



## Omprövningsbeslut

### Ersättning för mervärdesskatt

1 (8)

Datum  
2023-03-16

Organisationsnummer  
212000-0167  
Beslutsidentitet  
ME293

NACKA KOMMUN  
GRANITVÄGEN 19  
131 40 NACKA

Namn: NACKA KOMMUN

Organisationsnummer: 212000-0167

Ersättningsperiod: JANUARI 22

Omprövat beslut:

Ärendet gäller: Ersättning p.g.a. jämkning vid ändrad användning eller ersättning p.g.a. övertagen rättighet eller skyldighet att jämka avdrag för ingående moms.

Ersättning för ingående mervärdesskatt

#### Beslut

Skatteverket beslutar att inte medge ersättning för jämkning vid ändrad användning eller ersättning p.g.a. övertagen rättighet att jämka avdrag för ingående mervärdesskatt med 586 412 kr.

Skatteverket beslutar att inte medge ersättning för ingående mervärdesskatt med 5 864 124 kr.

Datum  
 2023-03-16

 Organisationsnummer  
 212000-0167  
 Beslutsidentitet  
 ME293

## Beloppsmässig sammanställning av beslutet

	Nu beslutade belopp	Tidigare beslutade belopp	Ändringsbelopp
Ersättning för ingående mervärdesskatt	27 765 082	27 765 082	0
Ersättning pga. jämkning			
Ränta <sup>①</sup>			
<b>Summa ändringsbelopp för ingående mervärdesskatt <sup>②</sup></b>			<b>0</b>
Ökade kostnader (Alt.1) 6 %	9 270 595	9 270 595	0
Ökade kostnader (Alt. 2) 18 %	1 060 165	1 060 165	0
Ökade kostnader (Alt. 2) 5 %	1 346 376	1 346 376	0
Hyra av lokal för vissa boendeformer 18 %	83 048	83 048	0
Ränta <sup>①</sup>			
<b>Summa schablonberäknade ändringsbelopp <sup>②</sup></b>			
Justeringsbelopp <sup>③</sup>			
<b>Totalt ändringsbelopp inklusive ränta <sup>④</sup></b>			<b>0</b>
<b>Förfallodag <sup>⑤</sup></b>		2023-04-26	
Bankgiro: 5050-1055	OCR-nummer: 1621200001677		

**Skäl för det beslutet**

## BAKGRUND

Ni har begärt omprövning av Skatteverkets beslut om ersättning för viss ingående mervärdesskatt (moms) avseende aktuell period. Ni ansöker om ytterligare ersättning med 586 412 kr. Ni yrkar också att ersättning medges med ett belopp motsvarande jämkad investeringsmoms.

I er skrivelse anger ni bl.a. följande. Skatteverket har tidigare nekat er ersättning för uttagmoms eftersom det ansetts att fastigheten tagits i bruk innan överlåtelse skett till er. Fastigheten uppfördes av en exploatör i syfte att överlätas till er och exploatören har med anledning av detta återfört moms hänförligt till byggnationen, genom uttag. Genom förvärvet har ni övertagit en rättighet att genom jämkning återfå av exploatören ej avdragen moms.

 02  
00  
sv  
07  
5943  
SKV

Datum  
2023-03-16Organisationsnummer  
212000-0167  
Beslutsidentitet  
ME293

Som grund anger ni följande. Ni förvärvade fastigheten 2020 vilket gör att ni har rätt att begära ersättning från det året och för resterande del av korrigeringsperioden. Det belopp Skatteverket nekade ersättning för uppgår till 5 864 124 kr. Jämknings ska ske med en tiondel per år, d.v.s. 586 412 kr.

Ni bifogar handlingar, bl.a. Skatteverkets tidigare beslut och två jämningshandlingar avseende två olika fastigheter. I båda jämningshandlingar anges att förvärvsåret för investeringen är 1 november 2020, storleken av den ingående momsen och hur mycket moms som är avdragen eller återbetalad. Den avdragna eller återbetalade momsen motsvarar den ingående momsen i respektive jämningshandling.

Skatteverket har i förslag till beslut anfört avsikten att inte ändra tidigare beslut och därmed inte medge ytterligare ersättning för ingående moms. Detta med motiveringen att exploitören redan dragit av den ingående momsen i sin helhet på de båda anläggningarna och då exploitörens uttagsskatt inte kan jämkas av er som förvärvare.

#### Era synpunkter mot förslaget till beslut

Uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § Mervärdesskattelagen (ML) innebär att den som bedriver byggnadsrörelse beskattas sig för kostnader arbete som utförs med egen personal på egen lagerfastighet. Syftet med införandet av uttagsbeskattning var att öka neutraliteten mellan egen regi- och entreprenadverksamhet inte att uttagsbeskattning skulle medföra en betydande fördyring för fastigheter som uttagsbeskattas.

Eftersom uttagsbeskattning ska ske på nedlagda kostnader (enligt 7 kap. 5 § ML) så är det naturligt att den som uttagsbeskattas får göra avdrag för den ingående momsen under byggnationen. Skatteverkets påstående om att momsen redan är avdragen visar att Skatteverket inte förstår hur reglerna om uttagsbeskattning av fastighet fungerar. Om momsen på nedlagda kostnader ska medräknas i beskattningsunderlaget medför uttagsbeskattningen en dubbelbeskattning där uttagsskatt beräknas på ej avdragen moms. Att den som uttagsbeskattas sig gör avdrag för momsen under byggnationen har således ingen påverkan på rätten att jämka vid ändrad användning av fastighet.

Uttagsbeskattning av fastighet är ett sätt att belägga en omsättning med utgående moms men där den som uttagsbeskattas saknar avdragsrätt för ingående moms eftersom fastigheten inte används i en momspliktig verksamhet. Vid uttagsbeskattning belastas således fastigheten med en momskostnad. Denna momskostnad kan därför bli föremål för jämkning om fastigheten säljs och köparen övertar rätten och skyldigheten att jämka.

Att uttagsbeskattning skulle innebära att jämningsreglerna inte blir tillämpliga vid ändrad användning av en fastighet är en feltolkning och orimlig utvidgning av gällande lagstiftning. Skatteverkets syn att det inte går att jämka en fastighet som uttagsbeskattas innebär en inlåsning av den moms på fastigheter som uttagsbeskattas. Det skapar en orimlig skillnad mellan fastigheter som har uttagsbeskattats och fastigheter som inte har

Datum  
2023-03-16Organisationsnummer  
212000-0167  
Beslutsidentitet  
ME293

uttagsbeskattats om den uttagsbeskattade fastigheten inte kan bli föremål för jämkning. Detta synsätt är varken förenligt med gällande rätt eller syftet med uttagsbeskattningen.

En kommun har rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av enligt 2 § första stycket lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (LEMK). 2 § andra stycket LEMK stadgar att en kommun har rätt till ersättning för ingående moms enligt 8 a kap. 11 §. Av 8 a kap. 11 § framgår att förvärvaren av en investeringsvara ska överta rättigheten och skyldigheten att jämka avdrag för ingående skatt.

Avdragsrätten för fastighetsägare som är frivilligt skattskyldiga regleras i 9 kap. ML. En kommun är oftast inte frivilligt skattskyldig men har rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av enligt 2 § LEMK. Ni har genom förvärvet av fastigheten övertagit den förre ägarens rättighet och skyldighet till jämkning. Detta innebär att kommunen har rätt att jämka tillbaka den moms som säljaren har uttagsbeskattat sig för.

I dagsläget finns inte någon lagstiftning som hindrar en köpare av en fastighet att jämka tillbaka moms på en fastighet som denne har förvärvat. Ni har enligt LEMK rätt till ersättning motsvarande jämkning även om kommunen inte bedriver momspliktig verksamhet i lokalen. Det finns inget i svensk lagstiftning som säger att rättigheten att jämka inte kan överföras mellan en säljare och en köpare av en fastighet. Skatteverkets påstående om att det finns bestämmelser i 8 a kap. 11 § ML som inte är aktuella är inte korrekt. En lagbestämmelse är aktuell och ska tillämpas av Skatteverket så länge som lagtexten inte har ändrats. Skatteverket kan inte tillämpa direkt effekt mot den enskilde. Den enskilde kan dock tillämpa direkt effekt gentemot Skatteverket. 8 a kap. 11 § ML gäller således i sin helhet och innebär att kommunen har rätt att överta rättigheten att jämka från den som uttagsbeskattat sig.

Ni anser er ha rätt till ersättning motsvarande jämkning med 586 412 kr.

#### GÄLLANDE REGLER

#### **Kommuners rätt till ersättning för ingående moms**

Med investeringsvara (enligt LEMK) förstås det som enligt 8 a kap. 2 § ML avses med investeringsvara. Detta anges i 1 a § första stycket LEMK.

Kommuner har rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av enligt (ML) eller för vilken de inte har rätt till återbetalning enligt samma lag. Detta framgår av 2 § LEMK.

Vad som utgör ersättningsbelopp och när rätten till ersättning inträder när användningen av en investeringsvara ändras samt när en investeringsvara förvärvas regleras i 2 a § LEMK. Om jämkning enligt 8 a kap. 4 § första stycket 1 ML ska göras eller rättighet och skyldighet att jämka avdrag för

SKV 5943 07 sv 00 02

Datum  
2023-03-16Organisationsnummer  
212000-0167  
Beslutsidentitet  
ME293

ingående skatt övertas enligt 8 kap. 11 eller 12 §§ samma lag, utgör ersättningsbeloppet ett belopp som beräknas på samma sätt som jämningsbeloppet enligt 8 a kap. 7, 8 och 10 §§ samma lag.

**ML***Jämkning*

Med investeringsvaror avses fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för åtgärden uppgår till minst 100 000 kr. Detta anges i 8 a kap. 2 § första stycket 2 ML.

Med investeringsvara avses också fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 5 med minst 100 000 kr. Detta anges i 8 a kap. 2 § första stycket 3 ML.

Utgångspunkten är att jämkning ska ske om användningen av en investeringsvara vars förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt ändras på så sätt att avdragsrätten minskar eller ökar. Detta framgår av 8 a kap. 4 § första stycket 1 och 2 ML.

Jämkning ska också ske om en fastighet överläts. Detta om avdrag gjorts för skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad, eller om fastigheten tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, och avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 5 med minst 100 000 kr. Detta framgår av 8 a kap. 4 § första stycket 4 och 5 ML.

Jämkning ska dock inte ske när en investeringsvara överläts och förvärvaren övertar rättigheten och skyldigheten att jämka enligt 8 a kap. 11-12 §§ ML:

-vid överlåtelse, utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet, som har samband med att verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande. Detta förutsätter dock att förvärvaren är skattskyldig enligt ML eller har rätt till återbetalning enligt vissa bestämmelser i ML.

-vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 § förutsatt att förvärvaren är skattskyldig eller har rätt till återbetalning, samt att avtal inte träffats om att överlåtaren ska jämka.

*Ingående moms och avdragsrätt*

I det fall en förvärvare enligt 8 a kap. 11-14 §§ övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning utgörs förvärvarens ingående skatt för de övertagna investeringsvarorna av överlåtarens ingående skatt för varorna. Detta anges i 8 kap. 2 § tredje stycket ML.

Ingående skatt utgörs också av skatt enligt ML som hänförs till förvärv enligt 4 § första stycket 4. Detta anges i 8 kap. 2 § fjärde stycket 1 ML.

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag om den skattskyldige köper bl.a. en fastighet och fastigheten i

Datum  
2023-03-16Organisationsnummer  
212000-0167  
Beslutsidentitet  
ME293

säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten därefter har tagits i bruk av säljaren. Avdrag får då göras för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen. Detta framgår av 8 kap. 4 § första stycket 4 ML.

Enligt 8 kap. 20 § ML ska den, som enligt 8 a kap. 11-14 §§ ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet när det gäller jämkning av avdrag av ingående skatt som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling som avses i 8 a kap. 15 §. Detta för att styrka sin avdragsrätt.

En handling enligt 8 a kap. 15 § (jämkningshandling) ska bl.a. innehålla uppgifter om vid vilka tidpunkter förvärven och avdragen har skett. Detta framgår av 8 a kap. 17 3 ML.

#### SKATTEVERKETS BEDÖMNING

Grunden för rätten till ersättning enligt LEMK är att det rör sig om ingående skatt som inte får dras av enligt ML (eller för vilken rätt till återbetalning enligt samma lag saknas). För att ersättning ska kunna medges krävs alltså att det rör sig om ingående moms enligt ML.

Definitionen av ingående moms ges i 8 kap. 2 § ML. Aktuell situation rör inte inköp av en vara eller tjänst som säljaren är skattskyldig för (första stycket) eller ett inköp med omvänd skattskyldighet (andra stycket). Bestämmelsens tredje stycke avser övertagandet av rättigheterna och skyldigheterna när det gäller jämkning enligt 8 a kap. 11-14 §§ ML. När sådant övertagande sker blir förvärvarens ingående skatt densamma som överlåtarens ingående skatt för investeringsvarorna.

Det har inte kommit fram att ni vid förvärvet av investeringsvarorna träffat avtal om att överlåtaren ska jämka. Skatteverket ifrågasätter därmed inte att ni övertagit rättigheten att jämka den ingående momsen på aktuella investeringsvaror. Av jämkningshandlingarna framgår att säljaren har dragit av eller fått återbetalt all ingående moms hänförlig till investeringarna på respektive fastighet. Eftersom den ingående momsen på investeringsvarorna redan är avdragen i sin helhet finns ingen ytterligare moms att dra av med stöd av jämkningshandlingarna.

Därutöver utgörs ingående skatt (8 kap. 2 § fjärde stycket 1 ML) av skatt som hänförs till förvärv enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 ML. För att uttagsmoms ska kunna definieras som ingående moms för köparen måste förutsättningarna i den bestämmelsen vara uppfyllda. Som ni angett i er begäran om omprövning har Skatteverket tidigare (2021-12-06) beslutat att inte medge er ersättning för aktuell uttagsmoms som följd av att fastigheten tagits i bruk innan överlåtelsen. Därmed anser Skatteverket att uttagsmomsen inte utgör ingående moms för er. Skatteverket vidhåller den uppfattningen i aktuellt ärende.

SKV 5943 07 sv 00 02

Datum  
2023-03-16Organisationsnummer  
212000-0167  
Beslutsidentitet  
ME293

Det saknas ytterligare bestämmelser i ML som medför att aktuell uttagsskatt kan utgöra ingående moms för er.

Därutöver är det ersättning för moms p.g.a. jämkning ni begär. För att jämkning ska göras krävs att handlar om en investeringsvara. Investeringsvara enligt LEMK är detsamma som investeringsvara enligt ML. För att uttagsskatt ska vara en investeringsvara krävs att avdrag medgetts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 5 ML med minst 100 000 kr (8 a kap. 2 § första stycket 3 ML). Eftersom ni inte har fått göra avdrag enligt någon av de bestämmelserna utgör uttagsskatten i sig inte heller någon investeringsvara som ni kan medges jämkning för med stöd av 2 a § LEMK.

Sammantaget kan ni alltså inte medges ersättning för jämkning vid ändrad användning eller ersättning p.g.a. övertagen rättighet eller skyldighet att jämka avdrag för ingående moms med 586 412 kr.

Ni har också yrkat att ersättning medges med ett belopp motsvarande jämkad investeringsmoms. Skatteverket uppfattar yrkandet som att ni begär ersättning för ingående moms (ruta 1 i aktuell blankett) med 5 864 124 kr motsvarande den totala ingående momsen på de båda investeringsvarorna. Eftersom förvärvet skett under år 2020 skulle eventuell ersättning för ingående moms på förvärvet ha begärts i en period under det året. Ni har därmed begärt ersättning i fel period. Skatteverket anser att ni inte kan välja att hänföra ett yrkande om ersättning till en senare period. Dessutom rör det sig inte om ett inköp för vilket ni har debiterats moms. Ni kan därmed inte medges ersättning för ingående moms med yrkat belopp.

**För information om hur ni begär omprövning eller överklagar, se bilaga.  
Där finns också förklaring till vad de olika siffrorna under beloppsmässig  
sammanställning avser.**

Jesper Bengtzén

SKV 5943 07 SV 00 02

## Sifferförklaringar och upplysningar

Med kommun avser vi här även landsting, kommunalförbund och samordningsförbund.

① Har Skatteverket betalat ut en för hög ersättning ska kommunen betala ränta på det för högt utbetalade beloppet. Räntan beräknas från den dag beloppet betalades ut till och med den dag ni senast ska betala beloppet.

Om Skatteverket betalar ut en ersättning till er efter utgången av första månaden efter den månad då ansökan om ersättning kom in till Skatteverket, betalar staten ränta till er. Räntan beräknas från utgången av första månaden efter den månad då ansökan om ersättning kom in till Skatteverket och till och med den dag beloppet betalas ut, dvs. den dag beloppet krediteras kommunens skattekonto.

② Ett positivt belopp (+) krediteras kommunens skattekonto. Beloppet är positivt i de fall nu beslutade ersättningar är större än tidigare utbetalade ersättningar. Ett negativt belopp debiteras kommunens skattekonto på förfallodagen. Saknas då täckning på skattekontot debiteras ränta på skattekontot.

③ En kommun är i vissa fall skyldig att justera en ersättning om en investeringsvara överlåts eller användningen ändras. Överlåtelsen eller den ändrade användningen ska ni anmäla till Skatteverket i samband med ansökan om ersättning för den ersättningsperiod i viken överlåtelsen skett eller för den första ersättningsperioden varje kalenderår efter det år då användningen ändrats. Anmälan ska dock ha kommit in till Skatteverket senast i juni året efter det år överlåtelsen skett eller användningen ändrats.

④ Ett positivt belopp innebär att ni kommer att få pengar insatta på kommunens skattekonto som en följd av beslutet. Ett negativt belopp innebär att det kan uppstå ett underskott på kommunens skattekonto.

För kommuner och landsting gäller att ett negativt belopp avräknas genom kommunavräknings-systemet. Kommunalförbund och samordningsförbund måste betala ett negativt belopp senast på förfallodagen.

⑤ Den dag kommunens skattekonto debiteras om beslutet medför ett negativt belopp. Förfallodagen är den dag som infaller närmast efter att 30 dagar gått från beslutsdagen. Förfallodagarna kan vara den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader.

## Hur ni begär omprövning eller överklagar

Är ni inte nöjda med Skatteverkets beslut kan ni antingen begära omprövning av beslutet hos Skatteverket eller överklaga det till förvaltningsrätten. Oavsett om ni begär omprövning eller överklagar måste ni göra det skriftligt. Det går bra med vanligt brev eller med e-post. Adresser framgår av beslutet.

Ni ska lämna eller sända er skrivelse till Skatteverket oavsett om ni begär omprövning eller överklagar. Om ni överklagar ska dock skrivelsen vara ställd till Förvaltningsrätten i Falun. Begär ni omprövning ska er skrivelse ha kommit in till Skatteverket inom **tre år** efter utgången av det kalenderår som ersättningen eller justeringen av ersättningen avser.

Om ni däremot överklagar ska er skrivelse ha kommit in till Skatteverket inom **tre veckor** från den dag som ni fick del av beslutet.

I skrivelsen ska ni ange

- vilket beslut ni vill ha ändrat (ärendets diarienummer eller beslutsidentitet)
- om skrivelsen är en begäran om omprövning eller ett överklagande
- hur ni vill att beslutet ska ändras
- de omständigheter och bevis ni vill åberopa
- ert organisationsnummer
- er adress, telefonnummer och e-post.

### Särskilt om omprövning

Er begäran om omprövning bör vara undertecknad av behörig person. Om skrivelsen inte är undertecknad kan Skatteverket komma att förelägga den som begärt omprövning att underteckna skrivelsen. Om ni anlitar ombud ska ombudet ha fullmakt. Om Skatteverket så begär kan ni eller ombudet behöva skicka in en kopia eller behöva uppvisa skriftlig fullmakt i original.



551 95 JÖNKÖPING

Datum  
2023-03-16Organisationsnummer  
212000-0167  
Beslutsidentitet  
ME290Handläggare i detta ärende  
Jesper Bengtzén  
010-5746328  
jesper.bengtzen@skatteverket.seNACKA KOMMUN  
GRANITVÄGEN 19  
131 40 NACKA

Namn: NACKA KOMMUN

Organisationsnummer: 212000-0167

Ersättningsperiod: JANUARI 21

Omprövat beslut:

Ärendet gäller: Ersättning p.g.a. jämkning vid ändrad användning eller ersättning p.g.a. övertagen rättighet eller skyldighet att jämka avdrag för ingående moms

Ersättning för ingående mervärdesskatt

**Beslut**

Skatteverket beslutar att inte medge ersättning för jämkning vid ändrad användning eller ersättning p.g.a. övertagen rättighet att jämka avdrag för ingående mervärdesskatt med 586 412 kr.

Skatteverket beslutar att inte medge ersättning för ingående mervärdesskatt med 5 864 124 kr.

Datum  
 2023-03-16

 Organisationsnummer  
 212000-0167  
 Beslutsidentitet  
 ME290

## Beloppsmässig sammanställning av beslutet

	Nu beslutade belopp	Tidigare beslutade belopp	Ändringsbelopp
Ersättning för ingående mervärdesskatt	26 957 491	26 957 491	0
Ersättning pga. jämkning			
Ränta ①			
<b>Summa ändringsbelopp för ingående mervärdesskatt ②</b>			<b>0</b>
Ökade kostnader (Alt. 1) 6 %	8 002 536	8 002 536	0
Ökade kostnader (Alt. 2) 18 %	574 827	574 827	0
Ökade kostnader (Alt. 2) 5 %	959 624	959 624	0
Hyra av lokal för vissa boendeformer 18 %	68 195	68 195	0
Ränta ①			
<b>Summa schablonberäknade ändringsbelopp ②</b>			
Justeringsbelopp ③			
<b>Totalt ändringsbelopp inklusive ränta ④</b>			<b>0</b>
<b>Förfallodag ⑤</b>		2023-04-26	
Bankgiro: 5050-1055	OCR-nummer: 1621200001677		

**Skäl för det beslutet**

## BAKGRUND

Ni har begärt omprövning av Skatteverkets beslut om ersättning för viss ingående mervärdesskatt (moms) avseende aktuell period. Ni ansöker om ytterligare ersättning med 586 412 kr. Ni yrkar också att ersättning medges med ett belopp motsvarande jämkad investeringsmoms.

I er skrivelse anger ni bl.a. följande. Skatteverket har tidigare nekat er ersättning för uttagmoms eftersom det ansetts att fastigheten tagits i bruk innan överlåtelse skett till er. Fastigheten uppfördes av en exploatör i syfte att överlåtas till er och exploatören har med anledning av detta återfört moms hänförligt till byggnationen, genom uttag. Genom förvärvet har ni övertagit en rättighet att genom jämkning återfå av exploatören ej avdragen moms.

 02  
00  
sv  
07  
5943  
SKV

Datum  
2023-03-16Organisationsnummer  
212000-0167  
Beslutsidentitet  
ME290

Som grund anger ni följande. Ni förvärvade fastigheten 2020 vilket gör att ni har rätt att begära ersättning från det året och för resterande del av korrigeringsperioden. Det belopp Skatteverket nekade ersättning för uppgår till 5 864 124 kr. Jämkning ska ske med en tiondel per år, d.v.s. 586 412 kr.

Ni bifogar handlingar, bl.a. Skatteverkets tidigare beslut och två jämningshandlingar avseende två olika fastigheter. I båda jämningshandlingar anges att förvärvsåret för investeringen är 1 november 2020, storleken av den ingående momsen och hur mycket moms som är avdragen eller återbetalad. Den avdragna eller återbetalade momsen motsvarar den ingående momsen i respektive jämningshandling.

Skatteverket har i förslag till beslut anfört avsikten att inte ändra tidigare beslut och därmed inte medge ytterligare ersättning för ingående moms. Detta med motiveringen att exploitören redan dragit av den ingående momsen i sin helhet på de båda anläggningarna och då exploitörens uttagssmoms inte kan jämkas av er som förvärvare.

#### Era synpunkter mot förslaget till beslut

Uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § Mervärdesskattelagen (ML) innebär att den som bedriver byggnadsrörelse beskattas sig för kostnader arbete som utförs med egen personal på egen lagerfastighet. Syftet med införandet av uttagsbeskattning var att öka neutraliteten mellan egen regi- och entreprenadverksamhet inte att uttagsbeskattning skulle medföra en betydande fördyring för fastigheter som uttagsbeskattas.

Eftersom uttagsbeskattning ska ske på nedlagda kostnader (enligt 7 kap. 5 § ML) så är det naturligt att den som uttagsbeskattas får göra avdrag för den ingående momsen under byggnationen. Skatteverkets påstående om att momsen redan är avdragen visar att Skatteverket inte förstår hur reglerna om uttagsbeskattning av fastighet fungerar. Om momsen på nedlagda kostnader ska medräknas i beskattningsunderlaget medför uttagsbeskattningen en dubbelbeskattning där uttagssmoms beräknas på ej avdragen moms. Att den som uttagsbeskattas gör avdrag för momsen under byggnationen har således ingen påverkan på rätten att jämkas vid ändrad användning av fastighet.

Uttagsbeskattning av fastighet är ett sätt att belägga en omsättning med utgående moms men där den som uttagsbeskattas saknar avdragsrätt för ingående moms eftersom fastigheten inte används i en momspliktig verksamhet. Vid uttagsbeskattning belastas således fastigheten med en momskostnad. Denna momskostnad kan därför bli föremål för jämkning om fastigheten säljs och köparen övertar rätten och skyldigheten att jämkas.

Att uttagsbeskattning skulle innebära att jämningsreglerna inte blir tillämpliga vid ändrad användning av en fastighet är en feltolkning och orimlig utvidgning av gällande lagstiftning. Skatteverkets syn att det inte går att jämkas en fastighet som uttagsbeskattas innebär en inlåsning av den moms på fastigheter som uttagsbeskattas. Det skapar en orimlig skillnad mellan fastigheter som har uttagsbeskattats och fastigheter som inte har

SKV 5943 07 SV 00 02

Datum  
2023-03-16Organisationsnummer  
212000-0167  
Beslutsidentitet  
ME290

uttagsbeskattats om den uttagsbeskattade fastigheten inte kan bli föremål för jämkning. Detta synsätt är varken förenligt med gällande rätt eller syftet med uttagsbeskattningen.

En kommun har rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av enligt 2 § första stycket lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (LEMK). 2 § andra stycket LEMK stadgar att en kommun har rätt till ersättning för ingående moms enligt 8 a kap. 11 §. Av 8 a kap. 11 § framgår att förvärvaren av en investeringsvara ska överta rättigheten och skyldigheten att jämka avdrag för ingående skatt.

Avdragsrätten för fastighetsägare som är frivilligt skattskyldiga regleras i 9 kap. ML. En kommun är oftast inte frivilligt skattskyldig men har rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av enligt 2 § LEMK. Ni har genom förvärvet av fastigheten övertagit den förre ägarens rättighet och skyldighet till jämkning. Detta innebär att kommunen har rätt att jämka tillbaka den moms som säljaren har uttagsbeskattat sig för.

I dagsläget finns inte någon lagstiftning som hindrar en köpare av en fastighet att jämka tillbaka moms på en fastighet som denne har förvärvat. Ni har enligt LEMK rätt till ersättning motsvarande jämkning även om kommunen inte bedriver momspliktig verksamhet i lokalen. Det finns inget i svensk lagstiftning som säger att rättigheten att jämka inte kan överföras mellan en säljare och en köpare av en fastighet. Skatteverkets påstående om att det finns bestämmelser i 8 a kap. 11 § ML som inte är aktuella är inte korrekt. En lagbestämmelse är aktuell och ska tillämpas av Skatteverket så länge som lagtexten inte har ändrats. Skatteverket kan inte tillämpa direkt effekt mot den enskilde. Den enskilde kan dock tillämpa direkt effekt gentemot Skatteverket. 8 a kap. 11 § ML gäller således i sin helhet och innebär att kommunen har rätt att överta rättigheten att jämka från den som uttagsbeskattat sig.

Ni anser er ha rätt till ersättning motsvarande jämkning med 586 412 kr.

GÄLLANDE REGLER

#### **Kommuners rätt till ersättning för ingående moms**

Med investeringsvara (enligt LEMK) förstås det som enligt 8 a kap. 2 § ML avses med investeringsvara. Detta anges i 1 a § första stycket LEMK.

Kommuner har rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av enligt (ML) eller för vilken de inte har rätt till återbetalning enligt samma lag. Detta framgår av 2 § LEMK.

Vad som utgör ersättningsbelopp och när rätten till ersättning inträder när användningen av en investeringsvara ändras samt när en investeringsvara förvärvas regleras i 2 a § LEMK. Om jämkning enligt 8 a kap. 4 § första stycket 1 ML ska göras eller rättighet och skyldighet att jämka avdrag för

SKV 5943 07 sv 00 02

Datum  
2023-03-16Organisationsnummer  
212000-0167  
Beslutsidentitet  
ME290

ingående skatt övertas enligt 8 kap. 11 eller 12 §§ samma lag, utgör ersättningsbeloppet ett belopp som beräknas på samma sätt som jämningsbeloppet enligt 8 a kap. 7, 8 och 10 §§ samma lag.

**ML***Jämkning*

Med investeringsvaror avses fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för åtgärden uppgår till minst 100 000 kr. Detta anges i 8 a kap. 2 § första stycket 2 ML.

Med investeringsvara avses också fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 5 med minst 100 000 kr. Detta anges i 8 a kap. 2 § första stycket 3 ML.

Utgångspunkten är att jämkning ska ske om användningen av en investeringsvara vars förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt ändras på så sätt att avdragsrätten minskar eller ökar. Detta framgår av 8 a kap. 4 § första stycket 1 och 2 ML.

Jämkning ska också ske om en fastighet överläts. Detta om avdrag gjorts för skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad, eller om fastigheten tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, och avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 5 med minst 100 000 kr. Detta framgår av 8 a kap. 4 § första stycket 4 och 5 ML.

Jämkning ska dock inte ske när en investeringsvara överläts och förvärvaren övertar rättigheten och skyldigheten att jämka enligt 8 a kap. 11-12 §§ ML:

-vid överlåtelse, utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet, som har samband med att verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande. Detta förutsätter dock att förvärvaren är skattskyldig enligt ML eller har rätt till återbetalning enligt vissa bestämmelser i ML.

-vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 § förutsatt att förvärvaren är skattskyldig eller har rätt till återbetalning, samt att avtal inte träffats om att överlåtaren ska jämka.

*Ingående moms och avdragsrätt*

I det fall en förvärvare enligt 8 a kap. 11-14 §§ övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning utgörs förvärvarens ingående skatt för de övertagna investeringsvarorna av överlåtarens ingående skatt för varorna. Detta anges i 8 kap. 2 § tredje stycket ML.

Ingående skatt utgörs också av skatt enligt ML som hänför sig till förvärv enligt 4 § första stycket 4. Detta anges i 8 kap. 2 § fjärde stycket 1 ML.

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag om den skattskyldige köper bl.a. en fastighet och fastigheten i

Datum  
2023-03-16Organisationsnummer  
212000-0167  
Beslutsidentitet  
ME290

säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten därefter har tagits i bruk av säljaren. Avdrag får då göras för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen. Detta framgår av 8 kap. 4 § första stycket 4 ML.

Enligt 8 kap. 20 § ML ska den, som enligt 8 a kap. 11-14 §§ ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet när det gäller jämkning av avdrag av ingående skatt som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling som avses i 8 a kap. 15 §. Detta för att styrka sin avdragsrätt.

En handling enligt 8 a kap. 15 § (jämningshandling) ska bl.a. innehålla uppgifter om vid vilka tidpunkter förvärven och avdragen har skett. Detta framgår av 8 a kap. 17 3 ML.

## SKATTEVERKETS BEDÖMNING

Grunden för rätten till ersättning enligt LEMK är att det rör sig om ingående skatt som inte får dras av enligt ML (eller för vilken rätt till återbetalning enligt samma lag saknas). För att ersättning ska kunna medges krävs alltså att det rör sig om ingående moms enligt ML.

Definitionen av ingående moms ges i 8 kap. 2 § ML. Aktuell situation rör inte inköp av en vara eller tjänst som säljaren är skattskyldig för (första stycket) eller ett inköp med omvänd skattskyldighet (andra stycket). Bestämmelsens tredje stycke avser övertagandet av rättigheterna och skyldigheterna när det gäller jämkning enligt 8 a kap. 11-14 §§ ML. När sådant övertagande sker blir förvärvarens ingående skatt densamma som överlåtarens ingående skatt för investeringsvarorna.

Det har inte kommit fram att ni vid förvärvet av investeringsvarorna träffat avtal om att överlåtaren ska jämka. Skatteverket ifrågasätter därmed inte att ni övertagit rättigheten att jämka den ingående momsen på aktuella investeringsvaror. Av jämningshandlingarna framgår att säljaren har dragit av eller fått återbetalt all ingående moms hänförlig till investeringarna på respektive fastighet. Eftersom den ingående momsen på investeringsvarorna redan är avdragen i sin helhet finns ingen ytterligare moms att dra av med stöd av jämningshandlingarna.

Därutöver utgörs ingående skatt (8 kap. 2 § fjärde stycket 1 ML) av skatt som hänför sig till förvärv enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 ML. För att uttagsmoms ska kunna definieras som ingående moms för köparen måste förutsättningarna i den bestämmelsen vara uppfyllda. Som ni angett i er begäran om omprövning har Skatteverket tidigare (2021-12-06) beslutat att inte medge er ersättning för aktuell uttagsmoms som följd av att fastigheten tagits i bruk innan överlåtelsen. Därmed anser Skatteverket att uttagsmomsen inte utgör ingående moms för er. Skatteverket vidhåller den uppfattningen i aktuellt ärende.

SKV 5943 07 sv 00 02

Datum  
2023-03-16Organisationsnummer  
212000-0167  
Beslutsidentitet  
ME290

Det saknas ytterligare bestämmelser i ML som medför att aktuell uttagsskatt kan utgöra ingående moms för er.

Därutöver är det ersättning för moms p.g.a. jämkning ni begär. För att jämkning ska göras krävas att handlar om en investeringsvara. Investeringsvara enligt LEMK är detsamma som investeringsvara enligt ML. För att uttagsskatt ska vara en investeringsvara krävs att avdrag medgetts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 5 ML med minst 100 000 kr (8 a kap. 2 § första stycket 3 ML). Eftersom ni inte har fått göra avdrag enligt någon av de bestämmelserna utgör uttagsskatten i sig inte heller någon investeringsvara som ni kan medges jämkning för med stöd av 2 a § LEMK.

Sammantaget kan ni alltså inte medges ersättning för jämkning vid ändrad användning eller ersättning p.g.a. övertagen rättighet eller skyldighet att jämka avdrag för ingående moms med 586 412 kr.

Ni har också yrkat att ersättning medges med ett belopp motsvarande jämkad investeringsmoms. Skatteverket uppfattar yrkandet som att ni begär ersättning för ingående moms (ruta 1 i aktuell blankett) med 5 864 124 kr motsvarande den totala ingående momsen på de båda investeringsvarorna. Eftersom förvärvet skett under år 2020 skulle eventuell ersättning för ingående moms på förvärvet ha begärts i en period under det året. Ni har därmed begärt ersättning i fel period. Skatteverket anser att ni inte kan välja att hänföra ett yrkande om ersättning till en senare period. Dessutom rör det sig inte om ett inköp för vilket ni har debiterats moms. Ni kan därmed inte medges ersättning för ingående moms med yrkat belopp.

**För information om hur ni begär omprövning eller överklagar, se bilaga.  
Där finns också förklaring till vad de olika siffrorna under beloppsmässig  
sammanställning avser.**

Jesper Bengtzén

## Sifferförklaringar och upplysningar

Med kommun avser vi här även landsting, kommunalförbund och samordningsförbund.

① Har Skatteverket betalat ut en för hög ersättning ska kommunen betala ränta på det för högt utbetalade beloppet. Räntan beräknas från den dag beloppet betalades ut till och med den dag ni senast ska betala beloppet.

Om Skatteverket betalar ut en ersättning till er efter utgången av första månaden efter den månad då ansökan om ersättning kom in till Skatteverket, betalar staten ränta till er. Räntan beräknas från utgången av första månaden efter den månad då ansökan om ersättning kom in till Skatteverket och till och med den dag beloppet betalas ut, dvs. den dag beloppet krediteras kommunens skattekonto.

② Ett positivt belopp (+) krediteras kommunens skattekonto. Beloppet är positivt i de fall nu beslutade ersättningar är större än tidigare utbetalade ersättningar. Ett negativt belopp debiteras kommunens skattekonto på förfalldagen. Saknas då täckning på skattekontot debiteras ränta på skattekontot.

③ En kommun är i vissa fall skyldig att justera en ersättning om en investeringsvara överlåts eller användningen ändras. Överlåtelsen eller den ändrade användningen ska ni anmäla till Skatteverket i samband med ansökan om ersättning för den ersättningsperiod i viken överlåtelsen skett eller för den första ersättningsperioden varje kalenderår efter det år då användningen ändrats. Anmälan ska dock ha kommit in till Skatteverket senast i juni året efter det år överlåtelsen skett eller användningen ändrats.

④ Ett positivt belopp innebär att ni kommer att få pengar insatta på kommunens skattekonto som en följd av beslutet. Ett negativt belopp innebär att det kan uppstå ett underskott på kommunens skattekonto.

För kommuner och landsting gäller att ett negativt belopp avräknas genom kommunavräknings-systemet. Kommunalförbund och samordningsförbund måste betala ett negativt belopp senast på förfalldagen.

⑤ Den dag kommunens skattekonto debiteras om beslutet medför ett negativt belopp. Förfalldagen är den dag som infaller närmast efter att 30 dagar gått från beslutsdagen. Förfalldagarna kan vara den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader.

## Hur ni begär omprövning eller överklagar

Är ni inte nöjda med Skatteverkets beslut kan ni antingen begära omprövning av beslutet hos Skatteverket eller överklaga det till förvaltningsrätten. Oavsett om ni begär omprövning eller överklagar måste ni göra det skriftligt. Det går bra med vanligt brev eller med e-post. Adresser framgår av beslutet.

Ni ska lämna eller sända er skrivelse till Skatteverket oavsett om ni begär omprövning eller överklagar. Om ni överklagar ska dock skrivelsen vara ställd till Förvaltningsrätten i Falun. Begär ni omprövning ska er skrivelse ha kommit in till Skatteverket inom **tre år** efter utgången av det kalenderår som ersättningen eller justeringen av ersättningen avser.

Om ni däremot överklagar ska er skrivelse ha kommit in till Skatteverket inom **tre veckor** från den dag som ni fick del av beslutet.

I skrivelsen ska ni ange

- vilket beslut ni vill ha ändrat (ärendets diarienummer eller beslutsidentitet)
- om skrivelsen är en begäran om omprövning eller ett överklagande
- hur ni vill att beslutet ska ändras
- de omständigheter och bevis ni vill åberopa
- ert organisationsnummer
- er adress, telefonnummer och e-post.

### Särskilt om omprövning

Er begäran om omprövning bör vara undertecknad av behörig person. Om skrivelsen inte är undertecknad kan Skatteverket komma att förelägga den som begärt omprövning att underteckna skrivelsen. Om ni anlitar ombud ska ombudet ha fullmakt. Om Skatteverket så begär kan ni eller ombudet behöva skicka in en kopia eller behöva uppvisa skriftlig fullmakt i original.