

SkatteNytt 1-2 2001, s. 45-47

## Avdragsrätt för ingående moms trots koppling till viss skattefri omsättning?

*Genom beslut om frivilligt inträde i mervärdesskattesystemet gäller de allmänna momsreglerna för fastighetsägaren, bl.a. 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (ML) vari uppkomsten av avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv (och import) beskrivs. Riksskatteverket (RSV) anser i en skrivelse 1999-12-13 (dnr 12027-99/100) med anledning av ett förhandsbesked från SRN den 16 november 1999 (överklagat) och EG-domstolens mål C-4/94 (BLP Group), att avdragsrätt beträffande ingående moms inte föreligger på mäklararvode vid fastighetsförsäljning. Jag är av motsatt uppfattning. Jag anser att en avslutande skattefri fastighetsförsäljning inte begränsar avdragsrätten i förevarande avseende för en fastighetsägare som omfattas av beslut om frivilligt inträde i momssystemet för uthyrning av fastigheten. RSV anser att avdrag för ingående moms på erlagt arvode avseende mäklartjänsten för att genomföra försäljningen saknas hos fastighetsägaren (säljaren) på grund av att förvärvet av tjänsten har en "direkt koppling" till den enligt 3 kap. 2 § ML från skatteplikt undantagna omsättningen av fastigheten. Jag skall här kort motivera varför RSV:s inställning är felaktig.*

### 1 Allmänt om RSV:s inställning

RSV:s inställning innebär att en avslutande skattefri försäljning av en skattepliktig verksamhet medför att verksamheten i avdragshänseende skall behandlas som om den vore en s.k. blandad verksamhet. I en blandad verksamhet förekommer såväl skattepliktiga som skattefria omsättningar. De förra medför avdragsrätt för ingående moms, men inte de senare och förvärv hänförliga till båda delarna av verksamheten (gemensamma förvärv) skall avdragsmässigt fördelas efter skälighets grund (jfr 8 kap. 3 § första stycket och 13 § första stycket ML). RSV hänvisar för tolkningen av 8 kap. 3 § ML till artikel 17.2 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), och menar att förvärvet av mäklartjänsten saknar en "direkt och omedelbar anknytning till skattepliktiga transaktioner" hos fastighetsägaren (säljaren). I stället har det enligt RSV en "direkt koppling" till omsättningen av fastigheten, och eftersom den omsättningen är skattefri skall fastighetsägaren (säljaren) överhuvudtaget inte ha något avdrag för ingående moms på mäklararvodet. RSV:s inställning angående mäklararvodet för fastighetsförsäljningen är alltså densamma som beträffande ett förvärv som sker direkt till den skattefria delen i en blandad verksamhet.

#### 1.1 Blandad verksamhet och justering av avdragen moms efter förvärv

RSV:s inställning är felaktig, men skrivelsen innehåller ett delvis riktigt konstaterande, nämligen såtillvida att RSV tar upp att avdragsrätten förutsätter att ingående moms skall bäras av "de olika kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion". Detta får uppfattas avse att hela kostnadsbilden för att utföra en skattepliktig omsättning av tjänst eller försäljning av vara skall bilda underlag för prissättningen av tjänsten eller varan (jfr 7 kap. 3a § ML). I en blandad verksamhet skall avdrag för ingående moms på förvärv inte ske utöver i vad mån förvärven används för att utföra (producera) skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster i verksamheten. Om en avvikelse sker härvidlag efter förvärvet, kan beskattning ske genom s.k. jämkning av ingående moms enligt 8 kap. 16a §-16f § eller uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2-8 §§ ML. Jämkning av ingående moms kan även ske till den skattskyldiges fördel om en förvärvad vara under den s.k. korrigeringsperioden har kommit att användas mera i den skattepliktiga delen av verksamheten än den skattefria jämfört med vad som gällde vid det

ursprungliga förvärvet. I förarbetena till de ändringar i ML som gjordes med anledning av Sveriges EU-inträde anges att en uttagsbeskattning bör ”endast syfta till att ta tillbaka den mervärdesskatt som tidigare dragits av” (jfr prop. 1994/95:57 s. 118).

Att en verksamhet avslutas med en skattefri försäljning innebär emellertid inte att verksamheten har varit en s.k. blandad verksamhet, om den faktiskt har varit helt skattepliktig.

## 2 Kontinuitetsprincipen

I avsnitt 7.1.3 i RSV Im 1986:3 anges under anvisningar att ”om annat inte uttryckligen avtalats” anses säljaren ”som skattskyldig för uthyrningen av fastigheten fram till dess han frånträder”. Detsamma uttrycks i princip i betänkandet SOU 1999:47 av utredningen om mervärdesskatt vid fastighetsuthyrning (s. 110), där säljarens skattskyldighet anges skall omfatta ”uthyrningen i fastigheten fram till dess den nye ägaren tillträder fastigheten” (SOU 1999:47 har blivit lag genom SFS 2000:500 och träder i kraft den 1 januari 2001 – jfr bet.1999/2000:SkU21 och prop. 1999/2000:82). I dag gäller att försäljningen av en fastighet, för vilken beslut om frivilligt inträde i momssystemet har fattats av skattemyndigheten, skall ske med upprätthållande av kontinuitet i avskattningen av avdragen ingående moms genom de s.k. återföringsreglerna (jfr 9 kap. 5-8 §§ ML). Om säljaren inte har varit registrerad längre än sex år efter det år beslut om frivilligt inträde fattades av myndigheten, skall denne återföra till beskattning åtnjutna avdrag för ingående moms (återföring med 50% av åtnjutna avdrag i spannet 0-3 år och med 100% i spannet 3-6 år). Om köparen registrerar sig och blir skattskyldig i samma mån som säljaren, får köparen göra avdrag för ingående moms som säljaren intygar att han har återfört och betalt till staten efter fastighetsförsäljningen. När lagändringen träder i kraft den 1 januari 2001 upphör återföringsreglerna och den s.k. intygsmomsen. Då skall kontinuitetsprincipen upprätthållas genom att en försäljning under korrigeringsperioden (10 år enligt nya reglerna) medför jämkning av ingående moms, om inte köparen ansöker om frivilligt inträde i sin tur för fastigheten innan tillträdet eller senast fjorton dagar därefter.

På samma sätt är det med en skattefri överlåtelse av en verksamhet som medför skattskyldighet. En avskattning sker enligt 13 kap. 11 § ML beträffande affärer fram till och med verksamhetsöverlåtelsen, och köparen av verksamheten blir skyldig att återföra skatt om säljaren har gjort ett avdrag för ingående moms vilket efter verksamhetsöverlåtelsen skall reduceras på grund av att leverantören av t.ex. en vara till verksamheten har satt ned priset i efterhand (jfr 13 kap. 26 § andra stycket ML). Skattefriheten för själva verksamhetsöverlåtelsen enligt 3 kap. 25 § ML förutsätter att övertagaren är eller – genom förvärvet – blir skattskyldig genom att denne övertar ”verksamheten som sådan” (jfr prop. 1989/90:111 s. 117 och SOU 1989:35 Del 1 s. 210 och 211).

Upprätthålls kontinuiteten vad avser den skattemässiga karaktären på verksamheten, begränsas inte avdragsrätten vare sig för säljaren eller köparen av fastigheten med frivilligt inträde respektive verksamheten av den mellankommande moms fria överlåtelsen av fastigheten respektive verksamheten i sig.

I perspektivet av ovan beskrivna kontinuitetsprincip får skattefriheten för fastighetsförsäljningen enligt 3 kap. 2 § ML – i likhet med skattefriheten för en verksamhetsöverlåtelse enligt 3 kap. 25 § ML – enbart uppfattas som en teknisk lösning, och en sådan icke skattepliktig transaktion har endast betydelse för försäljningen som sådan och ingenting annat.

En annan intressant jämförelse kan hämtas från byggbranschen. Den som bedriver byggnadsrörelse med såväl byggnation på annans tomt (byggnadsentreprenader) som på egna fastigheter, är momsskyldig inte bara för byggnadsentreprenadverksamheten, utan även för sin byggnation på egna tomter för försäljning (jfr 2 kap. 7 § ML). I förstnämnda fall sker beskattningen genom att byggmästaren debiterar moms i faktura till kunden och redovisar den som utgående moms på vanligt sätt. När det gäller byggnationen i egen regi sker beskattningen på det sättet att byggmästaren uttagsbeskattar sig själv momsmässigt för sin byggnation på egen fastighet. Den avslutande försäljningen av fastigheten sker dock momsfritt. Det innebär emellertid inte att vederbörande i efterhand – på grund av den momsfria fastighetsförsäljningen – skulle anses med retroaktiv verkan ha haft en blandad verksamhet, dvs. en verksamhet med begränsning av avdragsrätten för ingående moms avseende förvärv såtillvida att avdrag inte medges i den mån ett förvärv är hänförligt till den momsfria delen i en dylik blandad verksamhet. Såväl byggnadsentreprenadverksamheten som byggnationen i egen regi är momspiktiga och medför avdragsrätt för byggmästaren. Skulle denne däremot syssla med ren tomtförsäljning vid sidan av nämnda aktiviteter, skulle vederbörande ha en blandad verksamhet. I sådant fall skulle momsen i ett mäklararvode avseende en ren tomtförsäljning inte vara avdragsgill hos byggmästaren, eftersom dennes tomtförsäljning utan föregående byggnation i egen regi inte medför någon momsskyldighet. I det fallet skulle momsen i mäklararvodet vara hänförligt till en icke momsskyldig del i byggmästarens verksamhet och denne skulle inte vara avdragsberättigad för momsen i mäklararvodet som ingående skatt enligt 8 kap. 3 § första stycket och 13 § första stycket ML.

### **3 Kontinuitet i avskattning av momsavdrag uppfyller ML:s syfte – motverkas ej av skattefri fastighets- resp. verksamhetsöverlåtelse i sig**

Med upprätthållande av en kontinuitet mellan säljaren och köparen med avseende på deras skattskyldighet till mervärdesskatt kommer en avskattning av gjorda avdrag för ingående moms att ske i prissättningen av t.ex. skattepliktig fastighetsuthyrning. I förarbetena till de ändringar i ML som gjordes med anledning av Sveriges EU-inträde kommenteras den i princip oförändrade 8 kap. 3 § ML enbart på så vis att för avdragsrätt anges att ”Den ingående skatten skall hänföra sig till förvärv eller införsel i verksamheten” (jfr SOU 1994:88 s. 226 och även s. 237). Man talar där om ”anknytning till verksamheten”, och det finns ingenting som pekar på att en avslutande skattefri omsättning i en skattepliktig verksamhet skall anses innebära att verksamheten ”retroaktivt” betraktas som en blandad verksamhet.

Det viktiga får anses vara att en avskattning av gjorda avdrag för ingående moms sker på sikt i verksamheten (jfr ovan angående syftet med uttagsbeskattning), och detta åstadkoms genom upprätthållande av kontinuitet i skattestatus mellan säljare och köpare av fastigheten (eller verksamheten). Säljaren av fastigheten är – i fall av skattefri försäljning av fastighet som omfattas av beslut om frivilligt inträde i momssystemet – skattskyldig fram till och med frånträdet, och måste anses göra ett momsmässigt sett avdragsgillt förvärv enligt 8 kap. 3 § första stycket ML av mäklartjänsten i den skattskyldiga och därmed avdragsberättigande fastighetsuthyrningsverksamheten.