte medföra någon ändring på denna punkt. Om fastigheten eller ny-, till- eller ombyggnad förvärvats inom sex år före ikraftträdandet föreligger däremot jämkningsskyldighet enligt de nuvarande bestämmelserna. Denna skyldighet bör gälla även enligt de nya bestämmelserna.

Om fastighetsägaren har blivit frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastigheten för mer än sex år sedan föreligger inte någon återföringsskyldighet enligt de nuvarande bestämmelserna. Jämkningsskyldighet enligt de nya bestämmelserna bör inte heller föreligga. I det fall däremot då fastighetsägaren har blivit frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastigheten för mindre än sex år sedan föreligger idag återföringsskyldighet och efter ikraftträdandet bör jämkningsskyldighet föreligga.

I det fall en fastighetsägare erhållit avdragsrätt med stöd av intyg enligt nuvarande bestämmelsen i 9 kap. 3 § första stycket 2 ML bör även denna mervärdesskatt jämkas om användningen av fastigheten ändras eller fastigheten avyttras efter ikraftträdandet men inom sex år från det att han blev skattskyldig.

Beträffande övergångsbestämmelser i övrigt kan följande framhållas.

Frivillig skattskyldighet som gäller enligt de äldre bestämmelserna vid ikraftträdandet bör fortsätta att gälla enligt de nya bestämmelserna utan några krav på ansökan eller beslut.

Vad som utgör investeringsvaror bör avgöras enligt de bestämmelser som gäller då förvärvet sker.

Sloandet av återföringsbestämmelserna i 9 kap. 5 och 6 §§ kräver att jämningsregler i stället görs tillämpliga. Återföringstiden ersätts av korrigeringsstid. För närvarande gäller en korrigeringsstid om sex år för investeringsvaror som utgör fastighet. Detta bör även i fortsättningen gälla för investeringsvaror som förvärvats före ikraftträdandet.

Vidare bör de äldre bestämmelserna om jämkning och återföring gälla då en fastighet överlåtits före ikraftträdandet och de nya jämningsbestämmelserna tillämpas då överlåtelse sker efter ikraftträdandet. Sker t.ex. en överlåtelse av en fastighet före ikraftträdandet, som innebär att en återföring skall ske enligt nuvarande 9 kap. 5 §, bör äldre bestämmelser i t.ex. 9 kap. 3 och 4 § om avdragsrätt för ny ägare gälla även om avdragsrätten inte inträder förrän efter ikraftträdandet.

De nya bestämmelserna om konkurs bör tillämpas i det fall konkursbeslut meddelas efter ikraftträdandet.

7.8 Ikraftträdande

Regeringens förslag: Lagändringarna i mervärdesskattelagen och följdändringarna till dessa skall träda i kraft den 1 januari 2001. Skatteplikt för upplåtelse av terminalanläggning skall dock börja tillämpas redan den 1 juli 2000. Ändringen i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 16 § IL skall träda i kraft den 1 juli 2000, men tillämpas på överlåtelser från och med den 30 mars 2000.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att lagarna skall träda i kraft den 1 juli 2000.

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund* har hemställt om att förslaget om övertagande av jämningskyldighet bör träda i kraft snarast möjligt. *Statens Järnvägar* har begärt att förslaget om skatteplikt för upplåtelse av terminalanläggning skall börja gälla redan den 1 juli 2000.

Skälen för regeringens förslag: Det förslag till ändringar av jämningsystemet som nu föreslås av regeringen är mycket komplext. Bestämmelserna har samband med varandra på ett sätt som gör det mycket svårt att bryta ut någon del av systemet att börja gälla före övriga bestämmelser. Det nya regelsystemet är också i stora delar olikt det som nu gäller. Det är därför nödvändigt att skattemyndigheterna och fastighets-

ägarna får tillräckligt med tid att mellan riksdagsbeslut och ikraftträdande anpassa sig till den nya regleringen. Riksdagen kan tidigast under sen-våren 2000 anta de nya bestämmelserna. Ett ikraftträdande den 1 juli 2000 är därför inte lämpligt. Reglerna bör istället träda i kraft vid en senare tidpunkt, förslagsvis den 1 januari 2001. För ett ikraftträdande vid den tidpunkten talar den omständigheten att den nya inkomstskattelagen, som trätt i kraft den 1 januari 2000, skall börja tillämpas vid 2002 års taxering. De justeringar som bör göras inkomstskatterättsligt med anledning av förslagen kan då göras direkt i inkomstskattelagen utan mellanperiod med ändringar i kommunalskattelagen.

SJ har begärt att förslaget till införande av skatteplikt vid upplåtelse av terminalanläggning bör träda i kraft redan den 1 juli 2000. Skälet till detta är att de omstruktureringar som krävs för att SJ skall kunna upplåta anläggningarna till andra trafikoperatörer redan har påbörjats. Praktiska skäl talar för att ikraftträdandet av denna bestämmelse i 3 kap. 3 § första stycket sker vid samma tidpunkt som ändringarna i andra stycket i samma paragraf. Regeringen föreslår istället att den föreslagna regeln i 3 kap. 3 § första stycket 12 skall ges tillämplighet redan från 1 juli 2000.

7.9 Följdändringar

Regeringens förslag till ändringar i ML medför behov av följdändringar i bl.a. skattebetalningslagen, inkomstskattelagen och konkurslagen. Dessa ändringar behandlas i författningskommentaren.

Regeringen avser att återkomma med förslag om korrigeringar av inkomstbeskattningen med anledning av de ändrade jämningsreglerna och reglerna om retroaktivt avdrag för ingående skatt med sikte på ett ikraftträdande vid samma tidpunkt som dessa regler träder i kraft.

8 Ekonomiska konsekvenser

Enligt regeringens mening innebär förslagen förenklingar vid den praktiska och administrativa hanteringen av den frivilliga skattskyldigheten. Även om förenklingarna inte når den nivå som utredningen föreslagit bör vissa besparingar kunna ske i form av frigjorda resurser, i vart fall sedan skattemyndigheterna tillämpat de nya rutinerna under en tid. Dessa resurser kan användas för förbättrad kontroll av verksamheten.

Ett av regeringens förslag innebär att det, om särskilda skäl föreligger, skall vara möjligt för en fastighetsägare att bli frivilligt skattskyldig redan medan en byggnad avsedd för uthyrning uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad. Detta förslag innebär att den ingående skatten på byggnaden blir avdragsgill vid en tidigare tidpunkt än som gäller idag. I vilken mån detta också leder till någon förskjutning av inbetalningarna av mervärdesskatt är dock osäkert. Nuvarande regler innebär nämligen att fakturering av en byggnads- eller anläggningsentreprenad får anstå till dess slutfaktura ställs ut, vilket enligt 13 kap. 14 § ML gäller som en huvudregel också då betalning sker i förskott eller a conto. De

periodiseringseffekter som kan uppstå på grund av förslaget i denna del är svåra att beräkna, men förväntas endast ge upphov till försumbara budgetmässiga konsekvenser för staten och den offentliga sektorn.

Ett annat av regeringens förslag, som också innebär den största förändringen av systemet kring den frivilliga skattskyldigheten, är att återbetalningsreglerna slopas och ersätts av jämningsregler. Detta förslag väntas inte ge upphov till några budgetmässiga konsekvenser för staten eller den offentliga sektorn. Inte heller ger övriga förslag några sådana konsekvenser.

Konsekvenserna för fastighetsägarnas del av den föreslagna regleringen består främst av minskade hanterings- och administrationskostnader. I detta ligger även förenklingar av systemet som underlättar för fastighetsägarna att kunna följa reglerna. Sistnämnda är av särskilt betydelse för de mindre fastighetsägarnas möjligheter att hantera systemet.

En första förenkling som föreslås är att även en mervärdesskattegrupp skall ges möjlighet registrera sig för fastighetsuthyrning. Förändringar inom gruppen kommer härigenom inte att påverka skattskyldigheten vilket innebär förenklingar för de företag som ingår i gruppen.

Vidare slopas krav på ansökan i samband med överlåtelse av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet, om den nye fastighetsägaren tänker fortsätta att bedriva uthyrningsverksamheten i samma omfattning som den tidigare. Eftersom skattskyldigheten övergår automatiskt i och med tillträdesdagen riskerar den nye fastighetsägaren inte att försätta någon ansökningstid. De problem som nu kan uppkomma på grund av att den nye fastighetsägaren debiterar mervärdesskatt på hyrorna, utan att känna till att han är tvungen att ansöka om skattskyldighet, försvinner härigenom.

Den största förenklingen ger dock slopandet av ett av de båda systemen för att korrigera ingående skatt. Idag tvingas en fastighetsägare som omfattas av frivillig skattskyldighet att hantera två system för korrigering av ingående skatt. Nu föreslås att det s.k. återföringssystemet slopas för att fullt ut ersättas av jämningsregler. I återföringssystemet krävs att den tidigare fastighetsägaren återför och betalar in till staten all ingående skatt som denne dragit av. Om den tidigare ägaren betalar in skatten i rätt tid kan förvärvaren återfå skatten med stöd av ett av den tidigare ägaren utfärdat intyg. Denna hantering upphör helt i det föreslagna systemet. Inom jämningsreglerna föreslås istället att en möjlighet till överföring av jämningskyldighet införs. Detta innebär att det i normalfallen av fastighetsöverlåtelse inte kommer att krävas någon särskild åtgärd av fastighetsägarna som beror på mervärdesbeskattningen.

Förutom besparingar i hanteringskostnader innehåller förslaget också vissa delar som kan ge fastighetsägarna ekonomiska fördelar genom ökad möjlighet till skattskyldighet och ökad avdragsrätt. Således föreslås en utvidgad rätt till skattskyldighet under ny-, till- eller ombyggnad av en fastighet, vilket minskar fastighetsägarnas likviditetsförluster under en tid då fastigheten ännu inte ger några intäkter. Dessutom föreslås att även uthyrning till utländska företagare och till tredjehandshyresgäster skall kunna omfattas av frivillig skattskyldighet. Slutligen utökas rätten att

9 Författningskommentarer

9.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

2 kap. 7 §

I *tredje stycket* har tillagts att uttagsbeskattning av andra fastigheter som utgör tillgång i byggnadsrörelse, än sådana som utgör lagertillgångar, skall ske endast till den del fastigheten inte används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt. Tjänsterna skall således inte betraktas som uttag av tjänst till den del de hänför sig till lokaler som fastighetsägaren använder t. ex. som driftsbyggnader för sin byggnadsrörelse. Som framgått av avsnitt 7.2.2 tillämpas bestämmelsen i praktiken redan på detta sätt.

3 kap. 3 §

I paragrafens *första stycke* införs en ny punkt 12 med den innebörden att upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik skall vara skattepliktig. Undantaget behandlas i avsnitt 7.6. För att det inte skall råda någon tveksamhet om att det endast är upplåtelse till trafikoperatörer som skall omfattas anges detta uttryckligen. Bestämmelsen är således inte avsedd att träffa de delar av terminalanläggningar som hyrs av näringsidkare som bedriver annan skattepliktig verksamhet, exempelvis uthyrning till innehavare av pressbyråkiosker, restauranger, boklådor etc. För denna uthyrning gäller, liksom hittills, reglerna om frivillig skattskyldighet. Naturligtvis är inte heller regeln avsedd att träffa trafikanternas ersättning till trafikoperatören. Dessa tjänster är som helhet att betrakta som resetjänster.

Förändringen i *andra stycket* är främst föranledd av att fastighetsägaren nu skall ges rätt att låta den frivilliga skattskyldigheten omfatta uthyrning även till utländska företagare som har rätt till återbetalning mervärdesskatt i Sverige, dvs. uthyrning till dem som omfattas av 10 kap. 1 § ML (se vidare avsnitt 7.1.7). Tillägget ”ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap” är en följd av att regeringen nu vill förtydliga att även dessa subjekt skall ges möjlighet att hyra ut skattepliktigt (se vidare kommentaren till 9 kap. 1 § samt avsnitt 7.1.1. och 7.3.7)

I *andra stycket* har också förts in en hänvisning till bestämmelsen i 10 kap. 6 § i fråga om vilken uthyrning den frivilliga skattskyldigheten kan omfatta. Hänvisningen som tidigare fanns införd i fjärde stycket medför rätt för fastighetsägaren att låta den frivilliga skattskyldigheten även omfatta uthyrning till utländska beskickningar, karriärkonsulat i Sverige och vissa internationella organisationer. Ändringen är endast en redigering och medför ingen ändring i materiellt hänseende.

Ändringen i *tredje stycket 1* innebär att den frivilliga skattskyldigheten utökas till att omfatta även uthyrning till tredjehandshyresgäster. Andra-handshyresgäster kommer således att i fortsättningen kunna ansöka enligt 9 kap. 1 § om att bli frivilligt skattskyldiga för sin uthyrning (se vidare avsnitt 7.1.1). Den nya bestämmelsen i *tredje stycket 3* ger en fastighetsägare, ett konkursbo och en mervärdesskattegrupp möjlighet att vara frivillig skattskyldig redan under en tid då en byggnad uppförs eller genomgår omfattande byggnadsåtgärder. Det krävs dock att den uthyrningsverksamhet som skall bedrivas i fastigheten är avsedd att ske till hyresgäster som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 §. Dessutom uppställs i föreslagna 9 kap. 2 § särskilda krav som skall vara uppfyllda för att skattskyldighet skall kunna beviljas (se vidare kommentaren till 9 kap. 2 §). I förhållande till Lagrådets förslag till lagtext har av systematiska skäl införts orden "helt eller delvis" för att det klart skall framgå att även en del av en fastighet kan omfattas av frivillig skattskyldighet under tiden en byggnad uppförs eller genomgår till- eller ombyggnad. Se vidare kommentaren till avsnitt 7.1.2.

Ändringen i *fjärde stycket* är en följd av att det nuvarande fjärde stycket utgått och bestämmelsen istället förts in i andra stycket.

6 kap. 5 §

Paragrafen har upphävts. Den kan anses överflödigt eftersom en hänvisning till 9 kap. redan finns intagen i 1 kap. 2 § andra stycket.

8 kap. 1 §

Ändringarna är föranledda av att 9 kap. 3 § har fått ändrad lydelse. De särskilda bestämmelserna om avdrag vid frivillig skattskyldighet har införts i föreslagna 9 kap. 8 §. I upplysande syfte har tillagts att även särskilda jämningsregler som avser den frivilliga skattskyldigheten finns i 9 kap.

8 kap. 2 §

I paragrafen reglernas vad som utgör ingående skatt. Ett nytt *tredje stycke* har införts i paragrafen. Detta föranleds av de nya bestämmelserna om möjlighet för vissa förvärvare av fastigheter, bostadsrätter eller hyresrätter att överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. I dessa fall skall den skatt, som en förvärvare vid t.ex. ändrad användning måste jämka, anses som ingående skatt och motsvara överlåtarens ingående skatt på utgifter för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten, bostadsrätten eller hyresrätten.

I *fjärde stycket* har hänvisningen i första punkten till 9 kap. 3 § tagits bort på grund av att reglerna om avdrag för tidigare återförd skatt upphör att gälla. Den nya hänvisningen till 9 kap. 8 § andra stycket 2 avser det fallet då en skattskyldig förvärvar en nyuppförd fastighet som är belastad med mervärdesskatt på grund av att den tidigare ägaren inte varit skattskyldig under uppförandet. Den nye ägaren ges i dessa fall en avdragsrätt för den mervärdesskatt som belastar fastigheten. Den skatt som den nye ägaren får avdrag för blir genom bestämmelsen att anse som en

ingående skatt som den nye ägaren kan bli tvungen att jämka vid en senare ändrad användning eller avyttring.

Enligt en ny punkt 3 i fjärde stycket skall skatt på skattepliktiga uttag som avses i en ny bestämmelse i 4 § första stycket 6 utgöra ingående skatt. Det är här fråga om fastighetsägare som i sin byggnadsrörelse tillfört en fastighet tjänster genom uttag som är skattepliktiga enligt 2 kap. 7 § och som övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet. Genom att behandla skatten på uttagen som ingående skatt läggs grunden för den avdragsrätt som föreskrivs i 4 § första stycket 6 och för jämkning. Se vidare kommentarerna till de sist nämnda bestämmelserna och avsnitten 7.2.2. och 7.2.3.

8 kap. 4 §

I paragrafen har införts en ny punkt 6. Bestämmelsen ger en fastighetsägare en lagstadgad möjlighet att få avdrag för eller återbetalning av skatt som han tidigare redovisat på grund av uttag, om han börjar använda fastigheten i en verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning. Bestämmelsen kommenteras närmare i avsnitt 7.2.2. Jfr. även föreslagna 8 kap. 2 § fjärde stycket 3.

8 kap. 5 §

Ändringen är föranledd av bestämmelsen i den nya 20 §. Se vidare kommentaren till den bestämmelsen.

8 kap. 19 §

I tillägget föreskrivs att en med faktura jämförlig handling även krävs i det fall då en ny ägare medges skattskyldighet för uthyrning av fastighet och därigenom har rätt att dra av den skatt som den tidigare ägaren betalat men inte dragit av. Den nye ägaren måste styrka sin avdragsrätt med en sådan handling. De uppgifter som skall framgå av handlingen framgår av 11 kap. 5 d §.

8 kap. 20 §

Förvärvaren skall enligt 8 a kap.11–14 §§ i vissa fall överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka dennes ingående skatt. Eftersom förvärvaren enligt dessa bestämmelser har rätt att jämka även skatt som överlåtaren inte kunnat göra avdrag för skall förvärvaren styrka sitt avdrag med en av överlåtaren utfärdad handling som avses i 11 kap. 9 §. Trots att förvärvaren inte avser att göra något avdrag omedelbart vid förvärvet krävs att denne innehar handlingen i sin redovisning för att kunna fullgöra jämkning vid en eventuell framtida ändring av skattskyldigheten eller en överlåtelse av fastigheten.

8 a kap.

Kapitlet är nytt och innehåller regler om jämkning av avdrag för ingående skatt, bl.a. motsvarande de bestämmelser som nu finns intagna i 8 kap. 16 a–16 f §§. Lydelsen av dessa bestämmelser med hänvisning till paragrafer finns i vänsterspalten i lagtextförslaget.

8 a kap. 1 §

Avser bestämmelser som förts över från 8 kap. 16 a § första och fjärde styckena.

I bestämmelsen som nu finns intagen i första stycket har orden ”som gjorts” tagits bort för att markera att bestämmelsen även gäller i det fall då något avdrag tidigare inte gjorts men får göras på grund av att användningen ändras. Vidare har ordet ”avyttras” bytts ut mot ”överlåts” därför att bestämmelserna även gäller vid benefika överlåtelser. Se vidare avsnitt 7.3.5.

De övriga bestämmelserna i den upphävda 8 kap. 16 a § har tagits in i 2 §.

8 a kap. 2 §

Avser bestämmelser som förts över från 8 kap. 16 a § andra och tredje styckena.

Som närmare redogjorts för i avsnitt 7.3.2 föreslås ändringar i bestämmelserna om vad som skall anses som investeringsvaror. De viktigaste förändringarna är att bestämningen av vilka fastigheter som utgör investeringsvaror ändras och att beloppsgränserna uttrycks på annat sätt än tidigare.

Eftersom omsättning av fastigheter är undantagen från skatteplikt är det endast då ny-, till- eller ombyggnad gjorts som jämkning kan komma i fråga. Fastighetens anskaffningskostnad saknar däremot betydelse för jämningsreglernas tillämpning. Bestämmelsen som nu finns intagen i *första stycket 2* har ändrats för att bättre avspegla detta förhållande. Det är visserligen själva fastigheten som utgör en investeringsvara och vars avyttring eller ändrade användning medför att jämningsreglerna blir tillämpliga, men det är endast då ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten har skett och en förändring i användning eller ägande sker inom tio år från åtgärdernas färdigställande som eventuella avdrag för ingående skatt skall jämkas. Av prop. 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG framgår (sid. 188) att skälet till den nuvarande regleringen är att en fastighet vid avyttring kan vara belastad med mervärdesskatt vid exempelvis uppförande av byggnad. Även sådan skatt är emellertid att betrakta som mervärdesskatt på nybyggnadskostnader varför en särskild reglering inte är nödvändig.

Förvärv av byggnadsmaterial m.m. likställs i detta hänseende med upphandling av en tjänst som utförs av byggnadsföretag.

Genom att bestämmelserna om återföring slopas och helt ersätts av jämningsregler, kommer avdrag som gjorts för driftkostnader och andra löpande kostnader som inte är att betrakta som ny-, till- eller ombyggnadskostnader inte att ge upphov till krav på återbetalning eller jämkning. En fastighet upphör att vara en investeringsvara då tio år förflutit från det att ny-, till- eller ombyggnad utförts.

Även beloppsgränserna har ändrats. Det är inte längre anskaffningskostnadens storlek som avgör om en vara är en investeringsvara utan storleken av den ingående skatt som hänför sig till varan. För att skapa enhetlighet har beloppsgränserna ändrats i samtliga fall. Någon höjning av beloppsgränsen såvitt avser maskiner, inventarier och liknande an-

läggningstillgångar i bestämmelsen som nu återfinns i *första stycket 1* är inte avsedd. (Bortsett från att ändringen av ordet "överstiger" till "uppgår till minst" ger en kronas högre belopp.) Skatten har beräknats utifrån en normalskattesats om 25 %.

För fastigheter under *första stycket 2* höjs dock beloppet som sådant. Mervärdesskatt om 100 000 kr motsvarar vid en normalskattesats ett anskaffningsvärde om 400 000 kronor. Skälet till detta är att korrigeringsperioden för fastigheter ändras från 6 till 10 år. Om inte en ändring av beloppet görs medför den ändrade korrigeringsperioden att jämkning skall ske även i fall då den årliga jämkningen består av endast mindre belopp.

I den nya bestämmelsen i *första stycket 3* föreskrivs att även fastigheter som i byggnadsrörelse har tillförts tjänster som utgör skattepliktiga uttag skall anses som investeringsvaror. Detta gäller emellertid endast i två fall dels då en fastighet har överlåtits till någon som har rätt till avdrag för skatt som överlåtaren varit skyldig att redovisa på grund av uttag, dels då en fastighetsägare övergår från att använda en fastighet i byggnadsrörelse till att använda den i en annan verksamhet och ges rätt att dra av tidigare erlagd skatt för uttag. När fastighetens användning ändras (4 § första stycket 1) eller överlåtelse sker (4 § första stycket 5) skall den ingående skatt som fastighetsägaren dragit av enligt 8 kap. 4 § 4 och 6 jämkas. Beloppsgränsen är i detta fall kopplad till den avdragna skatten som motsvarar den skatt på uttag som redovisats av fastighetsägaren i byggnadsrörelsen. I detta belopp ingår också, i motsats till vad som gäller för övriga fastigheter, mervärdesskatt som belöper på kostnader för reparation och underhåll.

Liksom tidigare gäller dock enligt 5 § första stycket 1 att en ändring av användandet av en investeringsvara inte skall medföra jämkning av avdragen ingående skatt om ändringen föranleder uttagsbeskattning. Denna bestämmelse har enligt prop. 1994/95:57 tillkommit för att dubbelbeskattning skall undvikas i det fall då t. ex. en maskin förs över från en skattepliktig till en skattefri verksamhet. Detta medför såvitt gäller fastigheter att någon jämkning inte skall ske t.ex. i de fall då uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 3 kan komma ifråga på grund av att en fastighet överförs från en användning i byggnadsrörelsen till en användning i skattefri verksamhet.

I den nya bestämmelsen i *första stycket 4* föreskrivs att även bostadsrätter och hyresrätter är att betrakta som investeringsvaror om bostadsrättshavaren eller hyresgästen har tillfört en disponerad lokal varor och tjänster som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad. Liksom överlåtelse av fastigheter är överlåtelse av bostadsrätter och hyresrätter undantagen från skatteplikt. Överlåtelsen i sig medför således att jämkningsreglerna blir tillämpliga endast om ny-, till- eller ombyggnad har gjorts som är att hänföra till bostadsrätten eller hyresrätten. Jämkningsskyldig i dessa fall är hyresgästen eller bostadsrättshavaren. Se vidare kommentaren till 3 §.

När det gäller frivillig skattskyldighet som upphör finns i 9 kap. 13 § en särskild bestämmelse om fördelning av jämkningsskyldigheten i de fall då både fastighetsägaren och hyresgästen tillfört lokalen ny-, till- eller ombyggnad.

I en ny bestämmelse i *andra stycket* regleras det fallet att flera åtgärder på en fastighet har färdigställts under ett beskattningsår. Om skatten på varje åtgärd eller på någon eller några av dem understiger 100 000 kr krävs att åtgärderna läggs samman för att inte vissa investeringar skall falla utanför jämningsbestämmelserna. Även i det fall då flera åtgärder skett på en bostadsrätt eller en hyresrätt skall dessa åtgärder läggas samman, dock inte med de åtgärder som fastighetsägaren har tillfört enligt första stycket 2 och 3. En bostadsrättshavare eller en hyresgäst kan dock komma att bli jämningssskyldig även för mindre belopp som denne tillfört en fastighet, nämligen på grund av regleringen i 9 kap. 13 §. Se vidare kommentaren till den bestämmelsen och kommentaren till 8 a kap. 3 §.

Av den nya bestämmelsen i *tredje stycket* följer att verksamhetstillbehör vid tillämpningen av jämningsreglerna inte skall anses utgöra fastighet. Skatten på dessa tillbehör skall istället jämkas enligt reglerna för maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar. Detta innebär bl.a. att jämkning kan komma ifråga vid en fastighetsförsäljning, trots att fastigheten inte tillförts några sådana varor eller tjänster som avses i *första stycket* 2, nämligen om verksamhetstillbehör ingår i fastigheten och den ingående skatten på anskaffningskostnaden för någon av dessa överstiger 50 000 kr. Se vidare avsnitt 7.3.2.

8 a kap. 3 §

I paragrafen anges de bestämmelser i jämningsreglerna som gäller fastigheter och som även skall gälla hyresrätter och bostadsrätter. De anger när och hur jämkning skall ske. Bestämmelserna gäller dock endast under förutsättning att hyresrätten eller bostadsrätten är att anse som en investeringsvara enligt 2 § 4, dvs. att hyresgästen eller bostadsrättshavaren tillfört lokalen ny-, till- eller ombyggnad och skatten på dessa uppgår till minst 100 000 kr. Det är hyresgästen eller bostadsrättshavaren som skall jämka i dessa fall.

Även i de fall då fastighetsägaren genom regeln i 8 kap. 4 § 5 ”slussar” ingående skatt till en skattepliktig hyresgäst som ingår i samma koncern som hyresvärden skall hyresgästen jämka om denne överlåter bostadsrätten eller hyresrätten eller ändrar användning av lokalen så att skatteplikten ökar eller minskar.

Det är att märka att en hyresgäst eller bostadsrättshavare kan bli jämningssskyldig trots att inte hyresrätten eller bostadsrätten är att betrakta som en investeringsvara, nämligen genom regeln i 9 kap. 13 §. I den paragrafen stadgas att i de fall en hyresgäst eller en bostadsrättshavare tillför en fastighet ny-, till- eller ombyggnad och därefter orsakar att den frivilliga skattskyldigheten upphör skall både denne och fastighetsägaren jämka. Hyresgästen eller bostadsrättshavaren skall i dessa fall inte jämka på grund av att hyres- eller bostadsrätten är att betrakta som en investeringsvara, utan på grund av att fastigheten har tillförts ny-, till- eller ombyggnad på vilken mervärdesskatten uppgår till minst 100 000 kr. Detta kan exempelvis vara aktuellt när en hyresgäst hyr ut sin lokal i andra hand med frivillig skattskyldighet och uthyrningen därefter upphör för att ersättas med en skattefri andrahandsuthyrning. I dessa fall upphör både

fastighetsägarens och hyresgästens skattskyldighet och en jämnings-situation uppstår på grund av ändrad användning.

Vid en ändrad användning som regleras i 3 § behöver dock inte fastighetsägarens skattskyldighet påverkas. Hyresgästen kan t. ex. överlåta hyresrätten till en annan skattskyldig hyresgäst eller endast partiellt övergå till egen skattefri verksamhet utan att det påverkar fastighetsägarens möjlighet att hyra ut skattepliktigt. Någon jämnings-skyldighet för fastighetsägaren uppstår inte i dessa fall.

I 14 § finns en bestämmelse som ger en ny hyresgäst eller bostadsrätts-havare en rätt att överta rättigheten och skyldigheten att jämka, se kommentaren till sistnämnda bestämmelse.

8 a kap. 4 §

Avser bestämmelser som förts över från 8 kap. 16 b §.

I förtydligande syfte har i *första stycket* tillagts att det finns bestämmelser i 5 eller 11–14 § som medför att jämkning inte skall ske trots regleringen i 4 §. Detta gäller vid uttagsbeskattning, då det rör sig om små belopp och i de fall förvärvaren skall överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka. Se vidare kommentarerna till 5 och 11–14 §§.

Bestämmelsen i *första stycket 4* har ändrats. Jämknings-skyldighet skall inte längre vara beroende av om avdrag medgetts vid förvärvet av en fastighet. Det avgörande skall i stället vara om avdrag medgetts vid ny-, till- eller ombyggnad. Det är dock inte en förutsättning för jämkning att avdraget skett vid förvärvet av ny-, till- eller ombyggnaden. Fastighetsägaren kan ha fått en avdragsrätt genom jämkning på grund av ökad skattepliktig användning av fastigheten. Detta avdrag kan denne senare vara tvungen att återigen jämka vid en senare överlåtelse. Se vidare kommentaren till 2 §. Ordet ”avyttras” har ändrats till ”överlåts” för att markera att jämkning skall ske även vid benefika överlåtelser (se vidare avsnitt 7.3.5).

Även överlåtelse av bostadsrätt och hyresrätt skall under samma förutsättningar medföra jämkning.

De nya bestämmelserna som införs om skattskyldig förvärvares möjlighet att överta jämnings-skyldigheten vid fastighetsöverlåtelser enligt 11–14 §§ medför att överlåtarens skyldighet att jämka på grund av själva överlåtelserna sällan kommer att aktualiseras. För det fall förvärvaren inte är skattskyldig i samma omfattning som överlåtaren gäller för förvärvares jämnings-skyldighet bestämmelserna om ändrad användning i punkterna 1 och 2. Den förre ägarens avdrag vid ny-, till- eller ombyggnad skall då jämkas av den nye ägaren i enlighet med sistnämnda bestämmelser.

Den nya bestämmelsen i *första stycket 5* gäller det fall då en fastighet i en bygnadsrörelse har tillförts tjänster som utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § och fastighetsägaren redovisat skatt på grund av uttagen. Om fastigheten därefter överlåts har förvärvaren rätt till avdrag för skatten. Om denne i sin tur avyttrar fastigheten skall jämkning ske.

Jämknings-skyldighet skall även ske om den fastighetsägare som uppfört fastigheten i bygnadsrörelsen börjar använda den i annan skattepliktig verksamhet, erhåller avdrag för tidigare redovisade uttag och därefter avyttrar fastigheten. Se vidare kommentaren till 2 §.

I *första stycket 6* föreskrivs att jämkning skall ske om en fastighetsägare, en bostadsrättshavare eller en hyresgäst försätts i konkurs. Jämkningsen skall ske under samma förutsättningar som vid överlåtelse. Se vidare kommentaren till 13 §. Första stycket 6 och det nya *andra stycket* har kommenterats i avsnitt 7.3.7. I övrigt har bestämmelserna i paragrafen kommenterats i avsnitt 7.3.3.

8 a kap. 5 §

Avser bestämmelser som förts över från 8 kap. 16 e § första och andra styckena.

Skälet till varför orden ”som gjorts” i nuvarande 8 kap. 16 e § första och andra styckena inte har förts över till föreslagna 5 § har kommenterats under 1 §. Ändringen i övrigt har gjorts på grund av att återföringsreglerna i 9 kap. har upphört att gälla.

Ändringen i bestämmelsen som intagits i *punkten 2* har kommenterats i avsnitt 7.3.4.

8 a kap. 6 §

Avser bestämmelser som förts över från 8 kap. 16 c §.

Den nuvarande bestämmelsen har delats upp i fyra stycken. Detta beror delvis på att den nya definitionen av investeringsvaror kräver att korrigeringsperioden regleras på olika sätt beroende på vilken investeringsvara det är fråga om.

Inledningsvis har i bestämmelsen som intagits i *första stycket* orden ”som gjorts” tagits bort för att markera att bestämmelsen även gäller i det fall då något avdrag tidigare inte gjorts men får göras på grund av att användningen ändras. Dessutom har orden ”avyttring gjorts” mot ”överlåtelse skett” på grund av att bestämmelsen även gäller vid benefika överlåtelser.

I bestämmelsen i *andra stycket 1* regleras utgångspunkten för korrigeringsperioden och dess längd för fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter som tillförts ny-, till- eller ombyggnad. Av skäl som framgår av avsnitt 7.3.6 har korrigeringsperioden för fastigheter förlängts till tio år. Eftersom definitionen på investeringsvara, såvitt avser fastigheter, har ändrats i 2 § är det ny-, till- eller ombyggnaden som utgör utgångspunkt för beräkningen. Detta överensstämmer i normalfallet med vad som gäller idag eftersom förvärv av varor och tjänster för ny-, till- eller ombyggnad har jämförts med förvärv av fastighet enligt den tidigare bestämmelsen i 16 a §. Den nya bestämmelsen i *fjärde stycket* anger när ny-, till- eller ombyggnad skall anses ha skett. I normalfallet skall åtgärden anses ha skett det beskattningsår då fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna. Om det är fråga om en anläggnings- eller byggnadsentreprenad räknas korrigeringsperioden istället från det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Denna reglering syftar till att göra jämkningen oberoende av hur mervärdesskatten redovisas under uppförandet av en byggnad. Det som är viktigt är att all ingående skatt som kan anses hänförlig till samma åtgärd kommer att omfattas av jämkningsreglerna. Med enbart denna reglering skulle dock överlåtelser och ändringar som skett innan ”slutåtgärderna” inte leda till jämkning. En kompletterande regel

krävs därför för dessa fall. Denna regel skall dock inte utnyttjas i andra fall än de där avdrag för ingående skatt faktiskt har skett. I förhållande till Lagrådets förslag till lagtext har i bestämmelsen gjorts en justering av redaktionell karaktär.

När det gäller fastigheter som uttagsbeskattats anges i *andra stycket 2* att korrigerings tiden skall beräknas med utgångspunkt i den tidpunkt då antingen fastighetsägaren själv enligt 8 kap. 4 § 6 eller ny ägare till fastigheten enligt 8 kap. 4 § 4 har gjort avdrag för den utgående skatt som redovisats på grund av uttagen. Tillägget i den bestämmelse som nu föreslås utgöra *tredje stycket* är främst en konsekvens av ändringen i *andra stycket 2*.

8 a kap. 7 §

Avser bestämmelser som förts över från 8 kap. 16 d § första stycket första meningen och *andra stycket*.

I bestämmelsen som nu utgör paragrafens *första stycke* har orden ”som gjorts” tagits bort. Skälet till detta har kommenterats under 1 §. I bestämmelsen som införts i *andra stycket* har ordet ”avyttring” bytts ut mot ”överlåtelse” på grund av att bestämmelsen även omfattar benefika överlåtelser. Till de fall då jämkning skall ske vid ett tillfälle och avse återstoden av korrigerings tiden har lagts det fallet att en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs. Detta har kommenterats närmare i avsnitt 7.3.4.

Genom den nya bestämmelsen i *tredje stycket* klargörs det förhållandet att jämkning såvitt gäller ny-, till- eller ombyggnad endast skall ske av den ingående skatt som hänför sig till de lokaler som berörs av åtgärden. En liknande bestämmelse finns idag införd i reglerna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. 5 § *andra stycket*. Bestämmelsen föreslås nu bli tillämplig generellt vid jämkning av avdrag för ingående skatt. Se vidare avsnitt 7.3.4.

8 a kap. 8 §

Avser bestämmelser som förts över från 8 kap. 16 d § första stycket andra och tredje meningarna.

Ändringarna av den bestämmelse som nu intagits i *första stycket* är en konsekvens av att definitionen av investeringsvaror har ändrats (se 2 §). Ändringarna i *andra stycket* av materiell karaktär, som beror på förlängningen av korrigerings tidens längd, har kommenterats i avsnitt 7.3.4. Där finns också exempel på hur korrigerings tiden skall beräknas i dessa fall. Ändringarna i övrigt avser tillvägagångssättet för beräkningarna av korrigerings tiden. Ändringarna har gjorts endast i förtydligande syfte och är inte avsett att innebära någon förändring i materiellt hänseende.

Genom bestämmelsen i *andra meningen* i *andra stycket* klargörs hur jämningsbeloppet skall beräknas för en ny ägare efter överlåtelse av fastighet där förvärvaren övertagit överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka enligt 12 §. I dessa fall skall inte den nye fastighetsägarens ändrade användning jämföras med den tidigare fastighetsägarens skattskyldighet vid den tidpunkt då ny-, till- eller ombyggnad skett, utan med den tidigare fastighetsägarens skattskyldighet vid överlåtelser. Detta beror på det

förhållandet att den tidigare ägaren vid en sådan överlåtelse alltid skall jämkas på grund av förändringar som inträtt under dennes innehavstid, enligt 12 § andra stycket, men inte för övrig ingående mervärdeskatt som denne dragit av. Det som kan överlåtas är rättigheten och skyldigheten att jämkas på grund av själva överlåtelsen.

Om förvärvaren inte övertar rättighet och skyldighet att jämkas skall överlåtaren således jämkas all den ingående skatt som överlåtaren dragit av och som inte hänför sig till de år som han innehaft fastigheten. Denna jämkning är oberoende av överlåtarens skattskyldighet vid överlåtelsen. I dessa fall presumeras överlåtaren vid överlåtelsen inte bedriva någon skattepliktig verksamhet och verksamheten antas också vara skattefri under resten av korrigeringsperioden. Beräkningen skall i dessa fall göras enligt första meningen i andra stycket, men de årliga jämningsbeloppen som avser återstoden av korrigeringsperioden skall läggas samman.

Om förvärvaren däremot övertar rättigheten och skyldigheten att jämkas skall överlåtaren endast jämkas den skatt som hänför sig till ändringar i skattskyldigheten under hans innehavstid. Överlåtaren skall i dessa fall endast jämkas den skatt som inte motsvarar hans skattskyldighet vid överlåtelsen. Den avdragna ingående skatten kommer efter överlåtarens jämkning att exakt motsvara den skattepliktiga uthyrning som överlåtaren bedriver vid överlåtelsen. I detta fall görs beräkningen enligt andra meningen i andra stycket och utgår från att verksamheten i fastigheten under resten av korrigeringsperioden motsvarar den som överlåtaren bedriver vid överlåtelsen.

Följande exempel illustrerar hur beräkningen skall ske i de fall då rättighet och skyldighet att jämkas övergår på den nye fastighetsägaren. Utgångspunkten är att fastighetsägaren under år 1 har gjort en ny-, till- eller ombyggnad. Han äger sedan fastigheten under två år till för att därefter under tredje året avyttra fastigheten. Det heldragna strecket markerar när skattskyldighet övergår på ny ägare av fastigheterna.

Exempel 1:

År 1, 100 % sksk, avdrag 100 000

Ny-, till- eller ombyggnad av fastighet sker. Fastighetsägaren är skattskyldig till 100 %. Hela den ingående momsen på 100 000 dras av omedelbart

År 2, 100 % sksk, ingen jämkning

Ingen ändring eller avyttring

År 3, 100 % sksk, ingen jämkning

Överlåtelse sker. Förvärvaren övertar jämkningsskyldigheten enligt 8 kap. 16 g §. Eftersom ingen ändring skett under överlåtarens innehavstid skall ingen jämkning ske vid överlåtelsen

År 4, 80 % sksk, jämkning 2 000 återbetalning

Förvärvaren minskar skattskyldigheten till endast 80 % skatteplikt. Han skall då jämka överlåtarens tidigare avdragna ingående skatt.

Ursprungsbeloppet: 100 000

Jämningsbelopp: $100\% - 80\% = 20\%$ (ändring av skattskyldighet jämfört med den tidigare fastighetsägarens skattskyldighet vid överlåtelsen) * 10 % (10-årig korrigeringstid)* 100 000 kr = 2 000 kr.

År 5, 80 % sksk, jämkning 2 000 återbetalning

Ingen förändring av förvärvarens skattskyldighet. Jämkning 2 000 detta år och i 5 år framåt.

Exempel 2:

År 1, 50 % sksk, avdrag 50 000 kr (av 100 000 kr)

Ny-, till- eller ombyggnad av fastighet sker. Fastighetsägaren är skattskyldig till 50 %. Halva den ingående momsen på 100 000 dras av omedelbart, dvs. 50 000 kr.

År 2, 100 % sksk, rätt till ökat avdrag med 5 000 kr

Fastighetsägaren ökar sin avdragsrätt med 50 %.

Ursprungsbeloppet: 100 000

Jämkningsbelopp: $50\% - 100\% = 50\%$ (ändring av skattskyldighet jämfört med skattskyldighet vid ny-, till- eller ombyggnaden)* 10% (10-årig korrigeringsstid)*100 000 kr =5 000 kr.

År 3, 100 % sksk, rätt till ökat avdrag vid överlåtelsen 40 000 kronor.

Överlåtelse sker. Förvärvaren övertar jämkningskyldigheten enligt 8 kap. 16 g §. Eftersom ändring skett under överlåtarens innehavstid skall överlåtaren ändå jämkas vid överlåtelsen.

Jämkningsbelopp: $50\% - 100\% = 50\%$ (ändring av skattskyldighet jämfört med skattskyldighet vid ny-, till- eller ombyggnaden)* 10% (10-årig korrigeringsstid)*

100 000 kr =5 000 kr. Jämkning skall då ske på en gång och avse återstoden av korrigeringsstiden, dvs. $5\ 000 * 8 = 40\ 000$ kr

År 4, 80 % sksk, jämkning, 2 000 kr återbetalning

Förvärvaren minskar skattskyldigheten till 80 %. Han skall då jämkas överlåtarens tidigare avdragna ingående skatt.

Ursprungsbeloppet: 100 000

Jämkningsbelopp: $100\% - 80\% = 20\%$ (ändring av skattskyldighet jämfört med den tidigare fastighetsägarens skattskyldighet vid överlåtelsen)* 10% (korrigeringsstid)*

100 000 kr =2 000 kr.

År 5, 40 % sksk, jämkning, 6 000 kr återbetalning

Förvärvaren minskar skattskyldigheten ytterligare till endast 40% skatteplikt. Han skall då jämkas överlåtarens tidigare avdragna ingående skatt.

Ursprungsbeloppet: 100 000

Jämkningsbelopp: $100\% - 40\% = 60\%$ (ändring av skattskyldighet jämfört med den tidigare fastighetsägarens skattskyldighet vid överlåtelsen)* 10% (korrigeringsstid)* 100 000 kr =6 000 kr.

Jämkning 6 000 detta år och i 5 år framåt.

Exempel 3:

År 1, 100 % sksk, avdrag 100 000 kr (av 100 000 kr)	Ny-, till- eller ombyggnad av fastighet sker. Fastighetsägaren är skattskyldig till 100 %. Hela den ingående moms på 100 000 kr dras av omedelbart
År 2, 50 % sksk, jämkning, 5 000 kr återbetalning	Fastighetsägaren minskar sin avdragsrätt med 50 %. Ursprungsbeloppet: 100 000 kr Jämningsbelopp: $100\% - 50\% = 50\%$ (ändring av skattskyldighet jämfört med skattskyldighet vid ny-, till- eller ombyggnaden) * 10 % (korrigeringsstid)* 100 000 kr = 5 000 kr..
År 3, 40 % sksk, jämkning 48 000 kronor återbetalning.	Överlåtelse sker. Förvärvaren övertar jämningskyldigheten enligt 8 kap. 16 g §. Eftersom ändring skett under överlåtarens innehavstid skall överlåtaren ändå jämkas vid överlåtelsen. Fastighetsägaren minskar sin avdragsrätt till ytterligare 40 %. Ursprungsbeloppet: 100 000 kr Jämningsbelopp: $100\% - 40\% = 60\%$ (ändring av skattskyldighet jämfört med skattskyldighet vid ny-, till- eller ombyggnaden)*10 % (korrigeringsstid)* 100 000 kr = 6 000 kr. Jämkning skall ske på en gång och avse återstoden av korrigeringsstiden, dvs. $6\ 000 * 8 = 48\ 000$ kr.
År 4, 80 % sksk, jämkning, ökat avdrag 4 000 kr	Förvärvaren ökar skattskyldigheten till 80 %. Han skall då jämkas överlåtarens tidigare avdragna ingående skatt. Ursprungsbeloppet: 100 000 Jämningsbelopp: $80\% - 40\% = 40\%$ (ändring av skattskyldighet jämfört med den tidigare fastighetsägarens skattskyldighet vid överlåtelsen) * 10 % (korrigeringsstid)* 100 000 kr = 4 000 kr.
År 5, 40 % sksk, jämkning, 4 000 kr återbetalning	Förvärvaren minskar skattskyldigheten igen till 40 %. Ingen jämkning skall ske eftersom hans skattskyldighet motsvarar överlåtarens vid överlåtelsen.

Om exemplen på föregående sidor istället avsett ett fall då förvärvaren övertar rättighet och skyldighet att jämka enligt 11 § skulle förvärvarens skattskyldighet jämföras med överlåtarens skattskyldighet det är då ny-, till- eller ombyggnad skett.

8 a kap. 9 §

Avser bestämmelser som förts över från 8 kap. 16 d § tredje stycket.

Ändringen i bestämmelsen som intagits i denna paragraf är endast en konsekvens av att de nuvarande jämningsbestämmelserna förts över till ett nytt kapitel.

8 a kap. 10 §

Avser bestämmelser som förts över från 8 kap. 16 e § tredje stycket.

Ändringarna har kommenterats i avsnitt 7.3.4.

8 a kap. 11 §

Avser bestämmelser som förts över från 8 kap. 16 f §.

Det förhållandet att enligt *första stycket* jämkning skall underlätas inte endast vid verksamhetsöverlåtelser utan också vid fusion eller liknande förfaranden, har kommenterats i avsnitt 7.3.5. I det avsnittet har även kommenterats förtydligandet om att förvärvaren vid överlåtelse i samband med att verksamheten överläts skall överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt ML. Som framgår av ordalydelsen skall inte fastigheter vari överlåtaren bedrivit uthyrning med frivillig skattskyldighet omfattas av denna bestämmelse. Även när det gäller dessa fastigheter skall dock förvärvaren överta jämnings-skyldigheten i vissa fall. Detta sker med stöd av 12 §. Slutligen har i avsnitt 7.3.5 även kommenterats varför det inte finns behov av att upprätthålla kravet på att överlåtelsen måste avse ”hela” verksamheten.

Andra stycket rör de fall då en fastighet ägs av ett företag som inträder i respektive utträder ur en mervärdesskattegrupp. Bestämmelsen reglerar vem som skall fullgöra jämkningsskyldigheten i dessa fall. En ny, ändrad eller upplöst gruppregistrering kan innebära en ändrad användning av investeringsvaror som medför jämkningsskyldighet enligt 4 § första stycket 1 eller 2. Detta gäller exempelvis då företaget – före gruppregistreringen – i en verksamhet som medfört skattskyldighet använt investeringsvaror som efter gruppregistreringen används i den skattefria interna verksamheten (jfr prop. 1997/98:148 s. 43). När ett företag träder in i en mervärdesskattegrupp skall jämkningen under dessa omständigheter fullgöras av gruppen enligt den nya bestämmelsen. Om utträdet ur gruppen medför att användningen ändras skall denna jämkning fullgöras av företaget.

8 a kap. 12 §

Denna nya bestämmelse medför att förvärvaren vid fastighetsöverlåtelser som huvudregel skall överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt. En förutsättning för att ett övertagande

skall vara möjligt är att förvärvaren är skattskyldig enligt ML eller att han har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Det saknar betydelse om förvärvaren bedriver sådan verksamhet i lokalerna som obligatoriskt medför skattskyldighet eller om han är frivilligt skattskyldig för fastighetsuthyrning. Om förvärvaren inte är skattskyldig och inte heller har rätt till återbetalning åligger det överlåtaren att jämka enligt 4 § första stycket 4 eller 5. Parterna har också möjlighet att överenskomma att överlåtaren skall fullgöra jämkningsskyldigheten. Jämkningsenheten skall i sistnämnda fall ske vid ett tillfälle och överlåtaren skall återbetala all ingående skatt som han har gjort avdrag för och som inte hänförs till den tid som överlåtaren innehaft fastigheten.

Om överlåtaren skall befrias från jämkningsskyldigheten krävs att denne förvisar sig om att förvärvaren är skattskyldig vid tillträdet. Eftersom det inte föreligger något krav på att förvärvaren skall vara fullt ut skattskyldig kan skattskyldigheten kontrolleras genom en förfrågan hos skattemyndigheten.

Det är dock bara jämkning på grund av själva överlåtelsen och jämkning som beror på ändring som inträffar sedan köparen har tillträtt fastigheten som kan överföras. Om överlåtaren före köparens tillträde ändrat användningen av fastigheten och därigenom blivit jämkningsskyldig måste överlåtaren enligt *andra stycket* fullgöra denna skyldighet. Även denna jämkning skall enligt 7 § andra stycket ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringsperioden. Se vidare exempel under kommentaren till 7 § och avsnitt 7.3.5.

Om förvärvaren endast har partiell avdragsrätt kan han ändå överta jämkningsskyldigheten och jämka överlåtarens ingående skatt för ny-, till- eller ombyggnad i enlighet med reglerna i 4 § första stycket 1 och 2. Förvärvarens ingående skatt utgörs då av överlåtarens ingående skatt för ny-, till- eller ombyggnad enligt 8 kap. 2 § tredje stycket. När förvärvaren är skattskyldig i samma utsträckning som överlåtaren sker ingen jämkning i samband med överlåtelsen om förvärvaren övertar rättigheten och skyldigheten att jämka. Jämkningsenheten kan emellertid bli aktuell vid en senare ändrad användning eller överlåtelse inom korrigeringsperioden.

Överlåtaren är också enligt *tredje stycket* skyldig att jämka om denne lämnat felaktiga upplysningar i den med faktura jämförliga handling som överlåtaren skall utfärda vid överlåtelsen enligt 11 kap. ML. Detta kan inträffa i ett fall då förvärvaren minskar den skattepliktiga användningen eller då förvärvaren i sin tur överlåter fastigheten och därför rätteligen borde jämka den ingående skatt som överlåtaren dragit av. Om överlåtaren inte lämnat uppgift om den ingående skatten i den särskilda handlingen skall överlåtaren jämka skatten. Denna reglering har tillkommit för att skydda förvärvare av fastigheter från jämkningsskyldighet som de inte vet att de är skyldiga att uppfylla.

8 a kap. 13 §

De nya bestämmelserna föreskriver att rättighet och skyldighet att jämka kan övergå även vid konkurs. Enligt 4 § första stycket 6 skall jämkning ske om en fastighetsägare försätts i konkurs. Om konkursboet är skattskyldigt för verksamheten efter konkursbeslutet kan konkursboet enligt

första stycket överta konkursgäldenärens skyldighet att jämka tidigare avdragen skatt. Detta måste ske innan konkursboet överlåter fastigheten. Om konkursboet väljer att överta rättigheten och skyldigheten att jämka skall statens fordran på grund av redovisningen av mervärdesskatt justeras. Det är i dessa fall endast den jämkning som beror på ändringar under gäldenärens innehavstid som skall kvarstå som konkursfordran (jämför *andra stycket*). Jämkningsen på grund av konkursen övertas av boet. I normalfallet skall dock inte heller konkursboet jämka avdragen ingående skatt, om boet fortsätter att bedriva verksamheten i samma omfattning som konkursgäldenären har gjort. Om konkursboet utvidgar eller inskränker skattskyldigheten kan dock jämkning enligt reglerna i 4 § första stycket 1 och 2 bli aktuell. När konkursboet säljer fastigheten kan liksom vid annan överlåtelse förvärvaren enligt *tredje stycket* åta sig att fullgöra jämkningsskyldigheten under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig eller har rätt till återbetalning. Se vidare avsnitt 7.3.7.

8 a kap. 14 §

Om en hyresgäst eller en bostadsrättshavare lämnar en lokal, utan att överlåta den till någon annan, föreligger ingen omedelbar jämkningssituation. Hyresgästen eller bostadsrättshavaren kan emellertid ha tillfört fastigheten ny-, till- eller ombyggnad och i samband därmed haft rätt till avdrag för ingående skatt. Rättigheten och skyldigheten att jämka denna ingående skatt övergår då på fastighetsägaren. Fastighetsägaren skall dock jämka endast om denne senare övergår till att använda lokalen i en skattefri verksamhet eller överlåter fastigheten.

9 kap.

Sedan möjligheten för fastighetsägare att bli skattskyldiga för uthyrning och annan upplåtelse av fastigheter infördes har denna skattskyldighet kallats frivillig. Det allmänt använda uttrycket ”frivillig skattskyldighet” har därför tagits in i rubriken till kapitlet.

9 kap. 1 §

Paragrafen har i stora delar formulerats om. I *första stycket* anges att även konkursbon och mervärdesskattegrupper kan bli frivilligt skattskyldiga. Detta är för konkursbon (och troligen även för mervärdesskattegrupper) möjligt redan enligt nuvarande praxis (jfr. RÅ 1998 ref. 31), men har för tydlighets skull förts in i lagen.

Även i en mervärdesskattegrupp torde finnas näringsidkare som hyr ut eller på annat sätt upplåter fastigheter till utomstående för annat ändamål än bostadsändamål. Om en sådan näringsidkare vill utnyttja möjligheten till frivillig skattskyldighet skall ansökan härom göras av gruppens huvudman. Detta medför bl.a. att eventuella ändringar inom gruppen av t. ex. äganderätten till fastigheter inte behöver föranleda några administrativa eller andra åtgärder. Om något av gruppens företag, vars fastigheter eller lokaler omfattats av den skattepliktiga uthyrningen, utträder ur gruppen skall skattskyldigheten och övriga skyldigheter enligt ML fullgöras av det företaget såvitt gäller företagets fastigheter. Det samma bör gälla vid en upplösning av gruppen. Det bör i detta samman-

hang noteras att en ny, ändrad eller upplöst gruppregistrering kan leda till att jämningsreglerna blir tillämpliga. Detta är fallet t. ex. då en skattskyldig före en gruppregistrering fått avdrag för ingående skatt på förvärv av anläggningstillgångar som efter gruppregistreringen helt eller delvis skall användas i den skattefria interna verksamheten (se vidare prop. 1997/98:148 s. 43). Om ett företag som ingår i en grupp har förvärvat en investeringsvara utan rätt till avdrag för ingående skatt får företaget jämka den ingående skatten till sin fördel om företaget träder ur gruppen och till följd därav blir skattskyldigt enligt ML för sin verksamhet. I första stycket har dessutom tillagts att även andrahandshyresgäster skall ges rätt att bli frivilligt skattskyldiga. Se vidare avsnitt 7.1.1.

Den nya bestämmelsen i *andra stycket* föreskriver samtycke av den näringsidkare i en mervärdesskattegrupp som äger den fastighet som skall omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Även en hyresgäst och en bostadsrättshavare till en lokal skall lämna sitt samtycke om en grupp-huvudman ansöker om skattskyldighet för andrahandsupplåtelse av lokalen. Bestämmelsen har kommenterats närmare i sista stycket i avsnitt 7.1.1.

I den bestämmelse som införts i *tredje stycket* har en ändring av ordalydelsen skett vilket endast föranleds av en redigering i 3 kap. 3 § andra stycket. Se vidare kommentaren till den bestämmelsen.

Bestämmelsen i sista stycket i paragrafens nuvarande lydelse har flyttas till 3 §, se kommentaren till sistnämnda paragraf.

9 kap. 2 §

Bestämmelserna i paragrafens föreslagna lydelse reglerar vad som krävs av någon som vill bli frivilligt skattskyldig redan under det att en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller under den tid då den genomgår omfattande till- eller ombyggnadsarbeten. En första förutsättning är att en ansökan görs av någon av dem vars uthyrning enligt 3 kap. 3 § tredje stycket 3 kan omfattas av sådan skattskyldighet. För mervärdesskattegruppen görs ansökan av grupp-huvudmannen i enlighet med de regler som gäller för gruppregistrering.

För att ansökan skall beviljas krävs att det finns särskilda skäl och att den som ansöker kan göra sannolikt att byggnaden eller anläggningen är avsedd att användas för uthyrning eller upplåtelse som är skattepliktig. Det skall således finnas en avsikt att anläggningen efter färdigställandet skall hyras ut till hyresgäster som bedriver skattepliktig verksamhet eller har återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 §. Vidare krävs att det med hänsyn till fastighetsägarens vandel är lämpligt. Kraven som måste vara uppfyllda för att frivillig skattskyldighet skall kunna meddelas har kommenterats under avsnitt 7.1.2.

En särskild fråga är när det kan anses att en byggnad eller annan anläggning är under uppförande. Begreppet är inte avsett att hindra att någon blir frivilligt skattskyldig redan innan det faktiska byggnadsarbetet har påbörjats. Det som är avgörande är om det har uppkommit kostnader som i en skattepliktig verksamhet skulle ha medfört en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Som redogjorts för i avsnitt 7.1.2 ansåg EG-domstolen i den s.k. Rompelmandomen (268/83) att redan en för-

beredande verksamhet kunde ge avdragsrätt. Domstolen fastslog att redan de första investeringsutgifterna för en planerad näringsverksamhet måste anses som ekonomisk verksamhet (jfr. avsnitt 4.3.6). När det gäller frivillig skattskyldighet måste dock särskilda hänsyn skall tas. Den sökande måste visa att han har för avsikt att bedriva en skattepliktig verksamhet. Det är naturligtvis betydligt svårare att i ett tidigt stadium av uppförandeskedet visa en sådan avsikt när det är fråga om uthyrning, än när fastighetsägaren skall bedriva egen verksamhet i lokalerna. I det sistnämnda fallet bedriver ofta fastighetsägaren redan den verksamhet som han skall fortsätta att bedriva i fastigheten. I uthyrningsfallet däremot kommer fastighetsägarens skattskyldighet att vara beroende av framtida hyresgästers skattskyldighet. I dessa fall framstår det som omöjligt att med någon grad av säkerhet fastställa fastighetsägarens skattskyldighet efter det att byggnaden färdigställts. Detta är också skälet till varför rätten till retroaktivt avdrag i 9 kap.8 § finns vid frivillig skattskyldighet. Se vidare kommentaren till denna paragraf.

Bestämmelsen i paragrafens *nuvarande lydelse* har flyttats till 5 § första stycket. Även skattskyldigheten för ny ägare till fastigheten regleras i 5 §.

9 kap. 3 §

Bestämmelsen har flyttats från sista stycket i nuvarande 1 §.

Ändringen i den bestämmelse som nu utgör *första stycket* är främst föranledd av att personkretsen som kan ansöka om frivillig skattskyldighet har utvidgats. Med fastighetsägare förstås i de följande paragraferna i kap. 9 samtliga de i 1 eller 2 § uppräknade personerna.

Av bestämmelsen som intagits i *andra stycket* följer att det som sägs om fastighet i de följande bestämmelserna i kap. 9 även omfattar bostadsrätter och hyresrätter. Bestämmelserna tillämpas således i de fall då en fastighet eller del av fastighet (lokal) hyrs ut av en hyresgäst i andra eller tredje hand eller upplåts med nyttjanderätt av en bostadsrättshavare. Med fastighetsägare avses i dessa fall hyresgäst eller bostadsrättshavare.

Bestämmelsen i paragrafens *nuvarande lydelse* har omarbetats och med delvis ändrat innehåll överförs till föreslagna 8 §. Den avdragsrätt som getts fastighetsägaren i första stycket punkt 2 ges inte längre, vilket beror på att bestämmelserna om återföring har slopats. Se vidare avsnitt 7.3.1.

9 kap. 4 §

Den nya bestämmelsen som intagits i paragrafens *första stycke* anger från vilken tidpunkt skattskyldigheten gäller i normalfallen av frivillig skattskyldighet, dvs. de fall då fastigheten är klar för inflyttning. I dessa fall gäller skattskyldigheten från den dag ansökan kommer in till skattemyndigheten eller den senare dag som sökanden angett, dock tidigast från och med den dag då hyresgäst eller bostadsrättshavare tillträder lokalen. *Andra stycket* behandlar det fall då fastighetsägaren ansöker om skattskyldighet under ny-, till- eller ombyggnad av en fastighet. Bestämmelsen har kommenterats i avsnitt 7.1.3.

I 4 § i dess *nuvarande lydelse* regleras hur en ny ägare skall styrka sin avdragsrätt. I första meningen finns en hänvisning till den generella bestämmelsen i 8 kap. 17 § om hur avdrag skall styrkas. Någon särskild

erinran om detta förhållande synes inte vara nödvändig. Bestämmelsen i andra meningen avser det fallet att en ny ägare skall göra avdrag för skatt som den förre ägaren återfört. Återföringsreglerna föreslås slopade. Bestämmelsen har därför utgått i sin helhet.

9 kap. 5 §

Den bestämmelse som nu föreslås utgöra paragrafens *första stycke* återfinns idag i 2 §. Den reglerar skattskyldigheten för en tidigare ägare vid en överlåtelse av en fastighet. När det sker en överlåtelse skall överlåtarens frivilliga skattskyldighet gälla till dess att förvärvaren tillträder fastigheten, oavsett vad parterna avtalar.

Den nya bestämmelsen i paragrafens *andra stycke* utgör huvudregeln när det gäller frivillig skattskyldighet för ny ägare vid överlåtelse av fastighet. När en fastighet övergår till en ny ägare inträder denne från och med tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML. Bestämmelsen gäller, i motsats till vad som gäller idag, samtliga förvärv såväl onerösa som benefika. Idag gäller vid frivillig skattskyldighet denna regel endast de benefika förvärven, se 7 § i dess nuvarande lydelse. I avsnitt 7.3.5 föreslås att, förutom de ordinära onerösa och benefika fången, även fusioner och verksamhetsöverlåtelser skall omfattas.

Det krävs således inget särskilt beslut av skattemyndigheten för att den nye fastighetsägaren skall bli frivilligt skattskyldig. Den nye fastighetsägaren kan fortsätta uthyrningen på exakt samma sätt som den tidigare fastighetsägaren och skall debitera mervärdesskatt på de hyror som omfattas av skattskyldigheten. Om emellertid den nye ägaren skulle vilja låta skattskyldigheten upphöra för denna uthyrning efter tillträdet är detta möjligt genom en sådan ansökan som avses i 6 § tredje stycket. Se vidare kommentaren till den bestämmelsen.

Bestämmelserna i 5 § i dess *nuvarande lydelse* reglerar återföring av skatt. Återföringsreglerna föreslås att bli ersatta av jämningsreglerna och har i ändrad form överförts till olika paragrafer i 9 kap. Det som i det föreslagna systemet närmast motsvarar dessa återföringsregler är dock reglerna i 8 a kap. 7 § andra stycket, om att jämkning vid överlåtelse skall ske vid ett tillfälle och avse återstoden av korrigeringsstiden.

Bestämmelsen 8 a kap. 4 § första stycket 4 att jämkning skall ske vid överlåtelse av fastighet har i återföringssystemet sin motsvarighet i första stycket 1 i 5 § nuvarande lydelse. De omständigheter som enligt punkterna 2 och 3 i den nuvarande lydelsen medför återföringsskyldighet kan, enligt de föreslagna bestämmelserna, leda till att den frivilliga skattskyldigheten upphör att gälla enligt 6 § och att jämkning skall ske årligen.

Det andra stycket i den nuvarande lydelsen har med ändrad lydelse införts i 8 a kap. 7 § tredje stycket. Bestämmelsens omfattning begränsas således inte längre till fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet utan gäller generellt. Jämningsregler som motsvarar bestämmelsen i fjärde stycket i paragrafens nuvarande lydelse återfinns i 13 §. Innebörden har dock ändrats. Idag skall fastighetsägaren alltid återföra ingående skatt oavsett om han eller hyresgästen dragit av den. Enligt den föreslagna bestämmelsen skall istället var och en av dem jämkna den skatt som denne

dragit av. Bestämmelser om jämkning vid konkurs som idag finns intagna i paragrafens femte stycke motsvaras av bestämmelser som föreslås i 8 a kap. 4 § första stycket 6 och andra stycket samt 8 a kap. 13 §. Se vidare kommentarerna till de bestämmelserna.

9 kap. 6 §

I paragrafens *första stycket* återfinns de situationer som gör att skattskyldigheten skall upphöra utan särskilt beslut. *Punkt 1* reglerar de fall då den skattskyldige börjar hyra ut lokalerna för bostadsändamål eller till hyresgäster som inte bedriver skattepliktig verksamhet eller övergår till att bedriva annan verksamhet än uthyrningsverksamhet i lokalerna. Jämknings skall, enligt 10 §, ske i dessa fall om inte fastighetsägaren övergår till att bedriva annan verksamhet i lokalen som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt. Skattskyldigheten skall dock inte upphöra om lokalen efter den skattepliktiga uthyrningen står outhyrd, om fastighetsägarens avsikt är att få till stånd skattepliktig uthyrning av den. Den frivilliga skattskyldigheten upphör enligt *punkt 2* även då fastigheten förstörs genom t.ex. brand eller rivs. I dessa fall skall fastighetsägaren inte jämka den avdragna ingående skatten.

I *andra stycket* finns en bestämmelse som ger skattemyndigheten möjlighet att stoppa fortsatt avdragsrätt för en fastighetsägare som medgetts skattskyldighet under uppförandet av en byggnad eller annan anläggning. Skattemyndigheten kan efter kontroll finna att förutsättningarna för skattskyldighet inte längre föreligger. Det kan visa sig att fastighetsägaren inte längre kan anses ha för avsikt att efter färdigställandet av byggnaden bedriva skattepliktig uthyrning. Omständigheterna skall vara av sådan art att om de förelegat eller varit kända vid skattemyndighetens beslut något medgivande inte skulle ha getts. Enbart det faktum att en skattepliktig uthyrning inte kommer till stånd omedelbart vid färdigställandet utgör inte en sådan omständighet. För bestämmelsens tillämpning krävs emellertid inte att fastighetsägaren vid medgivandet har lämnat felaktiga uppgifter. Den omfattar även fall då omständigheterna ändrats efter det att medgivandet gavs.

I *tredje stycket* finns den bestämmelse som vid överlåtelser gör att en fastighetsägare kan gå ur systemet för frivillig skattskyldighet. Den frivilliga skattskyldigheten för uthyrning eller annan upplåtelse skall enligt 5 § andra stycket som huvudregel övergå på ny fastighetsägare på samma sätt som vid överlåtelse av annan skattepliktig verksamhet. Om emellertid den förre och den nye fastighetsägarna är överens om detta kan skattskyldigheten efter beslut av skattemyndigheten upphöra vid överlåtelser, även om den nye fastighetsägaren avser att fortsättningsvis hyra ut lokalerna som omfattas av ansökan till skattskyldiga hyresgäster. Den tidigare ägaren skall då jämka omedelbart och jämkningen skall avse återstoden av korrigeringstiden enligt 8 a kap. 7 § andra stycket.

Skattskyldigheten kan emellertid upphöra vid överlåtelser även på annan grund, t. ex. om den nye fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i egen verksamhet som inte är uthyrningsverksamhet eller om han vill hyra ut till hyresgäster som inte är skattskyldiga. I dessa fall upphör dock skattskyldigheten automatiskt på grund av att förutsätt-

ningarna för frivillig skattskyldighet då inte längre föreligger (jämför första stycket). En sådan ändring som innebär att skattskyldigheten förändras i fastigheten innebär att förvärvaren skall jämka. Detta betraktas då som en jämkning på grund av ändrad användning och skall ske årligen. Genom regleringen i tredje stycket ges fastighetsägarna följaktligen en valfrihet i de fall då den nye fastighetsägaren vill börja använda fastigheten i en skattefri verksamhet. Om de ansöker stannar jämkningsskyldigheten på den förre ägaren, medan den nye ägaren skall jämka om de underlåter att ansöka.

Det som krävs för att skattskyldigheten skall upphöra efter en ansökan är endast att ansökan är undertecknad av båda parter och att den inkommer till skattemyndigheten innan tillträdet samt att skattemyndigheten fattar beslut om det. Det beslut som skattemyndigheten måste fatta i ett sådant fall är av mycket enkelt slag och skall ske utan någon materiell prövning. Skattskyldigheten skall upphöra vid tillträdet även om beslutet om detta fattas senare.

Bestämmelsen i 6 § i dess *nuvarande lydelse* har utgått på grund av att återföringsreglerna föreslås slopade.

9 kap. 7 §

I paragrafen har införts bestämmelser om anmälningsskyldighet. Se även avsnitt 7.5. I paragrafens *första stycke* regleras anmälningsskyldighet i de fall då fastighetsägarens skattepliktiga uthyrning upphör på grund av överlåtelse av fastigheten. Den frivilliga skattskyldigheten kan på ansökan av tidigare och ny fastighetsägare upphöra enligt 6 § tredje stycket. Om ansökan inte görs förs skattskyldigheten över på den nye fastighetsägaren. Om inte parterna avtalar annat övertar den nye fastighetsägaren också jämkningsskyldigheten. Ingenting särskilt behöver i dessa fall göras vid själva överlåtelsen. Det är emellertid viktigt att det kommer till skattemyndighetens kännedom att en överlåtelse av en fastighet har skett. Det ligger också i överlåtarens intresse att skattemyndigheten får vetskap om att jämkningsskyldighet har övergått på någon annan och att överlåtaren därigenom är befriad från denna skyldighet. Både den tidigare och den nye ägaren skall därför enligt *första stycket* anmäla en överlåtelse till skattemyndigheten.

Även då skattskyldighet upphör enligt 6 § första stycket skall anmälan göras till skattemyndigheten enligt den bestämmelse som tagits in i *andra stycket*. Detta är fallet om fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i egen verksamhet eller hyr ut den för bostadsändamål eller till hyresgäster som inte bedriver skattepliktig verksamhet. Om en byggnad inte längre kan användas för uthyrning därför att den förstörts t.ex. genom brand eller rivits är detta naturligtvis också en omständighet som leder till att skattskyldigheten upphör och att anmälan härom skall göras. Riksskatteverket får ge närmare upplysningar om hur anmälningsskyldigheten skall uppfyllas.

Bestämmelsen i 7 § i dess *nuvarande lydelse* har kommenterats under 5 § andra stycket.

9 kap. 8 §

Bestämmelserna som intagits i denna paragraf motsvarar delvis dem som idag finns intagna i 3 §. Bestämmelsen i andra stycket 1 motsvarar nuvarande i 3 § första stycket 1. Bestämmelsen i andra stycket 2 saknar motsvarighet i de nuvarande bestämmelserna.

I *andra stycket 1* ges retroaktiv avdragsrätt för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnader som utförts innan beslut om skattskyldighet enligt 1 § fattats. Bestämmelsen har kommenterats i avsnitt 7.2.1. Bestämmelsen i *andra stycket 2* retroaktiv avdragsrätt för ny ägare till fastighet har kommenterats i avsnitt 7.2.3.

Reglerna har karaktär av komplement till jämningsreglerna. Om inte fastighetsägaren har blivit skattskyldig redan under uppförandet av en byggnad ges fastighetsägaren en rätt att, när fastigheten tas i bruk efter ombyggnadsåtgärderna, retroaktivt få tillbaka den ingående skatten. Skälet till särregleringen är att det kan vara mycket svårt för fastighetsägaren att bedöma omfattningen av den skattepliktiga uthyrningen av fastigheten under tiden byggnaden uppförs. Om fastighetsägaren skall kunna bli frivilligt skattskyldig under uppförandet måste han visa omfattningen av framtida hyresgästers skattskyldighet, vilket ibland framstår som omöjligt. De retroaktiva avdragsreglerna är dock endast tillämpliga i de fall då fastighetsägaren inte tagit den del av fastigheten som berörs av åtgärderna i bruk för någon annan verksamhet. Börjar fastighetsägaren exempelvis hyra ut någon del av fastigheten till hyresgäster utan skattskyldighet, gäller jämningsreglerna om han därefter övergår till att hyra ut skattepliktigt. Motsvarande gäller vid tillämpning av regeln om retroaktiv avdragsrätt för ny fastighetsägare enligt punkt 2.

9 kap. 9 §

Bestämmelsen hänvisar till jämningsreglerna i föreslagna 8 a kap. Det är sistnämnda regler som utgör grunden för jämningssskyldigheten även när det gäller jämkning vid frivillig skattskyldighet. Det är således alltid dessa bestämmelser som utgör utgångspunkten för jämkningen. I följande paragrafer finns de specialregler som endast gäller vid frivillig skattskyldighet. De sistnämnda reglerna har karaktär av komplement till de allmänna reglerna i 8 a kap.

9 kap. 10 §

I denna paragraf finns de specialbestämmelser som gäller när jämkning skall ske vid frivillig skattskyldighet. Som en huvudregel gäller enligt *första stycket* att jämkning skall ske när frivillig skattskyldighet upphör. De omständigheter som gör att den frivilliga skattskyldigheten upphör framgår av 6 §. De vanligaste skälen till att skattskyldigheten upphör är att fastigheten överläts eller att användningen ändras därför att fastighetsägaren börjar nyttja fastigheten i en skattefri verksamhet. I dessa fall skall jämkning ske. Om skattskyldigheten upphör på grund av att fastigheten överläts föranleder överlåtelsen inte jämkning på grund av själva överlåtelsen i de fall förvärvaren övertar jämningssskyldigheten. Detta följer av 9 § och 8 a kap. 12 §. Detsamma gäller enligt 12 § första stycket om någon som inte tidigare är skattskyldig övertar en fastighet som

omfattas av frivillig skattskyldighet. Om förvärvaren inte är skattskyldig enligt ML och inte heller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § kan denne dock inte överta rättigheten och skyldigheten att jämka.

Jämkning skall inte i något fall ske om fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt, vilket framgår av *första stycket 2*. Vidare skall jämkning underlåtas i de fall fastigheten förstörs genom brand eller av någon annan orsak som fastighetsägaren inte råder över. Detsamma gäller om fastigheten rivs. Detta framgår av *första stycket 1*.

De nu angivna bestämmelserna kommenteras närmare i främst avsnitten 7.3.4. och 7.3.5.

I paragrafen har inte tagits in någon motsvarighet till den bestämmelse som idag finns intagen i 5 § tredje stycket. Enligt den bestämmelsen skall någon återföring av skatt inte göras om genom lagändring en hyresgäst inte längre är skattskyldig eller har rätt till återbetalning av skatt, vilket medför att uthyrningen inte kan medföra skattskyldighet för fastighetsägaren. I den mån lagändringar kommer att göras som bör påverka jämkningskyldigheten får detta beaktas i särskilda övergångsbestämmelser.

9 kap. 11 §

Om frivillig skattskyldighet upphör på grund av att fastigheten överlåts eller om fastighetsägaren försätts i konkurs skall jämkningsen ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden i enlighet med vad som gäller för fastigheter som används i annan verksamhet. Detta följer av 8 a kap. 7 § andra stycket. Enligt *första stycket* i föregående paragraf gäller detsamma om skattskyldighet upphör på grund av att fastighetsägaren meddelats beslut om frivillig skattskyldighet under uppförandet av en byggnad och skattskyldigheten därefter upphör. Det saknar betydelse om skattskyldigheten upphör på grund av att fastighetsägaren hyr ut lokalen till en skattefri hyresgäst, om fastighetsägaren övergår till att använda lokalen i en annan skattefri verksamhet eller om skattemyndigheten fattat beslut om att skattskyldigheten skall upphöra.

Fastighetsägaren skall i dessa fall även betala tillbaka ingående skatt som hänförs till tiden innan den skattefria verksamheten inleds. Detta är ett undantag från vad som normalt gäller då en lokal först hyrs ut skattepliktigt för att därefter hyras ut till en skattefri hyresgäst. Det hänger samman med de särskilda överväganden som måste göras då skattskyldighet meddelas under uppförandet av en byggnad. På hela beloppet som fastighetsägaren skall återbetala skall han dessutom i dessa fall betala ränta. Se vidare avsnitt 7.1.2.

Paragrafen innehåller i *andra stycket* en specialbestämmelse till 8 a kap. 6 § och reglerar när korrigeringstiden skall anses börja löpa om avdrag gjorts enligt 9 kap. 8 §. Med avvikelse från huvudregeln som stadgar att korrigeringstid för fastigheter skall räknas från ny-, till- eller ombyggnad börjar korrigeringstiden i dessa fall inte löpa förrän avdragsrätten inträtt. I korrigeringstiden skall räknas in det år då detta inträffat.

9 kap. 12 §

Enligt 8 a kap. 12 § skall den som förvärvar en fastighet under vissa omständigheter överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt. Om förvärvaren övertar jämkningsskyldigheten utlöser själva överlåtelsen inte någon jämkning. För att ett sådant övertagande skall vara möjligt krävs dock att förvärvaren vid förvärvet är skattskyldig enligt ML eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Bestämmelsen i *första stycket* innebär dock att förvärvaren till en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet kan åta sig jämkningsskyldigheten, trots att denne inte är skattskyldig för någon annan verksamhet vid förvärvet. Eftersom 5 § andra stycket föreskriver att skattskyldigheten övergår på förvärvaren, innebär regeln i första stycket i kombination med 8 a kap. 12 § att även rätten och skyldigheten att jämka övergår på förvärvaren. Liksom för övriga fastigheter gäller dock att den förre fastighetsägaren alltid skall jämka på grund av förändringar som inträffat under dennes innehavstid.

Även i dessa fall kan emellertid parterna i enlighet med 8 a kap. 12 § första stycket avtala om att den tidigare fastighetsägaren skall jämka all ingående skatt som han dragit av och som inte hänför sig till hans innehavstid. Om parterna avtalar om att jämkningsskyldigheten inte skall övergå skall den tidigare fastighetsägaren jämka skatten enligt 8 a kap. 7 § andra stycket.

I de fall då parterna ansöker om att skattskyldigheten skall upphöra skall överlåtaren jämka enligt *andra stycket*. Detta är också det huvudsakliga skälet till varför det krävs att båda parter måste underteckna en sådan ansökan. Båda påverkas av om en sådan ansökan görs. Överlåtaren skall jämka skatten vid ett tillfälle och den skall avse återstoden av korrigeringstiden. Även i dessa fall gäller emellertid 8 a kap. 12 §, dvs. att jämkningsskyldigheten övergår om den som förvärvar fastigheten bedriver någon verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt. Det krävs emellertid inte för en övergång att fastighetsägaren är skattskyldig för uthyrning i den fastighet som ansökan avser, det räcker med att fastighetsägaren bedriver någon skattepliktig verksamhet, uthyrning eller annan verksamhet, som medför att fastighetsägaren är registrerad för mervärdesskatt. Ett avtal mellan parterna krävs för att jämkningsskyldigheten inte skall övergå i denna situation.

Om emellertid skälet till varför skattskyldigheten upphör inte är en ansökan från parterna, utan att det t. ex. beror på att den nye fastighetsägaren börjar hyra ut till hyresgäster som inte bedriver skattepliktig verksamhet, upphör skattskyldigheten automatiskt och jämkning skall enligt 10 § ske av den nye fastighetsägaren såsom för ändrad användning.

9 kap. 13 §

Bestämmelsen reglerar förhållandet mellan fastighetsägaren resp. hyresgäst och bostadsrättshavare i en situation då den frivilliga skattskyldigheten upphör. Om någon av de sistnämnda har vidtagit någon åtgärd som medför att den frivilliga skattskyldigheten upphör enligt 6 §

åvilar jämkningsskyldigheten både denne och fastighetsägaren. Skyldigheten omfattar för var och en av dem den ingående skatt som hänförs till den lokal som bostadsrätten eller hyresrätten omfattar. De situationer det kan vara fråga om här är dels det fall då hyresgästen eller bostadsrättshavaren själv börjar bedriva en skattefri verksamhet, dels då en andrahandshyresgäst byts ut mot någon som bedriver skattefri verksamhet. I båda dessa fall påverkas även fastighetsägarens skattskyldighet. En förutsättning för att jämkning skall bli aktuell i dessa fall är att fastigheten har tillförts ny-, till- eller ombyggnad och att skatten på denna uppgått till minst 100 000 kr. Det saknar betydelse hur kostnaden har fördelats mellan fastighetsägare och hyresgäst. Det är åtgärderna sammantagna som är avgörande (jfr. 8 a kap. 2 § första stycket 2 och andra stycket). Jämför även kommentarerna till 8 a kap. 2 § andra stycket och 3 §.

11 kap.

Rubriken har ändrats av redaktionella skäl för att den nuvarande lydelsen "Faktureringskyldighet" skall kunna användas som en samlande underrubrik till paragraferna 2 och 2 a §§. Den nuvarande underrubriken "Faktureringskyldighet för vissa skattskyldiga" var missvisande i förhållande till 2 a § eftersom den paragrafen inte föreskriver faktureringskyldighet för skattskyldiga utan för säljare vid gemenskapsinterna förvärv där köparen är skattskyldig.

11 kap. 1 §

I andra stycket har angetts att kapitlet även innehåller bestämmelser om faktureringskyldighet vid jämkning och avdragsrätt i fall då en fastighet överlåts. I förhållande till Lagrådets förslag till lagtext har ordalydelsen ändrats för att det klart skall framgå att det i de fall som avses här inte är fråga om fakturor utan om handlingar som är jämförbara med fakturor. Även bestämmelserna i 2 a § och i 8 kap. 19 och 20 §§ har ändrats för att bättre avspegla detta förhållande.

Skälet till varför bestämmelsen i den nuvarande lydelsen av 1 § borttagits är att reglerna om återföringskyldighet och intygsförfarande föreslås slopade.

11 kap. 2 a §

Ett nytt andra stycke har införts i paragrafen. I den nya bestämmelsen föreskrivs om faktureringskyldighet i det fall då förvärvaren av en fastighet enligt 9 kap. 8 § andra stycket 2 har rätt till avdrag för ingående skatt som den tidigare fastighetsägaren betalat men inte dragit av. Avdragsrätt föreligger endast under förutsättning att den tidigare fastighetsägaren inte varit frivilligt skattskyldig och inte heller tagit fastigheten i bruk för annan användning.

11 kap. 3 §

Ändringen innebär att överlåtare i ett fall som avses i 2 a § andra stycket är skyldig att utfärda en sådan handling som avses där, endast om förvärvaren begär det. I övrigt är ändringarna endast av redaktionell art.

11 kap. 5 §

Ändringen i *första stycket* är föranledd av att ett nytt stycke tillagts i 2 a §. Av redaktionella skäl har *andra stycket* brutits ut ur paragrafen och lagts i en ny paragraf 5 d §. Det är således sistnämnda paragraf som reglerar vad en handling i 2 a § andra stycket skall innehålla.

11 kap. 5 d §

Det *första och tredje stycket* i paragrafen har av redaktionella skäl förts över från 5 § andra stycket till denna nya paragraf. I *andra stycket* finns en bestämmelse som anger vad en med faktura jämförlig handling skall innehålla som utfärdats enligt 2 a § andra stycket. De kompletterande uppgifterna i *tredje stycket* gäller även för en handling enligt andra stycket. Se vidare kommentaren till 2 a §.

11 kap. 9 §

I paragrafens *första stycke* föreskrivs att den som överlåter en investeringsvara till en förvärvare som skall överta rätt och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 11–14 §§, är skyldig att utfärda en med faktura jämförlig handling. Handlingen skall ha det innehåll som framgår av 11 §. I 8 kap. 20 § föreskrivs att den som övertar jämkningsskyldighet skall som grund för jämkningen i sina räkenskaper inneha en av överlåtaren utfärdad faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap. Det spelar alltså inte någon roll om förvärvaren faktiskt kommer att behöva jämka. Förvärvaren måste alltid ha ett underlag om en jämkningssituation skulle uppstå. Överlåtarens faktureringskyldighet är oberoende av om förvärvaren begär handlingen eller inte.

I *andra stycket* föreskrivs att för det fall överlåtaren efter det att han utfärdat en faktura enligt första stycket skall utfärda en kompletterade handling om någon förändring sker som gör att uppgifterna i den första handlingen inte längre är korrekta. Det kan exempelvis vara fallet då en faktura inkommer till överlåtaren efter överlåtelsen som hänför sig till tiden innan överlåtelsen eller då den ingående skatten ändras i omprövningsbeslut eller domar. Bestämmelsen kommenteras även i avsnitt 7.5.

11 kap. 10 §

Bestämmelsen avser det fall då någon förvärvat en investeringsvara och i samband därmed erhållit en handling enligt 9 § och därefter i sin tur överlåter fastigheten innan korrigeringstiden för jämkning avseende de investeringsvaror som finns upptagna i handlingen gått ut. En kopia av den tidigare handlingen skall i detta fall bifogas den handling som den siste av överlåtarna skall utfärda. Förvärvaren kan komma att ändra investeringsvarans användning eller i sin tur överlåta den och därigenom bli tvungen att jämka den skatt som finns upptagen i handlingen. Av det skälet måste förvärvaren få tillgång även till tidigare överlåtares utfärdade handlingar. Uppgift om handlingar som bifogas handling som utfärdats enligt 9 § skall enligt 11 § första stycket 4 anges i den sistnämnda handlingen.

11 kap. 11 §

I paragrafens *första och tredje stycke* anges vad en handling skall innehålla när den utfärdas på grund av att en förvärvare av en fastighet övertar rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Se vidare kommentarerna till 9 och 10 §§.

I *andra stycket* föreskrivs att uppgift även måste lämnas om vilka lokaler som omfattas av en eventuell rättighet och skyldighet att jämka.

13 kap. 28 §

Paragrafen har upphävts eftersom bestämmelserna om återförings-skyldighet föreslås inte längre finnas kvar (se avsnitt 7.3.1).

13 kap. 28 a §

Skälet till att orden ”som gjorts” tagits bort i *första stycket* har kommenterats under 8 a kap. 4 § och i avsnitt 7.3.5. I övrigt beror ändringarna på att jämningsbestämmelserna har förts till ett nytt kapitel och att nya paragrafer har tillkommit.

I första stycket andra meningen föreskrivs en avvikelse från huvudregeln i första stycket. Bestämmelsen har kommenterats under avsnitt 7.4.

Tredje stycket anger för vilken redovisningsperiod avdrag skall jämkas vid konkurs. Om konkursboet senare, när en fastighet överläts, åtar sig jämnings-skyldigheten skall det redovisade beloppet ändras. Även konkursboets redovisning fram till övertagandet av jämnings-skyldigheten skall justeras. Övertagandet gäller från det att konkursboet blir skattskyldigt för verksamheten.

13 kap. 28 b §

Bestämmelsen har kommenterats under avsnitt 7.4.

Övergångsbestämmelserna

Som framgår av övervägandena i avsnitt 7.7. skall frivillig skattskyldighet som gäller enligt de äldre bestämmelserna vid ikraftträdandet fortsätta att gälla enligt de nya bestämmelserna. Återföringen slopas vid ikraftträdandet även för de fastigheter som omfattas av återförings-skyldighet enligt de äldre bestämmelserna och ersätts i vissa fall av en jämnings-skyldighet. De fastighetsägare som är skyldiga att återföra ingående skatt kan under vissa förutsättningar bli skyldiga att jämka istället. Den möjlighet som införs att överföra överlåtarens skyldigheter och rättigheter att jämka till ny fastighetsägare gäller även i dessa fall.

Äldre bestämmelser skall enligt *punkt 2* tillämpas på förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär t.ex. att i det fall den återföringsgrundande händelsen, exempelvis överlåtelser av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet sker innan ikraftträdandet, skall de äldre bestämmelserna om återföring gälla för dessa. De äldre bestämmelserna om intyg och avdragsrätt etc. i 9 kap. 3 och 4 §§ för ny ägare skall således tillämpas på dessa överlåtelser trots att återföringen sker eller avdragsrätten inträder efter ikraftträdandet.

Bestämmelsen i *punkt 3* stadgar att ett förvärv av en investeringsvara som inte avser en fastighet eller en ny-, till- eller ombyggnad som skett före ikraftträdandet skall jämkas enligt de äldre bestämmelserna även om överlåtelse eller ändrad användning sker efter ikraftträdandet. Investeringsvaran skall definieras enligt de tidigare bestämmelserna i 8 kap. 16 a § andra och tredje stycket och korrigeringstiden skall beräknas enligt 16 c och 16 d §§. Korrigeringstiden är alltså i dessa fall endast sex år från förvärvet eller ny-, till- eller ombyggnaden.

Om överlåtelse av fastighet har skett före ikraftträdandet följer av bestämmelsen i *punkt 4* att jämkning för ny-, till- eller ombyggnad skall ske under de förutsättningar som anges i 8 kap. 16 b § första stycket 4 och 8 kap. 16 f § i dess äldre lydelse.

Bestämmelsen i *punkt 5* föreskriver att de nya bestämmelserna om jämkning vid konkurs skall tillämpas i de fall då konkursbeslut meddelas efter ikraftträdandet.

Av bestämmelsen i *punkt 6* följer att det inte krävs något särskilt beslut i de fall då en fastighetsägare vid ikraftträdandet redan är skattskyldig för uthyrning av fastigheter genom beslut enligt 9 kap. 1 § i dess äldre lydelse.

Enligt bestämmelsen i *punkt 7* skall s.k. intygsmoms, som en fastighetsägare fått avdrag för på grund av förvärv av en fastighet, jämkas om fastigheten överläts eller dess användning ändras efter ikraftträdandet. Jämkningsen skall dock endast göras beträffande den del av det avdragna beloppet som återstår av korrigeringstiden. Korrigeringstiden skall anses börja löpa från det att fastighetsägaren blev skattskyldig.

Slutligen gäller enligt bestämmelsen i *punkt 8* att den återföringskyldighet som åligger en fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig vid ikraftträdandet, vid denna tidpunkt övergår till en skyldighet att jämka enligt de bestämmelser som anges i punkten 3. Korrigeringstiden börjar dock i dessa fall att löpa vid skattskyldighetens inträde istället för vid förvärvet, varför den tid som löper däremellan skall avräknas.

9.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

10 kap. 29 §

Ändringen är en följd av att en ny paragraf, 28 b §, har införts i 13 kap. mervärdesskattelagen. Även i denna nya paragraf finns särskilda bestämmelser om redovisning av utgående och ingående mervärdesskatt.

11 kap. 1 §

Ändringen i andra stycket är föranledd av att bestämmelserna i mervärdesskattelagen om återföring av skatt föreslås slopade.

14 kap. 2 §

Ändringen har kommenterats i avsnitt 7.3.6 och 7.4.

16 kap. 9 §

Ändringarna är föranledda av att bestämmelserna i mervärdesskattelagen om det särskilda intygsförfarandet vid återföring av skatt föreslås slopade.

16 kap. 11 §

Skälet till varför hänvisningen till mervärdesskattelagen tagits bort är att bestämmelserna i den lagen om det särskilda intygsförfarandet vid återföring av skatt föreslås slopade.

19 kap. 7 §

Ändringen är föranledd av att bestämmelserna i mervärdesskattelagen om återföring av skatt under pågående konkurs föreslås slopade.

9.3 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

15 kap. 6 §

Sista ledet i andra meningen i första stycket har tagits bort i konsekvens med att återföringsbestämmelsen i 16 kap. 6 § föreslås slopade.

16 kap. 16 §

I 16 kap. 16 § andra stycket första strecksatsen och tredje stycket finns bestämmelser om hur den situationen skall behandlas då ersättningen för en omsättning inte redovisats som skattepliktig, men senare visat sig vara skattepliktig. Det belopp som tidigare felaktigt redovisats som intäkt och inte utgående skatt får dras av om det betalas in som utgående skatt till staten. Dessa bestämmelser har förts ihop i andra stycket och den bestämmelse i andra stycket andra strecksatsen som rör återföring enligt mervärdesskattelagen har tagits bort i konsekvens med att reglerna om återföring föreslås slopade.

23 kap. 16 §

I paragrafen anges att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Av 8 § den upphävda lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris, UPL, framgick att vid tillämpning av bestämmelserna i den lagen ingick en tillgång i en näringsverksamhet bara om ersättning eller kapitalvinst vid avyttring av tillgången utgjorde intäkt av näringsverksamhet. Bestämmelsen i UPL innebar att en underprisöverlåtelse av en näringsfastighet inte kunde göras mellan en fysisk person och ett aktiebolag.

När bestämmelserna i UPL fördes över till 23 kap. IL föll kravet i 8 § UPL av misstag bort. Ändringen innebär en rättelse av detta fel.

Eftersom den nuvarande lydelsen innebär att icke avsedda skatteförmåner kan erhållas genom att ett bolag som avser att avyttra en näringsfastighet först gör en underprisöverlåtelse till en fysisk person bör ändringen gälla på överlåtelser som sker dagen efter det att propositionen överlämnats till Riksdagen.

9.4 Förslaget till ändring i lagen (1996:761) om
inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade
bestämmelser om aktiekapitalets storlek

Prop. 1999/2000:82

6 §

Ändringen är föranledd av att bestämmelserna i mervärdesskattelagen om återföring av skatt föreslås slopade.

9.5 Förslaget till ändring i konkurslagen (1987:627)

5 kap. 1 §

Ändringen är föranledd av att det i 8 a kap. 4 § första stycket 6 och andra styckena i mervärdesskattelagen införs en bestämmelse om jämkning i samband med konkurs. Av bestämmelsen i 8 a kap. första stycket 6 framgår att jämkning av avdrag för ingående mervärdesskatt skall ske om en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs. Av andra stycket i samma paragraf framgår att statens fordran på grund av sådan jämkning får göras gällande konkursen, trots att fordran inte uppkommit innan konkursbeslutet. För att inte en lagkonflikt skall uppstå krävs ett tillägg i 5 kap. 1 §, som innebär att bestämmelsen i den paragrafen inte är tillämplig om något annat följer av bestämmelser i annan lag.

Förteckning över remissinstanser som avgivit yttrande över betänkandet (SOU 1999:47) Mervärdesskatt - Frivillig skattskyldighet.

Efter remiss har yttranden över betänkandet lämnats av Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Skåne län, Kommerskollegium, Riksrevisionsverket, Riksskatteverket, Konkurrensverket, Byggentreprenörerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Företagarnas Riksorganisation, Grossistförbundet Svensk Handel, HSB Riksförbund, Näringslivets Skattedelegation, Svenska Bankföreningen, Svenska Kommunförbundet, Svenska Revisorssamfundet, Sveriges Allmännyttiga bostadsföretag, Sveriges Bostadsrättsföreningars Centralorganisation, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Industriförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Statens fastighetsverk, Bokföringsnämnden och Näringslivets Nämnd för Regelgranskning har beretts tillfälle att avge yttrande men förklarat sig avstå från att avge yttranden.

Yttranden har också inkommit från Centerpartiet i Jönköpings kommun, DP Nova AB, Folkbildningsförbundet, Lantbrukarnas Riksförbund, SISU Idrottsutbildarna, Stockholms Handelskammare och Sveriges Riksidrottsförbund.

Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare och Sveriges Industriförbund har åberopat yttrandet från Näringslivets Skattedelegation. Företagarnas Riksorganisation har åberopat Näringslivets Skattedelegations yttrande i den del det berör betänkandets författningsförslag. SISU Idrottsutbildarna har åberopat yttrandena från Folkbildningsförbundet och Sveriges Riksidrottsförbund.

Riksskatteverket har bifogat yttranden från Skattemyndigheten i Stockholms län, Skattemyndigheten i Gävleborgs län, Skattemyndigheten i Västra Götalands län, och Skattemyndigheten i Växjö.

Allmänt om uppdraget och innehållet i betänkandet

Utredningens uppgift är att göra en generell översyn av reglerna om skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler. Syftet med översynen är att utredningen skall lämna förslag till regler som minskar de administrativa och rättsliga problemen och förenklar tillämpningen för skattskyldiga och skattemyndigheter.

Uthyrning av fastigheter är undantagen från skatteplikt avseende mervärdesskatt. Den ingående skatt som fastighetsägaren betalar för varor och tjänster till fastigheten kan under sådana omständigheter inte övervältras på hyresgästen genom att mervärdesskatt läggs på hyran. Fastighetsägarens ingående skatt ingår istället som en del av hyran. Detta innebär att mervärdesskatten stannar som en kostnad hos hyresgästen, även om denne bedriver en skattepliktig verksamhet och har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för övriga tjänster och varor som förvärvas till verksamheten. Detta medför i sin tur att det för hyresgästen vore mera lönsamt att äga fastigheten än att hyra den. För att motverka denna konkurrenspåverkande effekt finns idag ett system med frivillig skattskyldighet vid upplåtelse och uthyrning av fastigheter. Regleringen tillkom 1979 och har i grundläggande avseenden varit oförändrad sedan dess. Ändringar har dock genomförts både för att tillgodose kritik mot systemet och för att anpassa det till tvingande EG-rätt. Någon generell översyn har emellertid inte genomförts sedan de grundläggande reglerna tillkom.

Reglerna kring den frivilliga skattskyldigheten har kritiserats i flera avseenden. Det har framförallt gällt den betungande administration som varit nödvändig hos både fastighetsägare och skattemyndigheter för att kunna tillämpa systemet. På grund av detta har Riksskatteverket föreslagit att det bör utredas om en obligatorisk skattskyldighet kan införas.

Enligt nuvarande regler kan den frivilliga skattskyldigheten inte omfatta uthyrning till hyresgäster som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt. Detta leder till att varje hyresgästbyte kräver anmälan till skattemyndigheten och överväganden angående hyresgästens skattskyldighet. Denna regel ger även ett materiellt oönskat resultat. Det har framförts att utländska näringsidkare, som inte är skattskyldiga i Sverige, missgynnas av bestämmelsen. Vidare har kritiserats att det saknats möjligheter för fastighetsägare att bli skattskyldig redan under uppförandet av en byggnad och att det råder oklarhet om hur tomma lokaler skall behandlas.

En stor del av kritiken har gällt reglerna om korrigering av ingående skatt då fastighetsägare avyttrar en fastighet eller ändrar användningen av den, t. ex. då fastighetsägaren övergår från skattepliktig uthyrning av lokaler till att använda lokalerna i en skattefri verksamhet. Regler om korrigering infördes redan vid den frivilliga skattskyldighetens tillkomst. Bestämmelserna innebär att fastighetsägaren vid avyttring och ändrad användning av fastighet skall återföra ingående skatt som han gjort avdrag

för. Ny ägare kan sedan få avdrag för den återförda skatten om han styrker avdraget med ett av säljaren utfärdat intyg.

I samband med att Sverige blev medlem i EU infördes regler om jämkning av ingående skatt. Dessa har sin grund i för medlemsstaterna tvingande EG-rätt. Även jämkningsreglerna innebär att en korrigerig av ingående skatt skall ske vid avyttring och ändrad användning, men har en något annorlunda konstruktion än återbetalningsreglerna. Det finns således dubbla regelsystem för att korrigera ingående mervärdesskatt. Dessa två system harmonierar inte med varandra, varför mindre lämpliga effekter kan uppstå.

Utredningen överväger i betänkandet olika lösningar i ovanstående frågor och föreslår i huvudsak följande.

Obligatorisk eller frivillig skattskyldighet

Utredningen har övervägt om någon form av obligatorisk skattskyldighet bör införas. En obligatorisk skattskyldighet skulle medföra förenklingar, men leder sannolikt också till att hyresnivåerna ökar. För hyresgäster som huvudsakligen inte bedriver skattepliktig verksamhet (banker, försäkringsbolag, vårdinrättningar etc.) får detta till effekt att det vore mera lönsamt att äga fastigheten och slippa skatt på fastighetsägarens mervärde än att hyra den. Utredningen föreslår bl.a. av denna anledning att skattskyldigheten för uthyrning av verksamhetslokaler även i fortsättningen skall bygga på frivillighet.

Vad som kan vara föremål för frivillig skattskyldighet

Frivillig skattskyldighet skall kunna medges vid uthyrning och upplåtelse med bostadsrätt av verksamhetslokaler, oavsett om den verksamhet som bedrivs där medför skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen eller inte. Det förhållandet att byte av hyresgäst sker i en lokal medför inte att den frivilliga skattskyldigheten upphör om inte uthyrningen övergår till att avse stadigvarande bostad. Inte heller påverkas skattskyldigheten av att en lokal blir outhyrd efter att ha varit föremål för skattepliktig uthyrning. Även anläggningar som utgör fastighet skall, som hittills gällt, kunna omfattas av skattskyldighet.

Förutsättningar för att frivillig skattskyldighet skall medges

Fastighetsägare, förstahandshyresgäst, bostadsrättshavare och grupp-huvudman samt konkursbo skall efter ansökan kunna medges skattskyldighet. Fastighetsägarna skall även i fortsättningen kunna välja vilken eller vilka fastigheter, byggnader, andra anläggningar och lokaler som skall omfattas av den skattepliktiga uthyrningen. Även om någon uthyrning inte har påbörjats då ansökan görs skall det, om särskilda skäl föreligger, vara möjligt att medge frivillig skattskyldighet. Detta skall

gälla bl.a. under tiden en byggnad avsedd för uthyrning uppförs eller genomgår mer omfattande till- eller ombyggnadsarbeten. Sökanden skall i sådant fall visa att han har för avsikt att hyra ut verksamhetslokaler när arbetena är slutförda. Det krävs i detta fall att all uthyrning av fastighetens lokaler omfattas av skatteplikten.

Från vilken tidpunkt skattskyldigheten gäller

Skattskyldighet skall i huvudsak medges tidigast från dagen för ansökan om frivillig skattskyldighet, dock tidigast från den dag då hyresgästen tillträder lokalen. Då en byggnad avsedd för uthyrning uppförs eller genomgår mer omfattande till- eller ombyggnadsarbeten skall skattskyldighet kunna medges från ansökningsdagen, även om någon uthyrning då inte påbörjats. En ny ägare till en fastighet som är föremål för skattepliktig uthyrning skall kunna bli skattskyldig från tillträdesdagen om ansökan om skattskyldighet görs före denna dag eller senast inom 14 dagar därefter under förutsättning att den nya ägaren är skattskyldig enligt ML eller har rätt till återbetalning av skatt. Om den nye fastighetsägaren inte är skattskyldig eller har rätt till återbetalning så måste dock beslut om skattskyldighet föreligga före tillträdet för att han skall bli skattskyldig från den tidpunkten.

Ändrade förhållanden som påverkar skattskyldigheten

Den frivilliga skattskyldigheten för uthyrning av en lokal upphör om lokalen börjar användas i fastighetsägarens egen verksamhet eller för bostadsändamål och om den fastighet i vilken lokalen finns överlåts. Den frivilliga skattskyldigheten upphör även om den fastighet vari lokalen finns brinner upp, rivs eller på annat sätt förstörs så att den inte längre går att använda för skattepliktig uthyrning. Däremot upphör inte skattskyldigheten, som ovan nämnts, enbart av den anledningen att den blir outhyrd efter en skattepliktig uthyrning.

Frivilligt utträde

Sedan fem år förflutit från utgången av det beskattningsår under vilket skattepliktig uthyrning påbörjades skall den frivilliga skattskyldigheten kunna upphöra på den skattskyldiges begäran. En sådan begäran skall göras skriftligen till skattemyndigheten. Först sedan skattemyndigheten beslutat om det upphör skattskyldigheten. Möjligheten att begära utträde gäller även förstahandshyresgäster och bostadsrättshavare.

Rätt till retroaktivt avdrag för ingående skatt skall även i fortsättningen föreligga för en fastighetsägare som utfört ny-, till- eller ombyggnad av lokal eller fastighet, om fastighetsägaren först då uthyrning påbörjas efter avslutade byggnadsåtgärder medges frivillig skattskyldighet. Detta gäller endast under förutsättning att fastighetsägaren inte tagit fastigheten i bruk för annan verksamhet än uthyrning efter det att byggnadsarbetena avslutats. Avdrag skall medges i förhållande till den skattepliktiga uthyrningen enligt beslutet om frivillig skattskyldighet och omfatta ingående skatt på ny-, till- eller ombyggnad som utförts inom de tre år som närmast föregått den dag då skattskyldigheten enligt skattemyndighetens beslut om frivillig skattskyldighet börjat gälla.

En köpare av en fastighet skall kunna få avdrag för den ingående skatt som hänför sig till nybyggnad som säljaren utfört på fastigheten inom de tre år som närmast föregått den dag då köparens skattskyldighet enligt skattemyndighetens beslut börjat gälla. Avdrag skall dock medges endast om säljaren inte medgetts frivillig skattskyldighet under uppförandet av byggnaden och inte heller tagit fastigheten i bruk före överlåtelsen. Avdraget skall medges i förhållande till köparens skattepliktiga uthyrning enligt beslutet om frivillig skattskyldighet.

Om en fastighetsägare övergår till att använda en fastighet som utgjort omsättningstillgång i en byggnadsrörelse i en annan verksamhet som medför skattskyldighet skall den skatt som fastighetsägaren redo-visat för uttag av tjänster anses som ingående skatt i den senare verksamheten och berättiga till avdrag.

Korrigerings av ingående skatt

Bestämmelserna om återföring av skatt då skattepliktig fastighetsuthyrning upphör slopas. De särskilda regler som behövs för att i efterhand korrigera avdrag för ingående skatt utformas inom ramen för jämningsreglerna.

Avyttring och ändrad användning av en fastighet medför att ingående skatt skall jämkas. Detta gäller under förutsättning att fastigheten har belastats med kostnader för ny-, till- eller ombyggnad eller tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag som senare gett rätt till avdrag under förutsättning att den ingående skatten överstiger 100 000 kr. Detsamma gäller hyresrätter och bostadsrätter som belastats med ingående skatt på grund av att innehavaren utfört ny-, till- eller ombyggnad av lokalen. Jämkning skall dock ske endast om mindre än tio år har förflutit från det att ny-, till- eller ombyggnaden förvärvats eller avdrag för uttagen gjorts (korrigerings tiden). Verksamhetstillbehör skall vid tillämpning av jämningsreglerna inte anses tillhöra fastighet. För dessa gäller jämningsreglerna för maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar.

Jämkning skall ske såväl när en lokal som använts för skattepliktig uthyrning börjar användas för ändamål som inte medför avdragsrätt som när en ändring sker i motsatt riktning. När skattskyldighet medgetts redan innan uthyrning påbörjats skall den ingående skatten jämkas så att den avdragna skatten motsvarar den skattepliktiga uthyrning som faktiskt kommer till stånd. Jämkning skall ske även då skattskyldigheten upphör på begäran av den skattskyldige och då den som frivilligt är skattskyldig försätts i konkurs. Den avdragna ingående skatten skall med vissa undantag jämkas då en fastighet som ingår i en verksamhet som medför frivillig skattskyldighet övergår till en ny ägare (se nedan under "Jämkning vid överlåtelse av fastighet").

Vad jämkningen skall omfatta

Jämkningskyldigheten knyts i princip till förvärvet av investeringsvaror. Skatten på löpande reparationer och underhåll, administration och drift av uthyrda fastigheter kommer därför inte att behöva jämkas. I det fall skyldighet att jämka ingående skatt på grund av överlåtelse av fastighet föreligger för den förre ägaren skall jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Detsamma föreslås gälla då skattskyldighet upphör av annan anledning.

Jämkning vid överlåtelse av fastighet

Vid avyttring av en fastighet som använts i en verksamhet som medfört frivillig skattskyldighet skall säljaren vara skyldig att på en gång fullgöra den jämkningskyldighet som åvilar honom till följd av ändrad användning som inträffat före köparens tillträde av fastigheten. Skyldighet att jämka ingående skatt på grund av själva överlåtelsen skall dock föreligga endast om detta följer av avtalet mellan parterna och den nye ägaren inte är skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt ML. Dessa bestämmelser gäller också vid försäljning av en fastighet som använts av säljaren i en verksamhet som obligatoriskt medfört skattskyldighet. Den nye ägaren skall räkna korrigeringstid och den femårstid som gäller för frivilligt utträde från samma tidpunkt som den förre ägaren. Då fastighet övergår till annan genom benefikt fång skall övergången inte föranleda skyldighet att jämka avdragen ingående skatt.

Den som genom fusion eller liknande förfarande förvärvar en fastighet som inte omfattas av frivillig skattskyldighet skall överta överlåtarens skyldigheter och rättigheter när det gäller jämkning, om överlåtelsen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML.

Konkursgäldenären skall i princip vara skyldig att jämka ingående skatt vid konkursutbrottet. Konkursboet kan förklara att boet åtager sig framtida jämkningskyldighet. Om konkursboet inte gör detta skall jämkningskyldigheten utlösas av konkursbeslutet och statens fordran på jämkad ingående skatt kunna bevakas som en fordran i konkursen.

Redovisning

Jämkning på grund av avyttring av fastighet skall göras i den andra redovisningsperioden efter den då ändringen skett. Fastighetsägare skall vid ansökan om frivillig skattskyldighet, som beviljats honom från ansökningsdagen, redovisa den utgående och ingående skatt som uppkommer mellan ansökningsdagen och beslutsdagen i den första redovisningsperioden efter beslutet. Vid förvärv av fastighet skall fastighetsägaren styrka sin rätt till avdrag för den tidigare ägarens ingående skatt för ny-, till- eller ombyggnad med en av säljaren utfärdad handling. Även vid övertagande av jämkningskyldighet skall säljaren utfärda en faktura eller jämförlig handling som köparen skall bevara i sina räkenskaper och som skall ligga till grund för framtida jämkning.

Förfarandet

En särskild anmälan för registrering skall göras av den som begär att frivilligt bli skattskyldig. Ansökan skall, förutom då fastighetsägaren, bostadsrättshavare eller hyresgästen för första gången ansöker om frivillig skattskyldighet, göras när den frivilliga skattskyldigheten skall omfatta fler lokaler. Skattemyndigheten skall efter varje sådan ansökan fatta beslut som skall tillställas sökanden. Om sådant beslut inte är fattat får skattepliktig uthyrning inte förekomma. Om den frivilliga skattskyldigheten upphör på grund av att fastighetsägaren överlåter fastigheten skall detta anmälas till skattemyndigheten. Detsamma gäller om skattskyldigheten upphör på grund av att fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i egen verksamhet eller för bostadsändamål samt då byggnaden brinner ned eller förstörs av annan orsak. Om frivillig skattskyldighet har meddelats fastighetsägare redan under uppförandet av en byggnad kan skattemyndigheten fram till dess att skattepliktig uthyrning föreligger besluta att medgiven skattskyldighet skall upphöra.

Övrigt

Uttag av tjänster som tillförts en fastighet som utgör anläggningstillgång i en byggnadsrörelse skall beskattas endast till den del fastigheten används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Övergångsbestämmelser

Frivillig skattskyldighet som vid ikraftträdandet gäller enligt de äldre bestämmelserna fortsätter att gälla enligt de nya bestämmelserna utan krav på ansökan eller beslut men kan upphöra på ansökan av fastighetsägaren om skattskyldigheten varat i minst fem år. Återföringsbestämmelserna slopas vid ikraftträdandet för de fastigheter som omfattas av återföringsskyldighet enligt de äldre bestämmelserna och ersätts i vissa fall av en jämkningsskyldighet.

Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)

dels att 13 kap. 28 § skall upphöra att gälla,

dels att 2 kap. 5 och 7 §§, 3 kap. 3 §, 8 kap. 1, 2, 4, 5, 16 a-16 f §§, 9 kap. 1-8 §§, 11 kap. 1, 2-3 och 5 §§, 13 kap. 28 a §, rubriken till 9 kap. samt rubrikerna närmast före 9 kap. 2 §, 9 kap. 3 §, 9 kap. 4 §, 9 kap. 5 § och 13 kap. 28 a § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya paragrafer, 8 kap. 16 g och 16 h §§, 9 kap. 9-13 §§ samt 13 kap. 28 b §, och närmast före 9 kap. 6 §, 9 kap. 7 §, 9 kap. 8 §, 9 kap. 13 § och 13 kap. 28 b §, nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap. Omsättning och import5 §¹

Med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige

1. utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad,

2. använder eller låter någon annan använda en tillgång som hör till verksamheten för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan, eller

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänförs till hyran.

Första stycket 2 och 3 gäller endast om värdet av användandet är mer än ringa.

Med rörelsefrämmande ändamål i första stycket 1 och 2 avses även att en tjänst tillhandahålls i verksamheten mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten.

¹ Senaste lydelse 1994:1798

7 §

Med uttag av tjänst förstås även att den skattskyldige utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en egen fastighet som enligt kommunalskattelagen (1928:370) utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse, om han i byggnadsrörelsen både tillhandahåller tjänster åt andra (byggnadsentreprenader) och utför tjänster på sådana egna fastigheter.

Första stycket gäller

1. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster

Första stycket gäller också om tjänsterna utförs av den skattskyldige på en egen fastighet som utgör tillgång i rörelsen men inte är en sådan omsättningstillgång som avses i första stycket.

Första stycket gäller också om tjänsterna utförs av den skattskyldige på en egen fastighet som utgör tillgång i rörelsen men inte är en sådan omsättningstillgång som avses i första stycket, *dock endast i den omfattning som tjänsterna hänför sig till den del av fastigheten som inte används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.*

3 kap. Skatteplikt för omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import

3 §²

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 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, och
11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning.

² Senaste lydelse 1997:331.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten eller en kommun 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, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 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 vid uthyrning i andra hand och vid bostadsrättsinnehavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 §.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra-fjärde styckena.

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

8 kap. Avdrag för ingående skatt

1 §

Avdrag för ingående skatt får göras enligt bestämmelserna i detta kapitel.

I 9 kap. 3 § finns särskilda be-

I 9 kap. finns särskilda bestäm-

stämmelser om avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheter som avser vissa fastighetsupplåtelser.

melser om avdrag *och jämkning av avdrag* för ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheter som avser vissa fastighetsupplåtelser.

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 3

2 §³

Ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats.

Vid förvärv som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-5 eller om skattskyldighet föreligger för förvärvaren enligt 9 c kap. 5 § utgörs ingående skatt av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige skall redovisa till staten.

I det fall en förvärvare enligt 16 f-16 h §§ övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning utgörs förvärvarens ingående skatt för de övertagna varorna av överlåtarens ingående skatt för investeringsvarorna.

Ingående skatt utgörs också av skatt enligt denna lag som hänför sig till

1. förvärv enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 3 § första stycket 2 och andra stycket, eller
2. import till landet.

Ingående skatt utgörs också av skatt enligt denna lag som hänför sig till

1. förvärv enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 7 § andra stycket 2,
2. import till landet, *eller*
3. *skattepliktiga uttag som avses i 4 § första stycket 6.*

4 §⁴

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag

1. om den skattskyldige från någon annan skattskyldig eller någon som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ har övertagit verksamheten eller en del av den: för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, om den tidigare ägaren inte har gjort avdrag för eller fått återbetalning av den ingående skatten men skulle ha varit berättigad till sådant avdrag eller sådan återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten,

2. om den skattskyldige är delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål och den fastighet som ingår i samfälligheten används i den verksamhet som medför skattskyldighet: för

³ Senaste lydelse 1995:1286.

⁴ Senaste lydelse 1994:1798

den ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv, dock endast till den del som svarar mot hans andel i samfälligheten,

3. om den skattskyldige vid leverans av en vara till honom har betalat skatt vid importen av varan utan att han varit skattskyldig för importen eller han har betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan skattskyldighet: för den skatt som tullmyndigheten tagit ut, dock endast under förutsättning att leverantören inte är skattskyldig enligt denna lag för annat än importen och den skattskyldige skulle ha haft avdragsrätt om han själv hade varit skattskyldig för importen,

4. om den skattskyldige köper en fastighet och fastigheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen, *eller*

5. om den skattskyldige är ett företag som ingår i en koncern och tillhandahålls en tjänst av ett företag som ingår i samma koncern utan att det senare företaget är skattskyldigt eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§: för den ingående skatt som hänför sig till det sistnämnda företagens förvärv eller import för tillhandahållande av tjänsten, dock endast om det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan import,

4. om den skattskyldige köper en fastighet och fastigheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen,

5. om den skattskyldige är ett företag som ingår i en koncern och tillhandahålls en tjänst av ett företag som ingår i samma koncern utan att det senare företaget är skattskyldigt eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§: för den ingående skatt som hänför sig till det sistnämnda företagens förvärv eller import för tillhandahållande av tjänsten, dock endast om det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan import, *eller*

6. om fastighetsägare i byggnadsrörelse tillfört fastighet tjänster som utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § och fastigheten därefter tas i bruk av fastighetsägaren i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §: för den utgående skatt som fastighetsägaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen.

Vid tillämpningen av första stycket 5 skall endast moderföretag och helägda dotterbolag anses ingå i samma koncern. Moderföretaget kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt

aktiebolag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt bolag, räknas även det bolaget som helägt dotterbolag.

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 3

5 §⁵

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 17 och 19 §§.

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 17 och 19-20 §§.

16 a §⁶

Avdrag som gjorts för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror skall jämkas enligt 16 b-16 f §§ om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan avyttras.

Avdrag som gjorts för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror skall jämkas enligt 16 b-16 h §§ om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan avyttras.

Med investeringsvaror avses:

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, och vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kronor exklusive kompensation för skatt enligt denna lag,

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången överstiger 50 000 kronor.

2. fastigheter vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kronor.

2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,

Med förvärv av fastighet jämställs förvärv av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Därvid skall den i andra stycket 2 angivna beloppsgränsen avse den sammanlagda anskaffningskostnaden för sådana tjänster som förvärvats under ett beskattningsår.

3. fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om skatten på uttagen överstiger 100 000 kronor och om avdrag för skatten medgivits enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6,

4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lokal, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört ny-, till- eller ombyggnad av lokalen och om skatten på denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Har under ett beskattningsår både en åtgärd som avses i andra stycket 2 eller 4 företagits och ett

⁵ Senaste lydelse 1995:700

⁶ Senaste lydelse 1994:1798

uttag enligt andra stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett uttag gjorts skall vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och uttagen läggas samman.

Verksamhetstillbehör skall vid tillämpning av 16 a-16 h §§ anses som tillgångar som avses i punkt 1.

Med avdrag för ingående skatt jämställs återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9-13 §§.

16 b §⁷

Jämkning skall ske i följande fall:

Om inte annat följer av 16 e-16 h §§ skall jämkning ske i följande fall:

1. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt ändras på så sätt att avdragsrätten minskar,

2. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande inte medfört rätt till avdrag för ingående skatt eller endast delvis medfört sådan rätt ändras på så sätt att avdragsrätten ökar,

3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, eller

4. om en fastighet avyttras, under förutsättning att avdrag för ingående skatt medgivits vid förvärvet av fastigheten.

3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt,

4. om en fastighet, *bostadsrätt* eller *hyresrätt överlåts*, under förutsättning att avdrag för ingående skatt medgivits vid *ny-, till- eller ombyggnad enligt 16 a § andra stycket 2 eller 4*,

5. om en fastighet som avses i 16 a § andra stycket 3 överlåts eller,

6. om en fastighetsägare, *bostadsrättshavare* eller *hyresgäst* försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i 16 a § andra stycket 2, 3 eller 4.

Statens fordran på grund av jämkning enligt första stycket 6 får utan hinder av 5 kap. 1 § kon-

⁷ Senaste lydelse 1994:1798

kurslagen (1987:672) göras gällande i konkursen, om fordringen uppkommer då gäldenären försätts i konkurs.

Med överlåtelse avses i första stycket 4 och 5 samt i 16 c-16 h §§ överlåtelse genom köp, byte eller liknande rättshandling.

16 c §⁸

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller avyttring gjorts inom viss tid (korrigeringstiden). Denna tid är för fastigheter sex år från tidpunkten från förvärvet och för andra investeringsvaror fem år från tidpunkten från förvärvet. I korrigeringstiden skall räknas in det räkenskapsår under vilket varan förvärvades.

Ingående skatt skall jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller överlåtelse gjorts inom viss tid (korrigeringstiden).

Denna tid är

1. för fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter som avses i 16 a § andra stycket 2 eller 4 tio år från förvärvet av ny-, till- eller ombyggnaden,

2. för fastigheter som avses i 16 a § andra stycket 3 tio år från det att avdrag gjorts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6, och,

3. för andra investeringsvaror fem år från tidpunkten från förvärvet.

I korrigeringstiden skall räknas in det räkenskapsår under vilket varan förvärvades eller avdrag enligt andra stycket 2 gjorts.

Förvärv av ny-, till- eller ombyggnad enligt andra stycket 1 skall anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna eller, vid byggnads- eller anläggningsentreprenader, slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits.

16 d §⁹

Vid ändrad användning av en investeringsvara skall *avdrag som gjorts för* ingående skatt jämkas

Vid ändrad användning av en investeringsvara skall ingående skatt jämkas varje räkenskapsår

⁸ Senaste lydelse 1994:1798

⁹ Senaste lydelse 1994:1798.

varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringstiden. Den årliga jämkningen skall göras endast beträffande en femtedel – för fastigheter en sjättedel – av den ingående skatten vid förvärvet av investeringsvaran (ursprungsbeloppet). Det belopp med vilket jämkning årligen skall göras (jämkningsbeloppet) skall beräknas som en femtedel *eller en sjättedel* av skillnaden mellan avdragsrätten för ingående skatt vid förvärvet och avdragsrätten *beräknad efter förhållandena under det aktuella året.*

Vid *avyttring* av investeringsvaror skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkning skall avse återstoden av korrigeringstiden.

Jämkningsbeloppet får i de fall som avses i 16 b § 3 uppgå till högst motsvarande 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan. I priset skall inte inräknas kompensation för skatt enligt denna lag.

16 e §¹⁰

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbe-

under återstoden av korrigeringstiden.

Den årliga jämkningen skall göras

1. för fastigheter, *hyresrätter och bostadsrätter som avses i 16 a § andra stycket 2 eller 4* beträffande en *tiondedel* av den ingående skatt som hänför sig till *ny-, till- eller ombyggnaden,*

2. för fastigheter enligt 16 a § andra stycket 3 beträffande en *tiondedel* av skatten på uttagen,

3. för övriga varor beträffande en femtedel av den ingående skatten vid förvärvet av investeringsvaran.

Den ingående skatt som avses i andra stycket utgör ursprungsbeloppet. Det belopp med vilket jämkning årligen skall göras (jämkningsbeloppet) skall beräknas som en femtedel *respektive en tiondedel* av skillnaden mellan avdragsrätten för ingående skatt vid förvärvet och avdragsrätten *efter förändringen.*

Vid *överlåtelse* av investeringsvaror *samt i fall som avses i 16 b § 6* skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkning skall avse återstoden av korrigeringstiden.

Avser en åtgärd endast en del av en fastighet skall jämkningen göras med en däremot svarande del av den ingående skatten.

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbe-

¹⁰ Senaste lydelse 1995:700.

skattning enligt 2 kap. *eller återföring av skatt enligt 9 kap. 5 eller 6 §.*

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas om den procentuella förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 10.

Om avdrag som gjorts för ingående skatt skall jämkas till följd av ändrad användning skall avdragsrätten under jämningsåret bestämmas med ledning av förhållandena *under hela* året.

skattning enligt 2 kap.

Om avdrag som gjorts för ingående skatt skall jämkas till följd av ändrad användning skall avdragsrätten under jämningsåret bestämmas med ledning av förhållandena *vid utgången av* året. *Föreligger särskilda skäl får avdragsrätten i stället bestämmas efter vad som är skäligt.*

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 3

16 f §¹¹

Vid *avyttring* av investeringsvaror i samband med att hela verksamheten överläts, skall förvärvaren överta säljarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att överlåtelsen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 §.

Vid *överlåtelse* av investeringsvaror, *inräknat andra fastigheter än sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet*, i samband med att hela verksamheten överläts *eller vid fusion eller liknande förfarande*, skall förvärvaren överta säljarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att överlåtelsen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 §.

Då ett företag träder in i en grupp som registreras enligt 6 a kap. skall grupphuvudmannen överta företagets rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt. Då ett företag träder ut ur en grupp som registrerats enligt 6 a kap. övergår rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt till företaget.

16 g §

Vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 16 f § skall förvärvaren överta överlåta-

¹¹ Senaste lydelse 1994:1798.

rens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Vad nu sagts gäller inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren skall fullgöra jämkningsskyldigheten.

Om förvärvaren övertar jämkningsskyldigheten är överlåtaren inte skyldig att till följd av överlåtelserna jämka den ingående skatten.

Överlåtaren skall dock alltid fullgöra jämkningsskyldighet som uppstått för honom på grund av ändringar som inträffat under hans innehavstid.

Vad som föreskrivs i denna paragraf om fastigheter gäller även bostadsrätter och hyresrätter.

16 h §

Om fastighetsägare försätts i konkurs kan konkursboet överta konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter att jämka ingående skatt under förutsättning att konkursboet är skattskyldigt för verksamheten efter konkursbeslutet.

Om fastighet överlåts under pågående konkurs skall för förvärvaren gälla vad som föreskrivs i 16 g §. Med överlåtaren skall i sådant fall avses konkursboet.

19 §

Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 styrkas genom en av säljaren utfärdad faktura eller jämförlig handling som visar skattens storlek.

Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 och 9 kap. 7 § andra stycket 2 styrkas genom en av säljaren utfärdad faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap.

20 §

Den som enligt 16 f-16 h §§ skall överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av ingående skatt skall som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en av säljaren utfärdad faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap.

9 kap. Särskilt om vissa fastighetsupplåtelser

9 kap. Särskilt om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser m.m.

1 §¹²

Skuldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra fjärde styckena gäller endast om skattemyndigheten på fastighetsägarens, hyresgästens eller bostadsrättsinnehavarens begäran har beslutat om detta.

Skattskyldigheten för sådan upplåtelse som avses i 3 kap. 3 § fjärde stycket gäller dessutom endast om fastighetsägaren företer ett intyg om att hyresgästen är någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 §. Intyget skall vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

Skattemyndigheten kan på ansökan av fastighetsägare, hyresgäst, bostadsrättshavare, eller konkursbo besluta att sökanden skall vara skattskyldig för yrkesmässig uthyrning eller upplåtelse av viss fastighet, byggnad, annan anläggning som utgör fastighet eller lokal och att uthyrningen eller upplåtelsen därvid skall vara skattepliktig. Vad nu sagts gäller endast om uthyrningen eller upplåtelsen sker för annat ändamål än stadigvarande bostad. För företag som ingår i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. skall ansökan göras av gruppens huvudman och beslutet om skattskyldighet skall avse denne.

När särskilda skäl föreligger kan skattemyndigheten på ansökan av fastighetsägaren besluta att skattskyldighet som avses i första stycket skall 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.

I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om denna skattskyld-

I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet

¹²Senaste lydelse 1996:1320.

dighet och om avdragsrätt för en ny ägare till fastigheten.

I detta kapitel förstås med

- skattskyldig fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare: den som är skattskyldig till följd av beslut enligt första stycket, och

- fastighet: sådan fastighet eller del därav som är föremål för uthyrning eller annan upplåtelse, för vilken fastighetsägaren, hyresgästen eller bostadsrättsinnehavaren är skattskyldig till följd av beslut enligt första stycket.

Skattskyldigheten vid överlåtelse

En skattskyldig 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.

Avdrag för ingående skatt

En skattskyldig fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare har rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap. Fastighetsägaren får dessutom göra avdrag

1. om skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet för ho-

enligt denna paragraf, om avdragsrätt för en ny ägare till fastigheten och om jämkning av avdrag för ingående skatt.

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 3

Innebörden av vissa uttryck i detta kapitel

2 §

Vad som sägs i detta kapitel om skattskyldig fastighetsägare, gäller om inte annat anges, fastighetsägare och annan som är skattskyldig till följd av beslut enligt 1 §.

Vad som sägs i detta kapitel om fastighet gäller fastighet som är eller enligt 1 § andra stycket kan vara föremål för sådan uthyrning eller annan upplåtelse som är skattepliktig till följd av beslut enligt 1 §. Det gäller också bostadsrätt och hyresrätt som hyrs ut i andra hand, om inte annat anges.

Skattskyldighetens omfattning i vissa fall

3 §¹³

Har beslut meddelats enligt 1 § andra stycket omfattar skattskyldigheten all sådan uthyrning eller upplåtelse av byggnaden eller anläggningen som enligt 1 § andra stycket kan vara skattepliktig.

Vid överlåtelse av fastighet omfattar skattskyldigheten uthyrning

¹³ Senaste lydelse 1997:502.

nom inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket han har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten: för den ingående skatt som hänförs till byggnadsarbetena till den del dessa avser lokaler som omfattas av beslutet, och

2. om skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet för honom inom tre år från det han köpt fastigheten: för den ingående skatt som den tidigare ägaren har gjort avdrag för men som återförts enligt 5 § på grund av fastighetsförsäljningen under förutsättning att den tidigare ägaren i samband med sin redovisning av den återförda ingående skatten, dock senast före ingången av andra månaden efter den då redovisningen gjordes, har betalat in skatt enligt skattebetalningslagen (1997:483) med ett belopp som motsvarar den återförda ingående skatten och att det inbetalda beloppet inte skall räknas av enligt 16 kap. 10 § skattebetalningslagen.

Avdragsrätt enligt första stycket 2 har även den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet på annan grund än beslut enligt 1 §. Motsvarande gäller i fråga om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§.

Hur rätten till avdrag skall styrkas

I 8 kap. 17 § finns bestämmelser om hur en skattskyldig fastighetsägare skall styrka sin avdragsrätt vid förvärv enligt 3 § första stycket 1. Rätt till avdrag enligt 3 § första stycket 2 och andra stycket har den som yrkar avdrag endast om han

och upplåtelse efter försäljningen fram till dess att den nye ägaren tillträder fastigheten.

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 3

Skattskyldigheten för ny ägare vid överlåtelse

4 §¹⁴

Vid överlåtelse av fastighet gäller 1 § för den nye ägaren.

Om en fastighet övergår till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller liknande rättshandling från någon som är frivilligt skattskyldig inträder förvärvaren från

¹⁴ Senaste lydelse 1997:502.

kan styrka sin rätt genom ett av den tidigare ägaren utfärdat intyg om storleken av den ingående skatt som denne återfört på grund av fastighetsförsäljningen och betalat in till staten i enlighet med de bestämmelserna. Den tidigare ägaren är skyldig att utfärda ett sådant intyg, om köparen begär det.

och med tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

Återföring av skatt

Den tidpunkt från vilken skattskyldigheten gäller m.m.

5 §¹⁵

En skattskyldig fastighetsägare skall återföra sådan ingående skatt som han gjort avdrag för, om han inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten inträtt för honom enligt skattemyndighetens beslut

1. överlåter fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförlig rättshandling,

2. hyr ut eller upplåter fastigheten under omständigheter som medför att skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket inte längre föreligger, eller

3. tar i anspråk fastigheten för egen användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Avser en åtgärd enligt första stycket endast en del av fastigheten skall återföringen göras med en däremot svarande del av det avdragna beloppet.

Den omständigheten att till följd av lagändring skattskyldighet eller rätt till återbetalning inte längre föreligger skall inte medföra återföring enligt första stycket 2.

Återföringsskyldighet för fastighetsägaren enligt första stycket 2

Skattskyldighet gäller från och med den dag då ansökan inkommer till skattemyndigheten eller den senare dag som sökanden angett, dock tidigast från och med den dag då hyresgäst eller bostadsrättshavare enligt avtal tillträder lokalen.

Om en fastighetsägare enligt 1 § andra stycket ansöker om att få bli skattskyldig redan under ny-, till- eller ombyggnad av en fastighet gäller medgiven skattskyldighet tidigast från och med den dag då ansökan inkommit till skattemyndigheten, oavsett om någon skattepliktig uthyrning eller upplåtelse föreligger vid det tillfället.

Vid överlåtelse av fastighet till förvärvare som är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § gäller skattskyldighet för den nye ägaren från och med dennes tillträdesdag, om ansökan ges in till skattemyndigheten innan tillträdet eller senast 14 dagar därefter. Vid överlåtelse till annan förvärvare gäller skattskyldighet från tillträdet endast om skattemyndigheten fattat beslut om skattskyldigheten före tillträdet.

¹⁵ Senaste lydelse 1994:498.

gäller även om de där angivna åtgärderna företagits av en skattskyldig hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare.

Om en återföringsgrundande händelse enligt första stycket inträffar efter det att en fastighetsägare har försatts i konkurs, skall den ingående skatt som fastighetsägaren gjort avdrag för, och som hänförs till tid före konkursbeslutet, återföras i fastighetsägarens redovisning. Ingående skatt som konkursboet gjort avdrag för skall återföras i konkursboets redovisning.

När den frivilliga skattskyldigheten upphör

6 §¹⁶

En skattskyldig fastighetsägare skall återföra hälften av vad som skulle ha återförts enligt 5 § , om vad som där sägs har inträffat sedan tre men inte sex år har förflutit från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten inträtt enligt skattemyndighetens beslut.

Skattemyndigheten kan, om förutsättningar för skattskyldighet enligt 1 § andra stycket inte längre föreligger, innan uthyrning eller upplåtelse påbörjats besluta att medgiven skattskyldighet skall upphöra.

Den som är frivilligt skattskyldig kan ansöka om att skattskyldigheten för viss uthyrning skall upphöra. Skattskyldigheten upphör genom beslut av skattemyndigheten, dock tidigast fem år från den tidpunkt då den skattepliktiga uthyrningen påbörjades. Görs ansökan av ny ägare till fastighet beräknas femårstiden från den tidpunkt då tidigare ägare påbörjade den skattepliktiga uthyrningen.

Den frivilliga skattskyldigheten upphör även

1. då den skattskyldige överlåter en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet, dock inte förrän den nye ägaren tillträder fastigheten,

¹⁶ Senaste lydelse 1994:498.

2. då en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet inte längre kan bli föremål för uthyrning eller upplåtelse på grund av brand eller annan orsak som fastighetsägaren inte råder över eller rivning,

3. då den skattskyldige övergår till att använda viss fastighet, byggnad, annan anläggning som utgör fastighet eller lokal för annat ändamål än skattepliktig uthyrning, eller

4. vid överlåtelser som avses i 4 § andra stycket då ansökan om frivillig skattskyldighet inte görs inom sex månader från tillträdet.

Avdrag för ingående skatt

7 §

Om en fastighet övergår från en skattskyldig fastighetsägare till någon annan på annat sätt än som anges i 5 § första stycket 1 inträder förvärvaren på tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

Den som är frivilligt skattskyldig enligt detta kapitel har rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap.

Fastighetsägare får dessutom göra avdrag om skattskyldighet enligt skattemyndighetens beslut 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 fastigheten inte tagits i bruk för annan verksamhet efter åtgärderna: för den ingående skatt som hänförs till byggnadsarbetena och som motsvarar den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet, eller

2. en tidigare ägare har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet: för den ingående skatt som hänförs till byggnadsarbetena och som motsvarar den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet.

Avdragsrätt enligt första stycket 2 gäller endast under förutsättning att den tidigare ägaren inte medgetts frivillig skattskyldighet och inte heller tagit fastigheten i bruk före överlåtelsen.

Jämkning av avdrag för ingående skatt

8 §

Om återföring enligt 5 eller 6 § finns ytterligare bestämmelser i 13 kap. 28 §.

Jämkning av avdrag för ingående skatt som hänför sig till fastighet som är föremål för skattepliktig uthyrning eller upplåtelse skall ske enligt vad som föreskrivs i 8 kap. 16 a-16 h §§, om inte annat följer av 9-12 §§.

9 §

Jämkning skall ske när frivillig skattskyldighet upphör, om inte annat följer av andra stycket. Jämkning skall i dessa fall ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Om frivillig skattskyldighet gällt endast viss del av fastigheten skall jämkningen göras med en däremot svarande del av den ingående skatten.

Jämkning på grund av att frivillig skattskyldighet upphör skall inte ske

*1. om fastigheten inte längre kan bli föremål för uthyrning eller upplåtelse på grund av brand eller annan orsak som fastighetsägaren inte råder över eller rivning eller,
2. då ägaren övergår till att använda fastigheten eller den del av fastigheten som omfattas av förändringen i en verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.*

10 §

Då avdragsrätt föreligger enligt 7 § andra stycket beräknas korri-

11 §

Vid överlåtelse av en fastighet till någon som inte är skattskyldig enligt denna lag och inte har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § gäller vad som föreskrivs i 8 kap. 16 g § endast om beslut om skattskyldighet för förvärvaren enligt 1 § meddelats före tillträdet.

12 §

Om frivillig skattskyldighet vid uthyrning eller upplåtelse i andra hand upphör på grund av åtgärder som vidtagits av förstahandshyresgästen eller bostadsrätts-havaren är såväl denne som fastighetsägaren jämkningsskyldig. Skyldigheten omfattar för var och en av dem den ingående skatt som enligt 8 kap. 16 a § andra stycket 4 hänförs till bostadsrätten eller hyresrätten.

Anmälningsskyldighet

13 §

Den som är skattskyldig enligt 1 § är skyldig att till skattemyndigheten anmäla sådant förhållande som enligt 6 § medför att skattskyldigheten upphör, om inte ansökan krävs för att skattskyldigheten skall upphöra.

11 kap.

1 §

I detta kapitel föreskrivs om skyldigheten att vid omsättning av varor eller tjänster utfärda och lämna uppgifter i faktura eller jämförlig handling.

I 9 kap. 4 § finns särskilda bestämmelser om att den som överlåter en fastighet i vissa fall är skyldig att utfärda intyg om sin

2 §¹⁷

Den som är skattskyldig för annan omsättning av varor eller tjänster än sådan som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-4 skall, om inget annat följer av 3 eller 4 §, utfärda faktura eller jämförlig handling för

1. varje omsättning som medför skattskyldighet och som görs mot ersättning,

2. förskotts- eller a conto- betalningar som avser sådana omsättningar, *och*

3. sådan omsättning av en fastighet som medför avdragsrätt för köparen enligt 8 kap. 4 § första stycket 4.

2. förskotts- eller a conto- betalningar som avser sådana omsättningar,

3. sådan omsättning av en fastighet som medför avdragsrätt för köparen enligt 8 kap. 4 § första stycket 4, *och*

4. sådan omsättning av en investeringsvara som medför att förvärvaren enligt 8 kap. 16 f-16 h §§ skall överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning.

2 a §¹⁸

Utöver vad som framgår av 2 § och av 3 kap. 30 b § föreligger skyldighet för säljaren att utfärda en faktura eller jämförlig handling för

1. sådan omsättning som anges i 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3,

2. sådan omsättning som anges i 3 kap. 30 a §, *och*

3. sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 a § oavsett omsättningens storlek.

2. sådan omsättning som anges i 3 kap. 30 a §,

3. sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 a § oavsett omsättningens storlek, *och*

4. sådan omsättning av en fastighet som medför avdragsrätt för köparen enligt 9 kap. 7 § andra stycket 2.

3 §

För att *den skattskyldige* skall vara skyldig att utfärda faktura eller jämförlig handling enligt 2 § vid sådan omsättning av en fastighet som anges i 2 § 3 krävs att den som förvärvar fastigheten begär det.

För att *säljaren* skall vara skyldig att utfärda faktura eller jämförlig handling enligt 2 *eller 2 a §* vid sådan omsättning av en fastighet som anges i 2 § 3 *eller 2 a § 4* krävs att den som förvärvar fastigheten begär det.

¹⁷ Senaste lydelse 1994:1798.

¹⁸ Senaste lydelse 1994:1798.

5 §¹⁹

En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som anges i 2 § 1 eller 2 och 2 a § innehålla uppgift om

1. ersättningen,
2. skattens belopp för varje skattesats,
3. utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
4. transaktionens art,
5. platsen för varans mottagande,
6. den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och
7. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

En faktura eller jämförlig handling som utfärdas enligt 2 § 3 skall innehålla uppgift om den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten.

En handling som utfärdas enligt 2 § 4 eller 2 a § 4 skall innehålla uppgift om den ingående skatt som hänförs till överlåtarens förvärv av investeringsvarorna, den del av denna skatt som överlåtaren efter eventuell jämkning gjort avdrag för och vid vilken tidpunkt investeringen har skett.

Handlingen skall dessutom innehålla de uppgifter som anges i första stycket 3, 4, 6 och 7

Handlingarna i andra och tredje styckena skall dessutom innehålla de uppgifter som anges i första stycket 3, 4, 6 och 7.

Bestämmelserna i första stycket 3-5 får frångås då fråga är om en faktura eller jämförlig handling som upptar endast ett mindre belopp.

13 kap.

28 §²⁰

Återföring av skatt i fall som avses i 9 kap. 5 eller 6 § skall göras för den redovisningsperiod under vilken de återföringsgrundande händelserna har inträffat.

I fall som avses i 9 kap. 5 § femte stycket första meningen skall återföring av skatt göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

¹⁹ Senaste lydelse 1997:1036.

²⁰ Senaste lydelse 1994:498.

Redovisning av sådan jämkning som avses i 8 kap. 16 a-16 f §§.

Redovisning av sådan jämkning som avses i 8 kap. 16 a-16 h §§.

28 a §²¹

Avdrag som gjorts för ingående skatt i de fall som avses i 8 kap. 16 a-16 f §§ skall jämkas första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användning ändrats eller avyttring inträffat. När ett tidigare verkställt avdrag skall minskas jämkas det genom att skatt återförs i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. 26 §. När den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående skatt jämkas avdraget genom att redovisad ingående skatt för nämnda redovisningsperiod ökas..

Om inte annat följer av andra stycket skall ingående skatt i de fall som avses i 8 kap. 16 a-16 g §§ och 9 kap. 9 och 11 §§, jämkas för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användning ändrats eller avyttring inträffat.

Vid överlåtelse av fastighet skall skatten jämkas för den andra redovisningsperioden efter den då ändringen skett, om fastighetsägaren lämnar skattedeklaration.

När ett tidigare verkställt avdrag skall minskas jämkas det genom att skatt återförs i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. 26 §. När den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående skatt jämkas avdraget genom att redovisad ingående skatt för redovisningsperioden ökas.

Om skattskyldig försätts i konkurs och konkursboet inte skall överta rättigheter och skyldigheter enligt 8 kap. 16 h §, skall avdrag jämkas för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats

Redovisning av utgående och ingående skatt vid beslut om frivillig skattskyldighet

28 b §

Om beslut om frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § innebär att skattskyldighet skall medges en ny fastighetsägare vid tidpunkt som inträtt före beslutet, skall fastighetsägarens utgående och ingående skatt för uthyrning eller

²¹ Senaste lydelse 1994:1798

upplåtelse under den tid som löpt från skattskyldighetens inträde till beslutdagen redovisas för den första redovisningsperioden efter beslutet.

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 3

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2000.
 2. Äldre bestämmelserna gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.
 3. De äldre bestämmelserna i 8 kap. 16 a § andra och tredje styckena, i 8 kap. 16 c § om jämkning och korrigeringsstid och i 8 kap. 16 d § gäller fortfarande i fråga om förvärv som gjorts före ikraftträdandet.
 4. De äldre bestämmelserna i 8 kap. 16 b § 4 och 8 kap. 16 f § gäller fortfarande då överlåtelse skett före ikraftträdandet.
 5. De nya bestämmelserna i 8 kap. 16 b § första stycket 6 och andra stycket samt 8 kap. 16 h § första stycket tillämpas i fall då konkursbeslut meddelas efter ikraftträdandet.
 6. Den som vid ikraftträdandet är skattskyldig enligt 9 kap. 1 § i dess äldre lydelse anses som skattskyldig enligt de nya bestämmelserna i 9 kap.

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 1 §, 16 kap. 9 och 11 §§ och 19 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***11 kap.**

1 §

Genom beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig skall betala skatt eller få tillbaka skatt och skattens storlek.

Som beskattningsbeslut anses också

- | | |
|---|--|
| 1. beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap., | |
| 2. omprövningsbeslut enligt 21 kap., | 2. omprövningsbeslut enligt 21 kap., och |
| 3. beslut i fråga om återföring enligt 9 kap. 5 eller 6 § mervärdesskattelagen (1994:200), och | 3. beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200). |
| 4. beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ mervärdesskattelagen. | |

16 kap.

9 §

Ett inbetalt belopp skall, om inte annat följer av *andra stycket* eller 10 §, räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld enligt denna lag oberoende av vad den skattskyldige har begärt.

I 9 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) finns en särskild bestämmelse om avräkning i samband med fastighetsupplåtelse.

Ett inbetalt belopp skall, om inte annat följer 10 §, räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld enligt denna lag oberoende av vad den skattskyldige har begärt.

11 §

Om den skattskyldige har en skatteskuld enligt denna lag och det behöver anges vilken skatt som är betald eller obetald, skall skulden fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den aktuella perioden, om inte annat följer av 10 § eller 9 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) eller någon annan lag.

Om den skattskyldige har en skatteskuld enligt denna lag och det behöver anges vilken skatt som är betald eller obetald, skall skulden fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den aktuella perioden, om inte annat följer av 10 § eller någon annan lag.

19 kap.

7 §²²

Prop. 1999/2000:82

Bilaga 3

När det är fråga om skatt som skall betalas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas kostnadsränta från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag eller den tidigare dag som skatten enligt 16 kap. 7 § anses vara betald, eller, när det är fråga om slutlig skatt, från och med den 13 februari taxeringsåret till och med den dag betalning senast skall ske med anledning av skattemyndighetens eller domstolens beslut.

När det är fråga om ingående mervärdesskatt som skall betalas tillbaka till följd av ett beslut enligt 9 kap. 5 § femte stycket första meningen mervärdesskattelagen (1994:200) skall kostnadsräntan inte beräknas för tid fram till och med den dag betalning senast skall ske.

Kostnadsränta enligt första stycket beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan. Om skatten skall betalas till följd av ett beslut om skönsbeskattning i avsaknad av redovisning enligt 11 kap. 19 § andra stycket beräknas dock kostnadsräntan efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2000. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

²² Senaste lydelse 1998:232.

Härigenom föreskrivs att punkt 23 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*Anvisningar
till 23 §²³

23. Avdrag får göras för fastighetsskatt och särskild löneskatt på pensionskostnader och speciella för näringsverksamheten utgående skatter och avgifter till det allmänna. Däremot får svenska allmänna skatter inte dras av (se 20 §). *Avdrag får dock göras för mervärdesskatt som har återförts enligt 9 kap. 5 eller 6 § mervärdesskattelagen (1994:200) och inbetalats till staten på sätt som anges i 9 kap. 3 § första stycket 2 mervärdesskattelagen.*

23. Avdrag får göras för fastighetsskatt och särskild löneskatt på pensionskostnader och speciella för näringsverksamheten utgående skatter och avgifter till det allmänna. Däremot får svenska allmänna skatter inte dras av (se 20 §).

Premie för grupplivförsäkring, som tecknats av fysisk person i hans egenskap av utövare av viss näringsverksamhet, utgör avdragsgill omkostnad i näringsverksamheten. Om den ersättning, som kan komma att utfalla på grund av försäkringen, utgår efter väsentligt förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för befattningshavare i statens tjänst, skall dock endast den del av premien som kan anses motsvara förmåner enligt grupplivförsäkring för nämnda befattningshavare räknas som omkostnad i näringsverksamheten. Premie för reseskyddsförsäkring avseende resa i verksamheten utgör avdragsgill omkostnad i näringsverksamheten.

Bestämmelserna i punkt 6 första stycket av anvisningarna till 33 § om avdrag för avgift till arbetslöshetskassa gäller också beträffande inkomst av näringsverksamhet.

Bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 33 § om avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen och i 33 § 2 mom. om begränsning i rätten till avdrag för sådana kostnader gäller också beträffande inkomst av näringsverksamhet. Om den skattskyldige har kostnader för sådana resor både i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget näringsverksamhet skall begränsningen avse de sammanlagda kostnaderna och i första hand medföra en minskning av avdraget i inkomstslaget tjänst.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2000. Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande i fråga om mervärdesskatt som återförts eller borde ha återförts före ikraftträdandet.

²³ Senaste lydelse 1997:770.

Förslag till lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 3

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

Återföringsskyldighet enligt 9 kap. 5-6 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) uppkommer inte när en fastighet överlåts i samband med sådan överföring av verksamhet som anges i 2 §.

Övertagaren inträder i aktiebolagets ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt mervärdesskattelagen.

Första och andra styckena gäller endast om övertagaren blir skattskyldig dels vid samma tidpunkt som aktiebolagets skattskyldighet upphör, dels i samma omfattning som aktiebolaget.

Första stycket gäller endast om övertagaren blir skattskyldig dels vid samma tidpunkt som aktiebolagets skattskyldighet upphör, dels i samma omfattning som aktiebolaget.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2000. Äldre bestämmelser gäller fortfarande då överlåtelse skett före ikraftträdandet.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)

dels att 6 kap. 5 § och 13 kap. 28 §¹ skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 9 kap. 2 § skall utgå,

dels att 2 kap. 7 §, 3 kap. 3 §, 8 kap. 1, 2, 4, 5, 16 a–16 f och 19 §§, 9 kap. 1–8 §§, 11 kap. 1, 2 a, 3 och 5 §§, 13 kap. 28 a §, rubrikerna till 9 kap. och 11 kap. samt rubrikerna närmast före 8 kap. 16 a §, 9 kap. 3 §, 9 kap. 4 §, 9 kap. 5 § och 13 kap. 28 a § skall ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 11 kap. 2 § skall lyda "Fakturerings-skyldighet",

dels att det i lagen skall införas nya paragrafer, 8 kap. 16 g, 16 h, 16 i och 20 §§, 9 kap. 9–13 §§, 11 kap. 5 c, 9–11 §§ samt 13 kap. 28 b §, och närmast före 8 kap. 16 b §, 8 kap. 16 c §, 8 kap. 16 d §, 8 kap. 16 f §, 8 kap. 16 i §, 9 kap. 1 §, 9 kap. 6 §, 9 kap. 7 §, 9 kap. 8 §, 9 kap. 13 §, 11 kap. 9 § och 13 kap. 28 b §, nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

7 §²

Med uttag av tjänst förstås även att den skattskyldige utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en egen fastighet som enligt inkomstskattelagen (1999:1229) utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, om han i byggnadsrörelsen både tillhandahåller tjänster åt andra (byggnadsentreprenader) och utför tjänster på sådana egna fastigheter.

Första stycket gäller

1. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och

2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster.

Första stycket gäller också om tjänsterna utförs av den skattskyldige på en egen fastighet som utgör tillgång i rörelsen men inte är en sådan lagertillgång som avses i första stycket.

Första stycket gäller också om tjänsterna utförs av den skattskyldige på en egen fastighet som utgör tillgång i rörelsen men inte är en sådan lagertillgång som avses i första stycket. *Detta gäller dock endast i den omfattning som tjänsterna hänför sig till den del av fastigheten som inte används i en verksamhet som medför skatt-*

¹ Senaste lydelse 1994:498.

² Senaste lydelse 1999:1283.

3 kap.

3 §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 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, och
11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning.

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.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten eller en kommun 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, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen för användning i en verksam-

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 eller en kommun 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,

³ Senaste lydelse 1997:331.

het som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 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 vid uthyrning i andra hand *och* vid bostadsrättsinnehavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 §.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra–*fjärde* styckena.

om fastigheten vidareuthyrs av kommunen för användning i en verksamhet 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 vid uthyrning i andra *och tredje* hand *samt* vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra *och tredje* stycket.

8 kap.

1 §

Avdrag för ingående skatt får göras enligt bestämmelserna i detta kapitel.

I 9 kap. 3 § finns särskilda bestämmelser om avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheter som avser vissa fastighetsupplåtelser.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om avdrag *och jämkning av avdrag* för ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheter som avser vissa fastighetsupplåtelser.

2 §⁴

Ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats.

Vid förvärv som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–5 eller om skattskyldighet föreligger för förvärvaren enligt 9 c kap. 5 §

⁴ Senaste lydelse 1995:1286.

utgörs ingående skatt av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige skall redovisa till staten.

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 4

I det fall en förvärvare enligt 16 f–16 i §§ övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning utgörs förvärvarens ingående skatt för de övertagna investeringsvarorna av överlåtarens ingående skatt för varorna.

Ingående skatt utgörs också av skatt enligt denna lag som hänförs till

1. förvärv enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 3 § första stycket 2 och andra stycket, eller
2. import till landet.

Ingående skatt utgörs också av skatt enligt denna lag som hänförs till

1. förvärv enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 7 § andra stycket 2,
2. import till landet, eller
3. skattepliktiga uttag som avses i 4 § första stycket 6.

4 §⁵

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag

1. om den skattskyldige från någon annan skattskyldig eller någon som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ har övertagit verksamheten eller en del av den: för den ingående skatt som hänförs till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, om den tidigare ägaren inte har gjort avdrag för eller fått återbetalning av den ingående skatten men skulle ha varit berättigad till sådant avdrag eller sådan återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten,

2. om den skattskyldige är delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål och den fastighet som ingår i samfälligheten används i den verksamhet som medför skattskyldighet: för den ingående skatt som hänförs till samfällighetens förvärv, dock endast till den del som svarar mot hans andel i samfälligheten,

3. om den skattskyldige vid leverans av en vara till honom har betalat skatt vid importen av varan utan att han varit skattskyldig för importen eller han har betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan skattskyldighet: för den skatt som Tullverket tagit ut, dock endast under förutsättning att leverantören inte är skattskyldig enligt denna lag för annat än importen och den skattskyldige skulle ha haft avdragsrätt om han själv hade varit skattskyldig för importen,

4. om den skattskyldige köper en fastighet och fastigheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap.

4. om den skattskyldige köper en fastighet och fastigheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap.

⁵ Senaste lydelse 1999:442.

7 §, utan att fastigheten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen, *eller*

5. om den skattskyldige är ett företag som ingår i en koncern och tillhandahålls en tjänst av ett företag som ingår i samma koncern utan att det senare företaget är skattskyldigt eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§: för den ingående skatt som hänförs till det sistnämnda företagens förvärv eller import för tillhandahållande av tjänsten, dock endast om det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan import.

7 §, utan att fastigheten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen,

5. om den skattskyldige är ett företag som ingår i en koncern och tillhandahålls en tjänst av ett företag som ingår i samma koncern utan att det senare företaget är skattskyldigt eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§: för den ingående skatt som hänförs till det sistnämnda företagens förvärv eller import för tillhandahållande av tjänsten, dock endast om det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan import, *eller*

6. om den skattskyldige är en fastighetsägare som i sin byggnadsrörelse tillfört en fastighet tjänster som utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § och fastigheten därefter tas i bruk av fastighetsägaren i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §: för den utgående skatt som fastighetsägaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen.

Vid tillämpningen av första stycket 5 skall endast moderföretag och helägda dotterbolag anses ingå i samma koncern. Moderföretaget kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt aktiebolag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt bolag, räknas även det bolaget som helägt dotterbolag.

5 §⁶

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 17 och 19 §§.

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 17, 19 eller 20 §.

⁶ Senaste lydelse 1995:700.

16 a §¹

Avdrag som gjorts för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror skall jämkas enligt 16 b–16 f §§ om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan avyttras.

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, och vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kronor exklusive kompensation för skatt enligt denna lag,

2. fastigheter vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kronor.

Med förvärv av fastighet jämställs förvärv av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Därvid skall den i andra stycket 2 angivna beloppsgränsen avse den sammanlagda anskaffningskostnaden för sådana tjänster som förvärvats under ett beskattningsår.

Avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror skall jämkas enligt 16 b–16 i §§ om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan överlåts.

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor.

2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,

3. fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgivits enligt 4 § 4 eller 6 med minst 100 000 och

4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lokal, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lokalen och om skatten på denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Har under ett beskattningsår både en åtgärd som avses i andra stycket 2 företagits och ett avdrag enligt andra stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts skall vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Detsamma gäller åtgärder som avses i andra stycket 4.

¹ Senaste lydelse 1994:1798.

Verksamhetstillbehör skall vid tillämpning av 16 a–16 i §§ anses som tillgångar som avses i andra stycket 1.

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 4

Med avdrag för ingående skatt jämföras återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9–13 §§.

När jämkning skall ske

16 b §²

Jämkning skall ske i följande fall:

Om inte annat följer av 16 e–16 i §§ skall jämkning ske i följande fall:

1. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt ändras på så sätt att avdragsrätten minskar,

2. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande inte medfört rätt till avdrag för ingående skatt eller endast delvis medfört sådan rätt ändras på så sätt att avdragsrätten ökar,

3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och om-sättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, eller

3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och om-sättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt,

4. om en fastighet avyttras, under förutsättning att avdrag för ingående skatt medgivits vid förvärvet av fastigheten.

4. om en fastighet överlåts under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som avses i 16 a § andra stycket 2 eller 4,

5. om en fastighet som avses i 16 a § andra stycket 3 överlåts eller,

6. om en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i 16 a § andra stycket 2, 3 eller 4.

Statens fordran på grund av jämkning enligt första stycket 6 får trots bestämmelsen i 5 kap. 1 § första stycket konkurslagen (1987:672) göras gällande i konkursen, om fordran uppkommer då gäldenären försätts i konkurs.

² Senaste lydelse 1994:1798.

16 c §³

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller *avyttring* gjorts inom viss tid (korrigerings

Denna tid är för fastigheter sex år från tidpunkten från förvärvet och för andra investeringsvaror fem år från tidpunkten från förvärvet. I korrigerings

tiden skall räknas in det räkenskapsår under vilket varan förvärvades.

Avdrag för ingående skatt skall jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller *överlåtelse* gjorts inom viss tid (korrigerings

Denna tid är

1. för fastigheter som avses i 16 a § andra stycket 2 eller 4 tio år från förvärvet av ny-, till- eller ombyggnaden,

2. för fastigheter som avses i 16 a § andra stycket 3 tio år från det att avdrag gjorts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6, och,

3. för andra investeringsvaror fem år från tidpunkten från förvärvet.

I korrigerings

tiden skall räknas in det räkenskapsår under vilket varan förvärvats eller avdrag enligt andra stycket 2 gjorts.

Förvärv av ny-, till- eller ombyggnad enligt andra stycket 1 skall anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna eller, vid byggnads- eller anläggningsentreprenader, slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Om fastigheten överlåtts eller dess användning ändras dessförinnan och avdrag för ingående skatt har medgivits, anses dock förvärvet ha skett det år avdrag medgivits.

Hur jämkning skall ske

16 d §⁴

Vid ändrad användning av en investeringsvara skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under åter-

Vid ändrad användning av en investeringsvara skall avdrag för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korri-

³ Senaste lydelse 1994:1798.

⁴ Senaste lydelse 1994:1798.

stoden av korrigerings tiden. Den årliga jämkningen skall göras *endast beträffande en femtedel – för fastigheter en sjättedel – av den ingående skatten vid förvärvet av investeringsvaran (ursprungsbeloppet)*. Det belopp med vilket jämkning årligen skall göras (jämningsbeloppet) skall beräknas som en femtedel *eller en sjättedel* av skillnaden mellan avdragsrätten för ingående skatt vid förvärvet och avdragsrätten *beräknad efter förhållandena under det aktuella året*.

Vid *avyttring* av investeringsvaror skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkningen skall avse återstoden av korrigerings tiden.

Jämningsbeloppet får i de fall som avses i 16 b § 3 uppgå till högst motsvarande 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan. I priset skall inte inräknas kompensation för skatt enligt denna lag.

geringstiden.

Den årliga jämkningen skall göras

1. för fastigheter som avses i 16 a § andra stycket 2 eller 4 beträffande en *tiondel* av den ingående skatt som hänför sig till *ny-, till- eller ombyggnaden*,

2. för fastigheter enligt 16 a § andra stycket 3 beträffande en *tiondel* av den ingående skatten,

3. för övriga varor beträffande en *femtedel* av den ingående skatten vid förvärvet av investeringsvaran.

Den ingående skatt som avses i andra stycket utgör ursprungsbeloppet. Det belopp med vilket jämkning årligen skall göras (jämningsbeloppet) skall beräknas som en *tiondel respektive en femtedel* av skillnaden mellan avdragsrätten för ingående skatt vid förvärvet och avdragsrätten *efter förändringen*. Om en förvärvare *övertagit rättigheten och skyldigheten att jämka enligt 16 g § skall jämningsbeloppet för förvärvaren beräknas som en tiondel* av skillnaden mellan överlåtarens avdragsrätt vid överlåtelsen och förvärvarens avdragsrätt *efter förändringen*.

Vid *överlåtelse* av investeringsvaror *samt i fall som avses i 16 b § 6* skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkningen skall avse återstoden av korrigerings tiden.

Avser en åtgärd endast en del av en fastighet skall endast den ingående skatt som hänför sig till denna del jämkas.

16 e §⁵

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap. eller återföring av skatt enligt 9 kap. 5 eller 6 §.

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas om den procentuella förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 10.

Om avdrag som gjorts för ingående skatt skall jämkas till följd av ändrad användning skall avdragsrätten under jämningsåret bestämmas med ledning av förhållandena under hela året.

Avdrag för ingående skatt skall inte jämkas om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap.

Avdrag för ingående skatt skall inte jämkas om förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 5 procentenheter.

Om avdrag för ingående skatt skall jämkas till följd av ändrad användning skall avdragsrätten under jämningsåret bestämmas med ledning av förhållandena vid utgången av året. Om det finns särskilda skäl får avdragsrätten i stället bestämmas efter vad som är skäligt.

Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka

16 f §⁶

Vid avyttring av investeringsvaror i samband med att hela verksamheten överläts, skall förvärvaren överta säljarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att överlåtelsen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 §.

Vid överlåtelse av investeringsvaror, utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet, i samband med att verksamheten överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, skall förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

När en näringsidkare inträder i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap., skall gruppen överta dennes rättighet och skyldighet att

⁵ Senaste lydelse 1995:700.

⁶ Senaste lydelse 1994:1798.

jämka. När en näringsidkare utträder ur gruppen övergår rättigheten och skyldigheten att jämka till näringsidkaren.

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 4

16 g §

Vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 16 f § skall förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Första meningen gäller inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren skall jämka.

Om förvärvaren övertar rättigheten och skyldigheten att jämka är överlåtaren inte skyldig att till följd av överlåtelsen jämka den ingående skatten.

Överlåtaren skall dock alltid jämka belopp som hänför sig till ändringar som inträffat under hans innehavstid fram till dess att förvärvaren tillträder fastigheten.

Överlåtaren skall också fullgöra skyldighet att jämka som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtit den

1. om överlåtaren dragit av ingående skatt och inte upptagit den i sådan handling som avses i 11 kap. 9 §, eller

2. om överlåtaren inte lämnat uppgift om handling som avses i 11 kap. 10 §.

16 h §

Om en fastighetsägare försätts i konkurs kan konkursboet överta konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt under förutsättning att konkursboet är skattskyldigt enligt 6 kap. 3 §

efter konkursbeslutet. Övertagandet skall ske innan konkursboet överlåter fastigheten, men gäller från det att konkursboet blivit skattskyldigt för verksamheten i fastigheten.

Konkursgäldenären skall dock alltid jämka skatt som hänför sig till ändringar som inträffat under tiden fram till dess att han försätts i konkurs.

Om en fastighet överlåts under pågående konkurs skall bestämmelserna i 16 g § gälla för förvärvaren. Med överlåtaren skall i sådant fall avses konkursboet.

Särskilt om hyresrätt och bostadsrätt

16 i §

Vad som i 16 b § första stycket 3 och 4, 16 c § andra stycket 1 och tredje stycket, 16 d § andra stycket 1 och tredje stycket, 16 g § samt 16 h § sägs om fastigheter gäller även hyresrätter och bostadsrätter.

Rättigheten och skyldigheten att jämka vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgäst eller bostadsrättshavare. Detsamma gäller när en hyresgäst eller en bostadsrättshavare erhållit avdragsrätt på grund av bestämmelserna i 4 § 5.

Om hyresgästen eller bostadsrättshavaren lämnar hyresrätten eller bostadsrätten, utan att överlåta den till någon annan, skall dock fastighetsägaren överta rättigheten och skyldigheten att jämka.

19 §

Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 styrkas genom en av säljaren utfärdad faktura eller

Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 7 § andra stycket 2 styrkas genom en

jämförlig handling som visar skattens storlek.

av överlåtaren utfärdad faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap.

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 4

20 §

Den som enligt 16 f–16 i §§ skall överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt skall som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap.

9 kap. Särskilt om vissa fastighetsupplåtelser

9 kap. Särskilt om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser m.m.

Förutsättningar för frivillig skattskyldighet

1 §⁷

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra–fjärde styckena gäller endast om skattemyndigheten på fastighetsägarens, hyresgästens eller bostadsrättsinnehavarens begäran har beslutat om detta.

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra och tredje stycket gäller endast om skattemyndigheten 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 grupphuvudman som avses i 6 a kap 4 §.

Ansökan av en grupphuvudman skall göras med samtycke av den näringsidkare i gruppen som är fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare.

Skattskyldigheten för sådan upplåtelse som avses i 3 kap. 3 § fjärde stycket gäller dessutom endast om fastighetsägaren företer ett intyg om att hyresgästen är någon

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upp-

⁷Senaste lydelse 1996:1320.

som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 §. Intyget skall vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om denna skattskyldighet och om avdragsrätt för en ny ägare till fastigheten.

I detta kapitel förstås med

– skattskyldig fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare: den som är skattskyldig till följd av beslut enligt första stycket, och

– fastighet: sådan fastighet eller del därav som är föremål för uthyrning eller annan upplåtelse, för vilken fastighetsägaren, hyresgästen eller bostadsrättsinnehavaren är skattskyldig till följd av beslut enligt första stycket.

En skattskyldig 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.

låtaren visar ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget skall vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om frivillig skattskyldighet, om avdragsrätt för en ny ägare till en fastighet och om jämkning av avdrag för ingående skatt.

2 §

Skattemyndigheten kan på ansökan av en fastighetsägare, en grupphuvudman eller ett konkursbo besluta om frivillig skattskyldighet redan innan en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet har uppförts eller under den tid då en byggnad eller anläggning genomgår omfattande till- eller ombyggnadsarbeten.

Detta gäller endast om

– det finns särskilda skäl,
– den sökande har för avsikt att använda fastigheten för sådan uthyrning eller upplåtelse som avses i 3 kap. 3 § andra och tredje stycket, och

– det är lämpligt med hänsyn till den sökandes ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

3 §¹

En skattskyldig fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare har rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap. Fastighetsägaren får dessutom göra avdrag

1. om skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet för honom inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket han har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten: för den ingående skatt som hänförs till byggnadsarbetena till den del dessa avser lokaler som omfattas av beslutet, och

2. om skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet för honom inom tre år från det han köpt fastigheten: för den ingående skatt som den tidigare ägaren har gjort avdrag för men som återförts enligt 5 § på grund av fastighetsförsäljningen under förutsättning att den tidigare ägaren i samband med sin redovisning av den återförda ingående skatten, dock senast före ingången av andra månaden efter den då redovisningen gjordes, har betalat in skatt enligt skattebetalningslagen (1997:483) med ett belopp som motsvarar den återförda ingående skatten och att det inbetalda beloppet inte skall räknas av enligt 16 kap. 10 § skattebetalningslagen.

Avdragsrätt enligt första stycket 2 har även den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet på annan grund än beslut enligt 1 §. Motsvarande gäller i fråga om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§.

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

Vad som härefter sägs om fastighet i detta kapitel gäller

- fastighet eller del av fastighet som är eller som enligt 2 § kan vara föremål för sådan uthyrning eller annan upplåtelse som är skattepliktig till följd av beslut enligt 1 eller 2 §, och

- hyresrätt eller bostadsrätt som är föremål för sådan uthyrning eller annan upplåtelse som är skattepliktig till följd av beslut enligt 1 §.

¹ Senaste lydelse 1997:502.

4 §²

I 8 kap. 17 § finns bestämmelser om hur en skattskyldig fastighetsägare skall styrka sin avdragsrätt vid förvärv enligt 3 § första stycket 1. Rätt till avdrag enligt 3 § första stycket 2 och andra stycket har den som yrkar avdrag endast om han kan styrka sin rätt genom ett av den tidigare ägaren utfärdat intyg om storleken av den ingående skatt som denne återfört på grund av fastighetsförsäljningen och betalat in till staten i enlighet med de bestämmelserna. Den tidigare ägaren är skyldig att utfärda ett sådant intyg, om förvärvaren begär det.

Vid överlåtelse av en fastighet omfattar den frivilliga skattskyldigheten uthyrning eller annan upplåtelse fram till dess att den nye ägaren tillträder fastigheten.

Från och med tillträdesdagen inträder den nye ägaren i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

Återföring av skatt

Tidpunkten för den frivilliga skattskyldighetens inträde

5 §³

En skattskyldig fastighetsägare skall återföra sådan ingående skatt som han gjort avdrag för, om han inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten inträtt för honom enligt skattemyndighetens beslut

1. överlåter fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförlig rättshandling,

2. hyr ut eller upplåter fastigheten under omständigheter som medför att skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket inte längre föreligger, eller

3. tar i anspråk fastigheten för egen användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 1 § inträder den dag då ansökan inkommer till skattemyndigheten 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 skattemyndigheten eller den senare dag som sökanden angett, oavsett om någon uthyrning eller annan upplåtelse föreligger vid det tillfället.

² Senaste lydelse 1997:502.

³ Senaste lydelse 1994:498.

Avser en åtgärd enligt första stycket endast en del av fastigheten skall återföringen göras med en däremot svarande del av det avdragna beloppet.

Den omständigheten att till följd av lagändring skattskyldighet eller rätt till återbetalning inte längre föreligger skall inte medföra återföring enligt första stycket 2.

Återföringsskyldighet för fastighetsägaren enligt första stycket 2 gäller även om de där angivna åtgärderna företagits av en skattskyldig hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare.

Om en återföringsgrundande händelse enligt första stycket inträffar efter det att en fastighetsägare har försatts i konkurs, skall den ingående skatt som fastighetsägaren gjort avdrag för, och som hänförs till tid före konkursbeslutet, återföras i fastighetsägarens redovisning. Ingående skatt som konkursboet gjort avdrag för skall återföras i konkursboets redovisning.

Den frivilliga skattskyldighetens upphörande

6 §⁴

En skattskyldig fastighetsägare skall återföra hälften av vad som skulle ha återförts enligt 5 §, om vad som där sägs har inträffat sedan tre men inte sex år har förflutit från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten inträtt enligt skattemyndighetens beslut.

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.

Skattemyndigheten får, innan

⁴ Senaste lydelse 1994:498.

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.

Skattemyndigheten skall besluta att frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse skall upphöra om

– en fastighet överlåts,

– den nye ägaren skall fortsätta att bedriva uthyrning eller annan upplåtelse som omfattats av den tidigare ägarens skattskyldighet, och

– den nye ägaren inte önskar vara frivilligt skattskyldig för denna upplåtelse.

Ett sådant beslut får endast fattas om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen.

Avdrag för ingående skatt

7 §

Om en fastighet övergår från en skattskyldig fastighetsägare till någon annan på annat sätt än som anges i 5 § första stycket 1 inträder förvärvaren på tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

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

Fastighetsägaren får dessutom göra avdrag, i stället för att korrigera den ingående skatten genom jämkning, om skattskyldighet till följd av skattemyndighetens 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 åtgärder: för den ingående skatt som hänförs till byggnadsarbetena och som motsvarar den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet, eller

2. en tidigare ägare har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet: för den ingående skatt som hänför sig till byggnadsarbetena och som motsvarar den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet.

Avdragsrätt enligt andra stycket 2 gäller endast under förutsättning att

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

– den tidigare ägaren inte medgetts frivillig skattskyldighet, och

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

Jämkning av avdrag för ingående skatt

8 §

Om återföring enligt 5 eller 6 § finns ytterligare bestämmelser i 13 kap. 28 §.

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 kap. 16 a–16 i §§, om inte annat följer av 9–12 §§.

9 §

Jämkning skall ske när frivillig skattskyldighet upphör enligt 6 §, om inte annat följer av andra stycket.

Jämkning skall inte ske om

1. den frivilliga skattskyldigheten upphör enligt 6 § första stycket 2, eller

2. fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

10 §

Om skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § upphör skall jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Dessutom skall ingående skatt som hänför sig till tiden mellan beslutet om skattskyldighet och upphörandet återbetalas. På denna skatt och på skatt som skall jämkas skall kostnadsränta betalas. Räntan skall beräknas med utgångspunkt från basränta 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 7 § andra stycket beräknas korrigeringstiden från ingången av det räkenskapsår under vilket avdragsrätten inträtt.

11 §

Bestämmelserna i 8 kap. 16 g § gäller även vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet, trots att den nye ägaren blir skattskyldig först vid tillträdet enligt 4 § andra stycket.

Om skattskyldighet upphör till följd av beslut enligt 6 § tredje stycket är den tidigare ägaren skyldig att jämka, om inte den nye ägaren övertar rättigheten och skyldigheten att jämka enligt 8 kap. 16 g §.

12 §

Om frivillig skattskyldighet upphör 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 dragit av och som enligt 8 kap. 16 a § andra stycket 4

Anmälningsskyldighet

13 §

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

En överlåtelse av fastighet skall anmälas till skattemyndigheten av både den tidigare och den nye ägaren.

11 kap. Faktureringskyldighet

11 kap. Fakturering

1 §

I detta kapitel föreskrivs om skyldigheten att vid omsättning av varor eller tjänster utfärda och lämna uppgifter i faktura eller jämförlig handling.

I 9 kap. 4 § finns särskilda bestämmelser om att den som överlåter en fastighet i vissa fall är skyldig att utfärda intyg om sin återförda och inbetalda ingående skatt.

I detta kapitel föreskrivs även om faktureringskyldighet vid jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror enligt 8 kap. och vid överlåtelse av fastighet när avdragsrätt för ingående skatt föreligger enligt 9 kap. 7 § andra stycket 2.

2 a §¹

Utöver vad som framgår av 2 § och av 3 kap. 30 b § föreligger skyldighet för säljaren att utfärda en faktura eller jämförlig handling för

1. sådan omsättning som anges i 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3,
2. sådan omsättning som anges i 3 kap. 30 a §, och
3. sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 a § oavsett omsättningens storlek.

Skyldighet att utfärda en sådan handling gäller även vid överlåtelse av en fastighet som medför avdragsrätt för förvärvaren enligt 9 kap. 7 § andra stycket 2.

3 §

För att den skattskyldige skall vara skyldig att utfärda faktura

För att skyldighet att utfärda en handling enligt 2 § 3 eller 2 a §

¹ Senaste lydelse 1994:1798.

eller jämförlig handling enligt 2 § vid sådan omsättning av en fastighet som anges i 2 § 3 krävs att den som förvärvar fastigheten begär det.

andra stycket skall uppkomma krävs att den som förvärvar fastigheten begär det.

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 4

5 §²

En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som anges i 2 § 1 eller 2 och 2 a § innehålla uppgift om

En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som anges i 2 § 1 eller 2 och 2 a § *första stycket* innehålla uppgift om

1. ersättningen,
2. skattens belopp för varje skattesats,
3. utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
4. transaktionens art,
5. platsen för varans mottagande,
6. den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och
7. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

En faktura eller jämförlig handling som utfärdas enligt 2 § 3 skall innehålla uppgift om den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten. Handlingen skall dessutom innehålla de uppgifter som anges i första stycket 3, 4, 6 och 7

Bestämmelserna i första stycket 3–5 får frångås då fråga är om en faktura eller jämförlig handling som upptar endast ett mindre belopp.

Om *tredje* stycket inte är tillämpligt och det med hänsyn till en skattskyldigs verksamhet finns särskilda skäl för det, får skattemyndigheten på ansökan av den skattskyldige besluta att denne inte behöver lämna uppgift om mottagaren enligt första stycket 3.

Om *andra* stycket inte är tillämpligt och det med hänsyn till en skattskyldigs verksamhet finns särskilda skäl för det, får skattemyndigheten på ansökan av den skattskyldige besluta att denne inte behöver lämna uppgift om mottagaren enligt första stycket 3.

5 c §

En handling som utfärdas enligt 2 § 3 skall innehålla uppgift om den utgående skatt som säljaren

² Lydelse enligt prop. 1999/2000:58.

har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten.

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 4

En handling som utfärdas enligt 2 a § andra stycket skall innehålla uppgift om den ingående skatt som hänförs till ny-, till- eller ombyggnad och som överlåtaren har dragit av.

Handlingarna i första och andra stycket skall dessutom innehålla de uppgifter som anges i 5 § första stycket 3, 4, 6 och 7.

Särskilt om faktureringskyldighet vid jämkning

9 §

Vid överlåtelse av en investeringsvara som medför att förvärvaren skall överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka skall överlåtaren utfärda en med faktura jämförlig handling.

Om överlåtaren efter utfärdandet av denna handling fått förändrad ingående skatt eller avdragsrätt för denna, skall överlåtaren utfärda en kompletterande handling avseende dessa ändringar.

10 §

Innehar överlåtaren en handling som utfärdats enligt 9 § av tidigare ägare till investeringsvaror och som har betydelse för förvärvarens jämkningsskyldighet, skall en kopia av denna handling överlämnas till förvärvaren.

11 §

En handling som utfärdas enligt 9 § skall innehålla uppgifter om

1. den ingående skatt som hänförs till överlåtarens förvärv av investeringsvarorna och ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt

2. den del av denna skatt som

överlåtaren efter eventuell jämkning gjort avdrag för,

3. vid vilka tidpunkter förvärven och avdragen har skett, och

4. uppgift om handling som avses i 10 §.

Avser handlingen överlåtelse av en fastighet skall även uppgift lämnas om hur den ingående skatten fördelar sig mellan olika delar av fastigheten.

Handlingen skall dessutom innehålla de uppgifter som anges i 5 § första stycket 3, 4, 6 och 7.

13 kap.

Redovisning av sådan jämkning som avses i 8 kap. 16 a–16 f §§.

Redovisning av sådan jämkning som avses i 8 kap. 16 a–16 i §§.

28 a §³

Avdrag som gjorts för ingående skatt i de fall som avses i 8 kap. 16 a–16 f §§ skall jämkas första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användning ändrats eller avyttring inträffat. När ett tidigare verkställt avdrag skall minskas jämkas det genom att skatt återförs i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. 26 §. När den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående skatt jämkas avdraget genom att redovisad ingående skatt för nämnda redovisningsperiod ökas.

Om inte annat följer av andra stycket skall avdrag för ingående skatt i de fall som avses i 8 kap. 16 a–16 g och 16 i §§ och 9 kap. 9–11 §§, jämkas första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användning ändrats eller överlåtelse inträffat.

Vid överlåtelse av en fastighet skall överlåtaren jämka skatten andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett, om inte redovisningsperioden för mervärdesskatt är beskattningsår.

När ett tidigare verkställt avdrag skall minskas jämkas det genom att skatt återförs i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. 26 §. När den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående skatt jämkas avdraget genom att redovisad ingående skatt för redovisningsperioden ökas.

Om den skattskyldige försätts i konkurs skall avdrag jämkas för

³ Senaste lydelse 1994:1798.

den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats. Om konkursboet senare skall överta rättigheter och skyldigheter enligt 8 kap. 16 h §, skall även ändringen av jämningsbeloppet göras i konkursgäldenärens redovisning för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades. De eventuella ändringar på grund av jämkning som konkursboet skall göra genom övertagandet, skall göras i konkursboets redovisning för de redovisningsperioder som anges i första – tredje styckena.

Redovisning av utgående och ingående skatt vid beslut om frivillig skattskyldighet

28 b §

Om beslut om frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § innebär att skattskyldighet skall medges en fastighetsägare före beslutet, skall fastighetsägarens utgående och ingående skatt för uthyrning eller upplåtelse under den tid som löpt från skattskyldighetens inträde till beslutsdagen redovisas den första redovisningsperioden efter beslutet.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2000 i fråga om 3 kap. 3 § första stycket 12 och i övrigt den 1 januari 2001.

2. Äldre bestämmelserna gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

3. De äldre bestämmelserna i 8 kap. 16 a § andra och tredje styckena, i 8 kap. 16 c § om jämkning och korrigeringsperiod och i 8 kap. 16 d § gäller fortfarande i fråga om förvärv som gjorts före ikraftträdandet.

4. De äldre bestämmelserna i 8 kap. 16 b § 4 och 8 kap. 16 f § gäller fortfarande då överlåtelse skett före ikraftträdandet.

5. De nya bestämmelserna i 8 kap. 16 b § första stycket 6 och andra stycket samt 8 kap. 16 h § tillämpas i fall då konkursbeslut meddelas efter ikraftträdandet.

6. Avdrag för ingående skatt som gjort enligt 9 kap. 3 § första stycket 2 i dess tidigare lydelse skall jämkas om användningen av fastigheten änd-

ras eller fastigheten överläts efter ikraftträdandet men inom sex år från det att fastighetsägaren blev skattskyldig enligt 9 kap. 1 §.

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 4

7. Den som vid ikraftträdandet är skattskyldig enligt 9 kap. 1 § i dess äldre lydelse anses som skattskyldig enligt de nya bestämmelserna i 9 kap.

8. I fråga om förvärv som gjorts före ikraftträdandet, av någon som vid ikraftträdandet är frivilligt skattskyldig, skall punkten 3 tillämpas. Från korrigerings tiden skall dock avräknas tid som förflutit mellan skattskyldighetens inträde och ikraftträdandet.

Förslag till lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

Återföringsskyldighet enligt 9 kap. 5–6 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) uppkommer inte när en fastighet överlåts i samband med sådan överföring av verksamhet som anges i 2 §.

Övertagaren inträder i aktiebolagets ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt mervärdesskattelagen.

Första och andra styckena gäller endast om övertagaren blir skattskyldig dels vid samma tidpunkt som aktiebolagets skattskyldighet upphör, dels i samma omfattning som aktiebolaget.

Första stycket gäller endast om övertagaren blir skattskyldig dels vid samma tidpunkt som aktiebolagets skattskyldighet upphör, dels i samma omfattning som aktiebolaget.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001. Äldre bestämmelser gäller fortfarande då överlåtelse skett före ikraftträdandet.

Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 29 §, 11 kap. 1 §, 14 kap. 2 §, 16 kap. 9 och 11 §§ samt 19 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

29 §

I 13 kap. 6–28 a §§ mervärdes-
skattelagen (1994:200) finns sär-
skilda bestämmelser om redovis-
ning av utgående och ingående
mervärdesskatt.

I 13 kap. 6–28 b §§ mervärdes-
skattelagen (1994:200) finns sär-
skilda bestämmelser om redovis-
ning av utgående och ingående
mervärdesskatt.

11 kap.

1 §

Genom beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig skall betala skatt eller få tillbaka skatt och skattens storlek.

Som beskattningsbeslut anses också

1. beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap.,
 2. omprövningsbeslut enligt 21 kap.,
 3. beslut i fråga om återföring enligt 9 kap. 5 eller 6 § mervärdesskattelagen (1994:200), och
 4. beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen.
2. omprövningsbeslut enligt 21 kap., och
 3. beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200).

14 kap.

2 §

En deklarationsskyldig skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns underlag för fullgörandet av deklara- tions- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.

Underlaget skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår underlaget avser.

Underlag för att kunna fullgöra skyldigheten att jämkas enligt 8 kap. 16 a–16 i §§ mervärdesskattelagen (1994:200) skall dock bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigeringstiden löpt ut.

16 kap.

9 §

Ett inbetalt belopp skall, om inte annat följer av *andra stycket eller* 10 §, räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld enligt denna lag oberoende av vad den skattskyldige har begärt.

I 9 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) finns en särskild bestämmelse om avräkning i samband med fastighetsupplåtelse.

Ett inbetalt belopp skall, om inte annat följer av 10 §, räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld enligt denna lag oberoende av vad den skattskyldige har begärt.

11 §

Om den skattskyldige har en skatteskuld enligt denna lag och det behöver anges vilken skatt som är betald eller obetald, skall skulden fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den aktuella perioden, om inte annat följer av 10 § *eller* 9 kap. 3 § *mervärdesskattelagen (1994:200)* eller någon annan lag.

Om den skattskyldige har en skatteskuld enligt denna lag och det behöver anges vilken skatt som är betald eller obetald, skall skulden fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den aktuella perioden, om inte annat följer av 10 § eller någon annan lag.

19 kap.

7 §¹

När det är fråga om skatt som skall betalas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas kostnadsränta från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag eller den tidigare dag som skatten enligt 16 kap. 7 § anses vara betald, eller, när det är fråga om slutlig skatt, från och med den 13 februari taxeringsåret till och med den dag betalning senast skall ske med anledning av skattemyndighetens eller domstolens beslut.

När det är fråga om ingående mervärdesskatt som skall betalas tillbaka till följd av ett beslut enligt 9 kap. 5 § femte stycket första meningen mervärdesskattelagen (1994:200) skall kostnadsräntan inte beräknas för tid fram till och med den dag betalning senast skall ske.

Kostnadsränta enligt första stycket beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan. Om skatten skall betalas till följd av ett beslut om skönsbeskattnings i avsaknad av redovisning enligt 11 kap. 19 § andra

¹ Senaste lydelse 1998:232.

stycket beräknas dock kostnadsräntan efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter.

Prop. 1999/2000:82
Bilaga 4

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Härigenom föreskrivs att 15 kap. 6 § och 16 kap. 16 § 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 *och om återföring av avdrag för mervärdesskatt.*

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.

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.

Mervärdesskatt skall dras av om skatten avser

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

– utgående skatt som i strid med 15 kap. 6 § har tagits upp som intäkt och som betalats in till staten, *eller*

– *skatt som återförts enligt 9 kap. 5 eller 6 § mervärdesskattelagen och som betalats in till staten på det sätt som anges i 9 kap. 3 § första stycket 2 nämnda lag.*

Om mervärdesskatt *som har dragits av enligt andra stycket* sätts ned, skall motsvarande del av avdraget återföras.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt som återförts eller borde ha återförts före ikraftträdandet.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2000-03-16

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

Enligt en lagrådsremiss den 24 februari 2000 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek,
3. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
4. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Inga-Lill Askersjö.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen

I sak har Lagrådet inte funnit något att erinra mot förslaget.

Mervärdesskattelagen är redan idag en mycket komplicerad lagstiftningsprodukt både materiellt och redaktionellt. Inte minst i formellt hänseende är lagen i starkt behov av en översyn. Behovet härav ökar för varje ändring som är så pass omfattande som den nu aktuella. Bl.a. bör kapitelnummer med littera undvikas.

Under föredragningen i Lagrådet har det från Regeringskansliets sida lämnats förslag till redaktionella justeringar av de föreslagna bestämmelserna. Även Lagrådet förordar att sådana ändringar görs i det remitterade lagförslaget, bl.a. så till vida att de nya bestämmelserna om jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror tas upp i ett nytt kapitel i lagen.

Lagrådet föreslår att lagtexten ges den utformning som framgår av bilagan.

Med anledning av förslaget till den nya regeln om statens fordran på grund av jämkning vid konkurs (8 kap. 16 b § andra stycket i det remitterade förslaget, vilket motsvarar 8 a kap. 4 § andra stycket i Lagrådets förslag till lagtext) förordar Lagrådet att det i 5 kap. 1 § konkurslagen (1976:672) tas in en hänvisning till den nya regeln. Första stycket i nämnda paragraf bör ges följande lydelse.

"I konkurs får endast en fordran som har uppkommit innan konkursbeslutet meddelades göras gällande, om inte något annat följer av 3 kap. 2 § eller bestämmelser i annan lag." Prop. 1999/2000:82 Bilaga 5

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

3 kap.

3 §²

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 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, och
11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning.

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.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten eller en kommun 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, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen för användning i en verk-

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, *ett konkursbo eller en sådan mervärdeskattegrupp 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 eller en kommun är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en

¹ De här utelämnade delarna av Lagrådets lagförslag är likalydande med propositionens lagförslag.

² Senaste lydelse 1997:331.

samhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 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 vid uthyrning i andra hand *och* vid bostadsrättsinnehavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 §.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra–fjärde styckena.

kommun, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen för användning i en verksamhet 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 skall kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.*

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra *och tredje* styckena.

8 kap.

19 §

Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 styrkas genom en av *säljaren* utfärdad faktura eller jämförlig handling som *visar skattens storlek*.

Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 *eller 9 kap. 8 § andra stycket 2* styrkas genom en av *överlåtaren* utfärdad faktura eller jämförlig handling som *avses i 11 kap.*

20 §

Den som enligt 8 a kap. 11–14 §§ skall överta överlåtarens rättighet och skyldighet när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt skall som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap.

8 a kap.

(8 kap. 16 c §)

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller avyttring gjorts inom viss tid (korrigeringstiden). Denna tid är för fastigheter sex år från tidpunkten från förvärvet och för andra investeringsvaror fem år från tidpunkten från förvärvet. I korrigeringstiden skall räknas in det räkenskapsår under vilket varan förvärvades.

6 §

Avdrag för ingående skatt skall jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller överlåtelse skett inom viss tid (korrigeringstiden).

Denna tid är

1. i fall som avses i 2 § första stycket 2 eller 4 tio år, räknat på det sätt som anges i andra och tredje styckena,

2. i fall som avses i 2 § första stycket 3 tio år från det att avdrag gjorts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6, och

3. för andra investeringsvaror fem år från tidpunkten från förvärvet.

I korrigeringstiden skall räknas in det räkenskapsår under vilket ny-, till- eller ombyggnaden eller avdraget gjorts eller förvärvet skett.

Ny-, till- eller ombyggnad i fall som avses i andra stycket 1 skall anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna eller, vid byggnads- eller anläggnings-entreprenader, slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Om fastigheten överläts eller dess användning ändras dessförinnan och avdrag för ingående skatt har medgetts, anses

11 kap.

1 §

I detta kapitel föreskrivs om skyldigheten att vid omsättning av varor eller tjänster utfärda och lämna uppgifter i faktura eller jämförlig handling.

I 9 kap. 4 § finns särskilda bestämmelser om att den som överlåter en fastighet i vissa fall är skyldig att utfärda intyg om sin återförda och inbetalda ingående skatt.

I detta kapitel föreskrivs även om faktureringskyldighet vid jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror enligt 8 a kap. och vid överlåtelse av fastighet när avdragsrätt för ingående skatt föreligger enligt 9 kap. 8 § andra stycket 2.

2 a §³

Utöver vad som framgår av 2 § och av 3 kap. 30 b § föreligger skyldighet för säljaren att utfärda en faktura eller jämförlig handling för

1. sådan omsättning som anges i 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3,
2. sådan omsättning som anges i 3 kap. 30 a §, och
3. sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 a § oavsett omsättningens storlek.

Skyldighet att utfärda en sådan handling gäller även vid överlåtelse av en fastighet som medför avdragsrätt för förvärvaren enligt 9 kap. 8 § andra stycket 2.

³ Senaste lydelse 1994:1798.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 23 mars 2000

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

Föredragande: statsrådet Lövdén

Regeringen beslutar proposition 1999/2000:82 Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter