Fakulteten för ekonomi, kommunikation och IT



Rättsvetenskap

Ingegerd Karlsson

FRIVILLIG MERVÄRDESSKATT

VOLUNTARY VALUE ADDED TAX

Rättsvetenskap C
C-uppsats

Termin: HT 2007
Handledare: Stefan Olsson
Examinator: Ann-Christine Hjelm
Löpnummer:

Karlstads universitet 651 88 Karlstad
Tfn 054-700 10 00 Fax 054-700 14 60
Information@kau.se www.kau.se

Sammanfattning

Huvudsyftet med uppsatsen är att närmare undersöka de tillämpningsproblem som uppstår utifrån den frivilliga skattskyldigheten på verksamhetslokaler. Ytterligare en aspekt som diskuteras i arbetet är i vilken grad fastighetsägarnas ekonomi samt hyressättningen påverkas. Det är i huvudsak den rättsdogmatiska metoden som används, med gängse tolkning av lagtext, förarbete, praxis, doktrin samt artiklar i bransch forum som i uppsatsen jämställs med doktrin. För att få ytterligare ett perspektiv undersöks hur mervärdesskatten påverkar ekonomin för hyresvärd och hyresgäst i ett mindre fastighetsbolag.

Mervärdesskatt är en konsumtionsskatt och en såkallad indirekt skatt i den mening att den ska vältras över på slutkonsumenten, vilket när det gäller bostäder och skattefria lokaler är hyresgästen. Fastigheter är undantaget den generella mervärdesskatteplikten vilket har till följd att en kumulativ effekt uppstår i och med att fastighetsägaren inte får lyfta mervärdesskatt på t.ex. driftkostnader, reparationer, ombyggnationer eller uppförandekostnader. Det medför att uthyrarens vinst beräknas på kostnader inklusive mervärdesskatt. Med intention att undvika den kumulativa effekten och därmed jämställa den som bedriver skattskyldig verksamhet i hyrda lokaler med den som äger sina egna lokaler utan att införa obligatorisk mervärdesskatt på fastigheter infördes 1979 en möjlighet att ansöka om frivillig skattskyldighet på lokaler där skattskyldig verksamhet bedrivs. Det innebär att när det gäller lokaler där fastighetsägaren är frivilligt skattskyldig för mervärdesskatt är hyresgästen enbart ett ytterligare steg i övervältringsledet beroende på vad det är som tillverkas eller säljs i lokalerna. Det frivilliga systemet har till följd att hyresgäster inte får möjligheten till avdrag trots att de har avdragsrätt, om fastighetsägaren av någon anledning väljer att inte registrera sig för mervärdesskatt.

Reglerna har under år 2001 till viss del förenklats, men vissa situationer medför ändå svårigheter att tolka situationer på ett enligt mervärdesskattelagen riktigt sätt. I arbetet framkommer bland annat svårigheter att fastställa vad som kan anses klart avgränsat från stadigvarande bostad. Den begränsning som avser att omöjliggöra avdrag för privat konsumtion medför att framför allt små företag med verksamhetslokal i anslutning till bostaden har svårt att få igenom mervärdesskatteavdrag. Andra tillämpningsproblem som framkommit är osäkerheten vid vidareuthyrning samt jämkning av mervärdesskatt vid investeringar. Problem som i vissa fall kan tvärtemot lagens syfte, bli relativt kostsamma för både fastighetsägaren och hyresgästen. Det visar sig dessutom att fastighetsägare som i rent oförstånd debiterat mervärdesskatt på hyran, utan att vara skattskyldiga har rätt till återbetalning av den utgående mervärdesskatt som betalts in till Skatteverket, utan att behöva kreditera hyresgästen. Rent ekonomisk, kan den frivilliga skattskyldigheten för mervärdesskatt gällande verksamhetslokaler anses vara förmånlig framför allt för fastighetsägare, (även om lagstiftarens syfte snarare var riktat mot hyresgästens situation) då ingenting reglerar att mervärdesskatten måste komma hyresgästen tillgodo, det medför att hyrans storlek är beroende på hur marknaden är, det vill säga tillgången på lokaler mm. vid kontraktskrivandet samt hyresgästens förhandlingsstyrka.

1 Inledning 2
1.1 Problembakgrund 2
1.2 Kort bakgrund 3
1.3 Syfte och problemformulering 3
1.4 Metod och material 4
1.5 Avgränsning 4
1.6 Disposition 4
2 Fastighet 6
2.1 Inledning 6
2.2 Jordabalken kontra mervärdesskattelagen 6
2.3 Näringsfastighet kontra privatbostadsfastighet 7
2.4 Stadigvarande bostad 8
3 Mervärdesskattelagen 10
3.1 Inledning 10
3.2 Mervärdesskatt 10
3.3 Skyldighet att redovisa mervärdesskatt 11
3.4 Skattskyldighetens inträde 11
3.5 Undantag från generell skatteplikt 12
3.5.1 Fastigheter 13
3.5.2 Undantag från undantag 13
3.6 Blandad karaktär 13
3.7 Jämkning av ingående skatt 14
3.8 Avdrag för ingående skatt 15
3.9 Redovisning av mervärdesskatt 16
3.10 Sanktioner 16
4 Frivillig skattskyldighet 18
4.1 Inledning 18
4.2 Förutsättningar för frivillig skattskyldighet 19
4.2.1 Retroaktiv skattskyldighet 23
4.3 Hyresgästens avdragsrätt 24
4.4 Fastighetsägarens avdragsrätt 25
4.4.1 Felaktigt debiterad skatt ger rätt till återbetalning 25
5 Hur tillämpas reglerna 27
5.1 Inledning 27
5.2 Fördelningen i ett litet fastighetsbolag 27
5.3 Uthyrning av del av lokal. 29
5.4 Ger vidareuthyrning rätt till avdrag? 30
6 Hur påverkas vinsten 34
6.1 Inledning 34
6.2 Exempel 34
6.3 Är det lönsamt 36
6.4 Hur fungerar det för hyresgästen 36
7 Sammanfattning och slutdiskussion 38
7.1 Inledning 38
7.2 Uppsatsens teori i korthet 38
7.3 Tillämpningsproblem 39
7.4 Påverkan på ekonomin 41
8 Källförteckning 42

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Inför uppsatsen har jag mer än en gång erhållit frågan. Vem vill betala mervärdesskatt frivilligt? De som ställt frågan har varit studenter, företagare privatpersoner och det som är mest förvånande, fastighetsägare! Frivillig mervärdesskatt kräver för den oinvigde naturligtvis en förklaring vilket jag ämnar försöka mig på med ifrågavarande uppsats.

Fastighetssektorn är förutom några få avvikelser undantaget från mervärdesskatt, det innebär att uthyrning av lokaler inte är en mervärdesskattepliktig verksamhet. Hyresvärdens kompensation för den mervärdesskatt som uppstår i samband med uppförande, reparation samt för löpande driftkostnader medför att mervärdesskatten ingår ospecificerad i hyran. Om en företagare istället använder sin egen fastighet i en mervärdesskattpliktig verksamhet så kan avdrag göras på all ingående mervärdesskatt, t.ex. på drift, underhåll, ny-, till-, och ombyggnad. Det medför att ett ojämnlikt förhållande råder mellan de som själva äger sin lokal och de som hyr lokal av annan. Det är den huvudsakliga anledningen till att möjligheten för fastighetsägare att frivilligt registrera sig för mervärdesskatt infördes 1 juli 1979. Reglerna har därefter förändrats ett antal gånger bland annat med syfte att göra lagen enklare att tillämpa. De nu gällande reglerna infördes i stora drag 1 januari 2001.[1]

Frivillig skattskyldighet kan enligt mervärdesskattelagen i stort sett medges vilken fastighetsägare som helst, en privatperson, en fysisk eller en juridisk person. Fastighetsägaren kan vara bosatt i Sverige eller utomlands. Det krav som ställs är däremot att uthyrningen bedrivs yrkesmässigt eller under rörelseliknande former samt att fastigheten skall vara belägen i Sverige. Det är snarare vem hyresgästen är än fastighetsägarens ställning som reglerar vem som kan vara frivilligt skattskyldig för mervärdesskatt. Att skattskyldigheten är frivillig medför att inte alla fastighetsägare som har möjlighet väljer att registrera sig. Det får som följd att en del hyresgäster som bedriver skattskyldig verksamhet i hyrd lokal får avdrag för mervärdesskatt på hyreskostnaden medan andra i liknande situation inte har den fördelen och mervärdesskatten blir därmed en kostnad.

I skatteutskottets betänkande 1999/2000: SkU21 framgår att 1999 års regering var medveten om att regelsystemet gällande frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler var problemfylld och de föreslagna ändringarna syftade till att minska både de administrativa och de rättsliga problemen. I utredningen diskuterades bland annat om det var möjligt att låta fastighetssektorn ingå i det obligatoriska mervärdesskattområdet. Men bland annat på grund av att det skulle medföra ökade hyreskostnader på både privatbostäder och lokaler för ideella organisationer, ansågs de övergångsproblem som skulle uppstå vara för svårlösta.

[1] Proposition 1999/2000:8, s. 39.

1.2 Kort bakgrund

Sedan mervärdesskattelagstiftningen infördes i Sverige 1 januari 1969 har den omarbetats ett antal gånger. I den stora skattereformen som genomfördes 1991 utökades den skattepliktiga basen avsevärt. Vidare förändrades mervärdesskattelagen inför det svenska EU inträdet 1995 och har därefter genomgått en kontinuerlig anpassning till det sjätte mervärdesskattedirektivet. Sedan den 1 januari 2007 har ett nytt mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) ersatt både det sjätte direktivet (77/388/EEG) och direktiv 67/227/EEG.[2]

Tillsynsmyndighet i mervärdesskattefrågor är i likhet med annan beskattning Skatteverket, vid osäkerhet inför enskilda skattefrågor kan ett förhandsbesked sökas från Skatterättsnämnden vilken enbart administrativt lyder under Skatteverket. På samma sätt som övriga skatterättsliga frågor avgörs tvister i förvaltningsdomstolarna där högsta instans är Regeringsrätten. [3] Ett ytterligare viktigt lagrum när det gäller beskattning i alla dess former och då likaså mervärdesbeskattningen är skattebetalningslagen, vilket är det lagrum som styr reglerna runt bl.a. registrering, beskattning, omprövning samt de sanktioner som utgår vid försening eller lämnande av oriktig uppgift. Ovanstående regler avskiljdes från mervärdesskattelagen i samband med bildandet av skattebetalningslagen 1997.[4]

1.3 Syfte och problemformulering

Det återkommer med jämna mellanrum frågor angående fastigheter och frivillig mervärdesskatt på juristers, revisorers och branschorganisationers hemsidor vilket osökt väcker frågan om den frivilliga mervärdesskatten när det gäller fastigheter är svår att förstå. En intervjuundersökning som TNS Gallup har utfört åt Skatteverket där mer än 2000 småföretagare har svarat på frågor angående deras åsikter om de regler som berör småföretag, framgår att 74 % har problem med att känna till alla regler och hela 69 % anser att det är svårt att förstå reglerna. Av de exempel som ges på krångliga regler nämns bland annat mervärdesskatteredovisningen.[5] Med uppsatsen avser jag att studera lagarna som styr den frivilliga mervärdesskatten avseende fastigheter samt de eventuella tillämpningsproblem som finns på området. Vidare undersöks i vilken omfattning det påverkar ekonomin för fastighetsägare samt hyresgäster. I uppsatsen ämnar jag att exemplifiera hur en obligatorisk mervärdesskatt på upplåtelse av bostäder och lokaler under vissa förutsättningar påverkar hyresnivån. Med uppsatsen avses att besvara följande frågeställningar.

1. Finns det tillämpningsproblem inom frivillig mervärdesskatt för verksamhetslokaler?
2. Hur påverkas fastighetsägare och hyresgäst ekonomiskt av den frivilliga mervärdesskatten?

[2] Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, s. 29.
[3] Kleerup J, Westfahl L, 2004, Den svenska momsen, s. 14.
[4] Kleerup J, Westfahl L, 2004, Den svenska momsen, s. 15.
[5] http://www.Skatteverket.se/nyheterpressrum/nyheter/2007/nyheter/20070702Skatteverket-villgoradetenklareforsmaforetag.5.383cc9f31134f01c98a80001767.html.

1.4 Metod och material

I uppsatsen används till huvudsakligen den rättsdogmatiska metoden vilket innebär att lagtexten tillsammans med förarbeten och praxis det vill säga det som kan kallas gällande rätt, är det som i huvudsak studeras. I och med att många konkreta skattefrågor bedöms genom förhandsbesked i Skatterättsnämnden har även de tagits i beaktande i arbetet.[6] Domar från samtliga förvaltningsinstanser diskuteras i arbetet med avsikt att få en bild av de problem som uppstår i samband med mervärdesskatt på fastigheter. I ansats att ytterligare åskådliggöra tillämpningsproblem, så har en viss exemplifiering gjorts utifrån gällande rätt i egenskap av ekonomiska beräkningar. I uppsatsen har även tagits i beaktande frågeställningar från fastighetsägare till jurister och skatteexperter inom olika fastighetsrelaterade organisationer och i branschforum. De uttalanden som därigenom gjorts likställs i uppsatsen med doktrin.

1.5 Avgränsning

Arbetet begränsas till att gälla den frivilliga skattskyldigheten för mervärdesskatt inom fastighetssektorn och de problem som uppstår i samband med tillämpningen, all övrig form av frivillig skattskyldighet lämnas därhän.[7] Delar av övriga mervärdesskattelagen studeras för att få en mer heltäckande bild av tillvägagångssättet. Vidare kommer de begrepp inom fastighetslagstiftningen som är relevanta förklaras för att tydliggöra det avhandlade området. Någon vikt läggs inte på import och gemenskapsinterna förvärv i undersökningen i och med att reglerna som undersöks i uppsatsen gäller fast egendom. I uppsatsen kommer inte det faktum att mervärdesskatteavdrag påverkar inkomstskatten att diskuteras, med anledning av att avdrag eller inte avdrag alltid medför högre eller lägre vinst som helt naturligt har en påverkan på inkomstskatten.

1.6 Disposition

Uppsatsen kommer att disponeras på följande sätt; i kapitel 2 jämförs det skatterättsliga fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen med det civilrättsliga begreppet i jordabalken, därtill redogörs skillnaden på näringsfastighet och privatbostadsfastighet. Här redogörs även för rättsfall avseende begreppet stadigvarande bostad.

I kapitel 3 redogörs för vissa av de allmänna principer och begrepp inom mervärdeskattelagen. Här fokuseras framför allt på de begrepp som senare i uppsatsen har betydelse när det gäller den frivilliga mervärdesskatten.

I kapitel 4 undersöks de specialregler inom den frivilliga mervärdesskattens område, bland annat vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att registrering för frivillig skattskyldighet kan vara aktuell. Dessutom specificeras specialregler inom det frivilliga mervärdesskatteområdet där jag begränsar arbetet till att redogöra för reglerna gällande uthyrning av verksamhetslokaler.

---

[6] Påhlsson R, 2003, Inledning till skatterätt, s. 120.

[7] 3 kap. 10 b - 10 c §§ mervärdesskattelagen angående investeringsguld, 1 kap. 2 a §,2 b § mervärdesskattelagen gällande konstverk, 1 kap. 2 d §, när det gäller utländsk företagare.

I kapitel 5 redovisas några exempel på hur reglerna används i praktiken. Dels genom ett autentiskt bolags frivilliga registreringar samt från en andrahandsuthyrning i en frisersalong.

I kapitel 6 undersöks lönsamheten utifrån några exempel från det befintliga fastighetsbolaget.

Slutligen i kapitel 7 sammanfattas arbetets olika delkapitel samt reflekteras över det som tidigare framkommit och diskuterats i uppsatsen. I kapitlet besvaras problemställningarna och uppsatsen syfte.

2 Fastighet

2.1 Inledning

I inledningen till uppsatsen nämndes att upplåtelse och överlåtelse av fastighet är undantaget från den generella mervärdesbeskattningen. Under ovanstående rubrik redogörs vad begreppet fastighet innefattar enligt mervärdesskattelagen. För att få en viss förståelse för grunden till begreppet sker diskussionen med utgångspunkt från jordabalken. Vidare undersöks skillnader när det gäller näringsfastighet kontra privatbostadsfastighet.

2.2 Jordabalken kontra mervärdesskattelagen

Det lagrum som grundlägger begreppet fastighet, civilrättsligt är jordabalken. Enligt jordabalken 1 kap. är fast egendom jord, som i sin tur är indelad i fastigheter. Det fastställs vidare att fastigheter kan avgränsas antingen horisontellt eller både horisontellt och vertikalt. Det sistnämnda avser den tredimensionella fastighetsbildningen.

I Jordabalkens 2 kap. stipuleras att följande är fastighetstillbehör om de har uppförts för stadigvarande bruk inom fastigheten. Alla byggnader och dess fasta inredning, ledningar, stängsel eller annan anläggning, träd och växter på rot samt tillbehör som tillförts för användning i en fastighet för industriellt bruk.

Fastighet i jordabalken innebär att mark och byggnad skall ha samma ägare för att vara en fastighet. Det kravet ställs inte i mervärdesskattelagens 1 kap. 11§ där begreppet fastighet ges en utökad betydelse genom att även byggnader och anläggningar med annan ägare än jorden eller anläggningar med annan ägare än byggnaden anses vara fastighet. I samma paragraf reduceras betydelsen genom att industritillbehör helt utesluts. Den inredning eller utrustning såsom maskiner m.m. vilket anskaffats för att användas i industriell verksamhet räknas inte som fastighet och är inte undantaget mervärdesskatt.

Enligt 1 kap. 12§ mervärdesskattelagen är verksamhetstillbehör de byggnadstillbehör som införskaffats för att direkt användas i en verksamhet som inte är stadigvarande bostad, och inte är industritillbehör. Verksamhetstillbehör räknas som varor vid försäljning eller uthyrning och är inte undantaget mervärdesskatt.

Exempel: Om en restaurang hyrs ut med viss inredning (inventarier) t.ex. diskmaskin, stekbord, kyl och frys så innebär det att den delen av hyran avseende inredningen ska mervärdesskattebeläggas oavsett om hyresvärden är frivilligt mervärdesskattskyldig eller inte.

Jordabalken har inte begreppet verksamhetstillbehör utan vissa delar av 2 kap. 2§ som inte hör till bostad sammanfaller med det som under mervärdesskattelagens begrepp benämns verksamhetstillbehör.

Inom beskattning är fastighetsbegreppet inte lika bundet som inom jordabalken där fastighet likställs med jord. Det skatterättsliga begreppet fastighet gäller även byggnad eller anläggning som står på annans mark vilka enligt jordabalken är lös egendom. Det har framför allt en praktisk och ur konkurrenshänseende stor betydelse när olika ägarförhållanden inte påverkar mervärdesskatten.

Vidare behandlas verksamhetstillbehör och industritillbehör mervärdesskattepliktigt lika vilket innebär att de inte är undantagna från den generella skatteplikten.[8] Däremot kan de undantas enligt 3 kap. 25§ mervärdesskattelagen i samband med att verksamheten överlåts till en förvärvare som är berättigad till avdrag eller återbetalning enligt 10 kap. 9 och 13§§ mervärdesskattelagen. Enligt Skatteverket kan inte en tillfällig byggnad som t.ex. barack, manskapsbod som lätt kan flyttas, betraktas som fastighet utan är att betraktas som lös egendom.[9] Vid en jämförelse mellan jordabalken och mervärdesskattelagen sammanfaller fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen till större del med vad som i dagligt tal kallas fastighet.

2.3 Näringsfastighet kontra privatbostadsfastighet

En näringsfastighet är enligt inkomstskattelagen en fastighet som inte är en privatbostadsfastighet, vilket medför att klargörande angående vad som är privatbostadsfastighet är avgörande för att fastställa vad begreppet näringsfastighet innebär.

Enligt inkomstskattelagen 2 kap. 13§ är det en privatbostadsfastighet under förutsättning att det räknas som privatbostad. Ett småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark, småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet och tomtmark som är avsedd för privatbostad.

Till privatbostad hör småhus som till mer än femtio procent används eller att avsikten är att ägaren eller någon närstående ska använda som bostad eller fritidsbostad. Det gäller även om ägaren är en utländsk juridisk person eller ett privatbostadsföretag vilket innefattar bostadsrätt när ägaren är en äkta bostadsrättsförening. Om fastigheten är en tvåfamiljsbostad räcker det att fyrtio procent används av ägaren eller närstående som bostad eller fritidsbostad för att det ska anses vara en privatbostad. Utifall ägaren är en juridisk person anses ovanstående fastigheter vara näringsfastigheter om inte den juridiska personen är ett dödsbo och småhuset tidigare varit privatbostad. Andelshus räknas som näringsfastighet trots att den bebos och ägs av privatpersoner. På ett så kallat lantbruk är alla byggnader förutom mangårdsbyggnaden inklusive tomt att anse som näringsfastighet[10]

Om reglerna angående gränsdragningen mellan näringsfastighet och privatbostadsfastighet inte hade bedömds och tillämpats så generöst kunde stora problem uppstå vid t.ex. uthyrning till utomstående,[11] men enligt inkomstskattelagens 2 kap. 8§ räcker det med att fastigheten är avsedd att användas till bostad eller att syftet är att användas till bostad för ägaren eller någon som är honom närstående. Vikten av att fastigheten klassas som näringsfastighet eller privatbostadsfastighet har störst betydelse när det gäller den löpande beskattningen samt vid beskattningen i samband med avyttrandet av fastigheten. När det gäller mervärdesskatt har inte klassningen överhuvudtaget någon betydelse i och med att stadigvarande bostäder normalt inte är mervärdesskattepliktiga.

[8] Kleerup J, Svenneteg U, 2002, Moms för fastighetsägare, s. 34.
[9] Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, s. 712.
[10] Norell O, Tegnander H, Werkell U, 2006 Inkomst av hyresfastighet, s. 27.
[11] Norell O, Tegnander H, Werkell U, 2006 Inkomst av hyresfastighet, s. 27.

2.4 Stadigvarande bostad

I mervärdesskattesammanhang är begreppet stadigvarande bostad något som ofta diskuteras. Framför allt medför rädslan för att avdrag skall göras för privat konsumtion att gränsdragningar mellan stadigvarande bostad och näringsdel av t.ex. småhus görs individuellt och tämligen restriktivt. Nedanstående exempel visar på svårigheten att bedöma vad som anses vara tydligt avgränsat från stadigvarande bostad. Här spelar det ingen roll om mervärdesskatten avser frivillig eller obligatorisk sådan.

En enskild firma inom bl.a. rehabilitering och hälsa nekades av Skatteverket mervärdesskatteavdrag vid ombyggnad och tillbyggnad av ett före detta privat garage till spaanläggning med anledning av att avgränsningen mot den stadigvarande bostaden inte var tillräckligt tydlig. Bostaden och garaget var sammanlänkad med ett inglasat uterum. Länsrätten ansåg att anpassningen till verksamheten, och avgränsningen var tillräcklig och medgav avdraget, medan Kammarrätten i Sundsvall gav Skatteverket rätt och ansåg inte att avdragsrätt förelåg i mål nr 960-06 och 962-06 från 2007.

RÅ 2003 ref. 100 I målnummer 7423-2001 om innebörden av begreppet stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (I och II). Regeringsrätten anser tvärtemot både länsrätt och kammarrätt, att avdrag för ingående mervärdesskatt inte kunde medges bland annat pågrund av att verksamhetsdelen i ett småhus inte var tillräckligt avskild från stadigvarande bostad. Regeringsrätten påpekade att inte någon särskild utrustning eller anpassning hade planerats eller vidtagits för den del av byggnaden som skulle användas i näringsverksamheten. Det faktum att vissa utrymmen, i huvudsak entré och toalett skulle vara gemensamma för bostad och näringsverksamhet har även det påverkat Regeringsrättens bedömning.

RÅ 2003 ref. 100 II målnummer 4713-2002 bolaget har yrkat avdrag för ingående skatt som avser den del av fastigheten där företaget bedriver skattepliktig verksamhet. Även här är byggnaden ett småhus i tre plan. Företagets ägare med familj bor i byggnaden. I det nedre planet finns den kontorsdel där bolaget bedriver sin verksamhet. Kontorsdelen består av tre arbetsrum, ett pentry och en toalett. Tillskillnad från det föregående målet har lokalen en egen entré samt är avgränsad från den stadigvarande bostaden och är tekniskt utrustad bland annat med avancerat så kallat KAT5-nät. Det har inte kommit fram något som tyder på att denna del av byggnaden används för annat än kontorsverksamhet. Regeringsrätten ansåg därmed att kontorsdelen av byggnaden inte skall anses vara en del av den stadigvarande bostaden. Bolaget har rätt att göra avdrag för den ingående skatt till den del av byggnaden där verksamheten bedrivs.

RÅ 2002 ref. 67 Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt har ansetts föreligga i verksamhet som avser korttidsupplåtelser av företagsbostäder. Förhandsbesked angående mervärdesskatt. I det av Skatteverket överklagade förhandsbeskedet, fastställer Regeringsrätten Skatterättsnämndens beslut angående avdrag för ingående mervärdesskatt hänförd till ombyggnation till företagsbostäder. Bostäderna ansågs ha karaktären av hotell snarare än stadigvarande bostad.

Gemensamt för rättsfallen är att det faktum att samtliga fastigheter med relativt små åtgärder kan användas som stadigvarande bostad saknade relevans vid bedömningen. Avdragsbegränsningen i 8 kap. 9 § mervärdesskattelagen har för avsikt att förhindra avdrag för ingående mervärdesskatt som kan anses avse privat konsumtion. De ovan redogjorda rättsfallen är mer ingripande än vad som kan anses nödvändigt för att uppfylla syftet med den aktuella bestämmelsen.

3 Mervärdesskattelagen

3.1 Inledning

Nedan redogörs för vissa av de allmänna principer och begrepp inom mervärdeskattelagen. Här kommer arbetet att avgränsas till de begrepp som senare i uppsatsen används när det gäller den frivilliga mervärdesskatten. Vidare specificeras specialregler inom den frivilliga mervärdesskattens område där arbetet i uppsatsen begränsas till att redogöra för reglerna gällande uthyrning av verksamhetslokaler. Dessutom kommer viktiga begrepp inom beskattning och framför allt mervärdesskattelagen att förtydligas. Reglerna gällande import, export och handel inom EU kommer bara flyktigt att beröras med anledning av att uppsatsens kärnområde enbart berör fastigheter inom landet.

3.2 Mervärdesskatt

Ordet mervärdesskatt ger en bra bild av vad skattens syfte är dvs. att beskatta det mervärde som tillkommer i varje led i produktionen, för att slutligen betalas av den som konsumerar slutprodukten och inte har någon avdragsrätt. Tanken med mervärdesskatten är att den ska vara konkurrensneutral det ska t.ex. inte spela någon roll om konsumenten köper svenska eller importerade produkter.[12] Även uttag av produkter ur egen verksamhet ska beläggas med mervärdesskatt. Produkten kan enligt mervärdesskattelagen vara antingen en *vara*, vilket omfattar materiella ting eller en *tjänst* som innefattar allt som kan utföras i en verksamhet och inte är materiellt.[13] Ovanstående skiljer sig inte nämnvärt från vad som i dagligt tal kallas vara eller tjänst.

Exempel på hur mervärdesskatt slussas vidare i flera led.

Skogsbolag säljer timmer till	Skattskyldig
Sågverk som gör list och säljer vidare till	Skattskyldig
Privatpersoner och	Icke skattskyldig
Byggbolag som i sin tur säljer vidare till	Skattskyldig
Fastighetsägare som hyr ut	Icke skattskyldig
Bostäder och	Icke skattskyldig
Lokaler.	Frivilligt skattskyldig**?**

Här måste skiljas på de som är skattskyldiga och de som inte är skattskyldiga, de skattskyldiga får avdrag för den mervärdesskatt som betalats i föregående led och betalar in mellanskillnaden till staten. Mervärdesskatt blir således ingen kostnad i verksamheten. De ej skattskyldiga betalar varans pris inklusive mervärdesskatt och företagaren som sålt varan betalar in mervärdesskatten till staten. Som ovanstående exempel visar så bryts ledet redan vid fastighetsägaren vilket medför en kumulativ effekt för hyresgästen i och med att ingående mervärdesskatt på kringkostnader inte medför avdrag. [14]I kapitel 4 nedan redogörs för regler angående frivillig mervärdesskatt.

[12] Proposition 1999/2000:8, s. 41.
[13] Kleerup J, Westfahl L, 2004, Den svenska momsen, s. 15.
[14] Proposition 1999/2000:8, s. 41.

3.3 Skyldighet att redovisa mervärdesskatt

De situationer i vilka skyldigheten att redovisa mervärdesskatt är aktuell återfinns i 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Följande kumulativa kriterier måste vara uppfyllda. Det ska ske en *omsättning* av *skattepliktiga varor* eller *tjänster i Sverige* och det ska ske i en *yrkesmässig verksamhet*. Saknas ett av kriterierna gäller inte skatteplikt.

En omsättning anses föreligga enligt 2 kap.1 § mervärdesskattelagen när en vara säljs mot betalning, eller att en tjänst utförs eller på annat sätt tas i anspråk mot betalning, eller att en vara eller tjänst tas ut ur verksamheten för eget eller annans bruk.

Med yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. mervärdesskattelagen menas i huvudsak detsamma som för näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen d.v.s. den ska bl.a. bedrivas yrkesmässigt och självständigt. Ägare av näringsbostadsrätt, näringsfastighet eller som innehavare av avverkningsrätt av skog anses alltid bedriva näringsverksamhet. Utanför det i 13 kap. inkomstskattelagen tillkommer i 4 kap. mervärdesskattelagen att det även gäller verksamhet som bedrivs i rörelseliknande former och omsätter mer än 30 000 kronor om året.

I det nu gällande mervärdesskattedirektivet har näringsidkare ersatts med beskattningsbar person. Vilken definieras i artikel 9.1 första och andra stycket med den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet oberoende av syfte och resultat. Det innebär att mervärdesskattedirektivet har en vidare tillämpning när det gäller mervärdesbeskattning än den Svenska mervärdesskattelagen. Det kan ha en viss betydelse vid bedömningen om lokalhyresgästen bedriver en skattskyldig verksamhet, här kan det reflekteras över att vissa föreningar som för närvarande inte är skattskyldiga ändå borde vara det.

Vidare ska mervärdesskatt redovisas för *gemenskapsinterna förvärv* av varor som är lös egendom och *för import av skattepliktiga varor* från land utanför EG. Mervärdesskatten vid handel med länder utanför EG betalas till Tullverket.[15]

Det normala förfarandet när det gäller redovisning av mervärdesskatt är att det är säljaren som redovisar mervärdesskatten till Staten, men när det gäller gemenskapsinterna förvärv och import är det köparen ansvar. [16]

3.4 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldighetens inträde regleras i 1 kap.3§ mervärdesskattelagen. Liknande det leveransbegrepp som återfinns i den civilrättsliga köplagen. Skattskyldigheten inträder enligt lag när varan har levererats, när tjänsten har tillhandahållits d.v.s. när den som utför tjänsten gjort klart arbetet, när uttaget av vara eller

[15] Kleerup J, Westfahl L, 2004, Den svenska momsen, s. 23.
[16] Sjöstedt Forslund Ch, 2003, Fastighetsmoms – En praktisk momshandledning, s. 10.

tjänst har skett, eller när betalning har ägt rum för en beställd vara i de fall där omsättningen är skattepliktig vid tidpunkten för betalningen.

För uthyrning av t.ex. fast egendom där tjänsten löper under en längre tid utlöses skattskyldigheten successivt per avtalad aviseringstid. När det gäller hyresinbetalningar sker de mestadels förskottsvis vilket medför ett undantag från principen att skattskyldighet inträder när tjänsten är utförd.[17]

Tiden för inträdet ligger till grund för när skatten ska redovisas, den tidpunkten är speciellt viktig i samband med regeländringar eller justeringar gällande procentsatsen. T.ex. Ändringen av skattesatsen från 12 % till 6 % på transport med skidliftar som genomfördes 1 januari 2007. Det innebar att de som köpte säsongskort i december 2006 betalade med den 12 % skattesatsen medan januarikunderna fick den lägre skattesatsen. Det går även igen i den skattskyldiges redovisning.[18]

I Sverige används tre olika procentsatser när det gäller mervärdesskatt, normal satsen är 25 % sedan finns två lägre skattesatser eller såkallad reducerad skattesats på 12 % och 6 %. I och med att vissa varor och omsättningar är skattebefriade kan det även sägas att det finns en nollskattesats. Uppräkning av vad som berörs av vilka skattesatser sker i 7 kap.1§. Motiven till de lägre skattesatserna återfinns i lagförslagen och har en skiftande innebörd. Vidare återfinns reglerna om medlemsstaternas skattesatser i artikel 96-101 i mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskatten läggs ovanpå beskattningsunderlaget som kan vara t.ex. priset på varan plus vinstmarginalen eller tillverkningskostnaden plus vinstmarginalen.[19]

3.5 Undantag från generell skatteplikt

Den Svenska generella skatteplikten medför att all omsättning av varor eller tjänster vilka fyller ovanstående uppräknade kriterier och inte är speciellt undantagna i mervärdesskattelagens 3 kap. är en skattepliktig omsättning. Undantagen i 3 kap. mervärdesskattelagen gäller även import och gemenskapsinterna förvärv av likadana varor och tjänster. I mervärdesskattelagen kap. 9c återfinns regler kring varor under den tid som de är placerade i godkända speciella upplag.

Bland undantagen när det gäller mervärdesskatt kan nämnas sjukvård, tandvård och social omsorg samt de varor som omsätts som ett led i vården, viss utbildning, såsom grundskole- gymnasie- och högskoleutbildning, investerings guld, här finns en möjlighet till frivillig registrering, tillträde till idrottsevenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet om tjänsterna tillhandahålls av stat, kommun förenings och inte anses yrkesmässig. Tillgångar i en verksamhet i samband med att hela verksamheten överlåts m.m. Undantagen återfinns som tidigare nämnts utförligt i 3 kap. mervärdesskattelagen.

[17] Kleerup J, Westfahl L, 2004, Den svenska momsen, s. 25.
[18] Alhager, E m.fl. 2007 mervärdesskatt i teori och praktik, s. 115.
[19] Alhager, E m.fl. 2007 mervärdesskatt i teori och praktik, s. 112, 113.

3.5.1 Fastigheter

Enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen är omsättning, överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter när det gäller fastigheter undantagna från skatteplikt. Undantaget gäller även när hyresvärden levererar t.ex. el, värme, sophämtning, nätutnätutrustning för radio och TV som ett led i nyttjanderätten. Men när det gäller kabel – TV är det frågan om en programförmedling och räknas som en mervärdesskattepliktig tjänst.[20] Med upplåtelse menas att mot betalning låta någon annan inneha nyttjanderätten till objektet. När det gäller överlåtelse jämställs det med försäljning dvs. äganderätten övergår genom försäljning till någon annan.

3.5.2 Undantag från undantag

Enligt 3 kap. 3§ mervärdesskattelagen är emellertid vissa överlåtelser och upplåtelser undantagna från undantaget när det gäller fastighet. Det betyder att nedanstående överlåtelser och upplåtelser är mervärdesskattepliktiga.

Rum i hotellrörelse och campingplatser, parkeringsplats förutom till fastighetens hyresgäster eller hyresgästers anställda, hamnplats, flygplansplats, terminalanläggning för buss eller tågtrafik till operatörer samt spåranläggning, trafikering av väg, bro eller tunnel, förvaringsboxar, t.ex. postboxar, bankfack, reklam eller annonsplats på fastighet, verksamhetstillbehör, här gäller även överlåtelse, korttidshyra av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, byggnader och mark för djur, omsättningen av skog och växter på rot utan att marken säljs, rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och liknande, rätten att ta naturprodukter t.ex. jord, sten mm, jakt, fiske eller betesrätt.

Undantagna vid upplåtelse är även de lokaler och fastigheter där ägaren är frivilligt skattskyldig som redogörs i framförvarande kap.4.

3.6 Blandad karaktär

En upplåtelse kan även vara av blandad karaktär där bara en viss del är mervärdesskattepliktig. När gränsen mellan vad som är skattepliktigt, och vad som inte är skattepliktigt är klart avgränsad torde det inte innebära några större problem utan fördelningen kan göras med hänsyn därtill, kostnaderna för inköp, reparationer m.m. som hör till skattepliktiga upplåtelser, innebär att avdrag utförs för mervärdesskatt och vice versa. Och vid kostnader som avser gemensamma utrymmen eller hela fastigheten görs avdrag efter fördelningsnyckel. Som fördelningsnyckel kan yta, hyresdebitering, förbrukning, produktionskostnad m.m. användas.[21] Vidare finns den såkallade 95 % regeln när det som mest är 5 % av rörelsen eller objektet antingen är skattefri eller skattepliktigt, där medges att inköp under 1000 kronor för enkelheten skull inte måste fördelas.[22]

[20] Sjöstedt Forslund Ch, 2003, Fastighetsmoms – En praktisk momshandledning, s. 19.
[21] Kleerup J, Westfahl L, 2004, Den svenska momsen, s. 153.
[22] Alhager E, Alhager M, 2002, Omstruktureringar och moms, s. 70.

I vissa fall är gränsen oklar mellan vad som är skattepliktigt eller inte, det innebär att huvudsyftet med uthyrningen är det som fäller avgörandet. Det medför att gränsdragning blir betydligt svårare, där liknande fall bedöms olika på sådana grunder som om nyttjaren efterfrågade lokalen i sig eller om kringtjänsterna kunde anses vara huvudsyftet. I det första fallet blir upplåtelsen mermervärdesskattefri för att i andra fallet beläggas med mervärdesskatt. [23]

Ytterligare en form av blandad verksamhet är när hyresgästen bedriver bara delvis skattskyldig verksamhet, i sådana fall är det inte troligt att hyresgästen vill att lokalen mervärdesskatteregistreras eftersom avdraget för mervärdesskatt medges i samma proportion som verksamhetens mervärdesskatteplikt. Se 4.2.

3.7 Jämkning av ingående skatt

Avskrivning när det gäller byggnader rekommenderas av Riksskatteverket att de inkomstskattemässigt dras av genom årliga värdeminskningsavdrag med en procentsats på mellan 2 till 5 % med anledning av en byggnads relativt långa livslängd.[24] Men när det gäller den ingående mervärdesskatten på uppförande och ombyggnationer så kan den dras av med hela beloppet på en gång.

För att det ska vara en rimlig balans mellan användningstid och ingående mervärdesskatt måste skatten jämkas det vill säga korrigeras när användningen förändras på det som kallas investeringsvaror. Korrigeringen kan avse antingen ökade avdrag eller minskade avdrag beroende på hur användningen har ändrats. d.v.s. om förändringen medför större eller mindre andel skattemässig verksamhet.[25] Enligt mervärdesskattelagen 8a kap.7§ skall avdrag för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringstiden och endast den skatt som avser den del som har fått en ändrad användning skall jämkas.

Vid överlåtelse av investeringsvaror och därtill även om fastighetsägaren m.m försatts i konkurs samt då fastigheten omfattats av skattskyldighet under uppförandeskede men skattskyldigheten upphört skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkningen skall avse återstoden av korrigeringstiden.[26] Korrigering behöver enligt kap. 8a 5§ 2p mervärdesskatte-lagen inte ske när ändringen är 5 % eller mindre från tiden för avdraget till tiden för jämkning.

Eftersom omsättning av fastigheter är undantagen från skatteplikt se 3.5.1 ovan är det endast då ny-, till eller ombyggnad gjorts på en yta som varit skattskyldig som korrigering kan vara aktuell. Med investeringsvaror menas:

1. Maskiner, inventarier eller anläggningstillgångar som minskar i värde och har ingående mervärdesskatt på 50 000 kronor eller mer. När det gäller sådana varor är korrigeringstiden 5 år, och beloppet gäller för var och en av varorna.

[23] Sjöstedt Forslund Ch, 2003, Fastighetsmoms – En praktisk momshandledning, s. 19.
[24] Eriksson A praktisk beskattningsrätt, s. 423.
[25] Alhager, E m.fl. 2007 mervärdesskatt i teori och praktik, s. 187.
[26] Proposition 1999/2000:8 s. 100.
[23] Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, s. 770.

2. En fastighet som varit föremål för om – till - eller nybyggnad som har en ingående mervärdesskatt på 100 000 kronor eller mer. Korrigeringstiden för fastigheter är 10 år.

”EG domstolen har i målet 51/76, Verbond nederlandse ondernemingen, definierat investeringsvaror som varor som används i en affärsverksamhet och som utmärks av sin varaktighet och sitt värde och för vilka kostnaderna för förvärvet normalt inte är direkt avdragsgilla utan kostnadsförs genom avskrivning under flera år.”[27]

Begreppet investeringsvara är beroende på storleken på anskaffningskostnaden för varan. Beloppsgränsen är här ingående skatt med 100 000 kr det motsvarar en anskaffningskostnad om 400 000 kr exklusive mervärdesskatt. Om flera byggåtgärder utförts på en fastighet under ett beskattningsår ska den sammanlagda skatten vara högst 100 000. Här tas ingen hänsyn till om avdrag för ingående skatt erhållits med hela eller enbart del av ingående skatt. [28] Det är viktigt att observera att inte bara fastighetsägarens egna investeringar ska räknas in i den fastställda 100 000 kronor gränsen utan även de eventuella investeringar som bekostats av en hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare. Jämkning behöver inte ske om skattskyldigheten upphör pågrund av brand eller rivning och inget avdrag medges för uppstädning och rivning av sådan fastighet.[29]

3.8 Avdrag för ingående skatt

Enligt 8kap.3§ mervärdesskattelagen medför skattskyldighet även avdragsrätt för den mervärdesskatt som löper på förvärv eller import i verksamheten. Avdragsrätten gäller för både varor och tjänster.

I 8 kap. 4§ mervärdesskattelagen redogörs för de specialfall som också medger avdrag. Vidare kan bara avdrag beviljas om det kan styrkas genom faktura, eller vid överlåtelse av fastighet ska överlåtaren i pappersform eller elektroniskt redovisa gjorda transaktioner vilka har betydelse vid mervärdesskatteavdrag. Förutom avdrag för ingående skatt kan även återbetalning ske när den ingående skatten överstiger den utgående vid skattskyldighet. Vid ett uppbyggnadsskede kan efter en ansökan till Skatteverket återbetalning vara aktuell trots att alla kriterier till att vara skattskyldig inte ännu infunnit sig. Se 4.2.

Återbetalning kan även vara aktuell i vissa fall när inte skattskyldighet överhuvudtaget föreligger enligt mervärdesskattelagen. Det gäller enligt mervärdesskattelagens 10 kap. t.ex. vissa utländska företagare, bestickningar, hjälporganisationer och vid viss export m.m. det kommer inte vidare att beröras i arbetet.

Kravet angående fakturans utformning eller kanske mer vad som måste framgå av fakturan för att debitering och avdragsrätt för mervärdesskatt ska vara for-

[28] Alhager, E m.fl. 2007 mervärdesskatt i teori och praktik, s. 187.
[29] 10 kap. 14-15 §§ skattebetalningslagen.

mellt giltig framgår av 11 kap. 8§ mervärdesskattelagen. Vidare sammanställs det krav som finns på utformning av hyresavi nedan i kapitel 4.3.

3.9 Redovisning av mervärdesskatt

Det finns i huvuddrag två metoder när det gäller redovisning av mervärdesskatt faktureringsmetoden eller bokslutsmetoden. Och det är framför allt omsättningens storlek som avgör möjligheten att själv välja metod. Omsättningens storlek är också avgörande för i vilken tidsintervall redovisningen skall ske.[30] Enligt huvudregeln skall utgående och ingående skatt redovisas för den redovisningsperiod där den som är skattskyldig för omsättningen eller förvärvet av varan eller tjänsten har bokfört eller borde bokfört varan eller tjänsten enligt god redovisningssed, eller när betalning i förskott eller a conto betalning gjorts.[31]

Om den skattskyldige inte är bokföringsskyldig ska skatten redovisas vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Under vissa förutsättningar får skatten redovisas när betalningen kommer den skattskyldige tillgodo. Det kan sägas framför allt gälla mindre företag som inte är skyldiga att lämna årsredovisning. Dock måste obetalda fodringar redovisas på aktuellt beskattningsår. Om betalning vid hyresbetalning inte erhålls före hyresperiodens utgång ska mervärdesskatten redovisas i den sista redovisningsperioden under den period som hyran avser. T.ex. vid kvartalshyra januari- mars så är redovisningsmånaden den sista månaden av kvartalet, det vill säga mars.[32]

3.10 Sanktioner

Regler angående bestämmande, debitering, redovisning och betalning av bl.a. mervärdesskatt återfinns i skattebetalningslagen. Samma lag reglerar även skattetillägg och förseningsavgifter samt räntor på skatt eller avgifter. Undantaget är bl.a. den mervärdesskatt som vid import betalas till Tullverket. De sanktioner som kan vara aktuella när det gäller mervärdesskatt är en förseningsavgift på 500-1000 kronor vid för sent inlämnade uppgifter samt skattetillägg vid inlämnande av oriktig uppgift och vid skönsbeskattning. Skattetillägget är en bestämd procentsats på 20 % på det belopp som skulle kommit den skattskyldige till del om den oriktiga uppgiften inte hade upptäckts eller på det skönsmässigt uppskattade beloppet. Om Skatteverket hade haft möjlighet att med det material som normalt är tillgängligt för verket rättat uppgiften är skattetillägget i stället 5 %. Skattetillägget vid periodiseringsfel är beroende på om det förekommer upprepade fel och hur lång tid som har förflutit från så att säga rätt period och är mellan 2-5%. Som det tidigare har berörts så betalas hyra normalt i förskott. Här kan det bli fel hos företag som praktiserar faktureringsmetoden och bokför hyresfakturan som leverantörsskuld när den anländer. Mervärdesskatten på hyra för första kvartalet får lyftas i skattedeklarationen för december om hyresfakturan betalats senast 31 december. Om hyran betalats först någon dag in i januari får avdrag för mervärdesskatt ske först i redo-

[31] 13 kap. 6§ mervärdesskattelagen.
[32] Kleerup J, Svenneteg U, 2002, Moms för fastighetsägare, s. 165-171.

visningen för januari. Under förutsättning att mervärdesskatten dragits av redan i december, kan det leda till skattetillägg för s.k. periodiseringsfel.[33]

Ovanstående sanktioner kan vid det som betraktas som grövre felaktiga steg följas av påföljder enligt skattebrottslagen. Här gäller enligt skattebrottslagen 2§ ”att den som på annat sätt än muntligt uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år”. Om ovanstående inte hade varit uppsåtligt utan bara grovt vårdslöst kan straffet bli högst ett års fängelse för *vårdslös skatteuppgift*. Om samma brott skulle anses grovt kan det bli aktuellt med ett längre fängelse straff på upp till sex år för *grovt skattebrott*.

[33] 15 kap. skattebetalningslagen.

4 Frivillig skattskyldighet

4.1 Inledning

Fastighetsområdet är normalt undantaget från mervärdesskatt (se 3.5 ovan) men det infördes en möjlighet för fastighetsägare, första eller andrahands-hyresgäst, bostadsrättsinnehavare, konkursbo eller grupphuvudman för en mervärdesskattegrupp att frivilligt ansöka om en registrering för skattskyldig för mervärdesskatt enligt 9 kap. mervärdesskattelagen om vissa kriterier är uppfyllda.

Vidare i uppsatsen kommer de fastighetsägare, första eller andrahands-hyresgäst, bostadsrättsinnehavare, konkursbo eller grupphuvudman för en mervärdesskattegrupp som får ansöka om frivillig mervärdesskatt att benämnas fastighetsägaren m.m.

Ovanstående lag innebär att en frivilligt mervärdesskatteregistrerad hyresvärd kan vara i stort sett vem som helst, en juridisk eller en fysisk person bosatt i Sverige eller utomlands. Det är snarare vem hyresgästen är som reglerar vem som kan vara frivilligt mervärdesskattskyldig. Hyresvärden kan även vara en privatperson, det krav som ställs är däremot att uthyrningen bedrivas yrkesmässigt eller under rörelseliknande former. Och kravet på yrkesmässighet eller rörelseliknande form enligt mervärdesskattelagen är att omsättningen överstiger 30 000 kr per år. Det vill säga 2500 kronor i månaden. Se 3.3.

Anmälaren väljer själv utifrån givna regler vilka lokaler som ska omfattas. Det innebär att alla lokaler som uppfyller kriterierna, inte behöver ingå i skattskyldigheten om fastighetsägaren m.m. av någon anledning väljer att utesluta dem. Skatteverket skall sedan ta beslut i frågan om skattskyldigheten för anmälda lokaler om de uppfyller de givna kriterierna. Och om ytterligare lokaler senare ska inkluderas måste ny anmälan göras. Fastighetsägaren m.m. måste själv ta ansvar för att hyreskontrakt eller andra avtal tillåter en debitering av mervärdesskatt på hyresavgiften. När anmälan väl är registrerad och godkänd finns inget frivilligt sätt för fastighetsägaren m.m. att gå ur systemet så länge kvalifikationerna kvarstår och det går inte heller att stanna kvar i systemet om inte förutsättningarna finns. Fastighetsägaren m.m. är skyldig att anmäla de förändringar som påverkar förutsättningarna.

Möjligheten med frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt infördes framför allt för att jämställa kostnaderna mellan de mervärdesskattepliktiga näringsidkare som hyr lokal med de som själva äger sin lokal och har allmän mervärdesskatteplikt.[34] Att anmälaren har allmän mervärdesskattskyldighet innebär inte per automatik även en registrering för frivillig mervärdesskatt för uthyrning av verksamhetslokaler utan nedanstående kriterier måste vara uppfyllda.

[34] Proposition 1999/2000:82.

4.2 Förutsättningar för frivillig skattskyldighet

Enligt 9 kap. 1§ framgår att vissa förutsättningar måste vara uppfyllda om registrering för frivillig skattskyldighet kan vara aktuell. *En ansökan måste ha kommit Skatteverket tillhanda.* I ansökan ska de ytor som ansökan gäller specificeras.

Enligt mervärdesskattelagen 9 kap. 4§ börjar det frivilliga mervärdesskatteinträdet tidigast gälla från den dag då ansökan kommit in till Skatteverket. Ytterligare förutsättning är att hyresgästen eller i förekommande fall bostadsrättsinnehavaren har tillträtt den aktuella lokalen. Om uthyrning av verksamhetslokaler har påbörjats innan ansökan har gjorts finns det skäl att medge skattskyldighet enligt ovanstående huvudregel det vill säga från tidpunkten för ansökan. I propositionen påtalas att om skattskyldighet ska medges retroaktivt måste också utgående skatt redovisas på de hyror som erhållits tidigare. Det kan av naturliga orsaker medföra svårigheter.[35]

Vid köp eller övertagande av fastighet stiger en ny ägare in vid tidpunkten för tillträdet i föregående ägares skattemässiga situation när det gäller mervärdeskatt.[36]Här skiljer sig mervärdesskattelagen från inkomstskattelagen där kontraktsskrivningen är det avgörande för uttag av kapitalskatt. En överlåtelse av en fastighet skall anmälas till Skatteverket av både köpare och säljare.

Enligt mervärdesskattelagen 9:1 kan ansökan göras av en fastighetsägare, en förstahands hyresgäst, en andrahands hyresgäst, en bostadsrättsinnehavare, ett konkursbo eller en grupphuvudman för en mervärdesskattegrupp.

Fastighetsägare är den som innehar förvaltar eller nyttjar en fastighet enligt 1 kap 5§ fastighetstaxeringslagen. *Hyresgäst* är den som nyttjar en lokal mot betalning. I och med att det civilrättsligt finns möjlighet att vidareuthyra lokaler har det införts i mervärdesskattelagen att även *första- och andrahands hyresgäst* har möjlighet att registrera sig för frivillig mervärdesskatt. Förhållandet mellan hyresgäst och hyresvärd regleras i jordabalken kap.12. *Bostadsrättsinnehavare* den som är medlem i en bostadsrättsförening och har rätt att nyttja eller vidareuthyra delar av fastigheten. *Ett konkursbo* är en juridisk person som förvaltas av en konkursförvaltare som är tillsatt av en domstol. Det konkursbo som förvaltas kan vara från en fysisk eller juridisk person som har försatts i konkurs. En *mervärdesskattegrupp* är enligt mervärdesskattelagen kap. 6a när flera näringsidkare kan anses som en näringsidkare om den verksamhet de bedriver kan betraktas som en enda. Och bildar då en mervärdesskattegrupp gruppen är skattskyldig enligt de allmänna bestämmelserna. Skatteverket utser en grupphuvudman enligt gruppens förslag. Vilka som får ingå i en mervärdesskattegrupp regleras i kap 6a 2§ mervärdesskattelagen.

Lokalen eller fastigheten måste hyras ut för en *stadigvarande användning* i en mervärdesskattepliktig verksamhet.”Begreppet uthyrning är ett gemenskapsrättsligt begrepp där civilrättsliga nationella begrepp saknar betydelse. Det grundläggande kännetecknet för en uthyrningstransaktion enligt EG-domstolen

[35] Proposition 1999/2000:82, s. 75.
[36] 9 kap. 5 § mervärdesskattelagen.

är rätten att själv såsom ägare använda en fastighet under en avtalad tidsperiod mot ersättning.”[37]

En Kammarrättsdom från Stockholm mål 2694-07 visar på att den som frivilligt registrerar sig för mervärdesskatt har en långtgående undersökningsplikt avseende om hyresgästen bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet eller inte, det räcker inte med muntligt uttalande från hyresgästen. Bolaget i målet drog av ingående skatt på kostnader för lokaler som hyrs av en mervärdesskattebefriad hyresgäst, en förskola, och rättade felet först efter Skatteverkets förfrågan och blev ålagd att betala skattetillägg. Länsrätten intog en mild hållning och ansåg att felet var ursäktligt med anledning av bolagets lämnade uppgifter och satte ner skattetillägget till hälften. Kammarrätten däremot ansåg att systemet bygger på att den som är registrerad som frivilligt skattskyldig håller reda på vilka gäster som tecknat hyresavtal och vilka gäster som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet i lokalerna. Det gäller även om det medför svårigheter för fastighetsägaren. I och med det anses inte företagets fel vara ursäktligt och ingen nedsättning bör ske. och därmed fastställs Skatteverkets beslut om skattetillägg.

Ett av kraven för registreringen är att hyresgästen stadigvarande använder lokalen i mervärdesskattepliktig verksamhet. Enligt Skatteverket måste uthyrningen vara på heltid, tillsvidare och minst ett år och det är framför allt med anledning av det administrativa arbetet vid Skatteverket som kortare uthyrning är undantaget. [38]Vid kortare avtalstid måste uthyrningen pågått minst ett år t.ex. en korttidsuthyrning som inte har sagts upp utan rullar på tillsvidare. Vid överlåtelse görs ingen ny bedömning utan ny ägare övertar löpande kontraktstider. [39]

I ett förhandsbesked från 3 mars 2006 har Skatterättsnämnden ansett att en uthyrning på fyra månader inte bryter tidigare frivillig mervärdesskatteplikt för verksamhetslokal. Utan kravet kan anses uppfyllt vid kortare kontraktstid om syftet är att hyra ut för stadigvarande bruk. Förhandsbesked gällde när ett bolag med lokaler i ett köpcentrum saknade hyresgäster som hade möjlighet att hyra under längre tid. Bolaget fick efter förfrågan till Skatterättsnämnden möjlighet att hyra ut tomma lokaler för kortare tid än ett år med bibehållen skattskyldighet. Förhandsbeskedet är inte överklagat. Förhandsbesked möjliggör kortare uthyrning av tomma lokaler utan att fastighetsägaren m.m. har anledning att kalkylera med ökade kostnader angående den ingående mervärdesskatten när det gäller innan uthyrda lokaler med tidigare skattskyldighet. Bedömningen bör ske utifrån det perspektivet, att dra analogier och på det sättet jämställa all uthyrning med beskedet bör ske med viss försiktighet.

I de fall där det är stat eller kommun som är hyresgäst medges frivillig skattskyldighet oavsett om verksamheten som bedrivs i lokalen är skattskyldig eller inte med undantag för långvarigt boende. Svårigheter för hyresvärd att självständigt bedöma vad som anses vara långvarigt boende när det gäller uthyrning till kommuner kan visas med Skatterättsnämndens förhandsbesked 2004- 05-11. Där det påtalas att ett fastighetsbolag som hyr ut ett elevhem till en kom-

[37] Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, s. 729.
[38] Alhager, E m.fl. 2007 Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 180.
[39] SKV 563 utgåva 3, s. 4.

mun för stadigvarande användning i dess skolverksamhet kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen.

Förhandsbeskedet avsåg ombyggnad av tjugoen lägenheter till femtiosex uthyrningsrum och förutsättning var att boendet var avsett att användas till logi vid deltagande i en av kommunen anordnad, och från skatteplikt undantagen skolutbildning. Utbildningen var belägen utanför elevernas bostadsorter och rummen var inte ämnade att utgöra stadigvarande bostad.

De tillämpningsproblem som kan uppstå i och med uthyrning till en kommun kan även åskådliggöras med Kammarrätten i Sundsvalls dom 2000-09-21. Skatteverket ville underkänna en registrering för frivillig skattskyldighet, av den orsaken att kommunen vidareuthyrde lokalen till icke skattskyldig verksamhet. Kammarrätten ansåg inte att någon vidareuthyrning förekom eftersom kommunen inte debiterade någon hyresavgift för teaterverksamheten. Och därmed förelåg fortsatt frivillig skattskyldighet. Här kan den slutsatsen dras, att ett nyttjande inte kan anses vara en uthyrning om nyttjandet sker utan erläggande av hyra.

Frivillig mervärdesskatt medges även vid uthyrning till utländska företagare och uthyrning till bestickningar och internationella organisationer. Men fastigheten måste ligga i Sverige. Ovanstående kommer inte närmare att diskuteras i arbetet.

Det finns möjlighet för fastighetsägare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp att vara registrerad även under uppbyggnadsskedet om vissa förutsättningar är uppfyllda. I mervärdeskattelagen 9 kap. 2§ påtalas möjligheten att redan i uppförandeskedet vara registrerad för frivillig mervärdesskatt. Enligt 3 kap.3§ 3st 3p. kan det vara aktuellt när byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår en omfattande till- eller ombyggnad, i syfte att helt eller delvis hyras ut på sådant sätt att frivillig skattskyldighet skulle kunna erhållas när uthyrningen påbörjats.

I linje med EG – domstolen anses det även att en ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattelagens kriterier, kan bestå av förberedande handlingar i syfte att starta en verksamhet såsom uppbyggnad av verksamhetslokal eller införskaffandet av inventarier. I och med att nybyggen och ombyggnationer omsätter stora belopp. Och att staten utan några garantier för att uthyrning enligt den frivilliga mervärdeskatten kommer att ske, ändå medger återbetalning av den under tiden uppkomna mervärdesskatten. Det har till följd att möjligheten är förenad med vissa restriktioner.[40]

Följande skall beaktas av Skatteverket. Det ska föreligga särskilda skäl, här bör sannolikt stora kostnader och byggnadens framtida användningsområde vara några giltiga skäl. Det är inte rimligt att mervärdesskatten vid byggnation skall försätta ägaren i ekonomiska svårigheter. Det kan inte heller anses skäligt att ägaren ska behöva låna i inledningsskedet, till den mervärdesskatt som ändå när byggnaden är färdigställd kommer att återbetalas. Sökanden måste styrka att avsikten är att hyra ut lokaler till skattepliktig verksamhet. Även den sökan-

[40] Propositionen 1999/2000:82, s. 71.

des ekonomiska och personliga egenskaper vägs in. Det kan t.ex. inte beviljas till en sökande som varit inblandad i ekonomisk brottslighet, har stora skulder, har eller har haft näringsförbud. Här får bedömas från fall till fall beroende på hur nära i tiden de förekommande problemen ligger. Skattskyldighet under uppförandet går inte att kombinera med retroaktivt avdrag. Om förutsättningarna ändras under uppförandeskedet ska mervärdesskatt betalas tillbaka med ränta. [41]

Ytterligare en möjlighet att lyfta mervärdesskatt på ny- om eller tillbyggnad är att i efterhand ansöka om inträde och avdrag av ingående mervärdesskatt. Det kan här påpekas att det inte i efterhand medges avdrag på den mervärdesskatt som löper på driftkostnader och underhåll. Ovanstående regel gäller i motsats till föregående punkt samtliga som kan bli beviljade frivillig skattskyldighet. Några regler som komplicerar förfarandet är att det tidmässigt inte får passerat mer än tre hela kalenderår från året för färdigställande till registreringen, vidare får inte lokalen varit i bruk innan registreringen. Ovanstående medges även om fastigheten byter ägare.[42]

Vid fastighetsupplåtelser inom en koncern, i det här fallet avses bara helägda dotterbolag och dotterdotterbolag, finns det en möjlighet att enligt regeln i mervärdesskattelagens 8 kap. 4§ p5 slussa mervärdesskatt mellan bolag i koncernen. Det förutsätter att mervärdesskatt som slussas vidare har sitt ursprung i den tjänst som förekommer mellan bolagen. Vidare ska dotterbolaget varit berättigad till avdrag för ingående mervärdesskatt om förvärvet hade gjorts direkt av bolaget.[43]

Det finns enligt mervärdesskattelagen 9 kap 6§ inget frivilligt sätt att gå ur den frivilliga skattskyldigheten. Det räcker inte med att den skattskyldige finner det olönsamt, utan vissa kriterier måste vara uppfyllda. Det kan t.ex. vara när fastigheten övergår till att användas till verksamhet som inte är skattepliktig, när ägaren använder den i egen skattepliktig verksamhet eller om fastigheten på grund av brand eller annan omständighet som inte ägaren råder över inte längre är uthyrningsbar.

Skatteverket har rätt att besluta om att skattskyldigheten upphör, när inte förutsättningarna längre föreligger.

Vid försäljning kan säljare och köpare gemensamt ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten skall upphöra det måste göras före tillträdet. (Nya ägaren ska inte ofrivilligt behöva ingå i systemet).[44]

I en dom från Kammarrätten i Sundsvall från 2002-02-28 mål nr 1443-1446-1999 fastslås det att hyresgästens samtycke inte är en förutsättning för frivillig skattskyldighet och att den som ansökt och beviljats frivillig skatteskyldighet inte kan begära utträde ur systemet så länge förutsättningarna för skattskyldigheten föreligger. I målet framkom att fastighetsägaren ansökt och beviljats

[41] Proposition 1999/2000:82, s. 71-73.
[42] Alhager, E m.fl. 2007 Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 184-185.
[43] Alhager E, Alhager M, 2002, Omstruktureringar och moms, s. 71.
[44] Proposition 1999/2000:82, s. 81.

frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt för en lokal som hyrdes av sparbanken. Sparbanken vägrade att betala mervärdesskatt på hyran, med anledning av att de pågrund av blandad verksamhet inte kunde dra av hela mervärdesskatten. Det medförde att fastighetsägaren inte heller ansåg sig skyldig att betala in mervärdesskatt på hyrorna från sparbanken. Kammarrätten fastställer att fastighetsägaren alltjämt är mervärdesskatteskyldig.

Att det inte finns ett frivilligt sätt att gå ur systemet kan skapa problem för de fastighetsägare som utan att kontrollera med hyresgästen eller av annat misstag registrerar en lokal.

4.2.1 Retroaktiv skattskyldighet

Enligt RÅ 1999 ref. 2 kan en fastighetsägare bli retroaktivt skattskyldig för mervärdesskatt även om ansökan gjorts vid ett senare tillfälle.

I det aktuella målet var fastigheten redan registrerad för frivillig skattskyldighet när den såldes, men den nye ägaren väntade i nära fyra månader med att registrera sig tills han erhållit lagfart på fastigheten. Skatteverket hade godkänt skattskyldighet från och med ansökningstidpunkten men den skattskyldige överklagade till Regeringsrätten. Regeringsrätten hänvisade i domskälen till syftet med lagen, och ansåg att det ska bedömas från fall till fall om retroaktiv frivillig skattskyldighet kan vara tillämplig med hänsyn till möjligheten att administrativt handlägga ärendet. Det är ett av de områden som har förändrats med de mer tydliga lagreglerna i mervärdeskattelagen 9 kap. 4 och 7 §§. Där överlåtelse av fastighet inte medför ändrad mervärdesskattskyldighet om inte en sådan ansökan görs. Den ingående skatt som löper på anskaffandet av den uthyrda lokalen skall enligt vad regeringen föreslår kunna jämkas till fastighetsägarens fördel. [45]

Om verksamhetslokaler hyrs ut innan ansökan om frivillig skattskyldighet har gjorts finns det anledning att medge skattskyldighet enligt tidpunkten för ansökan, men om skattskyldighet skall medges retroaktivt måste utgående skatt redovisas på de hyror som tidigare erhållits. Det kan beroende på omständigheterna orsaka administrativa svårigheter. [46] I nedanstående rättsfall borde det inte orsaka några svårigheter i och med att fastighetsägarna redan redovisat mervärdesskatt i tron att de var skattskyldiga.

RÅ 1999 Not 253. Överklagande av Burde Förvaltnings AB angående skattskyldighet till mervärdesskatt. Bolaget framhöll bland annat att den aktuella fastigheten förvärvades den 28 april 1993 och de hyreskontrakt som medföljde var det fastställt att mervärdesskatt skulle betalas på hyran. Eftersom bolaget redan var momsregistrerat för sin verksamhet och man vid denna tid inte kände till att särskild registrering krävdes för uthyrning av verksamhetslokal, utgick man från att saken var i sin ordning och anser att retroaktiv skattskyldigheten inte bör möta några hinder. Skatteverket hävdar att skattskyldighet för fastigheten inte kan medges förrän tidigast från dagen för ansökan, både länsrätt och kammarrätt delade Skatteverkets åsikt. Bolaget överklagade till Regeringsrät-

[45] Proposition 1999/2000:82, s. 74 ff.
[46] Proposition 1999/2000:82, s. 74 ff.

ten. I Regeringsrätten höll bolaget fast vid begäran om att retroaktiv skattskyldighet skulle medges från och med förvärvstidpunkten i och med att mervärdesskatten hade betalts. Regeringsrätten fann att det inte förelåg något hinder mot retroaktiv skattskyldighet och refererade till ett tidigare mål RÅ 1999 ref.2 ovan där det fastställdes att det skall bedömas från fall till fall utifrån om det administrativa arbetet gör förfarandet möjligt.

Enligt Dom 2006-04-12 från kammarrätten i Göteborg mål nummer 6701-6702-05 avseende skattetillägg för felaktigt avdragen mervärdesskatt avseende uthyrning av lokal, har ett företag som är frivilligt skattskyldig för mervärdesskatt på befintliga lokaler, byggt nya lokaler till existerande hyresgäster och utan att ansöka om ny skattskyldighet dragit av ingående mervärdesskatt och därmed av Skatteverket blivit påförd skattetillägg. Företaget yrkar på att skattetillägget inte skall utgå med anledning av att företaget retroaktivt kommer att vara skattskyldig när ansökan har behandlats av Skatteverket. Bolaget har felaktigt ansett att nybyggnationen på fastigheten ingick i tidigare ansökan eftersom den gällde fastigheten i sin helhet och hävdar att reglerna är svårtolkade. Skatteverket påtalar att företaget tidigare ansökt såväl som beviljats frivillig skattskyldighet och borde vara väl förtrogna med reglerna. Skatteverket anser även att skattetilläggets storlek står i proportion till felet. Länsrätten stödjer sig på RÅ 2000 ref 66 där det anges att reglerna avseende nedsättning av skattetillägg ska tillämpas nyanserat och inte alltför restriktivt utifrån varje enskilt fall, och medger en nedsättning av skattetillägget till en fjärdedel. Skatteverket vill inte att nedsättningen blir mer än till hälften och överklagar beslutet till kammarrätten, som går på Skatteverkets linje och medger endast en nedsättning till hälften.

I den lagändring som gjordes 2001 övergår skattskyldigheten efter att obligatorisk anmälan gjorts,[47] från säljare till köpare per automatik.[48]

4.3 Hyresgästens avdragsrätt

En hyresgäst som bedriver skattskyldig verksamhet som t.ex. frisörer, redovisningsbyråer, fastighetsmäklare eller handlare av alla slag får enligt mervärdesskattelagen 8 kap. 3§ göra avdrag på ingående skatt som hänförs till förvärv eller import i verksamheten vilket även innefattar mervärdesskatten på hyresbeloppet. Skattens storlek enligt mervärdesskattelagen 8 kap. 6§ skall uppgå till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen dvs. i det här fallet hyresvärden. Om hyresgästen har en blandad verksamhet i den meningen att viss del av verksamheten inte är skattepliktig, skall fördelningen göras procentuellt efter skatteplikt. Se 3.6. Det åligger hyresgästen att kontrollera huruvida hyresvärden har rätt att debitera mervärdesskatt. Fakturan eller hyresavin som skickas ut till hyresgästen måste innehålla ett viss formalia för att avdragsrätt ska föreligga. På hyresavin skall anges fastighetsägarens m.m. mervärdesskatteregistreringsnummer, namn och

[47] 9 kap. 7 § mervärdesskattelagen.
[48] 9 kap. 5 § 2 st. mervärdesskattelagen.

adress samt hyresgästens namn och adress, vilken hyrestid och lokal som avses samt specificerat hyres- och mervärdesskattebelopp.[49]

4.4 Fastighetsägarens avdragsrätt

Eftersom den frivilliga skattskyldigheten beviljas yta för yta medför de att i de fall där inte hela fastigheten är skattskyldig måste fördelningen göras efter skälig grund. Fördelningsgrund kan t.ex. vara produktionskostnader, ytornas storlek eller efter förbrukning om någon verksamhet har speciella behov. Vidare medges inte avdrag för lager utan det är först när det förbrukas som avdrag för mervärdesskatten medges.[50]

Beskattningsunderlaget när det gäller mervärdesskatt är det samlade avgifter som ingår i hyresbeloppet T.ex. värme, vatten avlopp, sopor administration och naturligtvis den vinstmarginal fastighetsägaren har på hyran. När det gäller bostadsrätter är underlaget den årsavgift som föreningen har beslutat om.[51]

Vid beräkning av fördelningsgrund avses enbart uthyrningsbar area vilket medför att gemensamma ytor såsom trapphus, hissar, tvättstugor, vindsutrymme eller andra förvarings utrymmen inte ska räknas med. Det har till följd att ca 10 % av en fastighets area är utanför beräkningen. Att avgöra vilka ytor som ska hållas utanför beräkningen är inte självklart enligt en dom i Kammarrätten Sundsvall mål nr 3405–3406-03 och 2048-04 den 23 mars år 2005.

Ett företag med frivillig skattskyldighet under uppförande, hade uppfört en byggnad i två plan med en byggnadsyta på 700 kvadratmeter men enbart nedre plan var inredd för uthyrning, företaget yrkade avdrag för hela mervärdesskatten. Frågan i målet var hur beskattningsbar yta ska beräknas. Företaget anser att ytan ska beräknas utifrån uthyrningsbar area. Eftersom övervåningen byggnadstekniskt inte var i sådant skick att den kunde hyras ut skall den inte medräknas utan, bör anses vara en biyta. Företaget medger att det efter ytterligare åtgärder finns möjlighet för uthyrning vilket skulle öka uthyrningsbar area med 350 kvadratmeter.

Skatteverket ansåg att hela arean skulle medräknas och att fördelningen skulle göras enligt skälig grund vidare hänvisas till att om ytan senare färdigställs finns möjlighet till retroaktivt avdrag. Kammarrätten i Sundsvall stödjer Skatteverkets ståndpunkt och hänvisar till EG- domstolens avgörande avseende avdragsrätt. Eftersom den skattskyldige på ovanstående premisser hade lämnat en oriktig uppgift så medförde det även ett skattetillägg med 20 % av det undandragna beloppet. Se 3.10.

4.4.1 Felaktigt debiterad skatt ger rätt till återbetalning

De gällande reglerna medger att ett fastighetsbolag som utan att vara frivilligt skattskyldig för mervärdesskatt för verksamhetslokaler har debiterat mervärdesskatt på hyran har rätt att få densamma återbetald av Skatteverket efter beslut i Regeringsrätten.

[49] Sjöstedt Forslund Ch, 2003, Fastighetsmoms, s. 72.
[50] Kleerup J, Svenneteg U, 2002, Moms för fastighetsägare, s. 68.
[51] Sjöstedt Forslund Ch, 2003, Fastighetsmoms, s. 72.

Det var Skattemyndigheten i Luleå som nekade i ett beslut den 3 april 1996 fastighetsbolaget avdrag för ingående skatt avseende redovisningsperioderna maj 1994 - december 1995 eftersom frivillig skattskyldighet inte förelåg. Bolagets hade även redovisat utgående skatt för samma redovisningsperioder, vilka inte korrigerades. Skattemyndigheten beslutade att inte medge återbetalning av felaktigt debiterad och redovisad mervärdesskatt på hyresfakturorna för redovisningsperioderna maj 1994 - december 1995. Fastighetsbolaget ansökte och beviljades frivillig skattskyldighet från den 27 december 1995. (Anledningen till att de inte ansökt tidigare är inte känd) Bolaget överklagade till länsrätten som gav bolaget rätt att återfå den inbetalda summan. Här kan tilläggas att möjligheten till retroaktiv skattskyldighet fanns, [52]men att det inte var ansökt om i det här fallet. Skattemyndigheten hänvisar till reciprocitetsprincipen och anser att utbetalning endast kan ske om bolaget krediterar hyresgästen motsvarande summa. Skatteverket menade att hyresgästen i det här fallet hade letts till att tro att fakturan var rätt och därför yrkat avdrag för den debiterade skatten. Skattemyndigheten överklagade och fick rätt i kammarrätten men slutligen efter bolagets överklagan till Regeringsrätten fastställdes att den aktuella omsättningen inte var skattepliktig och skall betalas tillbaka till bolaget jämte kostnader i målet.[53] Motiveringen var att enbart skatteskyldig verksamhet är skattepliktig, och bolaget var i det här fallet inte registrerad för mervärdesskatt och därmed inte skattskyldig.

I det ovanstående målet fastställs att ingen mervärdesskatt kan tas ut om inte skattskyldighet föreligger, bolaget är inte ansvarig för de avdrag hyresgästen gjort, det finns inte stöd i mervärdesskattelagen att behandla belopp som felaktigt benämnts mervärdesskatt som mervärdesskatt samt att EG- rätten lämnat till medlemsländerna själva att avgöra hur felaktigt debiterad mervärdesskatt skall behandlas. Här kan läggas till att bolaget kan vara civilrättsligt bunden att återbetala felaktigt debiterad mervärdesskatt till hyresgästen.

Tilläggas skall att en ändring är aviserad och en ny paragraf med hänvisning till EG-rätten och mervärdesskattedirektivet kommer att införas som omöjliggör ett sådant tillvägagångssätt fortsättningsvis.[54]

[52] RÅ 1999 ref. 2.
[53] RÅ 2005 ref. 81.
[54] Proposition 2007/08:25, s. 89-94.

5 Hur tillämpas reglerna

5.1 Inledning

Här nedan redogörs för några exempel från ett autentiskt mindre fastighetsbolag med verksamhet på en liten ort i Värmland. Det har ingen betydelse i sammanhanget att i uppsatsen namnge bolaget utan syftet är att tydliggörs reglerna som tagits upp i tidigare kapitel.

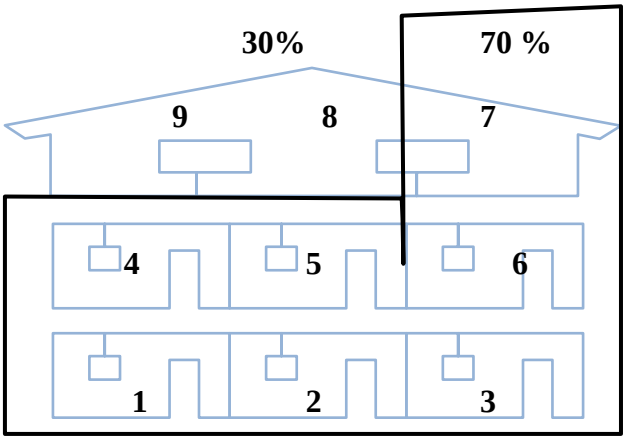
5.2 Fördelningen i ett litet fastighetsbolag

I och med att den frivilliga mervärdesskatten beslutas yta för yta så medför det att ingen fastighet eller situation är exakt lika. Det innebär att i samma fastighet, beläggs vissa hyror med skatt och andra inte, vilket ställer högre krav på redovisningen.

Nedanstående exempel hänförs till fastighetsbolaget i kapitel 6. Fastighetsbolaget har registrerade ytor som motsvarar 70 % av den totala ytan.

Följande hyreslokaler finns i fastigheten.

1. Frisersalong
2. Blomsterhandel
3. Kioskbutik
4. Begravningsbyrå
5. Kontor
6. Kafé
7. Restaurang
8. Tandläkare
9. Lägenheter



Hyresgästerna 1-7 hyr 70 % av fastighetens uthyrningsbara area men kontoren är outhyrda. Resterande 30 % är inte registrerade lokaler. Tandläkaren driver en delvis skattepliktig verksamhet men har ingen mervärdesskatteklausul i sitt kontrakt vilket gör det omöjligt för fastighetsägaren att debitera mervärdesskatt på hyran, det skulle även påverka tandläkarens kostnader för hyra på ett negativt sätt eftersom endast en liten del av verksamheten är skattskyldig. Således har fastighetsbolaget valt att inte registrera den ytan.

Mervärdesskatten som löper på kostnaden som avser fastighetens drift t.ex. fjärrvärme, vatten, avlopp, redovisningstjänster, kontorsmaterial, mm. fördelas procentuellt efter registrerad yta d.v.s. 70 % av mervärdesskatten får dras av medan 30 % bokförs som en kostnad.

Här kunde eventuellt en annan fördelning vara aktuell med hänsyn tagen till de mer varmvattenkrävande verksamheterna. Samt det faktum att blomsterhandel och kaféverksamheten har mest andel sopor. Men utan att göra en mätning på

vatten och sopmängd kan det vara svårt att få rätt fördelning och hyresvärden väljer i det här fallet att använda ovanstående fördelningsnyckel.

Vid inköp av vitvaror samt reparationer av avlopp i lägenheter är kostnaderna hänförda till den ej mervärdesskattepliktiga verksamheten så får ingen mervärdesskatt dras av utan den bokförs som en kostnad.

Byte av lås samt reparation av golv i blomsterhandeln medför att mervärdesskatten får dras av till 100 % och är därmed ingen kostnad i verksamheten.

Om reparationen sker i den skattskyldiga verksamheten med 95 % eller mer behöver ingen fördelning ske. Se 3.6.

Byte av hela fastighetens fönster till mer energibesparande treglasfönster medför en kostnad på 500 000 kronor inklusive mervärdesskatt. Mervärdesskatten på 100 000 kronor fördelas efter nyckeln 70/30 och 30 000 kronor bokförs som en kostnad.

När mervärdesskattens ursprungsbelopp under ett beskattningsår är 100 000 kronor eller mer kommer ändrad användning dvs. ändrad fördelning av skattskyldiga ytor att medföra att jämkning behöver göras under en 10 års period. Men bara om kostnaden hänförs till en investeringsvara. Se 3.7.

Det ovanstående medför att ytterligare mervärdesskatteavdrag får göras om nya ytor registreras innan 10 års- perioden är slut. Om tandläkaren som har 15 % av den totala ytan går med på att hans lokal registreras år 3 medför det ökade avdrag med 15 % av det kvarvarande jämkningsunderlaget. Och om situationen i stället är den motsatta år 5 medför det att fastighetsbolaget måste betala tillbaka motsvarande under återstående tid.[55]

Jämkningsförfarandet kan exemplifieras med nedanstående tabell:
Scenariot är följande; Investering 500 000 kronor inklusive mervärdesskatt 70 % avdragsrätt direkt avdrag 70 000 kronor. Jämkningsunderlag vid ändrad användning 100 000 kronor fördelat på 10 år. År 3 ändras användningen till 85 % avdragsrätt. År 5 ändras användningen till 55 % avdragsrätt.

År 1	**År 2**	**År 3**	**År 4**	**År 5**	**År 6**	**År 7**	**År 8**	**År 9**	**År 10**
10 000	**10 000**	**10 000**	**10 000**	**10 000**	**10 000**	**10 000**	**10 000**	**10 000**	**10 000**
År 3. Att återfå		**1500**	**1500**	**1500**	**1500**	**1500**	**1500**	**1500**	**1500**
År 5. Att återbetala				**1500**	**1500**	**1500**	**1500**	**1500**	**1500**

Jämkning sker enligt det underlag som är vid årets utgång och vid första redovisningstillfället därefter.

Ovanstående exempel visar på principen med jämkning, men det kan vara betydligt mer komplicerat än så. I exemplet är det enbart en allmän investering med en fördelningsgrund. Medan det i praktiken kan vara ett flertal investe-

[55] Svensson U, 2005, Fastighetsbeskattning, s. 79.

ingar, under ett antal år, hänförda till både hela fastigheten och vissa delar. Det kan även diskuteras om det är en investering eller en renovering vilket är beroende på om fastighetens gamla fönster ändå var dags att byta ut. Vidare är jämkningstiden bunden av om investeringen hör till fastigheten eller om det är byggnads, verksamhet eller industritillbehör. De senare har en jämknings tid på 5 år. En ytterligare tänkbar situation är att hyresvärden t.ex. bekostar en lokalanpassning för ny skattskyldig hyresgäst i de tomma kontoren, mervärdesskatten lyfts vid färdigställandet. Efter ett år sägs kontraktet upp på grund av olönsamhet, lokalerna står återigen tomma, vilket inte medför några krav på jämkning, däremot om lokalen skulle hyras ut till en icke skattskyldig medför det en relativt stor kostnad för hyresvärden i och med att jämkning skall ske.

Med skatteplanering kan investeringar som ligger i gränsen för jämkningsförfarandet förläggas så att kostnaderna blir fördelade på flera år och på så sätt undgå jämkning. Det innebär att en årlig investering på knappa 500 000 kronor, är möjlig utan att jämkning behöver ske. Men om investeringen görs vartannat år med nära 1000 000 kronor om året ska mervärdesskatten jämkas vid ändrad användning.

5.3 Uthyrning av del av lokal.

Ingen har väl undgått frisersalongens utveckling under de senaste åren, från hårsalong till mer eller mindre kompletta skönhetssalonger där kunder kan få allt från hårvård, nagelvård, och massage till fotvård. Ofta hyr även andra frisörer stolar av salongens ägare. Frågan är hur redovisar ägaren och andrahandshyresgästen mervärdesskatt?

Exempel: Fastighetsägaren som är frivilligt skattskyldig för mervärdesskatt debiterar 25 % mervärdesskatt på hyresavin och drar av den ingående mervärdesskatt som löper på lokalens kostnader.

Hyresgästen i första hand (ägaren till salongen) driver enligt mervärdesskattelagen en mervärdesskattepliktig verksamhet och debiterar i sin tur mervärdesskatt på hyrstolar samt på nagelskulptörens del av salongen.

Om salongens ägare, utan avbrott, vill ha rätt till avdrag för den debiterade mervärdesskatt avseende ytan där massören, samt fotvårdaren hyr avgränsad del av lokal. Innebär det att ägaren i samband med uthyrningen skall ansökt, och beviljats frivillig skattskyldighet. Mervärdesskatt får därmed debiteras på de rum som hyrs ut och massören såväl som fotvårdaren avräknar ingående mervärdesskatt mot utgående i skattedeklarationen.

Om salongens ägare inte är frivilligt skattskyldig. Får ingen skatt debiteras på andrahandshyran. Och den ingående mervärdesskatten från hyresvärden måste reduceras med den andel av lokalen som hyrs ut. Vidare medges inte helt avdrag på den mervärdesskatt som löper på lokalens övriga kostnader som t.ex. el.

För att förstahandshyresgästen skall kunna registrera sig för uthyrningen, krävs det att utrymmet som skall hyras ut i andrahand är en byggnadstekniskt avskild

yta. Det går bra att registrera sig för upplåtelse av ett eller flera rum men inte för en procentuell andel av en lokal, om den inte är tydligt utmärkt ifråga om belägenhet.[56] Om någon av hyresgästerna inte vill hyra på heltid utan bara några dagar i veckan anses det inte vara för stadigvarande bruk och kriterierna för beviljande av frivillig skattskyldighet är därmed inte uppfyllda.

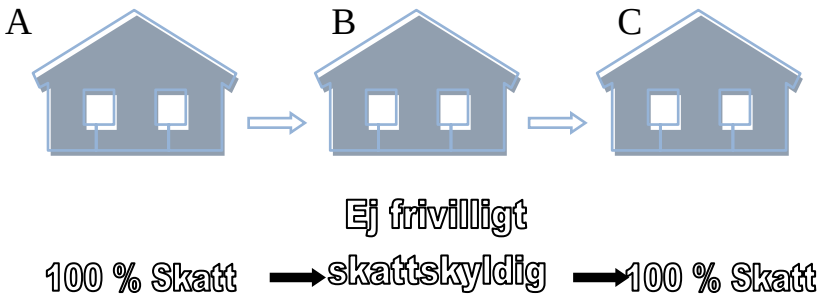
5.4 Ger vidareuthyrning rätt till avdrag?

Hur påverkar en hyresgästs vidareuthyrning fastighetsägarens rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt?

I vilka situationer fastighetsägaren kan bli tvungen att korrigera ingående skatt på investeringsvaror har tidigare diskuterats se 3.7 ovan.

I exempel 1 medför det för fastighetsägaren att skattskyldighet inte längre är förhanden och inget avdrag för ingående skatt medges för någon av parterna.

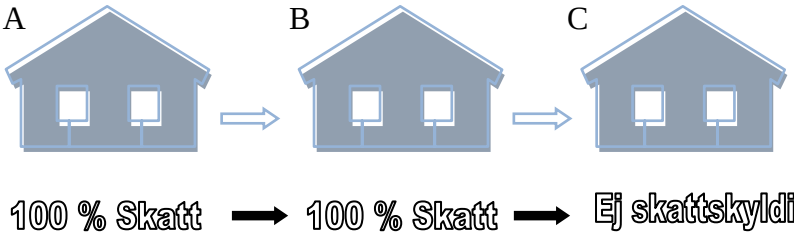
1.



Om fastighetsägare A som är skattskyldig för mervärdesskatt hyr ut till hyresgäst B med mervärdesskattepliktig verksamhet som i sin tur vidareuthyr hela lokalen till någon skattskyldig C utan att B registrerar sig för frivillig mervärdesskatt så bryts kedjan av B.

Här är lösningen att hyresgäst B registrerar sig för frivillig mervärdesskatt. Då bryts inte kedjan av skattskyldiga och avdragsrätten bibehålls.

2.



Om en hyresgäst B med mervärdesskattepliktig verksamhet vidareuthyr hela lokalen till någon som inte bedriver skattskyldig verksamhet C.

I stort sett är det samma konsekvenser som för ovanstående exempel 1 men utan lösning. Enbart uthyrning till skattskyldiga medger frivillig registrering.

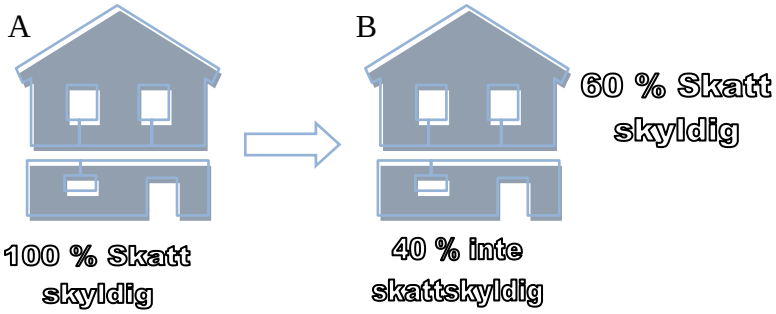
Här kan det innebära stora kostnader för hyresvärd A. I det här exemplet avregistreras lokalen från det frivilliga systemet och beroende på vilka investeringar på fastigheten som har gjorts och när de gjorts så kan det bli aktuellt

[56] Alhager E, Alhager M, 2002, Omstruktureringar och moms, s. 180.

med jämkning av mervärdesskatt och dessutom medges inga avdrag på ingående mervärdesskatt beträffande drift och underhållskostnader. Ovanstående scenario är viktigt att ta hänsyn till när avtalet skrivs mellan A och B, så att hyresvärd A kompenseras för de ökade kostnaderna om hyresgäst B får för sig att vidareuthyra lokalen till så att säga fel person.

Är det någon skillnad mellan att ha en hyresgäst med blandad verksamhet och en hyresgäst som vidareuthyr *delar av lokalen* utan att vara frivilligt skattskyldig?

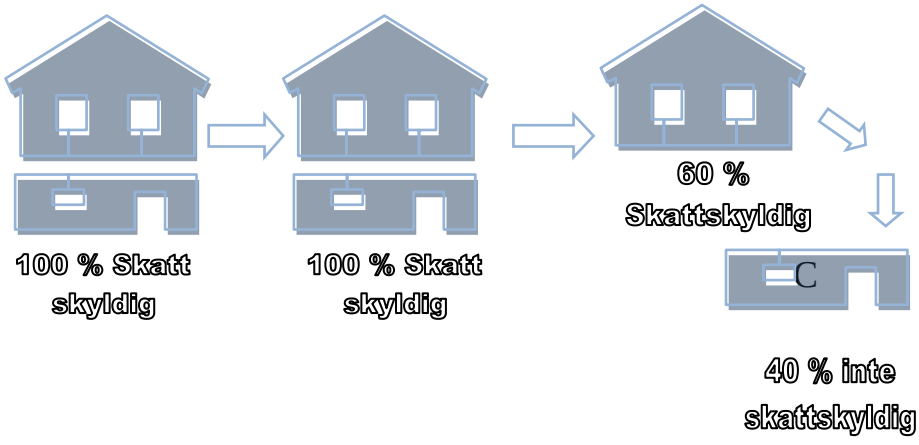
1.



En fastighetsägare m.m. A kan registreras för frivillig mervärdesskatt även om hyresgästen B bedriver såkallad blandad verksamhet. Att hyresgästen inte är skattskyldig till 100 % påverkar inte avdragsrätten för fastighetsägaren A. Däremot kan hyran bli förhållandevis hög för hyresgästen beroende på hur stor del av hyresgästens verksamhet som är skattskyldig, hyresgästen har bara rätt att dra av den mervärdesskatt som löper på den del av verksamheten som är skattepliktig.

2.

A B B vidareuthyrning av del av lokal till C



I ovanstående exempel 2 påverkas enligt min mening inte avdragsrätten för fastighetsägare A, som hyr ut fastigheten till en skattskyldig hyresgäst, att det i nästa skede innebär att hyresgästen har blandad verksamhet bör inte påverka fastighetsägare A. Påverkas gör däremot hyresgäst B som får avdragsrätt på ingående mervärdesskatt enbart till 60 % och får inte debitera mervärdesskatt till

hyresgäst C. Om hyresgäst C istället driver en skattskyldig verksamhet och hyresgäst B frivilligt registrerat sig för mervärdesskatt, medges full avdragsrätt. För både A, B och C.

I litteraturen anses hyresgästens uthyrningsverksamhet påverka även fastighetsägarens möjlighet till avdrag oavsett om delar av lokalen kvarstår i förstahands-hyresgästens skattepliktiga verksamhet.[57]

Sverker Bergdahl, auktoriserad revisor skriver angående uthyrning av lokal i andrahand, att uthyrning till hyresgäst utan att registrering för frivillig mervärdesskatt har gjorts eller uthyrning till ej skattskyldig hyresgäst, även om den endast avser en del av lokalen (måste vara en klart avgränsad del) medför att fastighetsägarens lokaler inte används i skattskyldig verksamhet. Och på det viset påverkas fastighetsägarens avdragsrätt och att det kan leda till att fastighetsägaren måste återbetala ingående mervärdesskatt som har lyfts av på byggnads- och driftskostnader. Vidare påtalar Bergdahl ” Samma problem uppstår om förstahandshyresgästen – vilket Gud förbjude – skulle göra en andrahandsuthyrning till någon som inte bedriver momspliktig verksamhet. I den situationen kan förstahandshyresgästen inte frivilligt registrera sig och problemet blir ”olösligt”.”[58]

Ulla Werkell skattejurist på föreningen Fastighetsägarna Sverige antyder i ett svar på en fråga om andrahandsuthyrning avseende en del av lokal, att fastighetsägaren bör vara uppmärksam på att förstahandshyresgästen registrerar sig skattskyldig för vidareuthyrningen.[59]

Exempel nr 2 har inte varit föremål för någon rättslig bedömning och i det anförda hänvisas inte till något lagrum som stödjer ovanstående scenario. Vidare är det svårt att förstå vilket motiv, i den tämligen generösa tillämpningen av den frivilliga mervärdesskatten som medvetet har för avsikt att skilja på blandad verksamhet i ett företag mot ett annat. I och med att syftet med lagen bland annat är konkurrensneutralitet. Det kan inte anses rimligt att lagen skiljer på om den blandade verksamheten består av skattefri bankverksamhet med uthyrning av skattskyldiga bankfack,(ofta avgränsade) med fördelning 80/20 eller om en skattskyldig frisör även hyr ut del av lokal till ej skattpliktig verksamhet med fördelning 80/20.

Det bör dock enligt Skatteverket skiljas på om den med blandad verksamhet hyr flera lokaler av fastighetsägaren och vissa används i skattskyldig verksamhet och vissa inte, då medges enbart avdrag för den lokalen där skattskyldig verksamhet bedrivs.[60]

Ovanstående visar på den osäkerhet som råder ifråga om vidareuthyrning av verksamhetslokal, om och när fastighetsägarens skattskyldighet påverkas och i vilken grad fastighetsägaren är skyldig att ha kontroll över när första, andra el-

[57] Kleerup J, Westfahl L, 2004, Den svenska momsen, s.172.
[58] http://www.bgnaringsliv.se/scripts/kronika.asp?ids=147&title=L%C3%A4tt%20g%C3%B6ra%2 0fel%20med%20moms%20p%C3%A5%20hyror!
[59] Dagens lokaler och fastigheter Nr 1 - Vecka 5, 2005.
[60] Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, s. 717.

ler tredjehands hyresgäst vidareuthyr lokaler till ej skattskyldiga. Det påtalas även att skattskyldig verksamhet aktivt måste bedrivas i lokalerna samtidigt som en fastighetsägare kan vara frivilligt skattskyldig för tomma ej uthyrda lokaler i den mån de tidigare varit uthyrda i mervärdesskattepliktig verksamhet.

6 Hur påverkas vinsten

6.1 Inledning

Nedanstående exempel är återigen det mindre fastighetsbolaget som användes i kapitel 5. När det gäller fastighetsägaren medför den frivilliga mervärdesskatten att ingående mervärdesskatt är avdragsgill, avseende de registrerade ytorna samt den del som avser gemensamma utrymmen beroende på omfattningen av reparationer, om eller nybyggnader kan det röra sig om betydande summor. Även om fastighetsägaren saknar inledande stora kostnader är det fortfarande många löpande kostnader som är belagda med mervärdesskatt, såsom driftkostnaderna avseende värme, vatten, avlopp, el, renhållning, administration m.m. som utan rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt medför en högre kostnad.[61]

6.2 Exempel

I nedanstående exempel är de ökade administrativa kostnaderna försumliga i och med att bokföringsskyldighet ändå föreligger.

Ex. A
Exempel från ett mindre fastighetsbolag med 70 % mervärdesskatteregistrerade ytor.

Hyresintäkter	513 000 kr
Fjärrvärme	160 000 kr
Vatten, avlopp & sophämtning	40 000 kr
Fastighets el	35 000 kr
Administrativa kostnader	18 345 kr
Administrativa extra kostnader för mervärdesskatt	1 200 kr
Diverse övriga kostnader	35 000 kr
Försäkring	20 000 kr
Räntekostnader	82 000 kr
Fastighetsskatt	19 000 kr
Avskrivningar	35 000 kr
Vinst	**67 455 kr**

[61] Kleerup J, Svenneteg U, 2002.

Ex. B
Exempel från ovanstående fastighetsbolag med 100 % mervärdesskatteregistrerade ytor.

Hyresintäkter	513 000 kr
Fjärrvärme	148 000 kr
Vatten, avlopp & sophämtning	37 000 kr
Fastighets el	32 375 kr
Administrativa kostnader	16 969 kr
Administrativa extra kostnader för mervärdesskatt	1 200 kr
Diverse övriga kostnader	32 375 kr
Försäkring	20 000 kr
Räntekostnader	82 000 kr
Fastighetsskatt	19 000 kr
Avskrivningar	35 000 kr
Vinst	**89 081 kr**

Ex. C
Exempel från ovanstående fastighetsbolag utan mervärdesskatteregistrerade ytor.

Hyresintäkter	513 000 kr
Fjärrvärme	185 000 kr
Vatten, avlopp & sophämtning	46 250 kr
Fastighets el	40 468 kr
Administrativa kostnader	21 211 kr
Diverse övriga kostnader	40 468 kr
Försäkring	20 000 kr
Räntekostnader	82 000 kr
Fastighetsskatt	19 000 kr
Avskrivningar	35 000 kr
Vinst	**23 603 kr**

Skillnaderna i ovanstående exempel pekar på att ett litet bolag med liknande förutsättningar, som inte är mervärdesskattskyldig behöver för att få lika vinst höja hyran med ca: 13 %.

Något som ovanstående exempel inte tar upp är att vid nybyggnation eller liknande är mervärdesskatten en betydligt mer märkbar post som i ena fallet **C** är en ren kostnad men i övriga fall **A** och **B** är avdragbar enligt aktuell fördelningsprocent.

Vid en allmän renovering av ovanstående fastighet till en kostnad av 1000 000 kronor inklusive mervärdesskatt som finansieras via banklån med 7 % ränta medför det att i situation A vid 70 % avdragsrätt så blir 60 000 kronor kvar av mervärdesskatten som det betalas ränta på varje år. Det innebär 4200 kronor mer om året än för fastighet B med 100 % avdragsrätt. För den fastigheten C utan avdragsrätt ökar kostnaden med 14000 kronor om året. (I ovanstående är inte kostnaden för hela lånet medtaget, utan bara räntekostnaden på mervärdesskatten.)

6.3 Är det lönsamt

Frågan angående om det är lönsamt eller inte, kan inte besvaras med något annat än att det beror på. Det går naturligtvis inte att generalisera utifrån ett enda exempel men undersökningar gjorda av bland annat föreningen Fastighetsägarna Sverige visar att medelkostnaden avseende el, vatten, avlopp och uppvärmning är mellan 214 - 275 kronor per kvadratmeter och år, under året 2006. [62] Det visar att upp till 55 kronor per kvadratmeter avseende driftkostnader är mervärdesskatt. Hyresnivåerna varierar kraftigt från ort till ort och från fastighet till fastighet så att utifrån nämnda undersökning, göra en procentuell beräkning är inte genomförbart.

I de fall där enbart en liten del av fastigheten är möjlig att mervärdesskatteregistrera eller när hyresgästen genom avtal ansvarar för renovering, underhåll samt lokalens drift medför de ökade administrativa kostnaderna att registreringen kan anses ofördelaktig. En osäkerhet finns även i och med att mervärdesskatt överstigande 100 000 kronor på investeringar gjorda i fastigheten årligen, ska korrigeras enligt jämkningsreglerna. Vid större åtgärder på fastigheten bör stadigvarande hyresgäster eftersträvas. Vikten av att kontraktet mellan hyresvärd och hyresgäst innehåller en mervärdesskattklausul måste poängteras tydligt, om hyresvärden frivilligt mervärdesskattregistreras utan att en klausul finns innebär det att fastighetsägaren blir betalningsskyldig för mervärdesskatt utan att den kan vältras över på hyresgästen. Ytterligare en omständighet kan vara om en registrerad lokal hyrs ut till en hyresgäst med blandad verksamhet se 3.6 ovan**.** Det medför en fördyrande omständighet för hyresgästen i och med att fastighetsägaren m.m. inte har någon möjlighet att avregistrera lokalen, och hyresgästen inte har full avdragsrätt.

6.4 Hur fungerar det för hyresgästen

I de förenklade exemplen som visats konstateras att fastighetsägaren m.m. som står utanför mervärdesskattesystemet för att ha lika vinst måste kompensera sig för kostnaden för den ingående mervärdesskatten.

Kompensationen innebär i ovanstående exempel en ca 13 % högre hyra för hyresgästen. Det är inte så att bara för att möjligheten finns att registrera sig för frivillig mervärdesskatt medför att alla fastighetsägare m.m. som har de kvalifikationer som efterfrågas verkligen registrerar sig. För den skattskyldige hyresgästens del har ovanstående till följd att en kumulativ effekt uppstår som i sin tur måste föras över på företagets kunder. Det innebär i praktiken att mer-

[62] http://www.fastighetsagarna.se/_files/_Sv_AvgiftsrapportNH2006.pdf, s. 33-35.

värdesskatt läggs på mervärdesskatt. Det hittills sagda kan till viss del undanröjas om hyresgästen har eget abonnemang på de driftkostnader som löper på lokalen som t.ex. värme, vatten och el samt själv sköter renovering och underhåll.

Tanken från lagstiftarnas sida var att det inte ska spela någon roll mervärdeskattemässigt om du hyr lokal eller äger den själv . Det förhållandet i sig pekar på att skillnad i hyresnivå delvis kan hänföras till om hyresvärden är registrerad för mervärdesskatt eller inte, men rent praktiskt är hyressättningen beroende av ett flertal faktorer och i stort sett en förhandlingsfråga. En lokalhyresgäst bör för att få någon nytta av den frivilliga registreringen påtala att hyresnivån, ska sättas lägre om en mervärdesskattklausul ska ingå i avtalet.

7 Sammanfattning och slutdiskussion

7.1 Inledning

Mitt syfte med uppsatsen var att undersöka mervärdesskatten när det gäller fastigheter och då närmare bestämt den frivilliga skattskyldigheten för verksamhetslokaler. Det råder en viss osäkerhet från fastighetsägares sida hur reglerna skall tillämpas. I arbetet har jag undersökt ett antal rättsfall från de olika instanser som handhar skatterättsliga frågor och utifrån dem besvaras frågan om det finns tillämpningsproblem. Vidare fanns ett intresse av att undersöka varför någon vill betala mervärdesskatt frivilligt. Den frågan tar jag mig friheten att besvara utifrån den ekonomiska beräkning som gjorts på autentiska siffror från ett befintligt fastighetsbolag i kapitel 6. Vilket får besvara frågan angående hur ekonomin och hyresnivån påverkas av mervärdesskatt på verksamhetslokal.

7.2 Uppsatsens teori i korthet

Syftet med mervärdesskatten är att den ska vältras över på slutkonsumenten vilket när det gäller bostäder och skattefria lokaler är hyresgästen. I dagsläget uppstår en kumulativ effekt i och med att fastighetsägaren inte får lyfta mervärdesskatt på t.ex. driftkostnader, reparationer, ombyggnationer eller uppförandekostnader. Det medför att det på bostäder och vissa lokaler, måste vinsten beräknas på kostnader inklusive mervärdesskatt. Poängteras i och med det ovan sagda skall att fastighetsägare som inte kan medges frivillig skattskyldighet är en av få näringsidkare, som måste betrakta mervärdesskatt som en kostnad i verksamheten.

Hyresvärden kan enligt mervärdesskattelagen i stort sett vara vem som helst, en privatperson, en fysisk eller en juridisk person som är bosatt i Sverige eller utomlands. Det krav som ställs är däremot att uthyrningen bedrivas yrkesmässigt eller under rörelseliknande former samt att fastigheten ska ligga i Sverige. Det är snarare vem hyresgästen är, än vem fastighetsägaren är, som reglerar vem som kan vara frivilligt skattskyldig för mervärdesskatt. Med anledning av de svårigheter som uppstår där skattskyldigheten hos hyresgästen är avgörande för fastighetsägarens skattskyldighet finns det en risk att fastighetsägaren begår ouppsåtliga felaktigheter som kan leda till konsekvenser som inte är önskvärda. Det är ett problem, framför allt när fastighetsägaren är en småföretagare. I normalfallet har småföretagaren vare sig tillräckligt med medel eller kunskaper för att kunna uppfylla de krav som ett så pass komplicerat system kräver. Dessutom har den frivilliga skattskyldigheten för mervärdesskatt visat sig vara allt annat än frivillig när du väl är registrerad i systemet. Det är naturligtvis inte rimligt, ur skatteadministrativ synvinkel att fastighetsägare alltför lättvindigt kan hoppa i och ur mervärdesskattsystemet efter eget tycke. Men om registreringen inte får det förväntade utfallet, borde fastighetsägaren ha en möjlighet att avregistrera sig. Det är först då systemet kan anses vara frivilligt. På det sätt reglerna är utformade måste de fastighetsägare vilka väljer att registrera sig, se upp med ett antal fallgropar. Varje förändring måste anmälas till skattemyndigheten och kan leda till att jämkning av ingående skatt måste ske.

Intentionen från lagstiftarnas sida var att det inte ska spela någon roll, mervärdeskattemässigt om du hyr lokal eller äger den själv. Men det frivilliga förfarandet med mervärdesskatt medför ingen frivillighet för den hyresgäst, som använder lokalerna i sin verksamhet. Hyresgästen har ingen laglig rätt att kräva av hyresvärden att lokalen ska mervärdesskatteregistreras. Beräkningar visar på att skillnad i hyresnivå delvis kan hänföras till om hyresvärden är registrerad för mervärdesskatt eller inte, men rent praktiskt är hyressättningen beroende av ett flertal faktorer och i stort sett en förhandlingsfråga. En lokalhyresgäst bör för att få någon nytta av den frivilliga registreringen påtala att hyresnivån ska sättas lägre om en mervärdesskattklausul ska ingå i avtalet.

Trots att lagstiftarna är medvetna om att reglerna kräver stora resurser från fastighetsägarna och Skatteverkets sida har de bara marginellt förenklats sedan de infördes 1979. Det är framför allt vid vidareuthyrning, vid jämkning, samt vid gränsdragning som vissa svårigheter uppstår som bland annat uppsatsens rättsfall visar på. Reglerna kompliceras ytterligare av att viss uthyrning är undantagna från undantaget som till exempel det; att frivillig skattskyldighet krävs för att få lyfta mervärdesskatt vid uthyrning av industrilokal, samtidigt som de eventuella industritillbehör som ingår i lokalen alltid är mervärdesskattpliktiga. Det gäller även om uthyrning sker till en restaurang där viss utrustning redan finns i lokalen. Problem kan även uppstå om garage eller parkeringsplatser hyrs ut till andra än fastighetens hyresgäster i och med att garageplatser till andra än fastighetens hyresgäster alltid är mervärdesskattepliktiga.

7.3 Tillämpningsproblem

Trots intensionen att göra reglerna lättare att tillämpa återstår ett flertal problem som visar sig vara relativt dyrbara för fastighetsägarna. Bland de flitigast förekommande frågorna gällande mervärdesskatt på fastigheter är frågan hur avgränsningen till stadigvarande bostad bör vara utformad. Förklarat är att det inte finns några fastställda regler utan att bedömning görs från fall till fall och det är framför allt i syfte att förhindra att avdrag görs för privat konsumtion. Enligt ett avgörande rättsfall som behandlade två liknande fastigheter men där utslaget blev olika kan det utläsas följande kriterier för avdragsrätt.[63] Det skall inte finnas några med bostaden gemensamma ytor, verksamheten skall vara speciellt utrustad samt att inget får tyda på att lokalen används till något annat än verksamheten. Men det faktum att det inte kräver några större ingrepp för att använda byggnaden till stadigvarande bostad ska inte påverka bedömningen. När 8 kap.9§ mervärdesskattelagen tolkas restriktivt medför det att framför allt småföretag med verksamhet i egen fastighet drabbas onödigt hårt och en mer extensiv tolkning kan anses vara önskvärd.

Det förekommer även inom den frivilliga skattskyldigheten att fastighetsägare debiterar mervärdesskatt på hyror och gör inbetalningar till Skatteverket utan att vara registrerade för frivillig mervärdesskatt, även hyresgästen har därmed gjort avdrag enligt hyresavin. När det uppmärksammas har det i flera fall medgivits retroaktiv skattskyldighet och därmed är problemet löst. Det har av domstolarna ansetts överensstämma med lagens syfte om inte den administrati-

[63] RÅ 2003 ref. 100.

va bördan blir för betungande för Skatteverket.[64] Men lite kuriosa i sammanhanget är ett uppmärksammat rättsfall där Skatteverket vägrade företaget avdrag för ingående skatt men samtidigt behöll den inbetalda mervärdesskatten med hänvisning till reglerna kring kreditfaktureringsskyldighet. Efter företagets överklagan fastställdes att Skatteverket inte kunde belägga ett icke skattskyldigt företag med skatt och blev därmed återbetalningsskyldig till företaget.[65] Även här kunde retroaktiv skattskyldighet medgetts, men ingen sådan begäran hade framställts och därmed prövades aldrig saken. Rättsfallet klargör inte hur hyresgästen drabbas men hyresgästen har naturligtvis inte avdragsrätt på debiterad mervärdesskatt från icke skattskyldig. Beroende på hur avtalet är utformat skall den debiterade summan återbetalas av hyresvärden men det kravet får i så fall drivas civilrättsligt.

Något som sysselsätter fastighetsägarna är hur vidareuthyrning skall tolkas, en fastighetsägares möjligheter att bli skattskyldig är helt beroende av om hyresgästen bedriver skattepliktig verksamhet eller inte, ett villkor som hyresvärden varken har något inflytande över eller har möjlighet att med säkerhet kontrollera. Hyrs lokalerna dessutom ut i andra eller tredje hand är även andra- och tredjehands hyresgästens skattestatus en faktor som styr hyresvärdens möjligheter till registrering. Lagen säger att både hyresvärd och hyresgäst har undersökningsplikt när det gäller rätten till avdrag gällande mervärdesskatt på lokaler, oavsett hur besvärligt det är. I en av uppsatsens rättsfall gick att utläsa att det faktum att skattskyldigheten är frivillig snarare ökar än reducerar undersökningsplikten. För att behålla avdragsrätten vid vidareuthyrning ska en näringsidkare som är registrerad för mervärdesskatt, registrera sig även för frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt på verksamhetslokaler, om vederbörande hyr ut avgränsade delar av lokalen till andra skattskyldiga. Om den skattskyldige är medveten om förfarandet lär det inte innebära några svårigheter. Problem däremot som kan uppstå, som i exemplet i kapitel 5 med frisörföretagaren är snarare om inte skillnaden uppmärksammas på uthyrning av stol och öppen del av lokal mot avgränsad del av lokal. Det kan innebära att debitering av mervärdesskatt och avdrag förekommer utan registrering för frivillig mervärdesskatt har skett. Vid vidareuthyrning är det önskvärt att varje led i uthyrningskedjan ansvarar för sin egen uthyrning och att framförvarande led inte påverkas.

Frågan angående om det finns tillämpningsproblem inom den frivilliga skattskyldigheten, kan besvaras jakande. De ovan uppräknade problemen är enbart några i mängden. Att inte fler rättsfall förekommer tolkar jag mer som att inte Skatteverket prioriterar kontroll av den frivilliga skattskyldigheten än att reglerna kan anses tydliga. Kontroll av hur de mindre fastighetsägarna räknar och redovisar mervärdesskatt innebär att bokföringen måste detaljstuderas och redan inför utredningen till 2001 års förändringar påtalades att det att den frivilliga skattskyldigheten inte medförde några större skatteintäkter. Däremot är det önskvärt från fastighetsägarnas sida att fler mål kommer upp, så att bland annat osäkerheten kring vidareuthyrning kan klarläggas. Även ett klarläggande

[64] RÅ 1999 ref. 2.

[65] RÅ 2005 ref. 81.

angående stadigvarande användning när lokal skall registreras för första gången behövs, de befintliga rättsfallen avser lokaler som sedan tidigare varit registrerade och frågan kvarstår vad stadigvarande användning innebär. Intill dess kan det bara rekommenderas att fastighetsägare vid osäkerhet begär förhandsbesked från Skatterättsnämnden innan några åtgärder vidtas. Det kan även tilläggas att i arbetets samtliga rättsfall är det okunskap och inte medvetet skattundandragande som medfört sanktioner för fastighetsägarna. Det överensstämmer förövrigt med de slutsatser som framkommer i Proposition 1999/2000:82.

7.4 Påverkan på ekonomin

Även om mervärdesskatteförfarandet orsakar, åtminstone i begynnelseskedet en del tankeverksamhet medför det en stor fördel kostnadsmässigt, att vara registrerad för frivillig mervärdesskatt. För fastighetsägare på mindre orter eller på orter där efterfrågan på lokaler inte är särskilt stor, kan det innebära svårigheter att få kompensation för de kostnadsökningar som sker löpande. Men vid frivillig skattskyldighet medför det att den extra kostnad, som mervärdesskatten hade blivit utan registrering uteblir. Det innebär även att hyror kan hållas på en lägre nivå vilket ger möjlighet för fler företag att hyra lokal, och för fastighetsägaren m.m. att få sina lokaler uthyrda. Utifrån den ekonomiska kalkyl som gjordes i kapitel 6 konstaterades att fastighetsägaren som inte är frivilligt skattskyldig måste höja hyran med ca 13 % för att få lika vinst som vid skattskyldighet. Det går inte utifrån ett enda exempel göra generella antaganden, och det är många faktorer som spelar in. Men vid större renoveringar och nybyggnation borde skillnaden vara som störst, och några sådana utgifter hade inte fastigheten vilket talar för att skillnaden normalt är ännu större.

Det är viktigt för fastighetsägaren att kontrollera hyresgästernas skattestatus och hur hyreskontrakten är utformade före registrering. Om hyresvärden registrerar sig för t.ex. någon med blandad verksamhet som inte har möjlighet att betala hyreshöjningen och vägrar betala mervärdesskatt på hyran, återstår det bara för hyresvärden att betala in 25 % av hyran i mervärdesskatt. Det medför att hyresintäkterna minskar för fastighetsägaren. För närvarande finns det inget utrymme för misstag gällande den här delen utan registreringen kvarstår så länge förutsättningarna för skattskyldighet finns.

Det anträffas inget i lagen som reglerar att hyresgästen skall få del av den kostnadsmässiga fördelen som fastighetsägaren har, utan det är tillgången på lokaler och hyresgästens förhandlingssituation som reglerar den slutgiltiga hyresnivån.

8 Källförteckning

Propositioner
Proposition 1999/2000:82 Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter
Proposition 2007/08:25 Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor.

Utskottsbetänkande m.m.
1999/2000: SkU21 Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter, m.m.
Lagrådsremiss Förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt 19 september 2007.

Skatteverkets material
Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007.
Skatteverkets broschyr SKV 563 utgåva 3 Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler.

Litteratur
Alhager E, Alhager M, 2002, Omstruktureringar och moms, Norstedts Juridik, Stockholm.
Alhager, E m.fl. 2007 Mervärdesskatt i teori och praktik Norstedts Juridik, Stockholm.
Eriksson Asbjörn Praktisk beskattningsrätt, 2006 trettonde upplagan studentlitteratur Lund.
Kleerup J, Svenneteg U, 2002, Moms för fastighetsägare tredje reviderade upplagan Printgraf, Stockholm.
Kleerup J, Westfahl L, 2004, Den svenska momsen, Printgraf, Stockholm
Norell O, Tegnander H, Werkell U, 2006 Inkomst av hyresfastighet femte upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm.
Påhlsson R, 2003, Inledning till skatterätt, tredje upplagan, Iustus förlag, Uppsala
Sjöstedt Forslund Ch, 2003, Fastighetsmoms – En praktisk mervärdesskatthandledning, Mediaprint, Uddevalla.
Svensson U, 2005, Fastighetsbeskattning – en praktisk handbok för fastighetsägare fjärde upplagan, Mediaprint, Uddevalla.

Internet källor
http://www.bgnaringsliv.se/scripts/kronika.asp?ids=147&title=L%C3%A4tt%20g%C3%B6ra%20fel%20med%20moms%20p%C3%A5%20hyror! 2007-12-14.
http://www.dagenslokaler.se/2005/ 2007-12-25.
http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,sid%253D38893%2526cid%253D120747,00.html 2007-11-01.
http://www.fastighetsagarna.se/_files/_Sv_AvgiftsrapportNH2006.pdf 2007-12-20.
http://www.Skatteverket.se/nyheterpressrum/nyheter/2007/nyheter/20070702Skatteverketvillgoradetenklareforsmaforetag.5.383cc9f31134f01c98a80001767.html 2007-12-17.
http://sgf2.golf.se/pdf/service/Momsmarkarrende.pdf 2007-12-17.

Rättsfall

RÅ 2005 ref. 81. Företag som debiterat och betalat mervärdesskatt vid uthyrning av lokal utan att vara skattskyldigt för fastighetsupplåtelse har ansetts berättigat till återbetalning av de som mervärdesskatt angivna beloppen.

RÅ 2003 ref. 100 målnummer 7423-2001och 4713-2002 . Fråga om innebörden av begreppet stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (I och II).

RÅ 2002 ref. 67. Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt har ansetts föreligga i verksamhet som avser korttidsupplåtelser av företagsbostäder. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.

RÅ 2002 not. 175. Överklagande av KB Z (Z) och X AB (X) av förhandsbesked ang. mervärdesskatt.

RÅ 1999 ref. 2. Beslut om s.k. frivillig skattskyldighet till mervärdesskatt har ansetts kunna gälla för tid innan ansökan kom in till skattemyndigheten.

RÅ 1999 not. 253. Överklagande av Burde Förvaltnings AB ang. skattskyldighet till mervärdesskatt.

Kammarrätten Stockholm 2007-10-23 mål nummer 2694-07 skattetillägg i mål om frivillig skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen.

Kammarrätten i Sundsvall mål nr 960-06 och 962-06. Mervärdesskatte avdrag för privatbostadsfastighet 2007.

Kammarrätten i Göteborg mål nummer 6701-6702-05 skattetillägg avseende mervärdesskatt enligt skattebetalningslagen 2006.

Kammarrätten i Sundsvall mål nr 3405–3406-03 och 2048-04 2005-03-23. Frivillig skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för uthyrning av fastighet samt avdrag för ingående mervärdesskatt redovisningsperiod november 2002. Skattetillägg. Ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Kammarrätten i Sundsvall 2002-02-28 mål nummer 1443-1446-1999 Mervärdesskatt; när upphör frivillig momsskyldighet vid uthyrning/upplåtelse av fastighet?

Kammarrätten i Sundsvall mål nr 2817-1998 2000-09-21 Avdrag för ingående mervärdesskatt avseende redovisningsperioderna maj, juni, juli och augusti 1996.

Förhandsbesked

Förhandsbesked 2006-03-03.

Förhandsbesked 2004- 05-11.

Övriga

Dagens lokaler och fastigheter Nr 1 - Vecka 5, 2005.

Fastigheten Nils Holgerssons underbara resa genom Sverige - En avgiftsstudie för år 2006.

Artikel

Lätt göra fel med moms på hyror! från 2007-03-28 Branschguiden Näringsliv din regionala affärstidning för norra Sverige.