

SkatteNytt 10 1997, s. 622-625

Moms - korrigeringsregler

Den 1 januari 1995 infördes med anledning av Sveriges EU-inträde genom SFS 1994:1798 bl.a. regler om jämkning (korrigering) av avdrag för ingående moms avseende s.k. investeringsvaror (jfr 8 kap. 16a §-16f § mervärdesskattelagen, ML). Reglerna syftar primärt till att möjliggöra uttagsbeskattning i s.k. blandade verksamheter i fall där sådan beskattning tidigare inte skedde när användningen av varan ökade i den moms fria delen av verksamheten samt även till att medge ytterligare avdrag för ingående skatt när användningen i stället ökar i den momspliktiga delen, vilket inte heller var möjligt tidigare. Jag tar här upp en allmän frågeställning om vad som gäller beträffande korrigeringsregler när användningen av en investeringsvara i en moms skyldig verksamhet övergår till att användas i momsfri verksamhet till följd av lagändring samt en särskild fråga om tillämpning av korrigeringsreglerna på fastighetsområdet. Först dock en kort repetition av reglerna.

Investeringsvaror är maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, och vars anskaffningskostnad överstiger 200.000 kronor exklusive moms. Investeringsvaror är också fastigheter vars anskaffningskostnad överstiger 200.000 kronor exklusive moms. Med investeringsvaror som utgör fastighet jämföras förvärv under beskattningsåret överstigande totalt 200.000 kronor exklusive moms av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Notera härvidlag att korrigeringsreglerna alltså aldrig gäller vanliga reparationer, utan det skall vara fråga om förvärv som innebär en fysisk förändring (ny-, till- eller ombyggnad) av fastigheten, t.ex. att väggar flyttas för en kostnad om mer än 200.000 kronor för beskattningsåret, för att man överhuvudtaget skall behöva beakta korrigeringsreglerna avseende förvärven i fråga.

För investeringsvarorna gäller en korrigeringsperiod för den ingående momsen på investeringsvaran om 5 år för andra investeringsvaror än fastigheter och om 6 år för fastigheter, varunder man årligen måste kontrollera om *användningen* ökar eller minskar i den momspliktiga delen av sin verksamhet (s.k. blandad verksamhet med momspliktig och momsfri omsättning). Korrigeringsperioden skall även ske om annan investeringsvara än fastighet *avyttras* under korrigeringsperioden (5 år), fortfarande under förutsättning att fråga är om en blandad verksamhet. Vid *avyttring* av fastighet under korrigeringsperioden, skall dock korrigeringsperioden ske oavsett om fråga är om blandad verksamhet eller ej.

Skall jämkning (korrigering) av ingående skatt ske när användningen av en investeringsvara övergår i momsfri verksamhet till följd av lagändring?

Denna frågeställning aktualiseras framförallt för en utbildare som är underentreprenör i förhållande till ett moms fritt utbildningsinstitut, och som på grund av att det s.k. direktkravet för moms frihet slopades den 1 januari 1997 nu har en moms fri verksamhet (jfr SFS 1996:1327 och prop. 1996/97:10 sid. 50 och 51). Antag att vederbörande under 1995 eller 1996 har förvärvat en investeringsvara, t.ex. en avancerad dataanläggning som kostat honom mera än 200.000 kronor exklusive moms, och att vederbörande då lyfte hela den ingående momsen på anläggningen. Från och med den 1 januari 1997 används den plötsligt i en moms fri verksamhet, och frågan är alltså om vederbörande skall korrigeras och återbetala ingående moms (i så fall med 3/5 om förvärvet skedde 1995 och med 4/5 om det skedde 1996).

För det första konstaterar jag att ikraftträdandebestämmelserna till såväl SFS 1994:1798 och SFS 1996:1327 är tysta beträffande ifrågavarande situation. Det enda som sägs i

ikraftträdandebestämmelserna till SFS 1994:1798 är att korrigeringsreglerna inte skall tillämpas på förvärv av investeringsvaror som gjorts före den 1 januari 1995, och i ikraftträdandebestämmelserna till SFS 1996:1327 nämns överhuvudtaget ingenting om investeringsvaror. Om man gör en pendang till de s.k. återföringsreglerna beträffande fastigheter med frivilligt inträde i momssystemet, så finns där en bestämmelse om undantag från beskattning, när återföring av ingående moms skulle föranledas av att förutsättningar för momsskyldighet inte längre föreligger till följd av lagändring (jfr 9 kap 5 § tredje stycket ML). Något motsvarande undantag finns inte beträffande korrigeringsreglerna, vilket skulle kunna tolkas som att svaret på den rubricerade frågan är att korrigeringsreglerna skall tillämpas.

Därmed får enligt min mening en prövning ske mot bakgrund av regeringsformens förbud mot retroaktiva lagstiftningsåtgärder på beskattningsområdet (jfr 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, RF). Däri stadgas följande: "Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den *omständighet* (min kursivering) inträffade som ulöste skatt- eller avgiftsskyldigheten". Detta brukar också benämnas legalitetsprincipen, och innebär att en beskattningsåtgärd inte får ske med stöd av s.k. analogislut, utan måste alltid ha täckning i en tolkning av lagens bokstav (lagtolkning). Går skattemyndigheterna utöver den språkligt sett mest vidsträckt tolkningen av ett påbud i lag att betala skatt, så gör de sig skyldiga till analogislut i strid mot legalitetsprincipen, och då är beskattningsåtgärden felaktig. Legalitetsprincipen har sin bakgrund i att skatt är pålagor med generell räckvidd, dvs. ingrepp i de enskildas ekonomiska förhållanden som inte bygger på individuella avtal mellan t.ex. de momsskyldiga och staten (jfr 8 kap. 3 § RF). Inom civilrätten däremot är analogislut fullt tillåtna.

Enligt min mening kan inte korrigeringsreglerna tillämpas i förevarande fall beträffande utbildarens dataanläggning till följd av lagändringen om slopande av direktkravet den 1 januari 1997, då lagändringen inte utgör någon sådan *omständighet* som anges som förutsättning för korrigeringsreglerna, dvs. att "*användningen* av varan *ändras* efter förvärvet" eller att "*varan avyttras*" (mina kursiveringar), jfr 8 kap. 16a § första stycket ML. Ordalydelsen tyder enligt min mening på att korrigeringsreglerna skall träffa en faktisk åtgärd med avseende på användningen hos den momsskyldige, inte ett fall av ändrad användning till följd av lagstiftning. Det vore alltså enligt min mening att besluta i strid mot legalitetsprincipen om skattemyndigheterna skulle kräva korrigeringsreglerna i ifrågavarande situation. En sådan åtgärd skulle nämligen inte innebära en beskattning med upprätthållande av rättssäkerhetskravet att utbildaren vid sitt förvärv av dataanläggningen skulle kunna förutse beskattningskonsekvenserna vid oförändrade faktiska förhållanden.

För att fortsätta jämförelsen med de s.k. återföringsreglerna avseende fastigheter med frivilligt inträde noterar jag att undantaget från återföring till följd av lagändring inte kommenterades av vare sig departementschefen eller lagrådet mot bakgrund av legalitetsprincipen (jfr prop. 1993/94:99 sid. 221 och 294). Detta förklaras enligt min mening av att tillämpningen av dessa regler bygger på att en fastighetsägare i förstone frivilligt har inträtt i momssystemet för upplåtelse av densamma. Inslaget av frivillighet brukar också ivrigt framhållas av skattemyndigheterna i samband med frågor om avregistrering, och då för att hålla kvar fastighetsägaren så länge som möjligt med skyldighet att redovisa moms till staten även om grunderna för den frivilliga registreringen kan ha försvunnit. En inställning som kan ifrågasättas i sig, men som inte skall penetreras här, utan jag vill bara framhålla att reglerna om frivillig momsskyldighet på fastighetsområdet har inslag av individuella avtal mellan fastighetsägaren och staten, vilket beläggs av att departementschefen beträffande dessa regler förutsatte att problem som kunde uppkomma vid tillämpningen kunde bemästras genom

anvisningar från riksskatteverket (jfr prop. 1978/79:141 sid. 69). Reglerna om frivillig momsskyldighet har ju kommit till på initiativ av fastighetsägare och momsskyldiga hyresgäster till dessa, för att de sistnämnda skulle komma i samma situation som momsskyldiga företagare med egen rörelsefastighet och inte drabbas av s.k. kumulativa skatteeffekter (jfr prop. 1978/79:141 sid. 68). Legalitetsprincipen och förbudet mot retroaktiv lagstiftning upprätthålls alltså enligt min mening inte lika direkt beträffande "frivilligreglerna" som fallet är med obligatoriska regler, t.ex. korrigeringsreglerna, och det är min bedömning att man av den anledningen har måst uttrycka ett särskilt undantag från s.k. återföring, när återföring skulle föranledas av en lagändring.

Korrigeringsregler på fastighetsområdet, tillämpningsfråga

Antag att en fastighetsägare har varit frivilligt registrerad till moms för uthyrning av hela sin fastighet i mer än 6 hela år efter utgången av det kalenderår då skattemyndigheten meddelade beslutet om frivilligt inträde, och att sålunda någon återföringsskyldighet inte kan komma i fråga vid en försäljning av fastigheten.

Om fastighetsägaren skulle göra förvärv av t.ex. ombyggnadstjänster på fastigheten för mer än 200.000 kronor exklusive moms i år och avyttrar fastigheten inom 6 år från slutbesiktningen av dessa tjänster, kan det inte heller bli fråga om återföring av moms, eftersom fastighetsägaren har varit frivilligt registrerad till moms för hela fastigheten och fråga sålunda inte är om någon ytmässig utökning av beslutet om frivillig momsskyldighet.

Emellertid är frågan om korrigering av den ingående momsen på tjänsterna i stället aktualiseras. Korrigeringsreglerna är subsidiära i förhållande till återföringsreglerna (jfr 8 kap. 16e § första stycket ML), dvs. korrigering skall inte ske om återföringsreglerna ändå är tillämpliga på samma situation, effekten blir också densamma. Det är dock viktigt att notera att när korrigeringsreglerna skall tillämpas, så är det fråga om obligatoriska regler och inte regler om s.k. frivillig momsskyldighet. Som nämnts jämföras med investeringsvaror som utgör fastighet förvärv under beskattningsåret överstigande totalt 200.000 kronor exklusive moms av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet (jfr 8 kap. 16a § andra stycket ML), och lagtexten (jfr 8 kap. 16b § 4 ML) är avfattad så att korrigering skall ske vid *avyttring* av fastighet oavsett om fråga är om blandad verksamhet eller ej. Det räcker med att "avdrag ... medgivits vid förvärvet".

Svaret är dock enligt min mening nej på frågan om korrigering skall ske, om den nye fastighetsägaren omgående efter förvärvet av fastigheten går in i moms-systemet genom ansökan om s.k. frivilligt inträde och sålunda verksamheten som sådan därmed övergår oförändrad vad gäller den momsmässiga statusen och undantaget från momsplikt enligt 3 kap. 25 § ML är tillämpligt på förste fastighetsägarens avyttring (jfr SOU 1989:35 sid. 210 och 211, prop. 1989/90:111 sid. 117 och RÅ 1987 ref 152). Vid frivilligt inträde och fall av återföringsskyldighet gäller ju inte undantaget i 3 kap. 25 § ML från momsskyldighet för verksamhetsöverlåtelse, men det framgår direkt i 8 kap. 16f ML att korrigering inte skall ske om undantaget för verksamhetsöverlåtelse i 3 kap. 25 § ML är tillämpligt.

Det som möjligen skulle kunna vara en angreppsvinkel från skattemyndighetens sida vore att hävda att 3 kap. 25 § ML inte kan anses applicerbar på förevarande situation, då den nye fastighetsägaren i själva överlåtelseögonblicket inte är momsregistrerad för fastigheten utan blir det först genom en särskild ansökan om frivilligt inträde. Om skattemyndigheterna inte vill vara praktiska kan de alltså mot, bakgrund av denna möjlighet till tolkningskiljaktighet, driva

en linje med beskattning av säljaren av fastigheten genom korrigerig av dennes avdrag för ingående moms på förvärvade ombyggnadstjänster, och jag vill då också varna för en skillnad som gäller härvidlag gentemot återföringsreglerna, nämligen att en förvärvare av fastighet enbart kan återfå s.k. intygsmoms i återföringsfallen (jfr 9 kap. 3 § första stycket 2 och 4 § andra och tredje meningarna ML) inte i ett korrigeringsfall.