

Finansministern
Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
Enheten för mervärdesskatt och
punktskatter
103 33 Stockholm

Stockholm den 15 september 2014

Korrigera förskottsreglerna vid frivillig skattskyldighet

1 Sammanfattning – hemställan om lagändring

De nya reglerna avseende frivillig skattskyldighet för moms vid uthyrning av verksamhetslokal som infördes från 2014 är en mycket välkommen förenkling. Vad vi har erfarit synes de nya reglerna fungera mycket väl. För att undvika oavsiktliga periodiseringsfel och oklarheter vid tillämpningen föreslås dock ett förtydligande av lagstiftningen vad gäller tidpunkt för redovisningsskyldighetens inträde i samband med förskottsfakturering. Förtydligandet innebär att skyldigheten att redovisa den utgående momsen inträder vid samma tidpunkt oavsett om en lokal omfattats av frivillig skattskyldighet i en tidigare uthyrningsperiod eller inte.

2 Bakgrund

Den 1 januari 2014 trädde nya regler avseende frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal i kraft. Reglerna syftade till att förenkla förfarandet vid frivillig skattskyldighet genom att ta bort ansöknings- och beslutsförfarandet.

Den frivilliga skattskyldigheten inträder numer genom att utgående moms anges i faktura för uthyrningen. Med anledning av de nya bestämmelserna har det uppstått frågor om vid vilken tidpunkt hyresvärd samt hyresgäst ska redovisa momsen vid förskottsfakturering av hyran. I syfte att ge klarhet i tillämpningen utfärdade Skatteverket ett ställningstagande (2014-02-04, dnr 131 753314-13/111) avseende redovisningstidpunkten vid förskottsfakturering av hyra. Ställningstagandet medför dock en komplicerad tillämpning som ställer krav på att hyresgästen som flyttar in i en lokal har vetskap om lokalen sedan tidigare omfattas av frivillig skattskyldighet eller inte. Detta är information som endast hyresvärden känner till.

3 Skattskyldighetens inträde och tidpunkt för redovisning

Bestämmelser om den frivilliga skattskyldigheten finns i 9 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML. I 9 kap. 4 § ML stadgas när frivillig skattskyldighet tidigast kan inträda. Den frivilliga skattskyldigheten inträder från och med första dagen i hyresperioden som fakturan avser, dock tidigast den dag som hyresgästen tillträder den del av fastigheten som uthyrning eller upplåtelsen avser.

Skatteverkets ställningstagande (2014-02-04, dnr 131 753314-13/111) klargör att en hyresvärd blir frivilligt skattskyldig även om en förskottsfaktura med moms har ställts ut innan hyresgästen har tillträtt lokalen.

Den frivilliga skattskyldigheten inträder dock tidigast när hyresgästen tillträder lokalen. Den frivilliga skattskyldigheten är knuten till lokalen och kvarstår för lokalen till dess lokalen tas i bruk för annan användning, 9 kap. 6 § ML.

Vad gäller själva uthyrningstjänsten så omfattas den av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § st. 2 ML oavsett om frivillig skattskyldighet föreligger eller inte. För att uthyrningstjänsten även ska omfattas av skattskyldighet förutsätts dock att lokalen sedan tidigare omfattas av frivillig skattskyldighet eller att utgående moms anges på fakturan i enlighet med 9 kap. 1 § ML.

Den frivilliga skattskyldighetens inträde medför inte att momsen på uthyrningstjänsten är utkrävbar vid samma tidpunkt. Någon reglering om tidpunkt då momsen på uthyrningstjänsten är utkrävbar framgår inte av 9 kap. ML. Som huvudregel gäller att skattskyldighet inträder när en tjänst har tillhandahållits, 1 kap. 3 § ML. Redovisningsskyldigheten styrs, som huvudregel, av god redovisningssed enligt 13 kap. 6 § ML. Om ersättning mottas helt eller delvis i förskott, dvs. innan tjänsten har tillhandahållits, inträder dock redovisningsskyldighet samt skattskyldighet när ersättningen erlagts respektive mottagits. Detta gäller dock endast om ersättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter tjänsten tillgodo, 1 kap. 3 § ML.

Enligt Skatteverkets uppfattning medför den särskilda regeln om den frivilliga skattskyldighetens inträde i 9 kap. 4 § ML att en fastighetsägare inte blir skyldig att redovisa moms innan hyresgästen tillträtt lokalen. I sådana fall ska istället skyldigheten att redovisa moms inträda först när hyresperioden gått till ända, dvs. då tjänsten anses tillhandahållen.

Följande exempel kan illustrera problematiken som en sådan tillämpning medför.

En fastighetsägare som inte sedan tidigare är frivilligt skattskyldig för lokalen fakturerar en hyresgäst med moms den 14 juni för hyra som avser perioden juli-augusti. Hyresgästen, som tillträder lokalen den 1 juli, betalar fakturan den 18 juni. Detta medför enligt Skatteverkets ställningstagande att fastighetsägaren ska redovisa momsen i augusti, dvs. när tjänsten anses tillhandahållen. Det är också först då som hyresgästen också får rätt till avdrag för den betalda momsen. Hade lokalen sedan tidigare omfattats av frivillig skattskyldighet skulle momsen istället ha redovisats i juni när betalningen togs emot och hyresgästen skulle då haft rätt till avdrag i samma period.

Enligt ställningstagandet inträder alltså skyldigheten att redovisa utgående moms vid olika tidpunkter beroende på om fastighetsägaren omfattats av systemet om frivillig skattskyldighet eller inte vid tidpunkt för mottagande av förskottsbetalning. I fall där hyresgästen betalar första hyran före hyresperiodens ingång och lokalen inte sedan tidigare omfattades av frivillig skattskyldighet finns en risk att hyresgästen gör avdrag för ingående moms tidigare än denne har rätt till. Detta är en konsekvens av tolkningen att avdragsrätt inträder samtidigt som fastighetsägarens redovisningstidpunkt för den utgående momsen.

4 Hemställan om lagändring

Den tillämpning som beskrivits ovan har inte varit avsedd vid avskaffandet av ansöknings- och beslutsförfarandet för frivillig skattskyldighet. Det är snarare en lagteknisk konsekvens som inte kunde överblickas vid införandet av de nya reglerna. Det finns därför ett behov till förbättring av ifrågavarande regler, som skulle innebära en enklare tillämpning för både skattskyldiga och Skatteverket. För att undvika periodiseringsfel och oklarheter vid tillämpningen hemställer Fastighetsägarna och Svenskt Näringsliv om ändring av 9 kap. 4 § ML innebärande tillägg av ett tredje stycke enligt nedan angivna förslag.

Nuvarande lydelse:	Föreslagen lydelse:
9 kap 4 § Skattskyldighet enligt 1 § inträder den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som uthyrningen eller upplåtelsen avser. Skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett. <i>Lag (2013:954).</i> <i>Om sådan faktura som avses i 1 § betalas innan frivillig skattskyldighet inträtt enligt första stycket ska skatten angiven på fakturan redovisas enligt bestämmelserna om förskottsbetalning i 13 kap. 6 § tredje stycket och 16 § andra stycket.</i>	

5 Konsekvenser av ett förtydligande i enlighet med hemställan

En ändring och därmed ett förtydligande enligt ovan skulle innebära att redovisningsskyldigheten för moms inträder för hyresvärd samt hyresgäst vid samma tidpunkt oavsett om lokalen sedan tidigare omfattas av frivillig skattskyldighet eller inte. En sådan reglering skulle medföra en mindre komplicerade tillämpning då den inte ställer krav på en hyresgäst att ta reda på viss information från hyresvärden om lokalens status för att försäkra sig om att avdrag inte görs i tidigare period än denne har rätt till. En sådan reglering skulle även medföra att bestämmelserna i 13 kap. om redovisningsskyldighetens inträde inte behöver ändras. Bestämmelserna i 13 kap. 6 § 3 st. samt 13 kap. 16 § 2 st. kan i sådana fall tillämpas som vanligt vid förskottsbetalningar, det vill säga redovisning sker enligt kontantprincipen vid betalning.

Förslaget skulle inte i sig medföra att den frivilliga skattskyldigheten inträder vid tidpunkten för förskottsbetalningen, här gäller fortfarande bestämmelsen i 9 kap. 4 § om tidpunkt för när lokalen tidigast kan börja omfattas av frivillig skattskyldighet.

Ulla Werkell
skattejurist Fastighetsägarna

Anna Sandberg Nilsson
skatteexpert Svenskt Näringsliv

Kopia: Näringsministern, Näringsdepartementet