

Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid leasing av personbil

Datum	11 april 2024
Till	Jessica Edlund, Göteborgs Stad Leasing AB
Från	Dan Sidbo, Klara Kvarnung & Maria Esbo, Ernst & Young AB
Angående	Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid leasing av personbil

1 Bakgrund och uppdrag

Göteborg Stad Leasing AB (härefter "Bolaget") möjliggör uthyrning (härefter "leasing") av personbilar till sina kunder (härefter "kunderna"). Kunderna till Bolaget består av kommuner och kommunala bolag.

Bolaget ingår operationella leasingavtal med sina kunder. Inom ramen för hyresavtalen ingår också, utöver leasingavgiften, kostnader för drift, extrautrustning (stripe) och ev. påbyggnader (avsnitt "Fordon och utrustning" och "Hyreskostnad" av hyresavtal med Göteborg Energi). Enligt vår uppfattning fakturerar Bolaget kunderna för samtliga kostnader inkluderade i Bolagets hyresavtal.

Ernst & Young AB (härefter "EY" eller "vi") har blivit ombdda att redogöra för avdragsrätten för ingående mervärdesskatt (härefter "moms") vid leasing av personbilar. De kommentarer och bedömningar som lämnas i denna PM är baserade på angivna förutsättningar, nu gällande lagstiftning samt aktuell praxis. För det fall gällande rätt ändras eller om förutsättningarna inte stämmer överens med verkligheten kan detta innebära att de kommentarer och bedömningar som lämnas inte längre är tillämpliga.

EY har tagit del av en beskrivning av omständigheterna kring Bolagets operationella hyresavtal och fakturering till kunder, ett hyresavtal med tillhörande faktura (Göteborg Energi) och allmänna villkor samt Bolagets interna anteckningar gällande avdragsrättssituationerna ("bilagorna").

2 Avdragsrätt för ingående moms

2.1 Avdragsrätt för ingående moms på leasingavgifter

Vid leasing av personbilar är avdragsrätten för ingående moms på leasingavgiften begränsad. Med personbil avses en bil som huvudsakligen är inrättad för personbefordran och innehåller nio sittplatser inkl. förarsäte. Lastbil klassificeras som personbil givet att lastbilen väger högst 3 500 kg. Vi förstår att Bolagets leasade fordon klassificeras som personbilar.

Hyrestagare har möjlighet att dra av 50% av ingående moms på leasinghyra för personbil, givet att det leasade fordonet används i mer än ringa omfattning i skattepliktig (momspliktig) verksamhet alternativt verksamhet som berättigar återbetalning av ingående moms. Avdragsbegränsningen tillämpas dels för långtidsleasing, dels för korttidsleasing samt för både operationella och finansiella leasingavtal. Enligt rättspraxis anses en personbil som körts minst 100 mil i skattepliktig (momspliktig) verksamhet under ett år användas i mer än ringa omfattning. Om hyrestagaren inte uppfyller detta krav får ingen moms dras av på leasingavgiften.

Fakturan för leasingavgiften ska inkludera skattepliktigt (momspliktigt) belopp, dvs 25% av beskattningsunderlaget för leasingkostnaden, även om avdragsrätt endast föreligger med 50% av debiterad moms.

2.2 Avdragsrätt för ingående moms på driftkostnader, extrautrustning och påbyggnader

En grundläggande förutsättning för avdragsrätt är att ett förvärv används i skattepliktig (momspliktig) verksamhet. I samband med leasing av personbil är det inte ovanligt att hyrestagaren eller köparen har kostnader kopplade till drift, extrautrustning och påbyggnader. Med driftskostnader förstås kostnader för service, reparation, underhåll, bensin, besiktning mm. Extrautrustning kan bestå av fälgar, säkerhetsutrustning och klädsel mm. Påbyggnader kan utgöras av tillägg anpassade för ett specifikt fordon, ex. varningstavla eller skåp.

För det fall hyrestagaren utöver avgiften för själva hyran har avtalat om kostnader för drift, extrautrustning och påbyggnader, kan det finnas full avdragsrätt för dessa kostnader, givet att fordonet används i skattepliktig (momspliktig) verksamhet under det år då förvärven genomförs. Detta förutsätter att dessa kostnader inte ses som

underordnade hyresavgiften och att hyrestagaren har möjlighet att lägga till/ta bort dessa tjänster.

För att tilläggskostnaderna inte ska ses som underordnade hyresavgiften krävs att de ses som separata tillhandahållanden för den genomsnittliga konsumenten. Man ska då bl.a. beakta avtalsvillkoren, hur de marknadsförs och vad den genomsnittliga konsumenten efterfrågar.

Om det däremot inom ramen för hyresavtalet och hyresavgiften ingår driftskostnader, extrautrustning och påbyggnader föreligger, enligt vår bedömning, en risk för begränsad avdragsrätt för kunden. Detta då det är sannolikt att Skatteverket skulle se dessa tilläggstjänster som underordnade uthyrningen av personbilen och tilläggstjänsterna ska då momsmässigt hanteras som själva leasingavgiften. I sådant fall ser man det som en helhetslösning där uthyrningen av bilen är det den genomsnittliga konsumenten främst efterfrågar. Det ska noteras att operationell leasing också kan innebära att leasegivaren vill ha kontroll över drift och service av bilen, vilket kan påverka bedömningen.

Om tilläggskostnaderna är underordnade leaseavgiften, har hyrestagaren möjlighet att dra av 50% av ingående momsen på driftskostnader, extrautrustning och påbyggnader. Enbart separat fakturering av de olika kostnaderna föranleder generellt inte utvidgad avdragsrätt när leasingkostnaden i ett hyresavtal omfattar leasing av personbil, extrautrustning, drift och påbyggnader.

Inom ramen för detta uppdrag har vi granskat Bolagets bilagor. I det avtal vi granskat ser vi att hyra, driftkostnad, stripe (extrautrustning) och påbyggnad specificeras under rubriken "Hyreskostnad". Vidare förstår vi att kunden enligt granskad faktura debiteras för samtliga kostnader i samma faktura (på olika rader i fakturan). I de allmänna villkoren anges dessutom att antal driftskostnader (service och reparationer, besiktning och byte av däck) ingår i "hyreskostnaden". Mot bakgrund av att Bolagets leasingkostnad inkluderar drift, extrautrustning och påbyggnad bedömer vi att det finns en risk att Skatteverket skulle se driftkostnader, extrautrustning och påbyggnader som underordnade hyran eftersom de inte specificeras och avtalas separat som tillvalstjänster. Detta skulle innebära att kunden bara får dra av 50 % av momsen.

Vi noterar att försäkring ingår i driftskostnaden enligt Bolagets beskrivning av operationella leasingavtal (i de allmänna villkoren står de angivna som en del av "hyreskostnaden"). Försäkring är som utgångspunkt undantaget moms och ska följaktligen inte debiteras med moms. Om driftskostnaderna är underordnade hyran så ska försäkringen

dock hanteras som hyresavgiften och då faktureras med moms. Om försäkringen tillhandhålls separat ska den vara utan moms.

Detsamma avser den trängselskatt som vi ser att Bolaget vidarefakturerat med moms. Trängselskatt är inte momspliktigt eftersom det är en statlig skatt. Skatteverket har i sin rättsliga vägledning angett att trängselskatt ska ingå i beskattningsunderlaget för moms om det är en korttidsuthyrning (kortare än ett år). Av avtalet framgår att det är giltigt under 72 månader och är därför inte en korttidsuthyrning. Det ska därför inte vara någon moms på den trängselskatt som vidarefaktureras.

2.3 Avdragsrätt för ingående moms på kostnader i serviceavtal

Enligt rättspraxis föreligger avdragsrätt för ingående moms på kostnader kopplade till serviceavtal när separat serviceavtal ingås mellan uthyrande bolag och leasingtagaren i samband med *finansiell leasing* av personbil.

Som ovan nämnt förstår vi att driftskostnader utgör en komponent i hyreskostnaden i Bolagets hyresavtal. Även om kostnad för drift specificeras på fakturan och i hyresavtalet, har Bolagets bilagor inte omfattat specifika serviceavtal för driftskostnader. Om Bolaget upprättar särskilda serviceavtal med kunderna kan det innebära full avdragsrätt för moms på dessa kostnader. Det förutsätter dock att man kan styrka att kunderna efterfrågar båda delarna separat. Det finns äldre rättspraxis som indikerar att dela upp tjänsterna i två avtal fastän efterfrågan och tillhandhållandet är detsamma inte automatiskt medför att det är två separata tjänster.

2.4 Avdragsrätt för ingående moms för kommuner, landsting och regioner.

Bolagets kunder utgörs av kommuner och kommunala bolag.

Kommuner har avdragsrätt för moms till den del de bedriver momspliktig verksamhet, precis som andra rättssubjekt. Detta avdrag görs i momsdeklarationen. Kommuner har dessutom en specialreglering i lag (2018:1735) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner [...] m.m. Genom denna reglering har kommuner också rätt till kompensation för moms som de inte kan dra av i momsdeklarationen. Det innebär att moms som inte kan/ska dras av i momsdeklarationen kan kompenseras genom det särskilda återbetalningssystemet för kommuner.

Kommunala bolag däremot har ingen specialreglering för moms och behandlas som andra beskattningsbara personer avseende avdragsrätten för moms. Det innebär att kommunala bolag har möjlighet att dra av ingående moms på leasingavgifter, driftskostnader, extrautrustning och påbyggnader i enlighet med de regler och bedömningar som redogörs för i avsnitt 2.1, 2.2 och 2.3. Omfattningen av momspliktig verksamhet bör ej inverka på avdragsrätten för driftskostnader, extrautrustning och påbyggnader för de fall blandad verksamhet bedrivs i kommunala bolag.

2.5 Sammanfattande slutsatser

Från ett mervärdesskatterättsligt perspektiv finns det, enligt vår bedömning, en risk att Bolagets kunder inte har full avdragsrätt för driftskostnader, extrautrustning och påbyggnader, eftersom kostnaderna kan anses underordnade leasingavgiften. Det finns därför en risk att Bolagets kunder har gjort felaktiga avdrag för moms, vilket kan medföra en risk för återbetalning av moms och skattetillägg.

Vi har också noterat att Bolaget fakturerat trängselskatt med moms, vilket vi bedömer ska vara undantaget från moms. Även detta kan innebära ett felaktigt avdrag för kunderna.

För att Bolagets kunder ska ha avdragsrätt för moms på driftskostnader, extrautrustning och påbyggnader måste Bolaget uppdatera sina avtal men också tillhandhålla tjänsterna separat. Det faktiska tillhandhållandet måste reflektera det som anges i avtalen. För att möjliggöra full avdragsrätt för driftskostnader bör alltså separata avtal avseende leasing och service ingås. Det kan vidare finnas en poäng i att leasingavtalen i så fall avser finansiell leasing men där man säkerställer att kunden vid avtalets utgång inte behöver köpa bilen eller att utköpspriset är så lågt att det står klart att kunden kommer att köpa bilen.

Beaktat nuvarande leasingavtal, rekommenderar vi, som en försiktighetsprincip, att kunder gör avdrag för ingående moms med 50% på samtliga kostnader, dvs leasinghyra, driftskostnader, extrautrustning och påbyggnader samt att Bolagets fakturor återspeglar detta. Vi rekommenderar även att Bolaget gör en genomgång av hur skattepliktiga respektive skattefria tillhandahållanden hanteras i Bolagets verksamhet.