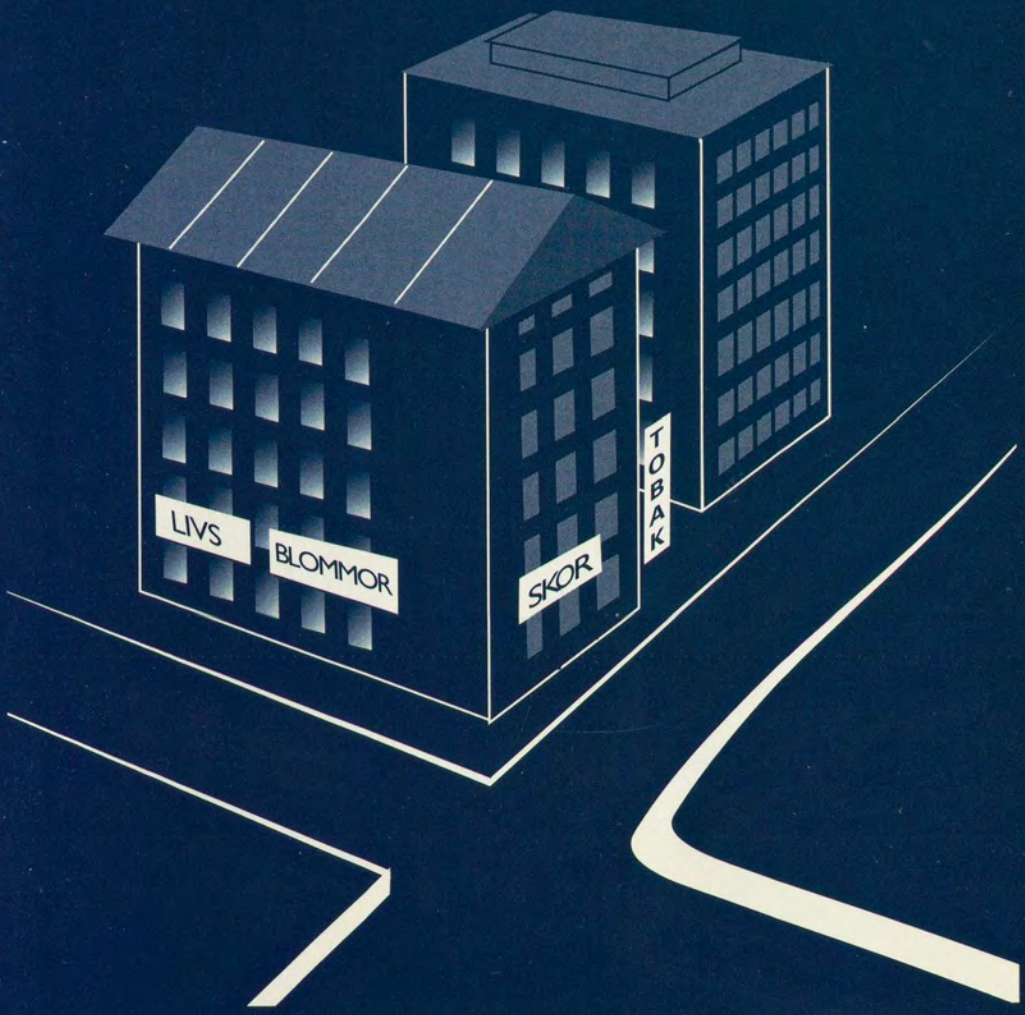
Mervärdesskatt
Frivillig skattskyldighet



Betänkande av utredningen om
mervärdesskatt vid fastighetsuthyrning

SOU 1999:47

Ref k
Occ 500

Statens offentliga utredningar
1999:47
Finansdepartementet

Mervärdesskatt
Frivillig skattskyldighet

Betänkande av Utredningen
om mervärdesskatt vid fastighetsuthyrning
Stockholm 1999

SOU och Ds som ingår i 1999 års nummerserie kan köpas från Fakta Info Direkt. För remissutsändningar av SOU och Ds som ingår i 1999 års nummerserie svarar Fakta Info Direkt på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress: Fakta Info Direkt, Kundservice
Box 6430, 113 82 Stockholm
Tel: 08-587 671 00, Fax: 08-587 671 71
E-post order@faktainfo.se

Svara på remiss. Hur och varför. Statsrådsberedningen, 1993.
– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:
Information Rosenbad
Regeringskansliet
103 33 Stockholm
Fax: 08-405 42 95
Telefon: 08-405 47 29

NORSTEDTS TRYCKERI AB
Stockholm 1999

ISBN 91-7610-966-6
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Genom beslut den 30 oktober 1997 bemyndigade regeringen statsrådet Thomas Östros att tillkalla en särskild utredare med uppgift att göra en generell översyn av reglerna om skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler.

Med stöd av bemyndigandet förordnades den 15 december 1997 regeringsrådet Leif Lindstam att vara särskild utredare.

Att som experter biträda utredningen förordnades den 15 januari 1998 kammarrättsassessorn Inga-Lill Askersjö, departementsrådet Lennart Hamberg, länsexperten Per-Erik Nyström, skattejuristen Jan Ossmark och direktören Gunnar Rabe.

Till sekreterare förordnades den 19 januari 1998 kammarrättsassessorn Maria Ringvall som entledigades den 1 januari 1999. Från den 9 november 1998 har sekreterarens uppgifter fullgjorts av Inga-Lill Askersjö.

Utredningen överlämnar härmed betänkandet (SOU 1999:47) Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet.

Stockholm i april 1999

Leif Lindstam

/Inga-Lill Askersjö

Innehåll

Sammanfattning **9**

Författningsförslag **17**

1 Förslag till Lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) 17

2 Förslag till Lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483) 45

3 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) 48

4 Förslag till Lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek 50

1 Inledning **51**

1.1 Uppdraget 51

1.2 Utredningens arbete 51

1.3 Framställningar 52

2 Bakgrund och gällande rätt **53**

2.1 Bakgrund och tidigare överväganden 53

2.2 Gällande rätt 57

2.2.1 Skatteplikt och skattskyldighet 57

2.2.2 Avdragsrätt 59

2.2.3 Återföring av avdrag för ingående skatt 60

2.2.4 Jämkning av avdrag för ingående skatt i vissa fall 61

2.3 EG-rätt 63

2.3.1 Allmänt om sjätte mervärdesskattedirektivet 63

2.3.2 Fastighetsbegreppet 64

2.3.3 Överlåtelse av fastighet 65

2.3.4 Undantag från skatteplikt vid uthyrning av fastighet 67

2.3.5 Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet 68

2.3.6 Avdragsrätt under uppbyggnadsskede 69

2.3.7 Jämkning av avdrag 70

3 Kritik mot den nuvarande ordningen ... 73

3.1 Inledning ... 73
3.2 Registrering och kraven för att skattskyldighet skall medges m.m. ... 73
3.3 Avdrag för ingående mervärdesskatt ... 76
3.4 Återföring av tidigare medgivna avdrag för ingående mervärdesskatt ... 77
3.5 Fastighetsägares redovisning av mervärdesskatt ... 78

4 Internationella jämförelser ... 79

4.1 Inledning ... 79
4.2 Danmark ... 80
4.3 Finland ... 81
4.4 Nederländerna ... 83
4.5 Storbritannien ... 85
4.6 Tyskland ... 85

5 Överväganden och förslag ... 87

5.1 Inledning ... 87
5.2 Obligatorisk eller frivillig skattskyldighet ... 90
5.3 De lokaler som kan vara föremål för frivillig skattepliktig uthyrning ... 92
5.4 Skall frivillig skattskyldighet kunna medges för enstaka lokaler i en fastighet eller endast för samtliga lokaler i fastigheten? ... 96
5.5 Skattesubjekten ... 98
5.6 Förutsättningar för att frivillig skattskyldighet skall medges ... 99
5.7 Från vilken tidpunkt skattskyldigheten gäller m.m. ... 104
5.8 Ändrade förhållanden som påverkar skattskyldigheten, skatteplikten och avdragsrätten ... 107
5.8.1 Verksamhet läggs ner eller överlåts ... 107
5.8.2 Outhyrda lokaler ... 110
5.8.3 Frivilligt utträde ... 112
5.8.4 Ändring av fastighet m.m. ... 114
5.9 Avdrag för ingående skatt ... 115
5.9.1 Inledning ... 115

5.9.2 Retroaktiv avdragsrätt ... 116
5.9.3 Avdragsrätt då en fastighet som ingått i byggnadsrörelse övergår till att användas i annan verksamhet ... 118
5.9.4 Avdragsrätt för ny ägare till fastighet ... 120
5.9.5 Ett eller två system för att i efterhand korrigera medgivet avdrag för ingående skatt ... 121
5.9.6 Investeringsvaror ... 122
5.9.7 Grunder för jämkning av avdrag för ingående skatt ... 126
5.9.8 Vad jämkningen skall omfatta ... 129
5.9.9 Jämkning vid överlåtelse av fastighet m.m. ... 133
5.9.10 Korrigeringstidens längd ... 138
5.10 Konkurs ... 139
5.11 Redovisning ... 142
5.12 Förfarandet ... 145
5.13 Övergångsbestämmelser ... 148
5.14 Följdändringar ... 149

6 Ekonomiska effekter ... 151

7 Författningskommentar (990412) ... 153

7.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) ... 153
7.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483) ... 174
7.3 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) ... 175
7.4 Förslaget till ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek ... 176

Bilaga: Kommittédirektiv ... **177**

Sammanfattning

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 korrigering 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 gruppheuvudman 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.

Avdrag för ingående skatt

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 redovisat för uttag av tjänster anses som ingående skatt i den senare verksamheten och berättiga till avdrag.

Korrigering 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 jämkningsreglerna.

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 (korrigeringstiden). Verksamhetstillbehör skall vid tillämpning av jämkningsreglerna inte anses tillhöra fastighet. För dessa gäller jämkningsreglerna för maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar.

Grunder för jämkning av avdrag för ingående skatt

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

Jämkningsskyldigheten 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 jämkningsskyldighet 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.

Jämkning vid konkurs

Konkursgäldenären skall i princip vara skyldig att jämka ingående skatt vid konkursutbrottet. Konkursboet kan förklara att boet åtager sig framtida jämkningsskyldighet. Om konkursboet inte gör detta skall jämkningsskyldigheten 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 jämkningsskyldighet 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, bostadsrättshavaren 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.

Författningsförslag

1 Förslag till Lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs[1] 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 import

5 §[2]

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,

[1] Jfr. rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund" (EGT nr 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 nr L 281, 17.10.1998, s. 31 Celex 398L0080).

[2] Senaste lydelse 1994:1798.

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 hänför sig 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.

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 §[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.

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*

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

[3] Senaste lydelse 1997:331.

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.

8 kap. Avdrag för ingående skatt

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 § 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 §[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 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 skatt-

[4] Senaste lydelse 1995:1286.

[5] Senaste lydelse 1994:1798.

skyldighet: 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 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 företagets 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 företagets 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.

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 och 19-*20* §§.

16 a §[7]

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.*

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:

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

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

[6] Senaste lydelse 1995:700.

[7] Senaste lydelse 1994:1798.

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.

100 000 kronor,

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 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 §[8]

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,

[8] Senaste lydelse 1994:1798.

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 § konkurslagen (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 §[9]

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats

Ingående skatt skall jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller *överlåtelse* gjorts inom viss

[9] Senaste lydelse 1994:1798.

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.

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 §[10]

Vid ändrad användning av en investeringsvara skall *avdrag som gjorts för* ingående skatt jämkas 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).*

Vid ändrad användning av en investeringsvara skall ingående skatt jämkas varje räkenskapsår 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*

[10] Senaste lydelse 1994:1798.

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.*

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 *avyttring* av investeringsvaror skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkning skall avse återstoden av korrigeringstiden.

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.

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 §[11]

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt

[11] Senaste lydelse 1995:700.

2 kap. *eller återföring av skatt enligt 9 kap. 5 eller 6 §.*	2 kap.

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 jämkningsåret bestämmas med ledning av förhållandena *under hela* året.	Om avdrag som gjorts för ingående skatt skall jämkas till följd 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.*

16 f §[12]

Vid *avyttring* av investeringsvaror i samband med att hela verksamheten överlåts, 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 överlåts *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*

[12] Senaste lydelse 1994:1798.

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 överlåtarens 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 överlåtelsen 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 överlåtare 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 §[13]

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

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

[13] Senaste lydelse 1996:1320.

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 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.

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 skattskyldighet *enligt denna paragraf*, om avdragsrätt för en ny ägare till fastigheten *och om jämkning av avdrag för ingående skatt.*

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 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 hänför sig till byggnadsarbetena till den del dessa

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 §[14]

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 och upplåtelse efter försäljningen fram till dess att den nye ägaren tillträder fastigheten.

[14] Senaste lydelse 1997:502.

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

Skattskyldigheten för ny ägare vid överlåtelse

4 §[15]

Vid överlåtelse av fastighet gäller 1 § för den nye ägaren.

Om en fastighet övergår till

[15] Senaste lydelse 1997:502.

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 skattny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller liknande rättshandling från någon som är frivilligt skattskyldig inträder förvärvaren från och med tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

Den tidpunkt från vilken skattskyldigheten gäller m.m.

5 §[16]

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

[16] Senaste lydelse 1994:498.

skyldighet 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 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 hänför sig till tid före konkursbeslutet, återföras i fastighetsägarens redovisning. Ingående skatt som konkursboet gjort avdrag för skall återföras i konkursboets redovisning.

En skattskyldig fastighetsägare skall återföra hälften av vad som skulle ha återförts enligt 5 § , om vad som där sägs 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.

När den frivilliga skattskyldigheten upphör

6 §[17]

Skattemyndigheten kan, om förutsättningar för skattskyldighet enligt 1 § andra stycket inte längre föreligger, innan uthyr-

[17] Senaste lydelse 1994:498.

har inträffat sedan tre men inte sex år har förflutit från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten inträtt enligt skattemyndighetens beslut.

ning 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,

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.

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.

Avdrag för ingående skatt

7 §

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 hänför sig 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 första stycket 2 gäller endast under förutsättning att den tidigare ägaren inte medgetts frivillig skattskyldighet och inte heller tagit fastigheten i bruk före överlåtelsen.

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

Jämkning av avdrag för ingående skatt

8 §

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 korrigeringstiden från ingången av det räkenskapsår under vilket avdragsrätten inträtt.

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 bostadsrättshavaren 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 hänför sig 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 återförda och inbetalda ingående skatt.

2 §[18]

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 §[19]

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,

[18] Senaste lydelse 1994:1798.

[19] Senaste lydelse 1994:1798.

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.

5 §[20]

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 hänför sig till

[20] Senaste lydelse 1997:1036.

Handlingen skall dessutom innehålla de uppgifter som anges i första stycket 3, 4, 6 och 7.

överlåtarens förvärv av investeringsvarorna, den del av denna skatt som överlåtaren efter eventuell jämkning gjort avdrag för och vid vilken tidpunkt investeringen har skett.

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 §[21]

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.

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 §[22]

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

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

[21] Senaste lydelse 1994:498.
[22] Senaste lydelse 1994:1798.

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.

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 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 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 korrigeringstid 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.

2 Förslag till Lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

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

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 §[23]

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.

[23] Senaste lydelse 1998:232.

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.

3 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 23 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Anvisningar till 23 §[24]
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.

[24] Senaste lydelse 1997:770.

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.

4 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 juli 2000. Äldre bestämmelser gäller fortfarande då överlåtelse skett före ikraftträdandet.

1 Inledning

1.1 Uppdraget

Utredningens direktiv (dir. 1997:127) beslöts av regeringen den 30 oktober 1997. Direktiven återges i sin helhet i bilagan.

Uppgiften för utredningen är att göra en generell översyn av reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) om skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler. Översynens främsta syfte är att utredningen skall lämna förslag till regler som minskar de administrativa och rättsliga problemen och förenklar tillämpningen för skattskyldiga och skattemyndigheter. De nuvarande reglerna har varit i kraft sedan den 1 juli 1979. Någon generell översyn har inte gjorts sedan dess. Både skattemyndigheter och skattskyldiga anser att reglerna i vissa avseenden är administrativt resurskrävande och rättsligt svårtillämpade. I direktiven anförs att förenklingar av reglerna kan ge besparingar både för skattemyndigheterna och fastighetsägarna. Som ett led i anpassningen till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, 13.6.1977, s. 1) har den 1 januari 1995 särskilda regler om jämkning av ingående skatt införts i 8 kap. 16 a-16 f §§ ML. Det har framförts att reglerna kan befaras skapa omotiverade effekter vid avyttring av fastigheter. Av denna anledning, och då reglernas tillämpning avseende fastigheter generellt gränsar till bestämmelserna om återföringsskyldighet vid frivillig skattskyldighet, skall utredningen även beakta dessa regler och vid behov föreslå förändringar av dem.

1.2 Utredningens arbete

Under arbetets gång har utredningen haft kontakter med skilda berörda intressenter. Företrädare för utredningen har i augusti 1998 besökt Skatteministeriet i Köpenhamn.

1.3 Framställningar

Genom beslut av regeringen den 19 mars 1998 har följande framställningar överlämnats till utredningen.

Sveriges Industriförbund har i en skrivelse den 16 mars 1995 lämnat förslag till ändrade bestämmelser i ML i fråga om bl.a. avdragsrätt för ingående skatt vid fastighetsupplåtelser.

I skrivelser den 20 september 1996 och den 6 oktober 1997 har *Piteå Advokatbyrå AB* och *Tysk-Svenska Handelskammarens Serviceaktiebolag* begärt att reglerna om frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler skall ändras så att utländska hyresgäster i Sverige likställs med hyresgäster som bedriver skattskyldig verksamhet i Sverige.

I skrivelse den 25 november 1997 har *Riksskatteverket* påpekat att en lagändring krävs för att staten skall kunna göra gällande fordran på avdragen återföringspliktig mervärdesskatt i fastighetsägarens konkurs när fastigheten överlåtits av konkursboet.

Till utredningen har kommit in en skrivelse från *Svenska kommunförbundet* rörande omsorgsbostäder och kommunal vidareuthyrning till hyresgäster som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt.

Utredningen har tagit del av framställningarna och vägt in synpunkterna tillsammans med övrigt utredningsmaterial. Framställningarna får anses besvarade genom förslagen i betänkandet.

2 Bakgrund och gällande rätt

2.1 Bakgrund och tidigare överväganden

Mervärdesskatten är en skatt på den inhemska 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 mervärdesskatt får göra avdrag från skatten på den egna omsättningen (utgående skatt) för den mervärdesskatt som deras leverantörer debiterat dem (ingående skatt).

Genom att den ingående skatten är avdragsgill är den inte någon kostnad för de skattskyldiga och behöver inte beaktas av dem vid bestämmandet av beskattningsunderlaget. Någon skatt tas alltså inte ut på mervärdesskatten; kumulativa skatteeffekter uppkommer inte. 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 har regelmässigt en ingående skatt som inte är avdragsgill och som därför är en kostnad för uthyraren. 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 beaktansvärda 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 kan uthyraren inte föra över sin egen ingående icke

avdragsgilla skatt till hyresgästen. 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 också undvikas genom att göra uthyrningen av fast egendom till en skattepliktig tjänst.

Om uthyrning av fast egendom görs till en skattepliktig tjänst 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. I annat fall uppkommer en kostnad för hyresgästen i form av icke avdragsgill ingående skatt. Uthyrarens utgående skatt beräknas på hela hyran, inklusive de delar därav som skall täcka uthyrarens icke mervärdesskattebelagda kostnader (bl.a. för lånat kapital och löner) eller som utgör hans vinstpåslag. Skatten på dessa delar 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 fastighetsägaren 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 – vid sidan av ämnet för denna utredning – 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 Dalarnas län enligt förordningen (1993:529) om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt. I den mån kompensation på detta sätt lämnas till kommuner, landsting och statliga myndigheter för den ingående skatten synes dess storlek sakna betydelse.

På de områden som från början stod utanför skatteplikten varierade de kumulativa och konkurrenspåverkande effekterna kraftigt beroende

framför allt på storleken av den ingående skatt som inte var avdragsgill. En verksamhet som tidigt tilldrog sig uppmärksamhet var uthyrning av fast egendom. Redan Allmänna skatteberedningen diskuterade i betänkandet Nytt skattesystem (SOU 1964:25) möjligheterna till generell skatteplikt vid uthyrning av fastigheter, bostäder och andra lokaler. Generell beskattning även vad gäller uthyrning av bostäder skulle dock leda till olika svårigheter. Olägenheterna skulle kvarstå, menade man, 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. Skatteberedningen ställde därför uthyrning av fastigheter utanför skatteplikten. Översynsutredningen betonade i betänkandet Mervärdeskatt (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 mervärdeskatt Del I Materiella regler (Stencil Ds Fi 1973:3) konstaterade mervärdeskatteutredningen inledningsvis att de tekniska skäl som tidigare anförts mot generell hyresbeskattning fortfarande ägde giltighet. Beskattning begränsad till uthyrning av fast egendom för yrkesmässig verksamhet diskuterades och man fann därvid att en sådan beskattning skulle beröra en mängd fastighetsägare som skulle få 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. Därför avvisades tanken på en generell beskattning av upplåtelse av fastighet för verksamhet som helt eller delvis medför skattskyldighet enligt ML.

Med hänsyn bl.a. till de genom åren höjda skattesatserna föreslog mervärdeskatteutredningen i ett delbetänkande (Ds B1977:6) att en möjlighet till avlyftning av skatt på förvärv för uthyrda rörelsefastigheter måste 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 ianspråktagna 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.

Frivillig skattskyldighet i enlighet med utredningens förslag infördes den 1 juli 1979 (prop. 1978/79:141, bet. 1978/79:SkU52, rskr 1978/79:393, SFS 1979:304). Enligt de nya bestämmelserna gavs fastighetsägare möjlighet att ansöka om att bli skattskyldiga till mervärdesskatt för uthyrning av rörelsefastigheter och rörelselokaler till företagare som var skattskyldiga enligt ML. Fastighetsägarna fick genom att de blev skattskyldiga rätt till avdrag för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad, reparation, underhåll och drift, i den mån skatten hänförde sig till den uthyrning i fastigheten som medförde skattskyldighet. Fastighetsägaren blev också skyldig att redovisa skatt för uppburna hyror. Denna skatt blev i sin tur avdragsgill ingående skatt hos den skattskyldige hyresgästen. Den frivilliga skattskyldigheten förenades med en skyldighet att under vissa omständigheter återföra åtnjutna avdrag.

De nya bestämmelserna om frivillig skattskyldighet skapade en möjlighet för de fastighetsägare som så önskade att undanröja den brist på neutralitet i beskattningen som i vissa fall förelåg mellan att bedriva verksamhet i egna och hyrda fastigheter eller lokaler.

En närmare redogörelse för bestämmelserna, som i sina huvuddrag fortfarande gäller, lämnas i närmast följande avsnitt.

Det kan nämnas att närbesläktade problem på andra områden lösts på annat sätt. I fråga om bl.a. begagnade varor grundas beskattningen endast på återförsäljarens vinstmarginal. Huvudsakligen bygger vinstmarginalbeskattning på det förhållandet att en skattskyldig återförsäljare köper varor från någon som inte har haft avdragsrätt för mervärdesskatt vid sitt förvärv av varorna. Återförsäljaren får redovisa utgående skatt på skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset, vinstmarginalen, minskad med den mervärdesskatt som kan anses hänförlig till vinstmarginalen. Återförsäljarens köp av varorna grundar inte rätt till avdrag för ingående skatt och han får i sin faktura till köparen inte ange den skatt som skall redovisas i enlighet med bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (se 9 a kap. 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 företag inom gruppen (prop. 1997/98:148, bet. 1997/98:SkU29, rskr. 1997/98 254, SFS 1998:346).

2.2 Gällande rätt

2.2.1 Skatteplikt och skattskyldighet

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 verksamhetstillbehör, 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 mervärdeskatt, inte utgjorde hinder mot att ett konkursbo som fortsätter konkursgäldenärens verksamhet på ansökan av boet medges skattskyldighet (Regeringsrättens dom den 20 oktober 1998 i mål nr 4308-1996, RÅ 1998 ref 31).

RSV har i Handledning för mervärdesskatt 1998, s. 205, 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.

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 skattskyldig-

het 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. En annan sak är att det beror på avtalet mellan honom och nyttjanderättshavaren och på marknadssituationen om hyran kan höjas med skattens belopp.

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

2.2.2 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, 9 kap. 4 § ML). För avdragsrätt krävs dessutom att den tidigare ägaren i samband med sin redovisning av den återförda skatten, dock 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.

2.2.3 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 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 köparen. På köparens 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).

2.2.4 Jämkning av avdrag för ingående skatt i vissa fall

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 korrigering av avdragen ingående skatt avseende kapital- och investeringsvaror ("capital goods"). I en dom från EG-domstolen i mål 51/76 Verbond van Nederlandse Ondernemingen (REG 1977 s. 113) har begreppet definierats 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.

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

Jämkning 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, korrigeringstiden, 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 korrigeringstiden. Den årliga jämkningen 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 korrigeringstiden (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 överlåts, 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.

2.3 EG-rätt

2.3.1 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 på varuområdet. 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 omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145,

13.6.1977, s 1),[25] 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 medlemsstaterna 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.

Nedan följer en beskrivning av de delar av sjätte mervärdesskattedirektivets regelsystem som rör det område som utredningen har till uppgift att granska. Dessutom berörs skatteplikten vid överlåtelse av fastigheter. Denna beskattning får, som kommer att framgå i avsnitten med överväganden, betydelse för hur regler om jämkning och avdragsrätt bör utformas vid överlåtelser av fastigheter.

2.3.2 Fastighetsbegreppet

Någon direkt definition av vad som skall anses utgöra fastighet finns inte i sjätte mervärdesskattedirektivet. 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

[25] Direktivet senast ändrat genom rådets direktiv 98/80/EG 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 nr L 281, 17.10.1998, s. 31, Celex 398L0080)

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 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 artikeln 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 Ondernemingen (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.

2.3.3 Överlåtelse av fastighet

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 bestämmel-

sen. 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 under avsnitt 2.3.3.

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 överlåtelsen 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 2.3.5 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(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 (se prop. 1994/95:19, Del 3, om Sveriges medlemskap i Europeiska unionen, s. 557)

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 konkurrenssnedvridning i fall då mottagaren inte är skattskyldig fullt ut.

2.3.4 Undantag från skatteplikt vid uthyrning av fastighet

Enligt artikel 13.B b sjätte mervärdesskattedirektivet 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).

Enligt artikel 13.B b tredje stycket får medlemsstaterna besluta om ytterligare begränsningar av undantaget från skatteplikt. Frågan hur bred omfattning medlemsländerna får ge skatteplikten är för närvarande föremål för prövning i 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 (mål 12/98 Amengual som registrerades hos domstolen den 21 januari 1998). Målet är ännu inte avgjort. Det är att märka att i förslaget till sjätte mervärdesskattedirektivet 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 rätten för medlemsländerna att besluta om ytterligare begränsningar av undantaget från skatteplikt och att medge de skattskyldiga en rätt till frivillig skattskyldighet.

2.3.5 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, avgjort den 3 december 1998, ställde en belgisk domstol frågan om det föreligger något hinder för en medlemsstat som tidigare medgivit 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).

2.3.6 Avdragsrätt under uppbyggnadsskede

Enligt artikel 17.2 i direktivet skall den skattskyldiga personen 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, till honom av en annan skattskyldig person i den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga verksamhet. Detsamma gäller vid gemenskapsinterna förvärv och import.

I artikel 18.4 stadgas att för det fall tillåtna avdrag 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 skattskyldig 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 2.3.1) 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 beskatt-ningen 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 fastigheten 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).

2.3.7 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 Ondernemingen (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. Jämkningen 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. Jämkningen 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 köparen 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 köparen 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 jämkningen 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 med förbehåll för 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 personen inte skall gynnas eller missgynnas.

3 Kritik mot den nuvarande ordningen

3.1 Inledning

I utredningens direktiv har angetts att både skattskyldiga och skattemyndigheter anser att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i vissa avseenden är administrativt resurskrävande och rättsligt svårtillämpade. Denna uppfattning har bekräftats under utredningens arbete.

Från skattemyndigheternas sida har uppgetts att många felaktigheter påträffas 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 kan i vissa fall inte heller konstateras om något fel har begåtts, eftersom bestämmelserna delvis är oklara.

Sedan bestämmelserna om frivillig skattskyldighet infördes år 1979, har basen för mervärdesskatten utvidgades betydligt genom lagstiftning i samband med 1989/90 års skattereform och i samband med Sveriges inträde i EU. Basbreddningen ledde till en kraftig ökning av antalet frivilligt skattskyldiga. Antalet beräknas f.n. uppgå till ca 30 000.

Bland de svårigheter som de nuvarande bestämmelserna leder till har från både skatteförvaltningens och de skattskyldigas sida särskilt framhållits det omfattande arbetet i samband med fastighetsförsäljningar och med handläggningen av ansökningar om skattskyldighet och anmälningar om ändringar av skattskyldighetens omfattning.

3.2 Registrering och kraven för att skattskyldighet skall medges m.m.

För att frivillig skattskyldighet skall kunna medges krävs att en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller förstahandshyresgäst hyr ut en fastighet eller lokal för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § ML.

Sökanden måste därför visa att han är fastighetsägare, bostadsrättshavare eller förstahandshyresgäst, vilket kan ge upphov till svårigheter

t.ex. när vilande lagfart har beviljats eller då det gäller att avgöra vad som avses med lokalhyra. Till detta kommer den ovanliga omständigheten att sökandens skattskyldighet är beroende av den skatterättsliga karaktären på den verksamhet som hyresgästen bedriver, en omständighet som fastighetsägaren inte har något inflytande över men som är direkt avgörande för hans egen skattskyldighet och skyldighet att återföra avdragen ingående mervärdesskatt. Om fastighetsägaren är frivilligt skattskyldig för uthyrning av en fastighet eller lokal som hyrs ut till en hyresgäst som hyr ut den i andra hand blir fastighetsägarens skattskyldighet och återföringsskyldighet direkt beroende också av den verksamhet som andrahandshyresgästen bedriver.

En ansökan om frivillig skattskyldighet skall innehålla uppgift om hur stor del av en fastighets totalyta som skall omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Denna uppgift ligger till grund för beräkningen av fastighetsägarens avdragsgilla ingående mervärdesskatt.

Sedan frivillig skattskyldighet har beviljats kan olika ändringar inträffa som kräver anmälan av fastighetsägaren och åtgärder från skattemyndighetens sida. Byte av hyresgäst måste anmälas till skattemyndigheten eftersom endast skattskyldiga hyresgäster berättigar fastighetsägaren att vara frivilligt skattskyldig. Likaså måste ändringar av den yta som är föremål för skattepliktig uthyrning anmälas, eftersom det påverkar omfattningen av skattskyldigheten och avdragsrätten och dessutom kan leda till krav på återföring av avdragen ingående skatt.

Hanteringen av ansökningar om frivillig skattskyldighet och av anmälningar om olika ändringar är tidskrävande och leder inte sällan till fortsatt skriftväxling mellan skattemyndigheten och fastighetsägaren.

Även materiella problem blir följden av utformningen av de nuvarande reglerna. Eftersom frivillig skattskyldighet kan medges endast om uthyrning sker till någon som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet i Sverige kan skattskyldigheten inte omfatta uthyrning till ett utländskt företag som önskar ha ett "osjälvständigt försäljningskontor" här i landet eller på liknande sätt bedriva viss verksamhet här i landet. Ett exempel på detta förhållande anges i en av de framställningar som överlämnats till utredningen. Det är fråga om utländska företag som provar bilar eller bilutrustning i Sverige och som hyr anläggningar för detta ändamål.

Det är enligt gällande bestämmelser inte möjligt att medge skattskyldighet och avdragsrätt redan under uppförandet av en byggnad som ägaren avser att hyra ut för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Däremot kan – om fastighetsägaren utfört eller låtit utföra ny-, till- och ombyggnad av fastigheten – retroaktivt avdrag medges för skatt hänförlig till kostnaderna för åt-

gärden inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket åtgärden utförts. Från skattskyldigas sida har framhållits att registrering borde kunna medges redan under uppförandet och att avdragsrätt således skulle kunna föreligga redan på byggnationsstadiet. Det har därvid även ifrågasatts om den nuvarande regleringen i detta avseende är förenlig med EG-rätten.

Vidare anses viss oklarhet råda beträffande vad som skall gälla i fråga om avdragsrätt för ingående skatt sedan ett hyresförhållande upphört och en fastighet eller lokal står outhyrd och oanvänd. Om avdragsrätt inte föreligger för skatten på reparationer eller ombyggnader som görs för att öka möjligheterna till ny uthyrning återstår för fastighetsägaren möjligheten till retroaktivt avdrag under tre år för skatten på ombyggnadsarbeten.

Enligt de nuvarande bestämmelserna upphör skattskyldigheten när förutsättningar för skattskyldighet inte längre föreligger, dvs. när uthyrning inte längre sker till skattskyldig hyresgäst. Däremot kan skattskyldigheten inte upphöra på begäran av fastighetsägaren. I vissa fall kan detta få effekter som sannolikt inte varit avsedda. Ett exempel är följande. I enlighet med 3 kap. 3 § ML kan frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till staten även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Enligt förordningen (1993:529) om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt, kan en myndighet få rekvirera ett belopp motsvarande den ingående skatten från Skattemyndigheten i Dalarnas län. Förordningen gäller de myndigheter under regeringen som Ekonomistyrningsverket bestämmer. En fastighetsägare som tidigare har hyrt ut en fastighet till skattskyldig hyresgäst, men som övergår till att hyra ut till en statlig myndighet, kvarstår som skattskyldig och skall också ta ut mervärdesskatt på hyran. En statlig myndighet som inte tillhör den krets som Ekonomistyrningsverket bestämt har dock varken rätt till avdrag för den ingående skatten eller rätt att rekvirera motsvarande belopp. Eftersom fastighetsägaren inte får gå ur systemet som skattskyldig för uthyrningen kommer resultatet att bli en icke avsedd fördyring för myndigheten.

Slutligen kan nämnas en fråga som rör registreringen av frivilligt skattskyldiga. Frågan avser från vilken tidpunkt skattskyldigheten skall gälla, från den dag då ansökningen kommit in till skattemyndigheten eller, om hyresgästen tillträtt lokalen tidigare, från tillträdesdagen. Regeringsrätten har i en dom den 26 februari 1999 (mål nr 3258-1997) funnit att det inte kan anses föreligga något formellt hinder mot att ge ett beslut om frivillig skattskyldighet retroaktiv verkan. I vad mån det borde ske i ett enskilt fall fick 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.

Som tidigare nämnts har Regeringsrätten den 20 oktober 1998 avgjort ett mål som gällde huruvida ett konkursbo skulle få registreras som frivilligt skattskyldig. Domstolen fann att bestämmelserna i den då gällande lagen (1968:430) om mervärdeskatt inte utgjorde hinder mot att ett konkursbo som fortsätter konkursgäldenärens verksamhet registreras som frivilligt skattskyldig (RÅ 1998 ref. 31).

3.3 Avdrag för ingående mervärdesskatt

När det gäller rätten till avdrag för ingående skatt är det särskilt ett förhållande som bör uppmärksammas. När en frivilligt skattskyldig fastighetsägare säljer sin fastighet skall han, om försäljningen sker inom sex år från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten inträtt för honom, återföra ingående skatt som han har gjort avdrag för. Om köparen också blir frivilligt skattskyldig kan han få göra avdrag för den skatt som säljaren återfört. Förutsättningar härför är dels att köparen kan styrka sin rätt till avdrag genom ett av den tidigare ägaren utfärdat intyg om storleken av den ingående skatt som denne återfört, dels att säljaren betalat in ett motsvarande belopp till staten enligt skattebetalningslagen (1997:483) före ingången av andra månaden efter den då redovisningen av återföringen gjordes. Reglerna medför att en säljare som redovisar den återförda mervärdesskatten i redovisningsperioden då den återföringsgrundande händelsen äger rum men gör betalningen för sent förorsakar att köparen förlorar sin avdragsrätt. Redovisar däremot säljaren återföringen först då skattemyndigheten kräver det och sedan betalar i tid medges köparen avdragsrätt.

Hur det belopp som säljaren skall återföra och köparen 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 (mål nr Ö 2085-98) funnit att ersättning som köparen utger för säljarens mervärdesskatteskuld inte skall ingå i underlaget för beräkning av stämpelsskatt.

Även när det gäller exempelvis realisationsvinstbeskattning kan fråga uppkomma om hur ersättning från köparen till säljaren för den s.k. intygsmomsen skall behandlas.

Om det är ett konkursbo som säljer fastigheten och som därför till köparen skall utfärda intyg om återförd mervärdesskatt måste konkursförvaltaren känna till i vilken utsträckning frivillig skattskyldighet föreligger. Enligt sekretesslagen gäller dock sekretess för uppgift härom i

förhållande till konkursförvaltaren, som därför inte torde ha rätt att ta del av uppgiften.

3.4 Återföring av tidigare medgivna avdrag för ingående mervärdesskatt

Fastighetsägare som registrerats som frivilligt skattskyldiga är enligt 9 kap. ML skyldiga att under vissa omständigheter återföra tidigare medgivna avdrag. I vissa fall kan även reglerna i 8 kap. 16 a - 16 f §§ ML om jämkning av tidigare medgivna avdrag bli tillämpliga beträffande fastighet eller del av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet. Det finns således dubbla regelsystem för att i efterhand korrigera tidigare medgivna avdrag. Dessa två system harmoniserar inte med varandra, varför mindre lämpliga effekter kan uppstå. Ett exempel är följande. En fastighetsägare registreras som skattskyldig år 1. År 3 sker en ombyggnad. Om försäljningen av fastigheten sker år 6 skall säljaren fullgöra sin återföringsskyldighet. Köparen kan dock med stöd av säljarens intyg medges avdrag med högst det belopp som säljaren återfört och betalat till staten. Sker försäljningen i stället år 7 skall någon återföring inte göras. Däremot skall jämkning ske av skatt avseende tillbyggnaden. Den skatt som säljaren jämkar kan köparen inte få avdrag för.

Reglerna om återföring innebär att avdrag hänförliga till alla slag av kostnader kan komma att återföras, dvs. såväl sådana kostnader som vid inkomsttaxeringen aktiveras, som sådana som är omedelbart avdragsgilla. Det saknar således betydelse om det är fråga om investeringskostnader eller rena driftkostnader. Vidare synes det råda tvekan om fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet omfattar även en fastighet eller lokal som har varit uthyrd men som inte längre är uthyrd eller använd. Frågan har stor betydelse eftersom fortsatt skattskyldighet innebär att någon återföring inte behöver göras. Fastighetsägaren får i detta fall göra avdrag för ingående skatt på t.ex. reparations- och driftkostnader under tiden fastigheten eller lokalen inte är uthyrd och några skatteeffekter uppkommer inte om en ny hyresgäst tillträder. Om skattskyldigheten däremot inte omfattar den outhyrda fastigheten eller lokalen och återföring därför skall göras har fastighetsägaren ingen avdragsrätt förrän han på nytt blir skattskyldig. Om fastighetsägaren vid ett senare tillfälle hyr ut fastigheten eller lokalen till en skattskyldig hyresgäst och på nytt medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen kan han dock inte få avdrag för den mervärdesskatt som han tidigare återfört.

Ett annat område som gett upphov till svårigheter är den frivilliga skattskyldigheten i samband med konkurs. I rättsfallet RÅ 1993 ref. 78, som avsåg skyldigheten för konkursbo att återföra mervärdesskatt som fastighetsägaren gjort avdrag för före konkursbeslutet, fann Regeringsrätten att statens fordran på återföring av skatt var en massafordran. Detta skulle 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 har emellertid i ett senare avgörande, NJA 1997 s. 787, funnit att lagändringarna fått den konsekvensen att statens fordran på återföring av skatt är 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.

3.5 Fastighetsägares redovisning av mervärdesskatt

Enligt skattebetalningslagen gäller att 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 som inte är handelsbolag skall redovisa mervärdesskatten en gång per år i självdeklarationen, om inte skattemyndigheten beslutat annat. Skattemyndigheten skall dock besluta om redovisning en gång per månad i särskild skattedeklaration om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Om den skattskyldige begärt sådan redovisning skall beslutet gälla minst i två på varandra följande beskattningsår. I tidigare förarbetsuttalanden har anförts att sådana särskilda skäl kan finnas t.ex. om skattemyndigheten beslutat om frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal (prop. 1995/96:19, s. 19). Reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler har av skatteförvaltningen ansetts så speciella att särskilda skäl bör anses föreligga. Det har därför regelmässigt beslutats att redovisning skall ske i särskild skattedeklaration. Kritik har framförts mot att månatlig redovisning i en skattedeklaration måste ske även av små privata fastighetsägare och bostadsrättsföreningar med en kanske mycket blygsam mervärdesskattepliktig omsättning. Det har anförts att årlig redovisning borde vara tillräcklig i sådana fall.

4 Internationella jämförelser

4.1 Inledning

Utredningen har i avsnitt 2.3 redovisat de bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet som gäller omsättning och uthyrning av fast egendom. Som en huvudregel gäller enligt direktivet att sådana transaktioner är undantagna från skatteplikt. Viss uthyrning skall dock vara skattepliktig, nämligen rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet, upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet, upplåtelse av parkeringsplatser, upplåtelse av utrustning och maskiner som är fast installerade samt upplåtelse av förvaringsboxar.

Direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att begränsa räckvidden av detta undantag, dvs. att behandla omsättning av även andra tjänster avseende fast egendom än de nämnda som skattepliktiga. I Sverige har i enlighet med denna möjlighet föreskrivits om skatteplikt bl.a. för upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör och av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och vissa andra rättigheter som avser fast egendom.

Medlemsstaterna har vidare enligt direktivet möjlighet att tillåta näringsidkare att frivilligt välja att bli skattskyldiga för uthyrning av fast egendom. Av medlemsstaterna är det endast Belgien, Grekland, Italien och Spanien som inte utnyttjat denna möjlighet. Såvitt framgår av för utredningen tillgängligt material beskattas upplåtelse av kommersiella byggnader alltid i Italien och Spanien medan Frankrike alltid beskattar upplåtelse av möblerade lokaler för affärsändamål ("furnished buildings used for business purposes").

Utredningen har närmare granskat bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fast egendom i Danmark, Finland, Nederländerna, Storbritannien och Tyskland. I de närmast följande avsnitten lämnas en redogörelse för huvuddragen av bestämmelserna i dessa länder.

4.2 Danmark

Det är sedan år 1967 möjligt att bli frivilligt registrerad som skattskyldig för uthyrning av fast egendom. Skattskyldighet kan medges om uthyrning pågår, om avtal om uthyrning av redan uppförd byggnad har träffats, om fast egendom förvärvas med tanke på uthyrning utan att det vid förvärvstillfället finns något avtal om uthyrning, om avsikten är att en ännu icke uppförd byggnad skall hyras ut samt om avsikten är att uthyrning skall ske av en redan existerande byggnad för vilken det på grund av ombyggnad eller reparation ännu inte finns något avtal om uthyrning. Endast lokaler som hyrs ut eller som man försöker hyra ut kan omfattas av den frivilliga registreringen. Emellertid tycks inte krävas någon omfattande utredning från fastighetsägarens sida som visar att han försöker hyra ut egendomen i fråga.

Vid pågående hyresförhållande kan skattskyldighet medges endast om hyresgästen är införstådd därmed. Frivillig skattskyldighet kan inte medges om en fastighet används eller avses användas för uthyrning för bostadsändamål. För att erhålla avdragsrätt vid uppförandet av en byggnad krävs att skattemyndigheten kan godta en uppgift från byggherren om i vilken utsträckning fastigheten kommer att omfattas av frivillig skattskyldighet.

Senast sex månader efter det att byggnad eller lokal, som omfattas av skattskyldigheten, blivit klar att tas i bruk skall fastighetsägaren uppge hur stor del av fastigheten som hyrs ut eller som han försöker hyra ut. Om uthyrning inte pågår och man inte heller försöker hyra ut fastigheten skall återbetalning ske av all avdragen ingående mervärdesskatt.

Den frivilliga skattskyldigheten kan upphävas tidigast två år efter registreringen. När registreringen skett innan en byggnation avslutats, räknas den tvåårige tiden från den första uthyrningens början.

Jämkning av tidigare avdragen ingående mervärdesskatt skall ske om egendomen inom en tioårsperiod helt eller delvis övergår till att användas för bostadsändamål, inte längre skall vara omfattad av skattskyldigheten eller säljs. För avdrag hänförligt till reparation och underhåll gäller sedan den 1 januari 1996 en femårig jämkningsperiod. Jämkning behöver inte ske av mervärdesskatt avseende underhåll och reparationer till ett sammanlagt belopp om 75 000 kr exklusive skatt och inte heller för skatt avseende drift och administration. Den tioåriga jämkningsperioden räknas från den tidpunkt då egendomen tagits i bruk (uthyrningstidpunkten). Den femåriga, avseende utgifter för reparation och underhåll, räknas också från det räkenskapsår då användningen inletts. Ändringar i egendomens användning eller i uthyrningsförhål-

landet som medför att jämkning skall ske, skall alltid anmälas till skattemyndigheten senast åtta dagar efter ändringen.

Vid försäljning av fast egendom kan förvärvaren, om denne har minst samma avdragsrätt som säljaren hade vid förvärvet av fastigheten, överta jämkningsskyldigheten från säljaren för resterande del av tioårsperioden. Är köparens avdragsrätt mindre än säljarens får köparen överta jämkningsskyldigheten endast i den utsträckning som motsvarar köparens avdragsrätt för egendomen i fråga. Resterande del av jämkningsskyldigheten skall fullgöras av säljaren. En förutsättning för att helt eller delvis få överta jämkningsskyldigheten är att köparen på särskild blankett förklarar sig införstådd med övertagandet av denna skyldighet för resterande del av jämkningsperioden. Säljaren skall underrätta skattemyndigheterna om övertagandet av jämkningsskyldigheten.

4.3 Finland

Frivillig skattskyldighet kan medges för uthyrning av fastighet eller del av fastighet ("överlåtelse av nyttjanderätt") under förutsättning att egendomen fortlöpande används för verksamhet som berättigar till avdrag. Med verksamhet som berättigar till avdrag jämställs verksamhet som berättigar till återbäring och av kommuner bedriven skattefri verksamhet.

Ansökan om skattskyldighet kan göras av

1. en fastighetsägare som hyr ut eller arrenderar ut en fastighet,
2. en hyresgäst eller arrendator som har hyrt eller arrenderat en fastighet som omfattas av ägarens skattskyldighet för att i sin tur hyra eller arrendera ut den,
3. ett fastighetsaktiebolag, då en aktieägare själv använder den del av fastigheten som hans aktier berättigar honom att inneha eller hyr ut eller arrenderar ut den,
4. en aktieägare i ett fastighetsaktiebolag som har anhållit om att bli skattskyldig om han hyr eller arrenderar ut den del av fastigheten som avses i 3, eller
5. en hyresgäst eller arrendator som av en aktieägare i ett fastighetsaktiebolag har hyrt eller arrenderat en del av fastighet som omfattas av aktieägarens skattskyldighet för att i sin tur hyra eller arrendera ut den.

I de fall av uthyrning som avses i punkterna 1, 2, 4 och 5 behöver hyresgästens verksamhet inte till alla delar medföra skattskyldighet. Det räcker om hyresgästen i lokalen bedriver sådan verksamhet i så stor omfattning han får rätt att delvis dra av den skatt som ingår i hyran. Det förhållandet att verksamheten delvis är skattefri påverkar hyresgästens

avdragsrätt, men inte fastighetsägarens skattskyldighet eller avdragsrätt.

Skattskyldigheten gäller tidigast från den dag då ansökningen kommit in till länsskatteverket. Avdragsrätten uppkommer samtidigt som skattskyldigheten inträder. Om den som ansöker om skattskyldighet är berättigad till retroaktivt avdrag för skatt hänförlig till nybyggnad eller s.k. grundlig förbättring av fastighet, antecknas denne som skattskyldig redan från den tidpunkt då verksamheten inleddes. Rätt till retroaktivt avdrag föreligger om ansökan om frivillig skattskyldighet görs inom sex månader från den tidpunkt då fastigheten tagits i bruk, varvid avdragsrätt medges från den månad under vilken skattskyldigheten inträtt. Enligt ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen, HFD 1996 B 577, får ett bolag som avser att uppföra en byggnad för att hyra ut den göra avdrag för skatten på byggnadskostnaderna redan när bolaget köper byggtjänsterna för byggnaden. Detta gäller under förutsättning att bolaget ansökt om att bli skattskyldigt för överlåtelsen av nyttjanderätten till fastigheten och även förebragt tillförlitlig utredning om det kommande nyttjandet av den. Domstolen har i domen hänvisat till art. 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet och EG-domstolens dom i målet 268/83, Rompelman REG 1985 s. 655.

Skattskyldigheten kan inte upphöra på anmälan av den skattskyldige. Den upphör först när förutsättningarna för skattskyldighet har upphört. Så anses vara fallet då hyresgästen eller delägaren upphör med verksamhet som medför skattskyldighet, då hyresgästen eller delägaren flyttar och en icke skattskyldig hyresgäst flyttar in, vid försäljning av fastighet och då fastighetsägaren använder fastigheten för annat ändamål än sådant som berättigar till avdrag. Förutsättningarna anses däremot inte ha upphört då en hyresgäst flyttar men en ny hyresgäst börjar använda fastigheten för sådan verksamhet som berättigar till avdrag. I information från Skattestyrelsen (Skattestyrelsens publikation 641) anges bl.a. att förutsättningarna för skattskyldighet inte anses upphöra när utrymmen för vilka skattskyldighet har sökts är tillfälligt tomma på grund av att man söker en ny hyresgäst.

Särskilda bestämmelser om "rättelse" av avdrag för ingående skatt – med samma funktion som bestämmelserna om jämkning i sjätte mervärdesskattedirektivet – har införts. Generellt gäller att den skattskyldige skall rätta ett avdrag som gjorts för en affärsbyggnad, om fastigheten eller en del av den inom en viss tid efter det att byggnadsarbetena slutfördes säljs eller tas i annan användning än sådan som berättigar till avdrag. Rättelsen genomförs i form av skatt på eget bruk av byggtjänster. För företag som ansökt om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet uppkommer rättelseskyldigheten då förutsättningar för skattskyldighet inte längre föreligger i fråga om viss lokal. Denna

rättelseskyldighet gäller endast byggtjänster i samband med nybyggen och grundliga förbättringar. Avdrag för anskaffningar i samband med reparation, underhåll och skötsel av fastigheten skall således inte rättas. Med grundliga förbättringar menas sådana utgifter som vid inkomstbeskattningen har aktiverats som anskaffningskostnad för fastigheten. Rättelseskyldigheten gäller därför inte heller skatt som dragits av för större reparationsarbeten. Av praktiska skäl har införts en tidsgräns. Om fastigheten säljs eller ändamålet för användningen ändras senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket byggtjänsten slutfördes skall någon rättelse inte göras.

Om en fastighet säljs till en skattskyldig köpare för att användas på ett sätt som berättigar till avdrag, får köparen dra av det belopp som säljaren betalat med anledning av rättelsen. Om köparen säljer fastigheten eller ändrar användningen inom rättelsetiden skall köparen betala skatt på eget bruk av byggtjänster. Rättelsetiden räknas även i detta fall från den tidpunkt då byggtjänsten slutfördes och inte från tidpunkten för förvärvet. Det finns vidare bl.a. regler om nedre beloppsgränser för när rättelse skall ske.

Beträffande handläggning av ärenden om frivillig skattskyldighet anges bl.a. följande i den tidigare nämnda informationen från Skattestyrelsen. Ansökan sker genom en s.k. begynnelseanmälan. Den som ansöker om skattskyldighet måste ha en detaljerad utredning om för vilken fastighet och till vilka delar av varje fastighet man ansöker om skattskyldighet. Utredningen behöver dock inte fogas till anmälan, men måste på begäran tillställas länsskatteverket. Utredningen skall förvaras bland bokföringsmaterialet. När en fastighetsägare en gång har ansökt om att bli skattskyldig för uthyrning av en fastighet, behöver han inte lämna in någon ny anmälan om hans skattepliktiga uthyrning utvidgas till att omfatta nya fastigheter eller lägenheter. Länsskatteverket behöver inte heller på annat sätt underrättas om ärendet, men den nyss nämnda egna utredningen om för vilka fastigheter man ansökt om skattskyldighet och till vilka delar, skall behållas och ändringar däri göras.

4.4 Nederländerna

Enligt de nederländska reglerna om transaktioner som avser fast egendom beskattas obligatoriskt tillhandahållande inom två år av nyuppförda byggnader och andra anläggningar, under förutsättning att beskattningsunderlaget inte understiger marknadsvärdet. Tillhandahållande av andra byggnader och anläggningar kan också beskattas, under förutsättning att köparen har rätt till avdrag med minst 90 procent av

skatten på tillhandahållandet. Det finns även bestämmelser om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fast egendom. Dessa har ändrats flera gånger bl.a. såvitt gäller förutsättningarna för att sådan skattskyldighet skall beviljas.

Från år 1968 var det möjligt för en hyresvärd att frivilligt bli skattskyldig, förutsatt att hyresgästen var en företagare som använde egendomen i sin affärsverksamhet. Denna begränsning till vissa hyresgäster togs bort 1978 men uthyrning av bostäder berättigade liksom tidigare inte till frivillig skattskyldighet. En ansökan om skattskyldighet skulle göras gemensamt av hyresvärden och hyresgästen. Det visade sig dock att de nya bestämmelserna kunde användas för oacceptabla skatteplaneringstransaktioner av dem som saknade rätt till avdrag för ingående skatt, exempelvis på följande sätt.

En idrottsförening behövde en ny bollplan men kunde inte finansiera denna. En stiftelse bildades och arrenderade marken för bollplanen av kommunen för en symbolisk hyra, anlade planen och hyrde ut den till idrottsföreningen. Anläggningskostnaderna subventionerades av kommunen och föreningens hyra kunde sättas mycket låg. Stiftelsen ansökte om frivillig skattskyldighet, vilket medgavs. Den ingående skatten på anläggningskostnaden blev därför avdragsgill för stiftelsen. Stiftelsen blev visserligen skyldig att betala mervärdesskatt på hyran, men denna var låg och skatten spreds dessutom över korrigeringstiden 10 år, varefter föreningen kunde överta planen.

I andra fall hade liknande metoder använts för att minska kostnaderna för mervärdesskatt för en stad som skulle uppföra ett nytt stadshus och för en bank som skulle bygga ett nytt bankkontor. Jämfört med ett direkt förvärv, ansågs ett uppskjutet förvärv med hyresavtal kunna leda till skatteinbesparingar på 50 procent eller mer av investeringskostnaderna.

Sedan 1995 gäller på nytt att möjligheten att medge skattskyldighet vid uthyrning av fastigheter begränsats. Skattskyldighet kan numera medges endast i de fall då hyresgästen använder egendomen för ändamål som berättigar honom till avdrag för ingående skatt till minst 90 procent, dvs. hyresgästen måste använda egendomen i minst denna omfattning för skattepliktiga transaktioner. I vissa fall krävs dock endast 70 procent. Det är vidare möjligt att ansöka om skattskyldighet för uthyrning av del av byggnad. Vid uthyrning av bostäder saknas möjlighet till skattskyldighet. Ansökan om skattskyldighet måste undertecknas av såväl hyresvärden som hyresgästen och skattskyldigheten kan gälla retroaktivt för högst tre månader. Korrigeringstiden för fast egendom är den tid som förflyter mellan förvärvet och de nio kalenderår som följer efter året för förvärvet.

4.5 Storbritannien

Skattskyldighet vid uthyrning av fast egendom kan medges efter ansökan. Det är hyresvärden som ensam avgör om ansökan skall göras. En hyresvärd kan under ett pågående hyresförhållande ansöka om skattskyldighet och skattelagstiftningen tillåter honom att ändra hyresavtalet så att mervärdesskatt läggs till hyran. Skattskyldighet medges inte för uthyrning av bostäder eller vissa byggnader som används för välgörenhet. Den frivilliga skattskyldigheten föreligger därför i princip för uthyrning av fast egendom som används för kommersiella ändamål. Skattskyldighet kan medges för en enskild fastighet men inte för enskilda lokaler i en byggnad. Det är således inte möjligt att begränsa skattskyldigheten till vissa hyresförhållanden i en byggnad. Byggnader som är förbundna med varandra liksom affärsgallerior anses i detta sammanhang som en byggnad. Brittiska företag har önskat en mer flexibel frivillig skattskyldighet i detta hänseende så att det skulle vara möjligt att medge skattskyldighet för exempelvis vissa våningar i en byggnad.

Skattskyldighet medges inte om en byggnads ägare, eller den som finansierade ägarens förvärv eller någon som är förbunden med dem avser att använda byggnaden för en verksamhet som inte medför skattskyldighet, som t.ex. bank- eller försäkringsverksamhet eller utbildning.

Om frivillig skattskyldighet har medgetts omfattar den både försäljning och uthyrning och den kvarstår i 20 år, dock endast för den person som blivit skattskyldig. En ny ägare av en fastighet är alltså inte bunden av skattskyldigheten. Vidare gäller att frivillig skattskyldighet binder företag som ingår i registrerad grupp. Ett företag som lämnar gruppen är fortfarande skyldigt att betala mervärdesskatt på sin uthyrning av fast egendom.

Jämkning av avdrag för ingående skatt kan ske, men endast i fråga om egendom vars anskaffningsvärde överstiger 250 000 pund. Korrigeringstiden är tio år och löper från tidpunkten för den första användningen.

4.6 Tyskland

Som huvudregel gäller att uthyrning av fast egendom är undantagen från skattskyldighet. En hyresvärd kan ansöka om frivillig skattskyldighet. Denna möjlighet gäller uthyrning av all fast egendom under vissa villkor och kan även begränsas till viss yta i en byggnad. För att frivillig skattskyldighet skall medges krävs att hyresgästen är företagare

och att denne är berättigad till fullt avdrag för ingående skatt. Det finns dock en "femprocentsregel", enligt vilken möjlighet att ansöka om skattskyldighet respektive behålla skattskyldighet finns när hyresgästen använder egendomen till högst fem procent för verksamhet för vilken avdragsrätt inte föreligger. Andelen kan mätas i yta, tid eller omsättning och avgörs per kalenderår. Används en lokal för såväl verksamhet som berättigar till avdrag, som verksamhet som inte berättigar till avdrag kan skattskyldighet inte medges.

Frivillig skattskyldighet inleds formlöst. Hyresvärden måste ange uthyrningen som skattepliktig i sin redovisning. Skattskyldigheten kan upphöra när som helst.

Avdrag för ingående skatt avseende anskaffnings- och tillverkningskostnader skall jämkas om skatteförhållandena ändras inom viss tid. Avdrag för skatt hänförlig till reparation eller underhåll skall inte ingå i jämkningsunderlaget. Endast byggnadsarbeten som leder till nya delar på en byggnad ingår i detta underlag. Jämkningsperioden är tio år för fast egendom och löper från tidpunkten för första användningen. Någon jämkning skall inte ske om jämkningsbeloppet inte överstiger 500 DM eller om skatteavdraget för kostnaderna inte är högre än 2 000 DM. Jämkning skall även ske om den ifrågavarande egendomen avyttras eller övergår att användas i egen regi, allt under förutsättning att användningen ändras.

5 Överväganden och förslag

5.1 Inledning

I utredningens direktiv anförs bl.a. att det främsta syftet med översynen av reglerna om skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler är att föreslå regler som minskar de administrativa och rättsliga problemen och förenklar tillämpningen. Vidare framhålls, mot bakgrund av vad RSV uttalat i sitt förslag till förenklingar av skattelagstiftningen (RSV Rapport 1995:10), att det bör analyseras om frivillig skattskyldighet även fortsättningsvis bör tillämpas eller om någon form av obligatorisk skattskyldighet kan och bör införas.

Det ingår inte i utredningens uppdrag att lämna några förslag till ändringar som berör beskattningen av bostäder. Bostadsområdet berörs därför inte i det följande. Utredningen behandlar inte heller den uthyrning av fast egendom som obligatoriskt är skattepliktig, som t.ex. uthyrning av hotellrum.

Som framgått av kapitel 2 leder ett undantag från skatteplikt för uthyrning av verksamhetslokaler i många fall till att kumulativa och konkurrenspåverkande effekter uppstår. Valet mellan att driva verksamhet i egna eller hyrda lokaler påverkas självfallet av flera omständigheter, där effekterna på mervärdesskatteområdet är en. Vad som har ansetts angeläget är att så långt möjligt minska mervärdesskattens inverkan på detta val. Detta är enligt utredningens mening fortfarande angeläget.

Någon annan i praktiken användbar metod att åstadkomma det önskade resultatet än att göra uthyrning av fast egendom skattepliktig synes inte finnas. Visserligen finns i 8 kap. 4 § första stycket 5 ML en annan metod, kallad "slussningsregeln". Den innebär att ett företag, som inte är skattskyldigt och inte heller har rätt till återbetalning av ingående skatt och som ingår i en koncern, under vissa förutsättningar kan föra över egen ingående skatt till annat företag i koncernen hos vilket skatten blir avdragsgill ingående skatt. En motsvarande regel vid uthyrning av fast egendom skulle innebära att fastighetsägaren vid varje hyresdebitering skulle debitera också den på varje enskild lokal belöpande delen av den ingående skatt som fastighetsägaren belastats med under den period som hyran avser. Även den skatt som belöper på ny-, till- eller ombyggnad skulle fördelas på detta sätt. En hyresgäst som har rätt till avdrag för endast en del av den ingående skatten skulle

alltså få betala sin del av skatten på t.ex. en nybyggnad, även om hans hyresförhållande upphör efter en kortare tid. Av detta och andra skäl framstår inte detta alternativ som lämpligt.

Den tekniska lösning på problemen med kumulativa och konkurrenspåverkande effekter som valts såväl i Sverige som enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet är ett system med frivillig skattskyldighet för uthyrning av fast egendom. I ett idealiskt sådant system skulle varje kumulativ eller konkurrenspåverkande effekt undanröjas. Detta idealiska tillstånd kan uppnås endast i det fall uthyraren har full avdragsrätt för ingående skatt och debiterar skatt på hela hyran samt hyresgästerna har rätt till avdrag för eller återbetalning av hela den debiterade skatten (i fortsättningen avses med avdragsrätt också rätt till återbetalning av skatt). Om den verksamhet som bedrivs i lokalerna inte medför någon avdragsrätt eller endast en begränsad sådan kan, som redan beskrivits, i praktiken inte undvikas att kostnaden för mervärdesskatt blir högre om lokalerna hyrs och uthyrningen beskattas än om de ägs.

De kumulativa och konkurrenspåverkande effekter som nu berörts gör sig gällande med olika styrka i olika situationer. Behovet av åtgärder för att undanröja dessa effekter varierar därför kraftigt. Behovet är uppenbart t.ex. då det är fråga om uppförande av en ny industribyggnad som skall användas i en verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet, särskilt som alternativet att äga i stället för att hyra byggnaden kan vara realistiskt. I det fallet att en person överväger att hyra en mindre lokal i ett äldre flerfamiljshus för att i lokalen utöva en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, kan väl antas att behovet är nästintill obefintligt, eftersom den dolda mervärdesskatt som kan finnas i hyran är betydelselös, samtidigt som anskaffandet av en egen fastighet för verksamheten framstår som orealistiskt.

Det finns starka skäl som talar för att det i det första fallet bör vara möjligt för industriföretaget att hyra byggnaden på villkor som i mervärdesskattehänseende är neutrala i förhållande till alternativet att äga byggnaden. I det andra fallet är skälen mycket svaga. För alla fall som ligger mellan dessa två ytterlighetsfall varierar skälen självklart i styrka.

Utredningens förslag till förenklingar och andra förbättringar av det nuvarande systemet bör utformas så att vad nu sagts beaktas. De problem som finns för närvarande bör lösas så långt det är möjligt. Som framgått av kapitel 3 är några av de viktigaste problemen följande. Eftersom hyresgästens skattestatus är av avgörande betydelse för om skattskyldighet skall medges och kvarstå, krävs uppgifter från fastighetsägaren till skattemyndigheten såväl vid nyregistrering av skattskyldiga fastighetsägare som vid byte av hyresgäster, vilket skapar

administrativt arbete för skatteförvaltningen och fastighetsägarna. Återföringsreglerna, vilka innebär att tidigare medgivna avdrag kan komma att behöva återbetalas, gäller inte bara i vissa fall vid byte av hyresgäst utan även vid ägarbyten, trots att den nye ägaren avser att fortsätta den skattepliktiga uthyrningen. Vidare är återföringsreglerna ett motiv för en frivilligt skattskyldig fastighetsägare att vid byte av hyresgäst försöka välja en hyresgäst som är skattskyldig till mervärdesskatt med uteslutande av andra hyresgäster. Detta kan medföra att t.ex. utländska företag som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet i hemlandet men inte i Sverige och som ändå önskar hyra lokal här antingen får svårt att hyra en lokal eller får betala en hyra som innehåller dold svensk mervärdesskatt.

Korrigering av tidigare medgivna avdrag kan för närvarande ske enligt två olika regelsystem, nämligen återföringsreglerna, som gäller endast vid uthyrning av verksamhetslokaler, och jämkningsreglerna, som gäller alla investeringsvaror, inräknat fastigheter. Med hänsyn till att dessa regelsystem skiljer sig åt i flera hänseenden bl.a. vid försäljning kan, som tidigare anförts, bl.a. tröskeleffekter uppstå. Det upplevs även som krångligt med två olika system.

Innan ställning tas till hur och i vilken utsträckning dessa problem kan lösas bör enligt utredningens mening två frågor avgöras. Den ena är, som särskilt framhållits i utredningens direktiv, om skattskyldigheten även i fortsättningen skall vara frivillig eller om den skall vara obligatorisk. Den andra är om den frivilliga skattskyldigheten skall omfatta enbart uthyrning av lokaler som används i verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt eller även andra verksamhetslokaler.

Utredningen har till uppgift att göra en översyn av mervärdesskattereglerna vid uthyrning av verksamhetslokaler. Den frivilliga skattskyldigheten omfattar f.n. uthyrning och upplåtelse av byggnader och andra anläggningar som utgör fastighet. Som exempel på andra anläggningar som ansetts kunna vara föremål för skattepliktig uthyrning när de ägts av någon annan än fastighetsägaren nämns i Riksskatteverkets Handledning för mervärdesskatt 1998 brandlarm, sprinkler och värmepanna (s. 198). Som en sammanfattande beteckning på de objekt som kan vara föremål för skattepliktig uthyrning används, om än inte helt konsekvent, ordet lokal(er) eller verksamhetslokal(er).

I de följande avsnitten talas oftast om fastighetsägare och fastigheter. När inte annat sägs eller framgår av sammanhanget avses därmed även förstahandshyresgäster och bostadsrättshavare respektive verksamhetslokaler som dessa förfogar över.

5.2 Obligatorisk eller frivillig skattskyldighet

Utredningens förslag: Skattskyldigheten för uthyrning av verksamhetslokaler skall även i fortsättningen bygga på frivillighet.

I Sverige har möjligheten till frivillig skattskyldighet öppnats när det gäller lokaler som används av hyresgäster som helt eller delvis är skattskyldiga till mervärdesskatt. Fastighetsägaren får själv avgöra vilka fastigheter eller vilka lokaler i en viss fastighet som skall omfattas av skattskyldigheten. Tanken bakom denna lösning är att fastighetsägaren skall bedöma om det är fördelaktigt för honom att få avdrag för den ingående skatt som hänför sig till en uthyrd byggnad och att debitera skatt på hyrorna. Denna bedömning får han göra med utgångspunkt i bl.a. storleken av den ingående mervärdesskatt som han kan få avdrag för om han är skattskyldig, de kumulativa och konkurrenspåverkande effekterna av att vara skattskyldig respektive att inte vara skattskyldig, de rättsliga och marknadsmässiga möjligheterna att ta ut mervärdesskatt på hyrorna och det besvär det innebär att vara skattskyldig.

En bestämmelse som förutsätter att det finns personer som frivilligt vill bli skattskyldiga måste betecknas som ovanlig. Det kan också noteras att flertalet av de praktiska och administrativa problem som är förenade med de nuvarande bestämmelserna om frivillig skattskyldighet skulle lösas med en obligatorisk generell skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler. En sådan skattskyldighet skulle också stå i god överensstämmelse med ML:s bestämmelser i övrigt.

Det går dock enligt utredningens mening inte att bortse från de skäl som ligger bakom de nuvarande reglerna. Som framgått av vad som redan framhållits skulle en sådan lösning i princip ha en konkurrenspåverkande effekt så länge mer än obetydliga konsumtionsområden är undantagna från skatteplikt. Den skulle också gå längre än som behövs för att göra det möjligt för skattskyldiga hyresgäster att få avdrag för skatten på deras hyrda lokaler. Utredningen lägger därför inte fram något sådant förslag.

I stället har utredningen undersökt om en mer begränsad obligatorisk skattskyldighet skulle kunna leda till förenklingar och andra förbättringar av den nu gällande ordningen. De förändringar som kan övervägas är att föreskriva om obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning till skattskyldiga som har rätt till avdrag för all ingående skatt eller till skattskyldiga som har rätt till något avdrag för ingående skatt.

En av fördelarna med en obligatorisk skattskyldighet är att det sannolikt skulle vara möjligt att behandla dem som är skattskyldiga för uthyrning av fast egendom på samma sätt som andra skattskyldiga. De skulle alltså inte behöva göra någon ansökan om att få bli skattskyldiga och inte heller behöva anmäla ändringar av uthyrningsförhållanden m.m. till skattemyndigheterna. Fastighetsägarna skulle själva få bedöma om skatt skall tas ut på hyran och om avdragsrätt hos hyresgästerna föreligger. Det praktiska och administrativa arbetet skulle då minska. Fastighetsägarnas interna arbete med att hålla reda på hyresgästernas mervärdesskattestatus, ändringar av hyresförhållanden, byte av hyresgäster, ändring av lokalytor m.m. i sin interna redovisning kan dock knappast förväntas minska och behovet av kontrollinsatser från skattemyndigheternas sida torde öka.

I det fall obligatorisk skattskyldighet skulle gälla vid uthyrning av lokaler till skattskyldiga som har rätt till avdrag för all ingående skatt skulle några negativa materiella effekter inte uppstå. Däremot skulle det inte vara lättare än idag för en fastighetsägare att avgöra om en uthyrning skall vara skattepliktig, snarare tvärtom. Vidare skulle det fortfarande finnas behov av att göra det möjligt att medge frivillig skattskyldighet vid uthyrning till skattskyldiga som inte har rätt till avdrag för all ingående skatt. En sådan kombination synes inte erbjuda några fördelar i förhållande till vad som nu gäller.

Alternativet att göra uthyrning till alla skattskyldiga som har rätt till något avdrag för ingående skatt skattepliktig skulle sannolikt inte medföra att fastighetsägaren får några påtagliga svårigheter att avgöra om en hyresgäst är skattskyldig eller inte; de skattskyldiga skall enligt 3 kap. 1 § första stycket 2 skattebetalningslagen (1997:483) vara registrerade hos skattemyndigheten. En fastighetsägare som nu, kanske med hänsyn till den försämrade konkurrenssituation en beskattning av hyran skulle leda till för honom, valt att stå utanför systemet, skulle dock tvingas in i detta med de negativa materiella effekter det kan medföra. Med tanke på syftet med att införa skattskyldighet vid uthyrning av fast egendom går även detta alternativ längre än som är önskvärt.

När det gäller EG-rätten kan konstateras att undantaget från skatteplikt för uthyrning av fast egendom, som föreskrivs i artikel 13.B b i det sjätte mervärdesskattedirektivet, i sin tur är förenat med undantag, som innebär att viss angiven uthyrning är skattepliktig. Enligt artikeln får medlemsstaterna tillämpa ytterligare undantag från undantaget, dvs. behandla annan uthyrning av fast egendom än som enligt artikeln är skattepliktig, som skattepliktig. Det framstår som i någon mån oklart hur denna artikel förhåller sig till artikel 13.C, i vilken anges att medlemsstaterna får medge näringsidkare ("taxpayers") rätt att välja om de vill bli skattskyldiga för upplåtelse av fast egendom. En

föreskrift om obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler kan inte utan vidare förenas med ordalydelsen av artikel 13.C. Av de uppgifter som varit tillgängliga för utredningen framgår dock, som redan nämnts, att vissa medlemsländer (Frankrike, Italien och Spanien) obligatoriskt beskattar upplåtelse av kommersiella byggnader.

Sammanfattningsvis finner utredningen att en obligatorisk skatteplikt för uthyrning av verksamhetslokaler, antingen till alla hyresgäster eller till hyresgäster som är skattskyldiga till mervärdesskatt, skulle kunna ge utrymme för viss förenkling men att flera av de nackdelar som är förenade med nuvarande regler skulle kvarstå. Detta medför, tillsammans med den tvekan som kan råda om EG-rättens innebörd, att utredningen förordar en lösning som bygger på frivillighet.

5.3 De lokaler som kan vara föremål för frivillig skattepliktig uthyrning

Utredningens förslag: Frivillig skattskyldighet skall kunna medges vid uthyrning eller upplåtelse av verksamhetslokaler, oavsett om den verksamhet som bedrivs där medför skattskyldighet enligt ML eller inte. Skattskyldighet skall inte kunna medges för uthyrning eller upplåtelse som avser stadigvarande bostad.

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. Något krav på att hyresgästerna skall vara skattskyldiga i viss minsta omfattning ställs inte upp. Tidigare har beskrivits de svårigheter som begränsningen av skatteplikten till uthyrning till andra skattskyldiga medför. Det bör därför undersökas om några fördelar kan vinnas genom att göra det möjligt för fastighetsägare att välja att behandla uthyrning som skattepliktig även om den avser andra verksamhetslokaler än sådana som nu kan vara föremål för skattepliktig uthyrning.

Det skulle då kunna övervägas att utvidga den frivilliga skattskyldigheten till att omfatta alla lokaler i vilka hyresgästen 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 utredningens mening 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. Utredningen förordar därför inte en sådan lösning.

En annan tänkbar förändring är 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. Förändringar av en hyresgästs verksamhet och byte av hyresgäst skulle sällan behöva föranleda skattemässiga korrigeringar eller anmälningar till skattemyndigheten. En inledd skattepliktig uthyrning kan nämligen fortsätta att vara skattepliktig, oavsett senare inträffade förändringar, bortsett från om en verksamhetslokal görs om till bostad.

Enligt utredningens mening medför en utvidgning av möjligheten till frivillig skattskyldighet till att omfatta uthyrning av alla verksamhetslokaler alltså vissa fördelar. Några avgörande praktiska eller administrativa nackdelar kan inte anses föreligga. Eftersom fastighetsägaren skulle få avgöra om han vill vara skattskyldig torde alternativet stå i överensstämmelse med bestämmelserna i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Utredningen finner därför att de nya bestämmelserna bör utformas med utgångspunkt i detta ställningstagande.

Att öppna en möjlighet till 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 som nämnts tidigare bl.a. storleken av fastighetsägarens ingående mervärdesskatt som skulle bli avdragsgill och möjligheterna med hänsyn till marknadssituationen och gällande avtal med hyresgästen att vältra över mervärdesskatten på denne.

Utredningen har nyss konstaterat att det inte är förenat med några avgörande praktiska eller administrativa nackdelar att möjliggöra

skattepliktig uthyrning av alla verksamhetslokaler. Det är uppenbart att det däremot är förenat med vissa materiella nackdelar att göra uthyrning till icke skattskyldiga hyresgäster skattepliktig. Det finns idag möjlighet för en fastighetsägare att, om han så vill och om hyresavtalet medger det, ta ut mervärdesskatt på hyran för en lokal i vilken hyresgästen driver eller avser att driva en verksamhet som i endast liten omfattning medför skattskyldighet och avdragsrätt. Hyresgästens möjlighet att undgå mervärdesskatten på hyran i ett sådant fall är att välja en annan lokal, om någon sådan står att få. Denna situation kan tänkas bli något vanligare, om kravet på att hyresgästen skall vara skattskyldig tas bort. Mervärdesskatten får i fall som dessa en konkurrenspåverkande effekt.

Enligt nuvarande regler krävs att uthyrningen sker för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet. För att avgöra om uthyrning sker för stadigvarande användning krävs en ingående kontroll av hyresavtalet. Riksskatteverket har i Handledning för mervärdesskatt 1998 (s. 200) uttalat att hyresavtal som gäller för obestämd tid eller för en bestämd tid av minst ett år bör anses gälla uthyrning för stadigvarande användning. Dessutom har verket uttalat att uthyrningen måste ske på heltid. Behov av regler av detta slag kan bara finnas då en förutsättning för frivillig skattskyldighet är att uthyrningen skall ske till en hyresgäst som är skattskyldig till mervärdesskatt. Det skulle nämligen vara förenat med betydande svårigheter att låta skatteplikten vara beroende av tillfälliga uthyrningar till olika hyresgäster med olika status i mervärdesskattehänseende. Detta behov minskar påtagligt med utredningens förslag att det skall vara möjligt att medge frivillig skattskyldighet för uthyrning av alla verksamhetslokaler, oavsett hyresgästens verksamhet. Kravet på stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet kan därför slopas.

Slutligen bör något sägas om gränsdragningen mellan uthyrning för bostadsändamål och annan uthyrning. Enligt 8 kap. 9 § 1 och 10 § första stycket ML får avdrag inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad, utom i fall då fastighetsägarens tjänster på fastigheten är föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 eller 8 § ML eller det är fråga om en bostad som innefattas i ett jordbruksarrende. Om någon till en kommun hyr ut en fastighet som sedan vidareuthyrs av kommunen för användning som stadigvarande bostad eller i annan verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt kan denna uthyrning enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML inte omfattas av frivillig skattskyldighet.

Sistnämnda slag av uthyrning har varit föremål för överväganden i proposition 1997/98:153, Vissa kommunala frågor. I propositionen föreslogs bl.a. en ändring i lagen (1995:1518) om mervärdesskatte-

konton för kommuner och landsting som – med avvikelse från vad som normalt gäller – skulle medge rätt till ersättning från kontona även för hyra av lokal för användning som stadigvarande bostad (omsorgsbostäder). I propositionen (s. 14-15) uttalades att frågan om frivillig skattskyldighet för sådan uthyrning skulle införas fick avgöras inom ramen för vårt utredningsuppdrag. Propositionens förslag har antagits av riksdagen (SFS 1998:588).

Utredningens uppgift är i första hand att förenkla reglerna om den frivilliga skattskyldigheten. Som en del i detta arbete föreslår utredningen att uthyrning av alla verksamhetslokaler skall kunna göras till föremål för skattepliktig uthyrning, medan skatteplikt inte skall kunna föreligga för uthyrning för bostadsändamål. Frågan om vad som skall anses vara stadigvarande bostad vid tillämpning av avdragsförbudet i 8 kap. 9 § 1 ML har varit föremål för Regeringsrättens prövning i några fall. I RÅ 1993 ref. 30 ansågs servicelägenheter och gruppbostäder för senildementa utgöra stadigvarande bostäder för vilka avdragsförbud gällde. Utgången blev densamma i RÅ 1997 not. 245, som gällde lägenheter för permanent- och korttidsboende i ett kommunalt hem i vilket bostäder uppläts efter biståndsbeslut.

Det är enligt utredningens mening lämpligt att även när det gäller den frivilliga skattskyldigheten använda samma avgränsning, dvs att frivillig skattskyldighet inte skall kunna medges i de fall då en fastighet upplåts som stadigvarande bostad. Från denna regel bör inte göras några undantag. Det har inte framkommit något som tyder på att några problem uppstått på grund av den nya regleringen om ersättning från kommunkontona som infördes i juli 1998. Utredningen föreslår därför inte att någon möjlighet till frivillig skattskyldighet vid uthyrning till kommun för användning som omsorgsbostäder skall införas.

I närmast följande avsnitt diskuterar utredningen bl.a. frågan om en fastighetsägare som vill bli frivilligt skattskyldig även i fortsättningen skall kunna välja vilka lokaler som skall omfattas av den skattepliktiga uthyrningen eller om den alltid skall omfatta alla verksamhetslokaler i en viss fastighet. Det bör redan i detta sammanhang konstateras att de negativa materiella effekter som nyss berörts synes bli väsentligt mindre om den nuvarande möjligheten för fastighetsägaren att välja de lokaler som skall omfattas av skattskyldighet behålls.

Det bör liksom idag ankomma på fastighetsägaren att ensam ta ställning till om han vill ansöka om frivillig skattskyldighet. Något behov av att låta hyresgästerna ha ett i förhållande till skattemyndigheterna avgörande inflytande på frågan synes inte finnas.

5.4 Skall frivillig skattskyldighet kunna medges för enstaka lokaler i en fastighet eller endast för samtliga lokaler i fastigheten?

Utredningens förslag: Frivillig skattskyldighet skall även i fortsättningen kunna omfatta enstaka verksamhetslokaler i en fastighet.

Enligt de nu gällande bestämmelserna får fastighetsägarna bestämma vilka lokaler eller fastigheter de vill skall omfattas av skattskyldigheten. Det finns anledning att överväga om några fördelar står att vinna genom att begränsa denna valfrihet.

En långtgående sådan begränsning skulle vara att föreskriva att en ansökan om skattskyldighet alltid måste omfatta alla lokaler i sökandens samtliga fastigheter. Enligt utredningens mening är en sådan föreskrift inte godtagbar bl.a. av det skälet att den med säkerhet kommer att leda till att stora fastighetsinnehav delas upp på olika ägare, t.ex. bolag i en koncern.

En mer begränsad inskränkning i frivilligheten uppnås om en ansökan alltid skall omfatta samtliga lokaler i en viss fastighet. Detta skulle inte innebära någon betydelsefull förändring för en fastighetsägare i vars fastighet det finns endast en verksamhetslokal eller, i det fall fastigheten innehåller flera sådana lokaler, om dessa uteslutande eller så gott som uteslutande används antingen för verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt eller för verksamhet som inte alls medför sådan skattskyldighet. Fastighetsägaren kan då, beroende på omständigheterna, välja om han vill vara skattskyldig eller inte utan att hans val har några påtagliga negativa materiella effekter.

I andra fall däremot kan en sådan bestämmelse ha större betydelse. Som exempel kan nämnas det fallet att det i en fastighet i ungefär lika stor utsträckning finns lokaler som hyrs ut till företag som är skattskyldiga till mervärdesskatt och lokaler som hyrs ut till icke skattskyldiga hyresgäster. Om uthyrningen beskattas uppkommer en kostnadsökning för en icke skattskyldig hyresgäst, under förutsättning att fastighetsägaren lägger mervärdesskatt på hyran. I det fall fastighetsägaren inte kan lägga mervärdesskatt på hyran får han själv stå för betalningen av mervärdesskatten.

Om uthyrningen i det angivna exemplet inte beskattas uppkommer en kumulativ skatteeffekt genom att fastighetsägarens ingående icke avdragsgilla skatt inte kan föras över till en skattskyldig hyresgäst utan ingår som en dold kostnadspost i hyran.

Vad nu sagts talar mot att en fastighetsägare alltid skall vara skattskyldig för uthyrningen av alla verksamhetslokaler i en fastighet. Häremot får ställas de förenklingar och andra förbättringar som skulle kunna uppnås om en sådan ordning infördes.

Utredningen föreslår i avsnitt 5.7 att det skall vara möjligt att medge frivillig skattskyldighet redan under uppförandet av en byggnad avsedd för uthyrning. Detta förutsätter att fastighetsägaren med viss säkerhet kan bedöma om det är förenligt med hans intressen att på detta tidiga stadium ansöka om frivillig skattskyldighet. Om skattskyldigheten, om sådan begärs, alltid skall omfatta alla lokaler i en fastighet kan fastighetsägarens bedömning väsentligen begränsas till om uthyrningen till övervägande del kommer att ske till hyresgäster som har rätt till avdrag för ingående skatt. I det fall skattskyldigheten får omfatta enstaka lokaler måste han i stället bedöma för varje lokal om han där kommer att ha en hyresgäst som har sådan avdragsrätt. Det framstår som uppenbart att detta regelmässigt ställer sig svårare för honom än att bedöma hur huvuddelen av fastigheten kommer att utnyttjas. Det medför också merarbete för fastighetsägaren och skattemyndigheten. Utredningens förslag att frivillig skattskyldighet skall kunna medges under byggnadstiden medför enligt utredningens mening att skattskyldighet för hela fastigheter är att föredra framför skattskyldighet för enstaka lokaler.

Det står också klart att skattskyldighet för enstaka lokaler är administrativt mer resurskrävande för både fastighetsägare och skattemyndigheter. Detta gäller inte endast när skattskyldighet medges utan också vid jämkning av ingående skatt på grund av ändrad användning (se avsnitt 5.9.7) och vid frivilligt utträde ur systemet (se avsnitt 5.8.3).

Utredningen föreslår i avsnitt 5.12 att en skattskyldig som vill öka sin skattepliktiga uthyrning skall göra en ansökan om detta till skattemyndigheten. Det är uppenbart att antalet sådana ansökningar blir väsentligt mindre om ansökan behöver göras endast beträffande hela fastigheter och inte beträffande varje lokal.

Den genomgång som nu gjorts visar enligt utredningens uppfattning klart att praktiska och administrativa skäl talar för att frivillig skattskyldighet alltid borde omfatta samtliga verksamhetslokaler i en fastighet. Mot detta står att en sådan omfattning av skattskyldigheten dels inte är nödvändig för att uppnå de effekter som eftersträvas med den frivilliga skattskyldigheten, dels kan leda till vissa negativa materiella effekter. Utredningen finner sig efter en avvägning av dessa för- och nackdelar böra föreslå att det även i fortsättningen skall vara möjligt att vara frivilligt skattskyldig för enstaka lokaler. När det gäller frivilligt inträde redan medan byggnation pågår anser utredningen dock att det, i enlighet med vad som behandlas närmare i avsnitt 5.6, är motiverat att

föreskriva att skattskyldigheten då måste omfatta samtliga lokaler i en fastighet.

5.5 Skattesubjekten

Utredningens förslag: Förutom fastighetsägare, förstahandshyresgäst och bostadsrättshavare skall grupphuvudman samt konkursbo kunna medges skattskyldighet.

Skattskyldighet bör som idag kunna medges fastighetsägare, förstahandshyresgäst och bostadsrättshavare.

När det gäller möjligheten att medge frivillig skattskyldighet för konkursbo har Regeringsrätten som tidigare påpekats slagit fast att ett konkursbo i visst fall kunde medges registrering (RÅ 1998 ref. 31). 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, varken 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 – enligt vad som framgår av utredningens förslag i avsnitten 5.9.9 och 5.10 – att vid försäljning av fastigheten föra över jämkningsskyldigheten 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 att den avdragna ingående skatten skall jämkas).

Utredningen finner att övervägande skäl talar för att frivillig skattskyldighet bör kunna medges ett konkursbo.

Om en skattskyldig avlidit gäller enligt 6 kap. 4 § ML att dödsboet är skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter dödsfallet. Enligt 9 kap. 7 § ML inträder den som förvärvar en fastighet på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförlig rättshandling i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML. Enligt utredningens uppfattning är någon ändring av detta förhållande inte påkallad.

Skattskyldighet bör kunna medges också för företag som ingår i en grupp av företag som registrerats enligt 6 a kap. ML. Ansökan bör

göras av grupphuvudmannen. Skyldigheterna enligt ML skall fullgöras av grupphuvudmannen. Om något av gruppens företag, vars fastigheter eller lokaler omfattats av den skattepliktiga uthyrningen, utgår ur gruppen skall skattskyldigheten och övriga skyldigheter enligt ML fullgöras av det företaget såvitt gäller företagets fastigheter.

5.6 Förutsättningar för att frivillig skattskyldighet skall medges

Utredningens förslag: Frivillig skattskyldighet skall som en huvudregel kunna medges endast om en ansökan görs till skattemyndigheten och om sökanden hyr ut verksamhetslokaler. Även om någon uthyrning ännu 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. Även den som frivilligt är skattskyldig men vill utöka den skattepliktiga uthyrningen till att omfatta fler lokaler skall vara skyldig att göra en ansökan om det.

Skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler skall enligt utredningens förslag även i fortsättningen vara frivillig. Den grundläggande förutsättningen för frivillig skattskyldighet måste därför vara att den som vill bli skattskyldig gör en ansökan om det till skattemyndigheten.

Enligt 1 kap. 2 § ML är bl.a. den skattskyldig som omsätter skattepliktiga varor och tjänster. Därav följer att skattskyldighet normalt inte föreligger om sådan omsättning inte förekommer i verksamheten. Överfört till ordningen med frivillig skattskyldighet kan en fastighetsägare bli skattskyldig endast om han hyr ut verksamhetslokaler. Detta bör gälla som en huvudregel.

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 fastighetsägarens likviditet som det innebär att inte få avdrag för ingående skatt förrän skattepliktig omsättning förekommit.

När i det följande talas om att frivillig skattskyldighet kan föreligga innan skattepliktig uthyrning påbörjats sker detta av praktiska skäl och i medvetande om att – i enlighet med den teknik som används i ML – ett mer korrekt uttryck är återbetalningsrätt.

Enligt de nuvarande bestämmelserna kan frivillig skattskyldighet inte medges redan under uppförandet av en byggnad. Detta förhållande har kritiserats. Bl.a. har hänvisats till en dom från EG-domstolen, den s.k. Rompelmandomen (268/83). I det målet tolkade domstolen artikel 4.1 i det sjätte mervärdesskattedirektivet i fråga om skattskyldighetens och därmed avdragsrättens inträde. Domstolen fann att ekonomisk verksamhet kan bestå av flera på varandra följande åtgärder och förberedande verksamhet, såsom införskaffande av för den kommande verksamheten nödvändiga tillgångar, som det i målet aktuella förvärvet av lokaler i en fastighet som skulle uppföras. Domstolen ansåg dock även 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 kunde styrkas på objektiva grunder.

Enligt utredningens mening föreligger det ingen 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 ändå överväga om en sådan rätt 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. Även i det fall en redan uppförd byggnad har förvärvats för uthyrning kan den vara belastad med en avsevärd ingående skatt.

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.

Vad som nu anförts leder enligt utredningens 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 gäller för närvarande i fråga om nystartade verksamheter i allmänhet bör en ansökan kunna bifallas endast om det finns särskilda skäl.

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 mycket stor del av lokalerna i en byggnad under uppförande. Även i fall av mer omfattande till- och ombyggnadsarbeten som berör i princip hela fastigheten kan särskilda skäl anses föreligga.

Vad nu sagts bör – tillsammans med att ett tidigt frivilligt inträde framstår som mycket fördelaktigt för fastighetsägarna och orsakar skattemyndigheterna ett inte obetydligt merarbete – enligt utredningens mening leda till 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.

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

Vidare 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.

Eftersom den frivilliga skattskyldigheten under uppförandetiden etc. i huvudsak leder till att fastighetsägaren får avdrag 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. Skulle det visa sig att så inte är fallet, t.ex. därför att verksamheten har lagts ner eller ändrats till bostadsuthyrning, skall skattskyldighet inte längre föreligga och fortsatta avdrag för ingående skatt inte medges.

Det finns enligt utredningens uppfattning inte anledning att begränsa möjligheten till frivilligt inträde innan uthyrning kommit till stånd till de fall då ansökan om sådan skattskyldighet görs innan byggnadsarbetena avslutats. Även därefter kan det finnas särskilda skäl att medge frivillig skattskyldighet innan uthyrning påbörjas. Detsamma gäller då en fastighet med en redan uppförd byggnad har förvärvats för uthyrning och är belastad med en ingående skatt som blir avdragsgill om fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet. Den senare frågan behandlas utförligare i avsnitt 5.9.4.

Av de upplysningar som utredningen inhämtat om bestämmelserna om uthyrning av fastigheter i andra länder framgår bl.a. att det i Nederländerna konstaterats att bestämmelserna utnyttjats på ett sätt som inte

varit avsett. Ett företag har uppfört eller låtit uppföra en byggnad, medgetts frivillig skattskyldighet för uthyrning av byggnaden och hyrt ut den till en icke skattskyldig 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. Skatten på uthyrningen har därför varit låg i förhållande till den ursprungliga ingående skatten.

Ett sådant förfarande kan motverkas på olika sätt. Den tid under vilken den skattepliktiga uthyrningen obligatoriskt måste pågå kan göras mycket lång. Detta kan kombineras med en lång korrigeringstid. Sjätte mervärdesskattedirektivet medger en korrigeringstid upp till 20 år. Alternativt 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.

Utredningen 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 utredningens mening är detta en situation som täcks av bestämmelsen i 2 kap. 5 § första stycket 1 ML varför någon särskild reglering inte krävs för att en sådan uttagsbeskattning skall kunna ske.

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 får effekten undvikas inom ramen för gruppregistreringen. I andra fall får skatteeffekten godtas eller undvikas genom en hyressättning som motsvarar kostnaderna.

Den som bedriver en verksamhet som obligatoriskt medför skattskyldighet skall vara registrerad som skattskyldig. Oavsett om verksamheten omfattar en enhetlig verksamhet bedriven på ett ställe eller olika verksamheter bedrivna på olika ställen sker endast en registrering av den skattskyldige. Det kan därför framstå som naturligt att behandla dem som frivilligt är skattskyldiga på samma sätt. 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 utredningens mening befogat att ställa särskilda krav när det är fråga om frivillig skattskyldighet.

Därtill kommer vissa andra kontrollaspekter. Utredningen föreslår att skattskyldigheten för den som frivilligt är skattskyldig skall kunna upphöra på hans egen begäran, men först sedan skattskyldighet gällt under viss tid. Vidare skall tidsbegränsade jämkningsregler finnas för korrigering av avdrag för ingående skatt. Det skall också vara möjligt att vid överlåtelse av fastighet föra över säljarens latenta jämkningsskyldighet till köparen.

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. Av skäl som närmare behandlas i avsnitt 5.12 bör underrättelsen ha formen av en ansökan. Innan en sådan ansökan beviljats omfattas den utvidgade uthyrningen inte av den frivilliga skattskyldigheten. I det fall det är fråga om en lokal som ännu inte är uthyrd bör en ansökan kunna beviljas endast om det föreligger särskilda skäl.

Kravet på en ansökan om frivillig skattskyldighet bör gälla även i det fall sökanden redan är obligatoriskt skattskyldig.

Det kan av förenklingsskäl göras gällande att fastighetsägaren i en ansökan om frivillig skattskyldighet skall behöva lämna uppgift endast om den lokalyta i fastigheten som inte skall omfattas av skattskyldigheten. Ansökan behöver i sådant fall inte innehålla några uppgifter om när hyresgästen tillträder lokalen och inte heller några uppgifter om ytan på en viss lokal. Av skäl som angivits i avsnitt 5.4 skall frivillig skattskyldighet även fortsättningsvis kunna omfatta enstaka verksamhetslokaler i en fastighet. Med detta följer att skattskyldighetens inträde, fastighetsägarens utträdesrätt samt avdragsrätt och jämkning knyts till viss lokal och inte till fastigheten som sådan. Av de avsnitt som behandlar dessa frågor framgår varför utredningen förordar en sådan reglering. Den förenkling som det skulle innebära att fastighetsägaren endast behöver uppge vilken yta av fastigheten som inte skall omfattas av skattskyldigheten låter sig inte förenas med denna ordning.

5.7 Från vilken tidpunkt skattskyldigheten gäller m.m.

Utredningens förslag: Skattskyldighet kan 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. I det fallet bör som ett alternativ den nuvarande möjligheten till retroaktivt avdrag för ingående skatt finnas kvar och kunna tillämpas om ansökan inte gjorts medan byggnadsarbetena pågick. 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.

Det är för närvarande oreglerat från vilken tidpunkt skattskyldigheten skall gälla. Däremot finns det särskilda bestämmelser i 9 kap. 3 § ML om retroaktivt avdrag i vissa fall för ingående skatt. Ett fall är när skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket fastighetsägaren har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten. Han kan då erhålla avdrag för den ingående skatt som hänför sig till byggnadsarbetena till den del dessa avser lokaler som omfattas av skattemyndighetens beslut om frivillig skattskyldighet. Vidare finns möjlighet att vid förvärv av fastighet erhålla 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. I det senare fallet förutsätts att skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet för fastighetsägaren inom tre år från det att han köpt fastigheten.

Såvitt kunnat konstateras förekommer i den praktiska tillämpningen att skattskyldighet medges från olika alternativa tidpunkter. De tidpunkter som förekommer är då hyresavtal tecknas, då hyresgästen tillträder lokalen, då ansökningen ges in till skattemyndigheten och då skattemyndigheten fattar beslut i frågan. Regeringsrätten har genom dom den 26 februari 1999 i mål nr 3258-1997 prövat frågan om skattskyldighet kan inträda redan då en ny ägare tillträder en fastighet, trots att ansökan om frivillig skattskyldighet kommer in till skattemyndigheten först därefter. Målet avser fastigheter som en tidigare ägare registrerat för frivillig skattskyldighet. Regeringsrätten konsta-

terar 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.

Utredningen finner att särskilda bestämmelser om från vilken tidpunkt skattskyldighet skall kunna gälla bör införas. Därvid bör skiljas mellan det fallet då en fastighetsägare som tidigare inte använt fastigheten för skattepliktig uthyrning vill börja göra det och det fallet då en fastighet överlåts till någon som vill börja använda den för sådan uthyrning.

Valet av tidpunkt har i båda fallen betydelse för skyldigheten att betala utgående skatt på uthyrning av lokaler och för rätten till avdrag för ingående skatt. Vid överlåtelse har den också betydelse för den jämkningsskyldighet som kan överföras på ny skattskyldig ägare till fastighet (se närmare avsnitt 5.9.9).

Utredningen behandlar först det fallet då en fastighetsägare skall övergå till att använda fastigheten för skattepliktig uthyrning efter att ha använt den i en annan verksamhet. 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 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.

I det fall 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 utredningen föreslår i avsnitt 5.9.7 kunna jämkas till fastighetsägarens fördel.

Även i det motsatta fallet – att 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 5.6 har utredningen föreslagit att det skall vara möjligt att, i de fall en byggnad avsedd för uthyrning uppförs eller genomgår mer omfattande till- eller ombyggnadsarbeten, medge frivillig skattskyldighet – som medför avdragsrätt – trots att någon uthyrning ännu inte har inletts. Oavsett om denna möjlighet utnyttjas eller inte bör skattskyldighet, med avvikelse från huvudregeln, medges från ansökningsdagen, även om någon uthyrning då inte har påbörjats.

Om ansökan inte görs och beviljas redan under tiden då byggnadsarbetena pågår kommer det inte att vara möjligt för fastighetsägaren att göra avdrag för ingående skatt som belöper på tiden före ansökningen. Enligt utredningens uppfattning kan några invändningar inte riktas mot att den nuvarande lösningen – retroaktiv avdragsrätt enligt 9 kap. 3 § ML – kommer till användning även i fortsättningen i denna situation (se vidare avsnitt 5.9.2).

Vid överlåtelse av fastighet måste skiljas mellan det fallet att den förre ägaren inte har varit frivilligt skattskyldig och det fallet att han har varit det. I det förra fallet kan inte gälla några särskilda bestämmelser; den nye ägaren får göra en ansökan på samma sätt som andra fastighetsägare (se dock avsnitt 5.9.4). För att den nye fastighetsägaren skall kunna bli frivilligt skattskyldig redan vid tillträdet krävs att ansökan inkommer dessförinnan.

Om den förre ägaren har varit frivilligt skattskyldig fram till frånträdet av fastigheten bör den nye ägaren kunna bli skattskyldig från sitt tillträde. Detta förutsätter att en ansökan om frivillig skattskyldighet görs före tillträdet eller inom 14 dagar efter tillträdet. Denna fråga har ett starkt samband med frågan om korrigering av ingående skatt vid överlåtelse av fastighet. Den behandlas utförligare i avsnitt 5.9.9.

Ytterligare en fråga bör uppmärksammas i detta sammanhang. Även om frivillig skattskyldighet i regel skall beviljas från dagen för ansökan om sådan skattskyldighet kommer skattemyndighetens hantering av en sådan ansökan 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 avsnitt 5.11 redogörs för utredningens förslag i denna del.

5.8 Ändrade förhållanden som påverkar skattskyldigheten, skatteplikten och avdragsrätten

5.8.1 Verksamhet läggs ner eller överlåts

Utredningens förslag: 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 som förvärvar en fastighet genom fusion eller liknande förfarande skall överta överlåtarens skyldigheter och rättigheter när det gäller jämkning, om förfarandet undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML.

Obligatorisk skattskyldighet enligt ML föreligger då skattepliktig omsättning sker i en yrkesmässig verksamhet. De som är skattskyldiga 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. De skattskyldiga skall vara registrerade hos skattemyndigheten men skattskyldigheten är inte beroende av att registrering skett.

Det förhåller sig annorlunda med den frivilliga skattskyldigheten. Den förutsätter att skattemyndigheten på ansökan har beslutat om att skattskyldighet skall föreligga. I ansökan måste anges vad sökanden vill att skattskyldigheten skall omfatta, dvs. vilken omsättning i form av uthyrning av verksamhetslokaler som skall vara skattepliktig. Eftersom den frivilliga skattskyldigheten enligt utredningens förslag skall kunna medges för enstaka lokaler är det dessa som skall anges i ansökningen och i beslutet. Det ligger då närmast till hands att behandla den skattepliktiga uthyrningen av en lokal som om den utgjorde en särskild verksamhet. Därtill kommer att särskilda tidsgränser enligt utredningens förslag skall gälla i fråga om fastigheter både för jämkning och möjligheten för en fastighetsägare att på egen begäran träda ut ur systemet. Dessa tidsgränser måste beräknas separat för varje enskild lokal.

Bland de förändringar som kan inträffa sedan frivillig skattskyldighet medgetts kan här särskilt noteras att den skattepliktiga uthyrningen av någon lokal upphör och att en fastighet i vilken det finns någon lokal som är föremål för skattepliktig uthyrning övergår till annan ägare. Sådana förändringar skulle, om det var fråga om obligatorisk skattskyldighet, leda antingen till en begränsning av skattskyldighetens omfattning eller, om någon skattepliktig omsättning inte längre förekommer, till att skattskyldigheten upphör.

Om en lokal som är föremål för skattepliktig uthyrning börjar användas för annat ändamål bör det vara att jämställa med att en verksamhet som medför obligatorisk skattskyldighet läggs ner. Överlåts en fastighet bör det i princip vara att jämställa med att en verksamhet överlåts. Avdrag för ingående skatt får i fortsättningen inte göras inom ramen för den frivilliga skattskyldigheten och den ändrade användningen skall i princip medföra korrigering av ingående skatt.

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 säljarens 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.

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. Vad som är tveksamt är om undantaget i 3 kap. 25 § ML omfattar också fastigheter. Om så inte är fallet 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 utredningens 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 den tveksamhet som nu synes råda om innebörden av bestämmelsen i 8 kap. 16 f § ML bör genom ett tillägg i den bestämmelsen klargöras att den omfattar även fastigheter som ingår i överlåtelsen. Detta krävs inte för att omsättningen av fastigheter skall

vara undantagen från skatteplikt; tillägget klargör endast att överlåtelsen inte utlöser någon jämkningsskyldighet.

Om det i en överlåtelse av verksamhet ingår fastigheter som är föremål för skattepliktig uthyrning krävs ytterligare överväganden, främst för att den frivilliga skattskyldigheten förutsätter en ansökan av fastighetsägaren och ett beslut av skattemyndigheten. Det skall enligt utredningens förslag i avsnitt 5.9.9 vara möjligt att överlåta en sådan fastighet utan att överlåtelsen som sådan utlöser någon jämkningsskyldighet för överlåtaren. Det ankommer dock på förvärvaren att, om han avser att fortsätta den skattepliktiga uthyrningen, ansöka om frivillig skattskyldighet. Det ankommer också på överlåtaren att anmäla att hans frivilliga skattskyldighet skall upphöra. Om ansökan inte görs före tillträdet eller senast inom 14 dagar därefter skall den tidigare fastighetsägaren jämka hela skattebeloppet vid ett tillfälle. Vad nu sagts gör det mindre lämpligt att behandla dessa fastigheter på samma sätt som andra fastigheter. Tillägget i 8 kap. 16 f § ML bör därför inte omfatta fastigheter i vilka det finns lokaler som är föremål för skattepliktig uthyrning.

Ingår en fastighet i överlåtelse av verksamhet och har fastigheten använts både i överlåtarens egen verksamhet som medfört obligatorisk skattskyldighet och för skattepliktig uthyrning får en uppdelning göras. Detta kan knappast väntas leda till några påtagliga svårigheter. Den frivilliga skattskyldigheten skall enligt utredningens förslag medges lokal för lokal, vilket innebär att det skall vara möjligt att skilja mellan sådana lokaler som varit föremål för skattepliktig uthyrning och andra lokaler.

Bestämmelsen om förvärvarens övertagande av säljarens jämkningsskyldighet vid avyttring av investeringsvaror i samband med att hela verksamheten överlåts 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 skattefri enligt 3 kap. 25 § inte fanns anledning att jämka avdragen ingående skatt. Vidare anfördes att detta torde förutsätta att förvärvaren skulle överta säljarens 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. Utredningen föreslår därför att förvärvaren även vid fusion eller liknande förfarande skall överta säljaren skyldigheter och rättigheter när det gäller jämkning, om överlåtelsen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 §.

I det fall en frivilligt skattskyldig förstahandshyresgäst eller bostadsrättshavare överlåter sin rätt till lokalen eller börjar för bostadsändamål hyra ut den lokal han disponerar skall hans frivilliga skattskyldighet

upphöra. Detta bör leda till samma konsekvenser som då en fastighetsägare överlåter en fastighet eller börjar använda uthyrda lokaler för bostadsändamål. Även fastighetsägaren påverkas på det sättet att lokalen inte längre skall kunna ingå i hans skattepliktiga uthyrning.

Vid överlåtelse av en fastighet som är föremål för skattepliktig uthyrning bör överlåtarens skattskyldighet omfatta uthyrningen i fastigheten fram till dess den nye ägaren tillträder fastigheten.

5.8.2 Outhyrda lokaler

Utredningens förslag: När skattskyldighet för uthyrning medgetts och en lokal därefter blir outhyrd och inte används skall detta förhållande inte medföra någon jämkning.

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 outhyrd lokal (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 mervärdesskattepliktig verksamhet. Någon återföringsskyldighet förelåg därför inte.

För en skattskyldig som bedriver verksamhet som obligatoriskt medför skattskyldighet till mervärdesskatt 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 hänför sig till uppvärmning, 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. Utredningen har funnit att frivillig skattskyldighet skall kunna medges vid uthyrning av alla verksamhetslokaler. Problemet kommer därför att bli mindre vanligt med de regler som utredningen föreslår. Vad som kan hända 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 utnyttja möjligheten att utträda ur systemet. Om detta sker innan jämkningstiden löpt ut skall, enligt vad utredningen föreslår i avsnitt 5.9.8, jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. För till- eller ombyggnadsarbetena löper en särskild korrigeringstid (se avsnitt 5.9.10).

Några bestämmelser om återföring eller jämkning av avdragen ingående skatt som hänför sig till reparations- och underhållsarbeten föreslås inte. 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.

Mot bakgrund av vad som nu sagts finns det enligt utredningens mening inte anledning att låta den omständigheten att en lokal blir outhyrd och inte används medföra några särskilda skatteeffekter. Om lokalen däremot börjar användas av ägaren för privat bruk eller för uthyrning som bostad har användningen uppenbarligen ändrats. Avdragsrätten bortfaller då och jämkning skall ske.

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 utredningens uppfattning inte anledning att behandla dessa fall på annat sätt än de fall där skattepliktig uthyrning har förekommit men upphört. Det finns däremot, som tidigare framhållits, anledning för skattemyndigheten att särskilt kontrollera dessa fall.

5.8.3 Frivilligt utträde

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

I ML finns för närvarande inga regler om möjligheten för den skattskyldige att begära utträde ur systemet som skattskyldig. Detta gäller varje enskild lokal som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Om en sådan lokal övergår till en hyresgäst som inte bedriver någon verksamhet som medför skattskyldighet (varmed jämställs att verksamheten inte ger rätt till återbetalning av ingående skatt) upphör dock skattskyldigheten för den lokalen. Om så sker inom tre eller sex år från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten inträtt för honom enligt skattemyndighetens beslut skall han återföra den avdragna skatten respektive hälften av den.

Det är av praktiska och administrativa skäl viktigt att en medgiven skattskyldighet så långt möjligt inte påverkas av förändringar beträffande t.ex. hyresgästernas ställning i mervärdesskattesystemet. När en ansökan om frivillig skattskyldighet har medgetts bör det övervägas att låta skattskyldigheten kvarstå även mot fastighetsägarens vilja under viss minsta tid.

Det finns dock skäl som talar för att det bör vara möjligt för frivilligt skattskyldiga att på egen begäran utträda ur systemet. För en skattskyldig fastighetsägare som önskar övergå till att hyra ut en lokal till en icke skattskyldig hyresgäst är det en nackdel om han tvingas fortsätta att redovisa mervärdesskatt för uthyrningen till den nya hyresgästen. Det bör också beaktas att de nuvarande reglerna, som nyss nämnts, innebär att skatteplikten för uthyrning automatiskt upphör, om uthyrning sker till en ny hyresgäst som inte är skattskyldig till mervärdesskatt.

Dessa omständigheter motiverar att en möjlighet till frivilligt utträde skapas. För att ge önskvärd stabilitet åt systemet och begränsa det praktiska och administrativa arbete som ett utträde medför bör ett sådant vara tillåtet först efter en viss minsta tid.

Riksskatteverket har i en rapport om förslag till förenklingar i skattelagstiftningen framfört att handläggningen av ärenden om frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelser är en av skatteförvaltningens mest betungande arbetsuppgifter beträffande mervärdesskatten (Rapport 1995:10 s. 201-203). Verket har i rapporten anfört att de administrativa besvären med regelsystemet är mycket omfattande och ger som exempel på detta att fastighetsägarna skall underrätta skattemyndigheten om förändringar i hyresförhållandena. Om förändringarna innebär att den skattepliktiga uthyrningen utvidgas eller inskränks måste skattemyndigheten fatta nya beslut. Visserligen försvinner genom utredningens förslag det legala kravet på att skattemyndigheten skall underrättas även när hyresförhållanden förändras trots att skatteplikten inte berörs, vilket ger skattemyndigheterna en minskad administrativ börda. Om emellertid fastighetsägarna ges möjlighet att in- och utträda med korta intervaller föreligger en risk för att den administrativa bördan för myndigheterna inte minskar i någon större utsträckning.

Även riskerna för missbruk motiverar att ett utträde inte bör få ske förrän efter en viss tid. Om en skattskyldig har möjlighet att få avdrag för den ingående skatten och sedan, efter en kort tid, träda ur systemet finns en risk för att den skyldighet att jämka avdragen ingående skatt som då bör gälla inte fullgörs eller kan fullgöras.

Ovanstående omständigheter kan motivera att den tid under vilken den skattskyldige måste vara kvar i systemet görs ganska lång, eventuellt lika lång som den tid som skall gälla för återföring eller jämkning av skatt. Enligt utredningens mening är det dock ett lämpligare alternativ att begränsa tiden men låta jämkningen omfatta hela det skattebelopp som belöper på återstoden av jämkningstiden (se vidare avsnitt 5.9.8). Den minsta tid som den skattskyldige måste vara skattskyldig bör då lämpligen kunna bestämmas till fem år efter utgången av det beskattningsår under vilket skattepliktig uthyrning påbörjats.

Möjligheten att begära utträde bör gälla för alla som frivilligt är skattskyldiga, således även för förstahandshyresgäster och bostadsrättshavare.

5.8.4 Ändring av fastighet m.m.

Utredningens förslag: En lokal ändrar inte karaktär om den blir outhyrd och oanvänd. När en byggnad helt eller delvis förstörs på grund av rivning eller av orsak som den skattskyldige inte råder över, t.ex. eldsvåda, skall den skattepliktiga uthyrning som berörs av händelsen anses upphöra omedelbart.

En lokal kan byggas om från verksamhetslokal till bostäder och tvärtom. Den kan före ändringen vara använd eller stå oanvänd. Om en lokal utryms för att byggas om eller repareras bör den i princip behålla den karaktär den hade innan arbetena inleddes. Var den då föremål för skattepliktig uthyrning bör den kunna anses vara avsedd för ny skattepliktig uthyrning när arbetena avslutats. I detta fall bör det kunna godtas att den skattskyldige kvarstår som skattskyldig med rätt till avdrag för ingående skatt under den tid arbetena pågår.

Det nu sagda skall givetvis inte gälla om det finns omständigheter som tyder på att lokalen skall användas t.ex. för bostadsändamål. I det fallet skall korrigering ske av den ingående skatt som hänför sig till lokalen och den skatt som belöper på byggnadsarbetena är inte avdragsgill för fastighetsägaren, eftersom det inte är fråga om förvärv för verksamhet som medför skattskyldighet.

I det fall en fastighet med bostäder byggs till eller om bör motsvarande presumtion ställas upp. Om avsikten är att lokalen efter ombyggnaden skall användas för uthyrning som verksamhetslokal bör frivillig skattskyldighet kunna medges efter ansökan, om särskilda skäl föreligger.

När en byggnad helt eller delvis förstörs på grund av rivning eller av orsak som den skattskyldige inte råder över, t.ex. eldsvåda, upphör givetvis den skattepliktiga uthyrning som berörs av händelsen omedelbart. Det finns, som också konstateras i avsnitt 5.9.7, 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.

5.9 Avdrag för ingående skatt

5.9.1 Inledning

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 hänför sig 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.

En skattskyldigs avdragna ingående skatt kan på grund av ändrade förhållanden som påverkar avdragsrättens omfattning behöva korrigeras. Detta skall enligt ML göras endast då det är fråga om investeringsvaror. För investeringsvaror i allmänhet gäller att jämkning av avdraget skall göras enligt 8 kap. 16 a-16 f §§. För fastigheter som är föremål för skattepliktig uthyrning skall återföring av avdragen ingående skatt göras enligt 9 kap. 5 och 6 §§.

5.9.2 Retroaktiv avdragsrätt

Utredningens förslag: 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 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.

Som nyss nämnts har fastighetsägare enligt nu gällande bestämmelser i vissa fall rätt till retroaktivt avdrag för ingående skatt.

Utredningen har i avsnitt 5.6 föreslagit att en fastighetsägare skall ges möjlighet att ansöka om att frivilligt bli skattskyldig redan under uppförandet av en byggnad. Detta förutsätter att på fastighetsägarens begäran hans skattskyldighet omfattar all uthyrning av verksamhetslokaler i byggnaden. Om denna möjlighet inte utnyttjas bör han retroaktivt kunna få avdrag för den ingående skatt som hänför sig till byggnadsarbetena då den skattepliktiga uthyrningen påbörjas. Den nuvarande bestämmelsen i 9 kap. 3 § första stycket 1 ML bör därför behållas. Till skillnad mot vad som nu gäller bör dock krävas att fastighetsägaren inte tagit fastigheten i bruk för annan verksamhet innan uthyrningen påbörjats. Om så skett får avdragsrätten korrigeras genom jämkningsreglerna.

Avdrag skall inte medges i större omfattning än vad som motsvarar den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet.

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. Utredningen behandlar i avsnitt 5.9.3 det fallet att fastighetsägaren driver byggnadsrörelse. Om fastighetsägaren 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. bygg-

nads- 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. Utredningen anser att denna situation 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 utredningen att den retroaktiva avdragsrätten enligt 9 kap. 3 § första stycket 1 ML skall gälla endast den som medgetts frivillig skattskyldighet.

I avsnitt 5.6 har även föreslagits att fastighetsägaren vid till- och ombyggnader skall kunna begära att frivilligt få bli skattskyldig innan uthyrning av verksamhetslokaler påbörjats, dock endast om uthyrningen av samtliga verksamhetslokaler i byggnaden skall omfattas av skattepliktig uthyrning. Om det i byggnaden finns lokaler som är föremål för skattefri uthyrning är det möjligt för fastighetsägaren att frivilligt bli skattskyldig under till- och ombyggnadstiden endast om även dessa lokaler görs till föremål för skattepliktig uthyrning.

De skäl som finns för att inte medge frivillig skattskyldighet för enstaka lokaler innan uthyrning påbörjats gör sig knappast gällande i fråga om retroaktiv avdragsrätt. Det bör därför vara möjligt för en fastighetsägare, som inte medgetts eller kunnat medges frivillig skattskyldighet under den tid byggnadsarbetena pågått att retroaktivt få avdrag för den ingående skatt som hänför sig till dessa. Någon skattefri uthyrning av de lokaler som ombyggnaden omfattar får dock inte ha förekommit under den tid då arbetena pågått.

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

Utredningens 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 omsättningstillgång 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.

Enligt 8 kap. 4 § 4 ML får en skattskyldig som köper en fastighet, vilken i säljarens byggnadsrörelse tillförts tjänster som uttagsbeskattats hos säljaren, göra avdrag för den utgående skatt som säljaren 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 omsättningstillgång 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 omsättningstillgång 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.

Något skäl till att anläggningstillgångar skall behandlas olika om de ingår i en skattepliktig byggnadsrörelse och om de ingår i en annan verksamhet som medför skattskyldighet framgår inte av förarbetena. Såvitt utredningen 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.

Utredningen föreslår att 2 kap. 7 § tredje stycket ML ändras 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 mervärdeskatt. Med hänsyn till utredningens förslag beträffande fastigheter som utgör anläggningstillgångar är detta ett problem endast i fråga om fastigheter som utgjort omsättningstillgångar i byggnadsrörelsen.

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 utredningens mening gälla även om fastigheten behålls av den som utfört eller låtit utföra tjänsterna. Detta kan åstadkommas genom att 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 8 kap. 16 d § 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 byggnadsrörelse i en verksamhet som inte medför skattskyldighet, följer av 8 kap. 16 b § 1 ML att fastighetsägaren skall jämka den i byggnadsrörelsen avdragna ingående skatten.

5.9.4 Avdragsrätt för ny ägare till fastighet

Utredningens förslag: Köparen av en fastighet skall i fortsättningen kunna få avdrag för den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad 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 den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet.

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.

Utredningen föreslår i avsnitt 5.9.9 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 säljaren inte behöver återbetala någon skatt och att köparen inte har något avdrag att göra för ingående skatt. Om köparens skattepliktiga uthyrning är mindre omfattande än säljarens, men senare utökas så att den överstiger säljarens, har han genom jämkningsåtagandet en rätt att inom korrigeringstiden 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. Mot denna bakgrund har föreslagits att den nuvarande möjligheten till retroaktivt avdrag vid förvärv av fastighet slopas (se avsnitt 5.9.2).

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 åta sig en jämkningsskyldighet som innebär att denne kan 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.

Utredningen har tidigare 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 utredningens mening införas. 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 utredningens 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 5.9.2 skall gälla för retroaktivt avdrag. Avdrag bör således medges endast för ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad inom de tre år som närmast föregått den dag då skattskyldigheten enligt skattemyndighetens beslut börjat gälla. Detta skall dessutom gälla endast för det fall att den tidigare ägaren inte tagit fastigheten i bruk. Avdrag skall inte medges i större omfattning än vad som motsvarar den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet.

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

Utredningens 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 jämkningsreglerna.

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 överlåts och då skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse inte längre föreligger. Allmänna bestämmelser om jämkning av avdrag för ingå-

ende 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 det sjätte mervärdesskattedirektivet och infördes i ML i samband med att Sverige blev medlem i EU. I förarbetena till lagändringen anfördes att det i princip fick anses obligatoriskt för medlemsländerna att införa sådana regler (SOU 1994:88, s. 271, prop. 1994/95:57 s. 134).

De två olika regelverken för att i efterhand rätta felaktiga avdrag harmonierar inte med varandra och kan som tidigare framgått leda till mindre lämpliga resultat. Det får anses i hög grad önskvärt att ML skall innehålla endast ett system för att korrigera tidigare avdragen ingående skatt. Jämkningsregler av i huvudsak det innehåll som 8 kap. 16 a-16 f §§ ML har måste 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 utredningens överväganden beträffande dessa kompletterande regler och behovet av andra ändringar av gällande regler.

5.9.6 Investeringsvaror

Utredningens förslag: 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. Verksamhetstillbehör anses vid tillämpningen av jämkningsreglerna inte tillhöra fastighet.

Jämkningsreglerna 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 jämställs med investeringsvaror skall överstiga 200 000 kr för att jämkningsreglerna skall vara tillämpliga.

Omsättning av fastigheter är enligt 3 kap. 2 § ML undantagen från skatteplikt. Någon utgående skatt skall därför normalt inte redovisas av säljaren för försäljningen av en fastighet. Detta gäller i princip även om säljaren t.ex. låtit uppföra en byggnad på fastigheten. Om det har skett i säljarens byggnadsrörelse och om säljaren varit skyldig att redovisa skatt för uttag av tjänster som han tillfört fastigheten gäller dock att en skattskyldig köpare enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 ML har rätt att göra avdrag för skatten på säljarens 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 utredningens uppfattning saknas därför skäl att vid jämkningen betrakta maskiner m.m. som utgör verksamhetstillbehör på annat sätt än andra maskiner. Även verksamhetstillbehör som utgör anläggningstillgångar bör således jämkas 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 jämkningsreglerna för fastighet.

Syftet med införandet av en beloppsgräns var att undvika att jämkning 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 jämkas. Med hänsyn härtill framstår det för närvarande använda uttrycket "fastigheter vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kronor" enligt utredningens uppfattning som mindre lämpligt. I det fallet att en fastighet förvärvas från en säljare 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 jämkas. Vid bestämmandet

av skattebeloppet bör hänsyn tas till att jämkningstiden när det gäller ingående skatt som hänför sig till fastigheter enligt vad som föreslås i avsnitt 5.9.10 skall vara tio år. Utredningen föreslår därför att fastigheter skall anses som investeringsvaror, om den skatt som på grund av förvärvet utgör ingående skatt hos köparen överstiger 100 000 kr.

Med förvärv av fastighet jämställs enligt nuvarande bestämmelser förvärv av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Enligt utredningens 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 hänför 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 hänför 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 hänför sig till de uthyrda lokalerna återföras, oavsett om de hänför 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 1998 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. 462).

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 mervärdesskattedirektivet, 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. Utredningen 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 bör bedömningen dock bli en annan. 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.

5.9.7 Grunder för jämkning av avdrag för ingående skatt

Utredningens förslag: Jämkning 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. 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 i vissa fall jämkas då en fastighet som ingår i en verksamhet som medför frivillig skattskyldighet övergår till en ny ägare.

Utredningen har 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 utredningens förslag. Vissa ändringar bör därvid göras i bestämmelserna i 8 kap. medan andra 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. Jämkning föranleds av att användningen av en investeringsvara ändras eller att en sådan vara avyttras. Jämkningen 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, varvid frågan om jämkning blir aktuell.

Vad som nu sagts gäller i princip även förstahandshyresgäst och bostadsrättshavare beträffande den eller de lokaler som han disponerar. Även fastighetsägaren blir skyldig att jämka sin ingående skatt, om lokalen eller lokalerna övergår till att användas för bostadsändamål.

En fastighetsägare kan enligt utredningens 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.

I avsnitt 5.8.3 har föreslagits att skattskyldighet för uthyrning av fastighet skall kunna upphöra efter anmälan från den skattskyldige. Oavsett om den skattskyldiges önskemål föranleds av ändrad användning av fastigheten eller inte bör jämkning ske i detta fall.

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 jämkningsbeloppet. Bestämmelserna omfattar uttryckligen inte fastigheter. På grund av förutsättningen att omsätt-

ningen skall vara skattepliktig omfattar den inte heller avyttring av hyresrätter eller bostadsrätter.

I 8 kap. 16 b § 4 ML föreskrivs för närvarande att jämkning skall ske om en fastighet avyttras, under förutsättning att avdrag för ingående skatt medgetts vid förvärvet av fastigheten. Bestämmelsen bör kompletteras med särskilda regler om jämkningsskyldighet vid avyttring av fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter som ingått i en verksamhet som medför frivillig skattskyldighet. Jämkningen skall i detta fall enligt 8 kap. 16 d § ML ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. I avsnitt 5.9.9 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.

I avsnitt 5.8.3 har föreslagits att möjligheten att begära att skattskyldigheten skall upphöra inte begränsas till enbart fastighetsägaren utan även en frivilligt skattskyldig förstahandshyresgäst eller bostadsrättshavare bör medges denna möjlighet. Enligt nuvarande regler om återföring uppkommer inte någon återföringsskyldighet för förstahandshyresgäster eller bostadsrättshavare om skattskyldigheten för deras uthyrning upphör. Däremot gäller reglerna om återföring fastighetsägaren, som kan bli återföringsskyldig för den skatt han gjort avdrag för när t.ex. förstahandshyresgästen vidtagit sådana åtgärder att förutsättningar för frivillig skattskyldighet inte längre föreligger. De nya bestämmelserna om jämkningsskyldighet bör utformas så att en frivilligt skattskyldig förstahandshyresgäst eller bostadsrättshavare som begär att skattskyldigheten skall upphöra för honom bör vara skyldig att jämka avdrag för ingående skatt. I annat fall skulle reglerna kunna medföra t.ex. att en förstahandshyresgäst utför ny-, till- eller ombyggnad, får avdrag för ingående skatt som belöper på kostnaderna och därefter ansöker om att skattskyldigheten skall upphöra utan att bli jämkningsskyldig.

När en fastighetsägare eller annan som frivilligt är skattskyldig försätts i konkurs bör jämkning ske. I avsnitt 5.10 behandlas denna fråga närmare.

Jämkning bör inte ske när en fastighet i sin helhet rivs eller förstörs av orsak som fastighetsägaren inte råder över.

5.9.8 Vad jämkningen skall omfatta

Utredningens förslag: Jämkningsskyldigheten 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.

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

Enligt 8 kap. 16 d § andra stycket ML skall vid avyttring av investeringsvaror avdraget jämkas vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Detta bör i princip gälla också när en fastighet som varit föremål för skattepliktig uthyrning avyttras. I avsnitt 5.9.9 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.

Vad nu sagts om avyttring av fastighet bör gälla också för en frivilligt skattskyldig förstahandshyresgäst eller bostadsrättshavare då dennes nyttjanderätt till en disponerad lokal upphör. Däremot bör en sådan händelse inte påverka fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet.

I avsnitt 5.8.3 har föreslagits att skattskyldighet för uthyrning av fastighet skall kunna upphöra på den skattskyldiges begäran. Oavsett om den skattskyldiges önskemål föranleds av ändrad användning av fastigheten eller inte bör jämkning ske.

Om användningen av en investeringsvara ändras skall enligt nuvarande regler ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringstiden. 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. När det gäller den frivilliga skattskyldigheten måste emellertid särskilda överväganden göras. Om den frivilliga skattskyldigheten upphör kan detta innebära att fastighetsägaren 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. Jämkning bör därför enligt utredningens mening även i detta fall ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. För att inte olika förutsättningar skall 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 bör dessa fall regleras på samma sätt. Av samma anledning bör skälet till att skattskyldigheten upphör inte tillmätas någon betydelse för hur jämkning skall ske. Oavsett av vilken anledning den frivilliga skattskyldigheten upphör så skall således jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Jämkning bör emellertid inte 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 del av den ingående skatten vid förvärvet av investeringsvaran (ursprungsbeloppet). Det belopp med vilket jämkning årligen skall göras (jämkningsbeloppet) skall beräknas till samma del 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 jämkningsåret 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. Utredningen har emellertid funnit att en sådan beräkning blir svår att tillämpa. Utredningen anser dock att även den nuvarande regleringen kan orsaka problem vid tillämpningen. Det är de skattskyldiga som skall bedöma jämkningsskyldigheten. Det är därför viktigt att de regler som styr denna görs så klara som möjligt. Jämkningsskyldigheten bör, enligt utredningens 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 jämkningsårets utgång som blir avgörande för jämkningsskyldigheten. 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 bör i 16 e § tredje stycket läggas till en föreskrift om att avdragsrätten, då särskilda skäl föreligger, får bestämmas efter vad som är skäligt.

Tillämpat på ett fall med en fastighet som används för skattepliktig uthyrning innebär dessa regler 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 jämkningsperioden. 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 000x6 (år 5-10)= 360 000 kr.

Om lokalen inte varit uthyrd utan använts av fastighetsägaren i verksamhet som obligatoriskt medfört skattskyldighet skall jämkningen för jämkningsåret (år 5) 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. Jämkningen av den ursprungliga skatten skall göras på samma sätt som i det förra exemplet. Jämkningen av skatten på ombyggnaden skall göras med (12 500x9=) 112 500 kr. 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.

Om lokalen i detta fall tidigare använts av fastighetsägaren i en verksamhet som obligatoriskt medfört skattskyldighet skall jämkningen för jämkningsåret (år 6) ske med 12 500 kr och med samma belopp under de återstående 8 åren av jämkningstiden.

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 korrigeringstid som återstår oavsett om avyttringen skett i början eller i slutet av året. Som framgår av avsnitt 5.11 skall dock redovisningen i detta fall, om fastighetsägaren skall redovisa skatt i skattedeklaration, göras i den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett.

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. Av prop. 1994/95:57 framgår att förändringen skall bedömas i förhållande till vad som gällde vid tidpunkten för förvärvet. Detta innebär att en förändring ett år som är mindre än 10 % inte leder till jämkning men att jämkning skall ske om ändringen ett efterföljande år medför att den totala ändringen uppgår till minst 10 %.

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. I detta fall tillämpas emellertid huvudregeln, dvs. jämkning skall ske årligen under återstoden av korrigeringstiden.

Korrigeringstiden skall, som föreslås i avsnitt 5.9.10, vara tio år. Den börjar i princip löpa när förvärvet av investeringsvaran sker och löper ut 10 år därefter.

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, att skatten på löpande reparationer och underhåll, administration och drift av uthyrda fastigheter inte kommer att behöva jämkas.

5.9.9 Jämkning vid överlåtelse av fastighet m.m.

Utredningens förslag: Vid avyttring av en fastighet som använts i en verksamhet som medfört frivillig skattskyldighet skall säljaren vara skyldig att på en gång fullgöra den jämkningsskyldighet 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 enligt mervärdesskattelagen. Dessa bestämmelser bör gälla 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 s.k. intygsmomsen slopas och förvärvares möjlighet att erhålla retroaktivt avdrag vid förvärv av fastighet begränsas.

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 jämkningsskyldighet 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 rättshandling. 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 köparen, om skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet för honom inom tre år från förvärvet, under vissa förutsättningar rätt till avdrag för den skatt som säljaren återfört. Om en fastighet övergår från en skattskyldig fastighetsägare till någon annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförlig rättshandling inträder förvärvaren på tillträdesdagen 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 enligt 8 kap. 3 § första stycket ML vid förvärvet eller enligt den bestämmelsen kompletterad med bestämmelsen om jämkning i 8 kap. 16 b § 3 ML. För den nye ägaren till varan är skatten på omsättningen av varan ingående skatt, som är avdragsgill i den mån ägarens verksamhet 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. Ett företag som låtit uppföra en industrilokal på en fastighet för användning i den egna verksamheten och som säljer fastigheten inom korrigeringstiden är enligt gällande bestämmelser och skall även enligt utredningens förslag vara skyldigt att jämka den ingående skatt som hänför sig till nybyggnaden på fastigheten. Efter jämkningen är fastigheten alltså belastad med viss mervärdesskatt. Skatten kan som bestämmelserna om återföring idag är utformade inte föras över till och bli avdragsgill ingående skatt hos en skattskyldig köpare. Utredningen förordar att detta förhållande ändras.

Utredningen har i avsnitt 5.9.6 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 avyttrats och för vilka den tidigare ägaren har redovisat skatt för uttag. Verksam-

hetstillbehör anses dock vid tillämpningen av jämkningsreglerna inte tillhöra fastighet.

När i det följande talas om investeringsvaror avses därmed sådana fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter som enligt utredningens förslag utgör investeringsvaror.

Den brist i utformningen av bestämmelserna om återföring 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 säljaren.

Det nuvarande intygsförfarandet bygger på att säljaren 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 köpares avdragsrätt för ingående skatt att säljaren 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 utredningens uppfattning är det emellertid just kravet på inbetalning av skatt åtföljd av ett avdrag hos köparen, 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 köparen har full rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i verksamheten.

Utredningen förordar därför att det nuvarande systemet slopas och ersätts av ett jämkningsförfarande i huvudsaklig överensstämmelse med vad som redan gäller för andra investeringsvaror än fastigheter som är föremål för skattepliktig uthyrning

Bestämmelserna bör utformas på följande sätt.

Jämkningsskyldighet som har uppstått för säljaren på grund av ändringar som inträffat under hans innehavstid skall fullgöras av säljaren och vid ett enda tillfälle medan ändringar som inträffar samtidigt som köparen tillträder fastigheten skall jämkas av säljaren endast om köparen inte övertar jämkningsskyldigheten. Här kan anmärkas att utredningen i avsnitt 5.11 föreslår en ändring av 13 kap. 28 a § ML av innebörd att jämkning, i de fall sådan kommer i fråga vid överlåtelse av fastighet, skall redovisas i den andra redovisningsperioden efter den då säljaren frånträder fastigheten, om fastighetsägaren lämnar skattedeklaration.

Skyldigheten enligt 8 kap. 16 d § ML att jämka vid avyttring av en investeringsvara bör, när det gäller avyttring av en fastighet som är föremål för skattepliktig uthyrning, utlösas endast om säljaren och köparen har träffat avtal om det och köparen inte är skattskyldig eller

har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § ML. Om så skett skall säljaren fullgöra jämkningsskyldigheten. Därefter återstår ingen avdragen ingående skatt som kan jämkas av köparen på grund av senare inträffade händelser.

Om något avtal inte träffats bör säljaren alltså i princip inte vara skyldig att jämka skatten. En förutsättning för att köparen skall kunna överta jämkningsskyldigheten är att denne är skattskyldig. Övertagandet innebär nämligen att det är köparen som ansvarar för de händelser som föranleder jämkning och som inträffar under den tid köparen innehar fastigheten. På den punkten kan vissa svårigheter uppkomma. Om inte köparen är obligatoriskt skattskyldig krävs att köparen har ansökt om och medgetts frivillig skattskyldighet eller, om han redan frivilligt är skattskyldig, har ansökt om att skattskyldigheten skall omfatta även den nyförvärvade fastigheten.

Som föreslagits i avsnitt 5.7. gäller skattskyldighet för ny ägare till fastighet från tillträdet om ansökan inkommer före tillträdet eller senast inom 14 dagar därefter. Detta förutsätter emellertid att den nye fastighetsägaren är skattskyldig för någon annan verksamhet antingen obligatoriskt eller frivilligt. Om skattemyndigheten vid sin prövning skulle finna att köparen av något skäl inte bör beviljas frivillig skattskyldighet för den förvärvade fastigheten skall köparen fullgöra jämkningsskyldigheten.

Om den nye ägaren inte är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen vid tillträdet av fastigheten kan någon jämkningsskyldighet inte åläggas honom. I dessa fall skall säljaren alltid jämka på grund av överlåtelsen. Vill den nye fastighetsägaren börja bedriva skattepliktig verksamhet i lokalerna måste han i dessa fall tillse att han blir skattskyldig innan tillträdet. I detta fall måste således beslut om skattskyldighet fattas innan tillträdet.

I båda de ovanstående fallen ligger det i köparens intresse att tillse att en ansökan om skattskyldighet görs på ett så tidigt stadium som möjligt så att skattemyndigheten helst hinner fatta ett beslut innan tillträdet. Om han inte är skattskyldig tidigare är, som nämnts, detta en förutsättning för att han skall kunna överta jämkningsskyldigheten och därigenom undvika att köpeskillingen höjs. Även i de fall då han är skattskyldig är det emellertid en fördel för honom om ett beslut hinner fattas före tillträdet. Om beslutet innebär att köparen av något skäl inte beviljas skattskyldighet blir han jämkningsskyldig. Har köparen vid avyttringen räknat med att bli skattskyldig kommer denna jämkning att bli en skattebelastning för honom.

I det fall någon jämkningsskyldighet inte åvilar säljaren till följd av avyttring av en fastighet skall korrigeringstiden för köparens del be-

räknas från samma utgångspunkt som säljarens. Detsamma skall gälla den femårsgräns som föreslås gälla för frivilligt utträde.

För att köparen skall kunna fullgöra sin jämkningsskyldighet måste han få tillgång till uppgifter om storleken av den ingående skatten, förvärvstidpunkten, inträffade förändringar av verksamheten m.m. som har betydelse för jämkningsskyldigheten och rätten att gå ur den frivilliga skattskyldigheten.

Benefika överlåtelser av investeringsvaror utlöser enligt nuvarande bestämmelser inte återföringsskyldighet. Förvärvaren träder på tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML. Mot dessa regler har någon kritik inte riktats. De överlåtelser det är fråga om är främst överlåtelser genom arv, testamente, bodelning och gåva. Utredningen föreslår att denna ordning behålls. Detta innebär att förvärvaren träder i överlåtarens ställe såvitt gäller såväl jämkningsskyldigheten som andra rättigheter och skyldigheter enligt ML. Den nye ägaren skall alltså ansöka om frivillig skattskyldighet. Gör han inte det inom sex månader från förvärvet skall han omedelbart jämka hela beloppet vid ett tillfälle.

När den som frivilligt är skattskyldig försätts i konkurs bör det vara möjligt att föra över jämkningsskyldigheten till konkursboet. Denna fråga behandlas närmare i avsnitt 5.10.

Tidigare i detta avsnitt behandlades frågan om ett obligatoriskt skattskyldigt företags överlåtelse av en fastighet som har använts i en verksamhet som medför skattskyldighet. Om den som överlåter fastigheten har låtit uppföra en byggnad på fastigheten har han haft rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig uppförandet. Vid försäljningen skall någon utgående skatt inte redovisas av säljaren men jämkning av den ingående skatten skall ske. Köparen har inte rätt till avdrag för den skatt som säljaren genom jämkningen betalar tillbaka till skattemyndigheten. Det finns enligt utredningens uppfattning anledning att behandla detta fall på samma sätt som avyttring av en fastighet som varit föremål för skattepliktig uthyrning. Om inte säljaren och köparen kommer överens om annat bör jämkningsskyldigheten därför föras över på köparen.

5.9.10 Korrigeringstidens längd

Utredningens 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.

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 sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs numera – efter en ändring genom direktiv 95/7/EG om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområdet för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet, en längsta korrigeringstid avseende fast egendom på tjugo år mot tidigare tio år.

Det som talar för en lång korrigeringstid 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 jämkningsperiod som gjorts i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Å andra sidan talar praktiska skäl för en begränsning av denna period. Vid en sammanvägning av nämnda omständigheter får för närvarande en korrigeringstid om tio år 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 enstaka länder som har en korrigeringstid som sträcker sig längre. För övriga investeringsvaror har inte framkommit skäl för en ändring av den nuvarande korrigeringstiden 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 mervärdesskattedirektivet (artikel 20.2), bör, om inte annat följer av vad utredningen på vissa punkter föreslagit, korrigering ske löpande för varje räkenskapsår under jämkningstiden med en tiondel för fast egendom och en femtedel för övrig egendom. Några tröskeleffekter uppkommer därför inte.

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 korrigeringstiden räknas från tidpunkten för förvärvet av investeringsvaran i fråga. I korrigeringstiden skall därvid räknas in det räkenskapsår under vilket varan förvärvades. Detta överensstämmer med vad som föreskrivs i artikel 20.2 i det sjätte mervärdesskattedirektivet, 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 utredningens mening bör utgångspunkten för beräkningen av korrigeringstiden 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.

När förvärv i övrigt skall anses ha skett framgår av avsnitt 5.9.6.

I det fall till- eller ombyggnad har utförts på en fastighet skall särskild korrigeringstid beräknas för den skatt som hänför sig till de åtgärder av detta slag som utförts, om skatten uppgår till minst 100 000 kr.

Då en fastighetsägare medgivits avdrag för skatt på uttag och då ny ägare till fastighet fått avdrag för denna skatt bör korrigeringstiden räknas från den tidpunkt då avdragsrätten inträdde. Detsamma bör gälla då fastighetsägare efter beslut om frivillig skattskyldighet har medgivits retroaktivt avdrag och då fastighetsägare efter förvärv av fastighet erhållit avdrag för den tidigare ägarens ingående skatt.

5.10 Konkurs

Utredningens förslag: Konkursgäldenären skall i princip vara skyldig att jämka ingående skatt vid konkursutbrottet. Konkursboet kan förklara att boet åtager sig framtida jämkningsskyldighet. Om konkursboet inte gör detta skall jämkningsskyldigheten utlösas av konkursbeslutet och statens fordran på jämkad ingående skatt kunna bevakas som en fordran i konkursen.

I ML finns vissa regler som reglerar förhållandena då en skattskyldig försätts i konkurs. Om en skattskyldig har försatts 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 försatts 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 försatts 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.

Som tidigare beskrivits har frågan om hur statens fordran på återförd mervärdesskatt skall betraktas – i fall då fastighetsägaren är försatt i konkurs – 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. De nya bestämmelserna syftade till att undvika att så blev fallet och att statens fordran i stället skulle bli en konkursfordran.

Högsta domstolen har därefter i rättsfallet NJA 1997 s. 787 funnit bl.a. 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 också varit att klassificera statens fordran på återförd mervärdesskatt som en konkursfordran har detta inte kommit till uttryck i lagstiftningen. Ändringarna fick i stället den konsekvensen att statens fordran var en fordran mot gäldenären som uppkommit efter konkursen och som därför varken kunde göras gällande mot konkursboet som massafordran eller medföra utdelning i konkursen som konkursfordran.

Utredningen har föreslagit att återföringsreglerna skall slopas och ersättas av bestämmelser om jämkning. Det skall även i fortsättningen vara möjligt för ett konkursbo att frivilligt bli skattskyldigt. Konkursgäldenären bör i princip 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 åtager sig framtida jämkningsskyldighet.

Ett konkursbo kan alltså undvika jämkningsskyldigheten genom att inte överta den från konkursgäldenären. Om konkursboet åtager sig jämkningsskyldigheten har boet i sin tur möjlighet att vid en försäljning som genomförs av konkursförvaltaren föra över skyldigheten till köparen. I en situation där en sådan överföring inte kan göras får konkursboet med anledning av avyttringen jämka hela den återstående skatten vid ett enda tillfälle.

Om konkursförvaltaren inte är beredd att åta sig jämkningsskyldigheten blir konkursgäldenären skyldig att jämka hela den återstående skatten vid ett enda tillfälle. Utredningen anser inte att det finns skäl att i det fallet inta en annan ståndpunkt än den som låg bakom införandet av de nuvarande bestämmelserna, 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 då konkursbeslutet meddelas 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.

5.11 Redovisning

Utredningens förslag: Om fastighetsägare skall redovisa skatt i skattedeklaration skall jämkning på grund av avyttring av fastighet göras 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 för ny-, till- eller ombyggnad med en av säljaren utfärdad handling. Även vid övertagande av jämkningsskyldighet skall säljaren utfärda en faktura eller jämförlig handling som köparen skall bevara i sina räkenskaper och som skall ligga till grund för framtida jämkning.

Sveriges Fastighetsägareförbund har påtalat att fastighetsägare med en omsättning understigande en miljon kr bör kunna få redovisa mervärdesskatten årsvis.

Enligt 10 kap. 31 § skattebetalningslagen (1997:483) 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 grupphuvudman redovisa mervärdesskatten en gång per år i självdeklarationen, 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 § skattebetalningslagen 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 1998 s. 205 uttalas beträffande 10 kap. 11 § skattebetalningslagen 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 vara de speciella reglerna om återföring av tidigare avdragen ingående skatt. Utredningen har som framgår av avsnitt 5.9.5 föreslagit att dessa bestämmelserna skall slopas för att fullt ut ersättas med jämkningsreglerna. Utredningen har även föreslagit att den nye ägaren skall överta säljarens jämkningsskyldighet 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. Det bör också beaktas i detta sammanhang att utredningen föreslår att en särskild ansökan skall göras i alla fall då den frivilliga skattskyldigheten utökas eller minskas. Utredningen 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 krävs emellertid inte.

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 utredningens 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 säljaren inte alls är skattskyldig efter överlåtelsen. I stället bör föreskrivas att jämkningen skall göras i den andra redovisningsperioden efter den då ändringen skett.

I avsnitt 5.7. 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.

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 19 § ML beträffande avdrag för skatt på tidigare ägares uttag enligt 4 § 4 ML. På grund av förslag som utredningen 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 säljaren betald ingående skatt bör krävas att fastighetsägaren styrker avdraget med en faktura eller jämförlig handling. I 11 kap. ML bör föreskrivas vad denna handling skall innehålla och att säljaren 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 köparen 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.

5.12 Förfarandet

Utredningens förslag: En särskild anmälan för registrering skall göras av den som begär att frivilligt bli skattskyldig. Ansökan skall, förutom då fastighetsägaren, bostadsrättshavaren 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.

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 i längre ML utan har överförts till skattebetalningslagen.

I 3 kap. 1 § 2 och 3 stadgas bl.a. att skattemyndigheten skall registrera den som är skattskyldig enligt ML och den som är grupphuvudman. När det gäller den frivilliga skattskyldigheten uppstår skattskyldigheten genom skattemyndighetens beslut. Av 3 kap. 2 § första stycket skattebetalningslagen 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.

Den första ansökan skall göras till skattemyndigheten i det län där fastigheten finns eller, om ansökan avser lokaler i fastigheter som finns i olika län, där någon av fastigheterna finns. Nya ansökningar från den som är frivilligt skattskyldig skall lämnas till den skattemyndighet till vilken den första ansökningen lämnades.

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 är som framgått av avsnitt 5.7 idag oreglerat från vilken tidpunkt skattskyldigheten skall gälla. Utredningen föreslår att det av 9 kap. 1 § ML klart skall framgå att skattemyndighetens beslut innebär att sökandens uthyrning av de fastigheter eller lokaler som omfattas av ansökningen skall vara skattepliktig och att sökanden skall vara skattskyldig för uthyrningen. Vidare föreslår utredningen att det i ML skall regleras från vilken tidpunkt skattskyldigheten tidigast kan börja gälla.

En ansökan om att få bli frivilligt skattskyldig skall göras även av näringsidkare som redan är registrerade som skattskyldiga enligt ML för annan verksamhet än uthyrning av fast egendom. Om en viss fastighetsägare har blivit frivilligt skattskyldig och därefter vill utvidga den skattepliktiga uthyrningen till andra fastigheter eller lokaler bör det, enligt utredningens mening, alltjämt krävas att sådana ändringar kommer till skattemyndighetens kännedom, eftersom jämkning av den avdragna skatten skall ske om skatteplikten upphör inom viss tid och den skattepliktiga uthyrningen inte får upphöra på begäran av den skattskyldige förrän viss tid förflutit. Däremot krävs inte någon anmälan eller ansökan för att hyresgästbyte sker under förutsättning att fastighetsägaren inte vill ändra uthyrningen från att ha varit skattefri till att bli skattepliktig eller tvärtom. Det senare får dock inte ske förrän fem år förflutit från det att den skattepliktiga uthyrningen påbörjades.

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, ordning och reda framstår det som lämpligare att sådana ändringar av den skattepliktiga uthyrningens omfattning som har betydelse för jämkningsskyldigheten och avdragsrätt bör göras be-

roende av att en ansökan om ändringen beviljas. Avdragsrätten kan inte ges förrän skattskyldighet inträtt och jämkning skall i vissa fall beräknas utifrån den tidpunkt då denna skyldighet uppstår. Även det förhållandet att en fastighetsägare skall kunna begära att skattskyldighet skall upphöra kräver att det klart framgår när skattskyldigheten inträder. En sådan begäran får som ovan nämnts beviljas endast efter det att 5 år förflutit från det att skattepliktig uthyrning påbörjats.

De nyss nämnda tidsgränserna är av stor betydelse för funktionen av systemet med frivillig skattskyldighet. Det är därför angeläget att möjligheterna att skapa stadga och ordning tas till vara. Det är klart att systemet får en helt annan stadga om det alltid krävs att en ansökan görs, om den skattepliktiga uthyrningen skall utvidgas. Ansökan bör då leda till ett beslut av skattemyndigheten som tillställs sökanden. Först när ett positivt sådant beslut föreligger blir den utvidgade uthyrningen skattepliktig. Någon avgörande skillnad i skattemyndighetens hantering av en ansökan jämfört med en anmälan behöver det inte bli. Det som tidigare främst förorsakat skattemyndigheten problem har varit, förutom reglerna om återföring och jämkning, bedömningen av skattskyldigheten hos hyresgästen. Den bedömningen behöver skattemyndigheten inte göra i det föreslagna systemet.

Utredningen föreslår mot bakgrund av ovanstående att det alltid skall krävas en ansökan när fastighetsägaren vill låta ytterligare uthyrning av lokaler omfattas av skattskyldighet eller när han vill upphöra med skattepliktig uthyrning i vissa lokaler.

Den frivilliga skattskyldigheten upphör emellertid ibland utan särskild ansökan. Det följer direkt av lagen att skattskyldigheten upphör när fastighetsägaren överlåter fastigheten. Mot bakgrund av den särskilda regleringen om jämkningsskyldigheten (se avsnitt 5.9.9.) vid överlåtelser är det viktigt att även detta förhållande kommer till skattemyndighetens kännedom. Fastighetsägaren bör därför åläggas att till skattemyndigheten anmäla att överlåtelse har ägt rum. Om förvärvaren avser att fortsätta den skattepliktiga uthyrningen görs överlåtarens anmälan lämpligen på samma blankett som skall användas av förvärvaren när denne ansöker om att få bli frivilligt skattskyldig. Även i de andra fall då skattskyldigheten upphör utan särskild ansökan bör fastighetsägaren åläggas att anmäla detta till skattemyndigheten, dvs. när byggnad brinner ned eller förstörs av annan orsak och då fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i egen verksamhet eller för bostadsändamål.

Utredningen har i avsnitt 5.6. 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 har dock inte retroaktiv verkan. Jämkning skall ske på grund av att skattskyldigheten upphör.

5.13 Övergångsbestämmelser

Utredningens förslag: 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.

Enligt utredningens förslag skall det i fortsättningen vara möjligt att medge frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler, oavsett karaktären på den verksamhet som bedrivs i lokalerna. Vidare skall de särskilda återföringsreglerna slopas, jämkningsreglerna ändras, en möjlighet införas till frivilligt utträde ur systemet och korrigeringstiden när det gäller fastigheter förlängas till tio år.

Det är enligt utredningens 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 hänför sig 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.

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. Detta innebär bl.a. att byte av hyresgäst i en verksamhetslokal kan ske utan någon särskild åtgärd eller skatteeffekt.

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

Slopandet av återföringsbestämmelserna i 9 kap. 5 och 6 §§ kräver att jämkningsregler i stället görs tillämpliga. Återföringstiden ersätts av korrigeringstid. För närvarande gäller en korrigeringstid 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 gälla då en fastighet överlåtits före ikraftträdandet och de nya bestämmelserna tillämpas då överlåtelse sker efter ikraftträdandet.

De nya bestämmelserna innebär att frivillig skattskyldighet kan upphöra på begäran av den skattskyldige, dock tidigast fem år från den tidpunkt då skattepliktig uthyrning påbörjats. Denna möjlighet bör stå öppen även för den som vid ikraftträdandet är frivilligt skattskyldig enligt de äldre bestämmelserna.

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

5.14 Följdändringar

Utredningens förslag till ändringar i ML medför behov av följdändringar i bl.a. skattebetalningslagen. Dessa ändringar behandlas i författningskommentaren.

6 Ekonomiska effekter

Enligt utredningens mening innebär förslagen i betänkandet påtagliga förbättringar av den praktiska och administrativa hanteringen av systemet med frivillig skattskyldighet. Vi har inte haft möjlighet att beräkna de ekonomiska effekter förbättringarna i dessa avseenden kommer att ha för skatteförvaltningen och för de skattskyldiga.

I de fall möjligheten till frivillig skattskyldighet redan idag har utnyttjats kommer utredningens förslag att medföra svårberäknade men sannolikt mycket måttliga ändringar av skatteinbetalningarna. Bestämmelserna om återföring av avdragen ingående mervärdesskatt slopas och ersätts av jämkningsregler. Återföringsskyldigheten gäller hela den skatt som belöper på investeringen och driftkostnaderna, om återföring skall ske under de första tre åren och hälften av samma skatt, om återföringen skall ske senare men inom sex år. Jämkningsreglerna omfattar inte skatten på driftkostnaderna men jämkning skall ske om en förändring av de förhållanden som påverkar skattskyldigheten inträffar inom tio år. Jämkning skall vid ändrad användning ske årsvis under återstoden av korrigeringstiden medan jämkning av andra skäl, såsom överlåtelse av fastighet, skall ske vid ett tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Vidare omfattar jämkningsreglerna fastigheter endast om den ingående skatt som hänför sig till investeringen uppgår till minst 100 000 kr, vilket inte gäller i fråga om återföringsreglerna.

Våra förslag innebär vidare en utökad möjlighet till frivillig skattskyldighet. Kravet att uthyrning skall ske till en hyresgäst som – åtminstone till någon del – är skattskyldig eller har rätt till återbetalning av mervärdesskatt slopas. Det blir därför möjligt att hyra ut verksamhetslokaler till hyresgäster som inte alls är skattskyldiga till mervärdesskatt. Givet att den utökade möjligheten utnyttjas kommer fler hyresgäster som inte har rätt till avdrag för all ingående mervärdesskatt att få betala mervärdesskatt på sin hyra. Inbetalningarna av mervärdesskatt ökar därför under den tid den skattepliktiga uthyrningen pågår, vilket enligt utredningens förslag är minst fem år. Samtidigt kommer fastighetsägare som väljer att utnyttja möjligheten att få rätt till avdrag för ingående skatt på investeringen i fastigheten. I det ögonblick då denna avdragsrätt utnyttjas minskas inbetalningarna av mervärdesskatt för att sedan öka under den tid den skattepliktiga uthyrningen pågår. Ökningen består av skillnaden mellan skatten på hyrorna och den ingående skatten på reparationer, underhåll och drift.

Ett annat av utredningens 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. Det är klart att 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. Det måste också tas med i beräkningen att frivillig skattskyldighet som medges i de fall som nu avses obligatoriskt skall omfatta uthyrning av samtliga lokaler i byggnaden.

Som redan framgått skall en skattepliktig uthyrning pågå i minst fem år. Därefter har den skattskyldige möjlighet att på egen begäran träda ut ur systemet. Om så sker skall den ingående skatten jämkas vid ett tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Någon negativ effekt på skatteinbetalningarna torde inte kunna uppkomma genom möjligheten till utträde ut systemet.

De sammanlagda effekterna av utredningens förslag är som nämnts svåra att beräkna. Det förefaller sannolikt att förslagen, om de leder till ökad skattepliktig uthyrning av fastigheter, kommer att kunna innebära en viss minskning av inbetalningarna av mervärdesskatt, i vart fall under ett inledningsskede.

7 Författningskommentar

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

2 kap.

5 §

En ny bestämmelse har införts i tredje stycket som förtydligar att begreppet "rörelsefrämmande ändamål", trots sin ordalydelse, även avser det fall då en tjänst visserligen tillhandahålls i rörelsen men mot en ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten. Tillägget är endast ett förtydligande och inte avsett att förändra innebörden av bestämmelserna i övrigt. Se vidare under avsnitt 5.6 och prop. 1994/95:57 s. 117.

7 §

I tredje stycket har tillagts att uttagsbeskattning av andra fastigheter som utgör tillgång i byggnadsrörelse, än sådana som utgör omsättningstillgångar, 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 5.9.3. tillämpas bestämmelsen i praktiken redan på detta sätt.

3 kap.

3 §

Bestämmelserna i *andra-femte* styckena, som anger under vilka förutsättningar undantag från skatteplikt avseende upplåtelse av fastighet enligt 2 § inte gäller, har förts samman till ett stycke med en hänvisning till reglerna om frivillig skattskyldighet. Förändringarna i förutsättningarna för skattskyldigheten framgår av den nya lydelsen av 9 kap. 1 § (se vidare kommentaren till denna bestämmelse).

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 9 kap. 7 §. I förtydligande syfte har tillagts att särskilda jämkningsregler som avser den frivilliga skattskyldigheten finns i 9 kap.

2 §

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

I *fjärde* stycket har hänvisningen 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. 7 § 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. Enligt en ny punkt 3 i fjärde stycket skall skatt på skattepliktiga uttag som avses i en ny bestämmelse i 8 kap. 4 § första stycket 6 utgöra ingående skatt. Det är fråga om fastighetsägare som i sin byggnadsrörelse tillfört en fastighet tjänster genom skattepliktiga uttag och som övergår till att använda fastigheten i annan verksamhet som medför skattskyldighet. Genom att behandla skatten som ingående skatt läggs grunden för den avdragsrätt som föreskrivs i 8 kap. 4 § första stycket 6 och för jämkning. Se vidare kommentarerna till de sist nämnda bestämmelserna och avsnitten 5.9.3. och 5.9.4.

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 5.9.3.

5 §

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

16 a §

Som närmare redogjorts för i avsnitt 5.9.6 föreslås ändringar i bestämmelserna om vad som 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 jämkningsreglernas tillämpning. *Punkt 2* har därför ändrats för att bättre avspegla detta förhållande. Det är visserligen själva fastigheten som utgör en investeringsvara och vars avyttring eller ändrade användning medför att jämkningsreglerna 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 jämkningsregler, 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.

Beloppsgränserna har ändrats. Det skall inte längre vara 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 anläggningstillgångar i *punkt 1* är inte avsedd. Skatten har beräknats utifrån en normalskattesats om 25 %. Ändringen av ordalydelsen i punkten är inte avsedd att medföra någon saklig ändring.

För fastigheter under punkt 2 höjs beloppet som sådant. Mervärdesskatt om 100 000 kr motsvarar vid normalskattesats 400 000 kr. Skälet till detta är att korrigeringstiden för fastigheter ändras från 6 till 10 år. Om inte en ändring av beloppet görs medför den ändrade korrigerings-

tiden att jämkning skall ske även i fall då den årliga jämkningen består av endast mindre belopp.

I den nya *punkten 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 fastigheten har avyttrats till någon som har rätt till avdrag för sådan skatt som säljaren varit skyldig att redovisa på grund av uttagen, dels då fastighetsägaren övergår från att använda fastigheten i byggnadsrörelsen till att använda den i annan verksamhet och ges rätt att dra av tidigare erlagd skatt för uttag. När fastighetens användning ändras (16 b § första stycket 1) eller avyttring sker (16 b § 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 enligt 16 e § första stycket 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 i de fall då uttagsbeskattning kan komma ifråga på grund av att en fastighet överförs från en användning i byggnadsrörelsen till en användning i skattefri verksamhet.

I den nya *punkten 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 avyttring av fastigheter är avyttring av bostadsrätter och hyresrätter undantagen från skatteplikt. Avyttringen i sig medför således inte att jämkningsreglerna blir tillämpliga, om inte ny-, till- eller ombyggnad har gjorts som är att hänföra till bostadsrätten eller hyresrätten.

I ett nytt *tredje stycke* 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 om inte vissa investeringar skall falla utanför jämkningsbestämmelserna.

Av det nya *fjärde stycket* följer att verksamhetstillbehören vid tillämpningen av jämkningsreglerna 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 punkt 2, om verksamhetstillbehör ingår i fastigheten och den ingående skatten på anskaffningskostnaden för någon av dessa överstiger 50 000 kr. Se vidare avsnitt 5.9.6.

16 b §

I förtydligande syfte har i *första stycket* tillagts att det finns bestämmelser i 16 e-16 h §§ som medför att jämkning inte skall ske trots regleringen i 16 b §. Detta gäller t.ex. då uttagsbeskattning skall ske, då det rör sig om små belopp och då förvärvaren skall överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka. Se vidare kommentaren till 16 f-16 h §§.

Punkt 4 har ändrats. Jämkning 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. Någon materiell ändring är inte avsedd. Se vidare kommentaren till 16 a §.

Även överlåtelse av bostadsrätt eller hyresrätt skall under samma förutsättning medföra jämkning.

De nya bestämmelser som införs om skattskyldig förvärvares möjlighet att överta jämkningsskyldigheten vid fastighetsöverlåtelser enligt 16 f-16 h §§ torde medföra att överlåtarens skyldighet att jämka på grund av själva överlåtelsen sällan kommer att aktualiseras. För det fall förvärvaren inte är skattskyldig i samma omfattning som överlåtaren gäller för förvärvarens jämkningsskyldighet 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 *punkten 5* gäller det fall då en fastighet i byggnadsrörelse har tillförts tjänster som utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §. Om den som förvärvar en sådan fastighet har rätt till avdrag för skatt, som säljaren varit skyldig att redovisa på grund av uttagen, i sin tur avyttrar fastigheten skall jämkning ske. Jämkning skall ske även om den fastighetsägare som uppfört fastigheten i byggnadsrörelsen börjar använda den i annan skattepliktig verksamhet och erhåller avdrag för tidigare redovisade uttag och därefter avyttrar fastigheten. Se vidare kommentaren till 16 a §.

I *punkten 6* föreskrivs att jämkning skall ske om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs. Jämkningen skall ske under samma förutsättningar som vid avyttring. Se vidare kommentaren till 16 h §. Punkten 6 och det nya *andra stycket* har

kommenterats i avsnitt 5.10. I övrigt har bestämmelserna i paragrafen kommenterats i avsnitt 5.9.7.

16 c §

Paragrafen har delats upp i fyra stycken. Detta beror delvis på att den nya definitionen av investeringsvaror kräver att korrigeringstiden regleras på olika sätt beroende på vilken investeringsvara det är fråga om. Inledningsvis har orden "avdrag som gjorts för" tagits bort för att markera att bestämmelsen gäller även i det fall då något avdrag tidigare inte gjorts men får göras på grund av att användningen ändras.

I *andra stycket 1* regleras utgångspunkten för korrigeringstiden och dess längd för fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter. Av skäl som framgår av avsnitt 5.9.10 har korrigeringstiden för fastigheter förlängts till tio år. Utgångspunkten för korrigeringstiden har ändrats från den tidpunkt då fastigheten förvärvas till den då ny-, till- eller ombyggnad förvärvas. Eftersom definitionen på investeringsvara, såvitt avser fastigheter, har ändrats i 16 a § har i förtydligande syfte föreskrivits att det är ny-, till- eller ombyggnaden som utgör utgångspunkt för beräkningen. Detta överensstämmer i normalfallet med vad som nu gäller eftersom förvärv av varor och tjänster för ny-, till- eller ombyggnad jämställs med förvärv av fastighet enligt 16 a § i dess nuvarande lydelse. I det nya *fjärde stycket* anges när förvärv av varor och tjänster hänförliga till ny-, till- eller ombyggnad skall anses ha skett.

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

16 d §

Paragrafens *första stycke* har delats upp i olika stycken för att bli överskådligare. Skälet till att orden "avdrag som gjorts för" tagits bort har kommenterats under 16 c §.

Ändringarna i *andra stycket* är en konsekvens av ändringarna i 16 c §. Se vidare kommentaren till denna bestämmelse.

De ändringar som gjorts i *tredje stycket* har kommenterats i avsnitt 5.9.8. Där finns också exempel på hur beräkningen skall ske i dessa fall.

I *fjärde stycket* har till de fall då jämkning skall ske vid ett tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden lagts det fallet att en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs. Här kan

anmärkas att sådan jämkning skall ske också enligt 9 kap. 9 § då frivillig skattskyldighet upphör.

Det nya *femte stycket* klargör det förhållandet att jämkning såvitt gäller ny-, till- eller ombyggnad skall ske endast av den ingående skatt som hänför sig till de lokaler som berörs av åtgärden. Se vidare avsnitt 5.9.8.

16 e §

Ändringen i första stycket har gjorts på grund av att återföringsreglerna i 9 kap. upphör att gälla.

Ändringen i *tredje stycket* har kommenterats i avsnitt 5.9.8.

16 f §

Tillägget i *första stycket* att jämkning skall underlåtas inte endast vid verksamhetsöverlåtelser utan också vid fusion eller liknande förfaranden har kommenterats i avsnitt 5.8.1. I det avsnittet har kommenterats även förtydligandet att förvärvaren vid överlåtelse i samband med att hela verksamheten överlåts skall överta säljarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt även beträffande fastigheter som ingår i överlåtelsen. 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 jämkningsskyldigheten i vissa fall. Detta skall då ske med stöd av 16 g §.

Det nya *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 16 b § första stycket 1 och 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 grupphuvudmannen enligt den nya bestämmelsen. Om utträdet ur gruppen medför att användningen ändras skall denna jämkning fullgöras av företaget.

16 g §

Denna nya paragraf innehåller en bestämmelse om att förvärvaren vid fastighetsöverlåtelser som huvudregel skall överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt. Parterna har dock möjlighet att överenskomma att säljaren skall fullgöra jämkningsskyldigheten. 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. Det är dock bara jämkning på grund av själva överlåtelsen och jämkning som beror på ändring som inträffar vid överlåtelsen som kan överföras. Om överlåtaren före överlåtelsen ändrat användningen av fastigheten och därigenom blivit jämkningsskyldig måste överlåtaren fullgöra denna skyldighet. Denna jämkning skall enligt 16 d § fjärde stycket ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Se vidare avsnitt 5.9.9.

Om förvärvaren har endast partiell avdragsrätt kan han ändå överta jämkningsskyldigheten och jämka överlåtarens ingående skatt för ny-, till- eller ombyggnad i enlighet med reglerna i 16 b § första stycket 1 och 2. När förvärvaren är skattskyldig i samma utsträckning som överlåtaren sker ingen jämkning i samband med överlåtelsen. Jämkning kan emellertid bli aktuell vid en senare ändrad användning eller avyttring inom korrigeringstiden. Förvärvarens ingående skatt utgörs då av överlåtarens ingående skatt för ny-, till- eller ombyggnad enligt 2 § tredje stycket.

Om förvärvaren inte är skattskyldig och inte heller har rätt till återbetalning åligger det överlåtaren att jämka enligt 16 b § första stycket 4 eller 5. Jämkningen skall då avse återstoden av korrigeringstiden.

Jämkningsskyldigheten övergår på tillträdesdagen. Om överlåtaren skall befrias från jämkningsskyldigheten krävs att denne förvissar 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.

Av *fjärde stycket* framgår att även då en hyresrätt eller bostadsrätt avyttras så kan en förvärvare överta jämkningsskyldigheten under samma förutsättningar som vid överlåtelse av fastighet.

16 h §

De nya bestämmelserna föreskriver att jämkningsskyldigheten kan övergå även vid konkurs. Om konkursboet är skattskyldigt för verksamheten efter konkursbeslutet kan konkursboet överta jämkningsskyldigheten och då utlöses ingen omedelbar jämkning vid konkursutbrottet enligt 16 b § första stycket 6. Konkursgäldenärens skyldighet att jämka tidigare avdragen skatt övergår då på boet. I normalfallet skall dock inte heller konkursboet jämka avdragen ingående skatt vid konkursutbrottet, 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 16 d § andra stycket 1 och 2 bli aktuell. När konkursboet säljer fastigheten kan liksom vid annan avyttring förvärvaren åta sig att fullgöra jämkningsskyldigheten under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig eller har rätt till återbetalning. Se vidare avsnitt 5.10.

19 §

I tillägget föreskrivs att faktura eller jämförlig handling även krävs i det fall då en ny ägare medges skattskyldighet för uthyrning av fastighet och därigenom ges rätt att jämka 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 §.

20 §

Köparen skall enligt 16 f-16 h §§ i vissa fall överta säljarens rättigheter och skyldigheter att jämka dennes ingående skatt. Eftersom köparen enligt dessa bestämmelser har rätt att jämka även skatt som säljaren inte kunnat göra avdrag för skall köparen kunna styrka sitt avdrag med en av säljaren utfärdad handling som avses i 11 kap. 5 §.

9 kap.

Rubriken

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" bör därför tas in i rubriken till kapitlet. I rubriken bör också genom tillägget "m.m." markeras att kapitlet behandlar även avdragsrätten och jämkning av ingående skatt.

1 §

Paragrafen har i stora delar formulerats om. I *första stycket* anges på ett tydligare sätt än i den nuvarande lydelsen att det är fråga om ett ansökningsförfarande, vem som får göra ansökan och att följden av ett bifall blir att skattskyldighet och skatteplikt föreligger.

Vidare har uttryckligen angetts att även konkursbo kan bli frivilligt skattskyldig. Detta är visserligen möjligt redan med nuvarande lydelse (jfr. RÅ 1998 ref. 31) men bör för tydlighets skull föras in i lagen.

I första stycket har också förts in särskilda bestämmelser om mervärdesskattegrupper. I en sådan grupp torde kunna 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. den betydande fördelen 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, utgår ur gruppen skall skattskyldigheten och övriga skyldigheter enligt ML fullgöras av det företaget såvitt gäller företagets fastigheter. Detsamma bör gälla vid en upplösning av gruppen. Det bör i detta sammanhang noteras att en ny, ändrad eller upplöst gruppregistrering kan leda till att jämkningsreglerna 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 går ur gruppen och till följd därav blir skattskyldigt enligt ML för sin verksamhet. Se vidare avsnitt 5.5.

I 3 kap. 3 § andra stycket i dess nuvarande lydelse anges omfattningen av vad som kan omfattas av frivillig skattskyldighet som "byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet". Riksskatteverket har i Handledning för mervärdesskatt 1998 (s. 199) uttalat att en yta i en byggnad inte bör omfattas av frivillig skattskyldighet, om den inte har en sådan självständig karaktär att den i vart fall är att anse som en lokal. Begreppet lokal föreslås nu införas i 9 kap. 1 §. Någon skillnad mot vad som hittills gällt kommer detta, mot bakgrund av hur bestämmelsen i 3 kap. 3 § tillämpats, inte att innebära. Förutom lokaler omfattas, liksom tidigare, anläggningar som utgör fastighet.

Enligt den nuvarande bestämmelsen i 3 kap. 3 § krävs att uthyrningen sker för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. I avsnitt 5.3 har angetts skälen till att något sådant krav inte uppställs i 9 kap. 1 § och till att frivillig skattskyldighet inte får omfatta uthyrning för stadigvarande bostad.

Något krav på att en hyresgäst eller bostadsrättshavare bedriver verksamhet som medför skattskyldighet ställs inte längre upp. Detta följer av bestämmelsen om att frivillig skattskyldighet kan medges för i princip all annan uthyrning av fastighet än uthyrning av stadigvarande bostad. Även uthyrning till utländska företag som inte är skattskyldiga i Sverige kommer således att kunna omfattas av skattskyldigheten. Den kritik som riktats mot förhållandet att ett utländskt företag som betalar hyra för ett "osjälvständigt försäljningskontor" inte kan återfå mervärdesskatt på grund av att fastighetsägaren inte är skattskyldig blir härigenom tillgodosedd (se vidare avsnitt 3.2). Skillnaden i materiellt hänseende som finns i nuvarande regler mellan dessa företagare och skattskyldiga i Sverige försvinner.

Eftersom hyresgästens mervärdesskattestatus saknar betydelse för om skattskyldighet skall kunna medges finns inte längre någon anledning att särreglera uthyrning till stat och kommun. Denna reglering är för närvarande intagen i 3 kap. 3 § andra stycket. Även kommunens vidareuthyrning till icke skattskyldiga hyresgäster kan således omfattas av skattskyldighet om kommunen ansöker om detta i egenskap av andrahandsuthyrare. Liksom för övriga fastighetsägare, bostadrättshavare och hyresgäster krävs dock även för statens och kommunernas uthyrning att den inte får avse stadigvarande bostad (jfr ovan).

I *andra stycket* finns en specialbestämmelse som ger fastighetsägaren möjlighet att bli frivilligt skattskyldig redan under uppförandet av en byggnad eller annan anläggning. Skattskyldigheten skall i sådant fall omfatta uthyrning och upplåtelse av samtliga lokaler i fastigheten. En förutsättning för att en sådan ansökan skall beviljas är att den som ansöker kan visa att byggnaden eller anläggningen är avsedd att användas för uthyrning eller upplåtelse som är skattepliktig. Vilka krav som kan ställas på dokumentationen av fastighetsägarens avsikt har kommenterats under avsnitt 5.6.

I *tredje stycket* har i upplysande syfte tillagts att det i 9 kap. finns särskilda jämkningsregler som gäller enbart vid frivillig skattskyldighet.

Sista stycket i paragrafens *tidigare lydelse* har flyttas till 2 §, se kommentaren till sistnämnda paragraf.

2 §

Bestämmelsen har flyttats från sista stycket i 1 §.

Ändringen i *första stycket* är föranledd av att personkretsen som kan ansöka om frivillig skattskyldighet har utvidgats. Med fastighetsägare förstås i kapitel 9 samtliga de i 1 § första stycket uppräknade personerna.

I *andra stycket* föreskrivs att det som sägs om fastighet i kapitlet även omfattar bostadsrätter och hyresrätter. Detta är av intresse vid överlåtelse och vid andrahandsupplåtelse.

Bestämmelsen i paragrafens *tidigare lydelse* har i sak intagits i *3 § sista stycket*. Skattskyldigheten gäller således vid överlåtelse fram till dess att förvärvaren tillträder fastigheten och omfattar uthyrning och upplåtelse fram till denna tidpunkt. Skattskyldigheten för ny ägare till fastigheten regleras i 4 §. Av 5 § framgår från vilken tidpunkt skattskyldigheten gäller för denne.

3 §

Den frivilliga skattskyldigheten omfattar den uthyrning och upplåtelse som sker i en fastighet och som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet enligt 1 § första stycket. Beslutet omfattar endast de fastigheter, lokaler eller anläggningar som den sökande anger i ansökan. Det förhållandet att lokalerna efter det att de varit föremål för skattepliktig uthyrning eller upplåtelse blir outhyrda medför inte att skattskyldigheten upphör, om inte skälet till att de står tomma är att de skall byggas om för annan verksamhet än skattepliktig uthyrning. Inte heller förändras skattskyldigheten vid byte av hyresgäst, om det inte sker efter mer än fem år från den tidpunkt då den skattepliktiga uthyrningen påbörjades och fastighetsägaren väljer att låta skattskyldigheten upphöra genom ansökan enligt 6 § första stycket. Om emellertid ansökan om skattskyldighet görs under uppförandet av en byggnad eller annan anläggning så omfattar beslutet uthyrning och upplåtelse av samtliga lokaler i fastigheten. Detta framgår av 3 § första stycket. När således en sådan byggnad är färdigställd och hyresgäster tillträder kommer deras hyror att vara belagda med mervärdesskatt under åtminstone de fem år som måste gå innan fastighetsägaren kan ansöka om utträde. Se avsnitt 5.6.

Bestämmelsen i *andra stycket* har flyttats dit från den tidigare 2 §.

Bestämmelsen i paragrafens *tidigare lydelse* har omarbetats och med delvis ändrat innehåll överförts till 7 §. Den retroaktiva avdragsrätt som ges fastighetsägaren i första stycket punkt 2 har slopats, vilket beror på att bestämmelserna om återföring har slopats. Se vidare avsnitt 5.9.2.

4 §

Paragrafens *första stycke* innehåller en bestämmelse som utgör huvudregeln när det gäller frivillig skattskyldighet för ny ägare vid överlåtelse av fastighet. Förvärvaren måste ansöka om att få bli skattskyldig för uthyrning och upplåtelse i fastigheten enligt 1 §.

Av 5 § tredje stycket framgår att skattskyldighet gäller från tillträdet, om ansökan inkommer till skattemyndigheten innan tillträdet eller senast 14 dagar därefter. En förutsättning för att så skall vara fallet är att köparen är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Hur de uppburna hyrorna och den ingående skatten skall redovisas för tiden mellan ansökan och beslut framgår av 13 kap. 28 b §. Om en ansökan om frivillig skattskyldighet inte kommer in inom den föreskrivna tiden eller om skattemyndigheten finner att ansökan inte skall beviljas har köparen inte rätt till avdrag för ingående skatt på kostnader som hänför sig till uthyrningen. Han blir dock jämkningsskyldig enligt 8 kap. 16 g §, om avtal inte skrivits med den förre ägaren om att denne skall fullgöra jämkningsskyldigheten.

Om förvärvaren är någon som inte är skattskyldig enligt ML och inte heller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § måste ansökan ha kommit in före tillträdet och i så god tid att skattemyndigheten hinner fatta ett beslut dessförinnan.

I *andra stycket* återfinns den bestämmelse som tidigare varit införd i 7 §. Bestämmelsen får naturligtvis genom att reglerna om återföringsskyldighet upphör en annan betydelse än vad den tidigare haft. Den skillnad som gjordes mellan överlåtelser genom "köp, byte eller därmed jämförligt fång" i 5 § första stycket 1 och "annat sätt" i 7 § var främst föranledd av reglerna om återföringsskyldighet, närmare bestämt när tidsfristerna inom vilka återföring skulle ske började löpa. Tidsgränserna för återföringen följde ägaren och bestämdes av tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Vid benefika fång skulle återföring inte ske på grund av övergången men den nye ägaren inträdde i den tidigare ägarens ställe vid beräkning av tidsfristen, dvs. utgångspunkten för återföringen var det år då den tidigare ägaren blev skattskyldig. När det gällde de onerösa fången började en ny tid löpa då skattskyldighet inträdde för den nye ägaren. (Se kommentaren till 9 kap. 5 och 7 §§ i prop. 1993/94:99 Ny mervärdesskattelag).

När nu jämkningsreglerna fullt ut ersätter återföringsreglerna gäller inte längre skattskyldighetens inträde som utgångspunkt för beräkning av den tid inom vilken eventuell återbetalning skall ske av tidigare avdragen skatt. Avgörande blir i stället när förvärv av ny- till- eller ombyggnadsarbeten skett.

Enligt förslaget skall vid benefika överlåtelser den nye fastighetsägaren alltid överta överlåtarens rättigheter enligt ML men vara skyldig att ansöka om frivillig skattskyldighet. I förhållande till andra överlåtelser föreligger den skillnaden att under den tid som fastighetsägaren har på sig att ansöka om skattskyldighet, enligt 9 kap. 6 § 4 sex månader från tillträdet, är den uthyrning som omfattas av den tidigare ägarens skattskyldighet alltjämt skattepliktig. Den nye ägaren har alltså avdragsrätt för ingående skatt och skall redovisa skatt på hyresintäkterna. När sex månader har gått upphör skattskyldigheten att gälla enligt 6 § 4 om den nye ägaren inte har ansökt om skattskyldighet. Den nye ägaren blir då jämkningsskyldig enligt 9 §.

I *nuvarande lydelse* av paragrafen regleras hur en ny ägare skall styrka sin avdragsrätt. I första meningen finns en hänvisning till den generella bestämmelsen i 8 kap. 17 § som innebär att avdrag skall styrkas med faktura. Någon särskild erinran om detta förhållande synes inte vara nödvändig. Bestämmelsen i andra stycket avser det fallet att en ny ägare skall göra avdrag för skatt som den förre ägaren återfört. Återföringsreglerna slopas och bestämmelsen kan därför utgå.

5 §

I *första stycket* finns huvudregeln om från vilken tidpunkt skattskyldigheten gäller. Den gäller 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. Överlåtelsefallen i *tredje stycket* har kommenterats under 4 §. Bestämmelsen har i sin helhet kommenterats i avsnitt 5.7.

Bestämmelserna i *nuvarande lydelse* av paragrafen reglerar återföring av skatt. De ersätts helt av jämkningsreglerna och har överförts i ändrad form till olika paragrafer i 9 kap. Det som närmast liknar återföringsreglerna är reglerna i 8 kap. 16 d § fjärde stycket om att jämkning skall ske vid ett tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Visserligen medför inte den nya regleringen i normalfallet att sådan jämkning skall ske vid överlåtelse, men under särskilda omständigheter kan bestämmelsen bli tillämplig.

Vid avyttring av fastighet skall jämkning enligt 8 kap. 16 b § ske endast om överlåtelsen enligt 8 kap. 16 f § görs till någon som inte är skattskyldig eller om parterna har avtalat att jämkningsskyldigheten inte skall övergå på köparen. Denna bestämmelse har en motsvarighet i första stycket 1 i paragrafens 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 och att jämkning skall ske vid ett enda tillfälle enligt 9 § första stycket.

Det andra stycket i den tidigare lydelsen har med ändrad lydelse införts i 16 d § femte stycket. Det jämkningsskyldigheten skall omfatta kommer att jämställas med vad som tidigare gällt för återföringsskyldigheten. Jämkningsregler som motsvarar bestämmelsen i fjärde stycket återfinns i 12 §. Bestämmelser om jämkning vid konkurs som delvis regleras i femte stycket i paragrafens nuvarande lydelse finns i 8 kap. 16 b och 16 h §§.

För närmare kommentarer till ovan nämnda nya bestämmelser, som delvis ersatt bestämmelserna i den tidigare lydelsen av paragrafen, hänvisas till kommentarerna till de nya bestämmelserna.

6 §

I *första stycket* har förts in 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 avsikt att efter färdigställandet av byggnaden bedriva skattepliktig uthyrning. Omständigheterna skall vara av sådan art att om de förelegat eller varit kända vid skattskyldighetens 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 skedde.

Bestämmelsen i *andra stycket* har kommenterats under avsnitt 5.8.3. Den innebär att en möjlighet införs för en fastighetsägare att, när fem år har förflutit från det att skattepliktig uthyrning påbörjats, på egen begäran träda ut ur systemet med frivillig skattskyldighet för en viss fastighet eller lokal. Det är att märka att tiden inte börjar löpa när beslut om skattskyldighet föreligger utan när den skattepliktiga uthyrningen faktiskt kommer till stånd. Har frivillig skattskyldighet medgetts redan under ny-, till- eller ombyggnad börjar inte femårstiden löpa förrän fastighetsägaren tar lokalen i anspråk för skattepliktig uthyrning.

I de fall som avses i första och andra styckena upphör skattskyldigheten när skattemyndigheten har fattat beslut om det.

Den frivilliga skattskyldigheten upphör enligt *tredje stycket 1* även när fastighetsägaren överlåter fastigheten. Han är dock skattskyldig fram till dess att förvärvaren tillträder fastigheten. Om skattskyldigheten upphör på grund av förhållande som avses i *tredje stycket 2,* dvs. då fastigheten förstörs genom t.ex. brand eller rivs, skall fastighetsägaren inte jämka den avdragna ingående skatten. *Punkt 3* reglerar det fall då den skattskyldige övergår till att bedriva annan verksamhet i lokalerna eller om lokalerna börjar hyras ut för bostadsändamål. Även i dessa fall skall jämkning ske men inte om fastighetsägaren övergår till att bedriva annan verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt. Det är att märka att detta inte gäller i det fall då lokalerna efter en skattepliktig uthyrning står outhyrda, om fastighetsägarens avsikt är att få till stånd skattepliktig uthyrning av dem. *Punkt 4* har kommenterats under 4 §.

Bestämmelsen i *nuvarande lydelse* av paragrafen utgår på grund av att återföringsreglerna slopas.

7 §

Bestämmelserna motsvarar delvis dem som nu finns intagna i 3 §. Bestämmelsen i 3 § första stycket punkt 2 har dock ingen motsvarighet i de föreslagna bestämmelserna.

Bestämmelsen i *andra stycket 1* motsvarar 3 § 1 och ger retroaktiv avdragsrätt för ny-, till- eller ombyggnad som utförts innan beslut om skattskyldighet enligt 1 § fattats. Bestämmelsen har kommenterats i avsnitt 5.9.2.

Bestämmelsen i *andra stycket 2* har kommenterats i avsnitt 5.9.4.

Bestämmelsen i paragrafens *nuvarande lydelse* har kommenterats under 4 §.

8 §

I bestämmelsens nya lydelse hänvisas till jämkningsreglerna i 8 kap. 16 a-16 h §§. Det är dessa regler som utgör grunden för jämkningsskyldigheten även när det gäller jämkning vid frivillig skattskyldighet. I de följande paragraferna finns specialregler som gäller endast vid frivillig skattskyldighet.

9 §

I denna paragraf har intagits de specialbestämmelser som gäller när jämkning skall ske vid frivillig skattskyldighet. En väsentlig skillnad i förhållande till vad som nu gäller om jämkning är att jämkning på grund av att frivillig skattskyldighet upphör som huvudregel skall ske

vid ett tillfälle och avse återstoden av jämkningstiden. Detta är dock en huvudregel med flera undantag. Om skattskyldigheten upphör på grund av att fastigheten överlåts föranleder överlåtelsen inte jämkning på grund av själva överlåtelsen om köparen övertar jämkningsskyldigheten. Detta följer av 9 § och 8 kap. 16 g §. Om köparen inte är skattskyldig enligt ML och inte heller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § krävs dock enligt 11 § att beslut om frivillig skattskyldighet föreligger senast vid tillträdet.

Inte heller skall jämkning ske om fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt, vilket framgår av *andra 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 *andra stycket 1*.

I paragrafen har inte tagits in någon motsvarighet till den nuvarande bestämmelsen i 9 kap. 5 § tredje stycket ML. 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. Enligt utredningens förslag skall skattepliktig uthyrning av verksamhetslokaler vara möjlig oavsett hyresgästens status i mervärdesskattehänseende. Bestämmelsen behövs därför inte. I den mån lagändringar görs som bör påverka jämkningsskyldigheten får detta beaktas i särskilda övergångsbestämmelser.

De nu angivna bestämmelserna kommenteras närmare i avsnitten 5.9.7. och 5.9.9.

10 §

Paragrafen innehåller en specialbestämmelse till 8 kap. 16 c § och reglerar när korrigeringstiden skall anses börja löpa om avdrag gjorts enligt 9 kap. 7 §. Med avvikelse från huvudregeln som stadgar att korrigeringstid för fastigheter skall räknas från förvärvet av ny-, till- eller ombyggnad börjar korrigeringstiden i dessa fall inte löpa förrän avdragsrätten inträtt. I korrigeringstiden skall räknas in det år då detta inträffat.

11 §

Enligt 8 kap. 16 g § skall den som förvärvar en fastighet under vissa omständigheter överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka ingående skatt. Om förvärvaren övertar jämkningsskyldigheten utlöser själva överlåtelsen inte någon jämkning. För att ett sådant övertagande skall vara möjligt krävs dock att förvärvaren är skatt-

skyldig enligt ML eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Möjligheten att överföra jämkningsskyldigheten finns inte när förvärvaren inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet eller ger rätt till återbetalning men avser att börja bedriva skattepliktig uthyrning efter förvärvet. Den möjlighet som står till buds i denna situation är att förvärvaren ansöker om frivillig skattskyldighet enligt 1 § i så god tid att beslut hinner fattas av skattemyndigheten innan överlåtarens skattskyldighet upphör enligt 3 § sista stycket.

12 §

Bestämmelsen reglerar förhållandet mellan fastighetsägaren resp. hyresgäst och bostadsrättshavare vid andrahandsuthyrning. Om någon av de sistnämnda har vidtagit någon åtgärd enligt 6 § som medför att den frivilliga skattskyldigheten för andrahandsupplåtelsen upphör så åvilar jämkningsskyldigheten både honom och fastighetsägaren. Skyldigheten omfattar för var och en av dem den ingående skatt som enligt 8 kap. 16 a § andra stycket 4 hänför sig till bostadsrätten eller hyresrätten.

13 §

I bestämmelsen föreskrivs en anmälningsskyldighet i de fall då fastighetsägarens skattepliktiga uthyrning upphör. Den frivilliga skattskyldigheten kan på ansökan av fastighetsägaren upphöra om han ansöker om detta enligt 6 § andra stycket. Skatteplikten kan emellertid upphöra utan ansökan om vissa omständigheter föreligger. En sådan omständighet är att fastigheten överlåts. Skattskyldigheten för överlåtaren upphör när den nye fastighetsägaren tillträder fastigheten. Av naturliga skäl kan inte överlåtaren vara frivilligt skattskyldig för uthyrning i en fastighet som denne inte längre innehar. Som framgår av 8 kap. 16 g § och 9 kap. 11 § kan dock fastighetsägaren i de fall den nye fastighetsägaren inte övertar jämkningsskyldigheten vara tvungen att jämka på grund av överlåtelsen. Denna skyldighet följer direkt av lagen och är i sig inte beroende av att ansökan görs. 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 är befriad från denna skyldighet. Fastighetsägaren skall därför anmäla en överlåtelse till skattemyndigheten. Detta görs lämpligen på samma blankett som köparen använder för att ansöka om frivillig skattskyldighet.

Även i andra fall än vid överlåtelse kan skattskyldigheten upphöra utan ansökan. Detta är fallet om fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i egen verksamhet eller för bostadsändamål. 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. Även vid sådana förhållanden skall fastighetsägaren göra en anmälan till skattemyndigheten. Inte heller i dessa fall är dock jämkningsskyldigheten beroende av att en sådan anmälan görs. Anmälan tjänar i detta sammanhang endast som upplysning till skattemyndigheten.

11 kap.

1 §

Ändringen är föranledd av att reglerna om återföringsskyldighet och intygsförfarande försvinner.

2 §

En ny punkt 4 har införts i paragrafen. Bestämmelsen i paragrafen reglerar det fall då en skattskyldig skall utfärda en faktura. I den nya punkten 4 föreskrivs att den som överlåter en fastighet till en förvärvare som skall överta jämkningsskyldigheten är skyldig att utfärda en faktura eller jämförlig handling som skall ha det innehåll som framgår av 5 §. I 8 kap. 20 § föreskrivs att den som övertar jämkningsskyldighet skall som grund för jämkningen i sina räkenskaper inneha en av säljaren 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. Säljarens faktureringsskyldighet är oberoende av om köparen begär faktura eller inte.

2 a §

I paragrafen har i en ny *punkt 4* föreskrivits en faktureringsskyldighet i det fall då köparen av en fastighet enligt 9 kap. 7 § 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. Om den nye fastighetsägaren skall erhålla en sådan avdragsrätt måste avdragsrätten enligt 8 kap. 19 § styrkas med en av fastighetsägaren utfärdad faktura eller jämförlig handling. Säljaren är enligt 11 kap. 3 § skyldig att utfärda en sådan handling endast om köparen begär det.

3 §

Ändringarna har kommenterats under 2 och 2 a §§.

5 §

I ett *nytt tredje stycke* anges vad en faktura eller jämförlig handling skall innehålla då den utfärdas på grund av att en köpare av en fastighet antingen övertar jämkningsskyldighet eller ges rätt att dra av ingående skatt som tidigare fastighetsägare dragit av vid uppförandet av en byggnad. Se vidare kommentarerna till 2 och 2 a §.

Det *nuvarande tredje stycket* bildar ett fjärde stycke.

13 kap.

28 §

Paragrafen kan upphävas eftersom bestämmelserna om återföringsskyldighet inte längre skall finnas kvar.

28 a §

I *första stycket* har införts en hänvisning till andra stycket (se nedan). Skälet till att orden "avdrag som gjorts för" tagits bort har kommenterats under 8 kap. 16 c §. Tillägget av orden "för den" har tillkommit för att skapa enhetlighet med lydelsen av övriga bestämmelser i kapitlet och är inte avsett att ändra bestämmelsens innebörd. I övrigt beror ändringarna på att nya paragrafer med jämkningsbestämmelser har införts.

I *andra stycket* föreskrivs en avvikelse från huvudregeln i första stycket. Bestämmelsen har kommenterats under avsnitt 5.11.

Sista stycket anger för vilken redovisningsperiod avdrag skall jämkas vid konkurs. Bestämmelsen är tillämplig i de fall då en skattskyldig försätts i konkurs och konkursboet inte vill överta konkursgäldenärens jämkningsskyldighet.

28 b §

Bestämmelsen har kommenterats under avsnitt 5.11.

Övergångsbestämmelserna

Som framgår av överväganden i avsnitt 5.13. skall frivillig skattskyldighet som gäller enligt de äldre bestämmelserna vid ikraftträdandet fortsätta 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. Återföringen slopas vid ikraftträdandet även för de fastigheter som omfattas av återföringsskyldighet enligt de äldre bestämmelserna och ersätts i vissa fall av en jämkningsskyldighet. 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 för jämkning till ny fastighetsägare gäller även i dessa fall.

Punkten 3 i bestämmelserna stadgar att förvärv av fastighet som skett före ikraftträdandet skall jämkas huvudsakligen enligt de äldre bestämmelserna även om avyttring eller ändrad användning sker efter ikraftträdandet. Investeringsvaran skall definieras enligt den äldre lydelsen av 8 kap. 16 a § andra och tredje stycket och korrigeringstiden skall beräknas enligt 16 c-16 d §§. Korrigeringstiden är alltså i dessa fall endast 6 år från förvärvet.

Om överlåtelse av fastighet har skett före ikraftträdandet följer av *punkten 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.

Punkten 5 föreskriver att de nya bestämmelserna om jämkning vid konkurs skall tillämpas i de fall då konkursbeslut meddelas efter ikraftträdandet.

Slutligen följer av *punkt 6* 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.

7.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

11 kap.

1 §

Ändringen i andra stycket är föranledd av att bestämmelserna i mervärdesskattelagen om återföring av skatt tas bort.

16 kap.

9 §

Ändringarna är föranledda av att bestämmelserna i mervärdesskattelagen om det särskilda intygsförfarandet vid återföring av skatt upphör att gälla.

11 §

Skälet till varför hänvisningen tagits bort är att bestämmelserna i mervärdesskattelagen om det särskilda intygsförfarandet vid återföring av skatt upphör att gälla.

19 kap.

7 §

Ändringen är föranledd av att bestämmelserna i mervärdesskattelagen om återföring av skatt under pågående konkurs upphör att gälla.

7.3 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Anvisningen
till 23 §
punkt 23

Ändringen är föranledd av att bestämmelserna i mervärdesskattelagen om återföring av skatt upphör att gälla.

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

6 §

Ändringen är föranledd av att bestämmelserna i mervärdesskattelagen om återföring av skatt upphör att gälla.

Kommittédirektiv

Översyn av mervärdesskattereglerna vid uthyrning av verksamhetslokaler

Dir. 1997:127
Beslut vid regeringssammanträde den 30 oktober 1997.

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas med uppgift att göra en generell översyn av reglerna om skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler. Översynens främsta syfte är att utredaren skall lämna förslag till regler som minskar de administrativa och rättsliga problemen och förenklar tillämpningen för skattskyldiga och skattemyndigheter. Utredaren skall i sitt arbete särskilt ta hänsyn till de mindre och medelstora fastighetsägarnas möjligheter att hantera regelsystemet.

Bakgrund

Före den 1 juli 1979 medförde uthyrning av fastighet inte skattskyldighet. Skatt som utgick vid uppförande, reparation, underhåll m.m. av hyresfastighet blev därför en faktisk kostnad för fastighetsägaren. Detta innebar att rörelseidkare som bedrev mervärdesskattepliktig verksamhet i förhyrda fastigheter eller lokaler inte hade någon avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som ingick i lokalkostnaden och därmed i hyran. I det avseendet fanns det en skillnad jämfört med situationen 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. För att undanröja den bristande neutraliteten i beskattningen mellan skattskyldiga som bedrev verksamhet i egna respektive förhyrda lokaler infördes därför från den 1 juli 1979 (prop. 1978/79:141, bet. 1978/79:SkU52, rskr. 1978/79:393, SFS 1979:304) en möjlighet för fastighetsägare att bli skattskyldiga för uthyrning av rörelsefastigheter och rörelselokaler (s.k. frivillig skattskyldighet).

De regler om frivillig skattskyldighet som infördes 1979 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 kraftigt utökades. Reglerna om uthyrning av verksamhetslokaler återfinns numera i huvudsak i 9 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Riksskatteverket har utfärdat anvisningar (Riksskatte-verkets anvisningar m.m. om skattskyldighet för uthyrning eller upplåtelse av rörelselokal, RSV Im 1986:3). Anvisningarna är dock i vissa delar inte längre aktuella.

Kritik mot den nuvarande ordningen

Reglerna har sedan sin tillkomst kritiserats i olika avseenden. Vissa av dessa problem har genom lagändringar rättats till. Hanteringen av reglerna om frivillig skattskyldighet medför dock fortfarande både i administrativt och rättsligt hänseende en betydande arbetsinsats för skattskyldiga och skattemyndigheter.

Administrativt har beskattningen av uthyrning av verksamhetslokaler ansetts resurskrävande och tungrodd. Riksskatteverket uppger i Förslag till förenklingar i skattelagstiftningen (RSV Rapport 1995:10 s. 201-203) bl.a. följande. Handläggningen av ärenden om frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelser 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 besvären 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 resulterar 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. Riksskatteverket föreslår i rapporten att en genomgripande översyn av lagstiftningen om frivillig skattskyldighet bör ske i form av en utredning.

Förutom att reglerna rent administrativt kan vara betungande anses de även i vissa avseenden materiellt komplicerade. För att materiellt kunna tillämpa reglerna krävs förutom kunskaper om mervärdesskattelagstiftningen även kunskaper i civilrätt och då speciellt i fastighetsrätt och hyresrätt. Detta leder till att skattskyldiga och skattemyndigheter lägger ner stora resurser för att kunna följa reglerna. Särskilt de mindre fastighetsägarna torde ha problem att hantera och överblicka reglerna. Genom reglernas komplexitet riskerar även skattemyndigheternas tillämpning att bli olika i landet.

Det är inte möjligt att i direktivet ge någon uttömmande beskrivning av skattemyndigheters och skattskyldigas problem med lagstiftningen. En sådan kartläggning måste utredaren naturligen göra för att kunna lägga fram förslag till förändringar av nuvarande lagstiftning. Reglerna om återföring av avdrag för ingående skatt i 9 kap. 5 och 6 §§ ML är dock ett område som generellt medfört stora problem. Även kommunernas medverkan i systemet har i olika sammanhang visat sig skapa oklarheter.

Skälen till översyn

Reglerna har varit i kraft sedan den 1 juli 1979. Någon generell översyn har under denna period inte gjorts av reglerna. De anses både av skattskyldiga och skattemyndigheter i vissa avseenden administrativt resurskrävande och rättsligt svårtillämpade. Genom förslag som förenklar reglerna kan besparingar uppnås både för skattemyndigheterna och fastighetsägarna.

Uppdraget

En särskild utredare tillkallas med uppgift att göra en generell översyn av reglerna om skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler. Översynens främsta syfte är att utredaren skall lämna förslag till regler som minskar de administrativa och rättsliga problemen och förenklar tillämpningen för skattskyldiga och skattemyndigheter. Utredaren skall i sitt arbete särskilt ta hänsyn till de mindre och medelstora fastighetsägarnas möjligheter att hantera regelsystemet.

Utredaren skall redovisa de erfarenheter som skattskyldiga och skattemyndigheter har av nuvarande regler om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler.

Riksskatteverket har i sitt förslag till förenklingar av skattelagstiftningen (RSV Rapport 1995:10) ansett att det bör utredas om en obli-

gatorisk skattskyldighet kan införas som omfattar uthyrning till näringsidkare som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet. Utredaren skall därför särskilt analysera om frivillig skattskyldighet även fortsättningsvis bör tillämpas eller om någon form av obligatorisk skattskyldighet kan och bör införas.

Som ett led i anpassningen till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, 13.6.1977, s. 1) har den 1 januari 1995 särskilda regler om jämkning av ingående skatt införts i 8 kap. 16 a-f §§ ML (prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, SFS 1994:1798, Mervärdesskatten och EG). Det har framförts att reglerna kan befaras skapa omotiverade effekter vid avyttring av fastigheter. Av denna anledning, och då reglernas tillämpning avseende fastigheter generellt angränsar till bestämmelserna om återföringsskyldighet vid frivillig skattskyldighet, skall utredaren även beakta dessa regler och vid behov föreslå förändringar av dem.

Frivillig skattskyldighet kan för närvarande i princip endast ske i fråga om uthyrning till den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet i Sverige. Det kan hävdas att detta innebär att konkurrensen snedvrids i förhållande till andra hyresgäster, t.ex. i förhållande till utländska näringsidkare som hyr verksamhetslokal här. Utredaren skall överväga om det finns skäl till ändringar av reglerna i detta hänseende.

Utredaren skall vid översynen pröva förslagens förenlighet med gällande EG-regler. Utredaren skall ta tillvara de erfarenheter som andra medlemsländer har av EG-reglerna om uthyrning av verksamhetslokaler.

Om det visar sig att nuvarande EG-regler förhindrar utredaren från att lämna de lämpligaste förslagen till författningsändringar, skall utredaren även redovisa förslag till hur Sverige på sikt skall sträva efter att förändra EG-reglerna på området.

Utredaren skall lägga fram de förslag till författningsändringar som föranleds av översynen.

Om utredaren lämnar förslag som ger kostnadskonsekvenser skall även förslag till finansiering anges.

Generella direktiv

För utredningsarbetet gäller regeringens direktiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare om att pröva offentliga åtaganden (dir. 1994:23), om att redovisa de regionalpolitiska konsekvenserna (dir. 1992:50), om att redovisa jämställdhetspolitiska konsekvenser

(dir. 1994:124) och om att redovisa konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet (dir. 1996:49).

Redovisning av uppdraget

Utredaren skall redovisa resultatet av sitt arbete senast den 31 december 1998.

KUNGL. BIBL.
1999 -05-05
STOCKHOLM

Statens offentliga utredningar 1999

Kronologisk förteckning

1. Nya förmånsrättsregler + Bilagor. Ju.
2. Steriliseringsfrågan i Sverige 1935-1975. Ekonomisk ersättning. S.
3. Yrkesfiskets konkurrenssituation. Jo.
4. God sed i forskningen. U.
5. Effektiva värme- och miljölösningar. N.
6. Effektivare Totalförsvarsstöd i Östersjöområdet. Fö.
7. Märk väl! Fi.
8. Invandrarskap och medborgarskap. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
9. Att slakta ett får i Guds namn. Om religionsfrihet och demokrati. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
10. Rasism, nynazism och främlingskap. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
11. Bör demokratin avnationaliseras? Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
12. Elektronisk demokrati. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
13. Etik och demokratisk statskonst. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
14. Den framtida kommersiella lokalradion. Ku.
15. Nytt system för prövning av hyres- och arrendemål. Ju.
16. Ökad rättssäkerhet i asylärenden. UD.
17. Garantipension och Bosättningstillägg för personer födda år 1937 eller tidigare. S.
18. Frågor till det industriella samhället. Ku.
19. Artikel 7 i EG:s varumärkesdirektiv. Ändringar i varumärkeslagen. Ju.
20. Sverige och judarnas tillgångar. UD.
21. Lindqvists nia – nio vägar att utveckla bemötandet av personer med funktionshinder. S.
22. Den skyddade provinsen. En essä om demokratins värde och värdighet. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
23. Utveckling av mänskliga resurser i arbetslivet. Förslag till inriktning av nya mål 3 inom EG:s strukturfonder. N.
24. EG:s strukturstöd. Ny organisation för de geografiskt avgränsade strukturfondsprogrammen. N.
25. Samerna – ett ursprungsfolk i Sverige.
26. Införsel av beskattade varor. Fi.
27. Delta – Utredningen om deltidsarbete, tillfälliga jobb och arbetslöshetsersättningen. N.
28. Kontantmetod för småföretagare. Fi.
29. Internationell konflikthantering – att förbereda sig tillsammans. Fö.
30. Yttrandefriheten och konkurrensen – Förslag till mediekoncentrationslag. m. m. Ku.
31. Tillsyn över advokater m. m. Ju.
32. Utvecklingssamarbete på rättsområdet. Ju.
33. Bo tryggt – Betala rätt. Särskilda boendeformer för äldre samt avgifter för äldre- och handikappomsorg. S.
34. Svenskt medborgarskap. Ku.
35. Fastighetsmäklarnämnden – effektivare tillsyn. Fi.
36. Likvidation av aktiebolag. Ju.
37. Underrättelsetjänsten – en översyn. Fö.
38. Följdleveranser i samband med export av krigsmateriel. UD.
39. Vuxenutbildning för alla? Andra året med Kunskapslyftet. U.
40. Demokratin i den offentliga sektorns förändring. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
41. Bevara dokumentärfilmens kulturarv. Åtgärdsförslag samt förslag till ett centrum för dokumentärfilm och en filmvårdscentral. Ku.
42. Ny luftfartslag. N.
43. Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet. Ju.
44. Öppen elmarknad. N.
45. Slutförvaring av kärnavfall. Kommunerna och platsvalsprocessen. M.
46. Ökade socialbidrag. En studie om inkomster och socialbidrag åren 1990 till 1996. S.
47. Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet. Fi.

Statens offentliga utredningar 1999

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Nya förmånsrättsregler + Bilagor. [1]
Invandrarskap och medborgarskap. Demokratiutredningens skriftserie. [8]
Att slakta ett får i Guds namn. Om religionsfrihet och demokrati. Demokratiutredningens skriftserie. [9]
Rasism, nynazism och främlingskap. Demokratiutredningens skriftserie. [10]
Bör demokratin avnationaliseras? Demokratiutredningens skiftserie. [11]
Elektronisk demokrati. Demokratiutredningens skriftserie. [12]
Etik och demokratisk statskonst. Demokratiutredningens skriftserie. [13]
Nytt system för prövning av hyres- och arrendemål. [15]
Artikel 7 i EG:s varumärkesdirektiv. Ändringar i varumärkeslagen. [19]
Den skyddade provinsen. En essä om demokratins värde och värdighet. Demokratiutredningens skriftserie [22]
Tillsyn över advokater m. m. [31]
Utvecklingssamarbete på rättsområdet. [32]
Likvidation av aktiebolag. [36]
Demokratin i den offentliga sektorns förändring. Demokratiutredningens skriftserie. [40]
Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet. [43]

Utrikesdepartementet

Ökad rättssäkerhet i asylärenden. [16]
Sverige och judarnas tillgångar. [20]
Följdleveranser i samband med export av krigsmateriel. [38]

Försvarsdepartementet

Effektivare Totalförsvarsstöd i Östersjöområdet. [6]
Internationell konflikthantering – att för bereda sig tillsammans. [29]
Underrättelsetjänsten – en översyn. [37]

Socialdepartementet

Steriliseringsfrågan i Sverige 1935-1975. Ekonomisk ersättning. [2]
Garantipension och Bosättningstillägg för personer födda år 1937 eller tidigare. [17]
Lindqvists nia – nio vägar att utveckla bemötandet av personer med funktionshinder. [21]
Bo tryggt – Betala rätt. Särskilda boendeformer för äldre samt avgifter för äldre- och handikappomsorg. [33]
Ökade socialbidrag. En studie om inkomster och socialbidrag åren 1990 till 1996. [46]

Finansdepartementet

Märk väl! [7]
Införsel av beskattade varor. [26]
Kontantmetod för småföretagare. [28]
Fastighetsmäklarnämnden – effektivare tillsyn. [35]
Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet. [47]

Utbildningsdepartementet

God sed i forskningen. [4]
Vuxenutbildning för alla? Andra året med Kunskapslyftet. [39]

Jordbruksdepartementet

Yrkesfiskets konkurrenssituation. [3]
Samerna – ett ursprungsfolk i Sverige. [25]

Kulturdepartementet

Den framtida kommersiella lokalradion. [14]
Frågor till det industriella samhället. [18]
Yttrandefriheten och konkurrensen – Förslag till mediekoncentrationslag m. m. [30]
Svenskt medborgarskap. [34]
Bevara dokumentärfilmens kulturarv. Åtgärdsförslag samt förslag till ett centrum för dokumentärfilm och en filmvårdscentral. [41]

Näringsdepartementet

Effektiva värme- och miljölösningar. [5]
Utveckling av mänskliga resurser i arbetslivet. Förslag till inriktning av nya mål 3 inom EG:s strukturfonder. [23]
EG:s strukturstöd. Ny organisation för de geografiskt avgränsade strukturfondsprogrammen. [24]
Delta – Utredningen om deltidsarbete, tillfälliga jobb och arbetslöshetsersättningen. [27]
Ny luftfartslag. [42]
Öppen elmarknad. [44]

Miljödepartementet

Slutförvaring av kärnavfall. Kommunerna och platsvalsprocessen. [45]

fakta info direkt

Tel 08-587 671 00. Fax 08-587 671 71.
Box 6430. 113 82 Stockholm.
order@faktainfo.se www.faktainfo.se

ISBN 91-7610-966-6
ISSN 0375-250X