Tjänsteutlåtande
Utfärdat 26-06-08
Ärendenummer HIG-2026-00125

Handläggare
Linnea Pousard
Telefon: 031- 368 52 99
E-post: linnea.pousard@higab.se

Remissvar Finansdepartementet – mervärdesskatt uthyrning och överlåtelse av fastighet SLK-2026-00506

Förslag till beslut

I styrelsen för Higab AB:

1. Att tillstyrka remissens förslag och överlämna det till stadsledningskontoret.
2. Att omedelbart justera ärendet.

Sammanfattning

Higab AB har ombetts av stadsledningskontoret (SLK) att yttra sig över Finansdepartementets remiss *Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet (SOU 2026:24).* Styrelsen har att ta ställning till bolagets remissvar. Remissen omfattar förslag om att inte utöka möjligheten till frivillig beskattning vid lokaluthyrning samt att införa möjlighet till frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser med vissa begränsningar.

Ekonomiskt hade en utökad frivillig beskattning vid uthyrning inneburit minskad administration och ökade avdragsmöjligheter. Samtidigt hade det riskerat högre hyror för hyresgäster utan avdragsrätt. Förslaget om frivillig beskattning vid överlåtelser bedöms ge vissa fördelar, såsom att avdrag inte behöver justeras vid försäljning. Det medför även risk för återbetalningsskyldighet vid ändrad användning.

Ur socialt perspektiv bedöms förslaget begränsa risken för ökade lokalkostnader för föreningsliv och kulturverksamhet. Sammantaget bedömer bolaget att förslagen är balanserade ur ett stadenperspektiv och föreslår att styrelsen tillstyrker remissen.

Remissen ska besvaras senast 2026-09-23.

Bedömning ur ekonomisk dimension

Utredningen föreslår att möjligheten till frivillig beskattning inte bör utökas. För Higabs del hade en utökad möjlighet inneburit minskad administration och utökade möjligheter att göra avdrag för mervärdesskatt.

I det fall vi investerat i en fastighet med hyresgäster med momspliktig verksamhet blir det ofördelaktigt att ta in en hyresgäst utan momspliktig verksamhet. Higab blir då återbetalningsskyldig momsen för återstående tid. Samtidigt bedöms det inte vara något större problem då vi kan välja vilken hyresgäst vi vill ha i vilket hus.

Frivillig beskattning vid överlåtelse innebär att fastighetsförsäljningen blir skattepliktig och att mervärdesskatt läggs på försäljningspriset. När vi säljer en fastighet med kvarstående justeringstid för investeringar behöver vi inte justera något avdrag vid försäljningen vilket är till Higabs fördel.

Förslaget innebär dock en risk för justerings- / återbetalningsskyldighet för Higab i det fall vi köper en fastighet med frivillig moms men sedan beslutar att hyra ut för användning av ej momspliktig verksamhet.

Bedömning ur ekologisk dimension

Higab har inte funnit några särskilda aspekter på frågan utifrån denna dimension.

Bedömning ur social dimension

Utifrån Higabs ägardirektiv där vi ska tillhandahålla lokaler till föreningsliv och kulturverksamhet håller vi med utredningen om att en utökad frivillig skattskyldighet skulle kunna leda till att hyresgäster som saknar avdragsrätt riskerar att få höjd hyra.

Bilagor som ingår i beslutsunderlaget

1. Remissförslag Finansdepartementet Moms vid uthyrning och överlåtelse av fastighet
2. Remissvar lokalnämnden 2021 Dnr N230-0201/21.

Beskrivning av ärendet

Higab har av SLK ombetts yttra sig avseende Remiss från Finansdepartementet - Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet (SOU 2026:24). SLK-2026-00506. SLK samordnar svar från exploateringsnämnden, stadsfastighetsnämnden, nämnden för intraservice, Higab AB, Förvaltnings AB Göteborgs Lokaler och Älvstranden Utveckling AB.

Remissen ska besvaras senast 2026-09-23.

Finansdepartementets utredning har haft i uppdrag att:

1. analysera effekterna av utökade möjligheter till frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler.
2. bedöma hur mervärdesskattereglerna om justering av avdrag ska bli förenliga med EU-rätten.
3. analysera effekterna av en möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter.

Historik

2021 skickade Finansdepartementet en promemoria till Göteborgs stad på remiss. SLK utsåg lokalnämnden att besvara remissen. Lokalnämnden hämtade som underlag inför svaret synpunkter från Higab. Promemorian handlade då endast om utökade möjligheter till frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler. Stadens och Higabs ställningstagande då var att man ställde sig bakom en ny lag som innebar utökade möjligheter till frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler. Remissvaret biläggs.

Utredningens förslag

Utredningen bedömer att möjligheten till frivillig beskattning inte bör utökas. Analysen är att en utökning skulle innebära klara fördelar för fastighetsägare och andra som hyr ut lokaler men att hyresgäster som inte har avdragsrätt skulle få ökade hyreskostnader.

Vad gäller hur mervärdesskattereglerna om justering av avdrag ska bli förenliga med EU-rätten föreslår utredningen möjlighet till frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser, med olika typer av begränsningar.

Konsekvenser för Higab

Frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler

Higab svarade 2021 tillsammans med lokalnämnden att man såg positivt på en lag som innebar utökade möjligheter till frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler. Främsta argumentet var att underlätta uthyrning till momsfria verksamheter och även uthyrning på kortare tid samt mindre administration.

Vi ser viss risk för inlåsningseffekter efter investeringar i en fastighet som tidigare haft en hyresgäst med momspliktig verksamhet där det blir ofördelaktigt att ta in en hyresgäst utan momspliktig verksamhet. Innebörden blir i det fallet att vi inte kan dra av momsen för investeringen och att vi blir återbetalningsskyldiga momsen för den återstående tiden. Samtidigt bedöms det inte vara något större problem då vi kan välja vilken hyresgäst vi vill ha i vilket hus.

Utifrån Higabs ägardirektiv håller vi med om utredningens ställningstagande att kostnaderna för aktörer utan momspliktig verksamheter skulle bli höga i förhållande till den nytta som kan finnas.

Frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter

Vid överlåtelser av fastigheter följer Higab *Göteborgs Stads riktlinje för överlåtelser av fastigheter och överföring av byggnader och anläggningar*.

Förslaget med frivillig beskattning vid överlåtelse innebär att själva fastighetsförsäljningen blir skattepliktig och att mervärdesskatt läggs på försäljningspriset. När vi säljer en fastighet med kvarstående justeringstid för investeringar behöver vi inte justera något avdrag vid försäljningen vilket är till Higabs fördel.

Förslaget innebär dock en risk för justerings- / återbetalningsskyldighet för Higab i det fall vi köper en fastighet med frivillig beskattning men sedan beslutar att hyra ut för användning av ej momspliktig verksamhet. Eftersom beskattningen är frivillig kommer vi alltid att kunna välja det som är mest fördelaktigt i varje aktuellt fall utifrån gällande riktlinjer.

Bolagets bedömning

Higab ställer sig positiva till utredningens förslag och föreslår att styrelsen tillstyrker förslagen i remissen.

Även om det ur ett kortsiktigt ekonomiskt perspektiv hade varit en fördel för Higab med frivillig beskattning vid uthyrning, ser vi att det ur ett stadensperspektiv kan ha negativa

konsekvenser då hyreskostnaderna för aktörer utan momspliktig verksamhet riskerar att öka.

Frivillig beskattning vid överlåtelse bedöms inte ha någon egentlig inverkan på Higab.

Namn	Fredrik Setterberg
Titel	VD

Bilaga 1

Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet

Betänkande av Utredningen om utökade möjligheter till frivillig beskattning för mervärdesskatt avseende fastigheter

Stockholm 2026

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR

SOU 2026:24

SOU och Ds finns på regeringen.se under Rättsliga dokument.

Svara på remiss – hur och varför
Statsrådsberedningen, SB PM 2021:1.
Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på regeringen.se/remisser.

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet
Omslag: Multiply Solutions
Tryck och remisshantering: Multiply Solutions, Stockholm 2026

ISBN 978-91-525-1513-6 (tryck)
ISBN 978-91-525-1514-3 (pdf)
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 8 maj 2024 att ge en särskild utredare i uppdrag att analysera effekterna av utökade möjligheter till frivillig beskattning för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler och bedöma om en sådan utökning är lämplig. I uppdraget ingick också att bedöma hur de svenska reglerna om justering av tidigare gjorda avdrag för investeringsvaror bör ändras för att bli förenliga med EU-rätten och ta ställning till om det bör införas en möjlighet till frivillig beskattning för mervärdesskatt vid överlåtelse av fastigheter. Uppdraget skulle redovisas senast den 30 januari 2026. (Dir. 2024:46.) Regeringen beslutade den 20 november 2025 genom ett tilläggsdirektiv att förlänga utredningstiden till och med den 31 mars 2026. (Dir. 2025:101.)

F.d. kanslichefen Birgitta Pettersson förordnades den 12 juni 2024 som särskild utredare från och med den 5 augusti 2024.

Som experter i utredningen förordnades den 26 augusti 2024 ekonomen Sebastian Escobar-Jansson (Konjunkturinstitutet), skatteexperten Jeanette Fored (Sveriges Kommuner och Regioner), skattejuristen Ulrika Hansson (Fastighetsägarna), kanslirådet Erik Jonasson (Finansdepartementet), skattejuristen Johan Karlsson (Riksidrottsförbundet), ekonomie doktor Jacob Lundberg (Institutet för Näringslivsforskning), rättslige experten Claes Pedersen (Skatteverket), skatteexperten Anna Sandberg Nilsson (Svenskt Näringsliv), kanslirådet Ida Stjernberg (Kulturdepartementet) och kanslirådet vid Finansdepartementet, numera kammarrättsrådet, Johan Westlund.

Ida Stjernberg entledigades den 24 februari 2025 från uppdraget som expert från och med den 14 mars 2025. I hennes ställe förordnades ämnesrådet Jon Dunås (Kulturdepartementet) som expert från och med den 14 mars 2025. Erik Jonasson entledigades den 18 augusti 2025

från uppdraget som expert från och med den 27 augusti 2025. I hans ställe förordnades den 26 augusti 2025 rättssakkunnige Oliver Sparrings (Finansdepartementet) som expert från och med den 1 september 2025.

Utredningen har också haft en referensgrupp knuten till sig bestående av representanter för Bygdegårdarnas riksförbund, Byggföretagen, Företagarna, Konstnärernas Riksorganisation, Privattandläkarna, Studieförbunden, Sveriges Allmännytta, Svenska Bankföreningen, Svenska kyrkan och Svensk Scenkonst.

Som sekreterare i utredningen anställdes den 17 juni 2024 kanslirådet Mats Andersson från och med den 5 augusti 2024 och kammarrättsassessorn Johan Molde från och med den 1 september 2024.

Birgitta Pettersson svarar som särskild utredare ensam för betänkandets innehåll. Arbetet har bedrivits i nära samarbete med utredningens experter. I betänkandet redovisas därför generellt sett bedömningarna som utredningens bedömningar. Detta hindrar dock inte att det kan finnas skilda uppfattningar i flera frågor.

Utredningen, som antagit namnet Utredningen om utökade möjligheter till frivillig beskattning för mervärdesskatt avseende fastigheter (Fi 2024:02), överlämnar härmed betänkandet *Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet* (SOU 2026:24). Uppdraget är med detta slutfört.

Särskilda yttranden har lämnats av experterna Ulrika Hansson, Johan Karlsson, Jacob Lundberg, Claes Pedersen och Anna Sandberg Nilsson.

Stockholm i mars 2026

Birgitta Pettersson

Mats Andersson
Johan Molde

Innehåll

Sammanfattning **13**

1 Författningsförslag **35**

1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200) 35

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund 53

2 Utredningens uppdrag och arbete **55**

2.1 Utredningens uppdrag 55

2.2 Utredningens arbete 56

2.3 Betänkandets disposition 57

3 Gällande rätt **59**

3.1 Mervärdesskatt 59
3.1.1 Grundläggande regler 59
3.1.2 Närmare om uthyrning av fast egendom 65
3.1.3 Närmare om leverans av fast egendom 69
3.1.4 Justering av avdrag 73
3.1.5 Verksamhetsöverlåtelse 80

3.2 Lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (LEMK) 82
3.2.1 Justering av ersättning 84

3.3 Kompensation för mervärdesskatt till statliga myndigheter m.fl. ... 86
3.3.1 Förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt ... 86
3.3.2 Kompensation till riksdagens myndigheter ... 87
3.3.3 Andra ordningar för kompensation ... 88

4 Regleringen i andra länder ... 89

4.1 Danmark ... 89
4.2 Finland ... 93
4.3 Nederländerna ... 96
4.4 Norge ... 99
4.5 Storbritannien ... 101
4.6 Tyskland ... 103
4.7 Österrike ... 106

5 Statistik ... 109

5.1 Hyresmarknaden ... 109
5.1.1 Mervärdesskatteregistrering ... 109
5.1.2 Särskilt om utbildning, omsorg och vård ... 123
5.1.3 Fastighetsägare ... 127
5.2 Fastighetsmarknaden ... 129
5.2.1 Försäljning av fastigheter ... 129
5.2.2 Kommunala investeringar ... 130

6 Neutralitet ... 131

6.1 Begreppet neutralitet ... 131
6.2 Ett ekonomiskt neutralt mervärdesskattesystem ... 132
6.3 Konsekvenserna av bristande neutralitet ... 133
6.4 Verklighetens mervärdesskattesystem ... 134
6.5 Hantering av bristande neutralitet ... 136

6.5.1 Offentlig verksamhet i kommuner, regioner och staten ... 137
6.5.2 Uthyrning av fastigheter ... 138
6.5.3 Investeringar ... 139

6.6 Frivillig beskattning av fastigheter ur ett neutralitetsperspektiv ... 139
6.6.1 Frivillig beskattning vid uthyrning ... 139
6.6.2 Frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet ... 140

7 Frivillig beskattning vid uthyrning ... 143

7.1 Bakgrund ... 143

7.2 Principiella utgångspunkter för analysen ... 148

7.3 Mervärdesskattens påverkan på hyran – teoretisk genomgång ... 150
7.3.1 Marknaden ... 156

7.4 Mervärdesskattens påverkan på hyran – hyresgäster ... 157
7.4.1 Vård och omsorg ... 159
7.4.2 Utbildning ... 160
7.4.3 Finansiell verksamhet ... 160
7.4.4 Kultur ... 161
7.4.5 Övriga företag ... 163
7.4.6 Särskilt om de minsta företagen ... 164
7.4.7 Ideella föreningar och trossamfund ... 165
7.4.8 Samtliga som kan beröras i egenskap av potentiella hyresgäster ... 172

7.5 Mervärdesskattens påverkan på hyran – fastighetsägare ... 174
7.5.1 Fastighetsägarnas uppfattning ... 175
7.5.2 Utredningens bedömning av fastighetsägarnas merkostnader och den kompensation som tas ut genom hyran ... 178

7.6 Mervärdesskattens påverkan på hyran – beloppsmässig uppskattning ... 185
7.6.1 Utbildning ... 185
7.6.2 Omsorg ... 187
7.6.3 Sjukvård ... 187

7.6.4 Privat tandvård ... 189
7.6.5 Finansiell verksamhet ... 190
7.6.6 Kultursektorn ... 190
7.6.7 Ideella sektorn ... 191
7.6.8 De minsta företagen och övriga företag ... 191
7.6.9 Total påverkan på hyran ... 192

7.7 Mervärdesskattens påverkan på tillgången till ändamålsenliga lokaler ... 193
7.7.1 Begränsningen av möjligheten till frivillig beskattning kan påverka intresset att hyra ut ... 193
7.7.2 Andra faktorer som har betydelse för intresset att hyra ut ... 194
7.7.3 Olika organisationers uppfattning om situationen ... 195
7.7.4 Marknaden och förändringen över tid ... 208

7.8 Övriga effekter ... 209
7.8.1 Kommuner och regioner ... 209
7.8.2 Skatteverket ... 209
7.8.3 Samhällsekonomisk effektivitet ... 210

7.9 Sammanfattning ... 210

7.10 Bedömning ... 215

7.11 Stadigvarande användning ... 220
7.11.1 Bakgrund ... 220
7.11.2 Problembild ... 222
7.11.3 Kravet på stadigvarande användning ska inte ändras ... 223

8 Överlåtelse av fastighet ... 225

8.1 Bakgrund ... 225
8.1.1 Justeringsreglerna strider mot mervärdesskattedirektivet ... 225
8.1.2 Promemorian Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet ... 226

8.2 Reglerna om justering behöver ändras ... 229

8.3 Frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser ... 232

8.3.1 Frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser ska införas ... 232
8.3.2 Vilka överlåtelser ska omfattas? ... 238
8.3.3 Vilka säljare kan använda frivillig beskattning? ... 246
8.3.4 Krav på köparens verksamhet ... 248
8.3.5 Frivillig beskattning kan tillämpas om köparen är staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund ... 252
8.3.6 Köparens verksamhet ska kunna bedömas som varaktig ... 253
8.3.7 Frivillig beskattning kan inte användas vid överlåtelser till lågt pris ... 256
8.3.8 Köparens rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten ... 260
8.3.9 Omvänd betalningsskyldighet gäller som utgångspunkt vid frivillig beskattning ... 261
8.3.10 Den frivilliga beskattningen ska framgå av en köpehandling ... 265
8.3.11 Överlåtelsen ska anmälas till Skatteverket ... 267
8.3.12 Behandling av uppgifter och sekretess hos Skatteverket ... 270
8.3.13 Beskattningsunderlaget ... 272
8.3.14 Beskattningsgrundande händelse och redovisning ... 275

8.4 Justering av avdrag för ingående skatt ... 279
8.4.1 Investeringsvara ... 279
8.4.2 Justering av avdrag vid överlåtelse av fastighet ... 280
8.4.3 Spärregel ... 283
8.4.4 Justeringsregler för kommunerna ... 286

8.5 Ändringar med anledning av att rättigheten och skyldigheten att justera inte kan överföras på köparen ... 290

8.6 Justering vid verksamhetsöverlåtelser ... 292

8.7 Vissa övergångar som inte är överlåtelser ... 296

8.8 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser ... 298

8.9 Behov av ändringar i inkomstskattelagen ... 300

9 Konsekvensanalys – frivillig beskattning vid överlåtelse ... 303

9.1 Problembeskrivning och syfte med förslaget ... 303

9.2 Konsekvenser om ingen åtgärd vidtas ... 304

9.3 Alternativa lösningar ... 304

9.4 Utredningens förslag och vad som omfattas ... 305
9.4.1 Fastighetsöverlåtelser ... 306
9.4.2 Överlåtelser av infrastrukturanläggningar ... 307
9.4.3 Övergångar som inte är fastighetsöverlåtelser ... 308
9.4.4 Sammanställning av vad som omfattas ... 309
9.4.5 Exempel på effekter för köpare av fastighet under olika förutsättningar ... 310

9.5 Vilka som påverkas av utredningens förslag ... 315
9.5.1 Fastighetsöverlåtelser ... 315
9.5.2 Överlåtelser av anläggningar och infrastruktur ... 320
9.5.3 Övergångar som inte är fastighetsöverlåtelser ... 324

9.6 Kvantifiering av effekterna av utredningens förslag ... 324
9.6.1 Försäljning av fastighet ... 325
9.6.2 Överlåtelser av anläggningar och infrastruktur ... 328
9.6.3 Övergångar som inte är fastighetsöverlåtelser ... 331

9.7 Offentligfinansiell effekt ... 331

9.8 Marknaden ... 334
9.8.1 Nuvarande rättsläge ... 334
9.8.2 Konsekvenser av förslaget ... 335

9.9 Konsekvenser för företag ... 337
9.9.1 Hur företagen berörs ... 338
9.9.2 Vilka företag som berörs ... 343
9.9.3 Administrativa kostnader ... 344

9.10 Konsekvenser för kommuner och regioner ... 347
9.10.1 Kommuner och regioner som säljer en fastighet ... 347
9.10.2 Kommuner och regioner som köper en fastighet ... 347

9.11 Konsekvenser för Skatteverket och förvaltningsdomstolarna 348
9.12 Effekter på brottsligheten 349
9.13 Effekter på inflationen 349
9.14 Förenlighet med EU-rätten 349
9.15 Övriga effekter 350
9.16 Utvärdering 350

10 Författningskommentar 351

10.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200) 351
10.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund 374

Särskilda yttranden 377

Bilagor

Bilaga 1 Kommittédirektiv 2024:46 399
Bilaga 2 Kommittédirektiv 2025:101 407
Bilaga 3 Övervältring av kostnader 409
Bilaga 4 Enkätundersökningen 413

Sammanfattning

Utredningens uppdrag

Utredningen har haft i uppdrag dels att analysera effekterna av utökade möjligheter till frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler, dels att bedöma hur mervärdesskattereglerna om justering av avdrag ska bli förenliga med EU-rätten och analysera effekterna av en möjlighet till frivillig beskattning för överlåtelse av fastigheter.

I den del av uppdraget som varit att undersöka om det är lämpligt att utöka möjligheten till frivillig beskattning har utredningen haft i uppdrag att bedöma vilka direkta och indirekta effekter som skulle uppstå för berörda aktörer av en sådan ändring och kartlägga hur konsekvenserna kan skilja sig åt. Uppdraget har också inneburit att analysera om kravet på stadigvarande användning bör ändras. Däremot har utredningen inte haft i uppdrag att göra några analyser eller lämna författningsförslag avseende stadigvarande bostäder.

Den andra delen av utredningens uppdrag har varit att bedöma hur de svenska justeringsreglerna bör ändras för att bli förenliga med EU-rätten. I det sammanhanget har det ingått att kartlägga hur andra EU-länder hanterar justering av avdrag. I uppdraget har det också ingått att undersöka om det bör införas en möjlighet till frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser, det vill säga en möjlighet att lägga mervärdesskatt på själva försäljningspriset. Utredningen har i denna del haft i uppgift att bedöma vilka direkta och indirekta effekter en möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter skulle få och om lämpligt lämna författningsförslag om sådan beskattning. I uppdraget har inte ingått att göra analyser eller lämna förslag om beskattning av överlåtelser av mark eller byggnader före det första besittningstagandet. Inte heller har det ingått att göra analyser eller lämna författningsförslag som inskränker den avdragsbegränsning

som finns i mervärdesskattelagen (2023:200) avseende stadigvarande bostäder.

Frivillig beskattning vid uthyrning

Problem med dagens regler

Uthyrning av fastigheter är som huvudregel inte mervärdesskattepliktigt. För att åtgärda problemen med bristande neutralitet och ökad dold momskostnad infördes 1979 ett system med frivillig beskattning. Den som hyr ut en lokal för stadigvarande användning i en verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning kan välja att låta uthyrningen omfattas av frivillig beskattning genom att ange utgående mervärdesskatt i fakturan. Detsamma gäller vid uthyrning till stat, kommun eller region. För annan uthyrning av lokaler finns i dag ingen möjlighet till frivillig beskattning. Det är inte heller möjligt med frivillig beskattning vid uthyrning av en stadigvarande bostad. Den frivilliga beskattningen upphör normalt när fastigheten används till något annat än skattepliktig uthyrning.

För den som hyr ut en fastighet har möjligheten att använda frivillig beskattning stor betydelse för avdragsrätten. Detta då avdrag endast kan medges i den omfattning den ingående skatten avser verksamhet som medför rätt till avdrag eller återbetalning. Kostnaderna för framför allt ny-, till- eller ombyggnader kan i många fall uppgå till stora belopp. Kostnader som hyresvärden inte kan få avdrag för om hyresgästen bedriver undantagen verksamhet. Om den frivilliga beskattningen upphör, till exempel för att en hyresgäst som inte avdragsrätt eller rätt till återbetalning flyttar in, ska vidare den ingående skatt på ny-, till- eller ombyggnader som dragits av inom en tioårsperiod i princip justeras. Justeringsreglerna innebär att en fastighetsägare måste ha ett system för att kunna identifiera mervärdesskatt vid byggnation och större investeringar i fastigheten. Detta för att kunna ta fram sådant underlag i det fall lokaler i fastigheten får en ändrad användning som inte medför mervärdesskattepliktig uthyrning.

När en fastighetsägare hyr ut en lokal till en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt kommer en del av hyran att inkludera fastighetsägarens kostnad för ingående mervärdesskatt som inte får dras av, så kallad dold mervärdesskatt. Fastighetsägaren kompenserar sig normalt sett därigenom för den mervärdesskatt som inte är

avdragsgill och hyran påverkas alltså av mervärdesskatten som fastighetsägaren har betalat i tidigare led.

Dagens regler uppfattas av fastighetsägarna och andra näringsidkare som hyr ut lokaler som komplexa och administrativt betungande. Särskilt att behöva hantera en begränsad avdragsrätt när fastighet hyrs ut både till verksamhet som medför skatteplikt och verksamhet som är undantagen anses normalt administrativt betungande. Uppdelning av ingående skatt på avdragsgill respektive icke avdragsgill verksamhet är ett av de krav i mervärdesskattelagen som anses orsaka mest administrativ börda för företagen. De ökade administrativa kostnaderna kan medföra att vissa fastighetsägare undviker att hyra ut lokaler till organisationer som inte har avdragsrätt eller att de tar ut en kompensation för de administrativa kostnaderna genom ett tillägg på hyran.

Dagens regler kan också påverka den som bedriver undantagen verksamhet på olika sätt.

Allmänna utgångspunkter

Frågan om en förändring av reglerna om uthyrning av lokaler har varit föremål för ett flertal utredningar. När frågan tidigare behandlats har det, trots att en utökning av den frivilliga beskattningen skulle kunna ge minskade problem med att hyresgäster med skattefri verksamhet kan ha svårt att få tag i lokaler, bedömts att någon ändring inte ska genomföras (prop. 1999/2000:82 och prop. 2013/14:1). Det kanske främsta skälet till att förslagen inte genomförts är att hyresgäster som saknar avdragsrätt riskerar att få kostnadsökningar. Den fråga som utredningen har haft att ta ställning till är om det under de nuvarande förutsättningarna är lämpligt att utöka möjligheten till frivillig beskattning.

Ett mervärdesskattesystem som inte snedvrider valet av produktion och konsumtion är neutralt och samhällsekonomiskt effektivt. Att det inte är möjligt att beskatta en uthyrning till hyresgäster utan avdragsrätt innebär en avvikelse från ett neutralt mervärdesskattesystem. Syftet med avvikelsen är dock att de aktörer som saknar avdragsrätt inte ska drabbas av en högre hyra till följd av mervärdesskatten. Regleringen har alltså en annan grund än samhällsekonomisk effektivitet.

Generellt om mervärdesskattens påverkan på hyran

En fastighetsägare som hyr ut en lokal till en hyresgäst utan avdragsrätt har inte möjlighet att göra avdrag för mervärdesskatt avseende den lokalen. Fastighetsägaren tar därför normalt sett ut ett tillägg på hyran för att kompensera sig för detta. Om fastighetsägaren får möjlighet att använda frivillig beskattning för uthyrningen kan fastighetsägaren göra avdrag för mervärdesskatten på exempelvis ombyggnationer och löpande kostnader. Även om fastighetsägaren då skulle ta bort tillägget från hyran, skulle hyresgästens hyra bli minst lika hög som då uthyrningen inte beskattades. När hyran inte beskattas har fastighetsägaren ett stort utrymme att ta ut ett tillägg på hyran. En övergång från undantag från beskattning till beskattning skulle som utgångspunkt medföra en ökning av hyreskostnaden för hyresgästen med ett belopp motsvarande skillnaden mellan mervärdesskatten på hyran och den mervärdesskatt som fastighetsägaren inte får dra av när uthyrningen inte beskattas.

Det allmänna resonemanget om påverkan på hyran utgår bara från fastighetsägarens kostnad för mervärdesskatt som inte får dras av. Det behöver också vägas in att begränsningen av möjligheten till frivillig beskattning medför administrativa merkostnader samt osäkerhet och finansiella risker för fastighetsägare. Mervärdesskattens påverkan på hyran för hyresgäster utan avdragsrätt är därför osäker och svår att uppskatta. I många fall skulle hyran öka, men det kan finnas stora variationer. Utgångspunkten bör dock vara att fastighetsägare som har möjlighet att använda frivillig beskattning i allmänhet kommer att göra det. Utredningen uppskattar att hyreskostnaderna generellt skulle öka med 6,25 procent för hyresgäster utan avdragsrätt.

Effekterna för olika aktörer

Fastighetsägarna drabbas generellt av administrativa merkostnader samt ökad osäkerhet och finansiell risk till följd av att den frivilliga beskattningen begränsas. Om möjligheten till frivillig beskattning skulle utökas skulle alltså dessa kostnader minska. Utredningen bedömer att de administrativa merkostnaderna totalt sett uppgår till mellan 400 miljoner kronor och 500 miljoner kronor per år. Den minskade osäkerheten och risken för fastighetsägaren kan inte närmare uppskattas beloppsmässigt.

De företag som är verksamma inom vård- och omsorgssektorn och utbildningssektorn har i princip inte avdragsrätt för mervärdesskatt. Aktörer inom de sektorerna har uppgett att det generellt sett inte är svårt för dem att hitta lokaler att hyra. De har också framfört oro för att utökade möjligheter till frivillig beskattning skulle innebära tydligt ökade kostnader för dem. Utredningen uppskattar att en sådan ändring av reglerna om frivillig beskattning skulle leda till hyreshöjningar med mellan cirka 600 miljoner kronor och 1 miljard kronor inom de sektorerna. Enligt utredningens bedömning kommer även kostnaderna för exempelvis tandvård att öka.

Utredningen har haft kontakt med företrädare för företag och organisationer verksamma inom den ideella sektorn och idrottsrörelsen. Dessa aktörer har generellt sett inte avdragsrätt för mervärdesskatt. De har uppgett att många aktörer inom deras områden har svårt att hitta ändamålsenliga lokaler. Vissa organisationer inom idrottsrörelsen bildar exempelvis aktiebolag för att möjliggöra uthyrning med frivillig beskattning. Det kan dock finnas andra skäl än avsaknaden av frivillig beskattning som gör att fastighetsägare avstår från att hyra ut lokaler till exempelvis ideella föreningar. I den enkätundersökning som utredningen har gjort framkommer det inte att just reglerna om mervärdesskatt skulle vara det främsta skälet till svårigheter att hitta lokaler. Det är vidare svårt att bedöma hur hyrorna beloppsmässigt skulle påverkas av utökade möjligheter till frivillig beskattning. Utredningen uppskattar dock att hyrorna skulle öka.

För de minsta företagen samt företag inom den finansiella sektorn och kulturområdet bedömer utredningen att hyrorna inte skulle påverkas i särskilt hög grad. För små företag samt konstnärer med en omsättning som understiger 300 000 kronor kan dock en ändring av reglerna innebära ett de kan se sig tvungna att registrera sig för mervärdesskatt för att kunna få avdrag för den mervärdesskatt som läggs på hyran.

Andra aktörer som skulle beröras av en utökad frivillig beskattning är kommuner, regioner och Skatteverket. För kommuner och regioner skulle en utökad frivillig beskattning medföra att de privata företag som bedriver vård och omsorg skulle få ökade kostnader, med följden att upphandlingen av sådana tjänster skulle påverkas. För Skatteverket skulle en utökad frivillig beskattning medföra att hanteringen av beskattningen av hyror skulle förenklas.

Utredningen bedömer att möjligheten till frivillig beskattning inte bör utökas

Effekterna av utökade möjligheter till frivillig beskattning skiljer sig åt mellan olika aktörer. Utifrån den analys som utredningen har gjort är bedömningen att en utökning skulle innebära klara fördelar för fastighetsägare och andra som hyr ut lokaler. Å andra sidan visar analysen att hyresgäster som inte har avdragsrätt skulle få ökade hyreskostnader. Det kan inte uteslutas att de ökade kostnaderna kommer att vara kännbara i vissa fall. Enligt utredningens uppskattning skulle exempelvis hyreskostnaderna inom vård- och omsorgssektorn och utbildningssektorn öka med mellan ungefär 600 miljoner kronor och 1 miljard kronor. Kommunernas och regionernas köp av tjänster från privata vård- och omsorgsföretag har ökat kraftigt under senare år. De företagen kan komma att kräva högre ersättning till följd av hyreshöjningar, vilket innebär att kommunernas och regionernas kostnader för upphandling av de tjänsterna kan komma att öka över tid.

Analysen visar att hyreskostnaderna skulle öka också för aktörer inom den ideella sektorn om möjligheten till frivillig beskattning utökades. För vissa föreningar skulle det i och för sig kunna bli enklare att hitta en lokal att hyra. Det är dock tveksamt om detta gäller generellt för aktörerna i den ideella sektorn. Utredningen anser att enbart den omständigheten att det skulle bli enklare för vissa aktörer att få tag i lokaler inte motiverar en ändring av reglerna om frivillig beskattning. Det beror på att hyreskostnaderna tydligt skulle öka för många av de berörda aktörerna. De skäl som framförts i tidigare lagstiftningsärenden står sig alltså fortfarande.

Utredningen har övervägt om det skulle vara möjligt att på något sätt kompensera aktörer som kan drabbas av ökade hyreskostnader. En reducerad skattesats på lokalhyra är inte tillåten enligt mervärdesskattedirektivet. Alternativet som ligger närmast till hands är kompensation genom bidrag från staten. I Danmark finns exempelvis en ordning för kompensation till bland annat ideella aktörer. En nackdel med ett system som bygger på bidrag från staten är dock att kompensationen då årligen skulle kunna omprövas inom ramen för budgetprocessen. Det kan också vara svårt att bedöma om sådana bidrag är förenliga med statsstödsreglerna. Vidare skulle det krävas en omfattande utredning för att undersöka om det borde införas ett system

liknande det som finns i Danmark. Detta ryms inte inom ramen för denna utredning.

Det är inte möjligt för utredningen att föreslå åtgärder som kan påverka ersättningen till vård- och omsorgsgivare, eftersom deras ersättning bestäms vid upphandling. Ersättningen till exempelvis friskolor beräknas vidare i dag utifrån kommunens kostnader för den egna skolan. Ersättningen utgår alltså inte från friskolans faktiska kostnader.

Sammantaget anser utredningen att kostnaderna för många aktörer skulle bli höga i förhållande till den nytta som kan finnas. Möjligheten till frivillig beskattning vid uthyrning bör därför inte utökas.

Begreppet stadigvarande användning ska inte ändras

För att en uthyrning ska kunna omfattas av frivillig beskattning krävs att uthyrningen görs för stadigvarande användning i en verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning. Syftet med kravet på stadigvarande användning var från början att undvika situationer med ständiga förändringar i beskattningen. Bedömningen skulle göras utifrån hyresvärdens avsikt med uthyrningen.

Innebörden av kravet på stadigvarande användning är inte helt klar. Det kan därför uppstå bedömningssvårigheter. Begreppet har dock förtydligats i Högsta förvaltningsdomstolens praxis. Det är numera till exempel möjligt att hyra ut en lokal eller en byggnad med frivillig beskattning till flera hyresgäster samtidigt, utan att varje hyresgäst har tillgång till en avgränsad yta. En förutsättning för det är dock att alla hyresgäster har avdragsrätt. Det är inte möjligt att hyra ut en och samma lokal med frivillig beskattning om någon av hyresgästerna inte har avdragsrätt. Det är heller inte möjligt att använda frivillig beskattning om hyresvärden delar en och samma yta med hyresgästerna.

Utredningen lägger inte fram något förslag om en utökad möjlighet till frivillig beskattning. Enligt utredningens bedömning måste det därför även i fortsättningen ställas upp krav på hur det uthyrda objektet används. Det skulle annars kunna förekomma växelvisa och korta uthyrningar för skattepliktig och inte skattepliktig verksamhet, vilket skulle orsaka svårigheter för fördelning och justering av ingående skatt samt försämra möjligheten till kontroll. Det är i och

för sig inte helt tillfredsställande att begreppet stadigvarande användning har preciserats i praxis på ett så omfattande sätt att den nuvarande innebörden inte framgår av lagtexten. Att ändra lagtexten så att den i högre utsträckning återspeglar rättsutvecklingen innebär dock risker för konsekvenser i rättstillämpningen som inte är önskade eller avsedda. Utredningen lämnar därför inte något förslag om att ändra begreppet stadigvarande användning.

Frivillig beskattning vid överlåtelser av fastigheter

Utgångspunkter

I mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen finns särskilda regler om så kallade investeringsvaror. Med investeringsvaror avses enligt de svenska reglerna bland annat fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på den åtgärden uppgår till minst 100 000 kronor. Om en fastighetsägare har gjort ett sådant avdrag för ombyggnation och investeringsvaran i form av fastigheten sedan säljs inom justeringsperioden, ska fastighetsägaren som utgångspunkt justera avdraget. Detta innebär i praktiken att fastighetsägaren ska betala tillbaka den del av avdraget som motsvarar den återstående delen av justeringsperioden.

Enligt de nu gällande svenska reglerna kan dock köparen av fastigheten överta rättigheten och skyldigheten att justera avdrag, om köparen har avdragsrätt. Då behöver säljaren inte justera avdraget. EU-domstolen har dock i domen i målet Sögård fastigheter bedömt att de svenska reglerna om övertagande av skyldigheten att justera avdrag vid en fastighetsöverlåtelse strider mot mervärdesskattedirektivet. Det är alltså inte tillåtet att ålägga köparen av en fastighet en skyldighet att justera avdrag som säljaren tidigare har gjort. De svenska reglerna om övertagande av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag behöver således ändras. Det är inte möjligt att behålla ett system som strider mot mervärdesskattedirektivet. Det finns tänkbara alternativ för hur justeringsreglerna skulle kunna utformas. Den lösning som utredningen särskilt har fått i uppdrag att utreda är möjligheten till frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser.

Frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter ska införas

En ordning med frivillig beskattning innebär att själva fastighetsförsäljningen blir skattepliktig, det vill säga att mervärdesskatt läggs på försäljningspriset. Det innebär att säljaren inte behöver justera något avdrag vid försäljningen. Säljaren kan i stället ha rätt till ytterligare avdrag, om säljaren tidigare bara haft delvis avdragsrätt. Köparen kan å sin sida göra avdrag för den ingående skatten på försäljningen och en ny justeringsperiod påbörjas för det avdraget.

Lösningen med frivillig beskattning har flera fördelar. Den framgår direkt av mervärdesskattedirektivet och används i många EU-länder. Den upprätthåller dessutom sambandet mellan säljarens avdrag och användningen av fastigheten i verksamhet som ger avdragsrätt. Eftersom säljaren inte behöver betala tillbaka något avdragsbelopp uppstår det inte som utgångspunkt inlåsningseffekter på fastighetsmarknaden.

Lösningen med frivillig beskattning har dock också nackdelar. Till att börja med är skatten beräknad på försäljningspriset, vilket gör att köparens eventuella avdrag i regel överstiger säljarens kvarvarande avdrag för en ombyggnation. Om köparen sedan i framtiden ändrar fastighetens användning kan köparen behöva justera ett mycket högt belopp. Detta kan göra köparen mer låst vid sin verksamhet. Den frivilliga beskattningen kan också användas i syfte att kringgå skattereglerna, exempelvis genom underprisöverlåtelser. Ett förslag om frivillig beskattning kräver därför olika typer av begränsningar.

Utredningen anser att fördelarna med frivillig beskattning vid överlåtelse överväger nackdelarna och föreslår därför att det ska införas en sådan möjlighet. Reglerna om frivillig beskattning ska tas in i ett nytt kapitel, 12 a kap., i mervärdesskattelagen.

Grundläggande förutsättningar

Enligt 10 kap. 35 § mervärdesskattelagen gäller generellt att leveranser av fastigheter är undantagna från skatteplikt. Utredningen föreslår att möjligheten till frivillig beskattning som utgångspunkt ska gälla fastighetsleveranser som är undantagna från skatteplikt enligt den bestämmelsen. Av utredningens direktiv framgår dock att ett förslag om frivillig beskattning inte får omfatta överlåtelser av mark eller byggnader före det första besittningstagandet (nya byggnader). Det ska därför införas undantag för sådana fastigheter.

Av utredningens direktiv framgår vidare att ett förslag om frivillig beskattning inte får inskränka avdragsbegränsningen avseende stadigvarande bostad i 13 kap. 26 § mervärdesskattelagen. Avdragsbegränsningen har inte någon motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, men får tillämpas med stöd av den så kallade standstill-klausulen. Det är rimligt att utgå från att det finns relativt många fastigheter som innehåller såväl bostäder som exempelvis kontorslokaler. Intresset av att låta fastigheter med bostäder omfattas av möjligheten till frivillig beskattning är därför starkt. Avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad ska tillämpas generellt i all verksamhet oavsett om ett förvärv gjorts för beskattade transaktioner eller inte. Mot bakgrund härav anser utredningen att det inte torde finnas några hinder mot att tillämpa avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad när det gäller köparens rätt till avdrag för den ingående skatten på försäljningspriset. Det kan också argumenteras för att avdragsbegränsningen gäller generellt och att avdragsbegränsningen är tillämplig även vid säljarens justering av avdrag och att avdrag således inte ska medges för den skatt som är hänförlig till stadigvarande bostad och som tidigare inte dragits av på grund av avdragsbegränsningen. Enligt mervärdesskattedirektivets justeringsregler ska dock en fastighet som överlåts med frivillig beskattning anses ha använts fullt ut för verksamhet som ger avdragsrätt under återstoden av justeringsperioden. Det skulle kunna bli oklart vad som gäller för ingående skatt avseende bostäder om säljaren inte tidigare har gjort avdrag på grund av avdragsbegränsningen och sedan säljer fastigheten med frivillig beskattning. En särskild regel som anger att avdrag inte får göras avseende stadigvarande bostad när en fastighet säljs med frivillig beskattning skulle kunna innebära en otillåten utvidgning av avdragsbegränsningens tillämpningsområde. Sammantaget anser utredningen att fastigheter med stadigvarande bostäder inte ska kunna överlåtas med frivillig beskattning, om avdragsbegränsningen ska kunna upprätthållas.

En grundläggande förutsättning för att använda frivillig beskattning ska vara att köparen ska använda fastigheten för verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Detta motsvarar i princip de situationer då köparen har kunnat ta över rättigheten och skyldigheten att justera avdrag enligt de nuvarande reglerna. Verksamheten behöver inte uppgå till någon särskild andel av den totala verksamheten och behöver inte vara avgränsad från annan verksamhet som inte ger avdragsrätt. Det är vidare tillräckligt att köparen ska ha för avsikt att

använda fastigheten för verksamhet som ger avdragsrätt. För att minska risken för missbruk ska det dock finnas ett krav på att avsikten ska vara att varaktigt bedriva verksamhet som ger avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Med detta menas att verksamheten som utgångspunkt kan förväntas pågå i minst ett år.

Utredningen föreslår vidare att det på motsvarande sätt ska vara möjligt att överlåta en fastighet med frivillig beskattning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund även om de inte har för avsikt att bedriva verksamhet som ger avdragsrätt i fastigheten.

Utredningen anser att det finns behov av särskilda begränsningar för att minska risken för skatteundandragande genom att avdrag för överlåtelse respektive ny-, till- och ombyggnation av fastighet utnyttjas för transaktioner som inte är mervärdesskattepliktiga. Detta kan typiskt sett ske genom underprisöverlåtelser där den skattepliktiga verksamheten som bedrivs i fastigheten ändras och minskar i omfattning. Detta kan också uppnås genom överlåtelser med frivillig beskattning till underpris i flera led där säljarna får behålla sina avdrag och där det slutliga justeringsbeloppet som ska betalas in till staten blir betydligt lägre än de avdrag som får behållas. Utredningen föreslår därför att möjligheten till frivillig beskattning bara ska finnas om köpeskillingen minst motsvarar 50 procent av fastighetens senast fastställda taxeringsvärde. Om det finns synnerliga skäl, får dock en överlåtelse omfattas av frivillig beskattning även om köpeskillingen understiger 50 procent av taxeringsvärdet. Om taxeringsvärde saknas, ska beräkningen göras med tillämpning av bestämmelserna för fastighetstaxering.

Möjligheten till frivillig beskattning har stor betydelse både för köparen och säljaren. Det är därför viktigt att det tydligt framgår att parterna är överens om att en transaktion ska beskattas. Att frivillig beskattning ska tillämpas ska därför framgå av en köpehandling. Parterna ska också gemensamt anmäla överlåtelsen med frivillig beskattning till Skatteverket. Detta ökar möjligheten för Skatteverket att kontrollera beskattningen.

Omvänd betalningsskyldighet ska gälla för en fastighetsöverlåtelse med frivillig beskattning. Detta kan motiveras främst utifrån intresset av att minska påfrestningen på köparens likviditet, men också utifrån intresset av att hindra skatteundandragande. När frivillig beskattning med omvänd betalningsskyldighet tillämpas på en fastighetsförsäljning

behöver säljaren inte betala in någon mervärdesskatt till staten. En köpare som ska använda fastigheten i verksamhet som ger avdragsrätt kan vidare få avdrag för den ingående skatt som den redovisat, utan att först ha behövt betala in skatten. På det sättet behöver köparen inte ligga ute med det ofta höga belopp motsvarande mervärdesskatten som annars hade behövt betalas med anledning av fastighetsförsäljningen. Omvänd betalningsskyldighet ska gälla om förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt här i landet. I annat fall är det enligt huvudregeln överlåtaren som är betalningsskyldig. Omvänd betalningsskyldighet ska dock alltid gälla om förvärvaren är staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund.

Justering av avdrag för ingående skatt

I mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen finns särskilda regler om justering av avdrag för ingående skatt avseende investeringsvaror. Justeringsreglerna innebär en rättighet eller skyldighet att justera avdrag, det vill säga i praktiken en rättighet att göra ytterligare avdrag eller en skyldighet att betala tillbaka tidigare avdragen skatt. Utredningen föreslår att en fastighet som förvärvats med frivillig beskattning ska vara en investeringsvara hos köparen. Det innebär att reglerna om justering av avdrag blir tillämpliga. Justeringsperioden för en fastighet som förvärvats med frivillig beskattning ska vara tio år.

Om en fastighet som förvärvats med frivillig beskattning överlåts utan att möjligheten till frivillig beskattning används kommer den överlåtelsen inte omfattas av skatteplikt. En skyldighet att justera de avdrag som gjorts för mervärdesskatten på köpeskillingen föreligger därför. Utredningen föreslår därför att det ska införas en bestämmelse om att en skyldighet att justera föreligger i dessa fall.

I de fall fastigheten överlåts med frivillig beskattning kan i stället en rätt till justering föreligga. Detta kan bli aktuellt om personen inte haft full avdragsrätt och därför endast gjort delvis avdrag för skatten på köpeskillingen. En rätt att justera ska också föreligga om avdrag bara delvis har gjorts för kostnader för ny-, till eller ombyggnader. Genom en justering kan säljaren vid en försäljning med frivillig beskattning alltså få ytterligare avdrag motsvarande den tid som återstår av justeringsperioden. På motsvarande sätt kan det finnas

en sådan möjlighet om den beskattningsbara personen inte alls har haft rätt till avdrag. Utredningen föreslår mot bakgrund av det angivna att det ska införas bestämmelser som innebär att rätt till justering föreligger om en fastighet överlåts med frivillig beskattning och avdragsrätt tidigare inte funnits eller bara delvis funnits. Utredningen föreslår vidare att reglerna om justering av avdrag ska delas upp i flera paragrafer för att bli tydligare. Utredningens förslag innebär i huvudsak att 15 kap. 7 § mervärdesskattelagen delas upp i fyra paragrafer – justering vid ändrad användning (7 §), justering vid överlåtelse som inte är skattepliktig (7 a §), justering vid överlåtelse som är skattepliktig (7 b §) och justering vid konkurs (7 c §).

I vissa fall kan en rättighet att justera avdrag leda till omotiverade fördelar. Det kan exempelvis gälla situationer då en säljare får göra stora ytterligare avdrag genom justering vid en försäljning med frivillig beskattning, men fastigheten säljs till underpris. Då motsvarar den utgående skatten inte de ytterligare avdrag som säljaren får. En spärregel för ytterligare avdrag finns redan i dag i mervärdesskattelagen vid överlåtelser av andra investeringsvaror än fastigheter. Utredningen föreslår att en spärregel också ska gälla vid överlåtelser med frivillig beskattning. Säljarens justeringsbelopp får då sammantaget uppgå till högst 25 procent av priset med anledning av överlåtelsen exklusive mervärdesskatt. Säljarens justeringsbelopp för ny, till- och ombyggnad samt förvärv med frivillig beskattning ska räknas samman. Utredningen bedömer att regeln är förenlig med EU-rätten, eftersom den behövs för att hindra att justeringen leder till omotiverade fördelar.

Kommuner och vissa andra aktörer kan få ersättning för ingående skatt som inte får dras av. Om en kommun överlåter en investeringsvara ska kommunen enligt de gällande reglerna justera ersättningen, det vill säga betala tillbaka den ersättning som motsvarar återstoden av justeringsperioden. Detta ska även gälla då en kommun överlåter en investeringsvara i form av en fastighet med frivillig beskattning. Genom överlåtelsen kan kommunen i stället för ersättning ha rätt till avdrag enligt mervärdesskattelagen motsvarande återstoden av justeringsperioden genom en justering. Det behövs i den delen inte några ändringar i reglerna om justering av ersättning i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund. Utredningen anser dock att det finns skäl för att senarelägga kommunens anmälan av en över-

låtelse när en fastighet överlåts med frivillig beskattning. På det sättet hamnar tidpunkterna för justeringen av ersättningen och justeringen i skattedeklarationen närmare varandra. På motsvarande sätt ska kommunen inte kunna ansöka om ersättning för ett förvärv med frivillig beskattning före den månad då kommunen ska redovisa den utgående skatten för förvärvet i en skattedeklaration.

Verksamhetsöverlåtelser

Rättigheten och skyldigheten att justera avdrag kan föras över till köparen vid en så kallad verksamhetsöverlåtelse. En verksamhetsöverlåtelse är en överlåtelse av tillgångar i en verksamhet som sker i samband med att verksamheten överlåts eller i samband med fusion eller liknande förfarande. En sådan överlåtelse anses inte som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster.

Utredningen anser att det finns stöd för att det är förenligt med EU-rätten att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag förs över till mottagaren vid en verksamhetsöverlåtelse. Mottagaren träder i överlåtarens ställe, vilket skiljer verksamhetsöverlåtelser från andra överlåtelser. Efter Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i HFD 2025 ref. 32 har det dock uppkommit osäkerhet om hur de svenska reglerna om verksamhetsöverlåtelser ska tolkas. Det är inte möjligt att inom ramen för denna utredning se över om bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse behöver ändras. Utredningen vill dock framhålla vikten av att frågan ses över i ett annat sammanhang.

Reglerna om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag i övrigt

EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter medför att justeringsskyldigheten inte längre kan följa med en fastighet när den överlåts. Enligt EU-domstolen är justeringsskyldigheten knuten till den person som gjorde avdraget, inte till fastigheten i sig. Utredningen föreslår därför att reglerna i mervärdesskattelagen om övertagande av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag ska tas bort. Om en investeringsvara i form av en fastighet överlåts utan frivillig beskattning ska avdrag alltså justeras. Utredningen anser dock att övertagandereglerna kan finnas kvar för mervärdesskattegrupper och konkur-

ser. I båda de fallen finns det ett tydligt samband mellan den person som gjort avdraget och den mervärdesskattegrupp respektive det konkursbo som kan ta över rättigheten och skyldigheten att justera avdrag. Det ligger dock till på annat sätt i de situationer då en hyresgäst lämnar en lokal utan att överlåta den till någon annan. Enligt utredningens bedömning kan fastighetsägaren då inte längre ta över rättigheten och skyldigheten att justera avdrag. Vid bedömningen av hyresgästens skyldighet att justera avdrag ska den avdragsgilla delen anses vara noll för de återstående åren i justeringsperioden.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Utredningen föreslår att de nya reglerna om frivillig beskattning och övriga ändringar ska träda i kraft den 1 januari 2028. Möjligheten till frivillig beskattning kan användas först för leveranser som äger rum från och med ikraftträdandet. Äldre bestämmelser ska dock gälla för överlåtelser som sker före ikraftträdandet och i övrigt för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Det bör dock noteras att Högsta förvaltningsdomstolens dom i målet Sögård fastigheter (se avsnitt 3.1.4) innebär att det finns begränsningar i hur de nuvarande reglerna kan tillämpas.

Konsekvensanalys – överlåtelse av fastighet

EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter medför att justeringsskyldigheten inte längre kan följa med en fastighet när den överlåts. Enligt EU-domstolen är justeringsskyldigheten knuten till den person som gjorde avdraget, inte till fastigheten i sig. Det finns några olika alternativ för att anpassa mervärdesskattereglerna så att de överensstämmer med EU:s bestämmelser. I bedömningen av olika möjliga alternativ är en viktig utgångspunkt begreppet skatteneutralitet. Justeringsreglerna finns till för att det mervärde som investeringen genererar, eller bidrar till att generera, beskattas på ett neutralt sätt sett över tid. När det gäller investeringar sträcker sig det relevanta tidsspannet ofta ganska långt i tiden. Skälet är att den ingående skatten på investeringen dras av i sin helhet när den görs, medan de intäkter som investeringen genererar, eller bidrar till att generera, beskattas under en tidsperiod som ofta sträcker sig många år framåt. Justerings-

reglerna finns till för att upprätthålla en symmetri mellan den mervärdesskatt som dras av på investeringen och de intäkter som uppstår på grund av den. Om investeringen efter en tid börjar användas på ett sätt som medför att de intäkter som genereras beskattas i högre eller mindre grad, måste den mervärdesskatt som dragits av justeras för att symmetrin ska upprätthållas. Om investeringen exempelvis övergår till att användas i verksamhet som inte beskattas med mervärdesskatt måste en justering göras, genom att den avdragna mervärdesskatten återförs. Om så inte sker skulle avdrag medges för intäkter som inte beskattas, med följden att det beskattade mervärdet sammantaget skulle bli för lågt. Om investeringen i stället övergår till att användas i högre grad i verksamhet som beskattas måste den ingående mervärdesskatten justeras upp för att inte det samlade beskattade mervärdet ska bli för högt.

Det finns några möjliga ändringar av justeringsreglerna som visserligen inte i alla situationer skulle strida mot EU:s regler, men samtidigt skulle medföra en avvikelse från en neutral beskattning. En sådan ändring är att helt ta bort justeringsskyldigheten vid avyttring av fastighet. En annan är att införa en skyldighet att alltid justera mervärdesskatten vid en avyttring. Det första alternativet skulle medföra en underbeskattning och det andra en överbeskattning av det mervärde som investeringen skapar. Ett tredje alternativ är att låta justeringsskyldigheten var kvar hos säljaren av fastigheten. Detta alternativ skulle vara neutralt, men samtidigt praktiskt svårt att hantera. Ett fjärde alternativ, som utredningen fått i uppdrag att utreda, är om det finns en möjlighet att införa frivillig beskattning av överlåtelsen. Kan frivillig beskattning inte tillämpas är alternativet en skyldighet att justera vid överlåtelse av en fastighet.

Utredningens förslag

Utredningens förslag påverkar förutom rena fastighetsöverlåtelser, där det finns en ingående skatt som behöver justeras, även överlåtelser av infrastrukturanläggningar, som betraktas som fastighetsöverlåtelser enligt mervärdesskattelagen, och vissa övergångar av byggnadstillbehör som har tillförts en fastighet av en hyresgäst eller bostadsrättshavare.

Med utredningens förslag finns tre möjliga sätt att behandla justeringsskyldigheten vid överlåtelser av fastigheter. Om överlåtelsen betraktas som en verksamhetsöverlåtelse övergår justeringsskyldigheten till den nya ägaren. Om överlåtelsen i sig beskattas sker samtidigt en beskattning av det implicita värdet av investeringen, med följden att någon justering av ingående mervärdesskatt inte behöver göras. Om överlåtelsen varken är en verksamhetsöverlåtelse eller blir beskattad i sig kommer den ingående mervärdesskatten att behöva justeras.

Vissa överlåtelser kan inte beskattas av olika skäl. Överlåtelser av fastigheter som ännu inte tagits i bruk får inte beskattas enligt ett särskilt undantag från mervärdesskattedirektivet. Överlåtelser av fastigheter där det finns bostäder kan heller inte beskattas, eftersom det finns risk för att beskattning inte är förenlig med avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad. Vid sådana överlåtelser kommer därför ingående mervärdesskatt att behöva justeras om de inte är att betrakta som verksamhetsöverlåtelser. Övriga överlåtelser kommer dock att kunna beskattas. Det är dock troligt att köpare och säljare i vissa fall kommer att anse att det är mer fördelaktigt att justera den ingående mervärdesskatten än att lägga mervärdesskatt på försäljningen. Så kan vara fallet om köparen inte har full avdragsrätt, med följden att hela mervärdesskatten på köpet av fastigheten inte kan dras av.

När det gäller försäljningar av fastigheter bedömer utredningen att cirka 200 per år kommer att beskattas med mervärdesskatt och att cirka 140 säljare av fastigheter kommer att behöva justera ingående mervärdesskatt. Mervärdesskatten på sålda fastigheter uppskattas uppgå till cirka 400 miljoner kronor per år, där den allra största delen dras av som ingående mervärdesskatt av köparen. En grov uppskattning är att cirka 95 procent av mervärdesskatten på försäljningarna dras av. Det totala justeringsbeloppet uppskattas till cirka 300 miljoner kronor per år.

När det gäller infrastrukturanläggningar kan utredningens förslag beröra flera olika typer av överlåtelser. En typ av anläggningar som kan beröras är sådana som kommunerna ansvarar för, såsom gator, parker, elnät, vatten och avlopp. Även infrastrukturanläggningar som överlåts av andra företag kan beröras, till exempel vindkraftverk. Kommunala infrastrukturanläggningar kan beröras om ansvaret för byggandet av dem och äganderätten till dem ligger på någon annan

än kommunen under hela byggtiden och att kommunen tar över efter färdigställandet. Om ansvaret för uppförandet av sådan infrastruktur ligger på en exploatör förekommer enligt de uppgifter som utredningen har fått att en överlåtelse görs till kommunen mot en så kallad justeringshandling. En sådan överlåtelse innebär enligt beskrivningarna att kommunen med justeringshandlingen kan få ersättning för mervärdesskatten genom det kommunala ersättningssystemet för mervärdesskatt. Utredningens förslag medför dock att sådan justeringshandling inte längre kan utfärdas vid en överlåtelse. Det finns dock alternativa sätt att organisera byggandet av kommunal infrastruktur. Ett sådant alternativ är om kommunen har hela ansvaret för planering och uppförande av infrastrukturanläggningen och endast köper byggtjänsterna av ett byggföretag. I sådana fall äger kommunen infrastrukturanläggningen under hela byggtiden och någon överlåtelse sker aldrig. Ett annat alternativ är om ett byggföretag har ansvaret för uppförande av infrastrukturanläggningen och tillämpar reglerna om uttagsbeskattning. Även om det sker en överlåtelse till kommunen efter färdigställandet, kan kommunen få ersättning motsvarande uttagen genom det kommunala ersättningssystemet.

Enligt flera representanter för byggföretag, som utredningen haft kontakt med, medför det betydande effektivitetsvinster att låta en exploatör ha hela ansvaret för att bygga kommunal infrastruktur i samband med stora bostads- och samhällsbyggnadsprojekt. Det finns enligt dem flera bakomliggande anledningar till att denna konstruktion ger effektivitetsvinster. En anledning är att företaget kan använda samma personal och maskiner till uppförandet av infrastrukturanläggningarna som till byggnaderna. Det blir också effektivare när byggföretaget inte behöver kommunicera och samordna olika moment och aktiviteter i byggprocessen med andra aktörer. Ytterligare en anledning som uppges är att incitamenten att arbeta effektivt ökar när risken för fördyringar ligger hos den som också har störst möjlighet att påverka detta.

Sammantaget innebär detta att utredningens förslag medför att byggföretag kommer att få göra en avvägning om effektivitetsvinsterna som uppstår genom att låta en exploatör ha ansvaret även för byggandet av infrastrukturen överväger kostnaderna för mervärdesskatten. Om det konstateras att så inte är fallet återstår alternativen att låta ett byggföretag sköta planering och byggandet av kommunal infrastruktur eller att kommunen gör detta i egen regi. När det gäller

det sista alternativet finns dock begränsade möjligheter för mindre kommuner att själva planera och genomföra stora byggprojekt. Det är därför främst ett alternativ för större, mer resursstarka kommuner. Enligt de uppfattningar som framförts till utredningen kommer förslaget under alla omständigheter medföra att det blir dyrare att bygga kommunal infrastruktur. Mot bakgrund av att det inte finns någon statistik över hur stora de totala kommunala investeringarna i sådan infrastruktur är, och hur fördelningen ser ut mellan de tre olika alternativa sätten att organisera byggandet av sådan infrastruktur, finns ingen möjlighet att göra en beloppsmässig uppskattning av de ekonomiska effekterna av utredningens förslag.

När det gäller övergångar av byggnadstillbehör när en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar hyresrätten eller bostadsrätten medför utredningens förslag att justering av mervärdesskatt kommer att behöva göras i vissa fall. Det saknas dock underlag som visar hur vanligt det är med sådana övergångar i dag. Därmed är det inte möjligt att uppskatta hur många som påverkas av utredningens förslag och hur stora justeringsbelopp som kommer att följa av förslaget.

Den samlade offentligfinansiella effekten av utredningens förslag uppskattas till 0,46 miljarder kronor införandeåret. Den varaktiga effekten uppskattas till +0,5 miljarder kronor.

Konsekvenser för fastighetsmarknaden

Utredningens förslag kommer att medföra konsekvenser för fastighetsmarknaden. Införande av justeringsskyldighet och möjlighet till frivillig beskattning kommer att medföra att den neutralitetsbrist som finns i nuvarande rättsläge upphör. I rådande situation kan fastigheter överlåtas utan att avdragen mervärdesskatt på investeringar övergår till den nya ägaren. Det innebär att kostnaderna för investeringar kan skilja sig åt för olika personer som bedriver jämförbara verksamheter, beroende på vem som var ägare till fastigheten när investeringen gjordes. Investeringskostnaden kan bli lägre om fastigheten köpts av en person som gjort investeringen jämfört med om investeringen gjorts i en egen fastighet. Med andra ord medför nuvarande rättsläge en olikformighet i beskattningen och en neutralitetsbrist mellan personer som bedriver jämförbara verksamheter. Något som bland annat kan medföra en snedvridning av konkurrensvill-

koren. Utredningens förslag om justering i vissa fall kommer dock att skapa andra neutralitetsbrister, än de som åtgärdas. En avvikelse från neutraliteten uppstår i fall där mervärdesskatten justeras på grund av överlåtelsen och sedan används i en skattepliktig verksamhet. I sådana fall uppstår i regel en dold mervärdesskatt i den skattepliktiga verksamhet som bedrivs i fastigheten, med kumulativa effekter som följd. Utöver att utredningens förslag om frivillig beskattning i vissa fall skapar en neutralitetsbris kan det medföra att hyrorna ökar i blandade verksamheter och i verksamheter som inte har avdragsrätt. Den frivilliga beskattningen medför också att de potentiella justeringsbeloppen ökar, vilket i sin tur medför risk för inlåsningseffekter och ökade svårigheter för företag och organisationer utan avdragsrätt att hitta lokaler att hyra.

Konsekvenser för företagen

För företagen är konsekvenserna av utredningens förslag olika beroende på i vilken egenskap de berörs. Köpare som inte har full avdragsrätt kommer att få betala mer vid köp av fastigheter med frivillig beskattning. Det är därför troligt att köpare och säljare i sådana fall kommer att göra kalkyler över det ekonomiska utfallet av att justera mervärdesskatten på investeringar respektive sälja fastigheten med mervärdesskatt. För företag utan eller begränsad avdragsrätt kommer hyran i regel att bli högre om hyresvärden köpt fastigheten med mervärdesskatt. Det finns även en risk att möjligheterna för företag och andra organisationer utan avdragsrätt att hitta lokaler att hyra blir något sämre.

Koncerner som genomför omstruktureringar kan påverkas av den begränsningsregel som föreslås, som innebär att frivillig beskattning inte får användas om försäljningspriset understiger 50 procent av taxeringsvärdet.

Företag som hyr ut bostäder påverkas genom att det inte kommer att vara möjligt att överlåta sådana fastigheter med mervärdesskatt, med följden att i de fall det även finns lokaler på fastigheten kommer justering av mervärdesskatt på investeringar alltid behöva göras. I många fall kommer därför lokaler i fastigheter med bostäder att bli dyrare än lokaler i andra fastigheter. Den mervärdesskatt som justeras

blir en dold mervärdesskatt, som hyresgästen inte kan dra av, vilket kan medföra att det uppstår kumulativa effekter.

Byggföretag som ingår exploateringsavtal med kommuner kommer inte att kunna överlåta infrastrukturanläggningar mot en justeringshandling, med följden att mervärdesskatten blir en kostnad.

Konsekvenser för kommuner

Kommuner och regioner som säljer en fastighet omfattas av bestämmelserna i 12 a kap. mervärdesskattelagen och kan därmed beskatta överlåtelsen. Utredningens förslag kommer att få konsekvenser för kommuner och regionerna. Det har dock inte varit möjligt att närmare uppskatta konsekvenserna av förslagen för kommuner och regioner då uppgifter om försäljning av fastigheter inte redovisas i deklarationer. Eftersom reglerna om så kallad omvänd betalningsskyldighet även gäller kommuner och regioner medför emellertid inte beskattningen någon likviditetseffekt vid avyttring av fastighet. Däremot kan det uppstå en likviditetseffekt när det gäller justeringsskyldigheten. Kommuner och regioner ska, på samma sätt som andra som säljer en fastighet som beskattas med mervärdesskatt, justera mervärdesskatten motsvarande återstoden av justeringsperioden. Det innebär att även om fastigheten bara till viss del har använts i ekonomisk verksamhet och i övrigt i verksamhet som inte är ekonomisk kan kommunen eller regionen ha möjlighet att göra en justering till sin fördel vid en försäljning med frivillig beskattning. Samtidigt kan kommunen eller regionen ha fått ersättning för denna mervärdesskatt enligt lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund. För att inte detta ska medföra överkompensation kommer kommuner och regioner att behöva justera den ersättning som erhållits. Justeringsskyldigheten avseende ersättningen och justeringen i mervärdesskattedeklarationen föreslås därför ligga i nära anslutning till varandra, under förutsättning att kommunen eller regionen lämnar anmälan om justering med den fördröjning som utredningen föreslår. Den samlade likviditetseffekten bedöms för kommunerna och regionerna i denna del vara begränsad.

Utredningen föreslår vidare att överlåtelser till kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund kan omfattas av frivillig beskattning, även om fastigheten inte ska användas för trans-

aktioner som ger rätt till avdrag eller återbetalning. I likhet med vad som gäller försäljning av fastigheter kommer förslaget att få konsekvenser för kommuner och regionerna. Det har dock inte heller i denna del varit möjligt att närmare uppskatta konsekvenserna för kommuner och regioner då utredningen saknat uppgifter om förvärv av fastigheter.

Vid förvärv av fastighet som beskattas med mervärdesskatt tillämpas så kallad omvänd betalningsskyldighet. En kommun eller region som köper en fastighet men inte har avdragsrätt kommer att redovisa den utgående skatten i det vanliga mervärdesskattesystemet. Däremot kommer något avdrag för ingående mervärdesskatt inte att göras i samma system. I stället kan kommuner och regioner få ersättning för skatten på köpet av fastigheten. Ersättningen kommer i de flesta fall att utbetalas i nära anslutning till att den utgående mervärdesskatten redovisas. Någon märkbar likviditetseffekt kommer därmed inte att uppstå för kommuner och regioner.

Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Skatteverket berörs på några olika sätt av utredningens förslag om införande av frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet. Ett införande av förslaget om frivillig beskattning kommer att medföra engångskostnader för uppdatering av internt och externt informationsmaterial samt för framtagande av formulär för anmälan och anpassning av verksamhetssystemen. Utredningen uppskattar att kostnaderna för hanteringen av anmälningar om frivillig beskattning och för uppdatering av informationsmaterial är begränsade. Utredningen bedömer vidare att förslaget inte kommer att medföra någon ökad belastning på Skatteverkets kontrollverksamhet.

Förslaget bedöms medföra små konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Påverkan på antalet mål bedöms vara begränsad och de mål som eventuellt tillkommer bör i normalfallet inte vara komplicerade.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (2023:200)

dels att 15 kap. 17, 21, 22 och 27 §§ ska upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 15 kap. 21 och 27 §§ ska utgå,

dels att 1 kap. 2 §, 7 kap. 14, 16, 34 och 51 §§, 10 kap. 36 och 37 §§, 12 kap. 30 §, 13 kap. 33 §, 15 kap. 1–4, 7, 8, 10, 13, 15, 18, 20, 23, 26, 28 och 31 §§, 16 kap. 5 § samt 17 kap. 12 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas ett nytt kapitel, 12 a kap., fem nya paragrafer, 15 kap. 7 a–7 c §§ och 14 a § samt 16 kap. 16 a §, och närmast före 15 kap. 7–7 c §§ och 16 kap. 16 a § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 kap.
	2 §
	Lagens innehåll är uppdelat enligt följande.
	1 kap. Lagens innehåll
	2 kap. Definitioner och förklaringar
	3 kap. Mervärdesskattens tillämpningsområde
	4 kap. Beskattningsbara personer
	5 kap. Beskattningsbara transaktioner
	6 kap. Platsen för beskattningsbara transaktioner
	7 kap. Beskattningsgrundande händelse och redovisning
	8 kap. Beskattningsunderlag
	9 kap. Skattesatser
	10 kap. Generell skatteplikt och undantag
	11 kap. Varor i vissa lager

12 kap. Frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser

12 a kap. Frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser

13 kap. Avdrag för ingående skatt

14 kap. Återbetalning av skatt

15 kap. Justering av avdrag för ingående skatt som är hänförlig till investeringsvaror

16 kap. Vem som är betalningsskyldig

17 kap. Fakturering

18 kap. Särskild ordning för beskattningsbara personer med liten årsomsättning

19 kap. Särskild ordning för resebyråer

20 kap. Särskild ordning för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

21 kap. Särskild ordning för investeringsguld

22 kap. Särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster

23 kap. Särskild ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import

24 kap. Överklagande

7 kap.

14 §

Om inget annat följer av 15–27 §§, ska utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod då

1. den som enligt 16 kap. 5 § är betalningsskyldig för mervärdesskatt för en leverans av en vara eller ett tillhandahållande av en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört leveransen eller tillhandahållandet,

2. den som enligt 16 kap. 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 *eller* 16 § är betalningsskyldig för mervärdesskatt för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller	2. den som enligt 16 kap. 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 *eller 16 a §* är betalningsskyldig för mervärdesskatt för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller

3. den som anges i 1 eller 2 har tagit emot eller lämnat förskotts- eller a conto-betalning.

16 §

Den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod då betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den som är betalningsskyldig för skatten till godo, om värdet av dennes sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor. Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång ska dock alltid redovisas för den redovisningsperiod då beskattningsåret går ut.

Första stycket gäller också för den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt 16 kap. 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 *eller* 16 §.

Första stycket gäller också för den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt 16 kap. 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, *eller 16 a §*.

Första och andra styckena gäller dock inte

1. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller

2. finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de lagar som anges i 1.

34 §

Ingående skatt som hänför sig till leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster för vilka förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt 16 kap. 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 *eller* 16 § ska, om den utgående skatten redovisas enligt 16 §, tas upp för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten ska redovisas.

Ingående skatt som hänför sig till leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster för vilka förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt 16 kap. 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15,16 *eller 16 a §* ska, om den utgående skatten redovisas enligt 16 §, tas upp för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten ska redovisas.

51 §

Avdrag för ingående skatt i de fall som avses i 12 kap. 28–31 §§ samt 15 kap. 3–24 *och 27* §§ ska justeras för den första redovisningsperioden efter det beskatt-

Avdrag för ingående skatt i de fall som avses i 12 kap. 28–31 §§ samt 15 kap. 3–*16*, *18–20*, *23 och* 24 §§ ska justeras för den första redovisningsperioden efter det

ningsår då användningen ändrats eller överlåtelse skett, om inte annat följer av 52 eller 53 §.	beskattningsår då användningen ändrats eller överlåtelse skett, om inte annat följer av 52 eller 53 §.

10 kap.

36 §

Skatteplikt gäller dock för

1. upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt,

2. leveranser av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,

3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan liknande rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,

4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

5. upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel,

6. upplåtelse av förvaringsboxar,

7. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,

8. upplåtelse av byggnader eller mark för djur,

9. upplåtelse av väg, bro eller tunnel för trafik samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,

10. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,

11. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer, och

12. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.

I 12 kap. finns bestämmelser om frivillig beskattning för fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse.

I 12 a kap. finns bestämmelser om frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser.

37 §

Från skatteplikt undantas leveranser av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

1. den beskattningsbara person som levererar tillgången kan visa att den ingående skatten inte till någon del har varit avdragsgill vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången, eller

2. en överföring av tillgången från en verksamhetsgren till en annan verksamhetsgren enligt 5 kap. 10 § har medfört uttagsbeskattning.

Tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet anses inte som omsättningstillgångar.

Vad som sägs i första stycket gäller dock inte om en fastighet överlåts med frivillig beskattning enligt 12 a kap.

12 kap.

30 §[1]

Bestämmelserna i 15 kap. 21–23 §§ gäller också vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig beskattning, även om den frivilliga beskattningen övergår till den nya ägaren först vid tillträdet enligt 15 § andra stycket.

Om *den frivilliga beskattningen* upphör enligt 18 eller 19 § är den tidigare ägaren skyldig att justera avdrag för ingående skatt, *om inte den nya ägaren övertar rättighet och skyldighet att justera avdrag enligt 15 kap. 21–23 §§.*

Om *frivillig beskattning* upphör enligt 18 eller 19 § är den tidigare ägaren skyldig att justera avdrag för ingående skatt. *Om en fastighet överlåts med frivillig beskattning enligt 12 a kap. ska justering dock bara göras i de fall som anges i 15 kap. 7 b § 2 och 3.*

[1] Ändringen innebär bl.a. att första stycket tas bort.

12 a kap. Frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om frivillig beskattning för vissa leveranser av fastigheter som annars skulle vara undantagna från skatteplikt enligt 10 kap. 35 §.

2 § Om en beskattningsbar person överlåter en fastighet får överlåtelsen omfattas av frivillig beskattning om förutsättningarna i 3 och 4 §§ är uppfyllda.

Första stycket gäller dock inte om överlåtelsen avser mark för bebyggelse eller annan obebyggd mark, en byggnad innan den tagits i bruk första gången eller en byggnad med stadigvarande bostad.

Första stycket gäller inte heller om försäljningspriset understiger 50 procent av fastighetens senast fastställda taxeringsvärde, eller, om ett sådant värde inte fastställts, av ett värde som beräknas enligt bestämmelserna för fastighetstaxering. Om det finns synnerliga skäl får dock en överlåtelse omfattas av frivillig beskattning, även om försäljningspriset understiger 50 procent av fastighetens senast fastställda taxeringsvärde.

3 § En fastighet får överlåtas med frivillig beskattning om överlåtelsen sker till en förvärvare som avser att varaktigt använda fastigheten för verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 14 kap. 7–9 §§ eller 36 och 37 §§ eller 60, 64, 65 eller 66 §.

Vid en överlåtelse till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser, gäller vad som sägs i första stycket, även om fastigheten ska användas för verksamhet där transaktionerna inte medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 14 kap. 7–9 §§ eller 36 och 37 §§ eller 60, 64, 65 eller 66 §.

4 § En överlåtelse får omfattas av frivillig beskattning om förvärvaren och överlåtaren är överens om det. Att frivillig beskattning ska tillämpas ska framgå av en köpehandling.

5 § Om förvärvaren och överlåtaren har avtalat om att en överlåtelse ska omfattas av frivillig beskattning, ska de gemensamt anmäla överlåtelsen till Skatteverket.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om den gemensamma anmälan.

13 kap.

33 §

Faktura för att styrka avdraget behövs dock inte, om

1. det finns särskilda skäl,

2. avdraget kan styrkas genom annan dokumentation, och

3. den ingående skatten hänför sig till unionsinterna förvärv av varor eller sådana leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster för vilka förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten enligt 16 kap. 6 § eller någon av 8–16 §§.

3. den ingående skatten hänför sig till unionsinterna förvärv av varor eller sådana leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster för vilka förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten enligt 16 kap. 6 § eller någon av 8–*16 a* §§.

15 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om justering av avdrag för ingående skatt som avser investeringsvaror. Bestämmelserna avser

– vad som avses med ingående skatt (2 §),

– särskilt om hyresrätter och bostadsrätter (3 §),

– vad som är en investeringsvara (4–6 §§),

– i vilka fall avdrag ska justeras (7–9 §§),

– justeringsperiod (10 och 11 §§),

– hur avdrag ska justeras (12–19 §§),

– hur avdrag ska justeras (12–*16, 18 och* 19 §§),

– övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag (20–*27* §§),

– övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag (20 *och 23–26* §§),

– utfärdande av justeringshandling (28–30 §§), och

– justeringshandling vid övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag (31 §).

Ytterligare bestämmelser om justering av avdrag för ingående skatt finns i 12 kap. om frivillig beskattning för vissa fastighetsupplåtelser.

2 §

Med ingående skatt avses detsamma som i 13 kap. 4 och 5 §§. När någon enligt 20–*27* §§ övertar rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt utgörs dock dennes ingående skatt för den övertagna investeringsvaran av den andres ingående skatt.	Med ingående skatt avses detsamma som i 13 kap. 4 och 5 §§. När någon enligt 20 *och 23–26* §§ övertar rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt utgörs dock dennes ingående skatt för den övertagna investeringsvaran av den andres ingående skatt.

3 §

För hyresrätter och bostadsrätter gäller det som sägs om fastigheter i *7 § 3–5*, 11 § andra stycket, 14 § andra stycket, 21–23, 25 och 26 §§. Rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgästen eller bostadrättshavaren.	För hyresrätter och bostadsrätter gäller det som sägs om fastigheter i *7 a § 1 och 2*, *7 b § 1*, 11 § andra stycket, 14 § andra stycket, *20*, 23, 25 och 26 §§. Rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgästen eller bostadrättshavaren.

4 §

Med investeringsvaror avses

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor,

2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,

3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom uttag enligt 5 kap. 32 §, om avdrag för ingående skatt har gjorts enligt 13 kap. 8 § 4 eller 5 med minst 100 000 kronor, *och*	3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom uttag enligt 5 kap. 32 §, om avdrag för ingående skatt har gjorts enligt 13 kap. 8 § 4 eller 5 med minst 100 000 kronor,

4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.	4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor, *och*
	5. fastigheter som har förvärvats med frivillig beskattning enligt 12 a kap.
	Justering vid ändrad användning
	7 §
Om inte annat följer av 9 § eller 20–*27* §§, ska avdrag för ingående skatt justeras i följande fall:	Om inte annat följer av 9 §, 20 § eller *23–26* §§, ska avdrag för ingående skatt justeras *vid ändrad användning* i följande fall:
1. om användningen av en investeringsvara, för vilken ingående skatt för förvärvet eller importen varit helt eller delvis avdragsgill, ändras på så sätt att den avdragsgilla delen minskar,	1. om användningen av en investeringsvara, för vilken ingående skatt för förvärvet eller importen varit helt eller delvis avdragsgill, ändras på så sätt att den avdragsgilla delen minskar, *eller*
2. om användningen av en investeringsvara, för vilken ingående skatt för förvärvet eller importen inte varit avdragsgill eller bara delvis varit avdragsgill, ändras på så sätt att den avdragsgilla delen ökar,	2. om användningen av en investeringsvara, för vilken ingående skatt för förvärvet eller importen inte varit avdragsgill eller bara delvis varit avdragsgill, ändras på så sätt att den avdragsgilla delen ökar.
3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och leveransen är skattepliktig, under förutsättning att den ingående skatten för förvärvet eller importen av varan bara delvis varit avdragsgill,	

4. om en fastighet överlåts under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som avses i 4 § 2 eller 4,

5. om en fastighet som avses i 4 § 3 överlåts, eller

6. om en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att ingående skatt som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i 4 § 2, 3 eller 4 varit avdragsgill för denne.

Skyldighet att justera vid överlåtelse som inte är skattepliktig

7 a §

Om inte annat följer av 9 §, 20 § eller 23–26 §§, ska avdrag för ingående skatt justeras i följande fall vid en överlåtelse om leveransen inte är skattepliktig:

1. om en fastighet överlåts, under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som avses i 4 § 2 eller 4,

2. om en fastighet som avses i 4 § 3 överlåts, eller

3. om en fastighet som avses i 4 § 5 överlåts, under förutsättning att avdrag gjorts för den ingående skatt som hänför sig till köpeskillingen vid förvärvet av fastigheten.

Rättighet att justera vid överlåtelse som är skattepliktig

7 b §

Om inte annat följer av 9 §, 20 § eller 23–26 §§, ska avdrag för ingående skatt justeras i följande fall vid en överlåtelse om leveransen är skattepliktig:

1. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras, under förutsättning att den ingående skatten för förvärvet eller importen av varan bara delvis varit avdragsgill,

2. om en fastighet som avses i 4 § 2 överlåts, under förutsättning att avdragsrätt inte funnits eller bara delvis funnits för den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad, eller

3. om en fastighet som avses i 4 § 5 överlåts, under förutsättning att avdragsrätt inte funnits eller bara delvis funnits för den ingående skatt som hänför sig till köpeskillingen vid förvärvet av fastigheten.

Justering vid konkurs

7 c §

Om inte annat följer av 9 §, 20 § eller 23–26, ska avdrag för ingående skatt justeras om en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att ingående skatt som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i 4 § 2, 3, 4 eller 5 varit avdragsgill för denne.

8 §

Statens fordran på grund av justering av avdrag för ingående skatt enligt *7 § 6* får göras gällande i en konkurs, om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs.

Statens fordran på grund av justering av avdrag för ingående skatt enligt *7 c §* får göras gällande i en konkurs, om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs.

10 §

Avdrag för ingående skatt ska justeras bara när de fall som avses i 7 § inträffar inom en viss tid (justeringsperioden). Justeringsperioden är

1. tio år för investeringsvaror som avses i 4 § 2 *eller* 4,

Avdrag för ingående skatt ska justeras bara när de fall som avses i *7–7 c §§* inträffar inom en viss tid (justeringsperioden). Justeringsperioden är

1. tio år för investeringsvaror som avses i 4 § 2, 4 *eller 5*,

2. tio år för investeringsvaror som avses i 4 § 3 räknat från det att avdrag gjorts enligt 13 kap. 8 § 4 eller 5, och

3. fem år från tidpunkten för förvärvet eller importen för andra investeringsvaror.

13 §

Vid överlåtelse av investeringsvaror och i de fall som avses i *7 § 6* ska avdrag som gjorts för ingående skatt justeras vid ett enda tillfälle och justeringen ska avse återstoden av justeringsperioden.

Vid överlåtelse av investeringsvaror och i de fall som avses i *7 c §* ska avdrag som gjorts för ingående skatt justeras vid ett enda tillfälle och justeringen ska avse återstoden av justeringsperioden.

14 a §

Om en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan ska, vid bedömningen av hyresgästens eller bostadsrättshavarens skyldighet att justera avdrag för ingående skatt, den avdragsgilla delen anses vara noll under återstoden av justeringsperioden.

15 §

Den ingående skatt som ska justeras (ursprungsbeloppet) är

1. i de fall som avses i 4 § 2 eller 4 den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnaden,

2. i de fall som avses i 4 § 3 den ingående skatt som dragits av,

3. i de fall som avses i 4 § 5 den ingående skatt som hänför sig till köpeskillingen,

3. för övriga investeringsvaror den ingående skatten vid förvärvet eller importen av varan.

4. för övriga investeringsvaror den ingående skatten vid förvärvet eller importen av varan.

18 §

Justeringsbeloppet får i de fall som avses i *7 § 3* uppgå till högst 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan exklusive skatt enligt denna lag.

Justeringsbeloppet får i de fall som avses i *7 b § 1* uppgå till högst 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan exklusive skatt enligt denna lag.

Vid överlåtelse som omfattas av frivillig beskattning enligt 12 a kap. får justeringsbeloppen i de fall som avses i 7 b § 2 och 3 sammantaget uppgå till högst 25 procent av priset med anledning av överlåtelsen exklusive skatt enligt denna lag.

20 §

Vid överlåtelse av investeringsvaror, *utom sådana som omfattas av frivillig beskattning*, i samband med att en verksamhet överlåts eller vid fusion eller liknande förfarande, ska förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock bara om förvärvaren har avdragsrätt.

Vid överlåtelse av investeringsvaror i samband med att en verksamhet överlåts eller vid fusion eller liknande förfarande, ska förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock bara om förvärvaren har avdragsrätt.

23 §

En överlåtare som avses i 21 § ***ska*** fullgöra skyldighet att justera avdrag som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtit den, om överlåtaren

Om en överlåtelse enligt 20 § avser en fastighet ska överlåtaren fullgöra skyldighet att justera avdrag som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtit den, om överlåtaren

1. dragit av ingående skatt och inte tagit upp den i en justeringshandling som avses i 28 §, eller
2. inte lämnat uppgift om justeringshandling som avses i 29 §.

26 §

Konkursgäldenären ska dock alltid justera avdrag för ingående skatt på grund av ändringar som inträffat under tiden fram till dess denne försatts i konkurs.

Om en fastighet överlåts av konkursboet ska bestämmelserna i *21*–23 §§ gälla för konkursboet och förvärvaren.

Om en fastighet överlåts av konkursboet ska bestämmelserna i *20 och* 23 §§ gälla för konkursboet och förvärvaren.

28 §

När rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt övertas enligt 20–*27* §§, ska den som rättigheten och skyldigheten övertas från utfärda en handling som innehåller de uppgifter som framgår av 30 § (justeringshandling).

När rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt övertas enligt 20 *och 23–26* §§, ska den som rättigheten och skyldigheten övertas från utfärda en handling som innehåller de uppgifter som framgår av 30 § (justeringshandling).

Om utfärdaren av en justeringshandling efter utfärdandet fått förändrad ingående skatt eller förändrad avdragsgill andel avseende denna skatt, ska denne utfärda en kompletterande handling om ändringen.

31 §

Den som enligt 20–*27* §§ övertar rättighet och skyldighet när det gäller justering av avdrag för ingående skatt, ska i sina räkenskaper ha en sådan justeringshandling som avses i 28 § som grund för justeringen.

Den som enligt 20 *och 23–26* §§ övertar rättighet och skyldighet när det gäller justering av avdrag för ingående skatt, ska i sina räkenskaper ha en sådan justeringshandling som avses i 28 § som grund för justeringen.

16 kap.

5 §

En beskattningsbar person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster är skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen eller tillhandahållandet, om inte annat följer av 6–16 §§.	En beskattningsbar person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster är skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen eller tillhandahållandet, om inte annat följer av 6–*16 a* §§.
	Omvänd betalningsskyldighet – frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser
	16 a §
	Vid leverans av fastighet som omfattas av frivillig beskattning enligt 12 a kap. är den som förvärvar fastigheten skyldig att betala mervärdesskatt, om förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt här i landet eller om förvärvaren är staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser.

17 kap.

12 §

Faktura behöver inte utfärdas för personbefordran som är tillhandahållen utomlands enligt 6 kap. Faktura behöver inte heller utfärdas för leveranser eller tillhandahållanden som avses i någon av följande bestämmelser i 10 kap.:

– 6, 9 eller 11 § om undantag inom sjukvård och tandvård,
– 12 § om modersmjölk, blod eller organ från människor,
– 13 § om läkemedel,
– 14 § om undantag inom social omsorg,
– 15, 16, 17 eller 18 § om undantag inom utbildningsområdet,
– 19 § om undantag inom fristående grupper,
– 26 § första stycket 1 om undantag för införande eller ackvisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter,
– 27 § om undantag avseende verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram,
– 28 eller 29 § om undantag inom idrottsområdet,
– 30 § om undantag inom kulturområdet,
– 32 § om undantag inom försäkringsområdet,
– 33 § om undantag inom området för finansiella tjänster,
– 34 § 2 om lotterier, eller
– 35 § om undantag på fastighetsområdet.

Undantaget från kravet på faktura gäller dock inte om en fastighet överlåts med frivillig beskattning enligt 12 a kap.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2028.

2. Bestämmelserna i 15 kap. 20–22 §§ ska fortfarande tillämpas i sina äldre lydelser för överlåtelser som sker före ikraftträdandet.

3. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund[1] att 2 a, 7 och 7 a §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 a §[2]	
I denna paragraf finns bestämmelser om vad som utgör ersättningsbelopp och när rätten till ersättning inträder när användningen av en investeringsvara ändras samt när en investeringsvara förvärvas.	
Om justering av avdrag för ingående skatt ska göras enligt 15 kap. 7 § 1 mervärdesskattelagen (2023:200) eller rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt övertas enligt 15 kap. 20 *eller 21 §* samma lag, utgör ersättningsbeloppet ett belopp som beräknas på samma sätt som justeringsbeloppet enligt 15 kap. 12–*17* och 19 §§ samma lag.	Om justering av avdrag för ingående skatt ska göras enligt 15 kap. 7 § 1 mervärdesskattelagen (2023:200) eller rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt övertas enligt 15 kap. 20 samma lag, utgör ersättningsbeloppet ett belopp som beräknas på samma sätt som justeringsbeloppet enligt 15 kap. 12–*16* och 19 §§ samma lag.
Rätten till ersättning inträder årligen under återstoden av justeringsperioden. I justeringsperioden ska även det kalenderår då användningen ändras eller förvärvet sker räknas in.	
7 §	
Den som har rätt till ersättning enligt 2 och 5 §§ får ansöka om sådan ersättning hos Skatteverket. Ansökan ska vara undertecknad och ha kommit in senast andra året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser.	
Ansökan ska avse en ersättningsperiod på en kalendermånad eller tre på varandra följande kalendermånader under samma kalenderår. Uppgift om ersättningsbelopp enligt 2 a § ska lämnas i den ansökan	

[1] Lagen omtryckt 2008:909. Senaste lydelse av lagens rubrik 2019:922.
[2] Senaste lydelse 2023:207.

som omfattar den första ersättningsperioden varje kalenderår efter det kalenderår då användningen ändrats eller förvärvet skett.

En ansökan om ersättning avseende ett förvärv av en fastighet med frivillig beskattning enligt 12 a kap. mervärdesskattelagen (2023:200) får göras tidigast i den månad då den utgående skatten för förvärvet ska redovisas.

Ansökan ska lämnas enligt ett fastställt formulär.

7 a §

Den som är skyldig att justera ersättning enligt 6 a–6 c §§ ska anmäla överlåtelsen eller den ändrade användningen och justeringsbelopp till Skatteverket. Anmälan ska göras i samband med ansökan om ersättning för den ersättningsperiod då överlåtelsen skett eller för den första ersättningsperioden varje kalenderår efter det kalenderår då användningen ändrats. Anmälan ska dock ha kommit in till Skatteverket före utgången av juni året efter det kalenderår som överlåtelsen skett eller användningen ändrats.

Om skyldigheten att justera ersättning enligt 6 b § avser en fastighet som överlåts med frivillig beskattning enligt 12 a kap. mervärdesskattelagen (2023:200), ska anmälan göras i samband med ansökan om ersättning för den tredje månaden efter den då överlåtelsen skett. Anmälan ska dock ha kommit in till Skatteverket före utgången av den fjärde månaden efter den då överlåtelsen skett.

Anmälan ska vara undertecknad och lämnas enligt ett fastställt formulär.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2028.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet

2 Utredningens uppdrag och arbete

2.1 Utredningens uppdrag

Utredningens uppdrag har bestått av två delar.

Den första delen har varit att analysera effekterna av utökade möjligheter till frivillig beskattning för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler och bedöma om en sådan utökning är lämplig. I denna del av utredningens uppdrag har särskilt ingått att analysera och så långt det går bedöma vilka direkta och indirekta effekter som skulle uppstå för berörda aktörer om reglerna för frivillig beskattning vid uthyrning av fastigheter ändras så att frivillig beskattning är tillåten även vid uthyrning till hyresgäster som inte bedriver verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning och att kartlägga hur konsekvenserna skiljer sig mellan olika typer av aktörer. Vidare har utredningens uppdrag omfattat att analysera om och i så fall hur reglerna om stadigvarande användning bör ändras, med beaktande av bedömningen ovan och utvecklingen i rättspraxis, och om det bedöms lämpligt, lämna nödvändiga författningsförslag. Utredningen har dock inte fått göra några analyser eller lämna författningsförslag avseende stadigvarande bostäder.

Den andra delen av uppdraget har varit att bedöma hur de svenska reglerna om justering av tidigare gjorda avdrag för ingående mervärdesskatt för investeringsvaror bör ändras för att bli förenliga med EU-rätten och ta ställning till om det bör införas en möjlighet till frivillig beskattning för mervärdesskatt vid överlåtelse av fastigheter. I denna del av uppdraget har särskilt ingått att analysera och så långt det går bedöma vilka direkta och indirekta effekter en möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter skulle få, att kartlägga hur jämförbara EU-länder hanterar justering av tidigare gjorda

avdrag vid fastighetsförsäljning samt att lämna nödvändiga författningsförslag. Utredningen har dock inte fått göra några analyser eller lämna författningsförslag avseende skatteplikt vid överlåtelse av mark eller byggnader före det första besittningstagandet. Utredningen har inte heller fått lämna några författningsförslag som inskränker avdragsbegränsningen avseende stadigvarande bostad.

En fullständig beskrivning av uppdraget finns i direktiven, se bilaga 1.

2.2 Utredningens arbete

Utredningen påbörjade arbetet i augusti 2024. Arbetet har genomförts på sedvanligt sätt med regelbundna sammanträden med expertgruppen. Sammanlagt har utredningen haft tio sammanträden med expertgruppen. Utredningen har också haft sju sammanträden med referensgruppen. Utöver sammanträdena har det förekommit underhandskontakter då experter och deltagare i referensgruppen har bidragit med viktig kunskap och värdefulla synpunkter.

Utöver sammanträden med expertgruppen och referensgruppen har utredningen hämtat in information från andra aktörer på flera olika sätt. Utredningen har haft möten med representanter för byggföretag, fastighetsägare, en större kommun, några ideella organisationer samt Vårdföretagarna tillsammans med några enskilda vårdföretag och Almega Utbildning tillsammans med några enskilda friskolor. Vårdföretagarna och Almega Utbildning har vidare skickat in skrivelser till utredningen. Dessutom har utredningen fått in information om regleringen i andra länder.

Utredningen har vidare skickat ut en enkät till ideella föreningar och trossamfund i syfte att få en bild av hur situationen ser ut för de grupperna. Frågorna har framför allt handlat om tillgången till och behovet av lokaler. Utredningen har också låtit ett undersökningsföretag genomföra fördjupade intervjuer med vissa föreningar. Närmare information om hur enkäten genomfördes finns i bilaga 4.

2.3 Betänkandets disposition

De inledande kapitlen omfattar utredningens författningsförslag (kapitel 1) samt utredningens uppdrag och arbete (kapitel 2). I kapitlen 3 och 4 finns beskrivningar av gällande rätt och regleringen i ett antal andra länder. I kapitel 5 finns sedan en statistisk överblick över de företag och organisationer som direkt eller indirekt berörs av utformningen av reglerna om beskattning av hyror. Kapitel 6 om neutralitet ger vidare en mer övergripande beskrivning av mervärdesskattesystemet utifrån den grundläggande principen om neutralitet. Syftet med kapitlen 3–6 är bland annat att ge en grundläggande förståelse för de rättsregler som är relevanta samt de aktörer som kan påverkas av reglernas utformning och mervärdesskattesystemets utformning. I kapitel 7 finns sedan en analys av och en bedömning av om reglerna om frivillig beskattning bör ändras. Kapitel 8 innehåller överväganden om frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser och kapitel 9 en konsekvensutredning av sådana regler. Kapitel 10 innehåller avslutningsvis en författningskommentar.

3 Gällande rätt

3.1 Mervärdesskatt

Mervärdesskatt är en transaktionsbaserad, indirekt och allmän skatt på konsumtion. Bestämmelserna om mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU. Grunden för det gemensamma regelverket är rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Bestämmelser finns i svensk rätt i mervärdesskattelagen (2023:200), ML.

3.1.1 Grundläggande regler

Mervärdesskattedirektivet

Utgångspunkten i mervärdesskattedirektivet är att mervärdesskatt ska läggas på leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, när de utförs mot ersättning av en beskattningsbar person som agerar i den egenskapen (artikel 2.1 a och c). Med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat (artikel 9.1). Med ekonomisk verksamhet avses i sin tur i princip varje verksamhet som utnyttjar materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter.

Definitionen av beskattningsbar person innebär att såväl en privatperson som en myndighet kan agera i egenskap av en sådan person. Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ ska dock inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de tar emot avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar (artikel 13.1). När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner ska de dock ändå

anses som beskattningsbara personer om det annars skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen (artikel 13.2).

Enligt mervärdesskattedirektivet ska flera olika transaktioner undantas från skatteplikten. Det gäller exempelvis i allmänhet sjukvård, utbildning och idrottsverksamhet bedriven av organisationer utan vinstsyfte (artikel 132.1 b, i och m). Även finansiella tjänster såsom kreditgivning och aktiehandel är undantagna från skatteplikten (artikel 135.1 b, c, d, e och f). Medlemsstaterna ska också som utgångspunkt undanta leveranser av byggnader och viss mark (fast egendom) från mervärdesskatteplikt. Detsamma gäller utarrendering och uthyrning av fast egendom (artikel 135.1 j, k och l). En närmare beskrivning av reglerna om fast egendom finns nedan i avsnitten 3.1.2 och 3.1.3.

Med begreppet leverans av varor avses överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar (artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet). Begreppet är inte beroende av eventuella definitioner av äganderättens övergång i de nationella lagstiftningarna. Det omfattar i stället samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. (EU-domstolens dom Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 7).

Det är som utgångspunkt den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster som är skyldig att betala mervärdesskatt (artikel 193 i mervärdesskattedirektivet). Mervärdesskattedirektivet innehåller dock undantag från den huvudregeln. Direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att i vissa situationer använda så kallad omvänd betalningsskyldighet i några olika situationer. Exempel på när omvänd betalningsskyldighet får användas är vid tillhandahållanden av byggtjänster och vid frivillig beskattning på leverans av fast egendom (artikel 199). I allmänhet innebär omvänd betalningsskyldighet att det i stället för säljaren är köparen som är skyldig att redovisa och betala in mervärdesskatten. Köparen beräknar och redovisar då den utgående skatten på leveransen i sin deklaration. Om köparen har full avdragsrätt för den ingående skatten, kan köparen direkt göra detta avdrag i deklarationen. Det innebär att köparen inte behöver betala in någon mervärdesskatt och vänta på att avdragsrätten inträder.

Som utgångspunkt inträffar den beskattningsgrundande händelsen, det vill säga den händelse genom vilken staten får kräva skatt från den

person som är betalningsskyldig, när leveransen äger rum (artiklarna 62 och 63 i mervärdesskattedirektivet). Mervärdesskatten blir också utkrävbar vid den tidpunkten. Medlemsstaterna får dock bestämma att skatten i vissa situationer ska bli utkrävbar senast när fakturan utfärdas eller vid mottagandet av betalningen (artikel 66).

Huvudregeln är att all den ersättning som leverantören har fått eller ska få för leveransen från förvärvaren eller en tredje part ska utgöra beskattningsunderlaget (artikel 73). I vissa situationer då det finns nära band mellan säljaren och köparen får dock medlemsstaterna vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget ska motsvara marknadsvärdet i syfte att förhindra skatteundandragande (artikel 80.1). Med marknadsvärdet avses som utgångspunkt hela det belopp som förvärvaren i samma försäljningsled och i fri konkurrens skulle få betala till en oberoende leverantör för varan (artikel 72). Om det inte finns någon jämförbar leverans utgörs marknadsvärdet av ett belopp som inte understiger inköpspriset eller annars självkostnadspriset.

Varje beskattningsbar person ska se till att faktura utfärdas för leveranser av varor till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person (artikel 220.1). Medlemsstaterna får dock befria beskattningsbara personer från kravet på faktura i vissa fall (artikel 221.3). Det gäller bland annat för sådana leveranser av fastigheter som är undantagna från skatteplikt.

I mervärdesskattedirektivet finns även bestämmelser om avdragsrätt. Syftet med avdragssystemet är att mervärdesskatten inte ska belasta näringsidkaren i den ekonomiska verksamheten. Om en beskattningsbar person ska betala mervärdesskatt för varor som har levererats och som används i den beskattningsbara verksamheten, ska personen ha rätt att göra avdrag för den skatten (artikel 168). Den beskattningsbara personen ska i princip göra avdraget genom att subtrahera det mervärdesskattebelopp som avdragsrätten gäller från det totala skattebelopp som ska betalas under en viss beskattningsperiod (artikel 179).

Om den beskattningsbara personen använder varorna både för transaktioner som medför avdragsrätt och för transaktioner som inte medför avdragsrätt, ska bara den andel av mervärdesskatten som hänför sig till de transaktioner som medför avdragsrätt vara avdragsgill (artikel 173.1). Utgångspunkten i de situationerna är att den avdragsgilla andelen ska bestämmas utifrån hur stor andel av den beskattningsbara personens årliga omsättning som hänför sig till transaktioner

som medför avdragsrätt (artiklarna 173.1 och 174.1). Medlemsstaterna får dock använda andra metoder för att fastställa den avdragsgilla andelen. Medlemsstaterna får exempelvis i stället för den omsättningsbaserade metoden ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av varorna och tjänsterna (artikel 173.2 c).

Mervärdesskattelagen

Enligt mervärdesskattelagen är som utgångspunkt leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster skattepliktiga om de görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i den egenskapen (3 kap. 1 §). Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar (5 kap. 3 §).

Med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats det sker och oberoende av dess syfte eller resultat. Med ekonomisk verksamhet avses särskilt varje verksamhet som utnyttjar materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter (4 kap. 2 §). Som ekonomisk verksamhet räknas dock inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten därifrån utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken dessa inte är skattskyldiga enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (4 kap. 6 § ML). Verksamhet som bedrivs av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun anses vidare inte heller som ekonomisk verksamhet om den ingår som ett led i myndighetsutövning, eller avser bevis, protokoll eller motsvarande vid myndighetsutövning (4 kap. 4 §). Det undantaget tillämpas dock inte om det skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är vidare att anse som ekonomisk verksamhet när åtgärderna utförs mot ersättning, även om det också skulle handla om myndighetsutövning (4 kap. 5 §).

Även om utgångspunkten är att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster beskattas när de utförs av en beskattningsbar person, finns det flera undantag från skatteplikten. Från skatteplikt undantas exempelvis tillhandahållanden av sjukvård och tandvård, utbildning, viss idrottslig verksamhet samt bank- och finansieringstjänster (10 kap. 6–8, 15–18, 28–29 och 33 §§). Även leveranser av

fastigheter och upplåtelser av bland annat hyresrätter är undantagna från skatteplikt (10 kap. 35 §). Utredningen återkommer i avsnitten 3.1.2 och 3.1.3 med närmare beskrivning av regleringen för fastigheter.

Det är som utgångspunkt den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster som är skyldig att betala mervärdesskatt (16 kap. 5 §). Omvänd betalningsskyldighet, det vill säga en ordning där det är köparen som är skyldig att betala mervärdesskatt, tillämpas dock exempelvis i vissa situationer då den som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten är en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet (16 kap. 6–9 §§). Ett annat exempel på när omvänd betalningsskyldighet gäller är vid tillhandahållanden av olika tjänster inom byggsektorn såsom bygg- och anläggningsarbeten (16 kap. 13 §).

Vid beskattningsbara leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster inträffar den beskattningsgrundande händelsen som utgångspunkt när leveransen eller tillhandahållandet äger rum (7 kap. 4 §). När bygg- och anläggningstjänster tillhandahålls och en faktura utfärdas för de tjänsterna inträffar i stället den beskattningsgrundande händelsen när fakturan har utfärdats (7 kap. 8 §).

Huvudregeln är att utgående skatt ska redovisas för den redovisningsperiod då den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt för en leverans av en vara enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört leveransen (7 kap. 14 §). När en transaktion omfattas av omvänd betalningsskyldighet ska den utgående skatten redovisas när förvärvaren enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet. Om den som levererat en vara eller förvärvat en vara med omvänd betalningsskyldighet lämnat eller tagit emot förskotts- eller a conto-betalning, ska den utgående skatten i stället redovisas för den redovisningsperiod då betalningen tagits emot eller lämnats.

Om den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078), ska den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod då den beskattningsgrundande händelsen har inträffat (7 kap. 15 § ML). Till exempel är staten, kommunerna och konkursbon inte bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (2 kap. 5 § bokföringslagen).

Det finns vidare särskilda bestämmelser om redovisning för dem med låg årsomsättning (7 kap. 16 § ML) och för det fall den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt har försatts i konkurs efter det att den beskattningsgrundande händelsen inträffat (7 kap. 20 §).

Ingående skatt ska som utgångspunkt dras av när den som förvärvar en vara enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet eller när den som förvärvar en vara har lämnat förskottsbetalning (7 kap. 31 §). Om den som ska redovisa ingående skatt inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen, ska den ingående skatten dock redovisas för den redovisningsperiod då varan har levererats (7 kap. 32 §). Den som har försatts i konkurs ska göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv under tiden innan denne försattes i konkurs senast för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelades (7 kap. 38 §).

Huvudregeln är att beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen, det vill säga det som leverantören eller tillhandahållaren ska få eller har fått för transaktionen (8 kap. 2 och 3 §§). I vissa situationer till exempel då leverantören och förvärvaren har nära band till varandra och en överlåtelse sker till underpris, ska i stället beskattningsunderlaget bestämmas till marknadsvärdet (8 kap. 17–19 §§). Med marknadsvärde avses hela det belopp som förvärvaren av en vara i samma försäljningsled som det där varan levereras, vid tidpunkten för leveransen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende leverantör (2 kap. 14 §). Om det inte finns någon jämförbar leverans utgörs marknadsvärdet av ett belopp som inte understiger inköpspriset eller annars av självkostnadspriset.

När leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster bara delvis ska beskattas och den delen av beskattningsunderlaget inte kan fastställas, ska beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (8 kap. 20 §).

Om en beskattningsbar person köper in varor som används för beskattade transaktioner, får den beskattningsbara personen som utgångspunkt dra av den skatt (ingående skatt) som avser inköpen (13 kap. 6 §). Avdrag får dock inte göras för ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad (13 kap. 26 §). I vissa situationer behöver den ingående skatten delas upp i syfte att fastställa vilket belopp som den beskattningsbara personen får dra av. Det gäller exempelvis om den ingående skatten avser en beskattningsbar persons förvärv eller import som görs gemensamt för flera ekonomiska verksamheter av vilka det saknas avdragsrätt i någon. Då får avdrag bara göras för en del av skatten (13 kap. 29 §). Avdrag får bara göras för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som är avdragsgill respektive hänför

sig till en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Frågan om hur bestämmelsen om uppdelning efter skälig grund ska tillämpas har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. Högsta förvaltningsdomstolen har därvid slagit fast att om en beskattningsbar person åberopar mervärdesskattedirektivet med direkt effekt ska den ingående skatten på gemensamma kostnader delas upp på det sätt som framgår av huvudregeln i artiklarna 173.1 och 174 i enlighet med den tolkning EU-domstolen gjort av dessa bestämmelser (HFD 2023 ref. 45). Bestämmelsen i mervärdesskattelagen om uppdelning efter skälig grund kan enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte anses uppfylla de krav på tydlighet, precision och klarhet som EU-domstolen ställt upp för att ett införlivande av en direktivbestämmelse ska anses ha skett på ett godtagbart sätt. Det finns därför inte någon bestämmelse i svensk rätt som genomför direktivets möjlighet till andra beräkningsmetoder än den som anges i artikel 174. Det innebär att en enskild kan välja att tillämpa den omsättningsbaserade beräkningsmetod som anges i direktivet för att bestämma andelen avdragsgill ingående skatt avseende gemensamma kostnader vid blandad verksamhet i stället för reglerna om uppdelning efter skälig grund. Högsta förvaltningsdomstolen har vidare i domar den 24 juni 2025 i mål nr 7071-24 och 7072-24 slagit fast att denna princip även ska tillämpas avseende gemensamma kostnader för lokaler och bostäder.

3.1.2 Närmare om uthyrning av fast egendom

Mervärdesskattedirektivet

Medlemsstaterna ska som utgångspunkt undanta utarrendering och uthyrning av fast egendom från mervärdesskatteplikt (artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet). Tillhandahållandet av logi i hotellbranschen eller branscher med liknande funktion är dock skattepliktigt. Frågan om gränsdragningen mellan tillhandahållande av logi i hotellverksamhet och uthyrning av en hyreslägenhet som inte är skattepliktig har prövats av EU-domstolen. Enligt EU-domstolen ska direktivet tolkas på så sätt att tillhandahållandet av logi under kort tid åt främmande personer är skattepliktigt. Det gäller exempelvis tillhanda-

hållande av logi i branscher med samma funktion som hotellbranschen (se bland annat Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51).

EU-domstolen har vidare i flera fall prövat hur begreppet uthyrning av fast egendom ska tolkas. EU-domstolen har konstaterat att begreppet uthyrning av fast egendom inte är beroende av civilrättsliga tolkningar i medlemsstaterna. I stället är det ett självständigt, gemenskapsrättsligt begrepp. Begreppet uthyrning av fast egendom ska tolkas mot bakgrund av sammanhanget, ändamålen och systematiken i direktivet. EU-domstolen har konstaterat att hyrestiden ofta är ett lämpligt kriterium för att skilja passiv fastighetsuthyrning från uthyrning av kommersiell karaktär. Uthyrning av en byggnad som hade uppförts med hjälp av prefabricerade byggelement som hade fästs vid eller i marken på ett sådant sätt att den varken kunde monteras ned eller flyttas med lätthet utgjorde vidare uthyrning av fast egendom. Det hade ingen betydelse för bedömningen om hyresvärden tillhandahöll både mark och byggnader eller bara byggnader (se bland annat Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730 och Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720).

Av artikel 137.1 d i direktivet framgår att medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer valfrihet för beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom. Det är medlemsstaternas uppgift att fastställa de närmare villkoren för den frivilliga beskattningen. Medlemsstaterna får också inskränka räckvidden av den frivilliga beskattningen. Enligt direktivets regler går det inte att ha en reducerad skattesats för frivillig beskattning vid uthyrning av fast egendom annat än för bostadsändamål (jfr artiklarna 135.1 l, 137 och 98 samt bilaga III till mervärdesskattedirektivet).

Mervärdesskattelagen

Upplåtelser av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter är undantagna från skatteplikt (10 kap. 35 § ML). Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också exempelvis tillhandahållande av vatten och el, om tillhandahållandet är en del av upplåtelsen av nyttjanderätten. Under vissa förutsättningar kan dock en fastighetsuthyrning omfattas av frivillig beskattning för mervärdesskatt.

Bestämmelser om frivillig beskattning för fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som annars skulle vara undantagen från skatteplikt finns i 12 kap. ML. Om en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 14 kap. 7–9 §§ eller 36 och 37 §§ eller 60, 64, 65 eller 66 § ML helt eller delvis hyr ut en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, får uthyrningen omfattas av frivillig beskattning. Detta gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad (12 kap. 5 §). Frivillig beskattning kan vidare användas bland annat vid upplåtelse av bostadsrätt och uthyrning i andra eller tredje hand, om de grundläggande förutsättningarna är uppfyllda (12 kap. 7 §).

När kravet på stadigvarande användning infördes uttalades i förarbetena att syftet var att undvika situationer där skattskyldigheten ideligen förändras. Vidare framhölls att kravet på stadigvarande användning bör bedömas med utgångspunkt i fastighetsägarens avsikt med uthyrningen (prop. 1985/86:47 s. 40). Begreppet stadigvarande användning har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i flera avgöranden, se avsnitt 7.10 för en utförligare redogörelse.

I vissa fall kan frivillig beskattning användas, trots att uthyrningen sker för stadigvarande användning i en verksamhet som inte ger rätt till avdrag eller återbetalning. Det gäller vid uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser (12 kap. 6 § ML). För den kommunala verksamheten gäller undantaget från kravet på avdragsrätt eller återbetalning dock bara om kommunen inte vidareuthyr fastigheten. Om kommunen hyr fastigheten vidare till någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund måste alltså andrahandshyresgästen bedriva verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning. Gör andrahandshyresgästen inte det, kan kommunen i egenskap av förstahandshyresgäst inte hyra fastigheten med frivillig beskattning.

En fastighetsägare som tillämpar frivillig beskattning på en uthyrning blir betalningsskyldig för mervärdesskatt genom att ange skatten i hyresfakturan (12 kap. 8 §). Den frivilliga beskattningen gäller sedan från och med den första dagen i den uthyrningsperiod som fakturan avser, dock tidigast den dag då hyresgästen enligt avtal tillträder den del av fastigheten som uthyrningen avser (12 kap. 14 §).

Vid uppförandet av en byggnad finns vidare vissa särskilda regler. I sådana situationer kan fastighetsägaren ansöka om frivillig beskattning hos Skatteverket. För att Skatteverket ska kunna bevilja en ansökan krävs bland annat att det finns särskilda skäl och att fastighetsägaren har för avsikt att använda fastigheten för sådan uthyrning som krävs för frivillig beskattning (12 kap. 13 §).

När en fastighet överlåts, övergår den frivilliga beskattningen som utgångspunkt till den nya ägaren från och med tillträdesdagen (12 kap. 15 §). Överlåtaren och förvärvaren kan dock i vissa fall avtala om att den frivilliga beskattningen inte ska övergå utan i stället upphöra vid tillträdet (12 kap. 19 §). Om beskattningen övergår träder den nya ägaren i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt lagen. En förutsättning för att den frivilliga beskattningen ska kunna övergå på det sättet är dock att uthyrning fortsatt sker för stadigvarande användning i en verksamhet som medför rätt till avdrag eller återbetalning. Om fastighetsägaren börjar använda fastigheten för något annat ändamål, upphör den frivilliga beskattningen (12 kap. 16 §). Den frivilliga beskattningen upphör också när fastigheten inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av brand eller av annan orsak som fastighetsägaren inte råder över eller på grund av rivning.

Genom den frivilliga beskattningen kan en fastighetsägare göra avdrag för den skatt som hänför sig till olika inköp för fastigheten (12 kap. 22 §). Hyresgästen har å sin sida möjlighet att göra avdrag för den skatt som läggs på hyran.

När den frivilliga beskattningen upphör, ska avdragen för ingående skatt som hänför sig till den skattepliktiga uthyrningen som utgångspunkt justeras (12 kap. 27 och 28 §§). Avdragen ska dock inte justeras om den frivilliga beskattningen upphört exempelvis på grund av brand eller rivning eller om fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt. Om frivillig beskattning som beslutats av Skatteverket under uppförandeskedet upphör innan någon uthyrning kommit till stånd, ska avdrag för ingående skatt justeras vid ett enda tillfälle och justeringen ska avse återstoden av justeringsperioden. Dessutom ska ingående skatt som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig beskattning och dennas upphörande betalas in till staten (12 kap. 29 §).

3.1.3 Närmare om leverans av fast egendom

Mervärdesskattedirektivet

Definitionen av vad som utgör fast egendom i mervärdesskattedirektivets mening finns i artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallad genomförandeförordningen). Med fast egendom avses varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det går att äga eller besitta. Begreppet innefattar också varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet. Med fast egendom i direktivet avses vidare föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och utan vilka byggnaden eller konstruktionen är ofullständig, såsom exempelvis dörrar, fönster och hissar. På motsvarande sätt utgör föremål, utrustning och maskiner som varaktigt installerats i en byggnad eller konstruktion fast egendom, om de inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras.

Enligt artikel 135.1 j och k i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna som utgångspunkt undanta leverans av byggnader eller delar därav och den mark de står på samt leverans av annan obebyggd mark än mark för bebyggelse från mervärdesskatteplikt. Det undantaget gäller dock inte leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på (artikel 135.1 j och artikel 12.1 a). Med byggnad avses varje anläggning som anbragts på eller i marken (artikel 12.2). Undantaget gäller heller inte mark för bebyggelse (artikel 135.1 k och artikel 12.1 b).

Begreppet byggnad har i artikel 12 i mervärdesskattedirektivet fått en vid innebörd genom att det avser varje anläggning som anbragts på eller i marken. För att det ska vara en byggnad krävs dock att byggnaden ska kunna tas i besittning. Med det första besittningstagandet avses att byggnaden används för första gången och därmed kan lämna produktionskedjan för att övergå till konsumtionssektorn. Det första besittningstagandet ska förstås som ägarens första användning av varan (EU-domstolens dom Lomoco Development, C-594/23, EU:C:2024:942, och där angiva rättsfall).

Med mark för bebyggelse avses råmark eller iordningställd mark som av medlemsstaterna definierats som sådan mark (artikel 12.3).

EU-domstolen har gjort vissa uttalanden om hur begreppet mark för bebyggelse ska tolkas. Det avgörande kriteriet för att skilja mellan mark för bebyggelse och annan obebyggd mark är enligt domstolen avsikten vid tiden för transaktionen att uppföra en byggnad på marken. Principen om skatteneutralitet gör det nödvändigt att all obebyggd mark som är avsedd att bebyggas ska omfattas av den nationella definitionen av begreppet mark för bebyggelse (Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783).

Medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av sådana leveranser av byggnader, eller delar av byggnader, och obebyggd mark som annars ska undantas från skatteplikt (artikel 137.1 b och c). Det är medlemsstaternas uppgift att fastställa de närmare villkoren för den frivilliga beskattningen. Medlemsstaterna får också inskränka räckvidden av den frivilliga beskattningen. Enligt artikel 391 i mervärdesskattedirektivet finns det vidare möjlighet för de medlemsstater som har särskilda undantag från skatteplikt att tillåta frivillig beskattning för sådana transaktioner.

Om en beskattningsbar person som driver en ekonomisk verksamhet överlåter sin del av en fastighet när den andra delen används privat kan den frivilliga beskattningen bara omfatta verksamhetens del, eftersom den privata delen ligger utanför mervärdesskattens tillämpningsområde (EU-domstolens dom Armbrecht, mål C-291/92, EU:C:1995:304). Om en byggnad och den mark som byggnaden står på bara används i ekonomisk verksamhet och inte i någon utsträckning privat, ska det dock i fråga om rätten till valfrihet mellan frivillig beskattning och undantag från beskattning inte göras någon fördelning mellan olika delar av byggnaden och marken. Det är inte möjligt för en beskattningsbar person att använda frivillig beskattning på själva byggnaden eller del därav, men samtidigt utesluta den mark på vilken byggnaden står från beskattningen när både byggnaden och marken säljs (EU-domstolens dom Breitsohl, mål C-400/98, EU:C:2000:304).

Sammantaget innebär direktivets regler att leveranser av ”gamla byggnader” och obebyggd mark som inte ska bebyggas som utgångspunkt är undantagna från skatteplikt, medan både leveranser av byggnader före det första besittningstagandet och leveranser av mark som ska bebyggas är skattepliktiga. Skälet till att reglerna om fastighetsöverlåtelser ser ut som de gör i mervärdesskattedirektivet är den fasta egendomens speciella karaktär. Till exempel kan en byggnad

efter det första besittningstagandet säljas upprepade gånger under sin livstid utan att det uppkommer något betydande mervärde. De efterföljande leveranserna av byggnaden ska då i princip vara undantagna från skatteplikt, eftersom mervärdet som uppkommer vid försäljningarna generellt sett är litet (EU-domstolens dom Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 31). När en byggnad levereras för att tas i besittning för första gången utgör det vidare en leverans till slutkonsumenten och slutet på produktionsprocessen. Vid en sådan leverans, liksom vid leveransen av mark som ökar i värde när den bebyggs, finns det ett mervärde att beskatta. De leveranserna är därför skattepliktiga enligt direktivets regler.

Mervärdesskattelagen

I mervärdesskattelagen är leveranser av fastigheter undantagna från skatteplikt (10 kap. 35 §). Detsamma gäller överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter. Skatteplikt gäller dock för till exempel upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt (10 kap. 36 §).

Med fastighet i mervärdesskattelagen avses fast egendom enligt artikel 13b i genomförandeförordningen (2 kap. 11 § ML). Definitionen av begreppet fastighet utgick tidigare i den gamla mervärdesskattelagen delvis från bestämmelserna i jordabalken. Vid införandet av den nya definitionen gjordes bedömningen att den i allmänhet inte skulle medföra några stora förändringar i förhållande till vad som tidigare gällde. Det berodde bland annat på att man i rättstillämpningen hade tolkat de tidigare reglerna mot bakgrund av EU-domstolens praxis. Det bedömdes dock att den nya definitionen exempelvis i undantagsfall kunde innebära att viss maskinell utrustning som används i industriell verksamhet (industritillbehör) och som tidigare ansågs som lös egendom skulle omfattas av fastighetsbegreppet. På motsatt sätt kunde den nya definitionen i undantagsfall innebära att vissa tillbehör till en byggnad inte längre skulle anses utgöra fastighet (prop. 2016/17:14 s. 19 och 25 f.). Genom den nu gällande definitionen finns det inte längre någon koppling i mervärdesskattelagen till det civilrättsliga fastighetsbegreppet i jordabalken.

Sverige har genom anslutningsfördraget fått behålla skattefrihet för leveranser av byggnader före det första besittningstagandet, inklusive den mark som de står på, och för leveranser av mark för bebyggelse (artikel 380 i mervärdesskattedirektivet och punkt 9 i del B av bilaga X till direktivet). Sådana leveranser är alltså undantagna från skatteplikt enligt huvudregeln i 10 kap. 35 § ML.

Uttagsbeskattning

Det finns särskilda regler om uttagsbeskattning i vissa situationer, som bland annat träffar nyproducerade byggnader. Egna uttag av tjänster likställs då med tillhandahållanden av tjänster mot ersättning (5 kap. 28 § ML). Om en beskattningsbar person i en byggnadsrörelse utför exempelvis byggarbeten på en egen fastighet, kan det utgöra ett sådant uttag som beskattas. Det gäller dock som utgångspunkt bara om personen tillhandahåller tjänster åt andra (byggentreprenader), fastigheten utgör en lagertillgång i byggnadsrörelsen och tjänsterna hänför sig till en del av fastigheten som inte används för en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt (5 kap. 32 §).

Om tjänster har uttagsbeskattats finns det vidare regler om avdragsrätt vid en försäljning av fastigheten före det att den tas i bruk. En köpare som är en beskattningsbar person och som ska använda fastigheten för sina beskattade transaktioner kan i vissa fall få avdrag för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen, trots att själva leveransen av fastigheten är undantagen från skatteplikt. Köparen kan få ett sådant avdrag om fastigheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster som uttagsbeskattats enligt 5 kap. 32 § och fastigheten därefter inte har tagits i bruk av säljaren (13 kap. 8 § första stycket 4). I vissa fall kan en fastighetsägare också få avdrag för den utgående skatt som den redovisat för uttagen. Det gäller exempelvis om fastighetsägaren i sin byggnadsrörelse tillfört en egen fastighet sådana tjänster som uttagsbeskattats och fastigheten sedan tas i bruk av fastighetsägaren för transaktioner som ger avdragsrätt (13 kap. 8 § första stycket 5).

3.1.4 Justering av avdrag

Mervärdesskattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om justering av avdrag. De bestämmelserna utgör en del av avdragssystemet och syftar till att öka avdragens exakthet, så att det finns ett nära samband mellan avdragsrätten och det efterföljande användandet av varor och tjänster i skattepliktig verksamhet (EU-domstolens dom Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, punkterna 33 och 34).

Om det i efterhand kan konstateras att ett ursprungligt avdrag är högre eller lägre än det avdrag som en beskattningsbar person har rätt att göra, ska avdraget justeras (artikel 184 i mervärdesskattedirektivet). En justering kan innebära att mervärdesskattebeloppet som dragits av helt eller delvis ska betalas tillbaka eller att den beskattningsbara personen har rätt till ytterligare avdrag. Justering ska särskilt göras när det efter att deklarationen lämnats in inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, såsom att köp hävs eller att prisnedsättningar blir aktuella (artikel 185.1). Som utgångspunkt ska det dock inte göras någon justering när det kan visas att varor förstörts, gått förlorade eller stulits (artikel 185.2). En vara kan anses ha förstörts även om förstörelsen är avsiktlig från den beskattningsbara personens sida (EU-domstolens dom Balgarska telekomunikatsionna kompania, mål C-127/22, EU:C:2023:381). Medlemsstaterna ska fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185 om justering (artikel 186).

I mervärdesskattedirektivet finns särskilda regler om justering av avdrag för så kallade investeringsvaror. Någon definition av vad som är en investeringsvara finns inte i direktivet. EU-domstolen har dock slagit fast att investeringsvaror är tillgångar som används i en ekonomisk verksamhet och som kännetecknas av sin varaktighet och sitt värde. Utgiften för köpet bokförs normalt inte som löpande utgifter utan skrivs av över flera räkenskapsår. Investeringsvaror är alltså sådana varor som minskar i värde (EU-domstolens dom Mydibel, mål C-201/18, EU:C:2019:254, punkt 23, och dom Verbond van Nederlandse Ondernemingen, mål 51/76, EU:C:1977:12). Enligt artikel 189 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna definiera begreppet investeringsvaror.

Reglerna om justering av avdrag för investeringsvaror innebär bland annat att avdrag kan komma att behöva följas upp för eventuell justering under flera år. Det som motiverar de särskilda reglerna är i huvudsak att investeringsvaror används under en lång tid och att utgifterna för inköpen av dem därmed på visst sätt skrivs av under samma tid (EU-domstolens dom Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 55). Sannolikheten kan sägas vara särskilt stor för att de faktorer som beaktats för att fastställa det ursprungliga avdraget ändras när investeringsvaran används under en lång tid (EU-domstolens dom Drebers, C-243/23, EU:C:2024:736, punkt 49). Byggnader är exempel på investeringsvaror som kan ha en lång ekonomisk livslängd.

För investeringsvaror ska justeringen som utgångspunkt fördelas över fem år med en viss andel varje år, inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades (artikel 187.1). När det gäller investeringsvaror som utgör fast egendom får den period som läggs till grund för beräkningen av justeringen förlängas till högst 20 år. Den årliga justeringen ska göras med en femtedel av den mervärdesskatt som avser investeringsvaran eller, om justeringsperioden har förlängts till mer än fem år, motsvarande andel (artikel 187.2). Justeringen ska göras mot bakgrund av ändringarna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den avdragsrätt som gällde det år då varorna förvärvades.

Om en beskattningsbar person under en pågående justeringsperiod överlåter en investeringsvara exempelvis i form av en fastighet, ska fastigheten betraktas som om den fortfarande användes i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet fram till och med utgången av justeringsperioden. Om fastighetsöverlåtelsen är skattepliktig, ska fastigheten anses ha använts i verksamhet som är helt skattepliktig. När överlåtelsen i stället är undantagen från beskattning, ska fastigheten anses ha använts i verksamhet som också är helt undantagen (artikel 188.1). Detta innebär i princip att om en fastighetsöverlåtelse beskattas, behöver säljaren inte betala tillbaka något avdragsbelopp med anledning av överlåtelsen. Säljaren kan i stället ha rätt till ytterligare avdrag, om den har begränsad avdragsrätt och tidigare därför bara gjort avdrag för en del av den ingående skatten.

När ett avdrag justeras på grund av en överlåtelse av en investeringsvara ska justeringen göras vid ett enda tillfälle och avse den resterande delen av justeringsperioden. Om överlåtelsen är undantagen från skatteplikt, får medlemsstaterna dock avstå från kravet på juster-

ing. Detta gäller dock bara om förvärvaren är en beskattningsbar person som använder investeringsvaran uteslutande för transaktioner som ger avdragsrätt (artikel 188.2).

En förutsättning för att säljaren ska kunna justera avdrag till sin fördel vid en skattepliktig försäljning av en investeringsvara är att säljaren i egenskap av beskattningsbar person har använt varan i sin ekonomiska verksamhet. Om varan bara har använts för annat än ekonomisk verksamhet när skatten skulle betalas har säljaren inte rätt att göra avdrag när varan säljs (EU-domstolens dom Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punkterna 8–12). Detta gäller även om investeringsvaran har börjat användas för ekonomisk verksamhet i ett senare skede. Kravet på ekonomisk verksamhet för att justeringsreglerna ska kunna användas gäller såväl privata subjekt som offentliga myndigheter. Om en offentlig myndighet köper in en investeringsvara i egenskap av myndighet och inte som beskattningsbar person, har alltså myndigheten inte rätt att justera något avdrag vid en försäljning av varan (EU-domstolens dom Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335). Den omständigheten att exempelvis en kommun först efter förvärvet ger uttryck för en avsikt att använda en fastighet för ekonomisk verksamhet, utesluter dock inte i sig att fastigheten åtminstone till viss del ska anses ha förvärvats för sådan verksamhet (EU-domstolens dom Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595).

Enligt artikel 189 i direktivet får medlemsstaterna själva vidta vissa åtgärder när det gäller justering av avdrag för investeringsvaror. Medlemsstaterna får bland annat definiera begreppet investeringsvaror, vidta lämpliga åtgärder för att se till att justeringen inte medför några otillbörliga fördelar och tillåta administrativa förenklingar. Vid tillämpningen av reglerna om justering avseende investeringsvaror får medlemsstaterna också betrakta vissa tjänster som investeringsvaror. Det gäller tjänster med egenskaper liknande dem som investeringsvaror normalt tillskrivs (artikel 190). De liknande egenskaperna kan gälla den ekonomiska livslängden av tjänsternas effekter. Till exempel kan effekterna av tjänster såsom byggnadsarbeten ha samma ekonomiska livslängd som en ny byggnad och därmed likna sådana investeringsvaror som utgör fast egendom. Medlemsstaterna kan då ha möjlighet att behandla tjänsterna på samma sätt som investeringsvaror som utgör fast egendom när det gäller justeringsperiodens längd (EU-domstolens dom Drebers, C-243/23, EU:C:2024:736).

Övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag

I målet Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649) prövade EU-domstolen frågan om det enligt direktivet finns hinder mot en ordning som innebär att de belopp som ska betalas som en följd av jämkningen (justeringen) av ett mervärdesskatteavdrag tas ut av någon annan än den skattskyldiga person som gjort avdraget. EU-domstolen konstaterade att det i direktivet inte uttryckligen anges vem som ska betala en skatteskuld som uppstått på grund av jämkning. Enligt domstolen innebär detta dock inte att medlemsstaterna själva får bestämma vem som ska betala ett sådant belopp. Domstolen konstaterade vidare att syftet med bestämmelserna om jämkning är att garantera mervärdesskattens neutralitet samt att skapa ett nära samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användandet av varorna eller tjänsterna i skattepliktig verksamhet. Enligt domstolen medför syftet med direktivet att när ett mervärdesskatteavdrag jämkas, ska de belopp som betalas till följd av jämkningen tas ut av den som gjort avdraget. EU-domstolen ansåg att direktivet ska tolkas så att det utgör hinder mot att de belopp som ska betalas som en följd av jämkningen av ett mervärdesskatteavdrag tas ut av någon annan än den skattskyldiga person som gjort avdraget.

Frågan om direktivet tillåter att justeringsskyldigheten förs över till förvärvaren vid en fastighetsöverlåtelse har prövats även i målet Sögård fastigheter (C-787/18, EU:C:2020:964). EU-domstolen konstaterade att direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att avstå från kravet på justering vid leverans av fastigheter, om förvärvaren är en beskattningsbar person som ska använda fastigheten uteslutande för transaktioner som medför avdragsrätt. Det finns dock inte några bestämmelser som gäller den situationen att förvärvaren inte uppfyller de villkoren. EU-domstolen bedömde vidare att det handlingsutrymme som direktivet ger medlemsstaterna att vidta lämpliga åtgärder inte innebär att skyldigheten att justera ett avdrag för ingående mervärdesskatt kan läggas på någon annan aktör än den som gjort avdraget. Domstolen hänvisade i det sammanhanget till slutsatserna i målet Pactor Vastgoed. EU-domstolen besvarade frågan på det sättet att mervärdesskattedirektivet utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver, med stöd av artikel 188.2 i direktivet, att säljaren av en fastighet inte är skyldig att justera ett avdrag för ingående mervärdesskatt om köparen ska använda fastigheten uteslutande för trans-

aktioner som medför avdragsrätt, samtidigt som den även ålägger köparen att justera avdraget avseende återstoden av korrigeringstiden vid den tidpunkt då köparen i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för sådana transaktioner.

Mervärdesskattelagen

För investeringsvaror finns regler om justering av avdrag. Definitionen av investeringsvaror finns i 15 kap. 4–6 §§ ML. Med investeringsvaror avses bland annat fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor. Med investeringsvaror avses exempelvis också bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Om användningen av en investeringsvara ändras så att den avdragsgilla delen ökar eller minskar, ska avdraget för ingående skatt som utgångspunkt justeras (15 kap. 7 § 1). Avdraget för ingående skatt avseende ny-, till- eller ombyggnad för en investeringsvara i form av en fastighet ska som huvudregel justeras när fastigheten överlåts (15 kap. 7 § 4). En justering ska dock bara göras när den ändrade användningen eller överlåtelsen sker inom en viss tid (justeringsperiod). Justeringsperioden för investeringsvaror i form av fastigheter är tio år. I den perioden ska det beskattningsår räknas in då förvärvet eller avdraget gjordes (15 kap. 4, 10 och 11 §§). När en justering ska göras med anledning av en fastighetsöverlåtelse, ska justeringen göras vid ett enda tillfälle och avse återstoden av justeringsperioden (15 kap. 13 §). Om en ändrad användning eller överlåtelse avser en del av en fastighet, ska bara de avdrag som hänför sig till den delen justeras (15 kap. 14 §).

Det finns situationer då en beskattningsbar person inte ska justera ett avdrag avseende en investeringsvara, trots att användningen av varan har upphört. Om exempelvis en fastighet rivs leder det inte till någon justeringsskyldighet. Detta gäller oavsett om fastighetsägaren har genomfört rivningen på eget initiativ eller blivit förelagd att riva fastigheten (prop. 1999/2000:82 s. 97 och EU-domstolens

dom Balgarska telekomunikatsionna kompania, mål C-127/22, EU:C:2023:381).

Det belopp som ska justeras (ursprungsbeloppet) kan exempelvis vara ingående skatt på en ombyggnation av en fastighet. Justeringsbeloppet, det vill säga det belopp med vilket justeringen ska göras, beräknas utifrån justeringsperioden och ursprungsbeloppet. Beräkningen går till på det sättet att man jämför den avdragsgilla andelen ingående skatt vid justeringsperiodens början och den avdragsgilla användningen efter förändringen. För fastigheter, som har en justeringsperiod på tio år, beräknas justeringsbeloppet för varje år som en tiondel av den del av ursprungsbeloppet som motsvarar skillnaden i procentenheter mellan den avdragsgilla andelen ingående skatt vid justeringsperiodens början och den avdragsgilla andelen efter förändringen (15 kap. 15 och 16 §§).

I vissa situationer finns det begränsningar för hur högt justeringsbeloppet kan bli. I praktiken begränsas därmed hur stort ytterligare avdrag som en justering kan ge rätt till. Det gäller om en annan investeringsvara än en fastighet säljs och försäljningen beskattas, men den ingående skatten på förvärvet bara delvis varit avdragsgill. Då får justeringsbeloppet uppgå till högst 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan exklusive mervärdesskatt (15 kap. 7 § 3 och 18 §).

Det finns också andra begränsningar för justeringsreglerna. Avdrag för ingående skatt ska inte justeras om en förändring i användandet leder till uttagsbeskattning med stöd av 5 kap. ML eller om förändringen av den avdragsgilla delen i förhållande till den avdragsgilla delen som gällde vid anskaffandet är mindre än fem procentenheter (15 kap. 9 §).

Utgångspunkten är att avdrag för ingående skatt som gäller investeringsvaror ska justeras för den första redovisningsperioden efter det beskattningsår då användningen ändrats eller överlåtelse skett (7 kap. 51 §). Vid överlåtelse av en fastighet ska överlåtaren i stället justera avdrag för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett, om inte redovisningsperioden för mervärdesskatt är beskattningsår (7 kap. 52 §).

Hur avdraget sedan ska justeras beror på om avdraget är för högt eller för lågt. När ett tidigare verkställt avdrag ska minskas, justeras det genom att skatt återförs. När ytterligare avdrag för ingående skatt

får göras, justeras avdraget genom att redovisad ingående skatt för redovisningsperioden ökas (7 kap. 54 §).

Övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag

Då investeringsvaror överlåts i samband med en verksamhetsöverlåtelse ska mottagaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt, om mottagaren har avdragsrätt (15 kap. 20 § ML).

Vid en fastighetsöverlåtelse gäller enligt mervärdesskattelagen också att förvärvaren övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt, om förvärvaren har avdragsrätt (15 kap. 21 §). Det gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren ska justera avdragen. Om förvärvaren övertar rättigheten och skyldigheten att justera avdrag ska överlåtaren inte på grund av överlåtelsen göra någon justering. Överlåtaren ska dock justera avdrag på grund av ändringar som inträffat under dennes innehavstid (15 kap. 22 §).

Reglerna om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag i 15 kap. 21–23 §§ ML gäller också vid överlåtelse av fastigheter som omfattas av frivillig beskattning för uthyrning enligt 12 kap. Om den frivilliga beskattningen upphör vid tillträdet, är den tidigare ägaren enligt mervärdesskattelagen skyldig att justera avdrag för ingående skatt, om inte den nya ägaren övertar rättigheten och skyldigheten att justera avdrag enligt 15 kap. 21–23 §§.

När det gäller reglerna om överföring av skyldigheten att justera avdrag vid en fastighetsöverlåtelse har Högsta förvaltningsdomstolen i domar den 24 juni 2021 efter EU-domstolens dom i Sögård fastigheter konstaterat att det är klarlagt att den svenska regleringen inte är förenlig med mervärdesskattedirektivet (HFD 2021 not. 26 och not. 27). Någon skyldighet att justera avdrag på den grunden att skyldigheten förts över vid fastighetsförvärvet kan därför inte längre åläggas.

När en rättighet och skyldighet att justera avdrag övertas av förvärvaren, ska överlåtaren utfärda en handling som innehåller vissa uppgifter (justeringshandling). Justeringshandlingen ska innehålla uppgifter om bland annat den ingående skatt som hänför sig till utfärdarens förvärv och i förekommande fall hur den ingående skatten fördelar sig mellan olika delar av fastigheten (15 kap. 28–30 §§).

3.1.5 Verksamhetsöverlåtelse

Mervärdesskattedirektivet

Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe (artikel 19 i mervärdesskattedirektivet). Om den möjligheten utnyttjas, uppstår inte någon mervärdesskattepliktig transaktion. Medlemsstaterna får vidta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra en snedvridning av konkurrensen och motverka skatteundandragande.

Av EU-domstolens praxis framgår att bestämmelserna syftar till att göra det möjligt för medlemsstaterna att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med en oproportionerligt stor skattebörda som mottagaren under alla omständigheter skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag för den ingående skatten (Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punkt 23). Av EU-domstolens praxis framgår vidare att artikel 19 andra stycket i direktivet är uttömmande såvitt avser under vilka förutsättningar en medlemsstat, som använder sig av valmöjligheten enligt artikel 19 första stycket, kan begränsa tillämpningen av regeln att leverans inte har skett (EU-domstolens domar i mål C-444/10, Schriever, EU:C:2011:724, punkt 21 samt mål C-497/01, Zita Modes, EU:C:2003:644, punkt 30).

Vidare framgår att begreppet överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag ska tolkas så att det omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella och immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Det krävs också att mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överförts och inte endast omedelbart avveckla verksamheten och, i förekommande fall, sälja varulagret. Däremot uppställs inget krav på att mottagaren före överföringen ska ha bedrivit samma slags ekonomiska verksamhet som överlåtaren. Det har inte heller någon betydelse i detta sammanhang om mottagaren hade tillstånd att driva överlåtarens verksamhet vidare (Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punkterna 40 och 44). Vid bedömningen av om en transaktion utgör en verksamhetsöver-

låtelse ska det göras en helhetsbedömning av de omständigheter som kännetecknade transaktionen.

Av EU-domstolens dom i målet X BV (C-651/11, EU:C:2013:346) framgår vidare att en överlåtelse av aktier i ett bolag, oberoende av storleken på aktieinnehavet, endast kan likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet, om aktierna ingår i en enhet som medger utövande av självständig ekonomisk verksamhet för förvärvaren. Enbart överlåtelse av aktier som inte åtföljs av en överlåtelse av tillgångar gör det inte möjligt för förvärvaren att i överlåtarens ställe bedriva självständig ekonomisk verksamhet (p. 38).

Mervärdesskattelagen

Om tillgångar i en verksamhet överlåts i samband med att verksamheten överlåts eller i samband med fusion eller liknande förfarande, anses det inte som en leverans av varor. Detta gäller dock bara om den skatt som annars skulle ha tagits ut på överlåtelsen skulle vara avdragsgill för mottagaren av tillgångarna eller att mottagaren skulle vara berättigad till återbetalning av denna skatt (5 kap. 38 § ML). Vid en sådan verksamhetsöverlåtelse uppstår inte någon mervärdesskattepliktig transaktion. Som tidigare nämnts övertar mottagaren vid en verksamhetsöverlåtelse överlåtarens rättigheter och skyldigheter att justera avdrag för ingående skatt, om mottagaren har avdragsrätt (15 kap. 20 §).

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat om bestämmelsen i 5 kap. 38 § går utöver vad som är nödvändigt för att hindra snedvridning av konkurrensen i den del den kräver att mottagaren skulle ha haft rätt till avdrag eller återbetalning av den skatt som annars skulle ha tagits ut (HFD 2025 ref. 32). Domstolen fann att bestämmelsen kan motiveras utifrån behovet att hindra snedvridning av konkurrensen. Aktörer som saknar avdragsrätt skulle annars kunna få en konkurrensfördel när de förvärvar tillgångar genom verksamhetsöverlåtelser. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde därvid bedömningen att den nationella bestämmelsen inte går utöver vad som är nödvändigt för att hindra snedvridning av konkurrensen i det fall då både överlåtaren och mottagaren saknar avdragsrätt och att bestämmelsen således inte strider mot mervärdesskattedirektivet. Den slutsatsen inne-

bär att en aktör som saknar rätt till avdrag eller återbetalning inte kan förvärva tillgångar genom en verksamhetsöverlåtelse enligt 5 kap. 38 §.

3.2 Lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (LEMK)

När det offentliga bedriver verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning saknas rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt inom dessa områden eftersom det är fråga om mervärdesskattefri verksamhet.

I syfte att skapa neutralitet för kommunen i valet mellan att upphandla mervärdesskattepliktiga tjänster externt och att utföra tjänsterna i egen regi har ett system med ersättning för kostnader för ingående mervärdesskatt införts. Avsikten är att effekter av mervärdesskatten inte ska gynna alternativet egen regi. Utgångspunkten är dock att det är kommuner och regioner som ska bära kostnaden för mervärdesskatt i icke skattepliktig verksamhet. Den nuvarande regleringen av systemet infördes 2006 och finns i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (LEMK). Det som nedan anges om kommuner gäller även för regioner och kommunalförbund samt sådana samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser, se 1 § andra stycket LEMK.

I 2 § stadgas att kommuner har rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av eller för vilken rätt till återbetalning saknas enligt mervärdesskattelagen. Den ingående mervärdesskatten blir därmed inte en kostnad för kommunen.

Någon motsvarande rätt till ersättning finns inte för privata utförare. Eftersom verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning är undantagen från mervärdesskatt saknar privata utförare som bedriver sådan verksamhet rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. När en privat utförare anlitas för att bedriva verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt kommer en del av priset att inkludera utförarens kostnad för ingående mervärdesskatt som inte får dras av, så kallad dold mervärdesskatt. Privata utförare som tillhandahåller sådan verksamhet måste därför i allmänhet höja sina

priser för att kompensera sig för den mervärdesskatt som inte är avdragsgill.

För att kompensera kommuner för de ökade kostnader som uppstår till följd av den dolda mervärdesskatten har kommuner enligt 5 § rätt till ersättning för ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt uppkommer vid upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt vid hyra av vissa lokaler. Kommuner har även rätt till ersättning när bidrag lämnas för motsvarande verksamheter till enskilda huvudmän (till exempel fristående skolor). Av 1 § förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund framgår att ersättningen för dold mervärdesskatt som huvudregel lämnas med 6 procent av kostnaden vid upphandling eller bidragsgivning.

Kommuner kan vidare, i stället för att ansöka om ersättning enligt huvudregeln med 6 procent, om det framgår att viss del avser lokalkostnad ansöka om ersättning med 18 procent för denna del och med 5 procent för resterande del (18/5 regeln). Ersättning med 18 procent av kostnaden vid hyra av lokal lämnas för sådana boendeformer som anges i 8 kap. 4 och 11 §§ socialtjänstlagen (2025:400), stödboenden och hem för vård eller boende som anges i 9 kap. 3 och 4 §§ socialtjänstlagen och boendeformer som anges i 9 § 8 och 9 lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade. Ersättning med 18 procent lämnas dock inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av stat, kommun, region, kommunalförbund eller samordningsförbund. I begreppet lokalkostnad ingår lokalhyra, men också kostnader som är knutna till lokaler såsom energi, fastighetsskatt och avskrivningar för fastigheter.

När 18/5-regeln infördes 1998 var det främsta argumentet att regeln skulle ge möjlighet till högre ersättning i de fall där lokalkostnaderna är förhållandevis höga, till exempel vid investeringar. Av förarbetena framgår bland annat att i de fall kommunen i stället för att investera i egna anläggningar låter en privat utförare tillhandahålla lokal kan merkostnaderna vid nybyggnation bli höga och de dolda mervärdesskattekostnaderna vara högre än vad som ryms i ersättning enligt huvudregeln med 6 procent. För att Skatteverket ska godkänna en ansökan om ersättning enligt 18/5-regeln måste det vara fråga om faktiska lokalkostnader och inga schabloner.

Ersättning för mervärdesskatt erhålls efter ansökan till Skatteverket som fattar beslut om ersättning. Ansökan ska vara undertecknad och ha kommit in senast andra året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser (7 § första stycket). Ansökan ska vidare avse en ersättningsperiod på en kalendermånad eller tre på varandra följande kalendermånader under samma kalenderår och ska lämnas enligt ett fastställt formulär (7 § andra och tredje styckena). Om en ansökan har lämnats in på rätt sätt inom föreskriven tid, anses ett beslut om ersättning ha fattats i enlighet med ansökan (11 § andra stycket). Om ansökan inte har kommit in inom föreskriven tid, anses dock ersättningen ha bestämts till noll kronor (11 § tredje stycket).

3.2.1 Justering av ersättning

Enligt mervärdesskattelagen ska den ingående skatten på investeringsvaror under vissa förutsättningar justeras om användningen av varorna ändras eller om varorna säljs eller överlåts på annat sätt inom en viss tid från förvärvet. Justeringsreglerna i mervärdesskattelagen innebär bland annat att en kommun, som förvärvat en investeringsvara till en verksamhet där transaktionerna inte medför avdragsrätt, kan ha rätt till justering om varan senare kommer att användas i en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt. Trots att kommunen har fått ersättning via LEMK vid förvärvet har kommunen rätt att justera till sin fördel. Investeringsvaror och justeringsperiod definieras på samma sätt som i mervärdesskattelagen (1 a § LEMK).

En kommun kan även få ersättning vid uppförande av en byggnad när förhållandena är sådana att kommunen inte har avdragsrätt enligt mervärdesskattelagen. Vid försäljning av en fastighet med en sådan byggnad kan kommunen överlåta rätten att justera till köparen.

En kommun som har haft rätt till ersättning för ingående skatt vid inköpet av en investeringsvara är skyldig att justera ersättningen om kommunen överlåter investeringsvaran inom justeringsperioden. Kommunen ska då justera ersättningen med ett belopp som motsvarar den ingående skatten för resterande del av justeringsperioden. I återstoden av justeringsperioden ska även det kalenderår då överlåtelsen sker räknas in. Kommunen ska göra justeringen vid ett enda tillfälle (6 b §).

En kommun kan också bli skyldig att justera ersättningen om användningen av en investeringsvara ändras. En kommun som har haft rätt till ersättning för ingående skatt enligt LEMK vid inköpet av en investeringsvara ska justera ersättningen om det senare blir möjligt att återfå den ingående skatten genom justering enligt mervärdesskattelagen. Kommunen ska då justera ersättningen med ett belopp som motsvarar justeringsbeloppet. På samma sätt som vid justeringen enligt mervärdesskattelagen, justerar kommunen ersättningen med ett årligt belopp under återstoden av justeringsperioden (6 c §).

En kommun kan få ersättning vid ny-, till- eller ombyggnad av en fastighet. Om kommunen inte tar fastigheten i bruk efter åtgärden, utan i stället hyr ut den under frivillig beskattning, kan kommunen välja att göra retroaktivt avdrag. I ett sådant fall ska justeringen motsvara avdraget och göras vid ett enda tillfälle (6 c § tredje stycket).

Om justering av avdrag för ingående skatt ska göras enligt15 kap. 7 § 1 ML eller rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt övertas enligt 15 kap. 20 eller 21 § samma lag, utgör ersättningsbeloppet ett belopp som beräknas på samma sätt som justeringsbeloppet enligt 15 kap. 12–17 och 19 §§ samma lag (2 a § LEMK).

Den som är skyldig att justera ersättning enligt 6 a–6 c §§ ska enligt 7 § anmäla överlåtelsen eller den ändrade användningen och justeringsbelopp till Skatteverket. Anmälan ska göras i samband med ansökan om ersättning för den ersättningsperiod då överlåtelsen skett eller för den första ersättningsperioden varje kalenderår efter det kalenderår då användningen ändrats.

Övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag

En kommun eller region har samma förutsättningar som andra aktörer att överta säljarens rättighet och skyldighet att justera tidigare avdrag vid en fastighetsöverlåtelse. Om kommunen i enlighet med reglerna i mervärdesskattelagen övertar rättigheter och skyldigheter att justera, kan kommunen med en justeringshandling som underlag få ersättning enligt LEMK.

3.3 Kompensation för mervärdesskatt till statliga myndigheter m.fl.

3.3.1 Förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt

Ingående skatt är inte avdragsgill för staten (13 kap. 28 § ML). Vid tillämpningen av bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska dock de statliga affärsverken inte anses utgöra en del av staten (2 kap. 19 §). De statliga affärsverken är för närvarande Luftfartsverket, Sjöfartsverket och Svenska kraftnät.

Om en statlig myndighet, som inte är ett affärsverk, köper in varor och tjänster av en beskattningsbar person har myndigheten inte rätt att göra avdrag för mervärdesskatten. Detta innebär som utgångspunkt att det skulle bli dyrare för myndigheten att köpa in varor och tjänster genom upphandling än att driva verksamhet i egen regi. För att skapa neutralitet mellan de alternativen finns det därför en möjlighet för vissa myndigheter att få kompensation för den ingående skatt som inte får dras av. Bestämmelser om detta finns bland annat i förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt (kompensationsförordningen).

Kompensationsförordningen gäller myndigheter under regeringen som ingår i den statliga redovisningsorganisationen (1 §). Förordningen gäller dock inte direkt de statliga affärsverken. Statskontoret (tidigare Ekonomistyrningsverket) har vidare möjlighet att i vissa fall besluta att en myndighet inte ska omfattas av förordningen. Det gäller om Statskontoret bedömer att det är viktigare att det råder konkurrensneutralitet på en marknad där myndigheten bedriver verksamhet i konkurrens med en verksamhet som inte medför rätt till avdrag eller återbetalning av ingående mervärdesskatt, än att myndigheten har kompensationsrätt.

En myndighet som omfattas av kompensationsförordningen har rätt till kompensation för belopp motsvarande ingående skatt enligt mervärdesskattelagen, om skatten hänför sig till verksamheten (4 §). Myndigheten har dock inte rätt till kompensation om den ingående skatten hänför sig till utgifter för representation eller liknande ändamål. Myndigheten har inte heller rätt till kompensation om den ingående skatten omfattas av någon av avdragsbegränsningarna i 13 kap. ML, såsom begränsningen för stadigvarande bostad.

Om en myndighet bokför ett kompensationsgrundande belopp en viss månad, får myndigheten rekvirera motsvarande belopp från Skatteverket den nästkommande månaden (7 §). Skatteverket ska sedan betala ut det rekvirerade beloppet inom tio dagar från det att rekvisitionen kommit in (8 §). Har en myndighet tillgodoförts ränta till följd av att myndigheten rekvirerat ett för högt belopp, ska myndigheten betala ett belopp motsvarande räntan till Skatteverket, om den tillgodoförda räntan inte är obetydlig (11 §).

I Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd (ESVFA 2022:7) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt finns bestämmelser om tillämpningen av kompensationsförordningen. Av föreskrifterna framgår att en myndighet får rekvirera ett belopp motsvarande ingående mervärdesskatt den månad då det ackumulerade bokförda beloppet uppgår till minst 5 000 kronor. Rekvisition av belopp motsvarande ingående mervärdesskatt ska dock göras minst en gång per år (8 §).

3.3.2 Kompensation till riksdagens myndigheter

I lagen (2016:1091) om budget och ekonomiadministration för riksdagens myndigheter finns bestämmelser om kompensation för ingående mervärdesskatt. Lagen gäller generellt för sådan verksamhet som Riksdagsförvaltningen, Riksdagens ombudsmän och Riksrevisionen ansvarar för (1 kap. 2 §). En myndighet som omfattas av lagen har rätt till kompensation för belopp motsvarande ingående skatt enligt mervärdesskattelagen, som hänför sig till verksamheten (8 kap. 1 § första stycket). Myndigheten har dock inte rätt till kompensation om den ingående skatten hänför sig till utgifter för representation eller liknande ändamål. Myndigheten har inte heller rätt till kompensation om den ingående skatten omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 13 kap. 16, 18, 20, 21, 22, 26 eller 27 § ML (8 kap. 1 § andra stycket).

Bestämmelser om Riksbanken finns i lagen (2022:1568) om Sveriges riksbank. Riksbanken har rätt till kompensation för belopp motsvarande ingående skatt enligt mervärdesskattelagen, som hänför sig till verksamheten (8 kap. 18 § första stycket). Detta gäller dock inte om den ingående skatten omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt

13 kap. 16 § eller någon av 13 kap. 18–27 §§ ML (8 kap. 18 § andra stycket).

3.3.3 Andra ordningar för kompensation

Det finns också andra ordningar för kompensation för mervärdesskatt. Till exempel kan de statliga affärsverken få kompensation för ingående skatt i vissa fall. Enligt 19 § förordningen (2010:184) med instruktion för Luftfartsverket ska Luftfartsverket på det sätt som gäller enligt kompensationsförordningen få kompensation för ingående mervärdesskatt för verksamhet som utgör myndighetsutövning. Av regleringsbreven för Sjöfartsverket och Svenska kraftnät framgår att motsvarande också gäller för dem. Vidare kan exempelvis vissa högskolor få kompensation för ingående mervärdesskatt.

4 Regleringen i andra länder

Uthyrning och leverans av fastigheter är undantagna från mervärdesskatteplikt i de flesta EU-länderna. I flera länder finns dock i enlighet med artikel 135.1 j och k i mervärdesskattedirektivet särskilda regler för försäljning av nybyggda fastigheter och mark för bebyggelse. Försäljningen av nybyggda fastigheter och mark för bebyggelse är skattepliktig i till exempel Danmark, Spanien, Ungern, Frankrike, Irland och Italien. När uthyrning och leverans av fastigheter är undantagna från beskattning finns det ofta möjlighet till frivillig beskattning. Ett vanligt krav för den frivilliga beskattningen är att hyresgästen eller köparen ska vara registrerad för mervärdesskatt eller annars bedriva verksamhet som i någon omfattning ger avdragsrätt. I detta avsnitt redogörs för reglerna i flera nordiska länder samt några andra europeiska länder.

4.1 Danmark

De danska reglerna om mervärdesskatt finns i bland annat Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (nedan kallad mervärdesskattelagen). Det finns också bestämmelser exempelvis i Bekendtgørelse om merværdiafgift (nedan kallad mervärdesskatteförordningen).

Uthyrning av fastighet

Uthyrning av fast egendom är som utgångspunkt undantagen från skatteplikt (§ 13 första stycket 8 mervärdesskattelagen). Uthyrningar av exempelvis hotellrum och liknande är dock skattepliktiga.

Vid yrkesmässig uthyrning av fast egendom finns det en möjlighet till registrering för frivillig beskattning (§ 51 mervärdesskattelagen). Det villkor som finns för sådan frivillig beskattning tar i prin-

cip sikte på uthyrningens yrkesmässighet och inte på verksamheten som bedrivs i den uthyrda egendomen. Även uthyrning till en person som saknar avdragsrätt kan alltså omfattas av reglerna om frivillig registrering, förutsatt att övriga krav är uppfyllda. I kravet på yrkesmässighet ligger bland annat att hyran ska vara marknadsmässig, att verksamheten tar på sig en ekonomisk risk och att uthyrningen syftar till att ge en varaktig intäkt. En idrottsförenings uthyrning av en idrottsanläggning har därför i ett rättsfall inte ansetts som yrkesmässig när anläggningen ägts av kommunen och drivits med betydande kommunala tillskott (Dep. 645/79).

Det är inte möjligt att använda sig av frivillig beskattning vid uthyrning av fast egendom för bostadsändamål (§ 51 mervärdesskattelagen). Vad som avses med bostadsändamål framgår inte direkt av några författningsbestämmelser. Skatterådet i Danmark har bedömt att uthyrning av lokaler för hospice inte utgjort uthyrning för bostadsändamål (SKM2007.142.SR). I det fallet hänvisade rådet till att uthyrning av lokaler för tillfällig inkvartering av asylsökande tidigare inte heller ansetts utgöra uthyrning för bostadsändamål. Registrering för frivillig beskattning har alltså varit möjlig i båda de fallen.

En registrering av frivillig beskattning för uthyrning ska avse minst två kalenderår. Om registreringen görs före färdigställandet av exempelvis en byggnad, räknas tvåårsperioden från och med att den första uthyrningen påbörjas (§ 51 mervärdesskattelagen). En förutsättning för att avdragsrätten ska kunna utnyttjas före färdigställandet av byggnaden är att skattemyndigheten godkänner en anmälan från byggherren med en prognos för i vilken utsträckning som den fasta egendomen kommer att användas för sådan uthyrning som krävs. Senast sex månader efter det att byggnaden blivit klar för inflyttning ska hyresvärden redogöra för den faktiska användningen. Om omfattningen av uthyrningen har förändrats jämfört med vad som anmäldes före uppförandet, kan de tidigare avdragen behöva justeras. Detsamma gäller om hyresvärden inte längre hyr ut egendomen och om hyresvärden inte längre försöker att hyra ut den (§§ 51 och 52 mervärdesskatteförordningen).

Efter den tvåårsperiod som den frivilliga beskattningen minst ska omfatta, kan hyresvärden fritt avsluta den frivilliga beskattningen. I Danmark har det uppmärksammats viss skatteplanering som hänger ihop med möjligheten att avsluta beskattningen. Det kan gå till så att hyresvärden registrerar sig för frivillig beskattning för en framtida

uthyrning under tiden som en byggnad uppförs. Hyresvärden får göra avdrag för den skatt som avser byggkostnaderna. Efter färdigställandet hyr hyresvärden ut fastigheten till en hyresgäst som saknar avdragsrätt under en tioårsperiod (justeringsperioden). Mervärdesskatt läggs då på hyran och hyresgästen gör inte avdrag för den skatten. Hyran sätts dock så lågt att skatten blir lägre än det avdrag som hyresvärden gjort i anslutning till byggkostnaderna. Efter att justeringsperioden löpt ut avslutar hyresvärden den frivilliga beskattningen. Hyresvärden behöver i den situationen inte justera något avdrag och den mervärdesskatt som betalats in till staten understiger avdraget, trots att hyresgästen saknat avdragsrätt under hela hyresperioden.

Leverans av fastighet

Leveranser av fast egendom är som utgångspunkt undantagna från mervärdesskatteplikt i Danmark (§ 13 första stycket 9 mervärdesskattelagen). Det undantaget gäller dock inte leveranser av nya byggnader och av mark som ska bebyggas. Med leveranser av nya byggnader avses leveranser inom fem år från det att byggnaderna färdigställdes. Det gäller oavsett om byggnaden har tagits i besittning eller inte. Den andra leveransen av byggnaden inom femårsperioden är dock bara skattepliktig under vissa särskilda förutsättningar.[1]

Det finns möjlighet till frivillig registrering för mervärdesskatt för till- och ombyggnad av fast egendom, om avsikten är att sälja egendomen till en köpare med avdragsrätt (§ 51 mervärdesskattelagen). En frivillig registrering innebär inte att mervärdesskatt läggs på försäljningspriset. Registreringen ger säljaren möjlighet att under vissa förutsättningar få göra avdrag för den mervärdesskatt som betalats exempelvis för ombyggnationer. En förutsättning för detta är att köparen är registrerad för mervärdesskatt och ska använda fastigheten i den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Det finns dock inte krav på att köparen ska använda fastigheten i någon viss omfattning eller under någon viss tid för mervärdesskattepliktig verksamhet. Säljaren ska dokumentera att fastigheten ska användas av köparen i verksamhet som ger avdragsrätt och köparen ska i förekommande fall på en blankett förklara sig införstådd med att den övertar skyldig-

[1] R. Mikelsons, Denmark – Value Added Tax, Country Tax Guides IBFD, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_dk_s_13. (hämtad 2026-02-23).

heten att justera tidigare avdrag (§ 53 mervärdesskatteförordningen). Genom ordningen med frivillig registrering kan alltså säljaren få göra avdrag för mervärdesskatten på exempelvis ombyggnationer, trots att själva försäljningen av fastigheten inte är skattepliktig.

Avdrag som har gjorts avseende en fastighet kan behöva justeras i flera olika situationer (§§ 43 och 44 mervärdesskattelagen). Justeringsperioden för reparation och underhåll på fast egendom är fem år medan perioden är tio år för fast egendom i övrigt. Om ändringar av fastighetens användning inträffar under den relevanta perioden, kan tidigare avdrag behöva justeras. En jämförelse görs då mellan anskaffningsåret och det aktuella året. Om avdragsrätten har minskat eller ökat med mer än tio procent ska avdraget justeras. Ett annat exempel på när avdrag som utgångspunkt ska justeras är vid en sådan försäljning av fast egendom som är undantagen från skatteplikt (§ 43 tredje stycket 4 mervärdesskattelagen). Justeringen ska då avse den resterande delen av justeringsperioden. Säljaren behöver dock inte justera något avdrag med anledning av försäljningen om köparen övertar justeringsskyldigheten.

Det finns flera situationer i dansk rätt i vilka en köpare av fast egendom kan överta justeringsskyldigheten från säljaren. En köpare som har minst samma avdragsrätt som säljaren kan överta hela justeringsskyldigheten för den resterande delen av justeringsperioden. Om köparens avdragsrätt är mindre än säljarens, kan köparen överta den del av säljarens justeringsskyldighet som motsvarar köparens avdragsrätt. Den återstående delen ska då justeras i efterhand av säljaren. För ett övertagande krävs i princip att köparen genom en blankett förbinder sig att överta justeringsskyldigheten för det skattebelopp som återstår för justeringsperioden (§§ 20 och 21 mervärdesskatteförordningen).

Verksamhetsöverlåtelse

En överlåtelse av en hel verksamhet eller en del av den anses inte som en leverans av varor (§ 4 femte stycket mervärdesskattelagen). Vid en sådan verksamhetsöverlåtelse uppstår alltså inte någon mervärdesskattepliktig transaktion. Om fast egendom överlåts inom ramen för en verksamhetsöverlåtelse, är utgångspunkten i dansk rätt att överlåtaren ska justera avdrag med anledning av överlåtelsen

(§ 43 tredje stycket 5 mervärdesskattelagen). Den situationen jämställs med att den fasta egendomen börjat användas i verksamhet som inte ger avdragsrätt. Säljaren behöver dock inte justera något avdrag med anledning av överlåtelsen om mottagaren övertar justeringsskyldigheten.

4.2 Finland

Reglerna om mervärdesskatt finns bland annat i den finska mervärdesskattelagen (Arvonlisäverolaki), som trädde i kraft den 1 juni 1994. Bestämmelserna har vid Finlands EU-inträde anpassats till unionsrätten.[2]

Uthyrning av fastighet

Uthyrningar av fastigheter (överlåtelse av hyresrätt) är som utgångspunkt undantagna från beskattning enligt mervärdesskattelagen (27 §). En överlåtelse av exempelvis elektricitet och vatten är inte heller skattepliktig, om den görs i samband med uthyrningen. Till exempel är dock uthyrningar av hotellrum skattepliktiga (29 §). Det finns en möjlighet till frivillig beskattning vid sådan fastighetsuthyrning som annars inte är skattepliktig (30 §). Frivillig beskattning kan tillämpas om uthyraren ansöker om att bli skattskyldig för uthyrningsverksamheten. Den frivilliga beskattningen gäller sedan bara den fastighet eller del av fastighet som omfattas av ansökan. En förutsättning för frivillig beskattning är att fastigheten fortlöpande används för verksamhet som ger avdragsrätt, eller att den används exempelvis av staten eller ett universitet. Om hyresgästen i sin tur hyr ut fastigheten till en andrahandshyresgäst, måste frivillig beskattning också användas i det hyresförhållandet för att förstahandsuthyrningen ska kunna fortsätta att omfattas av sådan beskattning.

[2] P. Taipalus, Finland – Value Added Tax, Country Tax Guides IBFD, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_fi_s_1. (hämtad 2026-02-23).

Leverans av fastighet

Leveranser av fastigheter är undantagna från skatteplikt i finsk rätt (27 § mervärdesskattelagen). Det finns ingen möjlighet till frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser. Byggtjänster är dock skattepliktiga och det finns regler om när sådana tjänster anses ha tagits i eget bruk och då ska likställas med försäljning. Konsekvensen av de reglerna blir att näringsidkaren i vissa fall ska betala skatt på byggtjänsterna, trots att de inte har tillhandahållits någon utomstående. Reglerna om uttag träffar exempelvis den situationen att en näringsidkare på egen mark låter uppföra en byggnad för försäljning (20 och 22 §§ samt 31 § första stycket 1 mervärdesskattelagen).

I mervärdesskattelagen finns det inte någon definition av investeringsvaror. Lagen innehåller inte heller regler om justering av avdrag för annat än för fastighetsinvesteringar. Med fastighetsinvestering avses köp eller eget utförande av byggtjänster i samband med ett nybygge eller en ombyggnad av en fastighet. Med begreppet avses också inköpet av en fastighet då reglerna om eget uttag i bland annat 31 § första stycket 1 mervärdesskattelagen har tillämpats på överlåtarens byggtjänster (119 §).

Avdraget för en fastighetsinvestering ska justeras exempelvis när investeringar har gjorts för ett ändamål som ger rätt till avdrag och fastighetens användning i avdragsgill verksamhet sedan minskar i förhållande till den tidigare användningen. Som utgångspunkt ska avdrag också justeras när fastigheten överlåts (120 § mervärdesskattelagen). Justeringsperioden är tio år (121 a §). Tioårsperioden räknas som utgångspunkt från ingången av det kalenderår under vilket en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en ombyggnad har slutförts. I de fall då reglerna om eget uttag i bland annat 31 § första stycket 1 mervärdesskattelagen har tillämpats på överlåtarens byggtjänster räknas tioårsperioden från ingången av det kalenderår då fastigheten har tagits emot av förvärvaren.

När användningen av en fastighet ändras, ska justeringen göras årligen. Vid en fastighetsöverlåtelse ska justeringen i stället göras vid ett enda tillfälle och avse återstoden av justeringsperioden. Fastigheten ska då anses ha använts bara för verksamhet som inte ger avdragsrätt för den återstående delen av perioden (121 c § mervärdesskattelagen). Vid justeringen ska man jämföra den ursprungliga andel av fastighetens användning som berättigar till avdrag med an-

vändningen av fastigheten under det aktuella året. Den skatt som ingår i anskaffningen och som ligger till grund för beräkningen kan vara den skatt som avser byggtjänster i samband med ett nybygge eller en ombyggnad av en fastighet (121 d §).

Enligt mervärdesskattelagen kan rättigheten och skyldigheten att justera tidigare avdrag föras över till mottagaren vid en fastighetsöverlåtelse. Det gäller exempelvis om överlåtaren är en näringsidkare och mottagaren köper fastigheten för rörelse och det inte finns något avtal om att överlåtaren ska justera avdraget (121 e §). På motsvarande sätt kan rättigheten och skyldigheten att justera föras över om överlåtaren eller förvärvaren är en kommun. Ett annat exempel på när rättigheten och skyldigheten att justera ska föras över är när en näringsidkare inträder i en skattskyldighetsgrupp. Då övergår rättigheten och skyldigheten att justera tidigare avdrag från näringsidkaren till gruppen (121 g §).

Om förutsättningarna är uppfyllda för att flytta över rättigheten och skyldigheten att justera avdrag, ska överlåtaren som utgångspunkt inte göra någon justering med anledning av fastighetsförsäljningen (121 h §). Överlåtaren ska dock ge mottagaren en utredning med vissa uppgifter. De uppgifterna kan bland annat avse tidigare avdrag (209 k och l §§). Om överlåtaren har angett en felaktig uppgift i utredningen och mottagarens beskattning därför behöver ändras till dennes nackdel, ska överlåtaren göra de justeringar som kan behövas (121 i §).

Verksamhetsöverlåtelse

Enligt mervärdesskattelagen uppkommer det inte någon mervärdesskattepliktig transaktion vid en verksamhetsöverlåtelse. Om varor och tjänster överlåts i samband med att en rörelse överlåts helt eller delvis, anses det alltså inte som att varorna eller tjänsterna har levererats eller tillhandahållits. Det gäller dock bara om mottagaren fortsätter rörelsen och använder de överlåtna varorna eller tjänsterna för ändamål som ger rätt till avdrag (19 c §). Mottagaren ska lämna en utredning till överlåtaren om att de överlåtna varorna eller tjänsterna tas i bruk för ändamål som ger avdragsrätt, medan överlåtaren ska lämna en utredning till mottagaren på ett motsvarande sätt som då rättigheten och skyldigheten att justera avdrag förs över vid en fastig-

hetsförsäljning utanför en verksamhetsöverlåtelse (209 j och k §§). Rättigheten och skyldigheten att justera tidigare avdrag förs alltså över till mottagaren vid en verksamhetsöverlåtelse. Om överlåtaren lämnar felaktiga uppgifter i den utredning som ska lämnas till mottagaren, kan överlåtaren dock bli tvungen att göra nödvändiga justeringar (19 d § och 121 i §).

4.3 Nederländerna

I den nederländska rättsordningen finns bestämmelser om mervärdesskatt bland annat i Wet op de omzetbelasting 1968 (den nederländska mervärdesskattelagen från 1968, nedan kallad OB 1968). Det finns också exempelvis bestämmelser i Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (nedan kallad genomförandeförordningen 1968) och i Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (nedan kallat genomförandebeslutet 1968). Reglerna har över tid anpassats till de EU-rättsakter som gäller på området.

Uthyrning av fastighet

I nederländsk rätt är uthyrning av fast egendom som utgångspunkt inte skattepliktig (artikel 11.1 b i OB 1968). Det finns dock under vissa förutsättningar möjlighet till frivillig beskattning vid sådana uthyrningar. Den möjligheten finns inte vid uthyrning av bostäder.

För att frivillig beskattning ska kunna tillämpas vid uthyrning behöver hyresvärden och hyresgästen komma överens om det och skriva in det i hyresavtalet, eller gemensamt ansöka om det hos skattemyndigheten. Ett annat krav är att hyresgästen måste bedriva verksamhet i fastigheten som helt eller nästan helt (”volledig of nagenoeg volledig”) ger rätt till avdrag. I princip innebär det att verksamheten till 90 procent måste ge rätt till avdrag. Enligt praxis från Högsta domstolen i Nederländerna är det inte möjligt att avsluta den frivilliga beskattningen, inte ens om det skulle skrivas ett nytt kontrakt mellan parterna. Om fastigheten säljs, följer den frivilliga beskattningen med till förvärvaren.[3]

[3] L. de Boer, Netherlands – Value Added Tax, Country Tax Guides IBFD, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_nl_s_13. (hämtad 2026-02-23).

Leverans av fastighet

Utgångspunkten i nederländsk rätt är att leveranser av fastigheter är undantagna från mervärdesskatteplikt (artikel 11.1 a i OB 1968). Leveranser av byggnader inom två år från det att de först togs i bruk och leveranser av mark som ska bebyggas är dock skattepliktiga.

Det finns möjlighet till frivillig beskattning vid sådana fastighetsöverlåtelser som inte är skattepliktiga (artikel 11.1 a i OB 1968). För att den frivilliga beskattningen ska kunna tillämpas krävs att det framgår antingen av en bestyrkt överlåtelsehandling eller av en gemensam ansökan till skattemyndigheten att överlåtaren och förvärvaren vill använda sig av den möjligheten. En eventuell ansökan till skattemyndigheten behöver göras innan fastigheten övergår till förvärvaren. För frivillig beskattning krävs vidare att förvärvaren använder fastigheten för ändamål som helt eller nästan helt (”volledig of nagenoeg volledig”) ger rätt till avdrag. Detta innebär med vissa undantag att verksamheten i fastigheten till minst 90 procent måste ge avdragsrätt. Med det avses verksamhetens beskaffenhet och inte användningen av fastighetens yta. Bedömningen av om kravet är uppfyllt görs med utgångspunkt i verksamheten under det bokföringsår då fastigheten överläts och det bokföringsår som följer efter det (referensperioden).[4] Högsta domstolen i Nederländerna har uttalat att det bara är efter referensperioden som det går att bedöma om det finns förutsättningar för frivillig beskattning. Möjligheten till frivillig beskattning är på det sättet villkorad.[5] Anledningen till kravet på verksamhet som nästan fullt ut ger avdragsrätt under referensperioden är att förhindra skatteundandragande. Det förekom tidigare att den frivilliga beskattningen användes tillsammans med försäljning i flera led till underpris för att få skattefördelar.

Om frivillig beskattning används ska förvärvaren året efter överlåtelseåret utfärda en handling till överlåtaren om att fastigheten till minst 90 procent används i verksamhet som ger avdragsrätt. En kopia av handlingen ska skickas till skattemyndigheten. På motsvarande sätt är förvärvaren skyldig att informera både överlåtaren och skattemyndigheten om kravet på 90 procent inte längre är uppfyllt under referensperioden.

[4] L. de Boer, Netherlands – Value Added Tax, Country Tax Guides IBFD https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_nl_s_13. (hämtad 2026-02-23).
[5] Högsta domstolens dom den 25 februari 2022 i mål 19/04138 (ECLI:NL:HR:2022:301).

Vid frivillig beskattning på en fastighetsöverlåtelse tillämpas omvänd betalningsskyldighet (artikel 12.5 i OB 1968 och artikel 24ba.1 i genomförandeförordningen 1968). Det är alltså förvärvaren som är skyldig att betala mervärdesskatt. Förvärvaren kan också vara skyldig att betala tillbaka skatt om exempelvis kravet på 90 procents användning inte uppfylls under referensperioden. Den frivilliga beskattningen kan då upphöra med retroaktiv verkan, det vill säga att man utgår från att det inte ens från början funnits förutsättningar för sådan beskattning.

Det finns särskilda regler om justering av avdrag i genomförandebeslutet 1968. För fastigheter är justeringsperioden i princip tio år räknat från och med det år då fastigheten började användas. Efter varje år i justeringsperioden ska det bedömas om andelen verksamhet som ger avdragsrätt har ökat eller minskat i förhållande till anskaffningsåret. En sådan justering kan leda till att förvärvaren behöver betala ytterligare skatt eller att den kan få större avdrag (artikel 13.2 och artikel 13.4). När regeln om 90 procents användning inte uppfylls under referensperioden kan förvärvaren bli tvungen att betala tillbaka mervärdesskatt.

Om en fastighet överlåts inom justeringsperioden, ska överlåtaren som utgångspunkt anses ha använt fastigheten i den egna verksamheten för den återstående delen av perioden (artikel 13a i genomförandebeslutet 1968). I de fall då frivillig beskattning inte tillämpas på överlåtelsen och överlåtelsen inte heller sker inom två år från det att fastigheten togs i bruk, är utgångspunkten att säljaren har använt fastigheten uteslutande för sådana transaktioner som inte ger avdragsrätt. När frivillig beskattning används ska i stället överlåtaren anses ha använt fastigheten uteslutande för transaktioner som ger avdragsrätt.

I Nederländerna har tjänster inte tidigare omfattats av justeringsskyldigheten. Avdrag som har hänfört sig till byggtjänster har alltså inte följts under en justeringsperiod. Detta har möjliggjort kringgående av skattereglerna. En beskattningsbar person har exempelvis kunnat ha för avsikt att bygga om en fastighet för att hyra ut bostäder. Sådan uthyrning ger dock inte avdragsrätt. Personen har därför efter ombyggnationerna under begränsad tid använt fastigheten för mervärdesskattepliktig korttidsuthyrning, som gett avdragsrätt. Den ingående skatten på renoveringskostnaderna får då dras av. Om fastighetens användning sedan ändras året därpå till bostadsuthyrning,

har den beskattningsbara personen kunnat behålla avdraget som tidigare gjorts eftersom det inte pågått någon justeringsperiod.

För att komma till rätta med den här typen av kringgående av skattereglerna har det införts särskilda regler om att fastighetstjänster såsom ombyggnationer ska följas under en justeringsperiod. En förutsättning är att tjänstens värde uppgår till minst 30 000 euro. Justeringsperioden för avdraget för en sådan tjänst är fem år, i stället för de tio år som gäller för fast egendom. Reglerna trädde i kraft den 1 januari 2026.

Verksamhetsöverlåtelse

Vid en överlåtelse av samtliga tillgångar eller någon del av tillgångarna (verksamhetsöverlåtelse) uppstår inte någon mervärdesskattepliktig transaktion enligt nederländsk rätt. Mottagaren träder i överlåtarens ställe (artikel 37d i OB 1968). Den närmare betydelsen av detta regleras inte i lagen. Högsta domstolen har bedömt att mottagaren av tillgångar i ett fall inte varit bunden av ett avtal som överlåtaren hade slutit med skattemyndigheten före överlåtelsen och som gällde att våningarna i en kontorsbyggnad skulle bedömas som separata enheter av den fasta egendomen med egna justeringsperioder. Domstolen har också uttalat att bestämmelsen om verksamhetsöverlåtelser har särskild betydelse för justeringsreglerna.[6] Vid en verksamhetsöverlåtelse övertar mottagaren rättigheten och skyldigheten att justera avdrag från överlåtaren, eftersom mottagaren träder i överlåtarens ställe.

4.4 Norge

Norge är inte medlem i EU och har inte någon skyldighet att anpassa sina regler till de unionsrättsliga bestämmelserna om mervärdesskatt. Det norska mervärdesskattesystemet är dock byggt på EU:s andra mervärdesskattedirektiv från 1967 (direktiv 67/228/EEC). De nuvarande bestämmelserna finns framför allt i Lov om merverdiavgift från 2009 (nedan kallad mervärdesskattelagen).

[6] Högsta domstolens dom den 29 juni 2018 i mål HR 17/02087 (ECLI:NL:HR:2018:1017).

Uthyrning av fastighet

Uthyrning av fast egendom är som utgångspunkt undantagen från skatteplikt i norsk rätt (§ 3–11 mervärdesskattelagen). Det undantaget gäller även sådana tjänster som levereras som ett led i uthyrningen. Uthyrning av exempelvis hotellrum är dock skattepliktig.

Det finns möjlighet till registrering för frivillig beskattning vid uthyrning av fast egendom, om vissa förutsättningar är uppfyllda (§ 2–3 mervärdesskattelagen). Näringsidkare och offentliga aktörer som hyr ut byggnader eller anläggningar kan frivilligt registrera sig i mervärdesskatteregistret om byggnaden eller anläggningen används exempelvis i sådan privat verksamhet som är registrerad för mervärdesskatt eller i viss offentlig verksamhet. Om en hyresvärd hyr ut fast egendom till en privat aktör som inte är registrerad för mervärdesskatt, kan uthyrningen inte omfattas av frivillig beskattning.

Vid registreringen för frivillig beskattning måste den som vill bli registrerad lämna upplysningar om hur fastigheten kommer att användas. I princip måste hyresvärden ingå ett hyresavtal inom sex månader från en byggnads färdigställande för att registreringen för frivillig beskattning ska kunna möjliggöra retroaktiv avdragsrätt.[7]

Leverans av fastighet

I norsk rätt är överlåtelse av fast egendom i princip undantagen från skatteplikt (§ 3–11 mervärdesskattelagen). Det finns ingen möjlighet till frivillig beskattning vid sådana överlåtelser. Det finns heller ingen särskild ordning för byggnader som överlåts före det första besittningstagandet eller för överlåtelse av mark som ska bebyggas.

Det finns särskilda regler om investeringsvaror (kapitalvaror) i mervärdesskattelagen. Med en investeringsvara avses bland annat fast egendom som varit föremål för ny-, på- eller ombyggnad där den ingående skatten på åtgärden uppgår till minst 100 000 norska kronor (§ 9–1). Om användningen av en investeringsvara ändras så att avdragsrätten ökar eller minskar, ska avdrag för ingående skatt justeras. På motsvarande sätt ska säljaren justera tidigare avdrag när en investeringsvara i form av en fastighet överlåts (§ 9–2). Vid en överlåtelse

[7] E. Bryne, Norway – Value Added Tax, Country Tax Guides IBFD, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_no_s_13. (hämtad 2026-02-23).

av en fastighet kan förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag (§ 9–3).

Justeringsperioden för fast egendom är tio år (§ 9–4 mervärdesskattelagen). Justeringsbeloppet beräknas med hjälp av en jämförelse mellan avdragsrätten vid justeringsperiodens början och avdragsrätten under det aktuella året (§ 9–5). Det ska inte göras någon justering om skillnaden i avdragsrätt är mindre än tio procentenheter.

Verksamhetsöverlåtelse

En överlåtelse av en hel verksamhet eller en del av verksamheten anses inte som en leverans av varor (§ 6–14 mervärdesskattelagen). En leverans av en vara inom ramen för en verksamhetsöverlåtelse är alltså inte skattepliktig. Vid en verksamhetsöverlåtelse ska överlåtaren som utgångspunkt justera eventuella avdrag (§ 9–2). Det finns dock en möjlighet för förvärvaren att överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag (§ 9–3).

4.5 Storbritannien

I Storbritannien finns regler om mervärdesskatt i Value Added Tax Act från 1994 (nedan kallad mervärdesskattelagen) samt i Value Added Tax (Special Provisions) Order från 1995 (nedan kallad mervärdesskatteförordningen 1995) och Value Added Tax Regulations från 1995 (nedan kallade mervärdesskatteföreskrifterna 1995). Efter Storbritanniens EU-utträde gäller generellt sett inte längre de unionsrättsliga bestämmelserna om mervärdesskatt i landet. Genom ett särskilt avtal finns dock en ordning för Nordirland där unionsrättsliga regler i princip fortfarande gäller vid gränsöverskridande transaktioner med EU-länder.[8]

[8] C.D. Woodward, United Kingdom – Value Added Tax, Country Tax Guides IBFD, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_uk_s_1. (hämtad 2026-02-23).

Uthyrning och leverans av fastighet

Uthyrning och leverans av fast egendom är i princip undantagna från skatteplikt i Storbritannien (artikel 31 och förteckning 9 till mervärdesskattelagen). Det finns dock situationer då mervärdesskatt ska läggas på sådana transaktioner. Överlåtelser av byggnader som inte är äldre än tre år och som inte innehåller bostäder är exempelvis skattepliktiga. Uthyrningar av sådana byggnader och till exempel hotellrum är också skattepliktiga.

Det finns möjlighet till frivillig beskattning vid leveranser och uthyrningar av fast egendom som inte är skattepliktiga, om vissa förutsättningar är uppfyllda. Möjligheten till frivillig beskattning knuten till specifika byggnader. Det är inte möjligt att använda sig av frivillig beskattning om föremålet för beskattningen är överlåtelse eller uthyrning av bostäder (5 § i förteckning 10 till mervärdesskattelagen). För att möjliggöra frivillig beskattning måste överlåtaren eller uthyraren vidare lämna in en skriftlig beskrivning till skattemyndigheten, som bland annat ska innehålla uppgifter om vad som omfattas av den frivilliga beskattningen. Den handlingen ska lämnas in inom 30 dagar från det att överlåtaren eller uthyraren använt sig av den frivillig beskattningen (20 § i förteckning 10 till mervärdesskattelagen). Om en person har beslutat att använda sig av frivillig beskattning, gäller beskattningen sedan när den personen såväl hyr ut som överlåter den fasta egendom som omfattas. Det finns dock möjlighet att undanta en ny byggnad från frivillig beskattning om den byggs på mark som sedan tidigare omfattas av beskattningen (27 § i förteckning 10 till mervärdesskattelagen). Den frivilliga beskattningen kan återkallas inom sex månader från det att den började gälla, om det inte har gjorts några leveranser inom den tiden. Annars kan beskattningen under vissa förutsättningar återkallas efter 20 år (23 och 25 §§ i förteckning 10 till mervärdesskattelagen).

Det finns särskilda regler om justering av avdrag för investeringsvaror (capital goods). Med investeringsvaror avses bland annat byggnader där kostnaden för inköpet eller ombyggnation uppgår till minst 250 000 pund (artikel 113 i mervärdesskatteföreskrifterna 1995). Regeringen har dock meddelat att den gränsen ska höjas till 600 000 pund. Justeringsperioden för fast egendom är vidare tio år. Bedömningen av om ett avdrag för ingående skatt behöver justeras görs genom en jämförelse mellan den avdragsgilla andelen verksamhet under det första

året och den avdragsgilla andelen verksamhet under det aktuella året. Om fast egendom exempelvis i form av en byggnad överlåts inom justeringsperioden, ska byggnaden anses ha använts i säljarens verksamhet under den resterande delen av perioden. Om överlåtelsen är undantagen från beskattning, ska byggnaden anses ha använts bara för sådana transaktioner som är undantagna. När mervärdesskatt i stället läggs på överlåtelsen, ska byggnaden anses ha använts uteslutande i sådan verksamhet som är skattepliktig (artiklarna 114 och 115 i mervärdesskatteföreskrifterna 1995).

Verksamhetsöverlåtelse

En överlåtelse av en verksamhet eller del av en verksamhet anses inte som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster (artikel 5 i mervärdesskatteförordningen 1995). En verksamhetsöverlåtelse är alltså inte skattepliktig. Om överlåtaren är en beskattningsbar person krävs att mottagaren är eller genom överlåtelsen blir en sådan person. Ett annat krav är att mottagaren ska använda tillgångarna för att driva vidare den verksamhet som överlåtits. Om överlåtelsen omfattar exempelvis en byggnad för vilken frivillig beskattning gäller, måste mottagaren också acceptera den frivilliga beskattningen och informera skattemyndigheten om övergången.[9] Vid en verksamhetsöverlåtelse följer justeringsskyldigheten med till mottagaren. Mottagaren kan alltså i en sådan situation bli skyldig att justera avdrag som överlåtaren tidigare har gjort.

4.6 Tyskland

Regleringen om mervärdesskatt i Tyskland finns bland annat i Umsatzsteuergesetz från 2005 (mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG) och Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung från 2005 (nedan kallad genomförandeförordningen 2005).

[9] C.D. Woodward, United Kingdom – Value Added Tax, Country Tax Guides IBFD, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_uk_s_3. (hämtad 2026-02-23).

Uthyrning av fastighet

Utgångspunkten är att uthyrning av fast egendom är undantagen från skatteplikt (artikel 4 [12] a i UStG). Det finns dock möjlighet till frivillig beskattning för sådan uthyrning (artikel 9 [1] och [2] i UStG). Det är bara möjligt att använda sig av frivillig beskattning om hyresgästen är en beskattningsbar person som ska använda fastigheten i företaget, det vill säga i verksamhet som inte utesluter avdragsrätt. I praktiken innebär kravet att fastigheten till 95 procent ska användas i verksamhet som ger avdragsrätt.[10] Frivillig beskattning vid uthyrning tillämpas genom att hyresvärden lägger till mervärdesskatt på hyran. Det är i princip inte möjligt att tillämpa frivillig beskattning vid uthyrning av bostäder.

Leverans av fastighet

Utgångspunkten är att leveranser av fastigheter är undantagna från mervärdesskatteplikt (artikel 4 [9] a i UStG). Det som enligt UStG undantas från skatteplikt är sådana transaktioner som omfattas av en lag om beskattning på fastighetsområdet, däribland försäljning av fastigheter.

Det finns en möjlighet till frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser, om vissa förutsättningar är uppfyllda (artikel 9 [1] i UStG). Ett krav för frivillig beskattning är att förvärvaren är en beskattningsbar person som ska använda fastigheten i näringsverksamheten. Det måste också framgå av ett bestyrkt överlåtelseavtal att sådan beskattning ska tillämpas på överlåtelsen. Det är inte möjligt att frångå det formkravet genom att exempelvis i efterhand göra ett tillägg till avtalet. Det finns dock inte något formkrav för att återkalla överenskommelsen om frivillig beskattning. En återkallelse är möjlig så länge som skatten ännu inte blivit slutligt bestämd för det aktuella året.[11] Vid frivillig beskattning på fastighetsöverlåtelser används omvänd betalningsskyldighet (artikel 13b i UStG).

I UStG finns regler om justering av avdrag, som exempelvis träffar den situationen att köparen ändrar användningen av en fastighet och att rätten till avdrag därför ändras. Justeringsperioden för fastigheter

[10] S. Wiesner, Germany – Value Added Tax, Country Tax Guides IBFD, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_de_s_13. (hämtad 2026-02-23).
[11] S. Wiesner, Germany – Value Added Tax, Country Tax Guides IBFD, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_de_s_8. (hämtad 2026-02-23).

är tio år. Om förutsättningarna för rätt till avdrag förändras under den tioårsperioden, kan avdraget behöva justeras (artikel 15a [1] i UStG). Bedömningen gällande fastigheter tar sin utgångspunkt i fastighetens användning under inköpsåret, vilken jämförs med användningen under det aktuella året. Vid justeringen utgår man från att förändringen har påverkat avdraget med en tiondel för varje år. En justering kan leda till att rätten till avdrag minskar eller ökar för ett visst år. Om minskningen eller ökningen för det året inte överstiger 1 000 euro ska någon justering dock inte göras (artikel 44 i genomförandeförordningen 2005).

Om en fastighet överlåts inom justeringsperioden, ska fastigheten anses ha använts i den egna verksamheten för den återstående delen av perioden (artikel 15a [8] och [9] i UStG). Utgångspunkten är att fastigheten ska anses ha använts uteslutande för transaktioner som inte ger avdragsrätt under den resterande delen av perioden. Det beror på att överlåtelsen inte är mervärdesskattepliktig. Om frivillig beskattning används vid försäljningen, är utgångspunkten i stället att fastigheten har använts för transaktioner som ger avdragsrätt under den resterande delen av justeringsperioden. Säljaren behöver då inte justera något avdrag.

Verksamhetsöverlåtelse

Enligt tysk rätt är tillhandahållanden inom ramen för att en verksamhet helt eller delvis överlåts till en annan beskattningsbar person inte skattepliktiga. Mottagaren ska anses ha trätt in som säljarens legala efterträdare (artikel 1 [1a] i UStG). Det finns vidare en uttrycklig bestämmelse om att justeringsperioden inte avbryts vid en sådan verksamhetsöverlåtelse. Överlåtaren ska i stället förse mottagaren med den information som behövs för att mottagaren i framtiden eventuellt ska kunna justera de avdrag som överlåtaren har gjort (artikel 15a [10] i UStG). I tysk rätt gäller alltså att rättigheten och skyldigheten att justera ett avdrag förs över till mottagaren vid en verksamhetsöverlåtelse.

4.7 Österrike

Regleringen om mervärdesskatt i Österrike finns framför allt i Umsatzsteuergesetz från 1994 (mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG). Som tolkningshjälp för den lagen finns bland annat Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (Finansdepartementets riktlinjer, nedan kallade UStR 2000).

Uthyrning av fastighet

Utgångspunkten är att uthyrning av fast egendom är undantagen från beskattning (§ 6 [1] 16 i UStG). Uthyrning för bostadsändamål beskattas dock, liksom exempelvis uthyrning av vissa maskiner. För beskattningen av bostadsuthyrning tillämpas en reducerad skattesats om tio procent (§ 10 [2] 3 a i UStG).

Det finns en möjlighet till frivillig beskattning vid sådan uthyrning som annars hade varit undantagen från skatteplikt (§ 6 [2] i UStG). En förutsättning för den frivilliga beskattningen är att hyresgästen använder fastigheten eller den relevanta delen av fastigheten i princip bara för verksamhet som ger avdragsrätt. När frivillig beskattning används för uthyrning tillämpas normalskattesatsen om 20 procent.

Leverans av fastighet

Leverans av fast egendom är som utgångspunkt undantagen från skatteplikt i Österrike (§ 6 [1] 9 a i UStG). Undantaget gäller oavsett om en fastighet omfattas av de österrikiska skattereglerna om fastighetsöverlåtelser eller inte. Undantaget gäller också vissa rättigheter med anknytning till fast egendom, såsom rätten att uppföra en byggnad på någon annans mark.[12]

Det finns möjlighet till frivillig beskattning för leverans av fast egendom (§ 6 [2] i UStG). Möjligheten till frivillig beskattning används genom att leveransen behandlas som en skattepliktig transaktion, det vill säga genom att mervärdesskatt tas ut på transaktionen och redovisas i deklarationen. Det krävs inte något separat avtal eller att

[12] S. Pfeiffer, Austria – Value Added Tax, Country Tax Guides IBFD, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_at_s_13. (hämtad 2026-02-23).

skattemyndigheten särskilt underrättas om beskattningen (sektion 793 i UStR 2000). Frivillig beskattning är också möjlig då en beskattningsbar person börjar använda en fastighet för privat bruk, vilket behandlas som en fastighetsleverans. Den beskattningsbara personen kan då välja att använda sig av frivillig beskattning för uttaget i syfte att inte behöva justera tidigare avdrag (sektion 797 i UStR 2000). Vid frivillig beskattning används generellt normalskattesatsen om 20 procent.

Det finns särskilda regler om justering av avdrag avseende anläggningstillgångar (§ 12 [10], [11], [12] och [13] i UStG). Begreppet ska i stort sett tolkas enligt de inkomstskatterättsliga principerna i Österrike för anläggningstillgångar. Med sådana tillgångar avses bland annat fastigheter. Utgångspunkten är att avdrag för ingående skatt ska justeras om den årliga användningen av en tillgång ändras så att den del som ger avdragsrätt ökar eller minskar. Om ett årligt justeringsbelopp inte överstiger 60 euro, ska någon justering dock inte göras. Det är generellt sett ändringar inom en period om fyra år från den första användningen som kan leda till en justering (ändringar inom justeringsperioden). För fast egendom är justeringsperioden som utgångspunkt 19 år, men endast 9 år för vissa fastigheter som ägs av ideella bostadsorganisationer. Om en investeringsvara säljs under justeringsperioden, ska avdragen justeras vid ett tillfälle och justeringen ska avse den resterande delen av perioden.

Verksamhetsöverlåtelse

I österrikisk rätt anses generellt en verksamhetsöverlåtelse som en leverans av varor och tjänster. Det finns dock undantag från detta. En överföring av ett jordbruks- eller skogsföretag anses inte som en leverans, oavsett om överföringen görs mot ersättning eller inte (§ 22 [3] i UStG). Vissa åtgärder för omorganisation av ett företag såsom byte av juridisk form och sammangående anses inte heller som en leverans. Generellt gäller också att en överlåtelse genom arv inte är en transaktion som beskattas, under förutsättning att arvingarna driver arvlåtarens verksamhet vidare.[13]

[13] S. Pfeiffer, Austria – Value Added Tax, Country Tax Guides IBFD, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_at_s_3. (hämtad 2026-02-23).

5 Statistik

Detta kapitel ger en statistisk överblick över de företag och organisationer som direkt eller indirekt berörs av utformningen av reglerna om beskattning av hyror.

I delavsnitt *5.1 Hyresmarknaden* redovisas statistik som kan användas för en analys av vilka företag och organisationer som påverkas av nuvarande utformning av reglerna om frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler. I delavsnitt *5.2 Fastighetsmarknaden* redovisas statistik som ger en bild av de företag som påverkas av ett införande av regler om frivillig beskattning vid avyttring.

5.1 Hyresmarknaden

I delavsnitt *5.1.1 Mervärdesskatteregistrering* visas statistik över alla företag och organisationer som finns i Skatteverkets databaser för inkomstskatt och mervärdesskatt med indelningar som visar hur många som kan vara påverkade av utformningen av reglerna om frivillig beskattning vid uthyrning. I delavsnitt *5.1.2 Fastighetsägare* redovisas statistik som ger en bild av ägarna till hyresfastigheter.

5.1.1 Mervärdesskatteregistrering

Företag och andra organisationer kan beröras direkt eller indirekt av utformningen av reglerna om frivillig beskattning vid uthyrning. De företag som direkt berörs är de som hyr en lokal, och vars hyra därmed påverkas av att den inte beläggs med mervärdesskatt. De företag som berörs indirekt är de som har behov av att hyra en lokal men som har svårt att hitta en hyresvärd som är villig att hyra ut en sådan på grund av att mervärdesskatten inte får dras av.

I detta avsnitt redovisas statistik som ger en ungefärlig bild av antalet företag och andra organisationer som rent teoretiskt kan beröras direkt eller indirekt av nuvarande begränsning av den frivilliga beskattningen vid uthyrning av lokaler. Statistiken baseras på uppgifter från inkomst- och mervärdesskattedeklarationerna. Statistiken redovisas separat för fysiska och juridiska personer som bedriver näringsverksamhet (enskilda näringsidkare, aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag) respektive ideella organisationer och stiftelser. Anledningen till att statistiken redovisas separat för de olika typerna av organisationer är att tillgången till relevanta data skiljer sig åt mellan dem. När det gäller ideella föreningar med allmännyttigt ändamål så är de begränsat skattskyldiga för inkomstskatt, vilket medför att de i många fall endast behöver lämna lite eller ingen information alls i inkomstdeklarationen. För att kompensera för informationsbristen när det gäller allmännyttiga ideella organisationer har utredningen genomfört en enkätundersökning, vars resultat i hög grad ligger till grund för statistiken i avsnittet som handlar om ideella organisationer och stiftelser.

Aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar och enskild näringsverksamhet

De företag som kan beröras av nuvarande utformning av reglerna är de som inte redovisar mervärdesskatt, och därmed inte har avdragsrätt, men som hyr eller har behov av att hyra en lokal eller anläggning. Tabellen nedan innehåller alla företag som lämnat en mervärdesskatte- eller inkomstskattedeklaration. Företagen är indelade efter om all försäljning beskattas med mervärdesskatt, om endast en del av försäljningen beskattas med mervärdesskatt (blandad verksamhet) eller om ingen del av försäljningen beskattas med mervärdesskatt. Tabellen är uppdelad efter juridisk form. Av alla enskilda näringsidkare och juridiska personer som finns i mervärdesskatteregistret eller inkomstskatteregistret, 1 189 808, beskattas inte 319 577 med mervärdesskatt.

Tabell 5.1 Företag indelade efter om försäljningen beskattas med mervärdesskatt

Antal år 2022

Juridisk form	All försäljning beskattas med mervärdesskatt	En del av försäljningen beskattas med mervärdesskatt	Ingen försäljning beskattas med mervärdesskatt	Alla
Aktiebolag	247 003	100 359	123 031	470 393
Handelsbolag	19 620	6 273	4 732	30 625
Ekonomisk förening, samfälligheter m.fl.	2 745	2 031	5 248	10 024
Enskild närings-verksamhet	400 836	91 364	186 566	678 766
Alla	**670 204**	**200 027**	**319 577**	**1 189 808**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

Det kan finnas många anledningar till att näringsverksamhet omfattas av inkomstskatt men inte mervärdesskatt. En anledning kan vara att företagen ligger under omsättningsgränsen för att redovisa mervärdesskatt (120 000 kronor från den 1 januari 2025). En annan anledning kan vara att mervärdesskattepliktig försäljning är ojämnt fördelad över åren, vilket ofta är fallet för till exempel skogsägare.

Ytterligare en anledning kan vara att det finns bolag som utför koncerninterna funktioner som inte beskattas med mervärdesskatt. Den viktigaste anledningen i detta sammanhang är dock att det kan handla om näringsverksamhet som inte omfattas av mervärdesskatt, till exempel sjukvård, tandvård, omsorg, utbildning, bank- och försäkringstjänster eller viss kulturverksamhet. Av det skälet har fördelningen av företag mellan branscher betydelse.

Tabell 5.2 Företag indelade efter om försäljningen beskattas med mervärdesskatt

Antal år 2022

Bransch	All försäljning beskattas med mervärdesskatt	En del av försäljningen beskattas med mervärdesskatt	Ingen försäljning beskattas med mervärdesskatt	Alla
A Jordbruk	155 460	43 457	26 704	225 621
B Utvinning mineral	339	105	57	501
C Tillverkning	27 105	8 578	4 585	40 268
D Försörjning av el, gas	1 381	527	232	2 140
E Vatten, avlopp, avfall	715	415	162	1 292
F Bygg	58 695	18 576	8 328	85 599
G Handel	59 762	21 807	11 470	93 039
H Transport, magasinering, post m.m.	15 570	7 380	2 143	25 093
I Hotell och restaurang	16 030	8 389	3 215	27 634
J Information och kommunikation	39 942	8 123	8 088	56 153
K Finansiella tjänster	5 624	1 317	14 802	21 743
L Fastighetsverksamhet	30 682	18 494	22 102	71 278
M Juridik, ekonomi och vetenskap	115 796	19 478	23 936	159 210
N Uthyrning och leasing	24 923	6 878	4 450	36 251
P Utbildning	15 819	3 566	5 701	25 086
Q Vård och omsorg	12 408	6 076	11 121	29 605
R Kultur, nöje, fritid	26 820	13 581	14 701	55 102
S Annan serviceverksamhet	37 081	5 766	6 017	48 864
Övriga	25 972	7 496	151 750	185 218
Alla	**670 205**	**200 027**	**319 577**	**1 189 810**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

I avsnitten nedan visas ytterligare avgränsningar av statistiken för de olika branscherna vård och omsorg, utbildning, finansiell verksamhet, fastighetsverksamhet samt övriga.

Utbildning

I tabellen nedan visas fördelningen av utbildningsföretag efter om försäljningen beskattas med mervärdesskatt eller inte, och om de företag som redovisar mervärdesskatt, redovisar blandad verksamhet eller inte. Totalt finns mer än 19 000 företag som redovisar mervärdesskatt på hela eller delar av omsättningen.

Antalet företag som inte redovisar mervärdesskatt uppgår till 5 701 företag, av dessa bedriver cirka 1 400 företag verksamhet inom de områden som är undantagna från mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen, det vill säga utbildning i förskola, grundskola och gymnasium. Det är dock viktigt att i sammanhanget beakta att det inom utbildningssektorn finns en särskild form av verksamhet som undantas från inkomstskatt. Det handlar om så kallat allmänt undervisningsverk som kan bedrivas i de vanliga företagsformerna, till exempel aktiebolag, men ändå inte omfattas av inkomstskatt. Det betyder att tabell 5.3 inte omfattar alla utbildningsföretag som bedriver verksamhet som är befriad från mervärdesskatt. Ytterligare information finns i avsnitt 5.1.2. där kompletterande statistik finns över relevanta delar av utbildningssektorn.

Tabell 5.3 Utbildningsföretag indelade efter om försäljningen beskattas med mervärdesskatt

Antal år 2022

Bransch	All försäljning beskattas med mervärdesskatt	En del av försäljningen beskattas med mervärdesskatt	Ingen försäljning beskattas med mervärdesskatt	Alla
8510 Förskoleutbildning	33	23	1 137	1 193
8520 Grundskoleutbildning	80	19	136	235
8531–8532 Gymnasial utbildning	359	116	123	598
8541–8542 Eftergymnasial utbildning	478	122	183	783
85510 Sport- och fritidsutbildning	6 133	1 081	1 677	8 891
8551–8559 Övrig utbildning	7 095	1 920	1 987	11 002
8560 Stödverksamhet för utbildning	1 641	285	458	1 384
Alla	**15 819**	**3 566**	**5 701**	**25 086**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

Vård och omsorg

I tabellen nedan visas företag som bedriver verksamhet inom vård och omsorg. En stor andel företag är registrerade för mervärdesskatt. En viktig orsak till detta är att personer som hyr ut sig själva som läkare, barnmorska eller sjuksköterska är betalningsskyldiga till mervärdesskatt samtidigt som de ingår i många av SNI-koderna för vård och omsorg. Totalt uppgår antalet företag som inte redovisar mervärdesskatt till 11 121. Ytterligare fördjupad statistik över vård och omsorgssektorn finns i avsnitt 5.1.2.

Tabell 5.4 Vård- och indelade efter om försäljningen beskattas med mervärdesskatt

Antal år 2022

Bransch	All försäljning beskattas med mervärdesskatt	En del av försäljningen beskattas med mervärdesskatt	Ingen försäljning beskattas med mervärdesskatt	Alla
8610 Sluten sjukvård	1 094	474	195	1 763
8621 Allmänpraktiserande läkarverksamhet	3 318	513	1 201	5 032
8622 Specialistläkarvård inom öppenvård	2 146	678	941	3 765
8623 Tandläkarverksamhet	429	48	1 197	1 674
8690 Annan hälso- och sjukvård	4 479	3 900	4 995	13 374
8710–8790 Vård och omsorg med boende	118	68	331	517
8810 Öppna sociala insatser för äldre och funktionshindrade	210	105	797	1 112
8891 Dagbarnvård	123	42	574	739
8899 Övriga öppna sociala insatser	353	121	312	786
Alla	**12 408**	**6 076**	**11 121**	**29 605**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

Finansiell verksamhet

Tabell 5.5 visar antalet finansiella företag. Av totalt 21 743 finansiella företag är 14 802 inte registrerade för mervärdesskatt.

Tabell 5.5 Finansiella företag indelade efter om försäljningen beskattas med mervärdesskatt

Antal år 2022

Bransch	All försäljning beskattas med mervärdesskatt	En del av försäljningen beskattas med mervärdesskatt	Ingen försäljning beskattas med mervärdesskatt	Alla
64–65 Finansiella tjänster	3 901	621	12 837	17 359
66 Stödtjänster till finansiella tjänster och försäkring	1 723	696	1 965	4 384
Alla	**5 624**	**1 317**	**14 802**	**21 743**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

Fastighetsverksamhet

En särskild grupp företag är de som bedriver fastighetsverksamhet. Många företag i denna grupp äger egna fastigheter och har därför i regel tillgång till de lokaler som behövs för verksamheten. En särskild delgrupp som kan vara berörd av begränsningen av den frivilliga skattskyldigheten är företag som endast hyr ut bostäder. Sådana företag är inte mervärdesskatteregistrerade och får inte dra av ingående mervärdesskatt även om de använder egna lokaler för verksamheten. Det är heller inte möjligt för andra hyresvärdar att hyra ut till dem med mervärdesskatt. Totalt finns 22 102 fastighetsföretag som inte redovisar mervärdesskatt. Av dessa bedriver 12 227 uthyrning av bostäder.

Tabell 5.6 Fastighetsföretag indelade efter om försäljningen beskattas med mervärdesskatt

Antal år 2022

Bransch	All försäljning beskattas med mervärdesskatt	En del av försäljningen beskattas med mervärdesskatt	Ingen försäljning beskattas med mervärdesskatt	Alla
68100 Handel med egna fastigheter	233	100	570	903
68201 Uthyrning och förvaltning av egna eller arrenderade bostäder	3 415	7 201	12 227	22 843
68202 Uthyrning och förvaltning av egna eller arrenderade industrilokaler	9 238	3 258	1 572	14 068
68203 Uthyrning och förvaltning av egna eller arrenderade andra lokaler	11 206	5 808	4 246	21 260
68204 Förvaltning i bostadsrättsföreningar	39	142	165	346
68209 Övrig förvaltning av egna eller arrenderade fastigheter	1 591	481	2 052	4 124
68310 Fastighetsförmedling	3 093	902	639	4 634
68320 Fastighetsförvaltning på uppdrag	1 867	602	631	3 100
Alla	**30 682**	**18 494**	**22 102**	**71 278**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

Kultur

I tabellen nedan visas företag som bedriver verksamhet inom kulturområdet. Närmare hälften finns i gruppen som ägnar sig åt litterärt och konstnärligt skapande. Även företag med artistisk verksamhet är en stor grupp. Nästan en tredjedel av alla företag är inte registrerade för mervärdesskatt, cirka 13 000 av 43 000.

Tabell 5.7 Företag som bedriver verksamhet inom kulturområdet indelade efter om försäljningen beskattas med mervärdesskatt

Antal år 2022

Bransch	All försäljning beskattas med mervärdesskatt	En del av försäljningen beskattas med mervärdesskatt	Ingen försäljning beskattas med mervärdesskatt	Alla
90010 Artistisk verksamhet	5 342	4 918	7 110	17 370
90020 Stödtjänster till artistisk verksamhet	2 438	1 198	787	4 423
90030 Litterärt och konstnärligt skapande	11 621	3 827	5 035	20 483
90040 Drift av teatrar, konserthus o.d.	21	27	3	51
91011 Biblioteksverksamhet	10	1	6	17
91012 Arkivverksamhet	16	7	3	26
91020 Museiverksamhet	106	43	30	179
91030 Vård av minnesmärken och historiska byggnader	96	21	17	134
91040 Drift av botaniska trädgårdar, djurparker och naturreservat	48	27	13	88
Alla	**19 698**	**10 069**	**13 004**	**42 771**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

Övriga

Bland övriga företag finns cirka 253 000 som inte är registrerade för mervärdesskatt.

Tabell 5.8 Övriga företag indelade efter om försäljningen beskattas med mervärdesskatt

Antal år 2022

Bransch	All försäljning beskattas med mervärdesskatt	En del av försäljningen beskattas med mervärdesskatt	Ingen försäljning beskattas med mervärdesskatt	Alla
Övriga företag	585 974	160 505	252 848	999 327

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

Ideella föreningar och trossamfund

De ideella föreningar och trossamfund som kan vara berörda av bestämmelserna om frivillig beskattning vid uthyrning av fastighet är de som inte är mervärdesskatteregistrerade. I december 2024 fanns i Statistiska centralbyråns företagsregister totalt 165 799 ideella föreningar och trossamfund registrerade. Av dessa var 5 137 registrerade för mervärdesskatt, vilket innebär att 160 662 ideella föreningar och trossamfund kan rent teoretiskt vara berörda av bestämmelserna.

Tabell 5.9 Antal ideella föreningar och trossamfund i SCB:s företagsregister

Antal

Organisation	Mervärdesskatte-registrerade	Ej mervärdesskatte-registrerade	Samtliga
Ideella föreningar	4 795	158 851	163 646
Trossamfund	342	1 811	2 153
Samtliga	**5 137**	**160 662**	**165 799**

Källa: SCB, företagsregistret.

I företagsregistret finns alla ideella föreningar och trossamfund som tilldelats ett organisationsnummer. Det är inte nödvändigt för sådana organisationer att ansöka om ett organisationsnummer. Det betyder att det finns ytterligare ett okänt antal ideella föreningar och trossamfund. En ideell förening som hyr en lokal måste dock ha ett organisationsnummer. Den grupp som används som jämförelse i detta avsnitt är därmed inte alla ideella föreningar och trossamfund. I stället är det alla ideella föreningar och trossamfund som potentiellt kan vara berörda av reglerna om frivillig beskattning vid uthyrning, på så sätt att de inte är registrerade för mervärdesskatt men har ett organisationsnummer.

Sammansättning

De organisationer som ingår i gruppen ideella föreningar och trossamfund skiljer sig åt inbördes i många avseenden. Med andra ord är det en heterogen grupp där det är stor skillnad mellan enskilda organisationer när det gäller hur de berörs av mervärdesskattereglerna. För att ge en mer sammansatt bild visas i detta avsnitt fördelningen

av organisationer utifrån ändamål, antalet medlemmar, antalet anställda och storleken på den kommun de är registrerade i. Underlaget för sammanställningen är den enkätundersökning som utredningen genomfört (för en beskrivning av enkätundersökningen se bilaga).

I tabellen nedan visas antalet ideella föreningar efter ändamål. De två vanligaste ändamålen är kultur och idrott. En stor grupp är också bransch-/intresse- och yrkesföreningar. Eftersom statistiken bygger på en urvalsundersökning är den exakta fördelningen inte känd. Antalsuppgifterna i tabellen är beräknade utifrån en skattning, där de statistiska osäkerheterna uttrycks som ett konfidensintervall.

Tabell 5.10 Ideella föreningar indelade efter ändamål

Antal och andelar

Ändamål	Antal	Andel	Konfidensintervall (95 %)
Idrott	21 063	13 %	18 525–23 811
Kultur	24 145	15 %	21 449–27 038
Natur och miljö	5 531	3 %	4 212–7 119
Barn- och ungdomsverksamhet	2 184	1 %	1 384–3 273
Politisk verksamhet	5 642	4 %	4 310–7 243
Religiös verksamhet	5 034	3 %	3 778–6 561
Social verksamhet	8 815	6 %	7 141–10 744
Utbildning	951	0,6 %	454–1 749
Vård	214	0,1 %	31–727
Branschförening/Intresseförening/ Yrkesförening	18 562	12 %	16 165–21 177
Annat	34 605	22 %	31 480–37 891
Mer än ett ändamål	32 105	20 %	29 070–35 309
Samtliga	**158 851**	**100 %**	

Källa: Utredningens enkätundersökning.

I tabellen nedan visas en indelning av ideella föreningar efter antalet medlemmar. Cirka 50 procent av alla ideella föreningar har 50 medlemmar eller färre. Fler än 1 000 medlemmar har 4 procent av föreningarna.

Tabell 5.11 Ideella föreningar indelade efter antal medlemmar

Antal och andelar

Antal medlemmar	Antal	Andel	Konfidensintervall (95 %)
1–10	22 366	14 %	22 971–28 704
11–50	58 345	37 %	54 648–62 118
51–200	45 676	29 %	42 227–49 246
201–500	20 706	13 %	18 187–23 435
501–1 000	6 031	4 %	4 652–7 678
1 000–	5 727	4 %	4 384–7 338
Samtliga	**158 851**	**100 %**	

Källa: Utredningens enkätundersökning.

Trossamfunden ser annorlunda ut när det gäller antalet medlemmar. Endast 15 procent av trossamfunden har 50 medlemmar eller färre, medan två tredjedelar har 1 000 eller fler medlemmar.

Tabell 5.12 Trossamfund indelade efter antal medlemmar

Antal och andelar

Antal medlemmar	Antal	Andel	Konfidensintervall (95 %)
1–10	91	5 %	49–153
11–50	184	10 %	122–264
51–200	132	7 %	80–202
201–500	73	4 %	36–132
501–1 000	143	8 %	89–216
1 000–	1 188	66 %	1 075–1 293
Samtliga	**1 811**	**100 %**	

Källa: Utredningens enkätundersökning.

Nedanstående tabell visar en indelning av ideella föreningar efter antalet anställda. Det är en mycket liten andel, cirka 5 procent, som har någon anställd.

Tabell 5.13 Ideella föreningar indelade efter antal anställda

Antal och andelar

Antal anställda	Antal	Andel	Konfidensintervall (95 %)
0	150 607	95 %	148 731–152 225
1–4	5 341	3 %	4 046–6 906
5–9	1 508	1 %	859–2 453
10–19	955	0,6 %	457–1 754
20–99	440	0,3 %	134–1 062
Samtliga	**158 851**	**100 %**	

Källa: Utredningens enkätundersökning.

I trossamfunden är det vanligare med anställda än i ideella föreningar. Nästan en fjärdedel av trossamfunden har någon anställd.

Tabell 5.14 Trossamfund indelade efter antal anställda

Antal och andelar

Antal anställda	Antal	Andel	Konfidensintervall (95 %)
0	1 400	77 %	1 297–1 490
1–4	76	4 %	38–135
5–9	30	2 %	8–74
10–19	79	4 %	40–138
20–99	219	12 %	152–304
100–199	7	0,4 %	0–40
Samtliga	**1 811**	**100 %**	

Källa: Utredningens enkätundersökning.

Tabellen nedan visar en indelning av de ideella föreningarna efter storleken på den kommun de är registrerade i. Cirka en fjärdedel finns i någon av de tre storstäderna. Knappt 20 procent finns i mellanstora städer och resterande cirka 60 procent finns i mindre städer och orter.

Tabell 5.15 Ideella föreningar indelade efter kommunens storlek

Antal och andelar

Kommun	Antal	Andel	Konfidensintervall (95 %)
Stockholm	25 660	16 %	22 893–28 620
Göteborg, Malmö/Lund	12 972	8 %	10 947–15 235
Mellanstor	28 537	18 %	25 643–31 612
Mindre	91 682	58 %	87 835–95 486
Samtliga	**158 851**	**100 %**	

Källa: Utredningens enkätundersökning.

Fördelningen av trossamfunden har något större vikt mot mindre städer och orter än ideella föreningar.

Tabell 5.16 Trossamfund indelade efter kommunens storlek

Antal och andelar

Kommun	Antal	Andel	Konfidensintervall (95 %)
Stockholm	257	14 %	184–346
Göteborg, Malmö/Lund	38	2 %	13–86
Mellanstor	321	18 %	240–417
Mindre	1 195	66 %	1 082–1 299
Samtliga	**1 811**	**100 %**	

Källa: Utredningens enkätundersökning.

Sammanfattande statistik mervärdesskatteregistrering

I tabellen visas sammanfattande statistik över företag och organisationer indelad efter om de redovisar mervärdesskatt eller inte. Totalt finns cirka 760 000 företag och organisationer som inte redovisar mervärdesskatt. Det är i den gruppen som de som berörs av nuvarande regler om frivillig beskattning av uthyrning rent teoretiskt finns. Det är dock långt ifrån alla som berörs. En djupare analys av vilka grupper som berörs finns i konsekvensavsnittet.

Tabell 5.17 Sammanfattande statistik

Antal

Grupp	Totalt	Ingen försäljning beskattas med mervärdesskatt
Juridiska personer och enskilda näringsidkare		
Vård och omsorg	29 605	11 121
Utbildning	25 086	5 701
Finansiell verksamhet	21 743	14 802
Fastighetsverksamhet	70 942	21 929
Övriga juridiska personer	999 327	252 848
Ideella organisationer		
Ideella föreningar	163 646	158 851
Trossamfund	2 153	1 811
Samtliga	**1 312 502**	**467 063**

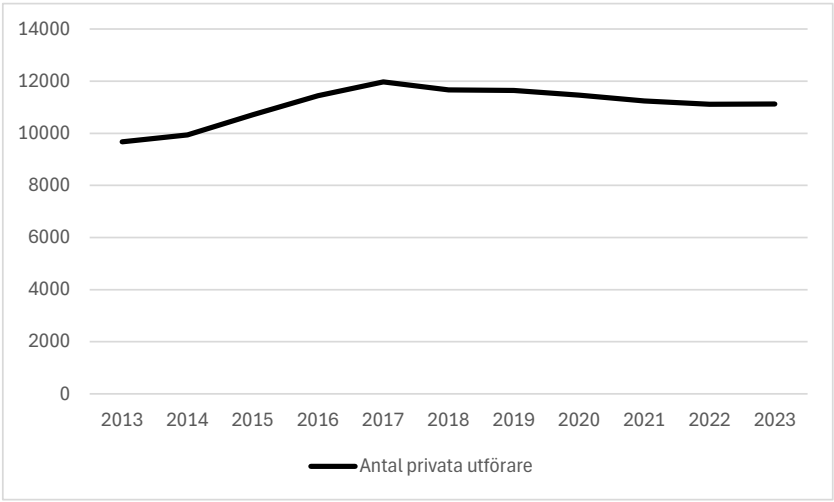
Källa: SCB, databaserna Frida och GIN, och utredningens enkätundersökning.

5.1.2 Särskilt om utbildning, omsorg och vård

Stora samhällssektorer som berörs av reglerna om mervärdesskatt är utbildning, vård och omsorg. I figur 5.1 nedan visas antalet privata utförare av verksamhet inom regioner eller kommuner under perioden 2013 till 2023. Antalet har ökat över tiden från 9 674 år 2013 till 11 121 år 2023. Antalet var dock som högst år 2017 då det uppgick till 11 972.

Figur 5.1 Antal unika privata utförare som utför region eller kommunal verksamhet

2013–2023



Källa: Statistiska centralbyrån.

Utbildning

I tabell 5.18 visas en indelning av olika skolformer efter om huvudmannen är en enskild huvudman eller om driften sker av en offentlig huvudman (kommun, region, staten eller internationell skola). Inom förskola uppgår andelen enskilda huvudmän till 87 procent, medan antalet elever som går på förskolor som drivs av enskilda huvudmän uppgår till 22 procent. För grundskola är motsvarande andelar 63 procent respektive 16 procent. I gymnasieskolan utgör andelen offentliga huvudmän 47 procent och andelen elever 32 procent.

Tabell 5.18 Huvudman för olika skolformer

Antal och andelar läsåret 2024/25

Skolform	Antal huvudmän			Antal elever		
	Enskild	Ej enskild	Andel enskild	Enskild	Ej enskild	Andel enskild
Förskola	1 876	290	87 %	105 815	379 224	22 %
Fritidshem	504	293	63 %	69 990	429 088	14 %
Förskoleklass	455	310	59 %	14 562	103 659	12 %
Grundskola	529	311	63 %	181 315	923 314	16 %
Sameskola	0	1	0 %	0	194	0 %
Anpassad grundskola	105	286	27 %	761	16 455	4 %
Specialskola	0	1	0 %	0	790	0 %
Gymnasieskola	209	236	47 %	117 788	254 025	32 %
Anpassad gymnasieskola	27	149	15 %	644	6 929	9 %
Komvux i sfi	0	243	0 %	0	114 625	0 %
Komvux grundläggande nivå	0	245	0 %	0	66 425	0 %
Komvux gymnasial nivå	0	247	0 %	0	227 991	0 %
Komvux anpassad utbildning	0	152	0 %	0	3 266	0 %
Alla	**3 705**	**2 764**	**57 %**	**490 875**	**2 525 985**	**16 %**

*Källa: S*kolverket.

I tabellen nedan visas en fördelning grundskolans enskilda huvudmän efter juridisk form. Som beskrivs i avsnitt 5.1.1 finns i utbildningssektorn den särskilda juridiska formen allmänt utbildningsverk som har betydelse för inkomstbeskattningen specifikt. Det har ingen betydelse i vilken ordinarie juridisk form som verksamheten bedrivs för att den ska omfattas av de särskilda reglerna för allmänt utbildningsverk. De flesta verksamheter som bedrivs som allmänt undervisningsverk utgörs av stiftelse, ideell förening eller trossamfund. Det finns dock ett fåtal aktiebolag som också är allmänt undervisningsverk.

Tabell 5.19 Juridisk form för olika huvudmän i grundskolan

Antal och andelar år 2022

	Huvudmän		Elever	
Juridisk form	**Antal**	**Andel**	**Antal**	**Andel**
Aktiebolag	250	47 %	134 738	74 %
Ekonomisk förening	112	21 %	13 198	7 %
Handelsbolag	3	1 %	365	0 %
Stiftelse	74	14 %	18 715	10 %
Ideell förening	87	16 %	13 900	8 %
Trossamfund	3	1 %	399	0 %
Alla	**529**	**100 %**	**181 315**	**100 %**

Källa: Skolverket.

I tabellen nedan visas fördelningen av huvudmän efter juridisk form för gymnasieskolan.

Tabell 5.20 Juridisk form för olika huvudmän i gymnasieskolan

Antal och andelar år 2022

	Huvudmän		Elever	
Juridisk form	**Antal**	**Andel**	**Antal**	**Andel**
Aktiebolag	168	81 %	102 506	87 %
Stiftelse	24	12 %	2 405	2 %
Ideell förening	12	6 %	11 879	10 %
Övriga	4	2 %	998	1 %
Alla	**208**	**100 %**	**117 788**	**100 %**

Källa: Skolverket.

Sjukvård

I tabell 5.21 visas antalet privata utförare av sjukvård indelade efter verksamhetsområde.

Tabell 5.21 Privata utförare fördelat på verksamhetsområde

Antal år 2023

Verksamhetsområde	Antal
Primärvård	2 311
Specialiserad somatisk vård	985
Specialiserad psykiatrisk vård	334
Tandvård	683
Övrig hälso- och sjukvård	353
Alla	**4 666**

Källa: SCB

5.1.3 Fastighetsägare

Frivillig beskattning

Tabellen nedan visar uppgifter om företag som frivilligt redovisat mervärdesskatt vid uthyrning av fastighet. Antalet företag uppgick till nästan 49 000 år 2024. Beskattade hyresintäkter uppgick samma år till 264 miljarder kronor. Många företag som frivilligt redovisar mervärdesskatt på uthyrning har även andra intäkter. Den totala omsättningen för dessa företag uppgick år 2024 till 3 070 miljarder kronor. Av den totala omsättningen var 476 miljarder kronor skattefri.

Tabell 5.22 Företag som redovisat hyresintäkter från frivillig beskattning vid uthyrning av fastighet, 2020–2024

Antal, redovisade hyresintäkter och omsättning, miljarder kronor

År	Antal	Beskattade hyresintäkter	Total omsättning	Skattefri omsättning
2020	44 880	197	2 076	363
2021	44 024	203	2 394	562
2022	48 389	224	2 866	534
2023	47 703	249	3 069	513
2024	48 696	264	3 070	476

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

De fastighetsägare som främst berörs av begränsningen av reglerna om frivillig beskattning är de som till någon del har hyresintäkter som inte beskattas. Tabellen nedan visar uppgifter för företag vars om-

sättning till någon del är skattefri, dvs. företag som bedriver blandad verksamhet.

Tabell 5.23 Företag som redovisat hyresintäkter från frivillig beskattning vid uthyrning av fastighet och var omsättning till någon del är skattefri, 2020–2024

Antal, redovisade hyresintäkter och omsättning, miljarder kronor

År	Antal	Beskattade hyresintäkter	Total omsättning	Skattefri omsättning
2020	21 091	144	1 578	363
2021	20 772	148	1 953	562
2022	21 892	161	2 428	534
2023	24 365	191	2 586	513
2024	22 414	189	2 516	176

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

I tabellen nedan visas fördelningen av företag som redovisat hyresintäkter från frivillig beskattning vid uthyrning och vars omsättning till någon del är skattefri.

Tabell 5.24 Fastighetsföretag som redovisat hyresintäkter från frivillig beskattning vid uthyrning av fastighet och vars omsättning till någon del är skattefri, 2024, fördelade efter omsättningsstorlek

Antal och skattepliktiga hyresintäkter, miljoner kronor

Omsättning, tkr	Antal	Beskattade hyresintäkter	Total omsättning	Skattefri omsättning
–500	2 394	319	432	187
500–1 000	2 199	769	1 123	504
1 000–2 000	3 065	2 019	2 980	1 492
2 000–5 000	4 726	6 823	10 372	5 213
5 000–10 000	3 191	9 376	14 879	7 876
10 000–20 000	2 619	14 576	24 885	11 951
20 000–100 000	2 995	50 300	93 437	31 338
100 000–	1 225	105 164	2 367 401	417 184
Alla	**22 414**	**189 345**	**2 515 510**	**475 745**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

5.2 Fastighetsmarknaden

I detta avsnitt visas statistik över försäljningar av fastigheter. Statistiken är utformad för att kunna göra en analys av den påverkan ett införande av frivillig beskattning av försäljning av fastigheter skulle få.

5.2.1 Försäljning av fastigheter

I tabellen nedan visas statistik över sålda fastigheter år 2024 fördelade efter typ av fastighet och om säljaren är registrerad för mervärdesskatt eller inte. Det bör främst vara säljare som är registrerade för mervärdesskatt som kan bli aktuella för frivillig beskattning vid avyttring.

Tabell 5.25 Försäljning av fastighet fördelat efter typ av fastighet och om säljaren är registrerad för mervärdesskatt, 2024

Antal och avyttringspris i mnkr

Fastighet	Säljaren är registrerad för mervärdesskatt		Säljaren är inte registrerad för mervärdesskatt	
	Antal	Avyttringspris	Antal	Avyttringspris
Lantbruksenhet	4 399	11 465	3 863	6 685
Småhusenhet	11 641	25 935	91 965	201 999
Hyreshusenhet	1 013	11 467	843	8 755
Industrienhet	1 421	7 518	668	1 187
Ägarlägenhet	23	66	320	1 470
Täkter	9	11	11	3
Elproduktionsenhet	17	26	0	0
Specialenhet (skatte- och avgiftsfri)	186	4 094	79	4 498
Samtliga	**18 709**	**60 582**	**97 749**	**224 598**

Källa: Skatteverket.

I tabellen nedan är de försäljningar som gjorts av personer som är registrerade för mervärdesskatt fördelade efter om det finns en byggnad som inte är en bostad på fastigheten. Det är endast om det finns en byggnad, som inte är en bostad, eller en anläggning på fastigheten som det kan ha gjorts en investering som kan innebära att det finns en justeringsskyldighet. Totalt avyttrades 2024 4 675 fastigheter där det kan ha funnits en justeringsskyldighet. Det samlade avyttringspriset för dess fastigheter uppgick till 25,5 miljarder kronor.

Tabell 5.26 Försäljning av fastighet där säljaren är registrerad för mervärdesskatt fördelat efter om byggnad som inte är bostad finns på fastigheten, 2024

Antal och avyttringspris i mnkr

Fastighet	Byggnad finns på fastigheten		Byggnad finns inte på fastigheten	
	Antal	Avyttringspris	Antal	Avyttringspris
Lantbruksenhet	2 810	7 331	1 589	4 135
Småhusenhet	26	51	11 615	25 884
Hyreshusenhet	643	8 351	370	3 116
Industrienhet	1 002	5 735	419	1 784
Ägarlägenhet	0	0	23	66
Täkter	0	0	9	11
Elproduktionsenhet	15	24	2	2
Specialenhet (skatte- och avgiftsfri)	179	4 054	7	40
Samtliga	**4 675**	**25 545**	**14 034**	**35 037**

Källa: Skatteverket.

5.2.2 Kommunala investeringar

I tabell 5.27 visas statisk över kommunernas investeringsutgifter för infrastruktur åren 2020–2024.

Tabell 5.27 Kommunernas investeringsutgifter för infrastruktur, 2020–2024

Miljoner kronor

Verksamhetsområde	2020	2021	2022	2023	2024
Fysisk och teknisk planering, bostadsförbättring	6 941	6 142	7 051	7 369	9 534
Näringslivsfrämjande åtgärder	122	79	189	399	132
Väg- och järnvägsnät, parkering	15 750	14 900	15 660	15 545	15 851
Parker	2 075	1 991	2 369	2 462	2 649
Räddningstjänst	366	483	595	943	813
Totalförsvar och samhällsskydd	84	108	259	329	425
Miljö- och hälsoskydd, alkoholtillstånd	144	159	290	326	112
Alla	**25 482**	**23 863**	**26 413**	**27 373**	**29 516**

Källa: SCB, Räkenskapssammandrag för kommuner och regioner.

6 Neutralitet

Mervärdesskatten är en fiskal skatt med det huvudsakliga syftet att finansiera statens utgifter. Om det inte finns något annat syfte bör därför en grundläggande princip vid utformningen av mervärdesskattereglerna vara att de ska påverka beteendet hos producenter respektive konsumenter så lite som möjligt. Med andra ord ska mervärdesskattereglerna vara så neutrala som möjligt. Det finns dock inte något land som har ett mervärdesskattesystem som är helt neutralt. Det finns många skäl till detta. Skälen kan variera på en skala från att vissa områden helt enkelt inte kan beskattas till att det finns politiska avsikter med att avvika från en neutral utformning. I detta kapitel förs ett resonemang om hur ett teoretiskt neutralt mervärdesskattesystem bör se ut och vilka konsekvenser avvikelser medför. Därefter görs en genomgång av vilka avvikelser från ett teoretiskt neuralt system som finns i verkligheten. Sedan kommer ett avsnitt om hur de neutralitetsavvikelser som finns i mervärdesskattesystemet hanteras för att reducera eller eliminera konsekvenserna av dem. Till sist förs ett sammanfattande resonemang om hur frågorna om frivillig beskattning vid uthyrning och överlåtelser av fastigheter kan betraktas ur ett neutralitetsperspektiv.

6.1 Begreppet neutralitet

Begreppet neutralitet är centralt för förståelsen av mervärdesskattesystemets regelsystem och funktionssätt. Begreppet har betydelse såväl i den rättsliga tolkningen av mervärdesskattereglerna som i ekonomiska analyser av mervärdesskattesystemet. Eftersom begreppet är relevant i många sammanhang har uttrycket neutralitet inte någon entydig innebörd. Betydelsen kan variera beroende på sammanhang.

I mervärdesskattedirektivet är neutralitetsprincipen en av grundprinciperna, men inte heller där är innebörden entydig. Återkommande formuleringar är dock att neutralitet förutsätter att reglerna är utformade allmänt och generellt, samt att skatten tas ut i varje led av produktions- och distributionskedjan. Andra aspekter som uttrycks är att mervärdesskatten ska tas ut på ett enhetligt sätt och att den ska vara konkurrensneutral.[1]

I den akademiska litteraturen förekommer en mängd skilda sätt att indela och kategorisera neutralitet. Ett exempel är Eggert Møller som identifierar tio olika typer av neutralitet[2]. Ett annat exempel är Terra och Kajus som delar in neutraliteten i två nivåer, intern och extern neutralitet. Den interna neutraliteten delas vidare in i juridisk neutralitet, konkurrensneutralitet och ekonomisk neutralitet.[3]

6.2 Ett ekonomiskt neutralt mervärdesskattesystem

I detta avsnitt förs ett resonemang om neutralitet med utgångspunkt från ett teoretiskt mervärdesskattesystem som är neutralt ur ett samhällsekonomiskt perspektiv. För att resonemanget ska vara begränsat till aspekter som är relevanta för denna utredning, samtidigt som det är så enkelt och överskådligt som möjligt, används en egen definition av neutralitet, där utgångspunkten är vissa grundläggande principer.

I det teoretiskt neutrala mervärdesskattesystemet beskattas allt mervärde som skapas i ekonomin på samma sätt oavsett vem som producerar eller vem som konsumerar det som produceras. I systemet drar sedan producenterna av den mervärdesskatt som läggs på i tidigare led, med resultatet att det alltid är den slutliga konsumenten som belastas med mervärdesskatten. Under dessa förutsättningar sker ingen snedvridning av vare sig produktionsbeslut eller konsumtionsbeslut på grund av mervärdesbeskattningen.

Grundläggande förutsättningar för att ett mervärdesskattesystem ska vara neutralt är därmed att:

[1] Sonnerby, M, (2010) Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, Norstedts juridik.
[2] Eggert Møller, M, (1967) Om skatteneutralitetens renæssance og merværdieskatten i Danmark og Fællesmarkedet; Afhandlinger fra Handelshøjskolen i København: udsendt i anledning af højskolens 50 års jubilæum den 1. Oktober 1967, Einar Harcks forlag.
[3] Terra B., Kajus J., A guide to the European VAT directives Volume 1 Introduction to European VAT:2023, IBFD 202.

- mervärdet beskattas med en enhetlig skattesats,
- allt mervärde som skapas beskattas, och
- den som producerar drar av mervärdesskatten på alla inköp.

Om den första förutsättningen gäller är systemet neutralt ur ett konsumtionsperspektiv. Konsumentens beslut snedvrids i sådana fall inte av mervärdesskatten. Om de andra och tredje förutsättningarna är uppfyllda är systemet neutralt ut ett produktionsperspektiv. De som producerar ett mervärde som ska konsumeras av någon annan påverkas inte i sina produktionsbeslut om kostnaden för det som köps in för produktionen är opåverkad av mervärdesskatt. Så blir dock inte fallet om det som säljs omfattas av undantag från mervärdesskatt. I sådana fall får inte mervärdesskatten på inköpen dras av, med följden att mervärdesskatten på inköpen blir en kostnad i verksamheten.

6.3 Konsekvenserna av bristande neutralitet

I ett mervärdesskattesystem där all konsumtion av varor och tjänster inte beskattas på samma sätt påverkar beskattningen konsumenternas konsumtionsval. I ett sådant system är beskattningen olikformig vilket medför att en annan sammansättning av produkter kommer att efterfrågas, än om beskattningen varit likformig. Detta påverkar i sin tur förutsättningarna för företagen att bedriva verksamhet, vilket även kan snedvrida konkurrensen. Företag inom områden där försäljningen beskattas lindrigare får konkurrensfördelar i förhållande till företag med högre beskattning. När skattereglerna ger vissa företag konkurrensfördelar minskar incitamenten att förbättra affärspositionen på andra sätt, till exempel genom effektivisering av produktionen eller utveckling av nya produkter. En olikformig beskattning kan därmed medföra att ekonomins resurser inte används på ett helt effektivt sätt.

Undantag från beskattning leder till att skatten belastar producenterna i ekonomin. Hur de slutliga konsumenterna sedan påverkas av beskattningen beror på vilka möjligheter den enskilda producenten har att övervältra de tillkommande kostnaderna. De slutliga konsumenterna påverkas således av undantag på ett mer indirekt och svårförutsebart sätt än vad som är syftet med mervärdesskatten. Ett

särskilt problem med undantag är att det kan uppstå dubbelbeskattning. Om det finns en momskompensation i priset för en undantagen försäljning och köparen är en beskattningsbar person, kommer momskompensationen att beläggas med mervärdesskatt om det sker en försäljning vidare till slutlig konsument. Denna dubbelbeskattning, eller kumulativa effekt, medför en överbeskattning och att resursfördelningen i ekonomin snedvrids.

6.4 Verklighetens mervärdesskattesystem

Ett fullständigt neutralt mervärdesskattesystem existerar endast i teorin. I praktiken beskattas inte allt mervärde som skapas. I de flesta mervärdesskattesystem som finns i världen tillämpas också olika skattesatser. I ett internationellt perspektiv är det vanligt både med undantag och differentierade skattesatser.

Orsakerna till att allt mervärde inte beskattas kan vara såväl tekniska eller praktiska som politiska, det vill säga att det finns en politisk vilja att styra beskattningen genom undantag. Orsakerna till att allt inte beskattas med samma skattesats är i huvudsak politiska. Det saknas i regel tekniska eller praktiska skäl att frångå en enhetlig skattesats.

Produktion som ligger utanför mervärdesskattesystemet

Det finns inget mervärdesskattesystem som omfattar allt värde som produceras i ekonomin. Genom mervärdesskattesystemet beskattas transaktioner av skattepliktiga varor och tjänster som produceras av en beskattningsbar person, det vill säga en person som bedriver ekonomisk verksamhet. Begränsningen till ekonomisk verksamhet exkluderar en stor del av den produktion som utförs inom den offentliga sektorn, såsom myndighetsutövning och den tjänsteproduktion som sker för att upprätthålla landets inre och yttre säkerhet. Annan betydelsefull produktion som inte beskattas är allt arbete som utförs i hushållen och i den ideella sektorn. Ett viktigt skäl till att den stora produktion som sker i offentlig sektor och i hushållen inte beskattas är svårigheter att fastställa ett beskattningsunderlag. För varor och tjänster som omfattas av mervärdesskatt finns i regel en mottagare som betalar en ersättning. Denna ersättning är samtidigt en värdering av det som produceras. Någon motsvarande värdering sker sällan av

det som produceras i offentlig sektor och i hushållen. När det gäller sådan produktion finns inte alltid vare sig en tydlig mottagare eller någon ersättning för det som produceras. Det innebär att det är svårt att fastställa värdet av produktionen och ännu svårare att skapa ett system för redovisning och betalning av mervärdesskatt på detta värde. Även om det mervärde som skapas i offentlig sektor och i hushållen rent principiellt borde ingå i ett helt neutralt mervärdesskattesystem så skulle det dessutom förmodligen vara svårt att få allmänheten att förstå och acceptera ett sådant system.

Undantag som har tekniska eller praktiska orsaker

Det skapas även betydande mervärden i ekonomin som ur ett neutralitetsperspektiv borde beskattas men som undantas av tekniska eller praktiska skäl. Ett exempel på detta är boende. Det finns ingen principiell anledning att betrakta boende på annat sätt än övrig konsumtion som beskattas med mervärdesskatt. Rent teoretiskt borde därför värdet av att ha tillgång till boende, i sin egen eller någon annans fastighet, beskattas med mervärdesskatt. Att även boende är undantaget beror främst på att det skulle vara administrativt komplicerat att fastställa värdet av boendet och sedan belägga det med mervärdesskatt när bostaden ägs av den boende själv. I vissa mervärdesskattesystem, särskilt i länder som infört mervärdesskatt under senare tid, beskattas dock försäljning av nybyggda bostäder. Även om värdet av boendet fortfarande inte beskattas löpande blir i ett sådant system det totala värdet av boendet ändå teoretiskt sett korrekt beskattat. Priset på en bostad bör i princip motsvara nuvärdet av det framtida boendet, vilket innebär att om mervärdesskatt tas ut så motsvarar det nuvärdet av all framtida mervärdesskatt som hade tagits ut på boendet över tid.[4]

En annan stor sektor som undantas från beskattning är den finansiella sektorn. Skälen till detta är till stor del praktiska. Det är svårt att med rimlig precision fastställa vilket mervärde som skapas i till exempel banker och försäkringsbolag. Ett exempel på svårigheten är att det i bankernas utlåningsräntor och försäkringsbolagens premier ingår en riskkomponent, som inte är betalning för en tjänst utan endast en fördelning av risk i ett kollektiv eller över tiden. Den del

[4] De la Feria, Rita and Krever, Richard, Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT (February 1 2013), Wolters Kluwer.

av omsättningen för banker och försäkringsbolag som avser en riskfördelning utgör rent principiellt inte ett mervärde som omfattas av mervärdesskatt.

Andra stora och viktiga delar av ekonomin som till stor del undantas är sjukvård, omsorg och utbildning. En viktig orsak till detta är att till den del produktionen sker i offentlig sektor så avspeglas inte värdet i några transaktioner som kan ligga till grund för beskattning. Det är med andra svårt att fastställa mervärdet för en stor del av den produktion som sker inom dessa områden. En speciell omständighet är att utförarna i inte obetydlig omfattning är kommersiella aktörer, som konkurrerar på en marknad, men finansieras genom offentliga medel. Detta gör att det uppstår asymmetrier i gränslandet mellan områden som omfattas av mervärdesskatt och områden som inte gör det. Asymmetrier som kan skapa bristande neutralitet och som måste hanteras på särskilt sätt (se vidare avsnitt 6.5).

Undantag som har andra orsaker

I Sverige, liksom de flesta länder med mervärdesskattesystem, finns undantag som har andra orsaker än att det är tekniskt eller praktiskt svårt att fastställa ett mervärde och ta in skatt från den beskattningsbara personen. Den vanligaste orsaken är att mervärdesskattesystemet används som ett medel för att uppnå olika politiska mål, till exempel kulturpolitiska eller fördelningspolitiska mål. Ett exempel på ett område som undantas av andra skäl än att det är praktiskt svårt att beskatta är uthyrning och försäljning av fastigheter. (Se vidare avsnitt 6.6.)

6.5 Hantering av bristande neutralitet

Som framgår av beskrivningen ovan beskattas långt ifrån all produktion, även om beskattning teoretiskt sett hade medfört minskade problem med snedvridning av konsumenternas inköpsval och producenternas produktionsbeslut. Skälen till att områden undantas varierar från att det helt enkelt inte är möjligt av tekniska eller praktiska skäl till att det finns ett politiskt syfte, till exempel fördelningspolitiskt.

Det finns även områden mellan de två ytterligheterna: att beskattning inte är möjlig respektive att undantagen är politiskt motiverade. Det finns transaktioner som kan beskattas, och där en beskattning

skulle reducera neutralitetsproblem och kumulativa effekter, men där så ändå inte sker eftersom det finns andra faktorer som anses väga tyngre, till exempel att lösningarna är komplicerade. Ett undantaget område som ibland varit föremål för diskussioner, eftersom undantaget medför betydande kumulativa effekter, är den finansiella sektorn. Det finns länder som på olika sätt beskattar finansiella tjänster. Dit hör Nya Zeeland, som har ett system där skattebasen omfattar en mycket stor del av ekonomin och då även finansiell sektor. Det finns även EU-länder som infört beskattning av vissa finansiella tjänster, till exempel avgiftsbelagda tjänster eller en frivillig beskattning för tjänster till skattskyldiga personer.[5]

I det svenska mervärdesskattesystemet finns inom vissa områden konstruktioner och justeringsmekanismer som tillkommit för att minska de snedvridningar som kan uppstå på grund av bristande neutralitet. Nedan beskrivs några olika sådana som har betydelse för de frågor som behandlas i denna utredning. I avsnitt 6.5.1 beskrivs hur neutralitetsproblemen hanteras när undantagen offentlig verksamhet och beskattade områden överlappar varandra. Avsnitt 6.5.2 handlar om hur neutralitetsproblem reduceras vid uthyrning av fastigheter. Därefter finns i avsnitt 6.5.3 en beskrivning av systemet med justering av mervärdesskatt på investeringar och dess funktion för att upprätthålla neutralitet.

6.5.1 Offentlig verksamhet i kommuner, regioner och staten

När inköp görs i verksamheter som inte ingår i mervärdesskattesystemet blir mervärdesskatten en kostnad. Med andra ord belastas dessa verksamheter av mervärdesskatten trots att de i många fall i strikt mening inte är att betrakta som slutliga konsumenter. Exempelvis producerar kommuner, regioner och staten tjänster åt patienter, brukare, elever eller medborgarna i största allmänhet, vilka därmed kan sägas vara de som faktiskt konsumerar det som produceras. Detta är i sig inget stort problem. Om sådana verksamheter står utanför mervärdesskattesystemet blir de per definition slutkonsumenter. Det kan dock uppstå ett neutralitetsproblem om dessa verksamheter har en valmöjlighet mellan att producera tjänster själva eller köpa in dem från externa aktörer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt,

[5] Svenskt Näringsliv, Reformera finansmomsen med frivillig skattskyldighet, 2019-09-04.

det vill säga det uppstår ett neutralitetsproblem i gränslandet mellan områden som omfattas av mervärdesskatt och områden som inte gör det. För att minska sådana snedvridningar får såväl statliga myndigheter som kommuner och regioner kompensation för mervärdesskatten på inköp.

För kommuner och regioner finns lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (LEMK). Syftet med detta system är enbart att förhindra att mervärdesskatten påverkar kommuner och regioner i deras beslut om att utföra tjänster i egen regi eller köpa dem från externa aktörer, det vill säga syftet är att skapa neutralitet. Systemet ger ersättning för dels den mervärdesskatt som ingår i de köp av varor och tjänster som kommunerna och regionerna själva gör, dels den dolda mervärdesskatt som ingår när kommunerna och regionerna upphandlar tjänster från externa aktörer som själva inte har avdragsrätt för mervärdesskatt. Det senare gäller i regel privata aktörer inom vård, social omsorg och utbildning.

6.5.2 Uthyrning av fastigheter

Uthyrning av fastigheter är ett område som såväl teoretiskt som tekniskt och praktiskt kan beskattas med mervärdesskatt, men som i Sverige liksom i många andra länder är undantagna från beskattning. Orsakerna till detta beskrivs mer utförligt i kapitel 7. För att minska de neutralitetsproblem som uppstår som en följd av undantaget finns två olika bestämmelser. På samma sätt som för staten, kommuner och regioner kan det för fastighetsägare uppstå en bristande neutralitet i valet mellan att utföra tjänster i egen regi och att köpa dem av externa aktörer. Detta problem har lösts på ett annat sätt för fastighetsägare som inte ingår i mervärdesskattesystemet. För dem finns bestämmelser om uttagsbeskattning för tjänster som utförs i egen regi. Den andra bestämmelsen som minskar den neutralitetsbrist som uppstår genom att det finns en dold mervärdesskatt på inköp för fastighetsägare, är att det finns en möjlighet att bli frivilligt betalningsskyldig om uthyrning sker till någon med avdragsrätt eller en kommun.

6.5.3 Investeringar

En annan form av bristande neutralitet kan uppkomma om investeringar, som har en livslängd om flera år, börjar användas inom områden som inte längre omfattas av mervärdesskatt. En central aspekt i detta är tiden. Grunden till att det kan uppstå bristande neutralitet är att den mervärdesskatt som utgår på en investering dras av när investeringen görs, men att det mervärde som uppstår genom avkastningen på investeringen beskattas under en betydligt längre tidsperiod. Om denna investering börjar användas på ett sätt som gör att avkastningen inte längre beskattas uppstår en asymmetri. Den totala mervärdesskatten på det mervärde som investeringen skapar kommer inte att vara i symmetri med den ingående mervärdesskatt som dragits av på investeringen.

För att hantera denna form av bristande neutralitet finns justeringsbestämmelser. Om användningen av en investeringsvara som hör till en fastighet ändras inom tio år från investeringen ska den ingående mervärdesskatten justeras (en utförligare beskrivning av reglerna finns i avsnitt 3.1.4).

När det gäller fastigheter medför EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter att skyldigheten att justera avdrag för investeringar i fastighet inte längre kan överföras till den nya fastighetsägaren vid överlåtelse. Enligt EU-domstolen ska justeringsskyldigheten vara kopplad till den som gjort avdraget, inte till den fastighet där investeringen gjorts. Det innebär att de tidigare bestämmelserna som skapade neutralitet vid överlåtelse av investeringsvaror inte längre kan användas. Därmed finns alternativen att antingen införa andra regler för att upprätthålla neutralitet eller att acceptera att det finns bristande neutralitet i mervärdesskattesystemet vid överlåtelse av fastighet (en utförlig genomgång av alternativen finns i kapitel 8).

6.6 Frivillig beskattning av fastigheter ur ett neutralitetsperspektiv

6.6.1 Frivillig beskattning vid uthyrning

Det finns inget i mervärdesskattedirektivet som hindrar att den frivilliga beskattningen vid uthyrning utvidgas genom att kravet på avdragsrätt hos hyresgästen tas bort. En sådan utvidgning föreslogs i

utredningen *Mervärdesskatt Frivillig skattskyldighet* (SOU 1999:47). Förslaget genomfördes dock aldrig. I prop. 1999/2000:82 gjorde regeringen bedömningen att det visserligen finns en mängd svårigheter förknippade med begränsningen av den frivilliga skattskyldigheten, och att en utökning av den skulle medföra klara fördelar, men att de negativa konsekvenser i form av ökade hyreskostnader som många remissinstanser, främst inom den ideella sektorn, hänvisade till ändå är för stora. En utförligare redogörelse om frågan att utöka den frivilliga beskattningen finns i kapitel 7.

Som genomgången i detta kapitel visar innebär undantag från beskattning att mervärdesskattesystemet inte är neutralt, vilket i sin tur medför negativa konsekvenser för enskilda företag och samhällsekonomin. Rent principiellt skulle därmed ett borttagande av undantag medföra en ökad neutralitet och en bättre fungerade samhällsekonomi. Detta gäller även begränsningen av den frivilliga beskattningen vid uthyrning av fastighet. Om denna begränsning togs bort skulle mervärdesskattebasen breddas och fastighetsmarknaden skulle fungera bättre. Denna förbättring måste dock ses sammantaget mot andra konsekvenser, som redovisas i kapitel 7.

När det gäller neutralitet finns dock ytterligare en aspekt som rör dubbelbeskattning och kumulativa effekter. Fastighetsmarknaden skulle visserligen fungera mer effektivt med en breddning, och så länge hyresgästerna har avdragsrätt eller är slutliga konsumenter medför en breddning en ökad neutralitet. En breddning kan dock även vara negativ ur neutralitetssynpunkt om hyresgästen är ett företag utan avdragsrätt som i sin tur säljer till andra företag. Om hyresgästen tar ut kompensation, för den mervärdesskatt som utgår på hyran genom sin försäljning, kan den frivilliga beskattningen medföra dubbelbeskattning, eller kumulativa effekter, i nästa led. En begränsad breddning av mervärdesskattebasen till enbart hyror kan således medföra ökade neutralitetsproblem i andra delar av mervärdesskattesystemet.

6.6.2 Frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet

Ett möjligt sätt att upprätthålla neutraliteten när det finns justeringsmoms i en fastighet som överlåts är att införa frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet. Det mervärde som skapats genom inve-

steringen realiseras därmed genom att ersättning erhålls genom priset på fastigheten, med följden att någon justering av mervärdesskatten på investeringen inte längre behöver göras. En konsekvens av detta är att det uppstår en ny justeringsperiod och ett nytt ursprungsbelopp (ingående skatt som kan komma att justeras), som motsvarar mervärdesskatten på priset för fastigheten och därför är betydligt större än det tidigare justeringsbeloppet. En utförligare redogörelse för dessa konsekvenser finns i avsnitt 9.8.

7 Frivillig beskattning vid uthyrning

7.1 Bakgrund

Uthyrning av fastigheter är som huvudregel inte mervärdesskattepliktigt. För att åtgärda problemen med bristande neutralitet och ökad dold momskostnad infördes 1979 ett system med frivillig beskattning. Den som hyr ut en lokal för stadigvarande användning i en verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning kan välja att låta uthyrningen omfattas av frivillig beskattning genom att ange utgående mervärdesskatt i fakturan. Detsamma gäller vid uthyrning till stat, kommun eller region. För annan uthyrning av lokaler finns i dag ingen möjlighet till frivillig beskattning. Det är inte heller möjligt med frivillig beskattning vid uthyrning av en stadigvarande bostad. Den frivilliga beskattningen upphör normalt när fastigheten används till något annat än skattepliktig uthyrning.

Frågans tidigare behandling

Frågan om en förändring av reglerna om frivillig beskattning vid uthyrning har varit föremål för ett flertal utredningar. Utredningen om mervärdesskatt vid fastighetsuthyrning föreslog i betänkandet *Mervärdesskatt Frivillig skattskyldighet* (SOU 1999:47) att den frivilliga beskattningen skulle omfatta alla lokaler som upplåts för annat ändamål än bostadsändamål. Förslaget innebar således att fastighetsägare kunde tillämpa frivillig beskattning för uthyrning av fastighet även till hyresgäster som inte bedriver verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt. En sådan ordning skulle leda till betydande lättnader för fastighetsägarna. Fastighetsägaren tvingas i nuvarande system att ha kontroll över hur ytan i dennes fastigheter fördelar sig mellan skattepliktig och skattefri ut-

hyrning. Fastighetsägaren, som i många fall är en småföretagare, drabbas härigenom av ökade hanterings- och administrationskostnader.

Flertalet av remissinstanserna var positiva till att den frivilliga beskattningen utvidgades till att omfatta samtliga verksamhetslokaler. Centerpartiet i Jönköpings kommun, Folkbildningsförbundet, Riksidrottsförbundet, DP Nova AB och SISU Idrottsutbildarna avstyrkte dock utredningens förslag om en utökning av möjligheten till frivillig beskattning. De ansåg att förslaget skulle leda till ökade hyreskostnader för vissa hyresgäster.

I prop. 1999/2000:82 gjorde regeringen bedömningen att utredningens förslag att utöka den frivilliga skattskyldigheten inte skulle genomföras. En ordning som utredningen har föreslagit skulle enligt regeringen påtagligt minska risken för fastighetsägaren att begå misstag. Ett system med frivillig skattskyldighet, utan hänsynstagande till hyresgästens skatterättsliga status, ansågs också även kunna vara direkt gynnande för dessa hyresgäster i förhållande till dagens system. Detta då det inträffat att de har nekats att hyra lokaler på grund av att uthyrningen inte kunnat bli skattepliktig. Det har särskilt gällt fall där en inflyttning skulle ha krävt en större ombyggnation. Enligt regeringens mening skulle en utvidgning av möjligheten till frivillig skattskyldighet till att omfatta uthyrning av alla verksamhetslokaler, oavsett hyresgästens skatterättsliga status, således medföra klara fördelar. Regeringen anförde vidare att de remissinstanser som företräder hyresgäster som inte bedriver skattepliktig verksamhet har ansett att en sådan möjlighet kommer att medföra att hyreskostnaderna ökar för deras medlemmar. Det förhållandet att en möjlighet öppnas för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av alla verksamhetslokaler innebar givetvis inte att möjligheten alltid kommer att utnyttjas. Vilken effekt på hyresnivåerna, för hyresgäster som inte är skattskyldiga, som en mervärdesskattebeläggning av hyran kunde förväntas få kunde inte helt förutses. Det kunde dock inte uteslutas att vissa hyresgäster skulle få kännbara hyreshöjningar ställt i relation till deras verksamhet. Särskilt gällde det i de fall då verksamheten har stort ideellt inslag eller då småföretagare bedriver undantagen verksamhet. Dessa hyresgäster bedömdes i många fall ha en svag förhandlingsposition och därför komma att få svårt att hävda sig i hyresförhandlingarna. Vid en sammanvägning av de olika faktorer som talar för respektive emot att den frivilliga skattskyldigheten görs oberoende av hyresgästens

skattemässiga status fann regeringen därför att de senare överväger. (Prop. 1999/2000:82 s. 60 f.).

Regeringen gav därefter två utredare i uppdrag att se över möjligheten att förenkla mervärdesskattesystemet på fastighetsområdet genom införande av obligatorisk skatteplikt vid uthyrning av verksamhetslokaler, oberoende av vem som hyr lokalen och vilken verksamhet som bedrivs där. Uthyrning för bostadsändamål skulle dock vara undantagen från skatteplikt. Utredningen föreslog i promemorian Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. (Ds 2009:58) att det skulle införas en ordning med obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av lokaler och anläggningar.

I budgetpropositionen för 2014 bedömde regeringen att det fortfarande fanns ett behov av att ha ett krav på att hyresgästen ska bedriva verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Det kanske främsta skälet till att behålla ett regelverk där skattskyldigheten är frivillig var att hyresgäster som saknar avdragsrätt inte skulle få kostnadsökningar. Det ansågs också finnas en risk att ett avskaffande av kravet på hyresgästens verksamhet kunde utnyttjas för att möjliggöra avdrag för lokaler som används i verksamheter som annars saknar avdragsrätt. Regeringen föreslog därför inte någon förändring av kravet på avdragsrätt eller återbetalningsrätt i hyresgästens verksamhet.

Hemställan om lagändringar

Den 24 oktober 2018 inkom Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna med en hemställan, Modernisera hyresmomsen för verksamhetslokaler. I hemställan beskrivs ett antal problem som enligt Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna orsakas av dagens regler om frivillig beskattning för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler. I hemställan föreslogs förändringar av reglerna varav den första var ett slopande av kravet på att verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning bedrivs i lokalen, alltså att det ska vara möjligt för en hyresvärd att bli frivilligt skattskyldig även om hyresgästen inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet eller har rätt till återbetalning. SABO har i en skrivelse den 7 december 2018 anslutit sig till hemställan.

I hemställan beskrivs de problem som den nuvarande regleringen innebär. För den som hyr ut en fastighet har möjligheten att använda frivillig beskattning stor betydelse för avdragsrätten. Detta då avdrag endast kan medges i den omfattning den ingående skatten avser verksamhet som medför rätt till avdrag eller återbetalning. Kostnaderna för framför allt ny-, till- eller ombyggnader kan i många fall uppgå till stora belopp. Kostnader som hyresvärden inte kan få avdrag för om hyresgästen bedriver undantagen verksamhet. Om den frivilliga beskattningen upphör, till exempel för att en hyresgäst som inte har avdragsrätt eller rätt till återbetalning flyttar in, ska vidare den ingående skatt på ny-, till- eller ombyggnader som dragits av inom en tioårsperiod i princip justeras. Justeringsreglerna innebär att en fastighetsägare måste ha ett system för att kunna identifiera mervärdesskatt på investeringar vid byggnation och större investeringar i fastigheten. Detta för att kunna ta fram sådant underlag i det fall lokaler i fastigheten får en ändrad användning som inte medför mervärdesskattepliktig uthyrning.

För fastighetsägare som hyr ut lokaler både till verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning och sådan som är undantagen (blandad verksamhet) måste den ingående skatten på kostnader som är gemensamma delas upp. Om en uppdelning av hyran görs utifrån den uthyrda ytan behöver företagen hämta uppgifter om aktuella uthyrningsförhållanden för att kunna bedöma avdragsrätten. De företag som har blandad verksamhet måste också tillämpa justeringsreglerna om användningen ändras och ha de uppgifter som krävs för att kunna fullgöra en eventuell justeringsskyldighet.

När en fastighetsägare eller annan näringsidkare hyr ut en lokal till en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt kommer en del av hyran att inkludera fastighetsägarens kostnad för ingående mervärdesskatt som inte får dras av, så kallad dold mervärdesskatt. Fastighetsägaren kompenserar sig normalt sett därigenom för den mervärdesskatt som inte är avdragsgill och hyran påverkas alltså av mervärdesskatten som fastighetsägaren har betalat i tidigare led.

Dagens regler uppfattas av fastighetsägarna och andra näringsidkare som hyr ut lokaler som komplexa och administrativt betungande. Särskilt att behöva hantera en begränsad avdragsrätt när fastighet hyrs ut både till verksamhet som medför skatteplikt och verksamhet som är undantagen anses normalt administrativt betungande. Uppdelning av ingående skatt på avdragsgill respektive icke avdragsgill

är ett av de krav i mervärdesskattelagen som anses orsaka mest administrativ börda för företagen. De ökade administrativa kostnaderna kan medföra att vissa fastighetsägare undviker att hyra ut lokaler till organisationer som inte är beskattningsbara personer eller att de tar ut en kompensation för de administrativa kostnaderna genom ett tillägg på hyran.

I hemställan föreslås vidare att kravet på stadigvarande användning vid uthyrning tas bort. Därutöver föreslås en rad andra förändringar, exempelvis att begränsningen av mervärdesskatteplikt för det som har karaktär av stadigvarande bostad slopas och att det införs en möjlighet till utträde från frivillig skattskyldighet.

Skatteverket har vidare i hemställan den 24 april 2022 föreslagit utvidgade möjligheter till frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av bestämd yta av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. Enligt förslaget ska kravet på att hyresgästen ska bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet eller ha rätt till återbetalning tas bort. Frivillig skattskyldighet föreslås således bli möjlig även vid uthyrning till ideella verksamheter och privatpersoner. Uthyrning av stadigvarande bostad föreslås dock även i fortsättningen vara undantagen från möjligheten till frivillig skattskyldighet. Vidare föreslås att kravet på stadigvarande användning hos hyresgästen slopas. Möjligheten till frivillig skattskyldighet föreslås gälla avseende en viss bestämd yta.

Promemorian Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler

I promemorian Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler (Fi2020/05159) beskrevs de generella förutsättningarna för en viss ändring av mervärdesskattereglerna för frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler. Promemorian innehöll inte något förslag, utan syftade till att ge departementet ett brett beslutsunderlag genom att i ett tidigt skede få in synpunkter från berörda parter.

Många remissinstanser var positiva till en ändring som skulle innebära att den frivilliga skattskyldigheten utökades till situationer då en hyresgäst inte har avdragsrätt eller har rätt till återbetalning av mervärdesskatt. Flera instanser ansåg dock att konsekvenserna för

olika aktörer skulle behöva utredas närmare och att det var svårt att på det presenterade underlaget ta ställning till frågorna i promemorian.

Utredningens uppdrag

Utredningens uppdrag är att utreda möjligheterna att utvidga den frivilliga beskattningen vid uthyrning av fastigheter. Bakgrunden till uppdraget är att begränsningen av den frivilliga beskattningen medför konsekvenser på olika sätt, där vissa konsekvenser är negativa. Samtidigt skulle en utökning av den frivilliga beskattningen medföra effekter för olika aktörer på andra sätt. I uppdraget har därför särskilt ingått att analysera och så långt det går bedöma vilka direkta och indirekta effekter som skulle uppstå för berörda aktörer om reglerna för frivillig beskattning vid uthyrning av fastigheter ändras och att kartlägga hur konsekvenserna skiljer sig mellan olika typer av aktörer. I avsnitten 7.2–7.9 analyseras konsekvenserna av den nuvarande begränsningen av den frivilliga beskattningen samt vilka effekter en utvidgning av den skulle medföra. Utredningens bedömning utifrån den analys som gjorts av om reglerna bör ändras redovisas i avsnitt 7.10.

7.2 Principiella utgångspunkter för analysen

Ett neutralt mervärdesskattesystem är ekonomiskt effektivt

I kapitel 6 Neutralitet förs ett resonemang om hur ett neutralt mervärdesskattesystem är utformat rent teoretiskt.

Ett neutralt mervärdesskattesystem är ekonomiskt effektivt, i den meningen att det inte snedvrider olika marknader. Marknader kan snedvridas på olika sätt, till exempel genom en påverkan på producenterna i deras beslut om vad som produceras och hur det ska produceras eller påverkan på konsumenterna i deras konsumtionsbeslut.

Ett fullständigt neutralt mervärdesskattesystem beskattar värdet av alla värdeskapande aktiviteter i ekonomin lika mycket. Ett sådant system skulle innebära att skattebasen omfattar allt värde som skapas och att beskattningen sker med samma skattesats.

Det finns dock praktiska omständigheter som medför att ett fullständigt neutralt mervärdesskattesystem inte är möjligt att införa. Exempelvis är det praktiskt svårt att innefatta många värdeskapande

aktiviteter som utförs i offentlig sektor och i hushållssektorn i mervärdesskattesystemet.

Ett neutralt mervärdesskattesystem är lättare att administrera

Utöver att ett neutralt mervärdesskattesystem medför högre ekonomisk effektivitet än ett mindre neutralt system, så är det mindre komplicerat att administrera. Ett mervärdesskattesystem med få undantag, det vill säga där skattebasen är så bred som möjligt, är mer överskådligt och förutsebart, och därmed inte lika resurskrävande att hantera för skattebetalarna och skatteadministrationen. Undantag från beskattning medför gränsdragningsproblem och ökad administrativ börda, inte minst för företag med så kallad blandad verksamhet.

Motiv för undantag

När det gäller fastigheter finns inte några praktiska hinder att beskatta värdet av uthyrning. Om så skulle ske ökar, enligt resonemanget om neutralitet, den ekonomiska effektiviteten. Den administrativa bördan skulle troligen också minska. De historiska skälen för att trots detta undanta sådan uthyrning redovisas i bakgrundsavsnittet ovan. Ett viktigt skäl som anges bland annat i prop. 1999/2000:82 är att det inte kan uteslutas att vissa hyresgäster skulle få kännbara hyreshöjningar om den frivilliga beskattningen utökas.

Alternativa lösningar

Ett viktigt motiv för att undanta uthyrning till personer som inte har avdragsrätt från beskattning är således en vilja att genom mervärdesskattesystemet ekonomiskt stödja vissa grupper. Ett alternativt sätt att stödja dessa grupper genom mervärdesskattesystemet, som möjligen inte skulle påverka den ekonomiska effektiviteten och den administrativa bördan på samma sätt, skulle vara att beskatta all uthyrning av fastigheter men sänka skattesatsen. Detta alternativ är dock inte möjligt att införa på grund av EU:s mervärdesskattedirektiv.

Avvägningar i analysen

Utifrån de ovan redovisade utgångspunkterna går det att konstatera, dels att det finns såväl positiva som negativa aspekter med att undanta uthyrning av fastighet till personer utan avdragsrätt, dels att mervärdesskattedirektivet inte ger utrymme att justera skattesatserna. Något som möjligen skulle kunna leda till liknande fördelar utan att det påverkar den ekonomiska effektiviteten på samma sätt. Analysen kommer därför att fortsättningsvis vara inriktad mot att bedöma förhållandet mellan de positiva och negativa aspekterna av ett bibehållet undantag respektive en utökning av den frivilliga beskattningen vid uthyrning.

7.3 Mervärdesskattens påverkan på hyran – teoretisk genomgång

En central fråga för utredningen är att analysera hur ett införande av mervärdesskatt på uthyrning påverkar kostnaderna för dem som hyr. Om mervärdesskatt tas ut på hyran innebär det inte att hyran höjs med ett belopp motsvarande mervärdesskatten. Anledningen är att fastighetsägare som inte redovisar mervärdesskatt har högre kostnader på grund av att de inte får dra av mervärdesskatten. Denna kostnad överförs normalt sett på hyresgästen genom hyran. Hyresgästen betalar med andra ord en dold mervärdesskatt. Ett införande av beskattning på uthyrning medför därmed att fastighetsägarens kostnader minskar. Om denna kostnadsminskning slår igenom fullt på hyran innebär utökad beskattning att hyran ökar, men endast med ett belopp motsvarande skillnaden mellan mervärdesskatten på hyran och den dolda mervärdesskatten som hyresgästen annars skulle ha betalat.

Nedan visas genom ett antal exempel hur ett införande av mervärdesskatt påverkar hyran givet vissa grundläggande antaganden. Exemplen visar att givet att fastighetsägaren fullt ut övervältrar sina kostnader på hyran och att uthyrningen går med vinst, så kommer hyran alltid att öka om hyran beskattas med mervärdesskatt. Detta förändras inte om exemplet utökas med att det tillkommer en större investering på fastigheten, som medför stora utgifter och kostnader för fastighetsägaren. Givet att fastighetsägaren tar ut kompensation för investeringskostnaden genom hyran, och att villkoren för att finansiera investeringen genom till exempel lån inte påverkas, kommer

hyran att öka om mervärdesskatt läggs på hyran, även om det görs större investeringar.

De första exemplen utgår från antaganden som kan anses rimliga och giltiga för de flesta fastighetsägare. Det går dock att lägga till andra antaganden som troligen kan förekomma i verkligheten och som medför att resultatet blir att hyran inte ökar lika mycket som en följd av att mervärdesskatt läggs på den. Ett sådant antagande är att finansieringsmöjligheterna för investeringar är sämre för en fastighetsägare som inte tar ut mervärdesskatt. Ett annat antagande är att det uppstår administrativa merkostnader för fastighetsägare som har både hyresgäster som betalar mervärdesskatt och hyresgäster som är undantagna, det vill säga som bedriver blandad verksamhet. Ett tredje antagande är att fastighetsägaren låter vinsten minska om mervärdesskatt läggs på hyran.

Exemplen utgår från de förutsättningar som generellt gäller för fastighetsägare. Exemplen baseras på de mest grundläggande intäkts- utgifts- och kostnadsposterna för fastighetsägarna. Siffrorna är helt fiktiva, men förhållandet mellan dem utgår från verklighetsbaserade antaganden. Ett betydelsefullt förhållande är det mellan mervärdesskattebelagda driftskostnader och ej mervärdesskattebelagda kostnader, där de senare antas motsvara 25 procent av de förra. Ett annat viktigt antagande är vinstmarginalen som antas uppgå till tio procent. Enligt SCB:s företagsstatistik är spridningen av vinstmarginal stor i fastighetsbranschen, men antagandet tio procent bedöms ligga inom ett verklighetsnära spann.

I bilaga 3 visas genom några matematiska uttryck att exemplen nedan gäller generellt.

Exempel 1. Fastighetsägaren tar ut full kompensation för mervärdesskatt

I exemplet antas att fastighetsägaren tar ut en hyra som motsvarar kostnaderna plus en vinst. Fastighetsägarens mervärdesskattebelagda driftskostnader antas uppgå till 1 000 inklusive mervärdesskatt och ej mervärdesskattebelagda kostnader uppgår till 200. Vidare antas att vinstmarginalen är tio procent. Om mervärdesskatten på inköp tillfullo övervältras på hyresgästen så uppgår de totala hyresintäkterna

till cirka 1 330 (1 000 + 200 + 130) = 1 330)[1]. Om hyran i stället beläggs med mervärdesskatt minskar fastighetsägarens kostnader med ett belopp motsvarande mervärdesskatten på mervärdesskattebelagda kostnader, 200. Med oförändrad vinst innebär det att hyran före mervärdesskatt uppgår till 1 130 (800 + 200 + 130 = 1 130) och att mervärdesskatten på hyran uppgår till 283 (1 130 × 0,25 = 283). Hyran för hyresgästen ökar således i exemplet med 83, vilket motsvarar mervärdesskatten på ej mervärdesskattebelagda kostnader och vinsten (0,25 × (200 + 130) = 83). Den procentuella ökningen av hyran uppgår i exemplet till 6,2 % (83/1 330 = 0,062).

Underlag hyra	Hyran moms-beläggs inte	Hyran moms-beläggs	Effekt på hyran av momsbeläggning
Mervärdesskattebelagda driftskostnader	1 000	800	–200
Ej mervärdesskattebelagda kostnader	200	200	0
Hyresintäkter	1 330	1 130	+283
Vinst	130	130	0
Nettoförändring av hyra			+83
Procentuell förändring av hyran			+6,2 %

Exempel 2. Fastighetsägaren tar inte ut full kompensation för mervärdesskatt i närtid på grund av investeringar

I exempel två är förutsättningarna desamma som i exempel ett, med den skillnaden att det tillkommer en utgift för en större investering som uppgår till 10 000 inklusive mervärdesskatt. I exemplet antas att kompensationen för denna utgift fördelas jämnt över följande tio års hyror. För att finansiera den ännu inte kompenserade utgiften antas att fastighetsägaren tar ut en räntekompensation motsvarande fem procent. Om hyran inte beläggs med mervärdesskatt uppgår kompensationen för investeringen till 1 000 (10 000 × 0,1 = 1 000). Om hyran beläggs med mervärdesskatt behöver dock endast 800 kompenseras (8 000 × 0,1 = 800). Om hyran beläggs med mervärdesskatt minskar således fastighetsägarens kostnader med 200. Resterande del av investeringen behöver fastighetsägaren finansiera. Med en årlig finans-

[1] Vinstmarginalen beräknas till 130 utifrån driftskostnaderna, (1 000 + 200)/0,9 × 0,1 ≈ 130.

ieringskostnad om fem procent uppgår finansieringskostnaden om hyran inte beläggs med mervärdesskatt till 450 (10 000 × 0,9 × 0,05 = 450). Om hyran beskattas blir däremot finansieringskostnaden 360 (8 000 × 0,9 × 0,05 = 360). Beskattning av hyran medför således att fastighetsägarens kostnader minskar med ytterligare 90. Sammantaget innebär exemplet att den totala hyran med en vinst om 130 uppgår till 2 780 om hyran inte beläggs med mervärdesskatt (1 000 + 200 + 1 000 + 450 + 130 = 2 780) och till 2 290 exklusive mervärdesskatt om hyran beskattas, vilket innebär att mervärdesskatten på hyran uppgår till 573 (2 290 × 0,25 = 573). Nettoförändringen av hyran blir även i detta exempel således 83, vilket motsvarar mervärdesskatten på ej mervärdesskattebelagda kostnader och vinsten (0,25 × (200 + 130) = 83). Den procentuella förändringen blir i detta exempel 3,0 procent (83/2 780 = 0,03), vilket är lägre än i exempel ett eftersom kostnaderna som kompenseras genom hyran är högre.

Underlag hyra	Hyran moms-beläggs inte	Hyran moms-beläggs	Effekt på hyran av momsbeläggning
Mervärdesskattebelagda driftskostnader	1 000	800	–200
Ej mervärdesskattebelagda kostnader	200	200	0
Kompensation för investering	1 000	800	–200
Räntekompensation för ej kompenserad investering	450	360	–90
Hyresintäkter	2 780	2 290	+573
Vinst	130	130	0
Nettoförändring av hyra			+83
Procentuell förändring av hyran			+3,0 %

Exempel 3. Fastighetsägaren justerar investeringsmomsen efter fem år

Exempel två bygger på en jämförelse mellan två fastighetsägare som gör investeringar, men där den ena tar ut mervärdesskatt på hyran men inte den andra. När det gäller investeringar finns också situationen där en fastighetsägare gjort större investeringar och där fastighetens användning ändras på ett sätt som medför att mervärdesskatten på investeringen behöver justeras. I exemplet nedan visas en sådan situation. I detta antas att fastighetsägaren gjort en investering

om 10 000 inklusive mervärdesskatt. Fem år efter investeringen ändras användningen genom att den tidigare hyresgästen som har avdragsrätt ersätts med en hyresgäst som inte har avdragsrätt. Följden blir att av de 2 000 som dragits av i mervärdesskatt ska 1 000 justeras med 200 under en period om fem år.

Underlag hyra	Hyran moms-beläggs	Hyran moms-beläggs inte	Effekt på hyran av att momsbeläggningen upphör
Mervärdesskattebelagda driftskostnader	800	1 000	+200
Ej mervärdesskattebelagda kostnader	200	200	0
Kompensation för investering	800	800	0
Justeringsbelopp	0	200	+200
Hyresintäkter	1 930	2 330	–482
Vinst	130	130	0
Nettoförändring av hyra			–82
Procentuell förändring av hyran			–4,2 %

Exemplet ovan visar att det inte är någon principiell skillnad mellan å ena sidan att göra en investering för en fastighetsägare som saknar avdragsrätt och att andra sidan ändra användningen så att avdragsrätten upphör innan justeringsperioden för en investering upphört. Den senare situationen är dock mindre belastande för fastighetsägaren genom att justeringsbeloppet får delas upp på de återstående åren, vilket får till följd att kommande års justeringar inte behöver finansieras av fastighetsägaren. Med andra ord uppstår ingen finansieringskostnad som kan belasta hyran när en tidigare investering justeras.

Sammanfattande slutsats av de grundläggande exemplen

Exemplen ovan utgår från förenklade antaganden såväl vad gäller vilka komponenter som styr den hyra som hyresgästerna betalar, som hur dessa komponenter påverkar. När det gäller hur de påverkar analyseras ovan en komponent i taget, samtidigt som övriga hålls konstanta. I verkligheten finns dock ytterligare komponenter som dessutom samvarierar på ett komplext och svåranalyserat sätt. Detta

hindrar dock inte att det ändå går att dra vissa övergripande slutsatser av exemplen ovan.

En rimlig utgångspunkt är att de flesta fastighetsägare överför större delen av sina kostnader och eventuell mervärdesskatt på hyran samtidigt som mervärdesskatt på hyran mer sällan och i mindre grad minskar vinsten. Graden kan dock variera beroende på hyressituationen på orten, fastighetens skick, konkurrensförhållanden och så vidare.

En rimlig utgångspunkt är som sagt att hyresgästens hyra ökar om den beläggs med mervärdesskatt. Till detta kommer dock administrativa kostnader. Om det är förenat med höga administrativa kostnader att inte lägga mervärdesskatt på hyran så kan effekten på hyran av införande av beskattning bli mindre. Det bör främst vara fastighetsägare med blandad verksamhet som kan få några betydande administrativa merkostnader som en följd av att inte alla hyror beskattas. En tredje faktor som kan medföra att beskattning får begränsad effekt på hyran är om möjligheterna att finansiera investeringar är väsentligt bättre för fastighetsägare som kan dra av mervärdesskatt jämfört med fastighetsägare som inte kan det.

Nedan visas som avslutning att det rent teoretiskt kan förekomma situationer där hyran inte påverkas särskilt mycket när den beläggs med mervärdesskatt.

Exempel 4. Administrativa kostnader, fastighetsägarens vinst och finansieringskostnader minskar med 15 procent

Nedan visas ett exempel där mer än en komponent tillåts påverka hyran för hyresgästen. I exemplet antas att de administrativa kostnaderna som tillkommer som en följd av att hyran inte beläggs med mervärdesskatt uteslutande består av ej mervärdesskattebelagda kostnader, att en del av mervärdesskatten på hyran belastar fastighetsägarens vinst och att det görs en investering i fastigheten där mervärdesskatteplikten medför att finansieringskostnaderna blir lägre. I exempel nedan antas att såväl de ej mervärdesskattebelagda kostnaderna som vinsten och finansieringskostnaden (uttryckt som räntesats) minskar med 15 %. Med dessa antaganden påverkas hyresgästens hyra endast marginellt när den beläggs med mervärdesskatt.

Underlag hyra	Hyran moms-beläggs inte	Hyran moms-beläggs	Effekt på hyran av momsbeläggning
Mervärdesskattebelagda driftskostnader	1 000	800	–200
Ej mervärdesskattebelagda kostnader	200	170	-30
Kompensation för investering	1 000	800	–200
Finansieringskostnad för ej kompenserad investering	450	306	–144
Hyresintäkter	1 330	1 064	+547
Vinst	130	111	–20
Nettoförändring av hyra			+3
Procentuell förändring av hyran			+0,1 %

Exemplet ovan är teoretiskt. Det är inte möjligt att i detta sammanhang göra någon mer precis bedömning av betydelsen av administrativa kostnader för hyreskostnaderna. Det som går att säga är att betydelsen av administrativa kostnader varierar stort mellan olika fastighetsägare. En mer empiriskt grundad bedömning görs i avsnitt 7.6. Även när det gäller skatternas påverkan på företagens vinst finns stora variationer, som kan bero på såväl individuella omständigheter (typ av fastighet, fastighetens skick, hur stabil hyresgästen är, långsiktighet i avtal och så vidare), som yttre omständigheter (konkurrenssituation, konjunkturläge, fastighetsutbudet på orten och så vidare). När det gäller möjligheterna till finansiering, och kostnaderna för finansiering, beror det på den enskilda fastighetsägarens kreditvärdighet, där variationen är stor mellan olika fastighetsägare.

7.3.1 Marknaden

Resonemanget ovan beskriver mervärdesskattens påverkan på hyran med utgångspunkt från fastighetsägarnas kostnader. Med antagandet att fastighetsägarna tar ut kompensation för alla sina kostnader genom hyran kommer en beskattning av hyran alltid att medföra en hyreshöjning för hyresgästerna, givet att skatten på hyran är minst lika stor som skatten på fastighetsägarnas inköp.

Resonemanget är förenklat och statiskt. Bland annat bortses från att hyressättningen sker på en marknad som styrs av utbud och efterfrågan, där även den totala uthyrda ytan (volymen) utgör en variabel.

Resultatet av resonemanget förändras dock inte även om dynamiken på marknaden beaktas i högre grad.

I de grundmodeller som används för att beskriva en marknad bestäms priset av utbud och efterfrågan. Utbudet bestäms av det säljande företagens kostnad för att producera ytterligare en enhet. Efterfrågan bestäms av det värde konsumenterna sätter på att konsumera ytterligare en enhet. Kostnaden för att producera ytterligare en enhet är stigande, vilket visas genom att utbudskurvan har positiv lutning. Värdet av att konsumera ytterligare en enhet är avtagande, vilket visas genom att efterfrågekurvan är negativ.

Om mervärdesskatt införs på priset samtidigt som företagen får avdrag för mervärdesskatten på inköp händer två saker i modellen. För det första minskar företagens kostnader, vilket medför att utbudskurvan förskjuts så att företagen erbjuder sig att sälja en större kvantitet till ett givet pris. För det andra medför mervärdesskatten på priset att det uppstår en kil mellan vad köparna får betala och vad företagen får betalt, vilket medför att konsumenterna efterfrågar mindre. Hur priset och den köpta kvantiteten påverkas av dessa två förändringar beror dels på förhållandet dem emellan, dels på vilken lutning utbuds- respektive efterfrågekurvan har. Det som kan konstateras är dock att så länge kilen mellan vad köparna får betala och producenterna får betalt (det vill säga mervärdesskatten på hyran) är större än producenternas kostnadsminskning (det vill säga mervärdesskatten på företagens kostnader) så kommer priset att öka och den konsumerade volymen att minska i någon grad.

7.4 Mervärdesskattens påverkan på hyran – hyresgäster

I detta avsnitt görs en mer fördjupad analys av vilka som skulle komma att beröras av ändrade regler genom förändrad hyra. Eftersom förutsättningarna skiljer sig åt mellan olika typer av skattskyldiga görs analysen separat för företag som bedriver verksamhet inom vård och omsorg, utbildningsföretag, finansiella företag, företag som bedriver kultur-, nöjes- och fritidsverksamhet samt övriga företag. Sist i avsnittet redovisas en analys av hur många ideella föreningar och trossamfund som skulle beröras.

De som skulle komma att beröras om mervärdesskattereglerna ändras är företag och andra organisationer som i dag hyr en fastighet utan mervärdesskatt. Det är inte möjligt att ta fram exakt statistik över vilka som skulle beröras. För att få en ungefärlig bild av antalet som teoretiskt skulle kunna beröras används för företagen tillgängliga data från inkomst- och mervärdesskattedeklarationerna. För allmännyttiga föreningar, som inte är skattskyldiga för vare sig inkomstskatt eller mervärdesskatt, finns dock inte motsvarande data. För denna grupp används i stället data från en enkätundersökning, som utredningen låtit genomföra, för att ta fram motsvarande information.

När det gäller företagen är utgångspunkten för analysen företag som inte redovisar någon mervärdesskatt, uppdelade mellan företag som har en omsättning under gränsen för frivillig redovisning av mervärdesskatt, företag som äger en fastighet, eller ingår i en koncern som gör det, och övriga företag. De företag som främst skulle beröras av ändrade regler, direkt eller indirekt, är gruppen övriga. För att få fram antalet företag som ligger under gränsen för frivillig redovisning av mervärdesskatt används den omsättningsgräns som var aktuell det år statistiken avser, det vill säga 80 000 kronor som var den aktuella gränsen år 2022. Från och med den 1 januari 2025 är omsättningsgränsen 120 000 kronor. I avsnitten 7.4.1 till 7.4.7 nedan redovisas hur många som potentiellt kan beröras i respektive grupp av företag. I avsnitt 7.4.8 görs en sammanställning med en mer utvecklad bedömning av antalet som kan beröras i respektive grupp.

När det gäller ideella föreningar och trossamfund används information från enkätundersökningen. De som främst bedöms kunna beröras av ändrade regler är de som inte är registrerade för mervärdesskatt, uppger att de hyr en lokal och där hyresvärden är en annan än staten, en region eller kommun. Anledningen till att organisationer som hyr av staten, en region eller kommun inte påverkas är att dessa får mervärdesskatten återbetald genom de statliga och kommunala kompensationssystemen. I avsnitt 7.4.7 redovisas statistiken för ideella föreningar och trossamfund.

7.4.1 Vård och omsorg

I tabellen nedan visas antalet vård- och omsorgsföretag som inte är registrerade för mervärdesskatt fördelade på om omsättningen understiger 80 000 kronor, om företaget äger en fastighet eller ingår i en koncern samt övriga. Det är troligen främst gruppen övriga som skulle beröras om reglerna om frivillig beskattning vid uthyrning ändrades. Totalt uppgår antalet företag i denna grupp till 4 460. Vård och omsorgsföretag med en omsättning under 80 000 kronor torde i de allra flesta fall ha en verksamhet med så begränsad omfattning att det inte finns behov av att stadigvarande hyra en lokal.

Tabell 7.1 Vård- och omsorgsföretag undantagna från moms fördelade efter om omsättning understiger 80 000 kronor och om fastighet finns

Antal år 2022

SNI	Omsättning understiger 80 000 kr*	Äger fastighet eller ingår i koncern där fastighet finns	Övriga	Alla
8610 Sluten sjukvård	164	6	25	195
8621 Allmänpraktiserande läkarverksamhet	878	102	221	1 201
8622 Specialistläkarvård inom öppenvård	623	39	279	941
8623 Tandläkarverksamhet	441	81	675	1 197
8690 Annan hälso- och sjukvård	2 570	374	2 051	4 995
8710–8790 Vård och omsorg med boende	301	163	445	909
8810 Öppna sociala insatser för äldre och funktionshindrade	268	83	446	797
8891 Dagbarnvård	135	206	233	574
8899 Övriga öppna sociala insatser	199	28	85	312
Alla	**5 579**	**1 082**	**4 460**	**11 121**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

* För att få fram antalet företag som ligger under gränsen för frivillig redovisning av mervärdesskatt används den omsättningsgräns som var aktuell det år statistiken avser, det vill säga 80 000 kronor som var den aktuella gränsen år 2022. Från och med den 1 januari 2025 är omsättningsgränsen 120 000 kronor.

7.4.2 Utbildning

I tabellen nedan visas utbildningsföretag som inte är registrerade för mervärdesskatt med samma uppdelning. Det är troligt att de företag som berörs av reglerna om frivillig beskattning vid uthyrning i huvudsak ingår i gruppen övriga, där antalet uppgår till 1 206.

Tabell 7.2 Utbildningsföretag undantagna från moms fördelade efter om omsättning understiger 80 000 kronor och om fastighet finns

Antal år 2022

SNI	Omsättning understiger 80 000 kr	Äger fastighet eller ingår i koncern där fastighet finns	Övriga	Alla
8510 Förskoleutbildning	132	47	958	1 137
8520 Grundskoleutbildning	38	17	81	136
8531–8532 Gymnasial utbildning	87	5	31	123
8541–8542 Eftergymnasial utbildning	156	11	16	183
85510 Sport- och fritids-utbildning	1 628	29	20	1 677
8552–8559 Övrig utbildning	1 849	60	78	1 987
8560 Stödverksamhet för utbildning	415	21	22	458
Alla	**4 305**	**190**	**1 206**	**5 701**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

7.4.3 Finansiell verksamhet

I tabellen nedan visas antalet finansiella företag fördelade efter om de ingår i en koncern där det finns fastighet respektive om det inte finns någon fastighet. Totalt uppgår antalet företag som potentiellt kan beröras av reglerna om frivillig beskattning vid uthyrning till cirka 1 500.

Tabell 7.3 Finansiella företag undantagna från moms fördelade efter om de ingår i koncern eller om fastighet finns

Antal år 2022

SNI	Omsättning understiger 80 000 kr	Äger fastighet eller ingår i koncern*	Övriga	Alla
64–65 Finansiella tjänster	–	11 991	846	12 837
66 Stödtjänster till finansiella tjänster och försäkring	1 202	84	679	1 965
Alla	**1 202**	**12 075**	**1 525**	**14 802**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN

* Företag som ingår i en koncern enligt Fridas koncernregister eller som bedriver holdingverksamhet i koncern (SNI 642) eller bedriver handel och förvaltning med egna värdepapper (SNI 64993).

7.4.4 Kultur

I tabell 7.4 visas företag som bedriver verksamhet inom kulturområdet. Av totalt 13 004 företag har 1 422 en omsättning över 80 000 kronor samtidigt som de inte äger en fastighet.

Tabell 7.4 Företag som bedriver verksamhet inom kulturområdet undantagna från moms fördelade efter om omsättning understiger 80 000 kronor och om fastighet finns

Antal år 2022

SNI	Omsättning understiger 80 000 kr	Äger fastighet eller ingår i koncern där fastighet finns	Övriga	Alla
90010 Artistisk verksamhet	5 636	451	1 023	7 110
90020 Stödtjänster till artistisk verksamhet	679	34	74	787
90030 Litterärt och konstnärligt skapande	4 400	317	318	5 035
90040 Drift av teatrar, konserthus o.d.	2	0	1	3
91011 Biblioteksverksamhet	3	0	3	6
91012 Arkivverksamhet	3	0	0	3
91020 Museiverksamhet	27	1	2	30
91030 Vård av historiska minnesmärken och byggnader och liknande sevärdheter	15	1	1	17
91040 Drift av botaniska trädgårdar, djurparker och naturreservat	10	3	0	13
Alla	**10 775**	**807**	**1 422**	**13 004**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

Kulturområdet omfattar en mängd olika typer av organisationer och verksamheter, med stora inbördes skillnader när det gäller betydelsen av mervärdesskatt på hyran. En stor andel av alla företag med verksamhet inom kulturområdet beskattas med mervärdesskatt och berörs därmed inte av den nuvarande begränsningen. Det finns dock vissa verksamheter som är undantagna. Det finns även särskilda evenemang som inte beskattas. Undantagna verksamheter är bibliotek och museer som drivs av eller stöds av staten, en region eller en kommun. Exempel på undantagna evenemang är om en artist själv tar betalt för att inför publik framföra ett litterärt, konstnärligt eller musikaliskt verk.

Särskilt om konstnärer

Konstnärer som säljer egna konstverk kan välja att undantas från beskattning om beskattningsunderlaget understiger 300 000 kronor under ett år.

I tabellen nedan visas antalet enskilda näringsidkare som ägnar sig åt litterärt eller konstnärligt skapande (SNI 90030), fördelade dels efter om de redovisar mervärdesskatt eller inte, dels efter om de har en omsättning över eller under 300 000 kronor eller om de äger en fastighet. I denna SNI-kod ryms även andra former av verksamheter än sådana som omfattas av den särskilda omsättningsgränsen 300 000 kronor. Exempel på andra verksamheter är litterärt skapande och frilansjournalistik.

Totalt finns cirka 14 700 enskilda näringsidkare med en omsättning under 300 000 kronor som ägnar sig åt litterärt eller konstnärligt skapande. Av dessa redovisar cirka 10 500 mervärdesskatt medan cirka 4 200 inte gör det. Eftersom det i denna grupp finns många som inte omfattas av den särskilda omsättningsgränsen (till exempel författare och frilansjournalister) går det inte att uppskatta hur många som redovisar mervärdesskatt trots att de har möjlighet att sälja momsfritt. Det är dock troligt att en stor andel av de som inte redovisar mervärdesskatt är konstnärer som väljer att sälja egna verk momsfritt.

Tabell 7.5 Litterärt och konstnärligt skapande (SNI 90030) bedriven som enskild näringsverksamhet

Antal år 2022

SNI	Omsättning understiger 300 000 kr	Äger fastighet	Övriga	Alla
Redovisar ej moms	4 221	374	236	4 831
Redovisar moms	10 481	1 171	1 328	12 980
Alla	**14 702**	**1 545**	**1 546**	**17 811**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

7.4.5 Övriga företag

En mycket stor andel av övriga företag har en omsättning under 80 000 kronor. Om även företag som äger en fastighet, eller ingår i en koncern som gör det, exkluderas återstår cirka 8 500 företag som inte är mervärdesskattregistrerade och som därmed teoretiskt kan beröras direkt eller indirekt av reglernas utformning.

Tabell 7.6 Företag indelade efter om försäljning undantagen från moms finns

Antal år 2022

SNI	Omsättning understiger 80 000 kr	Äger fastighet eller ingår i koncern	Övriga	Alla
A Jordbruk	21 697	4 379	628	26 704
B Utvinning mineral	51	4	2	57
C Tillverkning	4 136	175	274	4 585
D Försörjning av el, gas	190	36	6	232
E Vatten, avlopp, avfall	125	2	35	162
F Bygg	7 531	434	363	8 328
G Handel	10 755	310	405	11 470
H Transport, magasinering, post m.m.	1 990	62	91	2 143
I Hotell och restaurang	2 924	182	109	3 215
J Information och kommunikation	7 492	103	493	8 088
L Fastighetsverksamhet	10 926	9 976	1 200	22 102
M Juridik, ekonomi och vetenskap	22 592	506	838	23 936
N Uthyrning och leasing	4 082	158	210	4 450
92–93 Spel, sport-, fritids- och nöjesverksamhet	1 402	118	134	1 654
S Annan serviceverksamhet	5 663	145	209	6 017
Övriga	126 751	21 435	3 578	151 764
Alla	**228 307**	**38 025**	**8 575**	**274 907**

*Källa: S*CB, databaserna Frida och GIN.

7.4.6 Särskilt om de minsta företagen

I tabellen nedan visas antalet företag med en omsättning under 80 000 kronor fördelade efter om de är registrerade för mervärdesskatt, äger en fastighet eller ingår i en koncern som äger en fastighet och övriga. De som rent teoretiskt kan beröras om reglerna om frivillig beskattning ändras är företagen i gruppen övriga. Eftersom de flesta företag i denna grupp får redovisa mervärdesskatt finns redan med dagens regler möjlighet för dem att hyra lokaler med mervärdesskatt. Det finns därmed ingen anledning att utgå från att situationen skulle påverkas särskilt mycket för denna grupp om reglerna för den frivilliga beskattningen skulle ändras. För detta talar även att verksamheten i företag med en omsättning under 80 000 kronor i regel bör ha så liten omfattning att det finns behov av eller ekonomiskt utrymme att hyra en lokal.

Tabell 7.7 Företag med en omsättning under 80 000 kronor indelade efter om de är registrerade för mervärdesskatt eller inte

Antal år 2022

SNI	Mervärdes-skatte-registrerade	Ej mervärdes-skatteregi-strerade	Varav ej mer-värdesskatte-registrerade som inte äger fastighet eller ingår i koncern	Alla
A Jordbruk	117 075	21 697	4 074	138 772
B Utvinning mineral	208	51	23	259
C Tillverkning	10 415	4 136	2 191	14 551
D Försörjning av el, gas	447	190	84	637
E Vatten, avlopp, avfall	184	125	95	309
F Bygg	13 952	7 531	4 124	21 483
G Handel	21 346	10 755	7 598	32 101
H Transport, magasinering, post m.m.	3 411	1 990	1 399	5 401
I Hotell och restaurang	3 655	2 924	2 156	6 579
J Information och kommunikation	16 238	7 492	5 704	23 730
L Fastighetsverksamhet	10 132	10 926	4 072	21 058
M Juridik, ekonomi och vetenskap	46 445	22 592	15 842	69 037
N Uthyrning och leasing	8 339	4 082	2 744	12 421
P Utbildning	8 499	4 305	2 572	12 804
Q Vård, omsorg, sociala tjänster	5 152	5 579	3 640	1 731
R Kultur, nöje, och fritid	16 695	12 17	7 496	28 912
S Annan serviceverksamhet	12 463	5 663	3 571	18 126
Övriga	22 428	126 748	60 587	149 176
Alla	**320 132**	**262 313**	**138 618**	**582 445**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

7.4.7 Ideella föreningar och trossamfund

Utredningen har genomfört en enkätundersökning riktad till ideella föreningar och trossamfund. Ett syfte med enkäten är att få en mer utförlig bild av hur lokalsituationen ser ut för denna grupp och hur den berörs av nuvarande regler och skulle kunna beröras om reglerna ändrades.

Totalt finns enligt SCB:s företagsregister 165 799 ideella föreningar och trossamfund. Av dessa är 160 662 inte registrerade för mervärdesskatt. Enkätundersökningen har genomförts som en urvalsundersökning där underlaget utgjorts av de ideella föreningar och trossamfund som inte är registrerade för mervärdesskatt. Enkäturvalet har bestått av 4 000 slumpmässigt utvalda ideella föreningar och trossamfund, som bedöms vara representativa för hela populationen. De svar som erhållits kan därmed generaliseras till hela populationen, med beaktande av den statistiska osäkerheten som uttrycks genom ett konfidensintervall (enkätundersökningen beskrivs mer utförligt i bilaga 4).

Av tabell 7.8 framgår att av de ideella föreningar som svarat på enkäten uppger 52 procent att de har behov av en permanent lokal. Detta motsvarar cirka 82 000 av de cirka 161 000 ideella föreningar som inte är registrerade för mervärdesskatt. Andelen är betydligt högre bland trossamfund, 88 procent.

Tabell 7.8 Antal ideella föreningar och trossamfund som uppger att de har behov av permanent lokal

Antal och andelar

Organisation	Behov av lokal		Andel ja	Konfidensintervall (95 %) ja-svar
	Ja	nej		
Ideella föreningar	82 226	76 625	52 %	78 352–86 090
Trossamfund	1 585	226	88 %	1 500–1 654
Samtliga	**83 811**	**76 851**	**52 %**	**80 167–87 445**

Källa: Utredningens enkätundersökning.

Av de föreningar och trossamfund som uppger att de har behov av en permanent lokal är det 84 procent respektive 97 procent som uppger att de även har tillgång till lokal.

Tabell 7.9 Antal ideella föreningar och trossamfund som har behov av permanent lokal som uppger att de har tillgång till lokal

Antal och andelar

Organisation	Tillgång till lokal		Andel ja	Konfidensintervall (95 %) ja-svar
	ja	nej		
Ideella föreningar	69 221	13 005	84 %	67 362–70 931
Trossamfund	1 531	54	97 %	1 480–1 562
Samtliga	**70 752**	**13 059**	**84 %**	**70 544–70 957**

Källa: Utredningens enkätundersökning.

Enligt resultatet i enkätundersökningen finns totalt cirka 69 000 ideella föreningar som har tillgång till lokal. I tabell 7.10 nedan visas antalet fördelade efter vem som äger den lokal som de disponerar och om hyra betalas för denna lokal. Den största uthyraren är kommunen eller annan offentlig organisation, som hyr ut till cirka 22 000 ideella föreningar vilket motsvarar närmare en tredjedel. En stor grupp använder också egen eller medlemmarnas lokal, cirka 18 000 eller en fjärdedel. Resterande cirka 40 procent använder lokal som ägs av annan organisation som föreningen samverkar med, av ett privat företag eller ytterligare någon annan.

Av det totala antalet ideella föreningar som har tillgång till en lokal, 69 000, betalar cirka 39 000 hyra. Genom att kommuner och regioner får kompensation för mervärdesskatt är det främst de övriga som berörs av reglerna om frivillig beskattning. Av de föreningar som hyr av kommunen uppger cirka 16 000 att de betalar hyra. Därmed är det den återstående gruppen om cirka 23 000 föreningar som potentiellt kan vara berörda av reglerna.

Tabell 7.10 Ägare till lokal eller anläggning specificerat efter om hyra betalas, ideella organisationer

Antal och andelar

Ägare till lokal/anläggning	Antal	Antal som betalar hyra	Andel som betalar hyra	Konfidensintervall antal som betalar hyra (95 %)
Föreningen eller medlem	18 239	1 437	8 %	881–2 187
Annan organisation som föreningen samverkar med	11 004	6 993	64 %	6 026–7 891
Kommunen eller annan offentlig organisation	22 452	16 293	73 %	15 181–17 319
Annan än offentlig organisation (t.ex. privat företag)	12 512	10 027	80 %	9 253–10 688
Annan	5 014	3 883	77 %	3 243–4 377
Samtliga	**69 221**	**38 633**	**56 %**	**36 451–40 789**

Källa: Utredningens enkätundersökning.

Av tabellen nedan framgår fördelningen av olika typer av ägare till de lokaler som trossamfunden använder. Mer än två tredjedelar av trossamfunden äger själva lokalen. Av övriga som använder lokaler som ägs av någon annan är det endast få som uppger att de betalar hyra. Det förefaller därmed som att mervärdesskattereglerna inte påverkar gruppen trossamfund i särskilt hög grad.

Tabell 7.11 Ägare till lokal eller anläggning specificerat efter om hyra betalas, trossamfund

Antal och andelar

Ägare till lokal/anläggning	Antal	Antal som betalar hyra	Andel som betalar hyra	Konfidensintervall antal som betalar hyra (95 %)
Föreningen eller medlem	1 049	54	5 %	24–103
Annan organisation som föreningen samverkar med	195	100	10 %	41–158
Kommunen eller annan offentlig organisation	90	58	6 %	29–80
Annan än offentlig organisation (t.ex. privat företag)	32	20	2 %	8–29
Annan	166	5	0,5 %	0–25
Samtliga	**1 531**	**237**	**23 %**	**169–320**

Källa: Utredningens enkätundersökning.

Situationen för olika typer av organisationer

I tabell 7.12 visas behovet av lokal, tillgången till lokal och antalet som hyr lokal fördelat efter organisationens ändamål.

När det gäller behovet av lokal är skillnaderna stora mellan olika typer av organisationer. Den högsta andelen som uppger att de har behov av lokal finns i trossamfunden, där 88 procent behöver en permanent lokal. Även ideella föreningar som har ett vårdändamål uppger i hög grad ett permanent lokalbehov. Av dessa uppger 85 procent att de har ett behov. Detta är dock en liten grupp, vilket medför en större statistisk osäkerhet. Något som uttrycks genom att konfidensintervallet är brett (44–99 %). Idrottsföreningar uppger också i hög grad att de har behov av permanent lokal, 78 procent uppger detta. Det finns tre typer av verksamheter där en liten andel uppger att de har behov av en permanent lokal. Det gäller barn- och ungdomsverksamhet, utbildning samt bransch- och intresseorganisationer där 21 procent, 28 procent respektive 27 procent uppger att de har ett behov.

Av alla organisationer som har behov av permanent lokal uppger 84 procent att de också har tillgång till en lokal. För idrottsföreningar, politiska organisationer samt bransch- och intresseföreningar ligger andelen runt 75 procent. Lägst andel har organisationer som bedriver social verksamhet. Där uppger 68 procent av dem som har behov av en permanent lokal att de också har tillgång till en sådan.

Av dem som har tillgång till en permanent lokal uppger 55 procent att de hyr en lokal. Variationen mellan olika typer av organisationer är stor. Högsta andelarna som hyr finns i organisationer som har verksamhet inom natur och miljö, idrott, utbildning samt politisk verksamhet, som alla ligger mellan 70 procent och 90 procent. Lägsta andelarna finns bland trossamfund och ideella föreningar som bedriver religiös verksamhet, där andelen är 16 procent respektive 6 procent. Dessa organisationer uppger i hög grad att de inte behöver betala hyra eller att de själva äger lokalen.

Tabell 7.12 Ideella föreningars och trossamfunds behov av och tillgång till lokal, indelade efter organisationens ändamål

Antal, andelar och konfidensintervall (95 %)

Ändamål	Alla	Behov av lokal		Tillgång till lokal		Hyr lokal	
	Antal	Antal	Andel av total	Antal	Andel av behov	Antal	Andel av tillgång
Idrott	21 063	16 442	78 % (72%–83%)	12 318	75 % (69%–81%)	9 060	74 % (67%–80%)
Kultur	24 145	16 708	69 % (63%–75%)	15 333	92 % (86%–96%)	9 330	61 % (52%–69%)
Natur och miljö	5 531	2 448	44 % (28%–61%)	2 448	100 % (80%–100%)	2 167	89 % (64%–99%)
Barn och ungdom	2 184	466	21 % (8%–41%)	466	100 % (82%–100%)	294	63 % (38%–84%)
Politisk verksamhet	5 642	2 943	52 % (39%–65%)	2 251	76 % (60%–89%)	1 591	71 % (51%–86%)
Religiös verksamhet	5 034	2 563	51 % (39%–63%)	2 368	92 % (81%–98%)	144	6 % (1%–18%)
Social verksamhet	8 815	5 767	65 % (55%–75%)	3 909	68 % (55%–79%)	1 447	37 % (24%–51%)
Utbildning	951	268	28 % (11%–52%)	250	93 % (65%–100%)	180	72 % (40%–93%)
Vård	214	181	85 % (44%–99%)	181	100 % (59%–100%)	92	51 % (14%–87%)
Bransch-, intresse-, yrkesförening	18 562	4 947	27 % (20%–34%)	3 701	75 % (63%–84%)	1 422	38 % (27%–51%)
Annat	34 605	10 202	29 % (24%–36%)	8 624	85 % (77%–90%)	4 011	47 % (37%–57%)
Mer än ett ändamål	32 105	19 290	60 % (55%–65%)	17 371	90 % (86%–93%)	8 893	51 % (46%–57%)
Trossamfund	1 811	1 585	88 % (83%–91%)	1 531	97 % (93%–99%)	237	16 % (11%–21%)
Alla	**160 662**	**83 811**	**52 % (50%–54%)**	**70 752**	**84 % (84%–85%)**	**38 869**	**55 % (52%–58%)**

Källa: Utredningens enkätundersökning.

I tabellen nedan visas de ideella föreningar och trossamfund som hyr en lokal uppdelade efter vem som är hyresvärd. Hyresvärdarna är indelade efter om det är egen medlem, annan organisation som föreningen eller samfundet samverkar med, kommunen eller annan myndighet, annan än en offentlig organisation, till exempel ett privat företag, samt annan. Privata företag omfattar även kommunala bolag. Indelningen har betydelse när det gäller mervärdesskatt på så sätt att kommun och stat får kompensation för mervärdesskatt, vilket innebär att det inte finns någon mervärdesskattekompensation i hyran. Övriga hyresvärdar får dock i regel varken kompensation eller av-

drag för mervärdesskatt, vilket innebär att det i de flesta fall finns en mervärdesskattekomponent i hyran.

Av detta följer att det främst är organisationer som betalar hyra till annan hyresvärd än stat och kommun som skulle beröras om den frivilliga beskattningen utökades. Av tabellen framgår att totalt 38 869 organisationer betalar hyra. Av dessa har 16 350 staten eller kommunen som hyresvärd. Resterande cirka 22 500 organisationer, cirka 58 procent, skulle därmed påverkas av ändrade regler. Variationen mellan olika slags organisationer är stor. Organisationer där en liten andel har stat eller kommun som hyresvärd finns inom kulturområdet, kultur och miljö, politisk verksamhet samt annat, där mellan 60 procent och 75 procent, skulle påverkas av ändrade regler.

Tabell 7.13 Ägare till lokal som hyrs av ideella föreningar och trossamfund, indelning efter organisationens ändamål

Antal, andelar och konfidensintervall (95 %)

Ändamål	Alla som hyr lokal	Egna medlemmar	Annan organisation	Offentlig (kommun eller staten)	Annan privat	Annan
Idrott	9 060	92 (1%) *(0%–5%)*	1 264 (14%) *(9%–21%)*	5 095 (56%) *(47%–65%)*	1 426 (16%) *(10%–23%)*	1 183 (13%) *(8%–20%)*
Kultur	9 330	51 (1%) *(0%–5%)*	2 556 (27%) *(18%–38%)*	2 490 (27%) *(18%–37%)*	3 156 (34%) *(24%–45%)*	1 077 (12%) *(6%–20%)*
Natur och miljö	2 167	538 (25%) *(3%–65%)*	33 (2%) *(0%–39%)*	538 (25%) *(3%–65%)*	538 (25%) *(3%–65%)*	520 (24%) *(3%–64%)*
Barn och ungdom	294	0 (0%) *(0%–26%)*	0 (0%) *(0%–26%)*	206 (70%) *(38%–92%)*	88 (30%) *(8%–62%)*	0 (0%) *(0%–26%)*
Politisk verksamhet	1 591	0 (0%) *(0%–15%)*	158 (10%) *(1%–30%)*	609 (38%) *(19%–61%)*	740 (47%) *(26%–68%)*	84 (5%) *(0%–23%)*
Religiös verksamhet	144	18 (13%) *(0%–60%)*	18 (13%) *(0%–60%)*	70 (49%) *(19%–61%)*	37 (26%) *(2%–72%)*	0 (0%) *(0%–46%)*
Social verksamhet	1 447	18 (1%) *(0%–12%)*	140 (10%) *(2%–25%)*	787 (54%) *(37%–71%)*	464 (32%) *(17%–50%)*	37% (3%) *(0%–14%)*
Utbildning	180	0 (0%) *(0%–34%)*	37 (20%) *(2%–58%)*	0 (0%) *(0%–34%)*	125 (69%) *(32%–94%)*	18 (10%) *(0%–47%)*
Vård	92	0 (0%) *(0%–60%)*	0 (0%) *(0%–60%)*	74 (80%) *(23%–100%)*	18 (20%) *(0%–77%)*	0 (0%) *(0%–60%)*
Bransch-, intresse-, yrkesförening	1 422	0 (0%) *(0%–9%)*	158 (11%) *(3%–26%)*	745 (52%) *(35%–69%)*	482 (34%) *(19%–51%)*	37 (3%) *(0%–14%)*
Annat	4 011	520 (13%) *6%–24%)*	1 240 (31%) *(20%–44%)*	1 003 (25%) *(15%–38%)*	552 (14%) *(6%–25%)*	697 (17%) *(9%–29%)*
Mer än ett ändamål	8 893	199 (2%) *(1–5%)*	1 389 (16%) *(11%–22%)*	4 677 (53%) *(45%–60%)*	2 400 (27%) *(21%–34%)*	229 (3%) *(1%–6%)*
Trossamfund	237	54 (23%) *(8%–46%)*	100 (42%) *(21%–65%)*	58 (24%) *(8%–48%)*	20 (9%) *(1%–29%)*	5 (2%) *(0%–20%)*
Alla	**38 869**	**1 491 (4%)** ***(2%–6%)***	**7 093 (18%)** ***(15%–22%)***	**16 350 (42%)** ***(38%–46%)***	**10 048 (26%)** ***(22%–29%)***	**3 888 (10%)** ***(8–13%)***

Källa: Utredningens enkätundersökning.

7.4.8 Samtliga som kan beröras i egenskap av potentiella hyresgäster

I tabell 7.14 finns en sammanställning med en uppskattning av antalet företag som kan beröras genom en påverkan på hyran, om reglerna skulle ändras. Utgångspunkten är statistiken i avsnitten 7.4.1 till 7.4.6 över antalet företag som inte är registrerade för mervärdesskatt och som inte äger en fastighet. För ideella föreningar och trossamfund används uppgifterna från utredningens enkät. Det är dock inte alla som uppfyller dessa kriterier som också skulle påverkas genom en höjd hyra. För att göra en rimlighetsbedömning behöver hänsyn tas till att alla inte har behov av en lokal och att alla som har behov inte alltid hyr en lokal. Förutsättningarna varier dock för olika kategorier av företag. Därför görs en individuell bedömning, för respektive kategori, hur många som kan beröras. Eftersom osäkerheten varierar mellan olika kategorier görs bedömningen genom ett osäkerhetsspann.

När det gäller vård och omsorg samt utbildning är det troligt att de flesta företag som inte själva äger en fastighet har behov av att hyra en lokal. Det är dock rimligt att anta att hyran inte kommer att höjas för alla, till exempel om fastigheten ägs av en kommun som får kompensation för mervärdesskatten. En rimlig bedömning är att minst 25 procent och som mest 75 procent kommer att påverkas. Det betyder att mellan 1 100 och 3 300 företag som bedriver vård och omsorg skulle påverkas. Antalet utbildningsföretag skulle uppgå till mellan 300 och 900.

När det gäller finansiella företag finns cirka 1 500 som inte är registrerade för mervärdesskatt. Det är dock troligt att många av dessa företag inte är självständiga företag i behov av egna lokaler, utan i stället utgör interna finansiella funktioner i större företag och koncerner. En grov uppskattning är att mellan 0 och 20 procent skulle påverkas i egenskap av hyresgäster.

När det gäller konstnärer är situationen en annan än för övriga företag. Konstnärer har en särskild omsättningsgräns som uppgår till 300 000 kronor. Även om en konstnär har en omsättning under gränsen kan denne välja att registrera sig för mervärdesskatt och på så sätt hyra lokal med mervärdesskatt, som får dras av och blir därmed inte någon kostnad. Det kan dock finnas andra skäl för konstnärer att inte registrerar sig för mervärdesskatt (ett utförligare resonemang finns i avsnitt 7.7.3). Det kan alltså finnas konstnärer som vill

hyra en lokal utan mervärdesskatt. Vissa av dessa konstnärer kan påverkas om reglerna ändra så att den frivilliga beskattningen utökas. Följden av ändrade regler kan för vissa av dessa konstnärer bli att fastighetsägaren vill ta ut mervärdesskatt eftersom detta är möjligt utan att konstnärens skattefria försäljning av egna verk påverkas. Det är mycket svårt att bedöma hur många konstnärer som skulle kunna påverkas. Utredningen anser att en inte orimlig bedömning är att mellan 200 och 1 000 konstnärer skulle kunna beröras. När det gäller övrig kulturverksamhet som bedrivs som näringsverksamhet finns cirka 1 100 som inte är registrerade för mervärdesskatt. Det är få övriga kulturverksamheter som är undantagna från mervärdesskatt, och därmed kan bedriva en omfattande verksamhet i hyrda lokaler utan mervärdesskatt. Utredningens bedömning är därför att det bör vara få i denna grupp som skulle kunna påverkas av ändrade regler. En rimlig bedömning är att av de 1 100 företagen kan mellan 0 och 100 påverkas. Detsamma gäller övrig näringsverksamhet, där cirka 8 600 inte är registrerade för mervärdesskatt. Ett rimligt intervall bedöms vara 0 till 500.

När det gäller de minsta företagen med en omsättning under gränsen för skattskyldighet[2] kan i vissa fall situationen vara liknande den för konstnärer. Om de hyr en lokal kan de välja att bli skattskyldiga, med följden att mervärdesskatten på hyran får dras av, som därmed inte blir någon kostnad i verksamheten. Det kan dock finnas andra skäl att inte redovisa mervärdesskatt. Utredningens bedömning är dock att företag med en omsättning under gränsen sällan bedriver en verksamhet där det finns behov eller ekonomiska förutsättningar att hyra en lokal. En rimlig uppskattning är därför att av de cirka 139 000 företagen som inte är mervärdesskatteregistrerade kan mellan 500 och 1 500 påverkas av ändrade regler.

När det gäller ideella föreningar och trossamfund används information från utredningens enkät för bedömningen. Enligt enkäten finns cirka 22 500 ideella föreningar och trossamfund som hyr en lokal, av annan än stat eller kommun, och som därmed kan få en höjd hyra om reglerna ändras. För dessa finns ett statistiskt osäkerhetsintervall i form av ett konfidensintervall, som spänner mellan 20 989 och 24 099 ideella föreningar och trossamfund.

[2] Omsättningsgränsen var 80 000 kr år 2022, som är det år statistiken avser. Omsättningsgränsen höjdes till 120 000 kronor den 1 januari 2025.

För att få en samlad bedömning av hur många som kan påverkas om reglerna om frivillig beskattning ändras, görs en sammanställning utifrån mittpunkten i respektive osäkerhetsintervall. Resultatet av denna är att totalt cirka 27 000 företag, ideella föreningar och trossamfund skulle kunna påverkas genom en ändrad hyra om reglerna ändras.

Tabell 7.14 Sammanställning samtliga som kan beröras genom påverkan på hyran

Antal

Bransch, typ av organisation	Antal	Intervall	Intervallmitt
Vård och omsorg	4 460	1 100–3 300	2 200
Utbildning	1 206	300–900	600
Finansiella företag	1 525	0–300	150
Kultur, konstnärer	4 221	200–1 000	600
Kultur, övrig näringsverksamhet	1 100	0–100	50
Övriga	8 575	0–500	250
De minsta företagen	138 618	500–1 500	1 000
Ideella föreningar och trossamfund	22 519	20 989–24 099	22 519
Samtliga	**181 704**	**23 085–31 699**	**27 369**

7.5 Mervärdesskattens påverkan på hyran – fastighetsägare

De fastighetsägare som berörs av nuvarande begränsning av den frivilliga beskattningen är främst de som hyr ut fastighet både till hyresgäster som har avdragsrätt och hyresgäster som inte har det, det vill säga fastighetsägare som bedriver blandad verksamhet. I tabellen nedan visas uppgifter för fastighetsägare som redovisar hyresinkomster från frivillig beskattning och skattefri omsättning. Totalt fanns 2023 24 365 sådana företag. Kommunala bolag som hyr ut fastigheter ingår i denna redovisning.

Tabell 7.15 Företag som redovisar hyresinkomster vid frivillig beskattning och har blandad verksamhet (fastighetsverksamhet)

Antal, omsättning, år 2023

Omsättning, intervall, mkr	Antal	Hyresinkomster, mnkr	Skattefri omsättning, mnkr	Total omsättning
–0,5	2 700	412	220	713
0,5–1	2 659	975	554	1 958
1–2	3 522	2 491	1 517	5 136
2–5	5 180	7 931	5 182	16 952
5–10	3 413	10 680	7 626	24 254
10–20	2 683	15 911	11 326	38 130
20–100	2 981	50 120	29 853	125 241
100–	1 227	102 463	456 426	2 885 913
Alla	**24 365**	**190 983**	**512 703**	**3 098 298**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

7.5.1 Fastighetsägarnas uppfattning

Utredningen har haft kontakt med fyra stora fastighetsägare och hyresvärdar som redogjort för hur den nuvarande begränsningen av den frivilliga beskattningen påverkar deras verksamhet. Samtliga fastighetsägare hyr ut såväl till kommersiell verksamhet som till verksamhet som bedriver olika former av samhällsservice och annan verksamhet som inte beskattas med mervärdesskatt. Det betyder att samtliga intervjuade fastighetsägare behöver beakta hyresgästernas eller de potentiella hyresgästernas mervärdesskattesituation, såväl i förhandlingar om hyresavtal som under hyrestiden. Den uppfattning som återges av fastighetsägarna är i hög grad samstämmig. Samtliga fastighetsägare anser att nuvarande begränsning av den frivilliga beskattningen komplicerar förhandlingar om hyresavtal, skapar svårigheter att bedöma lönsamheten för olika investeringar och medför ökad administrativ hantering.

Fastighetsägare som inte kan dra av mervärdesskatt får högre kostnader, dels direkt genom att mervärdesskatten inte får dras av, dels indirekt genom att det tillkommer merkostnader i form av till exempel ökad administration, större krav på informationssystem samt mer komplexa och osäkra ekonomiska kalkyler. För att täcka dessa ökade kostnader lägger fastighetsägarna på en momskompensation på hyran. Alla intervjuade fastighetsägare uppger att det inte finns någon gene-

rell princip eller regel för hur momskompensationen beräknas eller hur stor den är. En beräkning görs utifrån den aktuella situationen, där sådant som fastighetens läge, yta och skick samt hyresgästens behov, verksamhet och ekonomiska situation beaktas. Dessutom finns en tidsaspekt, såsom hur långa avtal som kan ingås och hur den framtida ekonomiska utvecklingen ser ut i omvärlden. Sist och slutligen är det dock situationen på marknaden, med utbud och efterfrågan på motsvarande lokaler, som har störst betydelse för hyrans storlek, och därmed momskompensationens storlek.

När det gäller kompensationen för de rena mervärdesskattekostnaderna, det vill säga inte de tillkommande merkostnaderna, finns en skillnad beroende på om de ska täcka mervärdesskatten på driftskostnader eller investeringar. Mervärdesskatten på driftskostnader kompenseras i regel fullt ut genom ett påslag på hyran. När det gäller mervärdesskatten på investeringar varierar sättet på vilket kompensationen tas ut. I vissa fall fördelas kompensationen över tiden i förhållande till investeringens livslängd. I andra fall fördelas kompensationen över kortare tid eller tas ut som ett engångsbelopp. Hur kompensationen tas ut beror på omständigheter som hyreskontraktets längd, storleken på investeringen, om investeringen har ett värde för alla typer av hyresgäster eller om det är en speciell anpassning för en särskild hyresgäst och så vidare. Det förekommer också att hyresgästen själv står för investeringen, särskilt när det handlar om anpassningar och ombyggnationer som är utformade efter hyresgästens unika behov.

Fastighetsägarna uppger att hanteringen av hyresgäster som inte har avdragsrätt medför en ökad administrativ belastning. För att underlätta hanteringen uppger de intervjuade fastighetsägarna att de skapat särskilda system som ger en överblick över hyresgäster som inte har avdragsrätt. Dessa system medför dock i sig merkostnader genom att de regelbundet måste underhållas, anpassas och uppdateras. Fastighetsföretagen uppger att det är svårt att uppskatta storleken på de merkostnader som tillkommer för hantering av hyresgäster som inte har avdragsrätt och kostnaderna för de system som behövs för detta. Ett av företagen uppger att de skapat så välfungerande system att de löpande kostnaderna för hanteringen är små, i förhållande till de totala kostnaderna. Två av företagen har gjort översiktliga uppskattningar av storleken på merkostnaderna. Det ena företaget uppskattar de årliga kostnaderna för underhåll och anpassning av system till en mil-

jon kronor och de årliga merkostnaderna för löpande hantering till två miljoner kronor. Därtill bedömer de att de betalar cirka 0,5 miljoner kronor per år i konsultkostnader. Det andra företaget uppskattar systemkostnaderna till 1,5 miljoner kronor per år och de löpande kostnaderna, i form av lön till anställda som hanterar dessa frågor, till mellan 1 och 1,5 miljoner kronor per år. Det fjärde företaget har inte haft möjlighet att uppskatta en kostnad i monetära termer men uppger att merarbetet för att hantera hyresgäster utan avdragsrätt motsvarar många arbetsveckor per år och att det krävs en betydande hantering och administration för detta.

Fastighetsägarna beskriver också att det uppstår osäkerheter och risker som en följd av att beskattningen inte är densamma för alla hyresgäster. En risk som beskrivs är att hyresgäster kan hyra ut lokaler, eller delar av lokaler, till en andrahandshyresgäst som inte har avdragsrätt. Om så sker kan det medföra kännbara skattekonsekvenser för ägaren. En omedelbar konsekvens är att avdragsrätten försvinner. En andrahandsuthyrning kan också medföra att mervärdesskatt på tidigare investeringar måste justeras. De flesta fastighetsägare har därför en klausul i hyresavtalet som lägger ansvaret för konsekvenserna av sådan andrahandsuthyrning på hyresgästen. En annan osäkerhet som påverkar kalkylerna hör ihop med behovet av framtida investeringar, i form av till exempel ombyggnader eller anpassningar av fastigheten. Om hyresgästen inte har avdragsrätt ökar fastighetsägarens utgifter för sådana investeringar med 25 procent. Även om fastighetsägaren över tiden får full kompensation även för mervärdesskatten på investeringen medför frånvaron av avdragsrätt ofta en ökad belåningsgrad. Den ökade belåningen medför i sin tur att företagets soliditet påverkas, vilket kan innebära att kreditvärdigheten blir sämre. Risken för justering av mervärdesskatt på investeringar kan också medföra inlåsningseffekter. Om en hyresgäst lämnar en fastighet där det gjorts en investering kan inte fastighetsägaren hyra ut till en ny hyresgäst som inte har avdragsrätt utan att mervärdesskatten på investeringen behöver justeras.

De intervjuade fastighetsägarna uppger att mervärdesskattesituationen för potentiella eller blivande hyresgäster har stor betydelse när de fattar beslut om att ingå hyresavtal. Samtidigt framkommer i intervjuerna att det även finns en mängd andra omständigheter som också har betydelse för om fastighetsägarna är villiga att hyra och till vilka villkor. Exempel på andra omständigheter är hyresgästernas finan-

siella ställning och kreditvärdighet, hur långsiktiga de är när det gäller hyra, i vilken grad som deras verksamhet tillför ett värde till fastigheten, till exempel om de bidrar till en attraktiv utbudsmix, skapar trygghet eller på annat sätt tillför något som är värdehöjande. Det är också viktigt att det finns en eller flera legala företrädare när hyresgästen är en juridisk person. För ideella föreningar finns dock ingen reglering om legala företrädare, vilket kan bidra till en ökad försiktighet hos fastighetsägare när det gäller att hyra ut till ideella föreningar.

Många kommuner har bolagiserat sina verksamheter och har kommunalt ägda fastighetsbolag som hyr ut lokaler. Uthyrning kan ske för såväl skattepliktig verksamhet som för kommunal verksamhet och annan verksamhet som inte omfattas av avdragsrätt. För de kommunalt ägda fastighetsbolagen gäller samma förutsättningar som för övriga fastighetsägare. Det innebär att de problem som ovan redovisas även gäller för dessa bolag.

7.5.2 Utredningens bedömning av fastighetsägarnas merkostnader och den kompensation som tas ut genom hyran

En konsekvens av att hyresgäster inte har avdragsrätt för mervärdesskatt är, som beskrivs ovan, att det uppstår merkostnader för fastighetsägarna. När fastighetsägare hyr ut till personer utan avdragsrätt tar de därför ut en kompensation för merkostnaderna. När det gäller storleken på kompensationen uppger fastighetsägarna i intervjuerna att det är många faktorer som styr vilken hyra som avtalas, och därmed hur stort utrymmet för kompensation är. Det som ytterst avgör hyran är hur marknadssituationen ser ut. Som visas i avsnitt 7.3 finns dock ett utrymme för fastighetsägarna att ta ut en mervärdesskattekompensation på en hyra som inte beläggs med mervärdesskatt. Utrymmet för kompensationen motsvarar därmed 25 procent av hyran.

Av intervjuerna framkommer att merkostnaderna är av tre olika slag. Den första är de rena mervärdesskattekostnaderna, den andra är kostnader för ökad risk och osäkerhet och den tredje är merkostnader för administration och hantering. Nedan görs en genomgång av respektive merkostnad: vad de består av, möjligheterna för fastighetsägarna att kompensera dem och en bedömning av storleken.

Mervärdesskattekostnader

De rena mervärdesskattekostnaderna vid uthyrning till personer utan avdragsrätt består av mervärdesskatt på driftskostnader och investeringar. Som nämns ovan finns alltid ett utrymme för fastighetsägaren att ta ut en kompensation motsvarande 25 procent av hyran. Givet att fastighetsägaren alltid tar ut en kompensation för sina kostnader, oavsett om hyran beskattas med mervärdesskatt eller inte, kommer hyran som lägst att motsvara driftskostnaden, vilket innebär att hyran aldrig kan vara högre om den inte beläggs med mervärdesskatt jämfört med om den beskattas.

I intervjuerna uppger flera fastighetsägare att större investeringar, eller justeringar av mervärdesskatt på tidigare investeringar, kan medföra att hyran blir lägre om den beskattas och avdrag därmed kan göras för mervärdesskatten på investeringen. Enligt utredningens bedömning gäller dock detta inte om resonemanget begränsas till enbart mervärdesskattekostnaderna. Som visas i avsnitt 7.3 är det rent matematiskt ingen skillnad mellan att ta ut kompensation för mervärdesskatt på driftskostnader respektive mervärdesskatt på investeringar. Om mervärdesskatt inte läggs på hyran uppstår ett utrymme att ta ut kompensation för mervärdesskatt på investeringar som är minst lika stort som mervärdesskatten på hyran hade varit. I intervjuerna framkom också att problemet egentligen inte handlar om mervärdesskattekostnaden i sig utan snarare om att mervärdesskatten på investeringar är så stor att kompensationstiden i regel sträcker sig över många år, och att inbetalningen av mervärdesskatten därför måste finansieras på något sätt. Problembeskrivningen bör därmed enligt utredningens uppfattning mer handla om finansieringskostnaden än om mervärdesskattekostnaden i sig. Som visas i avsnitt 7.3 ryms dock även finansieringskostnaden i det utrymme som motsvaras av potentiell mervärdesskatt på hyran, så länge kreditvillkoren (till exempel låneräntan) inte påverkas i sig av att även mervärdesskatten ska finansieras. Rent generellt förhåller det sig dock så att ökad belåning inte är positivt för ett företags finansiella ställning och att det därmed är något som fastighetsägare undviker om det är möjligt. Den bild som framträder är således att det i regel finns ett tillräckligt utrymme för fastighetsägarna att ta ut kompensation även för mervärdesskatten på investeringar, men att frånvaron av avdragsrätt ökar behovet av finansiering vilket i sin tur inverkar negativt på

fastighetsägarnas finansiella ställning. Investeringar i fastigheter som hyrs ut till personer utan avdragsrätt medför således en ökad finansiell risk. Nedan beskrivs mer generellt mervärdesskattereglernas betydelse ur ett osäkerhets- och riskperspektiv och hur fastighetsägarna kompenserar för ökade risker.

Risk och osäkerhet

Alla fastighetsägare som utredningen inhämtat information från uppger att uthyrning till personer utan avdragsrätt medför större osäkerhet och ökad risk i flera avseenden, vilket påverkar kalkylerna vid uthyrningar och potentiella uthyrningar.

En risk har redan nämnts ovan. Den uppstår genom att fastighetsägarnas kalkyler för investeringar i hög grad påverkas av om hyresgästen har avdragsrätt eller inte, vilket skapar en osäkerhet om framtida investeringsplaner, i form av till exempel ombyggnader eller anpassningar av fastigheten. Det egentliga problemet är som konstateras inte mervärdesskatten på investeringen i sig, eftersom den kompensation en hyresvärd kan ta ut väl ryms inom ett utrymme motsvarande av 25 procent av hyran. Det som däremot är ett problem är om utgiften för investeringen medför sådan effekt på soliditeten att kreditvärdigheten påverkas. Mervärdesskattereglerna medför således en ökad finansiell risk i situationer där det finns behov av investeringar i fastigheter som hyrs ut till personer utan avdragsrätt.

En annan osäkerhet som fastighetsägarna lyfter fram är andrahandsuthyrning. Om en hyresgäst hyr ut fastigheten i andra hand, till en hyresgäst utan avdragsrätt, medför det konsekvenser för fastighetsägaren, som kan vara stora. Många fastighetsägare behöver därför vara uppmärksamma på andrahandsuthyrning och lägger som en följd av detta resurser på att informera hyresgäster och kontrollera vilka som faktiskt använder deras fastigheter.

De beskrivna osäkerheterna och riskerna måste hanteras av fastighetsägarna. Något som medför ökade kostnader. Som med alla kostnader vältras de om möjligt över på hyresgästerna, vilket innebär att det ofta även finns en riskkompensation i hyran. En riskkompensation som i hög grad uppstår på grund av utformningen av mervärdesskattereglerna. En annan konsekvens kan vara att fastighetsägare som helst undviker osäkerhet och risk begränsar uthyrningen till hyresgäster

som bedöms vara mer säkra i det avseendet. Osäkerhet och risk medför således att hyrorna generellt kan vara högre och att utbudet av fastigheter att hyra kan begränsas för vissa typer av hyresgäster. Det är dock inte möjligt att uppskatta hur mycket hyrorna totalt sett påverkas av ökad osäkerhet och risk eller i vilken omfattning den begränsar utbudet av fastigheter att hyra. Det som ändå kan konstateras är att nuvarande utformning av mervärdesskattereglerna på ett inte obetydligt sätt bidrar till att osäkerheten och riskerna ökar för fastighetsägarna, vilket i någon grad bidrar till högre hyror och ett mer begränsat utbud.

Administrativa kostnader

Utredningens bedömning är att för de flesta fastighetsägare som har både hyresgäster med avdragsrätt och hyresgäster utan avdragsrätt uppkommer löpande administrativa merkostnader. De allra största fastighetsägarna har dessutom skapat särskilda system som underlättar hanteringen.

Det är svårt att uppskatta en genomsnittlig merkostnad för hanteringen, dels för att det rent teoretiskt är svårt att isolera den del av de administrativa kostnaderna som tillkommer som en följd av att vissa hyresgäster inte har avdragsrätt, dels för att det är stora skillnader mellan enskilda fastigheter, till exempel med avseende på storlek. Av detta följer att det även är svårt att uppskatta en total merkostnad för hanteringen av hyresgäster utan avdragsrätt. Nedan görs dock en mycket grov uppskattning av de totala merkostnaderna.

I uppskattningen används följande uppgifter. För att uppskatta de löpande hanteringskostnaderna används uppgifter från en studie som utförts av Trinovo Consulting på uppdrag av Svenskt Näringsliv, *Förstudie – Företagens kostnader att hantera momslagstiftningen*, från 2023. Systemkostnader uppskattas genom de uppgifter som intervjuade fastighetsägare lämnat till utredningen. För att uppskatta en totalkostnad för alla berörda företag används statistik över antalet företag som redovisat frivillig beskattning vid uthyrning.

I tabellen nedan visas antalet företag som redovisade hyresinkomster vid frivillig beskattning under 2024. Många av dessa företag berörs dock i liten grad eller inte alls av reglerna om frivillig beskattning. Orsaker till detta kan vara att det är liten omfattning på hela verksam-

heten eller den del av verksamheten som inte beskattas. För att göra en ungefärlig avgränsning till de företag som potentiellt kan beröras görs i tabellen även en avgränsning till företag som har en omsättning om minst 0,5 miljoner kronor och där den inte beskattningsbara omsättningen uppgår till minst fem procent av den totala omsättningen. Därefter görs en storlekskategorisering utifrån antalet anställda, på motsvarande sätt som i Trinovos studie.

Tabell 7.16 Företag som redovisar hyresinkomster vid frivillig beskattning och har blandad verksamhet

Antal år 2024

Storlek	Antal anställda	Alla	Varav omsättning över 0,5 mnkr och ej beskattningsbar oms. Över 5 %
Noll anställda	0	10 529	5 447
Småbolag	1–4	3 760	1 956
Medelstora företag	5–49	4 638	1 985
Stora företag	50–	5 438	2 808
Varav omsättning över 0,5 mdkr		49	49
Alla	**0–**	**24 365**	**12 196**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN.

För att uppskatta företagens merkostnader används ovan nämnda uppgifter tillsammans med några antaganden som bedöms vara rimliga. Trinovo har i sin studie uppskattat de löpande årliga kostnaderna för att hantera ingående skatt för normaleffektiva företag inom respektive storlekskategori. Enligt Trinovos uppskattning uppgår de löpande kostnaderna för ett småbolag till 20 000 kronor, för ett medelstort företag till 34 000 kronor och för ett stort företag till 54 000 kronor. För företag med noll anställda finns ingen särskild uppskattning för ingående skatt. Trinovo bedömer att de totala hanteringskostnaderna för moms för dessa företag är mycket små, cirka 350 kronor.

Trinovos studie uppskattar normaleffektiva företags kostnader för att hantera ingående mervärdesskatt. Denna uppskattning avser alla slags företag och är därmed inte specifikt inriktad mot fastighetsägares merkostnader för hantering hyresgäster utan avdragsrätt. Utredningen bedömer dock att eftersom merkostnaderna för fastighetsägare som hyr ut till hyresgäster utan avdragsrätt i hög grad handlar om hantering av ingående skatt så kan Trinovos uppskattning använ-

das som underlag. En utgångspunkt i uppskattningen är att fastighetsägare som bedriver uthyrningsverksamhet och har hyresgäster som inte har avdragsrätt har en mer komplex hantering än ett genomsnittligt företag. I uppskattningen antas därför att kostnaden för hanteringen av den ingående skatten är dubbelt så hög för ett fastighetsföretag som för ett normalföretag i Trinovos undersökning. Det innebär att merkostnaden för att hantera hyresgäster utan avdragsrätt antas uppgå till samma belopp som hanteringen av ingående mervärdesskatt för ett normaleffektivt företag i Trinovos undersökning. När det gäller företag med noll anställda har Trinovo en mycket låg uppskattning för momshanteringskostnaderna överhuvudtaget. Det är dock troligt att gruppen företag med noll anställda är en mycket heterogen grupp, som i hög grad omfattar mycket små företag med begränsad verksamhet men även innehåller företag med betydande tillgångar som ger avkastning, till exempel fastigheter. En rimlig utgångspunkt är därför att även företagen i gruppen med noll anställda, som redovisar intäkter från uthyrning som beskattas med mervärdesskatt, har merkostnader för hantering av hyresgäster utan avdragsrätt. I beräkningen antas att merkostnaderna för hantering av ingående skatt för ett normaleffektivt företag med uthyrning av fastighet i denna grupp uppgår till 10 000 kronor.

I intervjuerna med större fastighetsägare framkom att de lägger betydande resurser i både arbetstimmar och systemutveckling för att kunna hantera hyresgäster utan avdragsrätt. Ett av företagen uppskattade personalkostnaderna för denna hantering till mellan 1 och 1,5 miljoner kronor per år och att kostnaderna för underhåll och utveckling av system uppgår till cirka 0,5 miljoner kronor per år. Ett annat av företagen uppskattade personalkostnaderna till 2 miljoner kronor per år och systemkostnaderna till 1 miljon kronor per år. De intervjuade företagen är stora och omsätter flera miljarder kronor per år. Det innebär att antalet hyresgäster är mycket stort med följden att det blir en komplex och svåröverskådlig hantering, som förutsätter systemstöd och kvalificerad handläggning. Bedömningen är därför att merkostnaderna för de allra största fastighetsföretagen måste bedömas särskilt. Av det skälet har företag med en omsättning överstigande 0,5 miljarder kronor brutits ut för en separat uppskattning av kostnaderna. Underlaget utgörs av den information som inhämtats i intervjuerna, där de intervjuade företagen antas vara representativa för alla företag i gruppen med omsättning över 0,5 miljarder kronor.

För hela gruppen företag med omsättning över 0,5 miljarder kronor antas att merkostnaderna för personal uppgår till 1,5 miljoner kronor per år och merkostnaderna för stödsystem uppgår till 1 miljon kronor per år.

Uppskattningen av merkostnaderna för att hantera hyresgäster utan avdragsrätt redovisas i tabellen nedan. Den samlade merkostnaden uppskattas till cirka 500 miljoner kronor per år.

Tabell 7.17 Uppskattade merkostnader för hantering av hyresgäster utan avdragsrätt

Miljoner kronor

Storlek	Antal	Löpande kostnad	System-kostnad	Totalt
Noll anställda	5 447	54		54
Småbolag	1 956	39		39
Medelstora företag	1 985	67		67
Stora företag med omsättning under 0,5 mdkr	2 728	147		147
Stora företag med omsättning över 0,5 mdkr	80	120	80	200
Alla	**12 196**	**427**	**80**	**507**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN samt egna beräkningar.

I beräkningen ovan kan den uppskattade genomsnittliga kostnaden för de största företagen framstå som hög i jämförelse med den genomsnittliga kostnaden för övriga företag. Det är dock viktigt att beakta att det är en stor spännvidd i gruppen övriga företag, där ett så kallat normaleffektivt företag i respektive kategori ska representera en mycket stor grupp företag som inbördes är väldigt olika, till exempel med avseende på storlek. Som jämförelse med uppskattningen ovan görs därför en alternativ beräkning utifrån förhållandet mellan de merkostnader som fastighetsföretagen uppgett i intervjuerna och omsättningen i dessa företag. De intervjuade företagen uppger att merkostnaderna för att hantera hyresgäster utan avdragsrätt uppgår till mellan två och tre miljoner kronor per år totalt. Detta motsvarar cirka 0,1 procent av omsättningen i dessa företag. Enligt statistik från lämnade mervärdesskattedeklarationer uppgår den totala omsättningen, för de företag som redovisar hyresinkomster med frivillig beskattning, till totalt cirka 173 miljarder kronor. Om merkostnaderna för alla dessa företag

i genomsnitt motsvarar 0,1 procent av omsättningen uppgår de samlade merkostnaderna till 173 miljoner kronor. Det är dock troligt att merkostnaderna är relativt sett större för mindre företag. Om det antas att den genomsnittliga kostnaden för alla företag är relativt sett tre gånger så stor som för de största företagen kan den totala kostnaden uppskattas till 517 miljoner kronor ($173 \times 0{,}001 \times 3 = 0{,}5$), vilket ligger nära uppskattningen ovan. En rimlig uppskattning är därmed att den totala merkostnaden för fastighetsägarna för att hantera hyresgäster utan avdragsrätt uppgår till mellan 400 och 500 miljoner kronor per år.

7.6 Mervärdesskattens påverkan på hyran – beloppsmässig uppskattning

I detta avsnitt visas uppskattningar av hur en beskattning av hyran skulle påverka de totala kostnaderna för privata utförare av utbildning, omsorg, sjukvård, tandvård, finansiell verksamhet och kultursektorn.

Som underlag för uppskattningarna används officiell ekonomisk statistik för respektive kategori. För respektive kategori görs sedan en uppskattning av hyreskostnaderna och hur dessa skulle påverkas om de beskattas med mervärdesskatt. Utgångspunkten i uppskattningarna är att en utökning av möjligheten till frivillig beskattning skulle medför att mervärdesskatt läggs på hyran. Det anses vara en rimlig utgångspunkt att en stor del av fastighetsägarna skulle eftersträva ett inträde i mervärdesskattesystemet eftersom det skulle medföra kostnadsminskningar för dem.

7.6.1 Utbildning

I tabellen nedan visas en grov uppskattning av hur kostnaderna skulle påverkas för fristående skolor inom olika skolformer. Underlaget för beräkningen är statistik från Skolverket över genomsnittlig lokalkostnad per elev. Totalt går cirka 491 999 elever i någon form av fristående skolverksamhet. Den genomsnittliga lokalkostnaden per elev uppgår till 23 148 kronor.

I beräkningen görs dels antagandet att 85 procent av eleverna går i friskolor som hyr lokaler och att den dolda mervärdesskatten utgör

15 procent av hyran. Antagandet att 85 procent hyr lokaler görs mot bakgrund av att 85 procent av utbildningsföretagen med omsättning över 80 000 kronor, i tabell 7.2 ovan, inte äger en fastighet eller ingår i en koncern som äger en fastighet.

Med antagandena ovan så medför beskattning av hyran att lokalkostnaderna ökar med 6,25 procent ($0{,}25 \times (1 - 0{,}15) - 0{,}15 = 0{,}0625$). Om 85 procent av eleverna går i skolor som hyr lokaler innebär det att de totala hyreskostnaderna skulle öka med 604 miljoner kronor om hyran belades med mervärdesskatt.

I tabellen finns en alternativ beräkning där det antas att hyran minskar med ett större belopp än den dolda mervärdesskatten som en följd av beskattningen. Denna beräkning utgår från antagandet att hyresvärden sänker hyran ytterligare på grund av att de administrativa kostnaderna minskar som en följd av beskattningen. Med antagandet att kostnaderna minskar med ett belopp motsvarande två procent av lokalkostnaden ökar hyran med 322 miljoner kronor som en följd av beskattningen.

Tabell 7.18 Uppskattning av tillkommande kostnader för fristående skolor

Miljoner kronor

Skolform	Lokalkostnad per elev	Antal elever	Beräknad förändring av hyran	
			Hög uppskattning	Låg uppskattning
Förskola	28 900	105 815	162	97
Fritidshem	7 800	69 990	29	15
Förskoleklass	19 600	14 562	15	8
Grundskola	23 500	181 315	226	115
Anpassad grundskola	54 700	761	2	1
Gymnasieskola	26 600	117 788	166	85
Anpassad gymnasieskola	58 600	644	2	1
Alla	**23 148**	**490 875**	**604**	**322**

Källa: Skolverket och egna beräkningar.

7.6.2 Omsorg

I tabellen nedan redovisas en uppskattning av förändringen av den totala hyran för privata utförare av omsorg om den skulle beskattas. Uppskattningen bygger på SCB:s räkenskapssammandrag för kommuner och bygger på antagandena att dold mervärdesskatt uppgår till 15 procent av hyran och att 80 procent av företagen hyr sina lokaler. Antagandet att 80 procent hyr lokaler bygger på uppgifterna i tabell 7.1, som visar att 80 procent av företagen med en omsättning över 80 000 kronor inte äger en fastighet.

Med dessa utgångspunkter och antaganden uppskattas den samlade hyran öka med 132 miljoner kronor om den beskattas. Med motsvarande försiktiga beräkning som för utbildningsföretagen, att kostnaderna minskar med ett belopp motsvarande två procent av hyran, uppgår den samlade hyresökningen till 90 miljoner kronor.

Tabell 7.19 Uppskattning av tillkommande kostnader för privat utförare av omsorg

Miljoner kronor

Skolform	Regioners köp av verksamhet från privata utförare	Beräknad ersättning hyra	Beräknad förändring av hyran	
			Hög uppskattning	Låg uppskattning
Äldreomsorg	22 618	905	57	38
Individ och familj	11 960	478	30	20
Funktionsnedsättning	18 095	723	45	31
Alla	**52 672**	**2 107**	**132**	**90**

Källa: SCB (Räkenskapssammandrag kommuner) och egna beräkningar.

7.6.3 Sjukvård

I tabellen nedan görs en grov uppskattning av vilken påverkan en beskattning skulle få på hyreskostnaderna för privata vårdgivare. Uppskattningen baseras på uppgifter från SCB om de ersättningar som regionerna betalar till privata utförare av vård. Total betalades under 2023 42 798 miljoner kronor i ersättning.

I beräkningen antas att fem procent av ersättningen avser lokalkostnader. Antagandet bygger på uppgifter i SOU 2015:93, s. 234. Vidare antas att 80 procent av vårdföretagen hyr lokaler, vilket bygger på

fördelningen i tabell 7.1 ovan. Med samma utgångspunkt som för utbildningsföretagen, att 15 procent av hyran utgörs av dold mervärdesskatt, medför en beskattning att hyreskostnaderna ökar med 6,25 procent. Resultatet av beräkningen blir att hyreskostnaden ökar för de privata vårdgivarna med 107 miljoner kronor om mervärdesskatt läggs på hyran.

I tabellen görs även en alternativ beräkning där hyreskostnaderna antas minska med 2 procent som en följd av beskattningen. Med detta antagande ökar hyreskostnaderna i stället med 75 miljoner kronor om beskattning sker.

En osäker faktor i beräkningen är storleken på den dolda mervärdesskatten. Representanterna för de vårdföretag som utredningen varit i kontakt med uppskattar att den dolda mervärdesskatten för vårdföretag uppgår till mellan åtta och tio procent av hyran. En beräkning utifrån denna uppskattning resulterar i att hyrorna skulle öka med 215 miljoner kronor enligt en uppskattning att hyran inte reduceras något utöver den dolda mervärdesskatten. Med antagandet att hyran skulle minska med två procent av hyran utöver den dolda mervärdesskatten uppgår förändringen av hyran till 180 miljoner kronor.

De olika antagandena resulterar i fyra olika uppskattningar av hur mycket de totala hyrorna skulle öka för vårdföretagen om hyran belades med mervärdesskatt. De fyra uppskattningarna spänner från 75 miljoner kronor till 215 miljoner kronor. Det breda spannet illustrerar att osäkerheten är stor. Bedömningen är dock att den hyreshöjning som skulle följa av en utökad frivillig beskattning ligger inom detta intervall och att mittenvärdet, 144 miljoner kronor, är en rimlig uppskattning.

Tabell 7.20 Uppskattning av tillkommande kostnader för privata vårdgivare

Miljoner kronor

Antaganden	Regioners köp av verksamhet från privata utförare	Beräknad ersättning hyra	Beräknad förändring av hyran	
			Hög uppskattning	Låg uppskattning
Dold moms 15 procent	42 798	1 926	107	75
Dold moms 10 procent	42 798	1 926	215	180

7.6.4 Privat tandvård

Tandvården finansieras inte på samma sätt som annan sjukvård genom allmänna medel. Det innebär att beräkningen inte kan göras utifrån officiell statistik över utbetalda ersättningar från det offentliga. I stället baseras uppskattningen på uppgifter från Privattandläkarna och finns sammanställd i tabell 7.21 nedan. Enligt Privattandläkarna uppgår den totala omsättningen för alla privata tandläkare till 16 miljarder kronor. Om samma antaganden görs som för de privata vårdföretagen, att 80 procent av företagen hyr lokal, att hyran motsvarar fem procent av omsättningen och att den dolda momsen motsvarar 15 procent av hyran, medför en beskattning av hyran att den ökar med totalt 40 miljoner kronor ($16\,000 \times 0{,}75 \times 0{,}05(0{,}25(1 - 0{,}15) - 0{,}15) = 40$). Med en alternativ beräkning att en beskattning skulle reducera hyran med två procent, utöver den dolda momsen, begränsas hyreshöjningen till 27miljoner kronor.

Enligt Privattandläkarnas bedömning utgör den dolda momsen inte mer än tio procent av hyran. Så kan vara fallet om situationen för privata tandläkare är speciell och att de i högre grad än andra hyresgäster själva får finansiera investeringar i sina lokaler. Tandläkarlokaler är speciella, till exempel när det gäller väggar som inte får släppa igenom röntgenstrålning. En lägre andel dold moms skulle innebära att en beskattning av hyran medför en större hyreshöjning än uppskattningen ovan. En motsvarande beräkning som ovan men med en dold moms om tio procent skulle medföra en hyreshöjning om 80 miljoner kronor enligt den högre uppskattningen och 67 miljoner kronor enligt den lägre.

Skillnaderna mellan de olika alternativa beräkningarna visar att osäkerheten är stor. Resultaten varierar i spannet mellan 27 miljoner kronor och 80 miljoner kronor, vilket motsvarar ett medelvärde om cirka 55 miljoner kronor.

Enligt Privattandläkarnas uppfattning finns det en risk att många fastighetsägare inte skulle reducera hyran även om de får avdrag för mervärdesskatten. Om fastighetsägarna överhuvudtaget inte reducerar hyran de tar ut skulle den samlade hyran öka med 160 miljoner kronor ($640 \times 0{,}25 = 150$). Även om det inte är ett särskilt sannolikt scenario för alla privata tandläkare kan ändå Privattandläkarnas uppfattning ses som en indikation på att den uppskattade hyreshöjningen om mellan 26 och 75 miljoner kronor baseras på en försiktig beräkning.

Tabell 7.21 Uppskattning av tillkommande kostnader för privata tandläkare

Miljoner kronor

Antaganden	Omsättning	Uppskattad hyra	Beräknad förändring av hyran	
			Hög uppskattning	Låg uppskattning
Dold moms 15 procent	16 000	640	40	27
Dold moms 10 procent	16 000	640	80	64

7.6.5 Finansiell verksamhet

Enligt Bankföreningen bedriver de flesta banker blandad verksamhet. Det betyder att det redan i dag finns möjlighet för de flesta banker att hyra lokaler med mervärdesskatt. Bedömningen är därför att en ändring av reglerna inte skulle påverka hyrorna för de flesta banker.

7.6.6 Kultursektorn

Kultursektorn är en heterogen grupp, varav de allra flesta bedriver en verksamhet som omfattas av mervärdesskatt. De som undantas från mervärdesskatt på grund av verksamheten i sig är få. En större grupp inom kultursektorn som undantas som subjekt är ideella verksamheter. Ett resonemang om hur denna grupp påverkas finns i avsnittet nedan. En grupp som undantas på grund av särskilda bestämmelser är konstnärer, som omfattas av en högre omsättningsgräns, 300 000 kronor. Utredningen bedömer att hyran kan påverkas för vissa konstnärer som i dag hyr lokaler utan mervärdesskatt. Det är troligt att vissa fastighetsägare som hyr ut till konstnärer skulle ta tillvara möjligheten att lägga mervärdesskatt på hyran, och därmed dra av mervärdesskatten på inköp, samtidigt som hyresgästen kan fortsätta att bedriva undantagen verksamhet. Det saknas underlag för att bedöma hur många konstnärer som skulle beröras av förändrade regler och vilka effekter som skulle uppstå på hyrorna. Av tabell 7.5 framgår att cirka 4 200 personer som bedriver konstnärligt och litterärt skapande inte redovisar mervärdesskatt och har en omsättning under 300 000 kronor. Alla i denna grupp är dock inte konstnärer. Alla hyr heller inte lokaler och av dem som hyr lokaler skulle inte alla få betala mervärdesskatt på hyran. Utredningens bedömning är därför att det inte skulle var särskilt många konstnärer som skulle

påverkas genom höjd hyra och att den samlade hyreshöjningen inte skulle var särskilt stor.

7.6.7 Ideella sektorn

Den ideella sektorn är stor. Totalt finns cirka 160 000 ideella föreningar och trossamfund som inte omfattas av mervärdesskatt. Av tabell 7.13 framgår att cirka 39 000 ideella föreningar och trossamfund hyr lokaler och betalar hyra. Av dessa uppger cirka 42 procent att de hyr av staten eller kommunen. Eftersom staten och kommunen får kompensation för mervärdesskatt skulle troligen få organisationer som hyr en offentlig lokal påverkas av en utökad frivillig beskattning. Resterande 58 procent, vilket motsvarar cirka 22 500 ideella föreningar och trossamfund, skulle dock kunna påverkas genom en höjd hyra. Det saknas underlag för att bedöma hur många som faktiskt skulle få en höjd hyra och hur stor den samlade hyreshöjningen skulle kunna bli. Utredningens bedömning är dock att det inte går att utesluta att en inte obetydlig andel skulle kunna påverkas genom märkbara hyreshöjningar.

En inte obetydlig andel av de ideella organisationerna bedriver kulturell verksamhet. Som konstateras i avsnitt 7.6.6 är den kulturella sektorn en heterogen grupp, som innefattar såväl näringsverksamheter som offentliga och ideella verksamheter. Eftersom den ideella delen av kultursektorn utgör en stor andel av kultursektorn görs en särskild bedömning av den delen i detta avsnitt. Av tabell 7.13 framgår att det finns cirka 9 300 ideella föreningar som hyr en lokal och har ett kulturellt ändamål. Av dessa uppger cirka 27 procent att de hyr lokalen av staten eller en kommun. Det betyder att resterande cirka 73 procent, vilket motsvarar 6 800 ideella föreningar, hyr av en annan aktör och därmed kan påverkas genom höjd hyra om reglerna ändras.

7.6.8 De minsta företagen och övriga företag

Företag med en omsättning under 80 000 som inte redovisar mervärdesskatt bedriver sällan en verksamhet där det finns behov eller ekonomiskt utrymme att hyra en lokal. En rimlig bedömning är därför att få företag i denna grupp skulle påverkas om reglerna ändrades. Den samlade effekten för denna grupp bedöms därför vara liten. Samma bedömning görs för gruppen övriga företag.

7.6.9 Total påverkan på hyran

I tabell 7.22 visas en sammanställning över uppskattningarna av antalet som skulle beröras och hur mycket de samlade hyrorna skulle öka om den frivilliga beskattningen skulle utökas. Uppgifterna om antalet berörda personer kommer från tabell 7.14 i avsnitt 7.4.8. Totalt bedöms att cirka 27 000 företag och andra personer kan beröras. När det gäller hyrorna bedöms att de kan öka med mellan 600 miljoner kronor och 1 miljard kronor för dem där det finns underlag för att göra en beräkning. Dessa belopp inkludera dock endast hyrorna för de företag där det finns underlag för att göra en uppskattning. Bedömningen är att hyrorna även kan påverkas för ideell verksamhet och viss kulturell verksamhet.

Tabell 7.22 Uppskattning av tillkommande kostnader för samtliga berörda

Miljoner kronor

Typ av företag organisation	Antal möjliga berörda	Beräknad förändring hyra		
		Hög uppskattning	Låg uppskattning	Mittenvärde
Utbildning	600	600	320	460
Omsorg	600	130	90	110
Sjukvård	1 250	220	70	150
Privat tandvård	350	30	80	60
Finansiell verksamhet	150	Liten påverkan		
Kultur, konstnärer	600	Viss påverkan		
Kultur, övrig näringsverksamhet	50	Liten påverkan		
Ideell verksamhet, kultursektorn	6 800	Inte obetydlig påverkan		
Övrig ideell verksamhet	15 700	Inte obetydlig påverkan		
Övriga företag	250	Liten påverkan		
Små företag	1 000	Liten påverkan		
Alla	**27 350**	**980**	**560**	**780**

7.7 Mervärdesskattens påverkan på tillgången till ändamålsenliga lokaler

7.7.1 Begränsningen av möjligheten till frivillig beskattning kan påverka intresset att hyra ut

Utformningen av reglerna om frivillig beskattning vid uthyrning kan påverka intresset från fastighetsägare att hyra ut, något som följaktligen kan begränsa möjligheterna för vissa företag och organisationer att hitta ändamålsenliga lokaler. Det finns två viktiga orsaker till detta.

Den ena orsaken är, som beskrivs i avsnitt 7.3 ovan, att vid uthyrning till en person som inte har avdragsrätt blir mervärdesskatten på hyresvärdens inköp och utgifter en kostnad för denne. Om denna kostnad inte fullt ut kan överföras på hyran blir det dyrare att hyra ut till en organisation som inte har avdragsrätt än att hyra ut till en som har avdragsrätt. De ekonomiska förutsättningarna att utföra större reparationer, underhåll och ombyggnationer påverkas också genom att även mervärdesskatten på utgifterna måste betalas. Eftersom utgiften för mervärdesskatten i de flesta fall kan kompenseras genom hyran först över en längre tidsperiod måste utgiften för mervärdesskatten finansieras, vilket medför att det tillkommer en finansieringskostnad. Med andra ord tillkommer vid större ombyggnationer, utöver den dolda mervärdesskatten, en finansieringskostnad. Effekten är i princip densamma när en fastighetsägare som har gjort investeringar behöver justera investeringsmomsen på grund av ändrad användning. En skillnad är dock att det inte uppstår någon finansieringskostnad, eftersom justeringsbeloppet får fördelas över återstående justeringsperiod (se exempel i avsnitt 7.3).

Behovet att finansiera mervärdesskatten vid större byggnationer framhålls ofta som en orsak till svårigheter för personer utan avdragsrätt att hitta ändamålsenliga lokaler att hyra. Som exemplen i avsnitt 7.3 visar medför dock inte investeringar att hyran behöver bli högre för en fastighetsägare utan avdragsrätt än en fastighetsägare med avdragsrätt, ens om mervärdesskatten behöver finansieras. Orsaken är att den kompensation för investeringen, och mervärdesskatten på investeringen, som en fastighetsägare utan avdragsrätt tar ut är lika stor som den kompensation fastighetsägaren med avdragsrätt tar ut när mervärdesskatt läggs på hyran. Detta motsäger dock inte att det ändå kan finnas begränsningar i utbudet av ändamålsenliga lokaler för personer utan avdragsrätt, till exempel om det är svårt för fastighets-

ägare att få lån för att finansiera den tillkommande mervärdesskatten vid investeringar.

Den andra orsaken till att hyresvärdarnas vilja att hyra ut kan påverkas är att de administrativa kostnaderna för att hyra ut till personer som inte har avdragsrätt kan öka. Så blir ofta fallet om hyresvärden har hyresgäster som både har avdragsrätt och hyresgäster som inte har det. I sådana fall blir mervärdesskatten ofta mer komplicerad, bland annat genom att avdrag för mervärdesskatt på inköp och utgifter ska fördelas. Vid intervjuer har det även framförts till utredningen att det, utöver de rent administrativa kostnaderna, tillkommer en osäkerhet och ökad ekonomisk risk vid uthyrning till personer utan avdragsrätt. Denna osäkerhet och risk är svår att direkt prissätta men är ändå en komponent som har betydelse för de kalkyler fastighetsägarna gör innan de ingår hyresavtal.

7.7.2 Andra faktorer som har betydelse för intresset att hyra ut

Genom de intervjuer som utredningen genomfört med olika intresseorganisationer och berörda företag har framkommit att det även finns andra faktorer än mervärdesskatten som har betydelse för fastighetsägarnas intresse att hyra ut lokaler till företag och organisationer som inte har avdragsrätt.

Branschorganisationen *Sveriges allmännytta* har uppfattningen att många av deras medlemmar ser som viktigt att sammansättningen av hyresgäster bidrar till att göra deras bostadsområden och centrumanläggningar attraktiva för boende och besökande. De uppfattar att det bidrag till områdets attraktivitet en enskild hyresgäst kan ge i många fall väger tyngre än de strikt kostnadsmässiga aspekterna av mervärdesskatten. Även branschorganisationen *Privattandläkarna* har gett uttryck för uppfattningen att andra faktorer har större betydelse för många hyresvärdar än de rent kostnadsmässiga aspekterna av mervärdesskatten.

När de gäller ideella föreningar är en speciell omständighet att de saknar firmatecknare. Det innebär att det i ideella föreningar inte finns någon bakomliggande fysisk person som har ett personligt ansvar. Något som enligt några fastighetsägare utredningen varit i kontakt med påverkar den ekonomiska risken att hyra ut till ideella föreningar.

7.7.3 Olika organisationers uppfattning om situationen

Vård och omsorg

Utredningen har genom intervjuer med branschorganisationer och enskilda företag inhämtat information om hur lokalsituationen ser ut. De företag inom vård och omsorg som lämnat information till utredningen har uppfattningen att begränsningen av möjligheterna att lägga mervärdesskatt på hyran medför lägre hyreskostnader än vad som annars hade varit fallet. Uppfattningen är att de ökade mervärdesskattekostnaderna för hyresvärdarna hanteras genom att de överförs på hyran, men att frånvaron av avdragsrätt inte utgör något allvarligt hinder att hitta lämpliga lokaler att hyra. Mervärdesskatten är en kostnad som i likhet med andra kostnader hanteras genom att den kompenseras i hyresavtalet, och har enligt vårdföretagens uppfattning inte någon särskild betydelse i sammanhanget. Vårdföretagen uppfattar att många fastighetsägare värderar långsiktighet och stabilitet hos sina hyresgäster högt, vilket medför att betydelsen av ökade mervärdesskattekostnader inte får någon dominerande betydelse.

De vårdföretag som utredningen har varit i kontakt med uppger att ett införande av mervärdesskatt på hyran skulle öka hyreskostnaderna så mycket att det skulle uppstå svårigheter att driva verksamheterna vidare, eftersom välfärdstjänster inte omfattas av mervärdesskatt. Ersättningen till vårdföretagen för sjukvård som upphandlas bestäms i avtal med regioner och kommuner. Enligt uppgift från Vårdföretagarna finns inom ramen för de avtal med regioner och kommuner som i dag gäller inte möjlighet att få ersättning för ökade hyreskostnader. Om vårdföretagen inte kan bedriva verksamheten vidare kan konsekvensen bli minskad mångfald inom välfärden och sämre valmöjligheter för patienter och omsorgstagare.

För privatpraktiserande läkare och fysioterapeuter gäller att de har rätt till ersättning enligt lagen om läkarvårdsersättning och lagen om ersättning för fysioterapi. Ersättningen utgår enligt en nationell taxa som förhandlas fram i en överenskommelse mellan Sveriges kommuner och Regioner, (SKR), Sveriges läkarförbund och Fysioterapeuterna. Överenskommelsen fastställs därefter i en förordning som beslutas av regeringen.

Möjligheten till ersättning gäller inte för vårdgivare som bedriver vuxentandvård. Det är privat vård som utför den största delen av vuxentandvården. Det innebär att inom vuxentandvården blir det patienten som får betala för ökade kostnader.

Utbildning

De utbildningsföretag som utredningen har intervjuat uttrycker samma uppfattning som vårdföretagen ovan. Ett införande av mervärdesskatt på hyrorna skulle medföra svåra ekonomiska konsekvenser för företagen. Nuvarande regler medför inga egentliga svårigheter att hitta lokaler att hyra. Hyresvärdarna tar ut kompensation för mervärdesskatten på sina inköp genom pålägg på hyran. Om hyrorna beläggs med mervärdesskatt skulle skillnaden mot kommunala skolor, som får kompensation genom lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, LEMK, bli ännu större.

Hur ersättningen till fristående skolor ska beräknas regleras i skollagen (2010:800) (skolpengen). Skolverket fastställer sedan beloppen. Fristående skolor ska därutöver erhålla kompensation för mervärdesskatt med sex procent på skolpengen. Kompensationen torde vara beräknad utifrån dagens regler att mervärdesskatt inte kan läggas på hyran.

Finansiell verksamhet

Mervärdesskatt på lokalhyra utgör en kostnad för en bank eftersom mervärdesskatten endast är delvis avdragsgill. Om möjligheten till frivillig beskattning av lokalhyra ökar utan en samtidig utökad möjlighet att träda ur en sådan beskattning ser Bankföreningen en stor risk att tillgången på momsfria lokaler kommer att minska avsevärt. Bankföreningen gör också bedömningen att en utökning av den frivilliga beskattningen utan en samtidig utökad möjlighet att träda ur en sådan beskattning skulle medföra att det blir svårare för mindre banker att få tag i lokaler där hyran inte beskattas. Detsamma kan bli fallet för större banker på mindre orter.

Kultur

För konstnärer som säljer egna konstverk finns särskilda regler om undantag från beskattning, se avsnitt 7.4.4. Eftersom undantaget är frivilligt är eventuell problematik när det gäller frågan om att hyra verksamhetslokaler inte densamma för undantagna konstnärer som för andra undantagna verksamheter. En konstnär som är undantagen kan välja att beskattas till exempel om detta skulle innebära att det blir lättare att hyra en verksamhetslokal. Eftersom mervärdesskatten på hyran därmed också skulle få dras av skulle hyran bli lägre jämfört med om den inte belades med mervärdesskatt. Den lägre hyreskostnaden ska dock ställas mot att konstnären kan ta ut en högre ersättning för sina verk om de inte beläggs med mervärdesskatt. Dessutom slipper konstnären den administrativa hanteringen av mervärdesskatt. Hur denna kalkyl ser ut varierar troligen mycket mellan enskilda konstnärer, men rent principiellt gäller att ju större mervärde som ligger i konstverket (det vill säga skillnad mellan verkets pris och kostnader för till exempel material) och ju mindre dold mervärdesskatt som finns i hyran, desto lönsammare är det för konstnären att stå utanför mervärdesskattesystemet även om det finns ett behov av att hyra en lokal. Det är troligt att för de flesta konstverk som säljs på konstmarknaden utgör värdet av konstnärens arbete en stor del av priset i förhållande till kostnaderna för material och andra kringkostnader. Därför är en rimlig utgångspunkt att det för många konstnärer är ekonomiskt fördelaktigt att stå utanför mervärdesskattesystemet.

När det gäller konstnärerna och frågan om en utvidgad frivillig beskattning är situationen komplex. Konstnärsnämnden och Konstnärernas riksorganisation uppger i sina respektive remissvar på Finansdepartementets promemoria Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler (Fi2020/05159) att en utökad frivillig beskattning skulle medföra en risk för höjda hyror för konstnärer som inte redovisar mervärdesskatt. Konstnärsnämnden skriver att en utökad frivillig skattskyldighet kan vara negativ för konstnärer som inte redovisar mervärdesskatt. Vidare skriver nämnden att många konstnärer har en komplex mervärdesskattesituation med olika skattesatser. Remissvaret kan därför uppfattas som att många konstnärer väljer att inte redovisa mervärdesskatt för att slippa hantera denna komplexitet, men att Konstnärsnämnden ser en risk att det kan bli svårare

att hitta hyresvärdar som vill hyra ut utan mervärdesskatt om den frivilliga beskattningen utökas.

Konstnärsnämnden skriver även i sitt remissvar att en utökad frivillig beskattning kan öka lokalutbudet något för konstnärer. Nämnden uppger att hyresvärdar i vissa fall är ovilliga att hyra ut lokaler till konstnärlig verksamhet eftersom de inte kan dra av mervärdesskatt på löpande utgifter och investeringar. Om möjligheten ökar för hyresvärdar att räkna in samtliga lokaler för mervärdesskatt menar Konstnärsnämnden att utrymmet att renovera eftersatta lokaler blir större. Remissvaret uppfattas som att en utökad frivillig beskattning skulle minska begränsningarna att hyra ut lokaler som delas av flera konstnärliga verksamheter, eftersom det inte längre skulle finnas krav på att alla som hyr in sig i samma lokal redovisar mervärdesskatt.

Särskilt om scenkonst

Teater- och musikföreställningar beskattas som grundprincip med mervärdesskatt. Två former av undantag finns dock. Det första undantaget gäller för vissa typer av föreställningar. Det andra undantaget gäller vissa typer av organisationer. Undantagna föreställningar är sådana som en artist själv framför inför publik. Organisationer som bedriver scenkonst kan i sig vara undantagna om de bedriver en skattebefriad allmännyttig ideell verksamhet.

Verksamheter som erbjuder teater- och musikföreställningar som beskattas med mervärdesskatt berörs inte på något särskilt sätt av nuvarande regler om frivillig beskattning vid uthyrning. Precis som för alla företag finns för dem möjlighet att hyra med mervärdesskatt på frivillig grund. När det gäller sådana föreställningar som är undantagna i sig är bedömningen att inte heller de berörs i särskilt hög grad av reglerna om frivillig beskattning. Det är troligen mycket ovanligt att en konstnär varaktigt hyr en lokal för att själv framföra verk inför publik.

Riksteatern uppger i sitt remissvar till Finansdepartementets promemoria Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler (Fi2020/05159) att risken för ökade hyresnivåer för redan ansatta ideella föreningar skulle öka vid utökad frivillig beskattning. Riksteatern anser därför att den frivilliga beskattningen inte bör utökas. Riksteatern är undantagen från beskattning i egenskap av ideell

förening. Mervärdesskattereglernas påverkan på Riksteaterns verksamhet är därför densamma som för annan ideell verksamhet. Denna påverkan beskrivs i avsnittet om den ideella sektorn nedan.

Ideella organisationer i allmänhet

För att få en uppfattning om situationen för ideella organisationer och andra verksamheter i civilsamhället har utredningen dels haft kontakt med ett antal representanter för sådana organisationer, dels genomfört en enkätundersökning riktad till ideella föreningar och trossamfund.

Uppfattningen hos några enskilda organisationer

Utredningen har träffat representanter för olika organisationer inom civilsamhället. Organisationerna representerar såväl civilsamhället som sektor som enskilda organisationer inom den sociala hjälp- respektive idrottsrörelsen. De företrädare som utredningen haft kontakt med uppger att mervärdesskattereglerna medför ökade svårigheter att hyra ändamålsenliga lokaler för många organisationer inom civilsamhället. Samtidigt uppger representanterna att det handlar om en heterogen grupp där förutsättningarna kan skilja sig åt mellan enskilda organisationer. De uppger också att det även finns andra faktorer än mervärdesskatten som har betydelse för möjligheterna att hitta ändamålsenliga lokaler. Vissa faktorer kan uppväga de svårigheter som mervärdesskattereglerna skapar, till exempel att det finns hyresvärdar som upplever att ideella organisationer skapar ett mervärde i egenskap av hyresgäster. Andra faktorer kan utgöra en nackdel när det gäller möjligheterna att hyra lokal, såsom att föreningar med små tillgångar utgör en ekonomisk risk för hyresvärden eller att det saknas krav att ideella föreningar ska ha en firmatecknare. Nuvarande begränsning av den frivilliga beskattningen medför således svårigheter för en del organisationer inom civilsamhället att få tag i ändamålsenliga lokaler att hyra, men inte för alla.

En av organisationerna som utredningen haft kontakt med bedriver social hjälpverksamhet. Den tillhör en av de större hjälporganisationerna i Sverige, med verksamhet på många orter i landet. Verksamheten finansieras, förutom genom donationer, genom kommunalt

upphandlad social verksamhet och utbildningsverksamhet samt kommersiell verksamhet i andrahandsbutiker och caféer. Representanten uppger att vissa delar av organisationen inte har några svårigheter att hyra lokaler medan andra har betydande svårigheter. Vissa delar av verksamheten bedriver mervärdesskattepliktig försäljning och kan därmed hyra lokaler med frivillig beskattning. Sedan finns verksamheter i organisationen som inte kan omfattas av frivillig beskattning, men där verksamheten i sig är av sådant slag att det sällan finns problem att hitta lokaler att hyra. Dit hör finansiellt stabila verksamheter. Andra delar av verksamheten möter dock större problem att hitta mervärdesskattebefriade lokaler att hyra. Dit hör stora delar av den sociala hjälpverksamheten. Det kan dock även finnas andra faktorer än mervärdesskatten som kan bidra till oviljan från fastighetsägare att hyra ut lokaler, såsom upplevd otrygghet. Representanten för denna organisation uppger dock att problemen med att hitta lokaler är så pass stora att de bedömer att en utvidgning av den frivilliga beskattningen skulle medföra förbättringar som överväger eventuella ökade hyreskostnader.

En annan av de organisationer som informerat utredningen om sin uppfattning bedriver motions- och träningsverksamhet med en bred folkhälsoinriktning. Organisationens identitet är att vara en del av en ideell folkrörelse med syftet att bidra till en god folkhälsa. I ett historiskt perspektiv bedrevs verksamheten från början i ideella föreningar, som i den egenskapen är befriade från mervärdesskatt. En central del av organisationens verksamhet utgörs av tränings- och motionsaktiviteter som även erbjuds i liknande former av mer kommersiella och vinstdrivna företag, som enligt mervärdesskattelagen är beskattningsbara personer. Det innebär att i princip samma tjänster som denna organisation erbjuder allmänheten också erbjuds av företag som är beskattningsbara personer. Samtidigt innebär undantaget för mervärdesskatt för ideella föreningar, och det särskilda undantaget för idrottstjänster i 10 kap. 28 och 29 §§ ML, att om organisationen skulle bedriva sin verksamhet som ideell förening så uppstår en olikformighet i beskattningen för jämförbara tjänster. Med andra ord så finns en olikformighet i beskattningen av idrottstjänster som är subjektstyrd, och som innebär att den aktuella organisationen inte kan omfattas av frivillig beskattning vid uthyrning om den bedrivs i en ideell förening, till skillnad mot företag som erbjuder liknande tjänster och inte omfattas av undantaget. Enligt organisationen inne-

bär undantaget från beskattning, och den uteslutna möjligheten till frivillig beskattning, att det uppstår stora svårigheter att hyra lokaler. Av det skälet bedriver vissa delar av organisationen numera sin tränings- och motionsverksamhet i aktiebolagsform. Detta löser problemen med att kunna hyra lokaler med frivillig beskattning. Samtidigt upplever organisationen att aktiebolagsformen inte överensstämmer med deras identitet som en folkrörelse som vilar på en grund av ideellt arbete. Representantens uppfattning är därför att en utvidgning av den frivilliga beskattningen vid uthyrning skulle medföra att verksamheten skulle kunna återgå till att bedrivas mer i överensstämmelse med den ursprungliga folkrörelseidén. En utvidgning av den frivilliga beskattningen skulle medföra förbättringar som överväger eventuella ökade hyreskostnader.

Särskilt om idrottsföreningar

Idrottsföreningar hyr i stor utsträckning lokaler direkt av kommunerna. Eftersom kommunerna får ersättning för all mervärdesskatt genom LEMK innebär det att föreningar som hyr av kommunerna inte belastas med någon dold mervärdesskatt, till skillnad mot föreningar som hyr av andra fastighetsägare. Enligt den enkätundersökning som genomförts av utredningen hyr 56 procent av de idrottsföreningar som har behov av lokal eller anläggning i sin verksamhet sådana av kommunen eller staten, vilket motsvarar cirka 5 000 av samtliga 9 000 idrottsföreningar som har behov av en permanent lokal eller anläggning (tabell 7.13). Enligt utredningens bedömning gäller det för många idrotter som till exempel fotboll, innebandy, basket, handboll och volleyboll. Några problem att hyra lokaler som beror på mervärdesskattereglerna har inte framkommit när det gäller tillgång till kommunernas idrottsanläggningar. Det finns emellertid också föreningar som hyr av fastighetsbolag. Enligt enkätundersökningen hyr 16 procent av föreningarna av en privat fastighetsägare. Mervärdesskattereglerna kan dock ha betydelse för alla idrottsföreningar som inte hyr av kommunen eller staten, vilket enligt enkätundersökningen gäller cirka 44 procent, eller 4 000, av alla idrottsföreningar som har behov av en permanent lokal eller anläggning.

Riksidrottsförbundet redogör i remissvar över Finansdepartementets promemoria Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid

uthyrning av lokaler (Dnr Fi2020/05159) för sin uppfattning om situationen för idrottsrörelsen. Enligt Riksidrottsförbundet medför begränsningen av möjligheterna till frivillig beskattning att tillgången till ändamålsenliga lokaler begränsas för civilsamhället och att en ändring av reglerna skulle förbättra förhållandena för civilsamhället i allmänhet och idrottsföreningarna i synnerhet. Riksidrottsförbundet hänvisar bland annat till att fastighetsägare som gjort investeringar kan undvika att hyra ut till organisationer som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet på grund av risken för att mervärdesskatten behöver justeras. Riksidrottsförbundet menar också att det förekommer att föreningar, för att få tag i lokaler, bildat dotterbolag vars mervärdesskattepliktiga verksamhet till stor del bestått i att upplåta lokal till föreningen. Riksidrottsförbundet framhåller dock att det finns skillnader mellan olika delar av landet. Riksidrottsförbundet anser också att det fortsatt ska vara frivillig beskattning eftersom beskattningen har stor inverkan för många aktörer. Det är viktigt för civilsamhället att det fortsatt finns en möjlighet att hyra utan mervärdesskatt och att de hyresförhållanden som i dag är utan mervärdesskatt kan fortsätta vara utan mervärdesskatt.

Enkätundersökning till ideella föreningar och trossamfund

Frågorna i undersökningen handlar bland annat om behovet av och tillgången till lokaler. I tabellen nedan visas en sammanställning över antal organisationer som uppger att de har behov av en permanent lokal, hur många av dem som också har tillgång till en lokal och om lokalen är ändamålsenlig. Tabellen är indelad efter respektive organisations ändamål.

Av tabellen framgår att av 160 662 ideella föreningar och trossamfund så uppger 52 procent, vilket motsvarar cirka 83 000 ideella föreningar, att de har behov av en permanent lokal. Av dessa uppger 85 procent, vilket motsvarar cirka 70 000 föreningar, att de har tillgång till en lokal och 73 procent, motsvarande cirka 61 000 föreningar, att lokalen också är ändamålsenlig.

När det gäller olika typer av organisationer så finns den lägsta andelen som uppger att de har tillgång till lokal bland ideella föreningar som bedriver social verksamhet, 68 procent. Bland idrottsföreningar, branschföreningar och föreningar som bedriver politisk verksamhet

uppger cirka 75 procent att de har tillgång till en permanent lokal. Lägst andel som uppger att de har tillgång till en ändamålsenlig lokal finns bland föreningar som bedriver politisk verksamhet, där 54 procent att de har tillgång till en ändamålsenlig lokal.

Tabell 7.23 Ideella föreningars och trossamfunds behov av och tillgång till lokal, indelade efter organisationens ändamål

Antal, andelar och konfidensintervall (95 %)

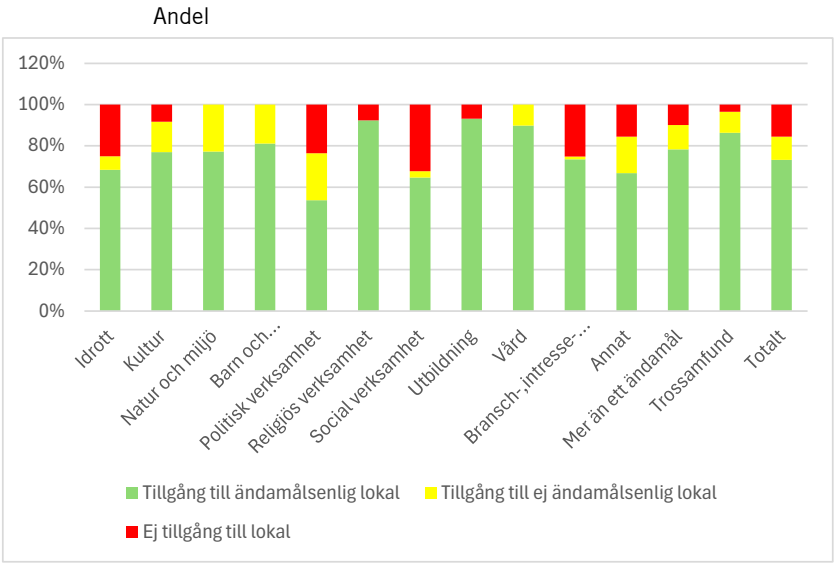
Ändamål	Alla	Behov av lokal		Tillgång till lokal		Tillgång till ändamålsenlig lokal	
	Antal	Antal	Andel av total	Antal	Andel av behov	Antal	Andel av behov
Idrott	21 063	16 442	78 % (72%–83%)	12 318	75 % (69%–81%)	11 246	68 % (62%–75%)
Kultur	24 145	16 708	69 % (63%–75%)	15 333	92 % (86%–96%)	12 862	77 % (69%–83%)
Natur och miljö	5 531	2 448	44 % (28%–61%)	2 448	100 % (80%–100%)	1 891	77 % (51%–94%)
Barn och ungdom	2 184	466	21 % (8%–41%)	466	100 % (82%–100%)	378	81 % (57%–95%)
Politisk verksamhet	5 642	2 943	52 % (39%–65%)	2 251	76 % (60%–89%)	1 581	54 % (37%–70%)
Religiös verksamhet	5 034	2 563	51 % (39%–63%)	2 368	92 % (81%–98%)	2 368	92 % (81%–98%)
Social verksamhet	8 815	5 767	65 % (55%–75%)	3 909	68 % (55%–79%)	3 732	65 % (52%–76%)
Utbildning	951	268	28 % (11%–52%)	250	93 % (65%–100%)	250	93 % (65%–100%)
Vård	214	181	85 % (44%–99%)	181	100 % (59%–100%)	163	90 % (47%–100%)
Bransch-, intresse-, yrkesförening	18 562	4 947	27 % (20%–34%)	3 701	75 % (63%–84%)	3 635	73 % (62%–83%)
Annat	34 605	10 202	29 % (24%–36%)	8 624	85 % (77%–90%)	6 814	67 % (58%–75%)
Mer än ett ändamål	32 105	19 290	60 % (55%–65%)	17 371	90 % (86%–93%)	15 116	78 % (74%–83%)
Trossamfund	1 811	1 585	88 % (83%–91%)	1 531	97 % (93%–99%)	1 369	86 % (81%–91%)
Alla	**160 662**	**83 811**	**52 % (50%–54%)**	**70 752**	**84 % (84%–85%)**	**61 404**	**73 % (71%–76%)**

Källa: Utredningens enkätundersökning.

I diagrammet nedan visas för respektive grupp fördelningen av andelarna som uppger att de har tillgång till en ändamålsenlig lokal, tillgång till en inte ändamålsenlig lokal och som inte har tillgång till en lokal överhuvudtaget. De grupper där en stor andel uppger att de inte

har tillgång till lokal finns inom idrott, 25 procent, politisk verksamhet, 24 procent, social verksamhet, 32 procent, samt bransch-, intresse- och yrkesföreningar, 25 procent. Grupper där en stor andel uppger att lokalen de har tillgång till inte är ändamålsenlig finns inom föreningar som bedriver verksamhet inom natur och miljö, 23 procent, barn och ungdomsverksamhet, 19 procent, och politisk verksamhet, 23 procent.

Figur 7.1 Ideella föreningars och trossamfunds tillgång till lokal, indelade efter organisationens ändamål



Källa: Utredningens enkätundersökning.

Utredningen har som komplement till den enkätundersökning som genomförts låtit ett undersökningsföretag genomföra fördjupade intervjuer med vissa föreningar. Respondenterna består av de företag som i enkätundersökningen uppgett att de är intresserade av att svara på intervjufrågor. Det betyder att urvalet inte är helt slumpmässigt och att svaren inte utan vidare kan generaliseras till hela gruppen ideella föreningar. Utredningen bedömer dock att svaren har ett värde för att bedöma hur lokalsituationen ser ut för den stora gruppen ideella föreningar.

I avsnitt 7.4 ovan visas en del av resultatet från enkätundersökningen. Av tabell 7.7 framgår att cirka 82 000 ideella föreningar uppgett att de har behov av en permanent lokal. Av tabell 7.8 framgår att

av dessa har 13 000 ideella föreningar inte tillgång till en lokal. Denna grupp, ideella föreningar som har behov av men inte tillgång till en lokal, utgör en delgrupp av dem som fått svara på fördjupade frågor i intervjuundersökningen. I tabellen nedan finns en sammanställning av de svar som lämnats av denna grupp.

Fråga 1. Hur länge har er förening varit utan en lokal/anläggning?

Svarsalternativ	Antal	Andel
Föreningen är ny och har inte hunnit hitta en lokal	1	2 %
Några månader	0	0 %
Cirka ett år	1	2 %
Flera år	16	37 %
Föreningen har aldrig fått tag i en lokal	25	58 %
Alla	**43**	**100 %**

Fråga 2. Tror ni att ni kommer att få tag i en lokal eller anläggning?

Svarsalternativ	Antal	Andel
Ja	7	16 %
Nej	23	53 %
Tveksamt	13	30 %
Alla	**43**	**100 %**

Fråga 3. Upplever ni att det är skillnad mellan ideella föreningar och affärsdrivande företag när de gäller möjligheterna att få tillgång till lokaler?

Svarsalternativ	Antal	Andel
Ja	33	77 %
Nej	7	16 %
Vet ej	3	7 %
Alla	**43**	**100 %**

Fråga 4. Om ni uppfattar att det är svårt att hitta en lokal har ni någon uppfattning om orsaken?

Svarsalternativ	Antal
Hyresnivån är för hög	8
Föreningen har inte tillräckliga ekonomiska resurser	8
Utbudet av lokaler är för litet	17
Konkurrensen om lokaler är för hög	4
Momsreglerna gör det svårare för ideella föreningar att hitta lokal	2
Annan orsak	9
Ingen uppfattning	4

Exempel på andra orsaker som uppges i intervjuerna är att företag och större föreningar prioriteras, att miljön är för dålig såväl inomhus som utomhus eller att det finns specialbehov. Kommunerna nämns i några svar. I dessa uttrycks uppfattningarna att kommunen inte tar ideella föreningar på allvar, att de inte vill hyra ut och att de är totalt ointresserade av att hjälpa föreningar som inte är idrottsföreningar.

Av enkätundersökningen framgår att en inte obetydlig andel av alla ideella föreningar har svårigheter att hitta lokaler. Cirka 16 procent av alla ideella föreningar och trossamfund uppger att de har behov av men inte tillgång till en permanent lokal. Ytterligare cirka elva procent uppger att de har tillgång till en lokal, men att den inte är ändamålsenlig.

Nästa fråga är vilken betydelse mervärdesskattereglerna har för de organisationer som inte har tillgång till en lokal som är ändamålsenlig. I de intervjuer som genomfördes efter enkätundersökningen angavs många olika skäl till svårigheterna, till exempel begränsade ekonomiska resurser, att det finns specifika behov eller en upplevd ovilja att få stöd från det allmänna. Intervjuundersökningen i sig ger dock inte några klara indikationer på att mervärdesskattereglerna skulle vara något stort eller specifikt hinder. Samtidigt är det viktigt att vara medveten om att den ideella sektorn är en stor heterogen grupp, där förutsättningarna kan skilja sig åt inbördes. Som redogörs för tidigare i detta avsnitt har utredningen varit i kontakt med flera olika företrädare för idrottsrörelsen och andra organisationer i den ideella sektorn som framfört att många har svårigheter att hyra lokaler och att problemen kan härledas till mervärdesskattereglerna.

Utredningens bedömning av den ideella sektorns situation

I de möten som utredningen haft med företrädare för den ideella sektorn har det framkommit att det finns organisationer som upplever svårigheter när det gäller att hitta ändamålsenliga lokaler att hyra. Svårigheterna kan ofta härledas till mervärdesskattereglerna, men det finns också annat som kan medföra att verksamheter i den ideella sektorn har svårt att hitta lokaler att hyra. Svårigheterna hanteras på olika sätt i olika typer av organisationer. Den organisation som ägnar sig åt social verksamhet kan när det gäller vissa verksamheter inom organisationen utvidga den till områden som beskattas med mervärdesskatt, till exempel kaféverksamhet, med följden att det blir möjligt att hyra lokalen med mervärdesskatt. För andra verksamheter är det svårt att hyra lokaler med mervärdesskatt. Om dessa verksamheter överhuvudtaget hittar lokaler att hyra får de i många fall acceptera lokaler i lägen, storlek och skick som inte är helt ändamålsenliga. Företrädarna för organisationerna har uppfattningen att mervärdesskattereglerna bidrar till att den civila sektorns bidrag till den totala samhällsekonomin är mindre än den hade varit med mer utvidgade regler för hyra. När det gäller idrottssektorn uppger både företrädaren för den organisation som utredningen mött och Riksidrottsförbundet att många organisationer har svårt att hyra lokaler, och att detta är relaterat till mervärdesskattereglerna, men att detta i vissa fall hanteras genom bolagisering av verksamheterna. Något som visserligen medför att det blir lättare att hyra lokaler, men samtidigt medför en distansering från idrottsverksamhet som en folkrörelse i hög grad baserad på ideellt arbete.

Den uppfattning som återges av företrädarna för de organisationer utredningen haft kontakt med visar att det finns organisationer som har svårigheter att få tag i lokaler att hyra, och att dessa svårigheter också till viss del kan hänföras till mervärdesskattereglerna. Vidare framkommer att dessa svårigheter antingen medför att verksamheterna inte kan bedrivas i den omfattning eller på det sätt som de annars hade kunnat göra eller att de får bedrivas i former som avviker från den ursprungliga folkrörelse- eller civilsamhällesidén. Samtidigt framkommer i den enkätundersökning som utredningen genomfört att samma svårigheter inte gäller alla organisationer i den ideella sektorn. En majoritet av de organisationer som uppger att de har behov av lokaler har också tillgång till sådana. Den bild som framträder är

att den ideella sektorn är heterogen i detta avseende och att de mervärdesskatterelaterade problemen finns bland en mindre andel.

7.7.4 Marknaden och förändringen över tid

Den centrala frågan i detta avsnitt är hur begränsningen av den frivilliga beskattningen påverkar tillgången till lokaler att hyra för företag och andra organisationer som inte har avdragsrätt. En svårighet i denna bedömning är att mervärdesskatten utgör en av flera möjliga faktorer av betydelse för vilka svårigheter som finns att få tillgång till lokaler. Andra faktorer av betydelse är exempelvis hyrestagarens finansiella ställning, hur långt i tiden hyresbehovet sträcker sig, om hyrestagaren bidrar till andra värden i fastigheten och så vidare. Nämnda faktorer är exempel på individuella egenskaper, av vilket följer att situationen kan se mycket olika ut mellan enskilda hyrestagare. Utöver individuella faktorer finns dock generella faktorer som påverkar alla lika. Det handlar om faktorer som påverkar hyresmarknaden, genom förändringar i utbud och efterfrågan. Det finns mängder av faktorer som påverkar utbud och efterfrågan, dit hör konjunkturförändringar, räntenivån, skatteregler och strukturella förändringar i ekonomin.

När det gäller bedömningen av hur tillgången till lokaler påverkas för företag och andra organisationer behöver också förändringarna i hyresmarknaden beaktas. En rimlig utgångspunkt är att det är lättare för hyresgäster att få tag i lokaler att hyra om vakansgraden är hög, och uppåtgående, och att detta gäller även om det finns individuella faktorer som medför att vissa är mindre attraktiva som hyresgäster, till exempel vad gäller möjligheterna för fastighetsägarna att få avdrag för mervärdesskatt. Omvänt så får hyresgäster, som medför ökade kostnader för fastighetsägarna, svårare att hitta lokaler att hyra på en marknad med litet utbud och hög efterfrågan.

En fråga i sammanhanget är hur hyresmarknaden förändrats över tiden och i vilken grad denna förändring har påverkat hyresgästernas uppfattning om möjligheterna att hitta lokaler. Det finns inte någon sammanhängande statistik över den totala lokalytan och i vilken grad den används eller står tom. Det finns dock undersökningar som kan ge indikationer på hur tillgången till lokaler förändras över tid. Ett exempel är en undersökning som Svenskt Näringsliv har publicerat[3].

[3] Svenskt näringsliv, Marknadsöversikt – Andrahandsvakanser, 2025-10-23.

Av denna framgår att vakanserna på kontor har ökat betydligt mellan 2019 och 2025. Även vakanserna på butiks-, lager- och logistiklokaler har under samma tid ökat, men i mindre grad. Det finns således indikationer på att utbudet av lokaler har ökat under senare år, och att detta kan ha medfört att svårigheterna att hitta lokaler för företag och andra organisationer kan ha minskat, även för dem utan avdragsrätt. Det innebär också att svårigheterna att hitta lokaler kan öka för denna grupp om marknaden förändras genom minskat utbud och ökad efterfrågan.

7.8 Övriga effekter

En utökning av den frivilliga beskattningen skulle medföra effekter för fler aktörer än hyresgäster och fastighetsägare, till exempel offentlig sektor. Därutöver skulle en förändring medföra en påverkan på fastighetsmarknaden och utnyttjandet av resurserna i ekonomin. Genom att samhällsekonomin skulle påverkas blir det också en indirekt påverkan på alla enskilda personer och företag.

7.8.1 Kommuner och regioner

En utökad frivillig beskattning av hyra skulle medföra att kostnaderna för privata aktörer inom vård och omsorg skulle öka. Med en oförändrad struktur av utförare innebär det att kostnaderna för regioner och kommuner också skulle öka. Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) har i sitt remissvar till Finansdepartementets promemoria, Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av lokaler (Fi2020/05159), uppgett att det även finns en risk att kostnaderna för föreningar och organisationer som får stöd och bidrag från kommunerna kan öka, vilket om inte det ideella föreningslivet ska påverkas kan medföra krav på ökade kommunala bidrag.

7.8.2 Skatteverket

För Skatteverket skulle en utökning av den frivilliga beskattningen medföra en minskad belastning på den löpande verksamheten och kontrollverksamheten, bland annat genom att det kommer att bli färre

justeringar av tidigare avdragen mervärdesskatt och färre bedömningar av avdragsrätt i företag som bedriver blandad verksamhet.

7.8.3 Samhällsekonomisk effektivitet

En breddning av skattebasen medför att mervärdesskattesystemet blir mer neutralt. Som en följd av detta kommer fastighetsägare och hyresgäster att i mindre grad fatta beslut som är påverkade av skatter för att i stället agera mer efter vad som är affärsmässigt rationellt. När det gäller fastighetsmarknaden kan olikformigheten i beskattning mellan olika hyresgäster också medföra att möjligheterna att anpassa fastighetsbeståndet efter ändrade behov påverkas i viss mån. Som nämns i avsnitt 7.7.4 ovan finns indikationer på att vakansgraden ökat över tid, särskilt när det gäller kontorsytor. En följd av detta är att behovet av anpassning genom ombyggnationer kan ha ökat. Som konstateras i utredningen begränsas dock de finansiella möjligheterna för fastighetsägarna att göra större ombyggnationer när mervärdesskatten på investeringar inte kan dras av. Av detta följer att nödvändiga omstruktureringar av fastighetsmarknaden kan påverkas i någon grad av att mervärdesskatt inte kan dras av när fastigheter hyrs ut till vissa hyresgäster.

Sammanfattningsvis innebär detta att en breddning av skattebasen medför att samhällets resurser utnyttjas på ett mer effektivt sätt.

7.9 Sammanfattning

Ett mervärdesskattesystem som är neutralt och inte snedvrider konsumenternas val av konsumtion och producenternas val av produktion är samhällsekonomiskt effektivt. Undantag från beskattning medför en avvikelse från ett neutralt mervärdesskattesystem. Sammantaget innebär detta att undantaget för uthyrning av fastighet rent principiellt har en negativ påverkan på den samhällsekonomiska effektiviteten. Det finns dock andra motiv för att undanta uthyrning av fastighet till aktörer utan avdragsrätt. Det viktigaste motivet, som bland annat uttryckts i förarbeten till nuvarande mervärdesskatteregler, är att kompensera frånvaron av avdragsrätt med en lägre hyra. I synnerhet den ideella sektorn har ansetts vara känslig för en utvidgning av den frivilliga beskattningen. Denna bedömning har till exempel redovisats

i prop. 1999/2000:82. Samtidigt framförs av både fastighetsägare, företag och organisationer, som har behov av att hyra lokaler, att begränsningen av den frivilliga beskattningen medför svårigheter att hitta ändamålsenliga lokaler att hyra, om avdragsrätt saknas. Sammantaget betyder detta att en avvägning behöver göras mellan å ena sidan de positiva och negativa konsekvenserna av den begränsade frivilliga beskattningen och å andra sidan de positiva och negativa effekterna av en utökad frivillig beskattning.

En central fråga i denna avvägning är hur den hyra som hyresgästen betalar skulle påverkas om den belades med mervärdesskatt. Om en fastighetsägare övergår från att undanta hyra från beskattning till att lägga mervärdesskatt på hyran händer följande. För det första får fastighetsägaren avdragsrätt för mervärdesskatten på löpande kostnader och investeringar med följden att kostnaderna minskar med ett belopp motsvarande mervärdesskatten. För det andra får hyresgästen betala mervärdesskatt med 25 procent av hyresbeloppet. Om fastighetsägaren minskar hyran med ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som får dras av innebär det att hyran för hyresgästen ökar med ett belopp motsvarande skillnaden mellan mervärdesskatten på hyran och den mervärdesskatt som fastighetsägaren får dra av. Givet att fastighetsägaren tar ut kompensation för alla sina kostnader genom hyran innebär det att hyran inklusive mervärdesskatt kommer att vara minst lika stor som hyran som är undantagen från mervärdesskatt, men som i stället belastas med kompensation för mervärdesskatt som inte får dras av. Detta förhållande påverkas inte av om fastighetsägaren gjort stora investeringar som fördyras av att mervärdesskatten inte får dras av. En strikt övervältring av fastighetsägarens kostnader på hyran medför att förhållandet mellan vad hyresgästen får betala i kompensation för investeringen är densamma oavsett om den betalas som dold mervärdesskatt eller genom mervärdesskatt på hyran. Med andra ord medför undantag från beskattning att fastighetsägaren har ett utrymme att ta ut kompensation för mervärdesskatt som inte dras av motsvarande 25 procent av hyran. Ett utrymme som rent matematiskt är minst lika stort som den mervärdesskatt som inte kan dras av, vare sig det handlar om mervärdesskatt på löpande kostnader eller utgifter för investeringar. Detta skulle innebära att en övergång från undantag från beskattning till beskattning skulle medföra en ökning av hyreskostnaden för hyresgästen med ett belopp motsvarande skill-

naden mellan mervärdesskatten på hyran och den mervärdesskatt som fastighetsägaren inte får dra av.

Resonemanget ovan gäller dock endast isolerat till fastighetsägarens kostnad för mervärdesskatt som inte får dras av. Det finns ytterligare två omständigheter som måste beaktas när effekterna på hyran diskuteras. Den ena omständigheten är att undantag från beskattning medför administrativa merkostnader för fastighetsägare med blandad verksamhet. Detta gäller särskilt fastighetsägare som både har hyresgäster där hyran beskattas och hyresgäster som är undantagna från beskattning, så kallad blandad verksamhet. De administrativa merkostnaderna är av många olika slag, men ett exempel är att blandad verksamhet medför att mervärdesskatten på vissa gemensamma kostnader måste fördelas, vilket medför merarbete och merkostnader. Den andra omständigheten är att uthyrning till hyresgäster utan avdragsrätt medför osäkerheter och finansiella risker. Något som många fastighetsägare kompenserar genom ett tillägg på hyran. Sammantaget innebär detta att effekten på hyran om den skulle beläggas med mervärdesskatt är mycket osäker och svår att uppskatta. I många fall skulle en utökad frivillig beskattning medföra en ökning av hyran, men storleken på ökningen varierar troligen mycket mellan olika fastighetsägare och hyresgäster. Det kan också finnas situationer där hyresgästens hyra inte skulle påverkas särskilt mycket av beskattning. Att hyreshöjningen generellt skulle bli 25 procent är dock enligt utredningen inte sannolikt. Utredningen har uppskattat att hyreskostnaderna ökar med 6,25 procent för en hyresgäst som hyr en lokal av en genomsnittlig fastighetsägare, se avsnitt 7.3. I de uppskattningar som utredningen gjort av hur mycket hyrorna skulle påverkas av en utökad frivillig beskattning för företag som bedriver utbildning, vård och omsorg görs dock även alternativa beräkningar som ligger såväl under som över detta genomsnitt, se avsnitt 7.6.

Det kan vidare argumenteras för att det förhållandet att en möjlighet öppnas för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av alla verksamhetslokaler inte innebär att möjligheten alltid kommer att utnyttjas. Frågan om en utökning har emellertid under många år varit ett starkt önskemål från fastighetsägare och andra som hyr ut lokaler då de administrativa kostnaderna och andra problem med blandad verksamhet är så stora att det krävs att möjligheten att ta ut mervärdesskatt utökas för att underlätta för hyresvärdarna. Det torde därför enligt utredningen inte annat än i rena undantagsfall förekomma att hyresvär-

darna kommer att avstå från att ta ut mervärdesskatt på lokalhyran. Om möjligheten till frivillig beskattning utökas kommer det således att innebära att hyran i stor utsträckning kommer att beläggas med mervärdesskatt. För de hyresgäster som inte bedriver skattepliktig verksamhet innebär det som ovan anförts att hyreskostnaderna kommer att öka. Det kan inte uteslutas att vissa hyresgäster skulle få kännbara hyreshöjningar. Många ideella föreningar och mindre företag som bedriver undantagen verksamhet har ofta en svag förhandlingsposition och kan därför komma att få svårt att hävda sig i hyresförhandlingarna.

Nästa fråga är hur hyrorna totalt sett skulle påverkas för olika grupper av en utökad frivillig beskattning. Utredningen har uppskattat hur de samlade hyrorna skulle påverkas för företag inom vård, omsorg och utbildning. Utredningen resonerar även om konsekvenserna för den ideella sektorn, kulturområdet, den finansiella sektorn och de små företag som har en omsättning under omsättningsgränsen. För företag inom vård, omsorg och utbildning uppskattar utredningen att hyrorna skulle öka med mellan som minst strax under 600 miljoner kronor och upp till 1 miljard kronor om den frivilliga beskattningen utökades. Hur hyrorna skulle förändras för den ideella sektorn är inte möjligt att uppskatta i beloppsmässiga termer, bland annat beroende på att det handlar om en mycket stor grupp med stora inbördes olikheter och skillnader. Bedömningen är dock att hyrorna skulle komma att öka för en ganska stor andel och att det stora antalet innebär att det handlar om ganska betydande belopp. För företag inom den finansiella sektorn, kulturområdet och de minsta företagen bedöms att hyrorna inte skulle påverkas i lika hög grad.

En farhåga som också framförts är att för små företag samt konstnärer med en omsättning som understiger 300 000 kronor kan en ändring av reglerna innebära ett de kan se sig tvungna att registrera sig för mervärdesskatt för att kunna få avdrag för den mervärdesskatt som läggs på hyran. Syftet med reglerna om undantag för små företag med låg omsättning är att underlätta för de allra minsta företagen att bedriva verksamhet, genom att inte belastas med att redovisa mervärdesskatt. Av denna anledning höjdes omsättningsgränsen den 1 januari 2025 från 80 000 kronor till 120 000 kronor, prop. 2023/24:149.

En annan aspekt är hur fastighetsägarna skulle påverkas av en utökad frivillig beskattning. För fastighetsägarna är de mest betydelsefulla konsekvenserna av begränsningen av den frivilliga beskattningen

att det uppstår administrativa merkostnader och ökade osäkerheter och risker. När det gäller de administrativa merkostnaderna uppskattar utredningen att de totalt sett uppgår till mellan 400 miljoner kronor och 500 miljoner kronor per år. Till detta kommer den ökade risken och osäkerheten som inte är möjlig att uttrycka i monetära termer.

De ökade kostnaderna för hyresgästerna av en utökad frivillig beskattning ska vägas mot de svårigheter som vissa företag och organisationer har att hitta ändamålsenliga lokaler att hyra. Utredningen har haft kontakt med företrädare för vårdföretag, privata tandläkare och utbildningsföretag, och även enskilda företag inom dessa områden, som alla uppger att de inte upplever några svårigheter att hitta lokaler att hyra. Däremot uttrycker de oro över de ekonomiska konsekvenserna om den frivilliga beskattningen skulle utökas. Utredningen har även haft kontakt med företrädare för företag och organisationer verksamma inom den ideella sektorn och civilsamhället samt företrädare för idrottsrörelsen som uppger att det finns många organisationer inom deras respektive områden som möter betydande svårigheter att hitta ändamålsenliga lokaler att hyra. Dessa svårigheter yttrar sig på olika sätt. En del organisationer inom idrottsrörelsen väljer att lägga vissa verksamheter i aktiebolag eftersom beskattningen av idrottstjänster är styrd av vilken typ av organisation som bedriver verksamheten. Beskattningen är med andra ord subjektstyrd med följden att jämförbara verksamheter beskattas olika beroende på om den bedrivs av en ideell förening eller aktiebolag, med följden att möjligheten att hyra lokaler med frivillig beskattning också styrs av vilken typ av organisation som bedriver verksamheten. För andra typer av organisationer blir konsekvenserna i stället att de hyr lokaler som inte är helt ändamålsenliga när det gäller storlek, standard eller läge. En företrädare uppger också att omfattningen på den samlade verksamheten som utförs i civilsamhället är mindre än den hade varit om tillgången till lokaler varit större. När det gäller den ideella sektorn finns dock även andra faktorer som medför att utbudet av lokaler kan vara begränsat. En sådan faktor är att den finansiella ställningen i en del ideella föreningar medför en risk för fastighetsägaren. En risk som vissa fastighetsägare inte är villiga att ta medan andra fastighetsägare i stället hanterar den genom en riskkompensation i hyran, som i många fall kan bli alltför hög för hyresgästen. Andra faktorer är att det inte finns någon formell firmatecknare i ideella föreningar och att det inte finns någon fysisk person i föreningen som har ett företrädaransvar.

Något som ökar risken för fastighetsägaren. Utredningen har även genomfört en enkätundersökning bland ideella föreningar och trossamfund som visar att det finns svårigheter för en del att hitta lokaler att hyra, bland dem som har behov av lokal uppger 84 procent att de har tillgång till lokal, varav 73 procent uppger att lokalen är ändamålsenlig. Utredningen har även genomfört en undersökning baserad på intervjuer. I denna undersökning framkommer inte att just mervärdesskattereglerna ses som det stora problemet. De flesta som uppger att de har svårigheter att hitta lokaler hänvisar till omständigheter som allmänna ekonomiska svårigheter och ett litet utbud av lokaler.

Andra aktörer som skulle beröras av en utökad frivillig beskattning är kommuner, regioner och Skatteverket. För kommuner och regioner skulle en utökad frivillig beskattning medföra att de privata företag som bedriver vård och omsorg skulle få ökade kostnader, med följden att upphandlingen av sådana tjänster skulle påverkas i hög grad. Om ersättningen till friskolorna skulle höjas genom en ökning av skolpengen till följd av ökade lokalkostnader kommer även detta att påverka kommunerna. För Skatteverket skulle en utökad frivillig beskattning medföra att hanteringen av beskattningen av hyror skulle förenklas.

Sammanfattningsvis konstateras att konsekvenserna av nuvarande begränsning av möjligheten till frivillig beskattning är komplexa att bedöma och att det finns stora inbördes skillnader bland dem som berörs. Likaså är de effekter som skulle uppstå om den frivilliga beskattningen skulle utökas komplexa och mycket olika för berörda aktörer. En samlad bedömning av positiva och negativa konsekvenser av de två alternativen att låta reglerna vara oförändrade respektive utöka den frivilliga beskattningen redovisas i avsnitt 7.10.

7.10 Bedömning

Bedömning

Det bör även i fortsättningen vara en förutsättning för frivillig beskattning att hyresgästens verksamhet medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

Skälen för bedömningen

Effekterna av att utöka möjligheten till frivillig beskattning är, som ovan angetts, komplexa och varierande, beroende av vilka aktörer det handlar om och vilken situation de befinner sig i. Frågan om en förändring av reglerna om uthyrning av lokaler har varit föremål för ett flertal utredningar, se avsnitt 7.1. När frågan tidigare behandlats har det, trots att en utökning av den frivilliga beskattningen skulle kunna ge minskade problem med att hyresgäster med skattefri verksamhet kan ha svårt att få tag i lokaler, bedömts att någon ändring inte ska genomföras (prop. 1999/2000:82 och prop. 2013/14:1). Det kanske främsta skälet till att förslagen inte genomförts är att hyresgäster som saknar avdragsrätt riskerar att få kostnadsökningar. Regeringen anförde bland annat att det särskilt gäller i de fall då verksamheten har stort ideellt inslag eller då småföretagare bedriver undantagen verksamhet. Dessa hyresgäster torde i många fall ha en svag förhandlingsposition och kan därför komma att få svårt att hävda sig i hyresförhandlingarna (prop. 1999/2000:82 s. 67). Fråga är om det nu kan anses lämpligt att ändra reglerna.

Enligt utredningens bedömning utifrån den analys som gjorts kan en utökning av den frivilliga beskattningen innebära klara fördelar för fastighetsägare och andra näringsidkare som hyr ut lokaler. Å andra sidan visar den analys som gjorts att det finns en stor risk att hyreskostnaderna ökar för företag och organisationer som inte har avdragsrätt. Utredningen har ovan (avsnitt 7.9) gjort bedömningen att det mot bakgrund av de stora administrativa kostnaderna och övriga problem inte annat än i rena undantagsfall torde förekomma att hyresvärdarna kommer att avstå från att ta ut mervärdesskatt på lokalhyran. Om möjligheten till frivillig beskattning utökas kommer det således att innebära att hyran i stor utsträckning kommer att beläggas med mervärdesskatt. Det kan inte uteslutas att vissa hyresgäster skulle få kännbara hyreshöjningar. Utredningen har till exempel uppskattat att hyreskostnaderna för privata företag som bedriver verksamhet inom vård, omsorg och skola kommer att öka med mellan 600 miljoner kronor och en miljard kronor. Även kostnaderna för tandvården kan komma att öka. Företrädare för dessa organisationer har till utredningen vidare framfört att kostnadsökningarna skulle innebära betydande svårigheter för verksamheten. Vård och omsorg bedrivs i dag i stor utsträckning av privata företag. Av tillgänglig statistik framgår

att regionernas och kommunernas köp av tjänster från privata vård- och omsorgsföretag ökat i stor utsträckning under senare år. Möjligheterna för kommuner och regioner att låta privata utförare utföra tjänster inom vård och omsorg kommer således att påverkas i hög grad. De vård- och omsorgsföretag som får en högre hyra på grund av mervärdesskatt kan komma att kräva högre ersättning vid kommande upphandlingar. Regionernas och kommunernas kostnader för upphandling av vård- och omsorgstjänster kan därför på sikt komma att öka.

Även hyreskostnaderna för ideella föreningar, konstnärer och små företag som redan hyr lokal av privata hyresvärdar skulle öka med en utökad frivillig beskattning. Det finns givetvis även fördelar för vissa föreningar genom att det blir lättare att få tillgång till lokaler. Det är dock mer tveksamt om det går att säga att det gäller generellt för alla typer av organisationer. Då ökningen av hyreskostnaderna kan bli hög för många av de berörda aktörerna anser utredningen att enbart det förhållandet att det för vissa organisationer skulle bli lättare att få tillgång till lokaler inte motiverar en utvidgning av den frivilliga beskattningen. De skäl som framförts i tidigare lagstiftningsärenden står sig alltså enligt utredningen fortfarande.

Kompensation till berörda aktörer

Mot bakgrund av att det för vissa aktörer kan bli stora ökningar av hyreskostnaderna har utredningen övervägt om det är möjligt att kompensera dessa aktörer för att minska de negativa effekter som kostnadsökningen medför. Om de ökade kostnaderna kan finansieras skulle det kunna motivera att en utvidgning av den frivilliga beskattningen genomförs. De ekonomiska konsekvenserna för berörda kommer dock att bli mycket spridda och olikartade och variera stort mellan olika subjekt.

Någon möjlighet till kompensation till berörda aktörer inom ramen för mervärdesskattesystemet är enligt utredningens mening inte möjlig. En reducerad mervärdesskatt på lokalhyran är inte förenlig med mervärdesskattedirektivet.

För att kunna kompensera den ideella sektorn för den merkostnad som kan uppstå på grund av mervärdesskattebeläggningen av lokalhyra torde det i första hand vara aktuellt med ökade bidrag till ideell

sektor. Många ideella föreningar får i dag bidrag från framför allt kommuner men även statliga bidrag förekommer. Att finansiera ökade lokalkostnader på grund av förändringar i mervärdesskattesystemet genom kommunala bidrag kan inte anses tillfredställande. Om kostnadsökningen ska kompenseras genom bidrag är alternativet därför att kompensation ges genom statsbidrag.

I Danmark är det, till skillnad mot vad som gäller i flertalet länder inom EU, möjligt med frivillig beskattning vid uthyrning även till företag och organisationer som inte har avdragsrätt. Danmark har emellertid ett system för delvis kompensation till ideella- och välgörenhetsföreningar. Ordningen för kompensation regleras i bekendtgørelse nr. 111 af 2. februar 2015 om momskompensation til velgørende foreninger m.v. Ersättningsystemet omfattar inte enbart kostnader för mervärdesskatt på lokalhyra. Ideella- och välgörenhetsföreningar kan, efter ansökan, få ett bidrag som ger ersättning för momskostnaden vid köp med en andel motsvarande deras självfinansierande ränta. Skatteministern fastställer detaljerade regler för fördelningen av subventionen. Utgifterna måste vara kopplade till föreningens momsbefriade välgörenhetsverksamhet. Det finns detaljerade regler om hur ersättningen ska beräknas och om återbetalning av utbetalda belopp. I den mån det totala beloppet som begärts överstiger det tilldelade anslaget till kontot fördelas ersättningen i proportion till de begärda beloppen.

En möjlighet till kompensation för ideella föreningar är att i likhet med det danska systemet införa ett generellt bidrag som utgår till alla ideella föreningar. Ett förslag liknande det danska behandlades i promemorian Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. (Ds 2009:58). Ett resonemang fördes i promemorian om att införa ett system med kompensation genom statligt stöd som skulle baseras på den mervärdesskatt som tas ut på lokalhyra vilken föreningen, stiftelsen eller samfundet inte kan göra avdrag för på grund av att föreningens, stiftelsens eller samfundets ekonomiska verksamhet är undantagen från mervärdesskatt eller på grund av att organet inte bedriver någon ekonomisk verksamhet överhuvudtaget. Vidare anfördes att bidraget bör efter ansökan utbetalas en gång per år i efterhand och bör motsvara en mervärdesskattekostnad som är beräknad med hänsyn till att hyresvärden får rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på driftskostnader, reparationer m.m. Systemet skulle administreras av Skatteverket. Något förslag lämnades inte i promemorian utan den närmare

utformningen av bidragsordningen borde övervägas inom ramen för lagstiftningsarbetet. Förslaget kommenterades inte av regeringen när promemorians förslag i övrigt behandlades.

Att kompensera negativa skattekonsekvenser genom bidragsökningar torde ur föreningarnas med fleras synvinkel vara en kompensatorisk åtgärd som inte är lika hållbar över tiden som åtgärder inom systemet för mervärdesskatt eftersom ett sådant bidrag årligen kan omprövas inom ramen för den statliga budgetprocessen. Därtill kommer att det kan innebära problem när det gäller att bedöma om det är fråga om bidrag som är förenliga med statsstödsreglerna. Mot bakgrund härav anser utredningen att kompensation till ideella föreningar i form av ett generellt statsbidrag som ska kompensera för ökade kostnader för mervärdesskatt på lokalhyra inte är ett lämpligt alternativ. Det torde också krävas en omfattande utredning för att ta fram ett system liknande det som finns i Danmark. En sådan utredning ryms inte inom ramen för denna utredning.

Inte heller när det gäller ökade kostnader för små företag och konstnärer kan ett system med ökade statsbidrag anses vara en möjlighet.

När det gäller vård och omsorg som upphandlas bestäms ersättningen i särskilda avtal med regioner och kommuner. Privatpraktiserande läkare och fysioterapeuter har rätt till ersättning enligt lagen om läkarvårdsersättning och lagen om ersättning för fysioterapi. Det finns inte möjlighet att inom ramen för denna utredning föreslå åtgärder som kan påverka ersättningen till privata vård- och omsorgsföretag. Detta då ersättningen bestäms vid regionernas och kommunernas upphandling av tjänsterna. Ett annat problem i detta sammanhang är att det inte är möjligt att tillämpa olika ersättningsnivåer inom systemet med ersättning enligt lagen om läkarvårdsersättning och lagen om ersättning för fysioterapi. Ersättningen kan därför behöva höjas för samtliga aktörer för att kompensera de aktörer som får en högre hyra på grund av att mervärdesskatt läggs på hyran. Vidare gäller möjligheten till ersättning inte för vårdgivare som bedriver vuxentandvård. Den största delen av vuxentandvården bedrivs som tidigare nämnts i privat regi. Det innebär att inom vuxentandvården blir det patienten som får betala för ökade kostnader.

När det gäller de fristående skolorna anges i skollagen hur ersättningen (skolpengen) till fristående skolor ska beräknas. Skolpengen beräknas i dag utifrån kommunernas kostnader för skolan. Ersätt-

ningen utgår således inte från de enskilda friskolornas kostnader. Regeringen har gett en utredning i uppdrag att föreslå ett system för resursfördelning med en nationellt bindande skolpengsnorm för förskoleklassen, grundskolan, anpassade grundskolan och fritidshemmet. Utredningen om en nationell skolpengsnorm för ökad likvärdighet har lämnat ett delbetänkande, *Verktyg för en mer likvärdig resursfördelning till skolan* (SOU 2025:72). Betänkandet bereds inom Regeringskansliet.

Sammantaget kan konstateras att det inte inom ramen för utredningen är möjligt att föreslå åtgärder som kan kompensera berörda hyresgäster för de ökade kostnader som en utvidgning kan medföra. Det kan i detta sammanhang också nämnas att om det skulle bli möjligt för fastighetsägare att debitera mervärdesskatt på lokalhyra till hyresgäster som inte har avdragsrätt eller rätt till återbetalning torde de nuvarande schablonersättningsnivåerna i LEMK sannolikt behöva ses över.

Sammanfattande bedömning

Vid en sammanvägning av de olika faktorer som talar för respektive emot att den frivilliga beskattningen görs oberoende av hyresgästens skattemässiga status anser utredningen att kostnaderna för många aktörer riskerar att bli så höga i förhållande till den nytta det skulle få att någon utvidgning inte bör genomföras.

7.11 Stadigvarande användning

7.11.1 Bakgrund

För att uthyrning ska kunna omfattas av frivillig beskattning krävs att hyresvärden för stadigvarande användning i en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning helt eller delvis hyr ut en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. Möjligheten till frivillig beskattning gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. När kravet på stadigvarande användning infördes angavs i förarbetena att syftet var att undvika situationer där skattskyldigheten ideligen förändras. Vidare framhölls att kravet bör bedömas med utgångspunkt i fastighetsägarens avsikt

med uthyrningen (prop. 1985/86:47 s. 40). Kravet på stadigvarande användning har sedan det infördes varit föremål för viss kritik och Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att innebörden av begreppet inte är helt klar (HFD 2023 ref. 24).

Kravet på stadigvarande användning har berörts i ett antal utredningar och lagstiftningsärenden. I SOU 1999:47 föreslogs att kravet på stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet skulle slopas. Enligt utredningen kunde ett behov av ett krav på stadigvarande användning enbart finnas om det finns ett krav på att hyresgästens verksamhet ska medföra skattskyldighet (a. utredning s. 94). I prop. 1999/2000:82 bedömdes dock att frivillig beskattning även framgent skulle förutsätta att hyresgästen bedrev skattepliktig verksamhet i lokalen och det konstaterades att en förutsättning för utredningens (SOU 1999:47) förslag om att slopa kravet på stadigvarande användning vid frivillig skattskyldighet var just att hyresgästens skattestatus inte hade någon betydelse. Regeringens slutsats var att ett slopande av kravet på stadigvarande användning svårligen skulle låta sig förenas med ett bibehållande av systemet med ett krav på att hyresgästen bedriver skattepliktig verksamhet (a. prop. s. 67). I promemorian Mervärdesskatt för den ideella sektorn m.m., Ds 2009:58, föreslogs att möjligheterna till frivillig skattskyldighet vid uthyrning av lokaler skulle tas bort och ersättas med obligatorisk skattskyldighet. I promemorian angav utredaren att om obligatorisk skattskyldighet införs finns inte samma skäl för att ha ett krav på att uthyrningen ska ske stadigvarande för att omfattas av skattskyldigheten samt att det då kan och bör tas bort (a. promemoria s. 159). I prop. 2013/14:1 bedömdes dock att en förutsättning för frivillig skattskyldighet fortsättningsvis skulle vara att hyresgästens verksamhet medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning med ett därtill knutet krav på stadigvarande användning (a. prop. s. 473 f.).

Genom Högsta förvaltningsdomstolens praxis under senare år har innebörden av kravet på stadigvarande användning blivit tydligare. I HFD 2015 ref. 26 uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att bestämmelserna om frivillig beskattning kan vara tillämpliga även när fastighetsägaren har för avsikt att kontinuerligt men under flera kortvariga hyresperioder upplåta lokaler för användning i skattepliktig verksamhet. Av domstolens praxis framgår dock att frivillig beskattning endast kan medges för en viss fastighet eller viss del av en fastighet (lokal) och att det därför inte är möjligt att medge sådan skatt-

skyldighet för en procentuell andel av en och samma yta. Om det bara till viss del bedrivs skattepliktig verksamhet i en avgränsad lokal kan dock frivillig beskattning medges för hela den lokalen (HFD 2016 ref. 51). Domstolen har vidare konstaterat att den omständigheten att hyresgäster kommer att disponera samma lokalyta inte i sig innebär att användningen inte skulle kunna vara stadigvarande. Även i denna situation bör det avgörande för bedömningen av om uthyrningen är stadigvarande eller inte vara fastighetsägarens avsikt med uthyrningen. Kravet på stadigvarande användning innebär således inte att frivillig beskattning för lokaluthyrning inte kan beviljas enbart av det skälet att lokalen disponeras av flera hyresgäster utan att någon av dem har ensamrätt till en specifik yta (HFD 2023 ref. 24).

7.11.2 Problembild

Eftersom innebörden av begreppet stadigvarande användning inte är helt klar kan det i vissa fall vara svårt för en fastighetsägare att veta om kravet är uppfyllt. Kravet kan i vissa situationer medföra att fastighetsägare som hyr ut till hyresgäster som har avdragsrätt eller rätt till återbetalning för verksamhet som bedrivs i det uthyrda objektet inte kan tillämpa frivillig beskattning. Kravet på stadigvarande användning medför således i vissa fall bedömningssvårigheter och kumulativa effekter. Utredningen konstaterar dock att flera av de problem som tidigare har lyfts fram numera har lösts genom att innebörden av begreppet stadigvarande användning under senare år har preciserats i praxis. Till exempel innebär det nuvarande rättsläget att det är möjligt att under vissa förutsättningar hyra ut en och samma byggnad eller lokal till flera hyresgäster samtidigt utan att dessa behöver ha ensamrätt till en viss yta. Det är även möjligt att hyra ut samma lokal växelvis, exempelvis till en hyresgäst under dagtid och till en annan kvällstid. Flera av de problem som har lyfts fram gör sig dock alltjämt gällande. Till exempel att det inte är möjligt för hyresgäster som bedriver skattepliktig verksamhet i en lokal att dela samma yta med hyresgäster som är undantagna från mervärdesskatteplikt. Det är heller inte möjligt för uthyraren att själv dela en och samma yta med en hyresgäst. Utredningen konstaterar därutöver att det i sig inte är tillfredsställande att kravet på stadigvarande användning i så

pass hög utsträckning är preciserat genom praxis och att det rådande rättsläget därmed inte på ett tydligt sätt återspeglas i lagtexten.

7.11.3 Kravet på stadigvarande användning ska inte ändras

Bedömning

Kravet på stadigvarande användning för att uthyrning ska omfattas av frivillig beskattning ska inte ändras.

Skälen för bedömningen

I utredningens uppdrag ingår att analysera om och i så fall hur reglerna om stadigvarande användning bör ändras, med beaktande av bedömningen i fråga om en utökning av möjligheten till frivillig beskattning och utvecklingen i rättspraxis.

Utredningen lägger inte fram något förslag om att möjligheten till frivillig beskattning vid uthyrning ska utökas till att omfatta även verksamheter som saknar avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Enligt utredningens bedömning måste en förutsättning för frivillig beskattning vid uthyrning därför även i fortsättningen vara att det uppställs någon form av krav på hur det uthyrda objektet används. Utan ett krav på stadigvarande användning skulle samma väl avgränsade yta (lokal) kunna hyras ut växelvis under mycket korta perioder för skattepliktiga respektive inte skattepliktiga verksamheter eller delas av sådana verksamheter. I sådana situationer skulle det uppstå svårigheter att fördela ingående skatt avseende hyresvärdens löpande kostnader. Det skulle även leda till betydligt fler och mer komplicerade situationer där tidigare gjorda avdrag måste justeras med anledning av att den frivilliga beskattningen upphör på grund av ändrad användning. Denna problematik skulle sannolikt bli än större vid ett genomförande av utredningens förslag om att införa en möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter. Att samma lokal kan användas för både skattepliktig och icke skattepliktig verksamhet torde dessutom i hög utsträckning försvåra möjligheterna att kontrollera att reglerna gällande frivillig beskattning och justering tillämpas korrekt. Sammantaget medför detta att det även i fortsättningen bör finnas ett krav på stadigvarande användning. En annan ordning skulle

medföra fler situationer där ingående skatt måste justeras och fördelas, en ökad risk för skatteundandragande samt svårigheter att kontrollera regelefterlevnaden.

Fråga är om det ändå kan finnas skäl att ändra reglerna så att de bättre stämmer överens med den praxis som utvecklats. Som nämnts ovan är det visserligen inte tillfredsställande att kravet på stadigvarande användning i så pass hög utsträckning är preciserat genom praxis och att det rådande rättsläget därmed inte på ett tydligt sätt återspeglas i lagtexten. Att ändra lagtexten så att den i högre utsträckning återspeglar rättsutvecklingen innebär dock risker för konsekvenser i rättstillämpningen som inte är önskade eller avsedda. Utredningen lämnar därför inte något förslag i denna del.

8 Överlåtelse av fastighet

8.1 Bakgrund

8.1.1 Justeringsreglerna strider mot mervärdesskattedirektivet

Överlåtelser av fastigheter är undantagna från skatteplikt till mervärdesskatt. Om en fastighet överlåts kan dock i vissa fall överlåtaren bli skyldig att justera eventuella avdrag som gjorts. Vid överlåtelse av fastigheter och andra tillgångar som är föremål för justeringsskyldighet kan den nya ägaren enligt nu gällande regler i vissa situationer ta över den tidigare ägarens skyldighet att justera, se avsnitt 3.1.4.

EU-domstolen har i målet Sögård fastigheter (C-787/18) bedömt att mervärdesskattedirektivet inte tillåter en sådan ordning om övertagande av skyldighet att justera avdrag som finns i mervärdesskattelagen (2023:200), ML. Domstolen har mer specifikt uttalat att direktivet ska tolkas på så sätt att det utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver, med stöd av artikel 188.2 i direktivet, att säljaren av en fastighet inte är skyldig att justera ett avdrag för ingående mervärdesskatt om köparen ska använda fastigheten uteslutande för transaktioner som medför avdragsrätt, samtidigt som den även ålägger köparen att justera avdraget avseende återstoden av justeringsperioden vid den tidpunkt då köparen i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för sådana transaktioner.

Högsta förvaltningsdomstolen har efter EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter bedömt att den svenska regleringen om övertagande av justeringsskyldighet inte får tillämpas vid en fastighetsöverlåtelse utanför en verksamhetsöverlåtelse (HFD 2021 not. 26 och not. 27). En köpare kan i en sådan situation inte åläggas att justera ett avdrag som säljaren har gjort på den grunden att justeringsskyldigheten skulle ha förts över vid överlåtelsen.

Skatteverkets ställningstagande

Varken EU-domstolen eller Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat sig om vad som gäller när en köpare med stöd av mervärdesskattelagens regler gör gällande en rättighet att justera säljarens tidigare avdrag. Det kan handla om situationer då köparen utökar den verksamhet som ger avdragsrätt i fastigheten och alltså kan ha rätt till större avdrag än vad säljaren har haft. I det fallet innebär mervärdesskattelagens regler att köparen har rätt att justera säljarens tidigare avdrag. En tillämpning av de reglerna kan innebära en fördel för köparen.

Efter EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter och Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden har Skatteverket klargjort sin uppfattning om hur reglerna om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag ska tillämpas.[1] I huvudsak anser Skatteverket att bestämmelserna i mervärdesskattelagen inte ska tillämpas i den utsträckning som de ålägger köparen en skyldighet att justera säljarens tidigare avdrag. Lagens regler ska dock tillämpas om de ger någon av parterna en fördel. I praktiken innebär det att säljaren inte är skyldig att justera tidigare avdrag vid försäljningen av en fastighet, om köparen har avdragsrätt. Köparen får å sin sida justera säljarens avdrag om köparen ändrar användningen av fastigheten så att den avdragsgilla delen ökar. Vid en verksamhetsöverlåtelse anser Skatteverket att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag i princip fortsatt kan föras över till köparen i enlighet med reglerna i mervärdesskattelagen.

8.1.2 Promemorian Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet

Med anledning av EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter remitterade Finansdepartementet promemorian Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet (Fi2023/00434). I promemorian identifierades fyra alternativa lösningar för justering av avdrag utanför en verksamhetsöverlåtelse.

Det första alternativet var att fastighetsöverlåtelsen inte i sig skulle medföra någon skyldighet för säljaren att justera ett tidigare avdrag. I stället skulle säljaren även efter överlåtelsen behålla rättigheten och

[1] Skatteverkets ställningstagande ”Jämkningsskyldighet vid överlåtelse av fastighet” (dnr 8-1740076), daterat 2022-10-25.

skyldigheten att justera de tidigare avdragen. Om köparen exempelvis ändrade användningen av fastigheten, skulle säljaren kunna bli tvungen att justera de gjorda avdragen. Det alternativet ansågs dock medföra stora praktiska problem. Det kunde nämligen bli svårt för säljaren att hålla sig uppdaterad om vad som hände med fastigheten efter överlåtelsen, särskilt i en situation då fastigheten överläts ännu en gång. För Skatteverket skulle den lösningen vidare kunna innebära försvårad kontroll och ökad administration. Nackdelarna med alternativet ansågs vara så stora att det inte var lämpligt att genomföra.

Det andra alternativet var att en fastighetsöverlåtelse inte skulle föra med sig någon justeringsskyldighet och att säljaren inte heller skulle behålla någon sådan skyldighet. I praktiken innebar det alternativet att kopplingen bröts mellan avdraget för ingående skatt och användningen av fastigheten i verksamhet som gav avdragsrätt. Om fastigheten efter överlåtelsen började användas för ett ändamål som inte gav avdragsrätt, skulle det inte påverka det ursprungliga avdraget. Det alternativet bedömdes dock innebära en risk för att skattereglerna skulle kunna kringgås. Det skulle också leda till en omotiverad skattemässig skillnad mellan att utföra exempelvis ombyggnadsåtgärder på en egen fastighet och att köpa in en fastighet då sådana åtgärder redan genomförts. Sammantaget bedömdes att detta alternativ var klart olämpligt att genomföra. Det var dessutom tveksamt om det var förenligt med mervärdesskattedirektivet.

Det tredje alternativet var att justering av tidigare avdrag alltid skulle göras vid en fastighetsöverlåtelse, oberoende av vilken verksamhet som fortsatt skulle bedrivas i fastigheten. Den lösningen bedömdes förhindra kringgående och vara enkel att tillämpa. Alternativet skulle dock föra med sig vissa nackdelar. Till exempel kunde det leda till inlåsningseffekter, eftersom det skulle kunna bli olönsamt att sälja fastigheten under justeringsperioden. En skyldighet för säljaren att under alla omständigheter justera avdragen vid en försäljning kunde nämligen leda till en prisökning, som köparen inte kunde göra avdrag för. Även om alternativet kunde leda till flera nackdelar, var bedömningen att man kunde utgå från att många överlåtelser skulle ske genom verksamhetsöverlåtelser. Vid sådana överlåtelser bedömdes att rättigheten och skyldigheten att justera tidigare avdrag fortsatt kunde föras över till mottagaren.

Ett fjärde alternativ som diskuterades i promemorian var att justering av tidigare avdrag som huvudregel skulle göras vid en fastighets-

överlåtelse, men att det skulle införas en möjlighet till frivillig beskattning på själva överlåtelsen. Om frivillig beskattning tillämpades på överlåtelsen, skulle säljaren inte behöva justera tidigare avdrag. En köpare som skulle använda fastigheten i verksamhet som medförde avdragsrätt kunde i sin tur dra av den ingående mervärdesskatt som lagts på försäljningspriset. En ny justeringsperiod skulle då påbörjas för det avdraget. I promemorian bedömdes att den lösningen skulle innebära en stor förändring jämfört med den gällande ordningen. En sådan förändring behövde utredas noggrannare. Det fanns inte möjlighet att inom ramen för promemorian utreda detta alternativ så noggrant som krävdes.

Sammantaget ansågs det tredje alternativet vara lämpligast att genomföra, det vill säga lösningen som innebar att en justering alltid skulle göras vid en fastighetsöverlåtelse utanför en verksamhetsöverlåtelse. Alternativet kunde medföra nackdelar, men de negativa effekterna bedömdes bli mindre bland annat på grund av att överlåtelser ofta skedde genom verksamhetsöverlåtelser då ingen justering behövde göras. Nackdelarna träffade också bara köparen i den situationen att det fortsatt skulle bedrivas verksamhet som medförde avdragsrätt i fastigheten. I promemorian föreslogs därför att justering av tidigare avdrag skulle göras vid en fastighetsöverlåtelse, även om det fortsatt skulle bedrivas verksamhet som gav avdragsrätt i fastigheten.

Remissinstansernas synpunkter på promemorian

Flera remissinstanser avstyrkte det förslag som lades fram i promemorian. Remissinstanserna höll i och för sig med om att de svenska reglerna behövde ändras men förslaget ansågs kunna leda till negativa effekter för olika aktörer. Många instanser ansåg bland annat att konsekvenserna behövde utredas närmare. En del av kritiken gällde promemorians utgångspunkt att många överlåtelser sker genom verksamhetsöverlåtelser och att detta kan minska de negativa effekterna av förslaget. Flera remissinstanser, bland annat Fastighetsägarna, Byggföretagen, Näringslivets skattedelegation och FAR, ansåg att alternativet med frivillig beskattning vid överlåtelser behövde utredas samt att även andra alternativa lösningar behövde övervägas. En lösning som nämndes i det sammanhanget var den så kallade intygsmomsen.

Det ansågs vidare finnas behov av att utreda begreppet verksamhetsöverlåtelse och det saknades en jämförelse med andra EU-länder.

8.2 Reglerna om justering behöver ändras

Genom EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter och HFD 2021 not. 26 och not. 27 står det klart att reglerna i mervärdesskattelagen om övertagande av skyldigheten att justera avdrag vid fastighetsöverlåtelser strider mot mervärdesskattedirektivet. Det innebär att reglerna i mervärdesskattelagen om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag behöver ändras. Det är inte möjligt att behålla ett system som strider mot mervärdesskattedirektivet.

Det nuvarande rättsläget med otydlighet och bestämmelser som i praktiken inte får tillämpas innebär problem för alla inblandade aktörer. Det kan också sägas att sambandet mellan avdragsrätten och den faktiska användningen av en fastighet i vissa fall har brutits. Skatteverkets ställningstagande innebär att det kan uppstå situationer då varken säljaren eller köparen behöver justera något avdrag, trots att köparen inte längre bedriver verksamhet som ger avdragsrätt efter överlåtelsen. Detta innebär i sin tur att mervärdesskatten brister i neutralitet. Om en beskattningsbar person utför ombyggnationer på en egen fastighet och gör avdrag för den ingående skatten, påbörjas en justeringsperiod för det avdraget. Avdraget måste sedan justeras om personen exempelvis ändrar användningen under justeringsperioden till en verksamhet som inte ger avdragsrätt. Om den beskattningsbara personen i stället köper in en fastighet där sådana åtgärder har utförts, kan användningen ändras efter överlåtelsen under justeringsperioden utan att vare sig säljaren eller köparen behöver justera något avdrag enligt det gällande rättsläget. Det uppstår alltså en fördel för den som köper en fastighet jämfört med den som själv utför ombyggnationer. Att det finns fler situationer då varken säljaren eller köparen behöver justera avdrag trots ändrad användning leder också till minskade skatteintäkter för staten och risk för skatteundandragande.

Utredningens uppdrag och utgångspunkter

För att komma till rätta med dagens situation har utredningen fått i uppdrag att bedöma hur svensk lagstiftning om justering av tidigare gjorda avdrag bör ändras för att bli förenlig med EU-rätten. I uppdraget ingår att ta ställning till om det bör införas en möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet med beaktande av bland annat skatteneutralitet, risken för skatteundandragande, företagens administrativa börda och internationella konkurrenskraft, och att bedöma vilka begränsningar som i så fall behövs. Utredningen får inte göra några analyser eller lämna författningsförslag avseende skatteplikt vid överlåtelse av mark eller byggnader före första besittningstagandet. Inte heller får förslag lämnas som inskränker avdragsbegränsningen avseende stadigvarande bostad i 13 kap. 26 § ML.

Utgångspunkter

En ny ordning för justering av avdrag vid fastighetsöverlåtelse måste tillgodose olika intressen. En utgångspunkt är därvid att ett förslag ska vara förenligt med mervärdesskattedirektivets krav. Det måste också beaktas att de nuvarande reglerna i mervärdesskattelagen om övertagande av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag syftar till att dels upprätthålla ett samband mellan avdragsrätten och fastighetens användning, dels underlätta för parterna och minska risken för inlåsningseffekter på fastighetsmarknaden. Ett förslag om en ny ordning för justering vid överlåtelser bör så långt som möjligt tillgodose de intressena.

För investeringsvaror som till exempel fastigheter finns särskilda regler om justering av avdrag. Utgångspunkten i artikel 188 i mervärdesskattedirektivet är att tidigare avdrag ska justeras när investeringsvaror levereras under justeringsperioden. Om leveransen är undantagen från skatteplikt, ska det betraktas som om investeringsvaran använts i säljarens verksamhet fram till och med utgången av justeringsperioden för verksamhet som inte ger avdragsrätt. Om överlåtelsen är skattepliktig följer det dock av mervärdesskattedirektivets regler att fastigheten ska anses ha använts fullt ut i verksamhet som ger avdragsrätt under återstoden av justeringsperioden. I den situationen behöver säljaren inte minska något tidigare avdrag genom justering.

Enligt nuvarande regler i mervärdesskattelagen är fastigheter undantagna från beskattning. Det innebär att om en investeringsvara i form av en fastighet överlåts under en justeringsperiod, är huvudregeln att säljaren är skyldig att justera tidigare avdrag och i praktiken betala tillbaka delar av avdraget. I utredningens uppdrag ingår därför att överväga om det är lämpligt att införa en möjlighet till frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser. Syftet med att införa frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser är att göra det möjligt att överlåta en fastighet under justeringsperioden utan att det leder till en justeringsskyldighet för säljaren.

Ett annat alternativ som flera remissinstanser nämnde när promemorian Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet skickades ut på remiss var en variant av den så kallade intygsmomsen. Intygsmomsen var en ordning för avdrag vid fastighetsöverlåtelser, som fram till den 1 januari 2001 fanns i den gamla mervärdesskattelagen (1994:200). Den gick ut på att köparen under vissa förutsättningar kunde göra avdrag för den ingående skatt som säljaren tidigare hade dragit av och som skulle återföras vid försäljningen. Köparen kunde, något förenklat beskrivet, göra ett sådant avdrag om säljaren hade återfört den avdragna skatten, betalat in den återförda skatten till staten och sedan på köparens begäran utfärdat ett intyg om detta (jfr prop. 1999/2000:82 s. 46 och SOU 1999:47 s. 59). Syftet med lösningen var att hantera den situationen att kravet på återföring av avdrag vid försäljningen skulle kunna påverka försäljningspriset. Utan en avdragsmöjlighet kunde köparen riskera att behöva betala ett högre pris till följd av återförd mervärdesskatt utan att kunna göra avdrag för den skatten.

Ett alternativt förslag med utgångspunkt i intygsmomsen skulle i och för sig kunna motverka de inlåsningseffekter som annars kan uppkomma på fastighetsmarknaden. En sådan lösning har dock tydliga likheter med de nuvarande reglerna, som strider mot mervärdesskattedirektivet. Det avdrag som köparen kan göra avser i praktiken ett belopp motsvarande den skatt som säljaren har behövt betala tillbaka. På det sättet finns det alltså en koppling mellan säljarens tidigare gjorda avdrag och köparens avdrag. Det är dock oklart om köparens avdrag egentligen kan anses vara ett avdrag för mervärdesskatt. Systemet med intygsmoms bygger på att det inte har lagts mervärdesskatt på själva fastighetsförsäljningen och köparen kan därför inte i strikt mening göra avdrag för någon ingående mervärdesskatt.

Sammantaget finns det flera omständigheter som talar för att lösningen med intygsmoms inte är förenlig med reglerna i mervärdesskattedirektivet. Det finns därför inte skäl att utreda det alternativet närmare.

8.3 Frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser

8.3.1 Frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser ska införas

Förslag

Det ska införas en möjlighet till frivillig beskattning för mervärdesskatt vid fastighetsöverlåtelser.

Reglerna om frivillig beskattning tas in i ett nytt kapitel, 12 a kap., i mervärdesskattelagen.

Skälen för förslagen

Enligt mervärdesskattedirektivet är leveranser av byggnader före det första besittningstagandet och leveranser av mark som ska bebyggas skattepliktiga. I övrigt gäller att leveranser av byggnader och mark är undantagna från skatteplikt. Sverige har dock ett undantag från beskattning av leveranser före det första besittningstagandet av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på samt leverans av mark för bebyggelse som avses i artikel 12. Även sådana leveranser är alltså undantagna från beskattning i Sverige enligt 10 kap. 35 § ML.

Av artikel 137.1 b och c i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna har möjlighet att medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av leveranser av sådana byggnader och sådan mark som annars hade varit undantagna. I de nationella rättsordningarna får det alltså finnas bestämmelser som möjliggör för säljaren och köparen att frivilligt lägga mervärdesskatt på en fastighetsöverlåtelse som annars hade varit undantagen. I många EU-länder tillämpas i dag sådan frivillig beskattning för mervärdesskatt. Det gäller till exempel Nederländerna, Tyskland och Österrike. I flera länder såsom Danmark och Nederländerna gäller också skatteplikt

för leveranser av exempelvis nya byggnader. En närmare redogörelse för reglerna i några andra länder finns i kapitel 4.

För- och nackdelar med frivillig beskattning

Av mervärdesskattedirektivet följer att justering av avdrag för mervärdesskatt ska göras vid överlåtelse av en fastighet i de fall överlåtelsen är undantagen från beskattning. Ett krav på att justering alltid ska göras kan innebära stora problem. Det kan bland annat bli svårare att sälja fastigheten under justeringsperioden och det kan uppstå inlåsningseffekter. Justeringsskyldigheten kan vidare göra det nödvändigt för säljaren att sätta ett högre pris, utan att köparen har möjlighet att göra avdrag för den prisökning som indirekt orsakats av den justerade mervärdesskatten. Detta kan också leda till att en aktör avstår från att sälja fastigheten under justeringsperioden.

Om en fastighetsöverlåtelse är skattepliktig behövs dock inte någon justering av tidigare avdrag med anledning av försäljningen. Detta då fastigheten betraktas som om den användes fullt ut i verksamhet som ger avdragsrätt under återstoden av justeringsperioden. I vissa situationer kan både säljaren och köparen bedöma att det är fördelaktigt att försäljningen blir skattepliktig.

För en säljare som före överlåtelsen exempelvis har genomfört stora investeringar för ombyggnation av en fastighet och då gjort avdrag för den ingående skatt som avsett den åtgärden kan det vara fördelaktigt om försäljningen blir skattepliktig. Om fastigheten säljs inom justeringsperioden och försäljningen inte är skattepliktig, kan säljaren behöva justera en del av de avdrag som avser ombyggnationen. Enligt mervärdesskattedirektivets regler ska säljaren vid en sådan överlåtelse anses ha använt fastigheten fram till och med utgången av justeringsperioden i verksamhet där transaktionerna inte medför avdragsrätt. Försäljningen kan alltså i en sådan situation innebära att säljaren måste betala tillbaka stora skattebelopp som tidigare dragits av. Om frivillig beskattning i stället tillämpas på försäljningen, behöver säljaren inte betala tillbaka något avdrag. När transaktionen blir skattepliktig bryts inte mervärdesskattekedjan och säljaren ska i stället anses ha använt fastigheten fram till och med utgången av justeringsperioden för verksamhet där transaktionerna medför full avdragsrätt. Om säljaren har haft begränsad avdragsrätt kan en överlåtelse

med frivillig beskattning innebära att säljaren får ytterligare avdrag i samband med överlåtelsen.

För köparen av en fastighet kan det på motsvarande sätt som för säljaren vara fördelaktigt att en fastighetsöverlåtelse beskattas. Om säljaren är skyldig att justera avdrag i samband med försäljningen, kan det leda till att försäljningspriset ökar när säljaren behöver få kompensation för justeringen. Ökningen har då indirekt orsakats av den justerade mervärdesskatten. Det finns dock inte någon möjlighet för en köpare med avdragsrätt att få ett avdrag motsvarande prisökningen om försäljningen är undantagen från skatteplikt. Köparen drabbas då av så kallad dold mervärdesskatt.

Om frivillig beskattning i stället tillämpas på försäljningen, kan köparen under vissa förutsättningar få göra avdrag för den mervärdesskatt som tas ut på försäljningspriset. För en köpare med avdragsrätt torde det inte vid förvärvet få några direkt negativa effekter med frivillig beskattning, eftersom det är möjligt att göra avdrag för den ingående skatten på försäljningen. Möjligheten till frivillig beskattning innebär dock, vid ändrad användning av fastigheten, en risk för att köparen under den nya justeringsperioden behöver betala tillbaka höga skattebelopp. Om köparen efter förvärvet börjar bedriva verksamhet som inte ger avdragsrätt kan avdraget avseende mervärdesskatten på försäljningspriset behöva justeras. Det kan innebära att det blir svårt för en köpare att ändra användningen av fastigheten under en pågående justeringsperiod. Om exempelvis frivillig beskattning har använts vid en fastighetsöverlåtelse och köparen sedan vill omvandla fastigheten till bostäder, kan en sådan omvandling innebära att köparen måste justera ett mycket högt avdragsbelopp. Det är rimligt att utgå från att det i många fall inte kommer att vara ekonomiskt lönsamt att göra en omvandling på det sättet.

Vidare kommer det avdrag som köparen gör vid inköpet av fastigheten i regel inte motsvara säljarens eventuella kvarvarande avdragsbelopp under justeringsperioden. Köparens avdrag kommer i stället avse den mervärdesskatt som lagts på försäljningspriset. Köparens avdrag som ska följas under en ny justeringsperiod blir på det sättet ofta betydligt högre än säljarens kvarvarande avdrag. Om säljaren skulle behöva justera avdragen med anledning av försäljningen, skulle den justeringen alltså ofta avse ett lägre belopp än om köparen skulle behöva justera sitt avdrag efter förvärvet på grund av ändrad användning. Lösningen med frivillig beskattning kan därför leda till att beloppen

som kan behöva justeras blir högre. Risken för höga justeringsbelopp kan komma att påverka aktörernas agerande.

Vid fastighetsförsäljningar för höga belopp skulle det vidare kunna innebära likviditetsproblem då mervärdesskatten ska betalas in. Problemet skulle dock kunna lösas om omvänd betalningsskyldighet används vid försäljningen. I ett sådant fall behöver köparen inte heller betala något belopp motsvarande mervärdesskatten till säljaren, utan kan direkt göra avdraget i mervärdesskattedeklarationen. Utredningen återkommer till närmare överväganden om omvänd betalningsskyldighet i avsnitt 8.3.9.

Risk för skatteundandragande

Det kan finnas vissa generella risker med en reglering om frivillig beskattning. De riskerna handlar framför allt om att beskattningen används för att i förlängningen skapa avdragsrätt för sådana åtgärder som inte ger avdragsrätt och annars för att ge omotiverade fördelar. Detta kan uppnås genom överlåtelser med frivillig beskattning till underpris i flera led där säljarna får behålla sina avdrag och där det slutliga justeringsbeloppet som ska betalas in till staten blir betydligt lägre än de avdrag som får behållas. Det gäller trots att användningen av fastigheten slutligen har ändrats till en verksamhet som inte ger avdragsrätt.

I en ordning där köparen tar över säljarens justeringsskyldighet finns det inte på samma sätt möjlighet att genom vidareförsäljningar inom justeringsperioden skapa avdragsrätt för åtgärder som inte ger avdragsrätt. Den justeringsskyldighet som följer med till förvärvaren i en sådan ordning motsvarar i stället den ingående skatt som säljaren dragit av. Det ger därför inte någon fördel att sälja fastigheten till underpris. Risken för att vidareförsäljningar kan ge skattemässiga fördelar uppstår i ett system med frivillig beskattning på grund av att köparens avdrag inte motsvarar säljarens återstående avdrag under justeringsperioden, utan avser den mervärdesskatt som lagts på försäljningspriset. Det kan därför finnas incitament för aktörerna att på olika sätt använda försäljningspriset till sin fördel, särskilt i situationer då fastighetsöverlåtelser avser höga värden. Dessa risker är alltså nya i förhållande till vad som tidigare gällt med den svenska regleringen om övertagande av justeringsskyldigheten. Det finns dock

regler som kan motverka att ordningen med frivillig beskattning missbrukas. Till exempel försvårar reglerna om att beskattningsunderlaget kan omvärderas till marknadsvärdet i många fall genomförandet av överlåtelser till under- eller överpris. Det kan dock behövas kompletterande regler som begränsar bland annat möjligheten att justera avdrag.

Bedömning

Möjligheten till frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser framgår uttryckligen av mervärdesskattedirektivet. Det finns också fördelar med den lösningen i en situation då reglerna om övertagande av justeringsskyldigheten måste ändras. En ordning med frivillig beskattning ger goda förutsättningar för att uppnå målet om mervärdesskattens neutralitet, eftersom den upprätthåller sambandet mellan avdragsrätten och fastighetens användning i mervärdesskattepliktig verksamhet. Lösningen torde vidare i viss utsträckning begränsa de inlåsningseffekter på fastighetsmarknaden som kan uppstå vid en skyldighet att alltid justera tidigare avdrag, eftersom säljaren i många fall inte blir skyldig att justera något avdrag med anledning av försäljningen. Säljaren får i stället behålla de avdrag som tidigare gjorts och försäljningspriset påverkas inte av någon justering.

Som framgått ovan finns det också risker och nackdelar med den lösningen. Vissa risker får dock anses bli mindre på grund av att parterna kan välja att avstå från att låta en fastighetsöverlåtelse omfattas av skatteplikt. Det är rimligt att utgå från att frivillig beskattning bara kommer att användas om det är fördelaktigt för parterna. Om det finns en risk för att fastighetens användning kan komma att ändras efter överlåtelsen, kan det finnas skäl för köparen att i förhandlingen med säljaren argumentera för att frivillig beskattning inte ska användas. Om frivillig beskattning inte används kan köparen möjligen behöva betala ett slags kompensation för säljarens justering, men köparen kan mycket väl anse att det är mer fördelaktig jämfört med att för egen del riskera en omfattande justering. Det kan dock uppstå situationer då exempelvis konjunkturförändringar gör att det först efter överlåtelsen står klart att det medför fördelar att ändra fastighetens användning. I de situationerna har parterna vid tiden för överlåtelsen inte haft anledning att avstå från att använda frivillig beskattning. Till

följd av justeringsskyldigheten kan det i de fallen vara svårt eller till och med ekonomiskt omöjligt för köparen att ändra fastighetens användning till en verksamhet som inte ger avdragsrätt. Lösningen med frivillig beskattning har på det sättet bidragit till att köparen i högre utsträckning blir låst vid sin verksamhet.

Det måste samtidigt beaktas att fastigheter fortsatt kommer att kunna överlåtas på flera olika sätt, även vid en ordning med frivillig beskattning. Fastigheter kan fortsatt överlåtas genom en verksamhetsöverlåtelse eller genom en bolagsöverlåtelse där fastigheten är paketerad i bolaget.

Utredningens uppfattning är att lösningen med frivillig beskattning är det enda alternativ som i viss utsträckning kan tillgodose de intressen som den tidigare regleringen om övertagande av justeringsskyldighet har tillgodosett. Den frivilliga beskattningen minskar risken för inlåsningseffekter och upprätthåller beskattningens neutralitet. Lösningen är förenlig med mervärdesskattedirektivet och den används i flera EU-länder. Fördelarna med att införa en möjlighet till frivillig beskattning väger sammantaget tungt. Det går i och för sig inte att bortse från att det för aktörer på fastighetsmarknaden kommer att vara svårt att ändra användningen av fastigheten under en pågående justeringsperiod. En alternativ lösning som går ut på att avdrag alltid ska justeras vid en fastighetsöverlåtelse – utan möjlighet till frivillig beskattning – har dock större nackdelar.

Utredningen anser sammanfattningsvis att möjligheten till frivillig beskattning som utgångspunkt ger bra förutsättningar för att lösa de problem som har uppstått på grund av att justeringsskyldigheten inte längre får föras över till köparen. Enligt utredningens bedömning saknas möjlighet att genom en annan lösning än frivillig beskattning avstå från kravet på justering vid en överlåtelse. Utredningen föreslår därför att en möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter införs.

Ett införande av frivillig beskattning innebär en stor förändring för aktörerna på fastighetsmarknaden. Avdragsbeloppet avseende inköpet av en fastighet kan vara mycket högt och det kommer antagligen uppstå situationer då det avdraget kan behöva justeras vid en senare försäljning. Ett system med frivillig beskattning innebär vidare risker för skatteundandragande genom att det under vissa förutsättningar kan bli möjligt att till exempel skapa rätt till avdrag vid överlåtelser till underpris. Det behöver därför också övervägas

om det bör införas nya regler för att förhindra skatteundandragande vid transaktioner med frivillig beskattning.

Bestämmelserna tas in i ett nytt kapitel

Frågan är om reglerna om frivillig beskattning vid överlåtelser ska föras in i ett redan befintligt kapitel, eller om de ska tas in i ett nytt kapitel i mervärdesskattelagen. Regler om frivillig beskattning vid fastighetsupplåtelser finns i dag i 12 kap. ML. Det finns vissa bestämmelser som skulle kunna vara gemensamma för frivillig beskattning vid upplåtelse och överlåtelse. Det kan också finnas fördelar med att inte införa ytterligare ett kapitel i mervärdesskattelagen, som redan är omfångsrik. Samtidigt finns det förhållandevis många bestämmelser som är specifika för upplåtelse respektive överlåtelse. Att föra in nya bestämmelser om fastighetsöverlåtelser i 12 kap. skulle därför riskera att göra det kapitlet mer svåröverskådligt. Av pedagogiska skäl kan det vara fördelaktigt att reglera förutsättningarna för frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser i ett eget kapitel. Detta eftersom reglerna blir enklare att hitta och överskåda för tillämparen.

Sammantaget anser utredningen att fördelarna med att införa ett nytt kapitel för frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser väger tyngst. Reglerna föreslås därför tas in i ett nytt 12 a kap. i mervärdesskattelagen.

8.3.2 Vilka överlåtelser ska omfattas?

Förslag

Möjligheten till frivillig beskattning ska gälla överlåtelser av fastigheter som omfattas av undantaget från beskattning enligt 10 kap. 35 § mervärdesskattelagen. Den ska dock inte gälla överlåtelser av byggnader före det att de tagits i bruk första gången, mark för bebyggelse eller annan obebyggd mark eller byggnader med stadigvarande bostäder.

Bestämmelsen i 10 kap. 37 § ML om att leveransen av andra tillgångar än omsättningstillgångar ska undantas från skatteplikt i vissa fall ska inte gälla om en fastighet överlåts med frivillig beskattning.

Skälen för förslagen

Utgångspunkten i mervärdesskattedirektivet är att överlåtelser av byggnader och mark (fast egendom) är undantagna från skatteplikt. Enligt mervärdesskattedirektivet är dock överlåtelser av byggnader före det första besittningstagandet och mark för bebyggelse skattepliktiga. Sverige har fått ett undantag från beskattningen av byggnader före det första besittningstagandet och mark för bebyggelse. Enligt 10 kap. 35 § mervärdesskattelagen gäller alltså generellt att överlåtelser av fastigheter är undantagna från mervärdesskatteplikt.

Av artikel 137.1 b och c i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna har möjlighet att medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av leveranser av sådana byggnader och sådan mark som annars hade varit undantagna från skatt enligt direktivets regler. Det är medlemsstaternas uppgift att fastställa de närmare villkoren för den frivilliga beskattningen. Medlemsstaterna får också inskränka räckvidden av rätten till frivillig beskattning. Mervärdesskattedirektivet ger alltså medlemsstaterna ett handlingsutrymme för möjligheten till frivillig beskattning. Frågan blir då vilka fastigheter som ska kunna omfattas av frivillig beskattning.

Enligt utredningens bedömning bör frivillig beskattning vara möjlig att använda i så stor utsträckning som möjligt. Detta då syftet med att införa en möjlighet till frivillig beskattning är att det ska bli möjligt att begränsa justeringsskyldigheten vid en överlåtelse. Regler om frivillig beskattning bör därför utformas så att de som utgångspunkt omfattar samma fastigheter som avses i 10 kap. 35 § mervärdesskattelagen. Om något annat begrepp än fastighet skulle användas för frivillig beskattning vid överlåtelser, skulle det kunna framstå som att man redan genom begreppsvalet vill undanta några fastigheter från möjligheten till frivillig beskattning. Det kan alltså uppstå oklarheter gällande vilka fastigheter som kan omfattas.

Enligt artikel 137 i direktivet får frivillig beskattning omfatta leveranser av byggnader eller delar därav. En fråga som kommit upp är därvid om frivillig beskattning kan användas för bara en del av en byggnad när hela byggnaden överlåts. Det saknas enligt utredningen stöd för att direktivet ska tolkas som att en fastighet i mervärdesskattehänseende kan delas i flera delar och att mervärdesskatt kan läggas på bara någon av delarna när hela fastigheten säljs genom en transaktion. Enligt utredningens uppfattning strider det mot grun-

derna i mervärdesskattedirektivet att behandla en viss transaktion på det sättet, det vill säga att bara ta ut mervärdesskatt på en del av transaktionen. En sådan uppdelning torde vara möjlig endast om en fastighet till viss del används helt privat och därför inte ingår i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Om den beskattningsbara personen överlåter den del av fastigheten som används för verksamheten kan den frivilliga beskattningen bara omfatta den delen, eftersom den privata delen ligger utanför mervärdesskattens tillämpningsområde (jfr EU-domstolens dom Armbrecht, mål C-291/92, EU:C:1995:304). Inte heller den situationen ger dock stöd för att en fastighet kan säljas delvis med frivillig beskattning när fastigheten ägs och används av en och samma beskattningsbara person.

Vidare har EU-domstolen bedömt att det inte är möjlig för en beskattningsbar person som använder en fastighet för ekonomisk verksamhet att använda frivillig beskattning på en byggnad, men samtidigt utesluta den mark på vilken byggnaden står från beskattningen när både byggnaden och marken säljs (EU-domstolens dom Breitsohl, mål C-400/98, EU:C:2000:304).

Sammantaget anser utredningen att övervägande skäl talar för att det är oförenligt med mervärdesskattedirektivet att tillåta att frivillig beskattning används för en del av en fastighet när hela fastigheten avyttras av samma beskattningsbara person. Enligt utredningens mening behövs inte någon särskild reglering för att tydliggöra detta.

Utredningen föreslår mot bakgrund av det angivna att det som utgångspunkt ska vara möjligt att använda frivillig beskattning vid en överlåtelse av fastigheter som omfattas av 10 kap. 35 § ML. Möjligheten till frivillig beskattning gäller alltså även exempelvis olika anläggningar som anses utgöra fastigheter. Av utredningens direktiv framgår dock att ett förslag om frivillig beskattning inte får omfatta bland annat överlåtelser av mark eller byggnader före det första besittningstagandet (nya byggnader). Utredningen återkommer nedan till hur undantagen bör utformas.

En annan fråga i detta sammanhang är att enligt 10 kap. 37 § första stycket ML ska leveransen av andra tillgångar än omsättningstillgångar undantas från skatteplikt i vissa fall. Det gäller om den beskattningsbara person som levererar tillgången kan visa att den ingående skatten inte till någon del har varit avdragsgill vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången. Det gäller också om tillgången har förts över från en verksam-

hetsgren där transaktionerna medför avdragsrätt till en verksamhetsgren där transaktionerna inte alls eller bara delvis medför avdragsrätt och detta har lett till uttagsbeskattning enligt 5 kap. 10 § ML. Syftet med undantaget i 10 kap. 37 § ML är att undvika dubbelbeskattning.

Genom utredningens förslag kan köparen och säljaren i vissa fall välja att använda frivillig beskattning vid en fastighetsöverlåtelse. Utredningen anser att en fastighetsöverlåtelse ska bli skattepliktig när parterna väljer att använda frivillig beskattning, även om förutsättningarna i 10 kap. 37 § ML i och för sig är uppfyllda. Om parterna anser att det är till deras fördel att en fastighetsöverlåtelse inte beskattas kan de avstå från att tillämpa frivillig beskattning. Undantaget fyller därför inte någon funktion i den situationen. Utredningen bedömer mot den bakgrunden att undantaget i 10 kap. 37 § ML inte ska gälla om en fastighet överlåts med frivillig beskattning. Det ska därför införas ett nytt tredje tycke i 10 kap. 37 § ML med den innebörden.

Överlåtelse av mark och byggnader före första besittningstagandet

Enligt mervärdesskattedirektivet är, som nämnts ovan, överlåtelser av byggnader före det första besittningstagandet och mark för bebyggelse skattepliktiga. Det svenska undantaget i mervärdesskattedirektivet avseende beskattning av byggnader före det första besittningstagandet och mark för bebyggelse hänvisar till artikel 12 i direktivet. Frågan om vad som avses med det första besittningstagandet respektive mark för bebyggelse har prövats av EU-domstolen vid flera tillfällen.

Kriteriet det första besittningstagandet motsvarar enligt EU-domstolen kriteriet att ägaren eller hyresgästen använder egendomen för första gången, med beaktande av att unionslagstiftaren ansett att den tidpunkt då varan övergår från produktion till konsumtion är avgörande (EU-domstolens dom Lomoco Development, C-594/23, EU:C:2024:942, och där angiva rättsfall). Enligt artikel 12.1 i mervärdesskattedirektivet ska även en del av en byggnad kunna tas i besittning och följaktligen ha lämnat produktionskedjan. Det kan exempelvis vara fallet när en byggnad som består av flera delar eller enheter uppförs stegvis, vilket innebär att vissa av dessa delar eller enheter kan tas i besittning medan andra delar fortfarande är under uppförande.

Frågan är vilket begrepp som ska användas vid utformningen av undantaget för byggnader före det första besittningstagandet. I dag

används inte begreppet besittningstagande i mervärdesskattelagen. För nya byggnader finns dock i dag särskilda regler när det gäller uttagsbeskattning. Om en byggnad som uppförts i en byggnadsrörelse har tillförts tjänster som uttagsbeskattas med stöd av 5 kap. 32 § ML, utan att fastigheten därefter har tagits i bruk av säljaren, kan köparen ha rätt till avdrag för den utgående skatt som säljaren har redovisat för uttagen (13 kap. 8 § ML). Uttagsbeskattningsreglerna fyller funktionen att skapa ett beskattningsresultat som liknar det som följer av reglerna i direktivet om beskattning av nya fastigheter (prop. 2007/08:25 s. 110).

Innebörden av att en fastighet tagits i bruk torde motsvara att den tagits i besittning i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Det finns därför skäl för att använda det begrepp som i dag används i mervärdesskattelagen, det vill säga tagits i bruk, i stället för besittningstagande. Det skulle underlätta tillämpningen och förhindra att en transaktion kan bedömas omfattas av både uttagsbeskattning och frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet. Det är enligt utredningen väsentligt att införandet av möjligheten till frivillig beskattning inte direkt påverkar reglerna om avdrag då säljaren uttagsbeskattas, eftersom den frivilliga beskattningen bara ska gälla när en byggnad redan tagits i besittning. Det som talar emot att använda ett annat begrepp är att det undantag som Sverige fått uttryckligen anger första besittningstagandet. Detta torde dock enligt utredningens bedömning inte hindra att ett annat begrepp med samma innebörd används. När fastigheten tagits i bruk för första gången har den övergått från produktionsstadiet till konsumtionsstadiet. Utredningen föreslår därför att begreppet tas i bruk används. Frivillig beskattning ska alltså inte vara möjlig före det att en byggnad tagits i bruk för första gången. Med byggnad avses varje anläggning som anbragts på eller i marken (jfr artikel 12.2 i mervärdesskattedirektivet).

Enligt utredningens direktiv får vidare överlåtelse av mark inte omfattas av frivillig beskattning. I mervärdesskattedirektivet görs en åtskillnad mellan mark för bebyggelse och obebyggd mark som inte ska bebyggas. Ett undantag för mark bör därför enligt utredningen omfatta både det fall då marken ska bebyggas och då marken inte ska bebyggas. När både en byggnad och den mark byggnaden står på överlåts ska dock hela fastigheten omfattas av frivillig beskattning (se EU-domstolens dom Breitsohl, mål C-400/98, EU:C:2000:304). För att det inte ska uppstå någon tveksamhet om att också marken omfattas av den frivillig beskattningen i den situationen, föreslår utredningen att

undantaget för mark utformas så att överlåtelse av mark för bebyggelse och annan obebyggd mark inte ska omfattas av möjligheten till frivillig beskattning.

Stadigvarande bostad

En särskild fråga är om fastigheter som innehåller stadigvarande bostäder ska kunna omfattas av frivillig beskattning. Att tillåta frivillig beskattning vid försäljning av sådana fastigheter är förenligt med mervärdesskattedirektivet. Enligt utredningens direktiv får utredningen dock inte lämna några författningsförslag som inskränker avdragsbegränsningen avseende stadigvarande bostad i 13 kap. 26 § ML. Möjligheten till frivillig beskattning vid en fastighetsöverlåtelse får alltså inte innebära att köparen eller säljaren får rätt att dra av ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad. Med stadigvarande bostad avses inte bara vanliga lägenheter på den allmänna bostadsmarknaden, utan begreppet kan också avse bland annat särskilda boendeformer såsom äldreboenden och bostäder med särskilt stöd (jfr exempelvis RÅ 1993 ref. 30).

Det är rimligt att utgå från att det finns relativt många fastigheter som innehåller såväl bostäder som lokaler. Om frivillig beskattning inte kan användas i det fall en fastighet till viss del innehåller bostäder får det till följd att ett relativt stort antal fastigheter inte omfattas av regleringen. Det innebär att fastighetsägaren i de fall fastigheten innehåller en bostad behöver justera tidigare avdrag vid en försäljning. Detta leder till en ökad risk för inlåsningseffekter på fastighetsmarknaden. En reglering som helt undantar fastigheter från den frivilliga beskattningen enbart på grund av förekomsten av någon enstaka bostad kan också framstå som oproportionerlig. Enligt utredningens mening talar detta för att fastigheter som innehåller bostäder bör omfattas av möjligheten till frivillig beskattning. Fråga är dock om fastigheter som innehåller bostäder kan omfattas av frivillig beskattning utan att avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad inskränks.

Avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad har inte någon motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 176 andra stycket i direktivet följer att Sverige tills vidare får behålla avdragsbegränsningen i enlighet med vad som gällde i svensk rätt vid tiden för EU-inträdet (standstill-klausulen). Det är dock inte tillåtet för Sverige

att utvidga tillämpningsområdet för avvikelsen. Vid bedömningen av om en sådan otillåten utvidgning har skett ska det inte bara beaktas om den nationella lagstiftningen har ändrats, utan också om en utvidgning har ägt rum i praxis (EU-domstolens dom Metropol och Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, punkt 49).

Frågan om avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad aktualiseras både i förhållande till köparens rätt till avdrag för mervärdesskatten på försäljningspriset och säljarens eventuella rätt till ytterligare avdrag vid en försäljning.

Avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad ska tillämpas generellt i all verksamhet oavsett om ett förvärv gjorts för beskattade transaktioner eller inte. En sådan tolkning anses inte medföra någon utvidgning av tillämpningsområdet för den avdragsbegränsning som bestämmelsen innehåller (se RÅ 2003 ref. 100 I och II). Mot bakgrund härav anser utredningen att det inte torde finnas några hinder mot att tillämpa avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad när det gäller köparens rätt till avdrag för den ingående skatten på försäljningspriset. Det finns dock andra svårigheter med tillämpningen av avdragsbegränsningen. Enbart den omständigheten att en byggnad innehåller bostäder innebär exempelvis inte att avdragsbegränsningen avseende stadigvarande bostad blir tillämplig för alla delar av byggnaden (jfr RÅ 2003 ref. 100 I och II och HFD 2021 ref. 4). Frågan om hur fördelningen av den ingående skatten ska göras mellan bostäder och lokaler är i dag inte helt klar och det kommer sannolikt att bli stora problem att avgöra hur den ingående skatten på köpeskillingen ska fördelas på bostäder respektive kommersiella lokaler.

När det gäller säljarens eventuella rätt till ytterligare avdrag grundas den rätten på mervärdesskattedirektivets bestämmelser om justering av avdrag. Detta då fastigheten vid en försäljning med frivillig beskattning ska anses ha använts fullt ut i verksamhet som ger avdragsrätt under den återstående delen av justeringsperioden. Fråga är därför om avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad är förenlig med direktivets regler om justering av avdrag vid en skattepliktig överlåtelse. Om säljaren får möjlighet att med stöd av bestämmelserna om justering göra avdrag för ingående skatt som avser stadigvarande bostad skulle ordningen med frivillig beskattning i praktiken innebära en inskränkning av avdragsbegränsningen.

Det går att argumentera för att avdragsbegränsningen generellt gäller ingående skatt som hänför sig till bostäder och att detta också

bör gälla när en fastighet säljs med frivillig beskattning. Det förhållandet att fastigheten ska anses ha använts helt i verksamhet som ger avdragsrätt under återstoden av justeringsperioden innebär enligt utredningens mening inte att all mervärdesskatt därigenom blir avdragsgill. Detta talar för att avdragsbegränsningen är tillämplig även vid justering av avdrag och att avdrag således inte ska medges för den skatt som är hänförlig till stadigvarande bostad och som tidigare inte dragits av på grund av avdragsbegränsningen.

Det går dock inte att bortse från att direktivets systematik innebär att fastigheten ska anses ha använts fullt ut i verksamhet som ger avdragsrätt under återstoden av justeringsperioden. Detta gäller generellt sett även om verksamheten inte tidigare har medfört avdragsrätt. Det uppstår därför en otydlighet i avdragsbegränsningens tillämplighet då en fastighet som innehåller bostäder överlåts med frivillig beskattning.

För att motverka den osäkerheten skulle ett alternativ vara att införa en särskild regel som tydliggör att säljaren inte kan få göra avdrag avseende stadigvarande bostad vid en försäljning med frivillig beskattning. Regeln skulle kunna utformas så att säljaren inte får göra avdrag till den del investeringsvaran inrymmer vad som enligt mervärdesskattelagen omfattas av avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad, trots att fastigheten ska anses ha använts fullt ut i verksamhet som ger avdragsrätt under återstoden av justeringsperioden. På det sättet skulle det bli tydligt att avdragsbegränsningen också gäller i en sådan situation. En sådan reglering torde också vara förenlig med mervärdesskattedirektivets justeringsregler, eftersom den inte påverkar det förhållandet att fastigheten ska anses ha använts i skattepliktig verksamhet under återstoden av justeringsperioden.

Det finns dock risk för att en sådan regel skulle anses utgöra en utvidgning av avdragsbegränsningens tillämpningsområde. Detta särskilt mot bakgrund av att det inte är helt klart om avdragsbegränsningen utan en sådan regel hade kunnat tillämpas vid bedömningen av säljarens möjlighet att göra ytterligare avdrag. Det går inte att bortse från att en säljare skulle kunna kräva att med stöd av mervärdesskattedirektivets regler få göra avdrag för en del av den skatten som avser bostäderna och som inte tidigare dragits av på grund av avdragsbegränsningen. Risken för att en särskild reglering skulle anses strida mot artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet talar för

att det inte bör vara möjligt att använda frivillig beskattning vid överlåtelse om en byggnad innehåller stadigvarande bostad.

En ordning som innebär att fastigheter med stadigvarande bostäder inte över huvud taget kan bli föremål för frivillig beskattning är tydlig och enkel att tillämpa. Det finns då ingen risk för att avdragsbegränsningen minskar i betydelse genom den frivilliga beskattningen. Om fastigheter med stadigvarande bostäder skulle omfattas av möjligheten till frivillig beskattning, finns det vidare en risk för att beskattningen kan användas för att skapa avdragsrätt för sådana åtgärder som inte ska ge avdragsrätt. Vid försäljningen skulle fastighetsägaren kunna argumentera för att den med stöd av mervärdesskattedirektivets systematik ska kunna få visst avdrag avseende bostäderna. Sammantaget föreslår utredningen därför att fastigheter med bostäder helt ska undantas från den frivilliga beskattningens tillämpningsområde. Den begränsningen gäller även om köparen har för avsikt att ändra användning av fastigheten men det vid tiden för leveransen fortfarande finns stadigvarande bostäder kvar.

8.3.3 Vilka säljare kan använda frivillig beskattning?

Förslag

Möjligheten till frivillig beskattning kan bara användas om säljaren agerar i egenskap av beskattningsbar person vid försäljningen.

Skälen för förslaget

Enligt artikel 137.1 b och c i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för vissa fastighetsleveranser. Av artikel 9.1 i direktivet framgår att en beskattningsbar person är någon som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. I princip samma definition av begreppet beskattningsbar person har tagits in i 4 kap. 2 § ML. Begreppet har ett stort tillämpningsområde och kan omfatta både fysiska och juridiska personers verksamhet.

Det finns undantag som innebär att vissa aktörer inte ska anses vara beskattningsbara personer i särskilda avseenden. Enligt 4 kap. 4 och 5 §§ ML anses verksamhet som bedrivs av staten, ett statligt

affärsverk eller en kommun inte som ekonomisk verksamhet bland annat om den ingår som ett led i myndighetsutövning. Detta tillämpas dock inte om det skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Vidare räknas enligt 4 kap. 6 § en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund inte som ekonomisk verksamhet om inkomsten från verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken dessa inte är skattskyldiga enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Utgångspunkten är att det bara är beskattningsbara personers verksamhet som faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde. En förutsättning för att reglerna om frivillig beskattning ska kunna användas vid en fastighetsöverlåtelse är därför att säljaren agerar som en beskattningsbar person vid försäljningen. En säljare kan agera som en beskattningsbar person vid försäljningen även om fastigheten har använts för verksamhet som inte medför avdragsrätt.

Enligt utredningens mening saknas skäl för att undanta beskattningsbara personer som saknar avdragsrätt från möjligheten att använda frivillig beskattning vid överlåtelse av en fastighet. Utredningen anser vidare att det är rimligt att staten eller en kommun på samma sätt som andra aktörer ska ha möjlighet att använda frivillig beskattning vid en fastighetsöverlåtelse när de agerar som beskattningsbara personer. Något särskilt krav på säljarens verksamhet föreslås därför inte. Detta innebär att en beskattningsbar person utan avdragsrätt bör ha möjlighet att använda frivillig beskattning vid en fastighetsförsäljning, när fastigheten säljs av den beskattningsbara personen i den egenskapen. På det sättet kan även de aktörerna generellt sett ha möjlighet att göra avdrag för viss ingående skatt när fastigheten överlåts med frivillig beskattning, se avsnitt 8.4 om justering av avdrag.

8.3.4 Krav på köparens verksamhet

Förslag

Möjligheten till frivillig beskattning ska gälla om köparen avser att använda fastigheten i sådan verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning. Avdragsrätten kan uppkomma genom den verksamhet som köparen avser att bedriva.

Skälen för förslaget

I de EU-länder där det i dag är möjligt med frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser är det i princip en förutsättning för sådan beskattning att köparen ska använda fastigheten för verksamhet som ger avdragsrätt. Kravet uttrycks på olika sätt, men det ställs generellt upp villkor om köparens verksamhet. I den nederländska lagstiftningen krävs att köparen använder fastigheten för verksamhet som helt eller nästan helt ger avdragsrätt. Det kravet innebär i princip att transaktionerna till 90 procent ska ge avdragsrätt. Verksamhet som ger avdragsrätt måste därutöver bedrivas under en referensperiod om två år. I många andra länder uppställs endast ett krav på att köparen ska använda fastigheten i mervärdesskattepliktig verksamhet.

Enligt utredningens mening bör även i den svenska lagstiftningen ställas upp ett krav på att möjligheten till frivillig beskattning i princip bara ska kunna tillämpas om köparen avser att använda fastigheten för verksamhet som ger avdragsrätt. Ett sådant krav ska omfatta alla situationer då en fastighet överlåts med frivillig beskattning. Det ska alltså exempelvis både gälla situationer då köparen avser att bedriva verksamhet i kontorslokaler i en byggnad och situationer då köparen avser att på annat sätt använda en anläggning som utgör fastighet i verksamheten. Ett krav på att köparen ska använda fastigheten för verksamhet som ger avdragsrätt kan minska riskerna för missbruk av ordningen med frivillig beskattning. Köpare som saknar avdragsrätt eller rätt till återbetalning har vidare inte någon möjlighet att göra avdrag för mervärdesskatt. Om mervärdesskatt läggs på försäljningspriset kan det leda till att en köpare som saknar avdragsrätt drabbas av en tydlig prisökning.

Fråga är om det ska krävas någon viss omfattning av avdragsrätten. I dag krävs för att en köpare ska kunna överta rättigheten och skyldig-

heten att justera avdrag endast att köparen har avdragsrätt. Ett annat alternativ är att kräva att köparen måste använda fastigheten för verksamhet som ger avdragsrätt i någon viss utsträckning.

Kravet på avdragsrätt

Ett krav på att köparen ska använda fastigheten i princip uteslutande för verksamhet som ger avdragsrätt kan minska vissa risker för missbruk av ordningen med frivillig beskattning. Till exempel skulle frivillig beskattning vid fastighetstransaktioner i vissa fall kunna användas för att i förlängningen skapa avdragsrätt för åtgärder som egentligen avser en verksamhet som inte ger avdragsrätt. I Nederländerna har exempelvis kravet på att köparen i princip fullt ut ska bedriva verksamhet som ger avdragsrätt under en referensperiod om två år motiverats utifrån risken för utnyttjande av skattereglerna. Det har där förekommit transaktioner där den frivilliga beskattningen har använts tillsammans med underprisöverlåtelser för att få skattefördelar.

Ett krav på i princip full avdragsrätt kan framstå som onödigt hårt, även med beaktande av risken för missbruk av reglerna. Det kan till exempel uppstå situationer då det i efterhand framkommer att köparens verksamhet vid förvärvet inte uppfyllde kravet på i princip full avdragsrätt med följden att den frivilliga beskattningen helt underkänns. Det skulle kunna leda till omfattande beskattningskonsekvenser om den frivilliga beskattningen underkänns i efterhand. Det skulle vidare vara svårt för både säljaren och Skatteverket att kontrollera om köparen uppfyller kravet på i princip full avdragsrätt. Om köparen en tid efter transaktionen genom en begäran om omprövning hävdar att den inte haft avsikten att bedriva verksamhet som i princip fullt ut ger avdragsrätt, har det inte funnits förutsättningar för frivillig beskattning. Köparen ska då inte belastas med någon mervärdesskatt. Det kan vara svårt för Skatteverket att korrigera för detta i efterhand. Reglerna skulle vidare relativt enkelt kunna kringgås genom underprisöverlåtelser via mellanhänder, särskilt eftersom mervärdesskattelagens bestämmelser om omvärdering av beskattningsunderlaget inte kan tillämpas i de situationer då köparen har full avdragsrätt.

För att minska risken för kringgående skulle ett krav på i princip full avdragsrätt förutsätta att det kombineras med en referensperiod under vilken förutsättningarna för frivillig beskattning måste vara upp-

fyllda. Den frivilliga beskattningen blir på det sättet villkorad under referensperioden. Köparen måste alltså fortsatt använda fastigheten uteslutande eller nästan uteslutande för verksamhet som ger avdragsrätt under hela perioden.

Införandet av en referensperiod kan minska risken för kringgående av skattereglerna, eftersom perioden gör det svårare att få fördelar genom att snabbt sälja en fastighet i flera led och sedan ändra användningen av fastigheten till verksamhet som inte är mervärdesskattepliktig. Samtidigt finns det praktiska svårigheter kopplade till en referensperiod. Om förutsättningarna av någon anledning inte längre uppfylls under perioden så underkänns överlåtelsen med frivillig beskattning med retroaktiv verkan. I en sådan situation är utgångspunkten att det inte från början funnits förutsättningar för frivillig beskattning, vilket innebär att tidigare avdrag kan behöva justeras. Det skulle alltså kunna leda till omfattande beskattningskonsekvenser om den frivilliga beskattningen underkänns i efterhand. Även om köparens verksamhet endast i mindre mån ändras under perioden blir följden att den frivilliga beskattningen helt underkänns. Det innebär en osäkerhet för såväl säljaren som köparen. Ett krav på en referensperiod skulle även innebära en administrativ pålaga för säljaren och köparen samt Skatteverket. Köparen skulle också sannolikt behöva hålla säljaren uppdaterad om fastighetens användning.

Ett krav på i princip full avdragsrätt skulle riskera att orsaka svårigheter för seriösa aktörer på fastighetsmarknaden, utan att i tillräckligt hög utsträckning minska risken för kringgående av skattereglerna. Det skulle till exempel medföra att det inte skulle vara möjligt för vissa aktörer att förvärva fastigheter med frivillig beskattning, trots att de enligt dagens regler kan förvärva fastigheter och ta över justeringsskyldigheten från säljaren. Enligt utredningens uppfattning väger fördelarna med ett krav på i princip full avdragsrätt i kombination med en referensperiod inte tyngre än de många nackdelar som finns med en sådan lösning.

Ett annat alternativ för att minska de negativa effekterna av ett krav på i princip full avdragsrätt är att sänka kravet. Till exempel skulle det kunna krävas att köparen använder fastigheten till största delen för verksamhet som ger avdragsrätt. En nackdel med en sådan lösning är dock att det kan bli svårare att bedöma om kravet är uppfyllt. Det kan också ifrågasättas om ett sådant krav skulle innebära någon tydlig förbättring för de aktörer som har begränsad avdragsrätt.

Mot bakgrund av det angivna anser utredningen att det bara bör ställas upp ett krav på att köparen ska använda fastigheten i verksamhet som ger avdragsrätt. Möjligheten till frivillig beskattning kommer därigenom att omfatta betydligt fler aktörer än om det ställs ett krav på att fastigheten ska användas uteslutande eller till övervägande del i mervärdesskattepliktig verksamhet. Det motsvarar också vad som i dag krävs för att en köpare ska kunna överta rättigheten och skyldigheten att justera avdrag. Den frivilliga beskattningen skulle alltså omfatta de aktörer som kan påverkas negativt av att möjligheten till övertagande av justeringsskyldigheten inte kan tillämpas efter det att EU-domstolen underkänt den nuvarande regleringen. Detta är enligt utredningen både önskvärt och rimligt. Frivillig beskattning ska också vara möjlig om köparen ska använda fastigheten i verksamhet som ger rätt till återbetalning enligt 14 kap. 7–9 §§ eller 36 och 37 §§ eller 60, 64, 65 eller 66 §.

I dag finns inte något krav på att avdragsrätten ska ha direkt koppling till den fastighet som förvärvas för att en köpare ska kunna överta rättigheten och skyldigheten att justera avdrag. Utredningen anser emellertid att det bör uppställas ett krav på att avdragsrätten uttryckligen ska avse fastighetens användning. Den verksamhet som ger avdragsrätt behöver dock inte vara av någon särskild omfattning eller uppgå till någon särskild andel av den totala verksamheten. Den behöver inte heller vara avgränsad från den verksamhet som inte ger avdragsrätt. En annan sak är att verksamhetens beskaffenhet givetvis påverkar köparens möjlighet att göra avdrag för den ingående skatten.

Enligt utredningens mening är det vidare tillräckligt att köparen har för avsikt att använda fastigheten för mervärdesskattepliktig verksamhet. Köparen behöver inte före förvärvet ha bedrivit verksamhet som ger avdragsrätt. Avdragsrätten kan uppkomma genom den verksamhet som fastigheten är avsedd att användas i.

Utredningen föreslår sammanfattningsvis att möjligheten till frivillig beskattning ska gälla om köparen avser att använda fastigheten för verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning. Utredningen återkommer i avsnitt 8.3.5 till frågan om överlåtelser till kommuner med flera.

I likhet med vad som angetts angående risk för kringgående vid krav på full avdragsrätt hos köparen finns motsvarande risker vid krav på endast avdragsrätt hos köparen. Även om sådana risker till viss del motverkas genom befintliga regler, bland annat möjligheten

att omvärdera beskattningsunderlaget, så är dessa regler enligt utredningens bedömning inte tillräckliga. Det bör därför införas ytterligare kompletterande bestämmelser som motverkar underprisöverlåtelser som görs i syfte att undandra skatt, se avsnitten 8.3.7 (begränsningsregeln) och 8.4.3 (spärregeln).

8.3.5 Frivillig beskattning kan tillämpas om köparen är staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund

Förslag

En överlåtelse till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett sådant samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser kan omfattas av frivillig beskattning, även om fastigheten inte ska användas för transaktioner som ger rätt till avdrag eller återbetalning.

Skälen för förslaget

Utredningen har föreslagit att det ska krävas att köparen har för avsikt att använda fastigheten för verksamhet som ger avdragsrätt eller rätt till återbetalning för att det ska vara möjligt att tillämpa frivillig beskattning vid en överlåtelse. Enligt utredningens mening kan det dock, i likhet med vad som gäller vid frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler, finnas skäl för att frivillig beskattning också ska vara möjlig vid överlåtelse av fastighet till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, även om fastigheten inte kommer att användas för verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning. Till exempel kommuner kan agera som beskattningsbara personer i olika situationer. En stor del av den kommunala verksamheten är dock sådan att den inte ger rätt till avdrag.

En möjlighet till frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelse till stat och kommun oavsett vilken verksamhet som bedrivs i fastigheten bidrar till en högre grad av neutralitet i mervärdesskattesystemet. En säljare kan då i fler fall ha möjlighet att överlåta en fastighet till exempelvis en kommun, utan att behöva justera tidigare avdrag. Om exempelvis en kommun inte har avdragsrätt enligt mervärdesskattelagen

för förvärvet kan kommunen få ersättning enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, LEMK, för den ingående skatten. Motsvarande gäller för kommunalförbund och samordningsförbund. Ingående mervärdesskatt är vidare inte avdragsgill för staten och vissa statliga myndigheter har möjlighet att få kompensation med ett belopp som motsvarar den ingående skatten enligt bland annat förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt.

Utredningen föreslår mot bakgrund av det ovan angivna att en överlåtelse till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett sådant samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser kan omfattas av frivillig beskattning, även om fastigheten inte ska användas för transaktioner som ger rätt till avdrag eller återbetalning.

8.3.6 Köparens verksamhet ska kunna bedömas som varaktig

Förslag

Möjligheten till frivillig beskattning ska gälla om köparen vid förvärvet har för avsikt att varaktigt använda fastigheten för verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning. Kravet på varaktighet ska också gälla om staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund köper en fastighet och avser att använda fastigheten för verksamhet som inte medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

Skälen för förslaget

Utredningens förslag innebär att köparen ska ha för avsikt att använda fastigheten för verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning för att frivillig beskattning ska vara möjlig. Är köparen staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund föreslås att frivillig beskattning ska vara möjlig även om avsikten är att fastigheten ska användas för verksamhet som inte medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

Fråga är om det för att använda möjligheten till frivillig beskattning bör uppställas ett krav på att avsikten ska vara att köparen varaktigt ska använda fastigheten i verksamheten. Ett sådant krav kan motverka att frivillig beskattning används för en verksamhet som aldrig egentligen varit avsedd att bedrivas. Det kan handla om situationer då köparen utan att påbörja verksamheten ändrar fastighetens användning. Avdragen kan då i och för sig behöva justeras, men det framstår i de situationerna som att förutsättningarna för frivillig beskattning egentligen inte varit uppfyllda. Utredningen förslår därför att det ska ställas ett krav på att köparen ska ha för avsikt att varaktigt använda fastigheten för verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning. Kravet ska också gälla om staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund köper en fastighet och avser att använda fastigheten för verksamhet som inte medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

Utredningen anser att kravet på varaktighet i den verksamhet som ger avdragsrätt bör utgå från att köparen avser att använda fastigheten för den verksamheten i minst ett år. En bedömning av om varaktighetskravet är uppfyllt bör göras utifrån de objektiva omständigheter som finns vid tiden för leveransen av fastigheten. Det kan exempelvis handla om en byggnads lämplighet för den avsedda verksamheten. Att avsikten ska vara att använda fastigheten varaktigt i viss verksamhet innebär dock inte att verksamheten ovillkorligen måste kunna bedömas pågå minst ett år. Även en verksamhet som förväntas pågå under kortare tid än så skulle kunna bedömas som varaktig, om det exempelvis finns speciella omständigheter som förklarar varför verksamheten är begränsad i tid.

Det kan hända att en beskattningsbar person planerar att starta upp en verksamhet som ger avdragsrätt i en fastighet och köper fastigheten med frivillig beskattning. Det ekonomiska läget förändras sedan efter överlåtelsen och verksamheten kommer därför inte i gång. Enbart den omständigheten ger dock inte anledning att utgå från att köparen saknat avsikt att varaktigt bedriva verksamheten. Enligt unionsrätten uppkommer också avdragsrätten i ett uppstartsskede och rätten finns kvar även om verksamheten inte påbörjas. Syftet med varaktighetskravet är inte att underkänna det slaget av transaktioner i efterhand. Syftet är i stället att förhindra att reglerna om frivillig beskattning används av aktörer i syfte att undandra skatt. Det kan till exempel handla om situationer då köparen egentligen har avsik-

ten att direkt bedriva en verksamhet som inte ger avdragsrätt i fastigheten eller då köparen vill överlåta fastigheten utan att påbörja någon verksamhet.

I praktiken utgör varaktighetskravet som utgångspunkt ett hinder mot tillfälliga fastighetsinnehav, det vill säga att en köpare avser att snabbt sälja fastigheten vidare utan att använda den för den egna verksamheten. Detta innebär att frivillig beskattning inte kommer att kunna användas vid transportköp. Med transportköp avses något förenklat en situation då en köpare inom tre månader från köpet överlåter fastigheten till en ny köpare på oförändrade villkor och stämpelskatt bara tas ut för det senaste köpet. Det har dock inom ramen för utredningen inte varit möjligt att utreda hur avsaknaden av möjligheten till frivillig beskattning vid transportköp skulle påverka aktörerna på fastighetsmarknaden.

Det ställs inte upp något krav på en viss omfattning på den verksamhet som ger avdragsrätt. Så länge som köparen har för avsikt att till någon del varaktigt använda fastigheten för verksamhet som ger avdragsrätt är kraven alltså uppfyllda, oavsett vilken verksamhet som avsikten är att bedriva i övrigt.

Det är oundvikligt att kravet på varaktighet i vissa fall kan leda till gränsdragningssvårigheter. Det kan exempelvis handla om situationer då den avsedda verksamheten är tidsbegränsad av något skäl. I sådana fall anser utredningen att bedömningen bör utgå från syftet med varaktighetskravet, nämligen att hindra att reglerna om frivillig beskattning används i syfte att undandra skatt. Det är också oundvikligt att det kan uppstå svårigheter att bedöma en framtida användning av en fastighet. I många fall bör det dock vara möjligt att presentera underlag som ger en objektiv grund för vad avsikten är med fastigheten över tid. I normalfallet bör det inte heller krävas någon närmare utredning om fastighetens avsedda användning. Sammantaget anser utredningen att fördelarna med ett varaktighetskrav överväger nackdelarna. Utredningen föreslår därför att det ska uppställas ett krav på att köparen ska ha för avsikt att varaktigt använda fastigheten i verksamheten.

8.3.7 Frivillig beskattning kan inte användas vid överlåtelser till lågt pris

Förslag

Frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet får tillämpas under förutsättning att försäljningspriset uppgår till minst 50 procent av taxeringsvärdet. Med taxeringsvärde avses det värde som fastställs enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Har något taxeringsvärde inte fastställts, ska beräkningen göras med tillämpning av bestämmelserna för fastighetstaxering.

Om det finns synnerliga skäl, får en överlåtelse omfattas av frivillig beskattning även om försäljningspriset understiger 50 procent av taxeringsvärdet.

Skälen för förslaget

Det har i det föregående berörts att möjligheten till frivillig beskattning vid överlåtelser av fastigheter innebär risk för skatteundandragande, se bland annat avsnitt 8.3.1. Utredningen föreslår inte att det för tillämpning av frivillig beskattning ska krävas full avdragsrätt hos köparen och inte heller att det ska införas någon referensperiod under vilken köparens avdragsrätt följs. Avsaknaden av sådana regler medför att fler aktörer kan använda sig av frivillig beskattning samt att tillämpningen underlättas. Det innebär dock även att risken för skatteundandragande ökar, varför det finns ett behov av att införa regler som motverkar det.

Utredningen har i detta avseende övervägt flera alternativ. En gemensam nämnare för dessa är att de syftar till att motverka att avdrag för överlåtelse respektive ny-, till- och ombyggnation av fastighet utnyttjas för transaktioner som inte är mervärdesskattepliktiga. Detta kan typiskt sett ske genom underprisöverlåtelser där den skattepliktiga verksamheten som bedrivs i fastigheten ändras och minskar i omfattning. Detta kan också uppnås genom överlåtelser med frivillig beskattning till underpris i flera led där säljarna får behålla sina avdrag och där det slutliga justeringsbeloppet som ska betalas in till staten blir betydligt lägre än de avdrag som får behållas.

Ett alternativ som har övervägts är att införa en begränsning i köparens justering vid ändrad användning. Vid en underprisöverlåtelse

skulle exempelvis köparens justering kunna grundas på taxeringsvärdet i stället för försäljningspriset. Vad som i sammanhanget utgör en underprisöverlåtelse kan till exempel definieras utifrån om försäljningspriset understiger en viss procentuell andel av taxeringsvärdet. Fördelen med den här typen av reglering är att den skulle vara relativt enkel att tillämpa och, beroende på hur hög procentsats som beslutas, kunna motverka transaktioner som uppenbart syftar till att undandra skatt.

Ett annat alternativ är i stället att begränsa säljarens möjligheter att få behålla sina tidigare avdrag vid en underprisöverlåtelse. En sådan reglering skulle innebära att säljaren tvingas justera, men endast till den del den avdragna skatt som ännu inte justerats överstiger den utgående mervärdesskatten på försäljningen. En fördel med en sådan regel är att den i sig inte begränsar möjligheten till frivillig beskattning. Därutöver innebär kopplingen mellan avdrag som ännu inte justerats och den utgående mervärdesskatten att risken för skattebortfall minimeras.

En uppenbar nackdel med båda de två alternativ som här lagts fram är att avdragsrätten i efterhand begränsas för transaktioner som är mervärdesskattepliktiga, det vill säga att sambandet mellan avdrag och senare skattepliktiga transaktioner bryts. Detta är inte förenligt med principen om skatteneutralitet och det är tveksamt det är förenligt med EU-rätten.

En tredje alternativ är att införa en regel som helt begränsar möjligheten att använda frivillig beskattning vid vissa underprisöverlåtelser. Fråga är vad som ska anses utgöra en sådan underprisöverlåtelse som innebär att frivillig beskattning inte får användas. Ett alternativ är att använda skattemässigt eller bokföringsmässigt värde. Enligt utredningens mening utgör dock dessa värden inte någon lämplig utgångspunkt för bedömningen. I stället kan en lämplig utgångspunkt vara det taxeringsvärde som fastigheter åsätts. En begränsning skulle då kunna utformas utifrån att frivillig beskattning endast får användas om försäljningspriset uppgår till en viss procent av taxeringsvärdet. En fördel med en sådan regel är att den inte på samma sätt som de ovan beskrivna alternativen bedöms som problematisk i förhållande till EU-rätten. Enligt artikel 137 i mervärdesskattedirektivet är det tillåtet för medlemsstaterna att begränsa räckvidden av rätten till frivillig beskattning. Så länge en sådan begränsning respekterar grundläggande EU-rättsliga principer såsom kravet på likabehandling och

proportionalitet torde det finnas långtgående möjligheter att inskränka räckvidden. En nackdel är att regeln är statisk och inte tar hänsyn till de faktiska mervärdesskatterättsliga förutsättningarna vid en transaktion. Exempelvis kan frivillig beskattning inte tillämpas även om det kvarvarande avdrag för ingående skatt som ännu inte justerats är mycket litet. Vid valet av procentuell andel av taxeringsvärdet kan det även vara svårt att hitta en optimal avvägning mellan att träffa rena upplägg och att det fortsatt bör vara möjligt att göra en ofördelaktig affär utan att drabbas negativt i mervärdesskattehänseende. Enligt utredningens mening överväger dock fördelarna de nackdelar som finns.

Sammantaget anser utredningen att det är lämpligast med en regel som innebär att frivillig beskattning inte får tillämpas om försäljningspriset understiger 50 procent av det senast fastställda taxeringsvärdet. Med taxeringsvärde avses det värde som fastställs enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL. En gräns vid 50 procent bör i viss utsträckning kunna motverka skatteundandragande och samtidigt inte i någon nämnvärd utsträckning hindra att frivillig beskattning kan tillämpas vid transaktioner som inte betingas av rena skatteskäl. Regeln bedöms därmed vara proportionerlig och förenlig med principen om likabehandling samt EU-rätten i övrigt.

Taxeringsvärde fastställs genom allmän fastighetstaxering vart tredje år för bland annat lantbruks- och hyreshusenheter samt vart sjätte år för industrienheter, elproduktionsenheter och täkter. Det kan finnas situationer då förhållandena kraftigt har förändrats efter att ett taxeringsvärde har fastställts. I sådana fall kan under vissa förutsättningar en ny taxering göras enligt ordningen för särskild fastighetstaxering enligt 16 kap. FTL. En ny taxering inom ramen för särskild fastighetstaxering kan exempelvis bli aktuell om bebyggelse brunnit ned (16 kap. 3 § FTL) eller om värdet har förändrats till följd av påverkan på den fysiska miljön (16 kap. 4 a § FTL). Det finns också möjlighet att begära justering för säregna förhållanden (7 kap. 5 § FTL). I många fall bör alltså ett nytt taxeringsvärde kunna bestämmas relativt snabbt om fastighetens förhållanden förändrats under löpande taxeringsperioder. Om exempelvis en byggnad brinner ned finns det vidare inte någon skyldighet att enligt mervärdesskattelagen justera avdrag för ingående skatt som hänför sig till den nedbrunna byggnaden, även om fastigheten överlåts.

Det skulle dock kunna finnas situationer då det framstår som uppenbart oskäligt att göra en jämförelse mellan försäljningspriset

och taxeringsvärdet. Det kan gälla sådana situationer då det inte finns förutsättningar att före en försäljning fastställa ett nytt taxeringsvärde enligt fastighetstaxeringslagen, men fastighetens förhållanden kraftigt förändrats. Utredningen anser därför att det i vissa speciella undantagsfall bör vara möjligt att använda frivillig beskattning, även om försäljningspriset understiger 50 procent av det senast fastställda taxeringsvärdet. Det kan handla om situationer då taxeringsvärdet inte framstår som rättvisande på grund av exceptionella händelser utanför fastighetsägarens kontroll som kraftigt påverkat fastighetens värde. Det är dock inte tillräckligt att taxeringsvärdet bedöms vara för högt på grund av allmänna fluktuationer på fastighetsmarknaden. Det är först vid mer omfattande och systempåverkande prisfall som det skulle kunna bli aktuellt att tillämpa undantaget.

Det finns vidare fastigheter för vilka något taxeringsvärde inte ska fastställas på grund av att de är undantagna från skatte- och avgiftsplikt (1 kap. 1 § FTL). Från skatte- och avgiftsplikt undantas specialbyggnader och mark som hör till sådana byggnader (3 kap. 2 § FTL). Med specialbyggnad avses till exempel försvarsbyggnader, reningsanläggningar, bad-, sport- och idrottsanläggningar, vårdbyggnader, skolor och kyrkor. Möjligheten till frivillig beskattning kan gälla även för sådana fastigheter. Det kan även i fråga om exempelvis nya fastigheter finnas situationer då något taxeringsvärde ännu inte har fastställts. Om något taxeringsvärde inte har fastställts för den fastighet som överlåts finns möjlighet för en fastighetsägare att begära att Skatteverket ska fastställa ett särskilt uppskattningsvärde enligt lagen (1971:171) om särskilt uppskattningsvärde på fastighet. Vid fastställelse av ett särskilt uppskattningsvärde tillämpas de grunder som enligt fastighetstaxeringslagen gäller för åsättande av taxeringsvärde. Utredningen föreslår mot bakgrund härav att om ett taxeringsvärde inte har fastställts ska en beräkning i stället göras med tillämpning av bestämmelserna för fastighetstaxering. I ett sådant fall behöver försäljningspriset minst uppgå till 50 procent av det uppskattade värdet.

8.3.8 Köparens rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten

Bedömning

Frågan om köparens rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten utreds särskilt och något förslag lämnas därför inte.

Skälen för bedömningen

Den föreslagna ordningen innebär att det kan vara möjligt att använda frivillig beskattning vid en fastighetsöverlåtelse även om köparen bara delvis avser att använda fastigheten för verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt. Det kan därför uppstå situationer då köparens ingående skatt behöver delas upp och då bara en del av skatten får dras av. Det kan exempelvis gälla situationer då fastighetsförvärvet med frivillig beskattning till viss del avser verksamhet som inte ger avdragsrätt i fastigheten. Frågan är om det behövs särskilda regler för att fastställa den avdragsgilla andelen i sådana fall.

I budgetpropositionen för 2026 (prop. 2025/26:1 s. 404 f.) har regeringen bedömt att reglerna om fördelning av avdrag för mervärdesskatt bör ändras så att den omsättningsmetod som framgår av mervärdesskattedirektivet införs som uttrycklig huvudregel för fördelningen vid förvärv som är gemensamma för skattepliktiga och undantagna transaktioner. Regeringen har också bedömt att det även bör införas regler om att andra metoder ska användas i vissa fall där det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning de förvärvade varorna och tjänsterna faktiskt används för att genomföra skattepliktiga transaktioner. Finansdepartementet har remitterat en promemoria, Ändrade regler om fördelning av avdrag för mervärdesskatt (Fi2025/02219), med anledning av det som anges i budgetpropositionen för 2026 om nya regler för fördelning av ingående mervärdesskatt.

Utredningen anser att utgångspunkten bör vara att samma principer för fördelning av ingående mervärdesskatt bör gälla på fastighetsområdet. Med hänsyn till det förslag som har remitterats kommer utredningen dock inte närmare behandla frågan om fördelning av ingående skatt vid överlåtelse av fastighet.

8.3.9 Omvänd betalningsskyldighet gäller som utgångspunkt vid frivillig beskattning

Förslag

Vid frivillig beskattning ska omvänd betalningsskyldighet gälla om köparen är registrerad för mervärdesskatt här i landet. Omvänd betalningsskyldighet ska gälla också om köparen är staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund.

Skälen för förslaget

Mervärdesskatt ska som utgångspunkt betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor (16 kap. 5 § ML). Vid en fastighetsförsäljning med frivillig beskattning innebär det att köparen kan behöva betala ett ökat pris på försäljningen motsvarande mervärdesskatten innan den kan få ett eventuellt avdrag. Det skulle innebära en stor påfrestning på köparens likviditet att först behöva betala ett belopp motsvarande mervärdesskatten till säljaren och sedan få tillbaka det beloppet eller delar av det först senare genom ett avdrag.

Mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att använda så kallad omvänd betalningsskyldighet i flera olika situationer. Enligt artikel 199.1 c i direktivet får omvänd betalningsskyldighet användas vid frivillig beskattning på leverans av fast egendom. Omvänd betalningsskyldighet används vid sådan frivillig beskattning i exempelvis Nederländerna och Tyskland.

Bestämmelser om omvänd betalningsskyldighet finns i 16 kap. ML. Omvänd betalningsskyldighet gäller i dag i flera olika situationer, såsom vid köp av byggtjänster. Omvänd betalningsskyldighet gäller också som utgångspunkt då en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet levererar varor till en förvärvare som är registrerad för mervärdesskatt här (16 kap. 6 § ML).

När frivillig beskattning med omvänd betalningsskyldighet tillämpas på en fastighetsförsäljning behöver säljaren inte betala in någon mervärdesskatt till staten. En köpare som ska använda fastigheten i verksamhet som ger avdragsrätt kan vidare få avdrag för den ingående skatt som den redovisat, utan att först ha behövt betala in skatten.

På det sättet behöver köparen inte ligga ute med det ofta höga belopp motsvarande mervärdesskatten som annars hade behövt betalas med anledning av fastighetsförsäljningen. Den omvända betalningsskyldigheteten underlättar därmed för köparen att använda sig av frivillig beskattning. Det kan vidare finnas ett intresse av att hindra skatteundandragande. När omvänd betalningsskyldighet används får säljaren inte tillgång till något belopp motsvarande mervärdesskatten i form av en räntefri skattekredit. Det finns därför inte någon möjlighet för säljaren att i strid med reglerna försöka att undanhålla det beloppet.

Utredningen föreslår mot bakgrund av det ovan angivna att omvänd betalningsskyldighet ska gälla vid frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet.

Krav på registrering?

Fråga är om det ska uppställas krav på att parterna ska vara registrerade för mervärdesskatt här i landet. Enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska Skatteverket registrera den som är betalningsskyldig enligt mervärdesskattelagen. Det kan dock finnas situationer då en köpare eller säljare inte är registrerad för mervärdesskatt, trots att de ska vara det enligt 7 kap. 1 § skatteförfarandelagen. I flera andra bestämmelser i 16 kap. ML kan omvänd betalningsskyldighet gälla också i en sådan situation. I 16 kap. 6 § ML uppställs dock endast ett krav på att köparen ska vara registrerad här i landet.

En förutsättning för att frivillig beskattning ska kunna användas är som utgångspunkt att köparen har för avsikt att använda fastigheten för verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt. I ett sådant fall kommer köparen ha en skyldighet att anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan verksamheten påbörjas enligt 7 kap. 2 § skatteförfarandelagen. Ett krav på registrering kan därför inte anses försvåra för beskattningsbara personer som inte är registrerade här i landet att köpa fastigheter. Det kan vidare uppstå praktiska svårigheter med att göra en utländsk beskattningsbar person betalningsskyldig om den inte redan är registrerad för mervärdesskatt i Sverige. Till exempel kan det vara svårt att driva in skattefordringar av en sådan person. Den föreslagna regleringen om omvänd betalningsskyldighet för frivillig beskattning syftar vidare i hög utsträckning till att minska påfrestningen på köparens likviditet. Utredningen anser också att

intresset av en tydlig reglering om vem som är betalningsskyldig väger tungt. Omvänd betalningsskyldighet vid frivillig beskattning ska därför bara gälla om köparen faktiskt är registrerad för mervärdesskatt här i landet. Den relevanta tidpunkten för att bedöma om detta är uppfyllt är tidpunkten för leveransen av fastigheten.

När det gäller säljarens situation framgår det av 16 kap. 6 § ML att omvänd betalningsskyldighet gäller som utgångspunkt i situationer då säljaren inte är etablerad inom landet och levererar varor till en förvärvare som är registrerad för mervärdesskatt här i landet. Bestämmelsen bygger på artikel 194 i mervärdesskattedirektivet och är en förenklingsregel för beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet, så att de inte behöver registrera sig för mervärdesskatt (jfr prop. 2001/02:28 s. 32). Enbart den omständigheten att en beskattningsbar person äger en fastighet i Sverige innebär inte att personen ska anses ha ett fast etableringsställe här (jfr EU-domstolens dom Titanium Ltd, mål C-931/19, EU:C:2021:446). Utredningen anser mot bakgrund härav att regeln om omvänd betalningsskyldighet för frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser också ska gälla även om säljaren inte är etablerad inom landet. Bestämmelsen om omvänd betalningsskyldighet ska därför inte begränsas till situationer då säljaren är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt.

Kommuner m.fl.

Av artikel 199.2 i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna får fastställa bland annat för vilka kategorier av förvärvare som omvänd betalningsskyldighet ska gälla. Enligt utredningens förslag ska bland annat staten och kommunerna få möjlighet att förvärva en fastighet med frivillig beskattning, även om fastigheten inte ska användas för verksamhet som ger avdragsrätt. De kan då få kompensation respektive ersättning för den ingående skatten på försäljningspriset. Om omvänd betalningsskyldighet gäller skulle en statlig myndighet kunna få kompensation för den ingående skatten ungefär två veckor före det att myndigheten ska redovisa den utgående skatten för förvärvet i en deklaration. Enligt dagens regler skulle en kommun vidare kunna få ersättning ungefär 30 dagar innan deklarationen ska lämnas och skatten betalas när omvänd betalningsskyldighet gäller. Utredningen föreslår dock att kommunens ansökningstidpunkt ska

senareläggas (se avsnitt 8.4.4) så att situationen mer liknar den som gäller för statliga myndigheter.

Sammantaget finns det systematiska skäl som talar för att omvänd betalningsskyldighet ska användas i så många fall som möjligt. Statliga myndigheter och kommuner med flera kan generellt få kompensation respektive ersättning för den ingående skatten vid ett förvärv och de systemen kan också tillämpas när omvänd betalningsskyldighet gäller. Utredningen bedömer mot den bakgrunden att omvänd betalningsskyldighet ska gälla också när staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund köper en fastighet med frivillig beskattning.

Sammanfattning

Utredningen föreslår att en ny bestämmelse, 16 kap. 16 a § ML om omvänd betalningsskyldighet ska införas. Omvänd betalningsskyldighet ska gälla om köparen är registrerad för mervärdesskatt här i landet. Omvänd betalningsskyldighet ska gälla också om köparen är staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund. Den föreslagna bestämmelsen gäller oavsett om säljaren är etablerad inom landet eller inte.

Regeln om omvänd betalningsskyldighet i 16 kap. 6 § ML, som gäller de situationer då säljaren inte är etablerad inom landet, är inte obligatorisk och säljaren kan enligt 16 kap. 7 § ML begära att få bli betalningsskyldig. Det skulle kunna uppkomma situationer då förutsättningarna i både 16 kap. 6 § ML och den föreslagna 16 kap. 16 a § ML är uppfyllda samtidigt. Det gäller om säljaren av en fastighet inte är etablerad inom landet och köparen är registrerad för mervärdesskatt här. I den situationen ska 16 kap. 16 a § ML ses som en obligatorisk specialreglering. Den ska därför tillämpas i stället för 16 kap. 6 § ML (jfr prop. 2020/21:20 s. 35).

När förutsättningarna för omvänd betalningsskyldighet inte är uppfyllda, är det säljaren som enligt huvudregeln är skyldig att redovisa och betala in mervärdesskatten. Det gäller i situationer då köparen är en beskattningsbar person som inte är registrerad för mervärdesskatt här i landet och köparen inte är staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund.

Inom ramen för initiativet VIDA (VAT in the digital age) har EU den 11 mars 2025 beslutat om nya rättsakter för att anpassa mervärdesskattereglerna till den digitala tidsåldern. Bestämmelsen i 16 kap. 6 § ML motsvarar artikel 194 i mervärdesskattedirektivet och den artikeln ändras från och med den 1 juli 2028 genom rådets direktiv (EU) 2025/516 av den 11 mars 2025 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskatteregler för den digitala tidsåldern (VIDA-direktivet). Det blir då obligatoriskt med omvänd betalningsskyldighet vid försäljning av bland annat varor från en säljare som inte är etablerad eller registrerad för mervärdesskatt inom landet till en registrerad köpare. De ändringarna kan således komma att påverka systematiken i 16 kap. mervärdesskattelagen i de situationer då den som levererar en vara inte är etablerad inom landet. Det finns dock inte möjlighet att inom ramen för denna utredning närmare behandla den frågan.

8.3.10 Den frivilliga beskattningen ska framgå av en köpehandling

Förslag

Att frivillig beskattning ska tillämpas på en fastighetsöverlåtelse ska framgå av en köpehandling.

Skälen för förslaget

Fråga är om ytterligare krav bör uppställas för frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter. Den frivilliga beskattningen får konsekvenser för både säljare och köpare. Om frivillig beskattning tillämpas på en överlåtelse får säljaren behålla tidigare avdrag och kan i vissa fall få ytterligare avdrag genom en justering. Köparen har å sin sida möjlighet att göra avdrag för den ingående skatten på försäljningen. Om frivillig beskattning i stället inte tillämpas på överlåtelsen kan säljaren behöva betala tillbaka tidigare avdrag. I en sådan situation är försäljningen inte mervärdesskattepliktig och köparen påverkas inte direkt av någon mervärdesskatt. Valet att beskatta eller inte beskatta en fastighetsöverlåtelse får alltså stor betydelse både för säljaren och köparen.

I Nederländerna krävs för att den frivilliga beskattningen ska kunna tillämpas att det framgår antingen av en bestyrkt överlåtelsehandling eller av en gemensam ansökan till skattemyndigheten att överlåtaren och förvärvaren vill använda sig av den möjligheten. En eventuell ansökan till skattemyndigheten behöver göras innan fastigheten övergår till förvärvaren. Även i Tyskland uppställs krav på att det måste framgå av ett bestyrkt överlåtelseavtal att frivillig beskattning ska tillämpas på överlåtelsen. Det är inte möjligt att frångå det formkravet genom att exempelvis i efterhand göra ett tillägg till avtalet. Något krav på ansökan eller att köpehandlingen ska ges in finns dock inte i flera andra länder inom EU.

Parterna måste enligt utredningens mening vara överens om att frivillig beskattning ska användas vid överlåtelsen. Utan ett sådant krav för den frivilliga beskattningen skulle det kunna uppstå situationer då det är oklart vad parterna kommit överens om. Säljaren och köparen skulle i efterhand kunna framföra olika uppfattningar om vad som bestämts. Köparen kan hävda att frivillig beskattning inte skulle användas och att försäljningen därför inte är skattepliktig. Säljaren kan i stället hävda att frivillig beskattning skulle användas och att säljaren därför inte har någon skyldighet att justera de tidigare avdragen. Trots att beskattningen får stora konsekvenser för parterna skulle det i en sådan situation vara oklart vad som gäller. Det skulle kunna uppstå stora svårigheter för Skatteverket att göra en bedömning i ett enskilt fall och det kan inte uteslutas att detta kan utnyttjas för skatteundandragande. Övervägande skäl talar därför för att den gemensamma avsikten att använda frivillig beskattning vid en fastighetsöverlåtelse ska framgå av en köpehandling.

Av 4 kap. 1 § jordabalken framgår att köp av fast egendom ska göras skriftligen. Det finns alltså redan i dag ett generellt krav på upprättande av en skriftlig köpehandling vid överlåtelse av fast egendom. Utredningen anser därför att ett krav på att den frivilliga beskattningen ska tas in i en köpehandling generellt sett inte bör vara administrativt betungande för parterna. Fastighetsbegreppet har emellertid genom mervärdesskattedirektivet i vissa avseenden fått en vidare omfattning. Det skulle därför kunna förekomma att den egendom som överlåts inte anses som fast egendom enligt jordabalken, men däremot omfattas av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen. I sådana fall finns det inte något direkt krav på att upprätta en skriftlig köpehandling. Utredningen anser dock av skälen ovan att den fri-

villiga beskattningen också i de fallen ska framgå av en köpehandling. Det bör exempelvis vara möjligt för parterna att ta in information om den frivilliga beskattningen i det kontrakt som reglerar överlåtelsen.

Utredningens föreslår mot bakgrund av det ovan angivna att om säljaren och köparen vill använda möjligheten till frivillig beskattning vid en fastighetsöverlåtelse ska detta framgå av en köpehandling. En bestämmelse om det ska tas in i 12 a kap. 4 § ML. Finns det inte någon skrivning i köpehandlingen om att frivillig beskattning ska användas är en grundläggande förutsättning för beskattningen inte uppfylld. Parterna kan i den situationen inte tillämpa frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelsen. När köpehandlingen har upprättats anser utredningen att det inte är möjligt att senare reglera den frivilliga beskattningen exempelvis genom ett tilläggsavtal.

8.3.11 Överlåtelsen ska anmälas till Skatteverket

Förslag

Förvärvaren och överlåtaren ska gemensamt anmäla en överlåtelse med frivillig beskattning till Skatteverket.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om den gemensamma anmälan

Skälen för förslaget

Kravet på att den frivilliga beskattningen ska framgå av köpehandlingen behövs för att göra det tydligt att en fastighetsöverlåtelse ska beskattas. För att det ska bli möjligt för Skatteverket att kontrollera om förutsättningarna för frivillig beskattning är uppfyllda behöver Skatteverket också få information om att överlåtelsen omfattas av frivillig beskattning.

Ett alternativ som utredningen har övervägt är om den som är betalningsskyldig för skatten också ska ge in köpehandlingen till Skatteverket exempelvis senast vid den tidpunkt då den utgående skatten ska redovisas. Då omvänd betalningsskyldighet som utgångspunkt ska tillämpas torde detta oftast vara köparen. Köparen är då i och för sig betalningsskyldig för skatten och har en skyldighet att redovisa korrekta uppgifter i deklarationen. Om någon köpehandling inte

skickats in men det i mervärdesskattedeklarationerna redovisas uppgifter som innebär att transaktionen är skattepliktig, behöver Skatteverket begära in köpehandlingen för att kunna kontrollera att förutsättningarna är uppfyllda. Om köparen av något skäl väljer att inte lämna in köpehandlingen till Skatteverket skulle det kunna innebära att verket bedömer att förutsättningarna för frivillig beskattning inte är uppfyllda. Det är dock säljaren som framför allt påverkas av en överlåtelse med frivillig beskattning, eftersom säljaren då inte har någon skyldighet att justera avdrag och i stället kan ha rätt till ytterligare avdrag. Om köparen av något skäl inte lämnar in köpehandlingen skulle alltså säljarens justeringsskyldighet kunna påverkas. Skatteverket skulle i och för sig kunna vända sig till säljaren för att begära in köpehandlingen, men detta framstår inte som helt ändamålsenligt. Motsvarande problem uppstår även om man i stället skulle ålägga säljaren att ge in köpehandlingen. Det kan vidare uppstå praktiska svårigheter om köpehandlingen lämnas in i ett sent skede när Skatteverket redan underkänt den frivilliga beskattningen. Utredningen anser sammantaget att det finns tydliga nackdelar med en ordning där endast en av parterna ska lämna in köpehandlingen.

Ett alternativ till att köpehandlingen ska ges in är att köparen och säljaren gemensamt ska anmäla användningen av frivillig beskattning till Skatteverket. Ett krav på gemensam anmälan finns exempelvis i dag enligt 12 kap. 20 § ML när en fastighet som omfattas av frivillig beskattning vid uthyrning under uppförandeskedet överlåts innan någon uthyrning eller upplåtelse påbörjats. Då ska överlåtelsen anmälas av både den tidigare och den nya ägaren. Genom en anmälan får Skatteverket kännedom om att köparen och säljaren har bestämt att en viss överlåtelse ska beskattas och kan vid behov kontrollera det som anges i mervärdesskattedeklarationerna. Utredningen anser att anmälan bör vara gemensam så att båda parter uppfyller anmälningsskyldigheten vid samma tidpunkt. En gemensam anmälan innebär visst merarbete för både köparen och säljaren och kan uppfattas som administrativt krånglig. Utredningen anser dock att en gemensam anmälan har den fördelen att den ger Skatteverket information om beskattningen samtidigt som båda parter uppfyller sin anmälningsskyldighet vid samma tidpunkt. En gemensam anmälan framstår också som ett lämpligare alternativ än att parterna var för sig ska lämna in samma köpehandling till Skatteverket.

Utredningen har övervägt om anmälan till Skatteverket ska göras inom någon viss tid. Syftet med anmälan är främst att möjliggöra för Skatteverket att kontrollera den frivilliga beskattningen och det syftet skulle inte uppnås på samma sätt om anmälan kommer in långt efter att mervärdesskattedeklarationerna lämnas. Detta talar för att anmälan ska göras inom en särskild tid och att frivillig beskattning inte ska få tillämpas om anmälan inte kommer in inom den tiden. Parterna skulle annars kunna vänta med att anmäla överlåtelsen fram till att Skatteverket eventuellt börjar utreda frågan. Enligt utredningens bedömning är ett sådant krav förenligt med EU-rätten, eftersom medlemsstaterna har ett relativt stort utrymme att bestämma villkoren för frivillig beskattning. En sådan ordning skulle dock kunna framstå som oproportionerlig. Det kan tänkas att parterna missar att göra en anmälan på grund av ett förbiseende, vilket får stora beskattningskonsekvenser i efterhand. Det finns vidare ett grundläggande krav på att den frivilliga beskattningen ska framgå av en köpehandling. Vid osäkerhet kan Skatteverket begära in köpehandlingen, även om parterna inte har gjort någon anmälan. Detta talar mot att anmälan ska ha en avgörande betydelse för den frivilliga beskattningen. Även om kontrollskäl kan motivera att frivillig beskattning bara ska få tillämpas om anmälan görs inom en viss tid, anser utredningen sammantaget att nackdelarna med en sådan lösning väger tungt. Avsaknaden av en anmälan ska alltså inte i sig omöjliggöra den frivilliga beskattningen. Köparen och säljaren ska dock ha en skyldighet att anmäla överlåtelsen med frivillig beskattning till Skatteverket. En bestämmelse om det ska tas in i 12 a kap. 5 § ML.

Utredningen anser att det inte är nödvändigt att köparen och säljaren tillsammans med anmälan också ska lämna in köpehandlingen till Skatteverket. Redan genom anmälan får Skatteverket information om den frivilliga beskattningen och vid behov kan köpehandlingen begäras in. Ett krav om att köpehandlingen alltid ska lämnas in tillsammans med anmälan framstår då som överflödigt.

När anmälan har getts in till Skatteverket har köparen och säljaren fullgjort sin skyldighet. Skatteverket behöver inte godkänna den frivilliga beskattningen eller annars fatta något beslut med anledning av anmälan. Det kan dock givetvis uppstå situationer då Skatteverket behöver göra en närmare utredning.

En anmälan måste för att underlätta för Skatteverket att kontrollera den frivilliga beskattningen innehålla vissa uppgifter om överlåtel-

sen. Det gäller bland annat uppgifter om parterna, vilken fastighet som överlåtelsen gäller, köpeskilling samt tidpunkt för köpeavtalet. Något skäl att i lag föreskriva vilka uppgifter som ska lämnas kan dock inte anses finnas. Enligt utredningens mening bör det i stället överlämnas till regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas. Den föreslagna bestämmelsen är vidare teknikneutral och förutsätter alltså inte att anmälan görs på något särskilt sätt. Det framstår inte som lämpligt att reglera utformningen av anmälan eller hur den ska göras i lag, eftersom behoven kan förändras över tid. Även detta bör kunna bestämmas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Utredningen föreslår därför att det tas in ett bemyndigande i 12 a kap. 5 § ML om att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om den gemensamma anmälan (jfr 8 kap. 3 och 10 §§ regeringsformen).

8.3.12 Behandling av uppgifter och sekretess hos Skatteverket

Bedömning

Det behöver inte införas särskilda bestämmelser om Skatteverkets behandling av uppgifter efter en anmälan om frivillig beskattning. Det behövs heller inte någon ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Skälen för bedömningen

En gemensam anmälan om frivillig beskattning som lämnas in till Skatteverket innehåller uppgifter om både köparen och säljaren. Vid behandling av personuppgifter gäller generellt EU:s dataskyddsförordning[2]. I lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet finns vidare vissa regler som kompletterar bestämmelserna i EU:s dataskyddsförordning. I den lagen finns också bestämmelser som gäller behandlingen av uppgifter om juridiska personer.

[2] Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning).

En anmälan till Skatteverket görs enligt reglerna om frivillig beskattning i mervärdesskattelagen och uppgifterna i anmälan behöver behandlas av Skatteverket i syfte att bestämma beskattningen. Utredningen bedömer därför att uppgifter i en anmälan om frivillig beskattning generellt får behandlas med stöd av bestämmelserna i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (jfr 1 kap. 4 § och 2 kap. 1–3 §§). I prop. 2025/26:88 (Framtidens dataskydd vid Skatteverket, Tullverket och Kronofogdemyndigheten) har dock regeringen föreslagit att den lagen ska upphävas och ersättas av en ny beskattningsdatalag. Den nya lagen kommer att träda i kraft den 2 april 2026. Den nya lagen ska gälla behandling av personuppgifter och inte till någon del behandling av uppgifter om juridiska personer (prop. 2025/26:88 s. 97 f.). Utredningen bedömer att den nya beskattningsdatalagen inte påverkar Skatteverkets möjligheter att behandla uppgifter med anledning av en anmälan om frivillig beskattning. Det behöver därför inte införas några särskilda bestämmelser om behandling av uppgifter hos Skatteverket.

När anmälan har kommit in till Skatteverket och förvaras hos myndigheten blir den en allmän handling där. Enligt 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL, gäller sekretess bland annat i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Bestämmelsen omfattar verksamhet som avser mervärdesskatt. Sekretessen i bestämmelsen är absolut, vilket i princip innebär att en uppgift som omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde inte kan lämnas ut. Enligt utredningens bedömning omfattas uppgifterna i en anmälan normalt sett av sekretess enligt 27 kap. 1 § OSL. Bestämmelsen omfattar dock inte kommuners och andra offentliga aktörers förhållanden (jfr rättsfallet RÅ 2001 not. 161). Detta innebär att en anmälan som exempelvis lämnats in av två kommuner inte omfattas av sekretessen i bestämmelsen. Det behövs enligt utredningens mening inte någon ändring i bestämmelserna i offentlighets- och sekretesslagen.

8.3.13 Beskattningsunderlaget

Bedömning

Det behöver inte införas särskilda regler för att fastställa beskattningsunderlaget vid en fastighetsöverlåtelse med frivillig beskattning.

Skälen för bedömningen

Beskattningsunderlaget

Utgångspunkten i mervärdesskattedirektivet är att beskattningsunderlaget utgörs av den ersättning som leverantören har fått eller ska få för varan. I underlaget ska också exempelvis andra skatter än själva mervärdesskatten ingå (artikel 78).

Enligt mervärdesskattelagen utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen, det vill säga det som leverantören har fått eller ska få för varan (8 kap. 2 och 3 §§). Enligt utredningens mening saknas skäl för att beskattningsunderlaget ska bestämmas på annat sätt vid överlåtelse av fastigheter med frivillig beskattning. Normalt sett bör det därför vara köpeskillingen som utgör beskattningsunderlaget när en fastighet överlåts med frivillig beskattning. Det kan förekomma att säljaren och köparen utöver den grundläggande köpeskillingen kommer överens om en tilläggsköpeskilling, som enligt vissa villkor ska betalas efter tillträdet. En tilläggsköpeskilling som köparen betalar till säljaren utgör ytterligare ersättning för fastigheten. Sådan ytterligare ersättning medför att beskattningsunderlaget ska ökas. Enligt utredningens bedömning ska redovisningen då göras enligt vanliga regler för redovisning av ingående och utgående mervärdesskatt. En förutsättning för att en avtalad tilläggsköpeskilling ska påverka beskattningsunderlaget är dock att tilläggsköpeskillingen faktiskt betalas till säljaren. Om villkoren i köpehandlingen inte uppfylls efter tillträdet och säljaren därför inte får någon ytterligare ersättning ska beskattningsunderlaget inte ökas. Enligt utredningens mening behöver det inte införas särskilda regler för att fastställa beskattningsunderlaget vid en fastighetsöverlåtelse med frivillig beskattning.

Stämpelskatt

En fråga som aktualiserats i detta sammanhang är om stämpelskatt ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt när en fastighet överlåts med frivillig beskattning. Av 8 kap. 13 § ML, som genomför artikel 78 i mervärdesskattedirektivet, framgår att det i beskattningsunderlaget ska ingå andra skatter och avgifter än mervärdesskatt.

Enligt lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (stämpelskattelagen) ska stämpelskatt betalas till staten vid förvärv av fast egendom. Av 27 § stämpelskattelagen framgår att både säljaren och köparen är skattskyldiga för stämpelskatten och att de är solidariskt ansvariga för skattens betalning. Enligt 4 kap. 10 § jordabalken svarar dock köparen för stämpelskatten i förhållande till säljaren. Om köparen betalar stämpelskatten innebär det att skatten inte påverkar den ersättning som säljaren får. Beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen och den beräknas på det subjektiva värdet, det vill säga den ersättning som säljaren faktiskt får (jfr EU-domstolens dom Staatsecretaris van Financiën mot Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, mål C-154/80, EU:C:1981:38, punkt 13 och dom Naturally Yours Cosmetics, mål C-230/87, EU:C:1988:508, punkterna 11, 12 och 16).

Eftersom köparen svarar för stämpelskatten i förhållande till säljaren kan stämpelskatten inte anses som en del av ersättningen. Enligt utredningens bedömning ska stämpelskatt som köparen betalar vid en fastighetsöverlåtelse därför inte ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten på försäljningspriset. Det förhållandet att säljaren är solidariskt betalningsansvarig föranleder inte annan bedömning. Enligt utredningens bedömning framgår detta av hur bestämmelserna om beskattningsunderlaget tolkas i dag.

Det kan här också finnas skäl att ta upp frågan om mervärdesskatt ska tas med i underlaget vid beräkningen av stämpelskatten. Av 8 § stämpelskattelagen framgår att stämpelskatten beräknas utifrån egendomens värde. Om köpeskillingen anses som egendomens värde är utgångspunkten att hela ersättningen för fastigheten ska ligga till grund för beräkningen av stämpelskatten, oavsett hur ersättningen rubricerats. Detta gäller dock inte belopp som motsvarar mervärdesskatt (NJA 1999 s. 65). Av 1 kap. 7 § ML framgår att om en statlig skatt ska tas ut efter försäljningspriset, ska värdet inte inbegripa kompensation för mervärdesskatt. Mervärdesskatten ska alltså inte ligga

till grund för beräkningen av en skatt såsom stämpelskatt. Enligt utredningens bedömning kommer beräkningen av stämpelskatten inte påverkas av att mervärdesskatt läggs på försäljningspriset.

Omvärderingsregler

Medlemsstaterna får i vissa fall ha särskilda regler om att beskattningsunderlaget ska motsvara marknadsvärdet i syfte att förhindra skatteundandragande. Det gäller till exempel situationer då ersättningen är lägre än marknadsvärdet, mottagaren av varorna inte har full avdragsrätt och det finns ett nära band mellan leverantören och mottagaren (artikel 80.1 a).

Sverige har använt sig av den möjlighet som finns i mervärdesskattedirektivet att bestämma att beskattningsunderlaget i vissa fall ska motsvara marknadsvärdet. Det gäller exempelvis om ersättningen är lägre än marknadsvärdet, mervärdesskatten inte är fullt avdragsgill för förvärvaren och leverantören och förvärvaren är förbundna med varandra. En förutsättning för omvärderingen av beskattningsunderlaget är dock att den som är skyldig att betala mervärdesskatten inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad (8 kap. 17 § ML).

Beskattningsunderlaget ska också motsvara marknadsvärdet i andra fall. Det gäller exempelvis om ersättningen är högre än marknadsvärdet, leverantören inte har full avdragsrätt och leverantörens avdragsbelopp bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför avdragsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen. För omvärderingen krävs i den situationen också att leverantören och förvärvaren är förbundna med varandra och att leverantören inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad (jfr 8 kap. 18 § ML).

Frågan är om det för att förhindra skatteundandragande behöver införas särskilda regler om omvärdering av beskattningsunderlaget för överlåtelser med frivillig beskattning. Om frivillig beskattning används vid en fastighetsöverlåtelse behöver säljaren inte betala tillbaka något avdragsbelopp med anledning av överlåtelsen. Säljaren kan i stället ha rätt till ytterligare avdrag. Genom frivillig beskattning kan säljaren således få behålla sina tidigare avdrag eller få ytterligare avdrag, vilket tillsammans med en underprisöverlåtelse kan skapa en

fördelaktig situation. Det innebär att det i vissa situationer kan finnas risk för skatteundandragande om fastigheten överlåts till underpris.

De befintliga bestämmelserna i mervärdesskattelagen om att beskattningsunderlaget i vissa fall ska motsvara marknadsvärdet kan tillämpas på en fastighetsöverlåtelse med frivillig beskattning. I de situationer då förvärvaren inte har full avdragsrätt och det finns nära band mellan leverantören och förvärvaren finns alltså möjlighet att omvärdera beskattningsunderlaget. Bestämmelserna i mervärdesskattelagen omfattar dock inte de situationer då leverantören och förvärvaren har full avdragsrätt. En sådan situation omfattas emellertid inte heller av de möjligheter till omvärdering av beskattningsunderlaget som mervärdesskattedirektivet ställer upp.

Utredningen anser att den befintliga bestämmelsen i 8 kap. 17 § ML till viss del kan motverka risken för skatteundandragande vid överlåtelser med frivillig beskattning. Det finns inte skäl för att införa en ny bestämmelse om omvärdering av beskattningsunderlaget som specifikt träffar fastighetsöverlåtelser med frivillig beskattning. För att motverka risken för skatteundandragande genom underprisöverlåtelse har utredningen i stället föreslagit att frivillig beskattning inte får användas vid överlåtelser till lågt pris, se avsnitt 8.3.7.

8.3.14 Beskattningsgrundande händelse och redovisning

Bedömning

Gällande regler om beskattningsgrundande händelse, redovisningstidpunkt och faktura ska gälla även vid en fastighetsöverlåtelse med frivillig beskattning.

Förslag

Det ska införas hänvisningar till den föreslagna 16 kap. 16 a § ML om omvänd betalningsskyldighet i 7 kap. 14 och 16 §§ ML om redovisning av utgående skatt samt i 7 kap. 34 § ML om redovisning av ingående skatt.

Det ska införas ett nytt andra stycke i 17 kap. 12 § ML med innebörden att undantaget från kravet på faktura inte gäller då en fastighet överlåts med frivillig beskattning. Det ska vidare tas

in en hänvisning till 16 kap. 16 a § ML i 13 kap. 33 § ML om när faktura inte behövs för att styrka avdragsrätt.

Skälen för bedömningen och förslagen

Beskattningsgrundande händelse

Den beskattningsgrundande händelsen är den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att ta ut mervärdesskatt är uppfyllda. Utgångspunkten i 7 kap. 4 § ML är att den beskattningsgrundande händelsen inträffar när en vara levereras. Bestämmelsen motsvarar artikel 63 i mervärdesskattedirektivet. Med leverans av varor avses enligt artikel 14.1 i direktivet överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

Enligt utredningens mening bör även i de fall en fastighet överlåts med frivillig beskattning den beskattningsgrundande händelsen som utgångspunkt inträffa när fastigheten levereras. Leveransen av en fastighet torde i regel äga rum när parterna skriver på ett köpekontrakt. I vissa fall skulle det emellertid i stället kunna vara dagen för köparens tillträde till fastigheten som utgör leveranstidpunkten (jfr HFD 2023 ref. 10). Vid vilken tidpunkt som leveransen ska anses ha skett får bedömas utifrån förhållandena i det enskilda fallet.

I 7 kap. 7 § ML finns undantag från huvudregeln om den beskattningsgrundande händelsen vid förskottsbetalningar. Om den som levererar en vara får ersättning helt eller delvis före leveranstidpunkten, inträffar den beskattningsgrundande händelsen när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som levererar varan till godo. Detta gäller dock bara om leveransen omfattas av skatteplikt när ersättningen kommer den som levererar varan till godo. Om förutsättningarna i 7 kap. 7 § ML är uppfyllda, skulle den bestämmelsen kunna tillämpas vid en fastighetsöverlåtelse med frivillig beskattning.

När säljaren och köparen väljer att använda frivillig beskattning och villkoren för sådan beskattning är uppfyllda, uppstår en skyldighet att betala mervärdesskatt. Förutsättningarna för att ta ut mervärdesskatt uppkommer efter den beskattningsgrundande händelsen. Om säljaren och köparen bedömt att en överlåtelse avser en fastighet enligt mervärdesskattelagen och kan omfattas av frivillig beskattning skulle det kunna inträffa att Skatteverket gör en annan bedömning efter att leveransen ägt rum. Om förutsättningarna för frivillig beskatt-

ning inte varit uppfyllda är överlåtelsen som utgångspunkt undantagen från skatteplikt. I situationer då det kommer fram att den egendom som överlåts inte är en fastighet enligt mervärdesskattelagens definition skulle överlåtelsen dock ändå kunna vara skattepliktig enligt vanliga regler. Då kan det finnas förutsättningar för att ta ut mervärdesskatt efter den beskattningsgrundande händelsen, även om överlåtelsen inte omfattas av regleringen om frivillig beskattning. I en motsatt situation skulle en överlåtelse som av parterna anses vara lös egendom och därför vara skattepliktig av Skatteverket bedömas som en överlåtelse av en fastighet. Då något avtal om frivillig beskattning sannolikt inte träffats i en sådan situation torde det innebära att överlåtelsen inte är skattepliktig. En prövning av förutsättningarna för att ändra beskattningen får göras enligt vanliga regler om omprövning.

Redovisning

I 7 kap. ML finns bestämmelser om när mervärdesskatten ska redovisas. En närmare beskrivning av reglerna finns i avsnitt 3.1.1.

Utredningen anser att de nuvarande reglerna om redovisning av utgående skatt i 7 kap. ML ska gälla i de fall då en fastighet överlåts med frivillig beskattning.

Utredningen har i avsnitt 8.3.9 föreslagit att en överlåtelse av en fastighet med frivillig beskattning ska omfattas av omvänd betalningsskyldighet. Det innebär att den utgående skatten som utgångspunkt ska redovisas för den redovisningsperiod då förvärvaren enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet (7 kap. 14 § 2 ML). En hänvisning till den föreslagna bestämmelsen om omvänd betalningsskyldighet (16 kap. 16 a § ML) ska därför läggas till i 7 kap. 14 § 2 ML. En sådan hänvisning ska också läggas till i 7 kap. 16 § andra stycket ML om redovisning av utgående skatt för dem med låg årsomsättning och i 7 kap. 34 § ML om redovisning av ingående skatt i vissa fall.

Faktura

Enligt artikel 220.1 i mervärdesskattedirektivet ska varje beskattningsbar person se till att faktura utfärdas för leveranser av varor till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte

är en beskattningsbar person. Av artikel 221.3 i direktivet framgår dock att medlemsstaterna får befria beskattningsbara personer från kravet på faktura bland annat när det gäller sådana leveranser av fastigheter som är undantagna från skatteplikt.

Skyldigheten att utfärda faktura för leverans av varor till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person framgår av 17 kap. 10 § ML. Av 17 kap. 12 § ML följer dock att faktura inte behöver utfärdas bland annat för leveranser av fastigheter. Undantaget från kravet på faktura på fastighetsområdet gäller eftersom en leverans av en fastighet i dag inte är skattepliktig. Om frivillig beskattning används vid en leverans kommer emellertid transaktionen att vara skattepliktig. En faktura ska därför utfärdas enligt huvudregeln i 17 kap. 10 § ML. Utredningen förslår därför att det införs ett nytt stycke i 17 kap. 12 § ML om att undantaget från kravet på faktura inte gäller i de situationer då en fastighet överlåts med frivillig beskattning.

Utgångspunkten är att den som yrkar avdrag för mervärdesskatt ska styrka avdraget med en faktura (jfr 13 kap. 32 § ML). Detta ska också gälla för köparen när en fastighet överlåts med frivillig beskattning. Av 13 kap. 33 § ML framgår dock att någon faktura inte behövs för att styrka avdraget om det finns särskilda skäl, avdraget kan styrkas genom annan dokumentation och den ingående skatten hänför sig exempelvis till ett förvärv med omvänd betalningsskyldighet enligt någon av de nu gällande bestämmelserna i 16 kap. ML. Utredningen anser att 13 kap. 33 § ML också ska kunna tillämpas då en fastighet förvärvas med frivillig beskattning och omvänd betalningsskyldighet används. Det är rimligt att samma förutsättningar gäller vid ett sådant förvärv som i andra fall då köparen är betalningsskyldig. En hänvisning till 16 kap. 16 a § ML ska därför tas in i 13 kap. 33 § ML.

En handling behöver innehålla vissa uppgifter för att kunna anses vara en faktura på mervärdesskatteområdet (artikel 226 i mervärdesskattedirektivet och 17 kap. 24 och 25 §§ ML). Något krav på att handlingen måste benämnas faktura finns dock inte. EU-domstolen har uttalat att ett avtal mellan två parter skulle kunna anses vara en faktura om det innehåller all nödvändig information (EU-domstolens dom Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, punkterna 41, 42 och 46). Vid en överlåtelse med frivillig beskattning kan alltså själva köpehandlingen anses utgöra en faktura om den innehåller de uppgifter som krävs och det inte utfärdats någon annan faktura. I annat fall

behöver överlåtaren utfärda en separat faktura som uppfyller kraven i mervärdesskattelagen vid en överlåtelse med frivillig beskattning.

Inom ramen för initiativet VIDA (VAT in the digital age) har EU den 11 mars 2025 beslutat om nya rättsakter för att anpassa mervärdesskattereglerna till den digitala tidsåldern. Reglerna innebär bland annat att e-fakturering blir obligatorisk vid gränsöverskridande transaktioner i EU och att medlemsstaterna får möjlighet att införa ett sådant krav också vid transaktioner inom landet. Sådana regler kan komma att påverka reglerna om fakturering vid överlåtelser av fastigheter med frivillig beskattning. Utredningen har inte möjlighet att inom ramen för detta uppdrag överväga konsekvenserna för fakturering vid överlåtelse av fastigheter med frivillig beskattning. Det får utredas närmare inom ramen för den utredning som kan behövas för att införa e-fakturering.

8.4 Justering av avdrag för ingående skatt

8.4.1 Investeringsvara

Förslag

En fastighet som förvärvats med frivillig beskattning är en investeringsvara.

Skälen för förslaget

För investeringsvaror finns särskilda regler i mervärdesskattelagen om justering av avdrag. Definitionen av investeringsvaror finns i 15 kap. 4–6 §§ ML. Med investeringsvaror avses bland annat fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Enligt utredningens mening bör även fastigheter som förvärvas med frivillig beskattning definieras som investeringsvara hos köparen. Det är alltså den fastighet som förvärvats med frivillig beskattning som blir en investeringsvara. Det saknar betydelse om den fastighet som förvärvas är en investeringsvara hos säljaren. Definitionen föreslås tas in i en särskild punkt i 15 kap. 4 §. Därigenom blir de särskilda reglerna i 15 kap. ML om justering av avdrag tillämpliga. Utredningen

anser att justeringsperioden ska vara tio år när en fastighet förvärvats med frivillig beskattning, det vill säga en lika lång period som då en fastighet genomgått ny-, till- eller ombyggnad enligt 15 kap. 4 § 2 ML. Det ska därför införas en hänvisning i 15 kap. 10 § ML med den innebörden.

8.4.2 Justering av avdrag vid överlåtelse av fastighet

Förslag

Om möjligheten till frivillig beskattning inte används vid en överlåtelse av en fastighet som förvärvats med frivillig beskattning är säljaren skyldig att justera återstående avdrag för ingående skatt.

Om en fastighet överlåts med frivillig beskattning och avdragsrätt inte funnits eller bara delvis funnits för ny-, till- eller ombyggnad eller för tidigare förvärv av fastigheten med frivillig beskattning har säljaren rätt att justera för avdrag som tidigare inte medgetts.

Nuvarande bestämmelse om justering i 15 kap. 7 § ML ska delas upp i fyra paragrafer.

Skälen för förslaget

Innebörden av justeringsreglerna

I mervärdesskattedirektivet finns särskilda regler om justering av avdrag för investeringsvaror. När det gäller överlåtelse av investeringsvaror följer av direktivet att om en överlåtelse görs under en pågående justeringsperiod ska investeringsvaran betraktas som om den fortfarande användes i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet fram till och med utgången av justeringsperioden. Om överlåtelsen är skattepliktig, ska investeringsvaran anses ha använts i verksamhet som är helt skattepliktig. När överlåtelsen i stället är undantagen från beskattning, ska varan anses ha använts i verksamhet som också är helt undantagen (artikel 188.1). Detta innebär att om en överlåtelse av en investeringsvara är skattepliktig, är säljaren inte skyldig att justera tidigare avdrag genom att betala tillbaka något mervärdesskattebelopp. Om överlåtelsen inte är skattepliktig blir säljaren skyldig att justera tidigare avdrag.

För investeringsvaror finns särskilda regler i mervärdesskattelagen om justering av avdrag (15 kap.). I 15 kap. 7 § regleras i vilka situationer som avdrag ska justeras. Justering ska göras bland annat vid ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara och kan leda till antingen en rättighet eller skyldighet att justera investeringsvarans avdrag för ingående skatt.

Justering när en fastighet som förvärvats med frivillig beskattning överlåts

Utredningen har föreslagit att en fastighet som förvärvas med frivillig beskattning ska vara en investeringsvara, se avsnitt 8.4.1. Det innebär att om en beskattningsbar person förvärvar en fastighet med frivillig beskattning och sedan i sin tur säljer fastigheten under justeringsperioden ska avdrag för den mervärdesskatt som utgått på försäljningspriset justeras. Det kan som ovan angetts vara antingen en skyldighet att justera eller en rätt att få ytterligare avdrag motsvarande återstoden av justeringsperioden.

Om en fastighet som förvärvats med frivillig beskattning överlåts utan att möjligheten till frivillig beskattning används innebär det att den överlåtelsen inte omfattas av skatteplikt. En skyldighet att justera de avdrag som gjorts för mervärdesskatten på köpeskillingen föreligger därför. Utredningen föreslår därför att det ska införas en bestämmelse om att en skyldighet att justera föreligger i dessa fall.

I de fall fastigheten överlåts med frivillig beskattning kan i stället en rätt till justering föreligga. Detta kan bli aktuellt om personen inte haft full avdragsrätt och därför endast gjort delvis avdrag för skatten på köpeskillingen. Genom en justering vid ett enda tillfälle kan säljaren vid en försäljning med frivillig beskattning alltså få ytterligare avdrag motsvarande den tid som återstår av justeringsperioden. På motsvarande sätt kan det finnas en sådan möjlighet om den beskattningsbara personen inte alls har haft rätt till avdrag vid det ursprungliga förvärvet med frivillig beskattning. Detta skulle kunna vara fallet om en kommun förvärvar en fastighet med frivillig beskattning. Utredningen föreslår mot bakgrund av det angivna att det ska införas en bestämmelse som innebär att rätt till justering föreligger om en fastighet överlåts med frivillig beskattning och avdragsrätt inte funnits eller bara delvis funnits vid förvärvet.

En förutsättning för att fastighetsägaren som inte har avdragsrätt ska få rätt att göra avdrag genom en justering är dock att fastigheten användes i den ekonomiska verksamheten vid den tid då den ingående skatten skulle betalas. Det är inte möjligt för en fastighetsägare som tidigare förvärvat en fastighet helt för andra ändamål än ekonomisk verksamhet att justera avdrag vid en försäljning med frivillig beskattning (EU-domstolens dom Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punkterna 8–12). Om en fastighet har använts både i den ekonomiska verksamheten och i verksamhet som inte är ekonomisk, kan det dock finnas möjlighet för fastighetsägaren att justera avdrag till sin fördel. Då kan justeringen avse investeringsvaran i dess helhet avseende återstoden av justeringsperioden, det vill säga även den del som från början inte användes i ekonomisk verksamhet.

Justering av avdrag för ny-, till- eller ombyggnad vid överlåtelse som är skattepliktig

Vid överlåtelse av fastigheter gäller i dag en skyldighet att justera avdrag för ny-, till- eller ombyggnad. Om en fastighet säljs med frivillig beskattning innebär det emellertid att en säljare som har full avdragsrätt och tidigare har gjort avdrag för ombyggnationer, inte ska justera något avdrag. Säljaren får alltså behålla avdragen. Enligt utredningens mening behöver detta inte regleras särskilt utan följer direkt av mervärdesskattedirektivet.

För en säljare som inte har full avdragsrätt kan dock en försäljning med frivillig beskattning innebära en rätt till ytterligare avdrag motsvarande den resterande delen av justeringsperioden. Det beror på att fastigheten på grund av den skattepliktiga överlåtelsen ska anses ha använts fullt ut i verksamhet som ger avdragsrätt under återstoden av justeringsperioden. Motsvarande gäller även för en fastighetsägare som inte till någon del har avdragsrätt och som till exempel genomfört ombyggnationer på en fastighet. Utredningen föreslår därför att det tas in en bestämmelse som innebär att en rätt till justering föreligger i dessa fall.

Reglerna i 15 kap. 7 § om justering bör delas upp

Vid överlåtelse av en fastighet innebär dagens justeringsregler en skyldighet att justera tidigare avdrag. Detta anges inte särskilt utan följer av att en fastighetsöverlåtelse i dag inte kan vara skattepliktig. För överlåtelse av andra investeringsvaror än fastigheter anges att om leveransen är skattepliktig, ska justering göras under vissa förutsättningar. En sådan justering innebär alltid en rätt till ytterligare avdrag. Detta framgår dock inte uttryckligen av någon regel utan följer av att det anges att leveransen är skattepliktig.

Utredningen har ovan föreslagit att det ska införas nya regler som innebär såväl rättigheter som skyldigheter att justera. Utredningen anser därför att det för att regleringen ska bli överskådlig finns ett behov av att dela upp 15 kap. 7 § i flera paragrafer utifrån vad som utgör grunden för justeringen. På det sättet blir det tydligare vad som gäller i respektive situation. Det innebär en uppdelning utifrån justering vid ändrad användning (15 kap. 7 §), inte skattepliktiga överlåtelser (15 kap. 7 a §), skattepliktiga överlåtelser (15 kap. 7 b §) och konkurser (15 kap. 7 c §).

8.4.3 Spärregel

Förslag

Justeringsbeloppen avseende ny-, till- eller ombyggnad och tidigare förvärv av fastigheten med frivillig beskattning får sammantaget uppgå till högst 25 procent av priset med anledning av överlåtelsen exklusive mervärdesskatt.

Skälen för förslaget

Det finns situationer då en säljare skulle kunna få stora ytterligare avdragsbelopp med anledning av en försäljning med frivillig beskattning. Om fastigheten till exempel säljs till underpris kan det uppstå situationer då säljarens ytterligare avdrag skulle överstiga 25 procent av försäljningspriset. Säljaren får då en tydlig fördel genom försäljningen och det nya avdrag som köparen gör motsvarar inte säljarens ytterligare avdrag. Försäljningen ger på det sättet säljaren en omotive-

rad fördel. Detta innebär en risk för att skattereglerna kan missbrukas. Genom reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget blir det visserligen svårare för aktörer med nära band att använda underprisöverlåtelser, se avsnitt 8.3.13. Utredningen har också föreslagit att möjligheten till frivillig beskattning inte ska finnas om försäljningspriset understiger 50 procent av fastighetens taxeringsvärde, se avsnitt 8.3.7.

Enligt utredningens mening finns det dock behov av att, i de fall då en fastighet säljs med frivillig beskattning och säljaren kan få ytterligare avdrag, begränsa hur högt justeringsbeloppet kan bli. En sådan regel gäller redan i dag vid försäljning av andra investeringsvaror än fastigheter. Enligt 15 kap. 18 § ML får justeringsbeloppet i vissa situationer uppgå till högst 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan exklusive mervärdesskatt. Det gäller situationer då en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och leveransen är skattepliktig, under förutsättning att den ingående skatten för förvärvet eller importen av varan bara delvis varit avdragsgill.

Utredningen anser att en motsvarande bestämmelse är nödvändig för fastighetsförsäljningar med frivillig beskattning. Enligt artikel 189 c i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna vidta lämpliga åtgärder för att se till att en justering inte medför några omotiverade fördelar. Utredningen bedömer att en spärregel är en proportionerlig åtgärd, som behövs för att förhindra omotiverade fördelar och missbruk av skattereglerna. Genom en spärregel minskar risken för att det blir oskäligt lönsamt att sälja fastigheten med frivillig beskattning och att det sker ett skattebortfall. Utredningen föreslår därför att justering av avdrag för ny-, till- och ombyggnader ska få göras med högst 25 procent av försäljningspriset. Även om en säljare trots en spärregel kan få höga ytterligare avdrag vid en försäljning, kommer det ytterligare avdraget att högst motsvara den skatt som lagts på försäljningspriset. Den skatten kommer i sin tur antingen att betalas in till staten eller dras av och följas under en justeringsperiod om tio år. På det sättet minskar risken för skattebortfall. En begränsning av hur stort belopp som får justeras ska omfatta avdrag som säljaren gjort för ny-, till- och ombyggnader i de fall åtgärderna vidtagits under justeringsperioden och som avdrag inte tidigare medgetts för.

Fråga är vad som ska gälla i det fall den som förvärvat fasigheten med frivillig beskattning säljer fastigheten vidare under justeringsperioden. Förvärvet innebar att fastigheten blev en investeringsvara.

Om avdrag för mervärdesskatten tidigare medgetts endast delvis på grund av att den aktuella säljaren bedriver blandad verksamhet kan överlåtelsen innebära att avdrag för mervärdesskatten på förvärvet ska medges med ytterligare belopp. Enligt utredningens mening bör möjligheten att justera avdraget även i detta fall begränsas till 25 procent av köpeskillingen för överlåtelsen.

Det kan vidare uppstå situationer där en köpare som har förvärvat en fastighet med frivillig beskattning under innehavstiden genomför ny-, till- och ombyggnationer för vilka en eller flera justeringsperioder löper. Ett exempel på det är följande.

En fastighet säljs med frivillig beskattning till Bolag A, som har begränsad avdragsrätt. Bolag A gör delvis avdrag för den ingående skatten och gör direkt ombyggnationer. Bolag A gör delvis avdrag för den ingående skatten på de åtgärderna. Efter kort tid säljer Bolag A fastigheten med frivillig beskattning. Fastigheten ska då anses ha använts fullt ut i verksamhet som ger avdragsrätt under den resterande delen av justeringsperioden. Detta innebär att Bolag A får ytterligare avdrag både avseende den ingående skatten på förvärvet och den ingående skatten på ombyggnationerna. De beloppen kan vara mycket höga om fastigheten säljs tidigt under justeringsperioderna.

I ett sådant fall avser justeringsperioderna visserligen två olika investeringsvaror, en period för förvärvet av fastigheten respektive en eller flera perioder för ny-, till- och ombyggnaderna. Detta talar för att begränsningsregeln bör beräknas för respektive investeringsvara, det vill säga 25 procent för ny-, till- och ombyggnad och 25 procent för förvärvet. Å andra sidan torde försäljningspriset oftast ha bestämts med beaktande av att fastigheten har genomgått ny-, till- eller ombyggnation, vilket i regel bör medföra ett högre försäljningspris och högre utgående mervärdesskatt på försäljningen. Detta medför i sin tur att säljarens samlade justeringsbelopp i regel inte bör överstiga den utgående mervärdesskatten. Det talar för att man bör begränsa de sammanlagda justeringsbeloppen till högst 25 procent av försäljningspriset.

Utredningen föreslår mot den bakgrunden att säljarens justeringsbelopp avseende ny-, till- eller ombyggnad och tidigare förvärv av fastigheten med frivillig beskattning sammantaget får uppgå till högst 25 procent av priset med anledning av den aktuella överlåtelsen exklusive mervärdesskatt. En bestämmelse härom bör tas in i 15 kap. 18 § andra stycket.

8.4.4 Justeringsregler för kommunerna

Förslag

Om en investeringsvara i form av en fastighet överlåts med frivillig beskattning ska anmälan enligt 7 a § LEMK göras för den tredje månaden efter den då överlåtelsen skett.

När en fastighet förvärvas med frivillig beskattning får ansökan om ersättning enligt LEMK göras tidigast i den månad då den utgående skatten för förvärvet ska redovisas.

Bedömning

Det behöver inte göras någon annan ändring av reglerna om justering av ersättning i LEMK.

Skälen för förslagen och bedömningen

Ersättning enligt LEMK ska justeras vid en överlåtelse med frivillig beskattning

Enligt 2 § LEMK har kommuner rätt till ersättning för sådan ingående mervärdesskatt som inte får dras av enligt mervärdesskattelagen. Systemet med ersättning för kostnader för ingående mervärdesskatt har införts för att skapa neutralitet för kommunen i valet mellan att upphandla mervärdesskattepliktiga tjänster externt och att utföra tjänsterna i egen regi. Avsikten är att effekter av mervärdesskatten inte ska gynna alternativet egen regi. Det som sägs i LEMK om kommuner gäller även regioner och kommunalförbund samt samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser. Ersättningsreglerna i LEMK gället dock inte bolag som är kommunalt ägda. Sådana bolag kan inte få ersättning enligt LEMK och omfattas därför inte av övervägandena i detta avsnitt.

I LEMK finns bestämmelser om att ersättning kan behöva justeras i några olika situationer. Enligt 6 a och 6 b §§ är en kommun skyldig att justera ersättning när en investeringsvara överlåts inom justeringsperioden och kommunen har haft rätt till ersättning enligt LEMK för

ingående skatt vid anskaffningen av varan. Med anskaffning av en investeringsvara avses även förvärv för ny-, till- eller ombyggnad av en fastighet. Justeringen ska då göras vid ett enda tillfälle och med ett belopp som motsvarar den ingående skatt som avser återstoden av justeringsperioden. Av 6 c § framgår att kommunen också är skyldig att justera ersättning om användningen av en investeringsvara ändras så att justering av avdrag för ingående skatt ska göras enligt 15 kap. 7 § 2 ML. Det gäller situationer då den avdragsgilla andelen ökar.

Justeringsskyldigheten innebär att kommunen kan behöva betala tillbaka en del av den ersättning som den tidigare fått enligt LEMK. Genom justeringsreglerna upprätthålls ett samband mellan ersättningen och användningen av investeringsvaran i kommunal verksamhet som inte ger avdragsrätt.

Om en beskattningsbar person säljer en investeringsvara i form av en fastighet med frivillig beskattning, följer det av de föreslagna bestämmelserna i 15 kap. ML att personen har rätt till justering och därigenom avdrag för en del av den ingående skatten som inte tidigare fått dras av, det vill säga den del som avser återstoden av justeringsperioden. Även om fastigheten bara till viss del har använts i ekonomisk verksamhet och i övrigt i verksamhet som inte är ekonomisk, kan kommunen ha möjlighet att göra en justering till sin fördel vid en försäljning med frivillig beskattning.

En kommun som exempelvis köper in tjänster för ombyggnation av en fastighet kan ha rätt till ersättning enligt LEMK för den ingående skatten, om skatten inte får dras av. Om fastigheten används till någon del i en ekonomisk verksamhet som inte ger avdragsrätt skulle kommunen också senare kunna ha rätt till avdrag enligt mervärdesskattelagen genom justering vid en försäljning av fastigheten med frivillig beskattning. Det beror på att fastigheten vid en sådan försäljning ska anses ha använts fullt ut för verksamhet som ger avdragsrätt under återstoden av justeringsperioden. Om kommunen i en sådan situation inte skulle behöva justera någon ersättning enligt LEMK vid en försäljning med frivillig beskattning, skulle kommunen både få behålla all ersättning enligt LEMK och kunna få avdrag enligt mervärdesskattelagen avseende återstoden av justeringsperioden. Utredningen anser därför att gällande regler i 6 b § LEMK om skyldigheten att justera ersättningen ska tillämpas även på fastighetsöverlåtelser med frivillig beskattning. Genom justeringen får kommunen betala tillbaka ersättning motsvarande återstoden av justeringsperio-

den samtidigt som den i stället har rätt till avdrag enligt mervärdesskattelagen för samma belopp. Kommunen hamnar i det avseendet i samma situation som andra aktörer som säljer fastigheter med frivillig beskattning. Utredningens bedömning i denna del föranleder inte någon ändring av regleringen i LEMK.

Anmälan av överlåtelse och ansökan om ersättning

Av 7 a § LEMK framgår att den som är skyldig att justera ersättning enligt 6 b § LEMK ska anmäla överlåtelsen till Skatteverket. Anmälan ska som utgångspunkt göras i samband med ansökan om ersättning för den ersättningsperiod då överlåtelsen skett. Den ersättning som kommunen ska betala tillbaka kan då räknas av från den ersättning som kommunen ska få för samma ersättningsperiod.

Om en kommun har fått ersättning enligt LEMK avseende en ombyggnation av en fastighet och sedan överlåter fastigheten med frivillig beskattning, ska kommunen justera ersättningen. Kommunen kan dock också göra en justering enligt mervärdesskattelagen och kan då ha rätt till avdrag motsvarande återstoden av justeringsperioden. Enligt 7 kap. 52 § ML ska avdraget justeras för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett. Om fastigheten överlåts i januari ska kommunen alltså ta upp den justeringen för redovisningsperioden mars. Deklarationen för den redovisningsperioden ska lämnas senast den 12 maj. Utgångspunkten är dock att kommunen enligt 7 a § LEMK ska ha anmält överlåtelsen i samband med ansökan om ersättning för den ersättningsperiod då överlåtelsen skett. Om ersättningsperioden är en kalendermånad kommer kommunen sannolikt att ansöka om ersättning i februari och i samband med det behöva anmäla överlåtelsen för att som utgångspunkt undvika kostnadsränta. Detta innebär att kommunen kan behöva justera ersättningen enligt LEMK flera månader före det att rätten till justering kan tas upp i en skattedeklaration. Detta kan ge negativa likviditetseffekter och ge incitament att anmäla överlåtelser senare än vad som är tanken i LEMK.

En kommun som överlåter en fastighet med frivillig beskattning ska justera ersättning enligt LEMK eftersom kommunen i stället för ersättning har rätt till avdrag motsvarande återstoden av justeringsperioden. Det finns alltså en direkt koppling mellan justeringsskyl-

digheten i LEMK och justeringen enligt mervärdesskattelagen. Utredningen anser därför att det finns skäl för att så långt som möjligt hålla ihop de tidpunkter då en kommun ska anmäla överlåtelsen enligt LEMK och redovisa justeringen i skattedeklarationen. Det kan lämpligen uppnås genom att tidpunkten för anmälan senareläggs. Utredningen föreslår därför att om en fastighet överlåts med frivillig beskattning, ska anmälan av överlåtelsen göras för den tredje månaden efter den då överlåtelsen skett. I 7 a § LEMK ska det införas ett nytt stycke med den innebörden som specifikt gäller överlåtelser med frivillig beskattning.

Utredningen anser att det på motsvarande sätt som i justeringssituationen finns anledning att hålla samman de relevanta tidpunkterna när en kommun ansöker om ersättning enligt LEMK vid ett förvärv av en fastighet med frivillig beskattning. Enligt den nuvarande regleringen skulle en kommun kunna ansöka om ersättning månaden efter leveransen av fastigheten. Enligt utredningens förslag gäller dock omvänd betalningsskyldighet och kommunen skulle inte behöva redovisa och betala den utgående skatten för förvärvet förrän ungefär en månad efter att ersättningen betalats ut. Syftet med ersättningssystemet är att ge kompensation för ingående mervärdesskatt som inte får dras av. Utredningen bedömer därmed att det är rimligt att en kommun inte ska kunna söka ersättning avseende ett fastighetsförvärv med frivillig beskattning före den månad då den utgående skatten ska redovisas. I 7 § LEMK ska det därför införas ett nytt stycke som specifikt gäller förvärv med frivillig beskattning. Att tidpunkten för ansökan i praktiken senareläggs för ett fastighetsförvärv med frivillig beskattning påverkar inte kommunens möjlighet att söka ersättning för annan ingående skatt enligt de vanliga reglerna.

8.5 Ändringar med anledning av att rättigheten och skyldigheten att justera inte kan överföras på köparen

Förslag

Bestämmelserna i 15 kap. ML om att en köpare vid en överlåtelse kan överta säljarens rättigheter och skyldigheter att justera ska upphävas.

I 12 kap. 30 § ML ska tas in en bestämmelse om att justering bara ska göras i de fall som avses i 15 kap. 7 b § 2 och 3 om en fastighet som omfattas av frivillig beskattning vid uthyrning överlåts med frivillig beskattning enligt 12 a kap.

Skälen för förslagen

Genom EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter och HFD 2021 not. 26 och not. 27 står det klart att reglerna i mervärdesskattelagen om övertagande av skyldigheten att justera avdrag vid fastighetsöverlåtelser strider mot mervärdesskattedirektivet. Det innebär som utredningen tidigare konstaterat, se avsnitt 8.2, att reglerna i mervärdesskattelagen om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag behöver ändras.

Enligt 15 kap. 21 § ML övertar köparen säljarens rättighet och skyldighet att justera avdrag i vissa situationer. Om köparen i sådana fall övertar rättigheten och skyldigheten att justera avdrag, ska överlåtaren inte till följd av överlåtelsen justera avdrag för ingående skatt, 15 kap. 22 § ML. I 15 kap. 17 § ML regleras hur justeringsbeloppet i ett sådant fall ska beräknas. Det står klart att dessa bestämmelser om övertagande av rättigheter och skyldigheter att justera inte kan finnas kvar. Bestämmelserna i 15 kap. 17, 21 och 22 §§ ML som reglerar övertagande av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag vid en fastighetsöverlåtelse ska därför upphävas.

Det kommer att finnas situationer, till exempel vid överlåtelse av nya byggnader, då förutsättningarna för frivillig beskattning inte är uppfyllda. I dessa fall är överlåtelsen fortsatt undantagen från beskattning enligt huvudregeln i 10 kap. 35 § ML. Det innebär att om frivillig beskattning inte kan tillämpas blir säljaren skyldig att justera tidigare

avdrag om en fastighet överlåts under en justeringsperiod. Den nuvarande bestämmelsen i 15 kap. 21 § ML omfattar vidare både onerösa överlåtelser såsom köp och benefika överlåtelser såsom arv eller gåva (jfr prop. 1999/2000:82 s. 105 f.). Det är dock inte möjligt att använda frivillig beskattning vid benefika överlåtelser såsom arv eller gåva. Det innebär att överlåtaren som utgångspunkt kommer att behöva justera tidigare avdrag vid en benefik överlåtelse under en justeringsperiod. Säljarens justering ska göras vid ett enda tillfälle och avse återstoden av justeringsperioden. I praktiken innebär det att säljaren på grund av fastighetsförsäljningen kommer att behöva betala tillbaka åtminstone en del av de avdrag som den tidigare gjort. Utredningen återkommer i avsnitt 8.6 till möjligheten att överta rättigheter och skyldigheter att justera vid en verksamhetsöverlåtelse.

Justering om fastigheten omfattas av frivillig beskattning vid uthyrning

Av 12 kap. 30 § första stycket ML framgår att reglerna om övertagande av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag i 15 kap. 21–23 §§ ML också gäller vid en överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig beskattning vid uthyrning.

Av 12 kap. 30 § andra stycket ML framgår vidare att om den frivilliga beskattningen vid uthyrning upphör vid tillträdet, är den tidigare ägaren skyldig att justera avdrag för ingående skatt om inte den nya ägaren övertar rättighet och skyldighet att justera avdrag enligt 15 kap. 21–23 §§ ML.

Det kan hända att parterna avtalar om att den frivilliga beskattningen vid uthyrning ska upphöra vid tillträdet, men fastigheten överlåts med frivillig beskattning enligt 12 a kap. Då ska fastigheten anses ha använts fullt ut för verksamhet som ger avdragsrätt under återstoden av justeringsperioden, trots att den frivilliga beskattningen vid uthyrning upphör. Säljaren har i det fallet inte någon skyldighet att justera avdrag, utan ska bara justera avdrag i de fall som anges i 15 kap. 7 b §. Justeringen innebär att säljaren får ytterligare avdrag. Om säljaren redan har gjort fullt avdrag för den ingående skatten, ska säljaren inte göra någon justering alls. Utredningen föreslår därför att det i 12 kap. 30 § ML ska tas in en bestämmelse om att justering bara ska göras i de fall som avses i 15 kap. 7 b § 2 och 3 om fastigheten överlåts med frivillig beskattning.

8.6 Justering vid verksamhetsöverlåtelser

Bedömning

Vid överlåtelse av investeringsvaror i samband med att en verksamhet överlåts eller vid fusion eller liknande förfarande, kan förvärvaren fortsatt överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt, om förvärvaren har avdragsrätt.

Förslag

Möjligheten att avtala bort att förvärvaren vid en verksamhetsöverlåtelse övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter att justera ska tas bort.

Vid en verksamhetsöverlåtelse ska överlåtarens skyldighet att justera avdrag på grund av ändringar som inträffat under dennes innehavstid tas bort. Om överlåtaren av en fastighet vid en verksamhetsöverlåtelse inte uppfyller sina skyldigheter avseende en justeringshandling, ska dock överlåtaren vara skyldig att justera avdrag på grund av att förvärvaren i sin tur överlåtit fastigheten eller ändrat användningen av den.

Skälen för bedömningen och förslagen

Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav får medlemsstaterna enligt artikel 19 i mervärdesskattedirektivet anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Medlemsstaterna får också, i fall där mottagaren inte till fullo är beskattningsbar, bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hindra snedvridning av konkurrensen. Innebörden av artikel 19 i direktivet är att det inte uppstår någon mervärdesskattepliktig transaktion när varor överlåts i samband med en verksamhetsöverlåtelse. Detta får till följd att det inte ska tas ut någon mervärdesskatt, även om leveransen av varorna generellt sett hade varit skattepliktig. Bestämmelsen syftar bland annat till att göra det möjligt för medlemsstaterna att underlätta överlåtelser av företag genom att undvika att belasta mottagaren med en skattebörda, som mottagaren skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag.

I svensk rätt används den möjlighet som framgår av artikel 19 i direktivet. En överlåtelse av tillgångar i en verksamhet som sker i samband med att verksamheten överlåts eller i samband med fusion eller liknande förfarande anses alltså inte som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster (5 kap. 38 § ML). Detta gäller under förutsättning att den skatt som annars skulle ha tagits ut på överlåtelsen skulle vara avdragsgill för mottagaren av tillgångarna eller att mottagaren skulle vara berättigad till återbetalning av denna skatt. Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att kravet på rätt till avdrag eller återbetalning syftar till att hindra snedvridning av konkurrensen och att kravet är förenligt med direktivet (HFD 2025 ref. 32).

Vid överlåtelse av investeringsvaror i samband med att en verksamhet överlåts gäller enligt mervärdesskattelagen att förvärvaren övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt, om förvärvaren har avdragsrätt (15 kap. 20 §).

EU-domstolen har i målet Sögård fastigheter inte tagit ställning till om det är förenligt med mervärdesskattedirektivet att föra över rättigheten och skyldigheten att justera avdrag i samband med en verksamhetsöverlåtelse. Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2021 not. 26 och not. 27 därför uttalat att det fortfarande är oklart om de svenska reglerna är förenliga med direktivet. Även om EU-domstolen har gjort vissa uttalanden i målet Sögård fastigheter om möjligheterna att överta rättigheten och skyldigheten att justera, prövades inte frågan om vad som gäller i detta avseende i fråga om verksamhetsöverlåtelser eftersom det inte var aktuellt i målet. EU-domstolen har inte heller tidigare tagit ställning till frågan om rättigheten och skyldigheten att justera avdrag kan föras över vid en verksamhetsöverlåtelse. I målet Pactor Vastgoed (C-622/11) hade den nederländska regeringen argumenterat för att det efter en verksamhetsöverlåtelse var möjligt att ålägga mottagaren att justera överlåtarens avdrag. EU-domstolen bemötte inte den nederländska regeringens argumentation i den delen. I generaladvokaten Wathelets förslag till avgörande togs frågan dock upp (EU:C:2013:345, punkterna 92 och 93). Generaladvokaten konstaterade att direktivet i den delen uttryckligen tillät att justerad mervärdesskatt togs ut från en annan skattskyldig person än den som gjort avdraget. Det fanns dock inget liknande stöd i de artiklar som var tillämpliga i det aktuella målet.

Artikel 19 i direktivet innebär att medlemsstaterna får anse att mottagaren träder i överlåtarens ställe vid en verksamhetsöverlåtelse.

Att mottagaren får träda i överlåtarens ställe ger stöd för en ordning där överlåtarens rättigheter och skyldigheter att justera avdrag förs över till mottagaren. I flertalet andra EU-länder förs också justeringsskyldigheten för tidigare avdrag över till mottagaren vid en verksamhetsöverlåtelse.

Sammantaget anser utredningen att det i dagsläget finns tillräckligt stöd för att anse att de svenska reglerna om övertagande av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag vid verksamhetsöverlåtelser är förenliga med mervärdesskattedirektivet. Vid överlåtelse av investeringsvaror i samband med att en verksamhet överlåts eller vid fusion eller liknande förfarande, ska förvärvaren alltså fortsatt överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt, om förvärvaren har avdragsrätt. Någon ändring av reglerna om övertagande av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag vid en verksamhetsöverlåtelse behövs därför inte.

Det kan konstateras att många fastigheter i dag är paketerade i bolag. I den utsträckning sådana bolag överlåts och inte dessas tillgångar i form av fastigheter, påverkas överlåtelsen inte av att frivillig beskattning införs. I de fall fastigheten inte är paketerad och det inte är möjligt att tillämpa frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet kan ett alternativ vara att överlåta fastigheten genom en verksamhetsöverlåtelse. Som tidigare nämnts är det till exempel inte möjligt att använda frivillig beskattning vid benefika överlåtelser såsom arv eller gåva. Om verksamheten drivs vidare efter en benefik överlåtelse, exempelvis vid arvsskiften och generationsskiften inom jordbrukssektorn, bör det i många fall kunna röra sig om en verksamhetsöverlåtelse. Möjligheten att använda frivillig beskattning gäller vidare inte för bland annat nya byggnader som inte tagits i bruk och mark eller fastigheter som innehåller stadigvarande bostad. Även i dessa fall bör en överlåtelse av fastighet kunna vara eller ingå som en del i en verksamhetsöverlåtelse.

Det är enligt utredningens mening väsentligt att bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse kan tillämpas för att begränsa de negativa effekterna av att möjligheten att överföra rättigheten och skyldigheten att justera avdrag tas bort. Den ovan angivna domen från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD 2025 ref. 32) har dock inneburit att det uppkommit en osäkerhet om hur bestämmelserna ska tolkas och i vilken utsträckning de kan användas. Det är inte möjligt att inom ramen för denna utredning se över om bestämmelserna om verksam-

hetsöverlåtelse behöver ändras. Bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser omfattar fler situationer än då en fastighet ingår i överlåtelsen. Utredningen vill dock framhålla vikten av att frågan ses över i ett annat sammanhang.

Några ändringar av reglerna om justering vid verksamhetsöverlåtelser

Om en fastighet som omfattas av frivillig beskattning vid uthyrning överlåts inom ramen för en verksamhetsöverlåtelse, framgår det av 15 kap. 21 § ML att säljaren och köparen kan avtala om att säljaren ska justera vid försäljningen. Det finns dock inte någon sådan möjlighet vid andra verksamhetsöverlåtelser. Utredningen föreslår därför att möjligheten att avtala om att säljaren ska justera avdragen vid försäljningen upphävs. Samma förutsättningar gäller då för alla verksamhetsöverlåtelser.

Av 15 kap. 22 § ML framgår vidare att överlåtaren av en fastighet ska justera avdrag på grund av ändringar som inträffat under dennes innehavstid, även om förvärvaren har tagit över rättigheter och skyldigheter att justera avdrag i övrigt. Enligt utredningens förslag kommer ett övertagande av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag bara kunna bli aktuellt vid en verksamhetsöverlåtelse. Utredningen anser därför att regeln om att överlåtaren ska justera avdrag på grund av ändringar som inträffat under dennes innehavstid ska tas bort. Utredningen föreslår att bestämmelsen i 15 kap. 22 § ML även i denna del ska upphävas.

Det finns dock fortsatt situationer då överlåtaren ska ha kvar skyldigheten att justera avdrag även efter en verksamhetsöverlåtelse. Av 15 kap. 23 § ML följer att en överlåtare av en fastighet i vissa fall ska fullgöra skyldigheten att justera avdrag som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtit den. Det gäller om överlåtaren dragit av ingående skatt och inte tagit upp den i en justeringshandling eller inte lämnat uppgift om en justeringshandling från en tidigare ägare. Regleringen syftar till att skydda fastighetsförvärvare från en justeringsskyldighet som de inte vet att de är skyldiga att uppfylla. Utredningen anser därför att bestämmelsen i 15 kap. 23 § ML fortsatt ska gälla då en fastighet överlåts inom ramen för en verksamhetsöverlåtelse.

8.7 Vissa övergångar som inte är överlåtelser

Förslag

Då en hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan ska det ses som att hyresrätten eller bostadsrätten inte längre används i den skattepliktiga verksamheten under återstoden av justeringsperioden.

Bedömning

Några ändringar behöver inte göras avseende in- och utträde ur mervärdesskattegrupper eller konkurser.

Skälen för förslaget och bedömningen

Enligt dagens regler kan rättigheten och skyldigheten att justera avdrag i vissa fall övergå till en annan person än den som gjort avdraget, även om det inte skett någon överlåtelse. I 15 kap. 24 § ML anges att när en beskattningsbar person inträder i en mervärdesskattegrupp, övertar gruppen dennes rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt. När personen utträder ur gruppen återgår rättigheten och skyldigheten till personen. På motsvarande sätt gäller enligt 15 kap. 25 § ML att när en fastighetsägare försätts i konkurs får konkursboet under vissa förutsättningar överta konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att justera avdrag.

I Finansdepartementets promemoria Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet gjordes bedömningen att det inte var nödvändigt att ändra de nuvarande reglerna om övertagande avseende mervärdesskattegrupper och konkurser. Även om det kan hävdas att en skyldighet att justera i dessa situationer formellt sett åläggs en annan person än den som gjorde avdraget, bedömdes i promemorian att situationerna skiljer sig tydligt från en överlåtelse. Den person som åläggs skyldigheten, och får rättigheten, att justera har ett mycket starkt samband med den person som gjorde avdraget. I fallet med en mervärdesskattegrupp ingår den person som gjorde avdraget i gruppen. Vid en konkurs är det verksamheten hos den person som gjorde avdraget som drivs vidare av konkursboet. På det sättet är det

enligt promemorian mer fråga om att den beskattningsbara personen har bytt form än att en ny beskattningsbar person tar över rättigheten och skyldigheten att justera. Utredningen instämmer i promemorians bedömningar i de delarna.

Promemorian tog upp ytterligare en situation då rättigheten och skyldigheten att justera enligt dagens regler övergår till en annan person än den som gjorde avdraget, utan att det har skett en överlåtelse. Det gäller då en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan. Enligt 15 kap. 27 § ML ska fastighetsägaren i så fall överta rättigheten och skyldigheten att justera ingående skatt på kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad som tillförts av hyresgästen eller bostadsrättshavaren. Promemorian bedömde i denna del att det till skillnad från övriga situationer var fråga om att skyldigheten att justera åläggs en beskattningsbar person som är tydligt åtskild från den person som gjorde avdraget. I ljuset av EU-domstolens avgörande i målet Sögård fastigheter bedömdes att en sådan reglering inte kan anses vara förenlig med EU-rätten och att den därför behöver ändras.

Utredningen instämmer i den bedömning som gjordes i promemorian att regleringen om att fastighetsägaren kan ta över rättigheten och skyldigheten att justera avdrag från en hyresgäst eller bostadsrättshavare inte kan anses vara förenlig med EU-rätten. Rättigheten och skyldigheten att justera avdrag kan alltså inte övergå till fastighetsägaren eller någon annan person. Utredningen föreslår därför att 15 kap. 27 § ML ska upphävas. Om en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en lokal inom justeringsperioden, anser utredningen att hyresgästen eller bostadsrättshavaren i stället ska justera avdrag avseende åtgärder som tillförts lokalen av hyresgästen eller bostadsrättshavaren. Om hyresgästen eller bostadsrättshavaren inte skulle behöva justera avdragen och justeringsskyldigheten inte heller övergår till fastighetsägaren, skulle kopplingen mellan avdragen och användningen av lokalen i mervärdesskattepliktig verksamhet brytas.

Den situationen skiljer sig från en situation då fastighetsägaren själv gjort exempelvis en ombyggnation. Hyresgästens eller bostadsrättshavarens ombyggnation är gjord på någon annans fastighet och är direkt knuten till hyresgästens eller bostadsrättshavarens verksamhet. Även om hyresgästen eller bostadsrättshavaren skulle fortsätta sin verksamhet i en annan lokal, används inte längre den första lokalen för samma skattepliktiga verksamhet. Kopplingen mellan avdragen

och verksamheten finns alltså inte längre kvar. Även om en framtida hyresgäst skulle använda lokalen i en mervärdesskattepliktig verksamhet är det inte samma verksamhet som den avdragen var kopplade till.

Det skulle kunna hända att en hyresgäst eller bostadsrättshavare först lämnar en lokal men sedan kommer tillbaka till lokalen under justeringsperioden. I den situationen skulle lokalen återigen användas för samma verksamhet som avdragen ursprungligen gjordes för. Som konstaterades i promemorian bör dock den situationen vara ovanlig. Det framstår också som svårt att införa en reglering som fullt ut tar hänsyn till lokalens användning i den situationen.

Sammantaget föreslår utredningen i likhet med vad som föreslogs i promemorian att om en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan, ska det ses som att hyresrätten eller bostadsrätten inte längre används i den skattepliktiga verksamheten under återstoden av justeringsperioden. Vid bedömningen av skyldigheten att justera avdrag ska den avdragsgilla delen därför anses vara noll för den återstående perioden. Hyresgästen eller bostadsrättshavaren ska justera tidigare avdrag för varje år under återstoden av justeringsperioden. En bestämmelse härom ska tas in i en ny 15 kap. 14 a § ML.

8.8 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag

De nya reglerna om frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser och övriga ändringar träder i kraft den 1 januari 2028. Reglerna om justering vid överlåtelse av fastigheter ska dock tillämpas i sin äldre lydelse för leveranser som sker före ikraftträdandet. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Skälen för förslaget

EU-domstolen har bedömt att de svenska reglerna om övertagande av skyldigheten att justera avdrag vid fastighetsöverlåtelser är oförenliga med mervärdesskattedirektivet. I den nuvarande situationen kan reglerna inte tillämpas fullt ut. Detta talar för att ändringarna och de

nya reglerna om frivillig beskattning bör träda i kraft så snart som möjligt. Ändringarna av justeringsreglerna och införandet av möjligheten till frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser innebär dock en stor förändring för Skatteverket och för aktörerna på fastighetsmarknaden. Det kan därför behövas tid för att anpassa sig till de nya reglerna. Utredningen föreslår vid den avvägningen att de nya reglerna om frivillig beskattning och övriga ändringar i mervärdesskattelagen ska träda i kraft den 1 januari 2028. Ändringarna i LEMK ska träda i kraft vid samma tidpunkt.

De nya reglerna om frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser ska alltså kunna tillämpas på fastighetsleveranser som äger rum från och med den 1 januari 2028.

Ändringarna av justeringsreglerna kan i de fall frivillig beskattning inte kan tillämpas leda till mer långtgående skyldigheter än vad som gäller enligt tillämpningen av dagens regler. Utredningen föreslår därför att justeringsreglerna vid överlåtelse av fastigheter fortfarande ska tillämpas i sina äldre lydelser då leveransen av fastigheten äger rum före ikraftträdandet. Det som avgör om reglerna ska tillämpas i sina äldre lydelser är alltså den dag då fastigheten har levererats. Det bör dock noteras att Högsta förvaltningsdomstolens dom avseende Sögård fastigheter (se avsnitt 3.1.4) innebär att det finns begränsningar i hur de nuvarande reglerna kan tillämpas.

De föreslagna reglerna om justering ska tillämpas på leveranser av fastigheter från och med den 1 januari 2028. Det innebär att de nya reglerna kan komma att tillämpas på avdrag som gjordes före ikraftträdandet. Utredningen anser att det är förenligt med EU-rätten att senare regeländringar kan påverka skyldigheten att justera tidigare avdrag (EU-domstolens dom Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, mål C-332/14, EU:C:2016:417). Även rättigheten att justera avdrag ska på motsvarande sätt tillämpas på avdrag som inte kunnat göras.

I övrigt ska äldre bestämmelser i mervärdesskattelagen och LEMK fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Om exempelvis en hyresgäst har gjort avdrag för ingående skatt avseende en ombyggnation och lämnar lokalen, ska äldre bestämmelser gälla om hyresgästen lämnar lokalen före den 1 januari 2028. Om hyresgästen lämnar lokalen efter den tidpunkten ska dock de nya reglerna gälla. Även om det ursprungliga avdraget gjordes före

ikraftträdandet, inträffar den justeringsgrundande händelsen i den situationen efter ikraftträdandet.

8.9 Behov av ändringar i inkomstskattelagen

Bedömning

Frågan om uttryckliga regler för hur justering av ingående mervärdesskatt avseende markanläggningar ska hanteras vid inkomstbeskattningen behöver utredas.

Skälen för bedömningen

Markanläggningar i 20 kap. inkomstskattelagen, IL, är i vissa fall en investeringsvara enligt 15 kap. ML. Utredningens förslag innebär att bestämmelserna om övertagande av rättighet och skyldighet att justera säljarens avdrag för ingående skatt tas bort. Den som överlåter en markanläggning kommer då som utgångspunkt att behöva justera sina avdrag för ingående skatt. Normalt kommer dock säljaren att ha möjlighet att tillämpa frivillig beskattning vid överlåtelsen (dock inte på nya anläggningar) vilket innebär att säljaren inte behöver betala tillbaka sina avdrag men kan få ytterligare avdrag motsvarande resterande del av justeringsperioden om fullt avdrag inte kunnat göras.

Som allmän princip gäller att den ingående mervärdesskatt som inte kan dras av i mervärdesskattesystemet ska dras av i inkomstskattesystemet som vilken driftskostnad som helst eller som en del av värdeminskningsavdragen. Om användningen av investeringsvaran ändras så att avdragsrätten ökar eller minskar kan det påverka inkomstskatten. I 18 kap. 17 a och 17 b §§ och 19 kap. 14 § IL finns därför bestämmelser om konsekvensändring för inventarier och byggnader, se prop. 2000/01:30, Inkomstskatteregler vid ändrad skattskyldighet till mervärdesskatt. Någon motsvarande bestämmelse finns däremot inte i 20 kap. IL som reglerar markanläggningar.

Det framgår inte av nämnda proposition varför någon ändring inte gjordes när det gäller markanläggningar. Med anledning av att antalet justeringsfall på grund av utredningens förslag kan komma att öka även när det gäller markanläggningar bör det utredas om uttryckliga bestämmelser om konsekvensändringar även behövs i 20 kap. IL.

Frågan har aktualiserats sent i utredningens arbete och det finns inte möjlighet att utreda frågan inom ramen för denna utredning. Frågan bör utredas i annat sammanhang.

9 Konsekvensanalys – frivillig beskattning vid överlåtelse

I detta kapitel redovisas konsekvenserna av utredningens förslag. Redovisningen följer bestämmelserna i 7 § förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar, enligt vilka utredningen bland annat ska göra en analys med avseende på kostnader och intäkter för staten, kommuner, regioner, företag och andra enskilda. Om förslagen medför samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt redovisas även dessa. Redovisningen av konsekvenserna motsvarar de krav som finns i förordningen om konsekvensutredningar.

9.1 Problembeskrivning och syfte med förslaget

EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter medför att skyldigheten att justera mervärdesskatt på investeringar inte längre kan överföras när en fastighet överlåts till en ny ägare, om överlåtelsen inte är att betrakta som en verksamhetsöverlåtelse enligt mervärdesskattelagens regler. Enligt EU-domstolen får justeringsskyldigheten inte åläggas någon annan än den som har gjort avdraget.

Justeringsreglerna finns för att upprätthålla neutraliteten i beskattningen av investeringar. En central aspekt i detta är tiden. Den ingående mervärdesskatten på en investering dras av när investeringen görs, men det mervärde som uppstår genom avkastningen på investeringen beskattas i regel under en betydligt längre tidsperiod. För att det skattepliktiga mervärdet som följer av investeringen också ska omfattas av mervärdesskatt är det viktigt att det finns en symmetri mellan den ingående skatt som dras av och den utgående skatten på intäkterna. Sett från intäktssidan innebär detta att beskattning måste ske under hela den tidsperiod som investeringen genererar skattepliktiga intäkter. Sett från avdragssidan innebär det att den ingående mer-

värdesskatten på investeringen justeras ned om de intäkter som investeringen genererar inte längre beskattas. Med en sådan justering upprätthålls neutraliteten genom att det är det skattepliktiga mervärde som investeringen faktiskt genererar som beskattas.

EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter innebär att justeringsskyldigheten inte längre kan åläggas köparen vid en överlåtelse av fastighet. Den metod som användes före domen för att upprätthålla neutraliteten kan därmed inte längre användas. Det förslag som utredningen tagit fram bedöms, inom ramen för vad som är tillåtet enligt EU-rätten, vara det bästa möjliga i avvägningen mellan att upprätthålla neutraliteten och att reglerna ska vara hanterbara.

9.2 Konsekvenser om ingen åtgärd vidtas

Om ingen åtgärd vidtas kommer det att vara möjligt att överlåta fastigheter utan att den ingående skatt som dragits av på investeringar behöver justeras. Därmed kan det uppstå situationer där det skapas en asymmetri mellan den ingående och utgående skatt som tas ut på det mervärde som investeringen generar, med följden att hela det samlade mervärdet inte blir beskattat. Förutom den offentligfinansiella kostnaden som detta skulle medföra uppstår också snedvridningar på marknaden. Det skulle till exempel yttra sig genom att kostnaderna för investeringar kan bli olika i verksamheter som i övrigt är likartade, beroende på om verksamheten bedrivs i egen fastighet eller i en fastighet som köpts av en beskattningsbar person som tidigare gjort avdrag för mervärdesskatt. Detta skulle i sin tur medföra konkurrenssnedvridning där det blir möjligt att uppnå konkurrensfördelar genom olikformig beskattning.

9.3 Alternativa lösningar

Förutom alternativet att inte vidta någon åtgärd, med följden att fastighetsöverlåtelse inte medför justeringsskyldighet, finns ytterligare tre tänkbara alternativ.

Ett alternativ är att fastighetsöverlåtelse alltid medför justeringsskyldighet. Ett annat alternativ är att låta säljaren behålla rättigheten och skyldigheten att justera tidigare avdrag. Det sista alternativet är

att införa justeringsskyldighet som huvudregel, men att det även införs en möjlighet till frivillig beskattning på överlåtelsen.

Alternativet att fastighetsöverlåtelse alltid medför justeringsskyldighet skulle innebära en avvikelse från neutraliteten. Detta genom att mervärdesskatten på investeringar kan bli en kostnad i verksamheter som beskattas med mervärdesskatt, med bland annat inlåsningseffekter som följd. Alternativet att låta säljaren behålla justeringsskyldigheten skulle visserligen upprätthålla neutraliteten men har flera andra nackdelar, såsom att det skulle vara praktiskt svårhanterligt och svårkontrollerat.

Utredningen har fått i uppdrag att utreda hur mervärdesskattereglerna om justering av avdrag ska bli förenliga med EU-rätten och om det är möjligt att införa frivillig beskattning för överlåtelse av fastigheter. Alternativet att införa justeringsskyldighet som huvudregel men med en möjlighet till frivillig beskattning är en möjlighet att minska neutralitetsproblemen på ett sätt som är förenligt med EU-rätten. Rent teoretiskt kan möjligheten till frivillig beskattning omfatta alla överlåtelser av fastigheter. Enligt utredningens direktiv får ett förslag om frivillig beskattning dock inte omfatta överlåtelser av fastigheter som inte tagits i bruk första gången och överlåtelser av obebyggd mark eller mark för bebyggelse. Ett förslag får heller inte innebära att avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad inskränks.

9.4 Utredningens förslag och vad som omfattas

Utredningen föreslår att vid överlåtelse av fastighet, där överlåtelsen inte är att betrakta som en verksamhetsöverlåtelse, är justering huvudregel men att det i vissa fall finns en möjlighet till frivillig beskattning av överlåtelse. Frivillig beskattning är inte möjlig om försäljningen avser en fastighet innan den tagits i bruk första gången eller om den avser en fastighet där det finns bostäder. Frivillig beskattning får inte heller omfatta överlåtelser av obebyggd mark eller mark för bebyggelse.

Frågan om mervärdesskatt på investeringar ska justeras aktualiseras förutom vid rena fastighetsöverlåtelser även vid några andra typer av händelser. En sådan är vid överlåtelser av tillgångar som omfattas av mervärdesskattedirektivets definition av fastigheter, men inte alltid behöver göra det enligt intern svensk lagstiftning, till exempel jorda-

balken. Det kan också var frågan om överlåtelse av exempelvis infrastrukturanläggningar, såsom gator, parker, vatten och avlopp. En annan typ av händelse som aktualiserar frågan om justering är om en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt där det finns en justeringsskyldighet.

Justeringsskyldigheten kan således hanteras på tre olika sätt och aktualiseras vid tre olika typer av händelser.

Det tre händelserna är:

- överlåtelse av fastighet,
- överlåtelse av infrastrukturanläggningar, och
- andra övergångar.

De tre sätten att hanterar justeringsskyldigheten är:

- verksamhetsöverlåtelse (justeringsskyldigheten övergår till den nya ägaren),
- beskattning av överlåtelsen (det implicita värdet av investeringen beskattas), och
- justering.

Utredningens förslag omfattar alla som är en beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen. För kommuner och regioner kan även systemet med ersättning enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, LEMK, påverkas.

9.4.1 Fastighetsöverlåtelser

Hanteringen av justeringsskyldigheten vid fastighetsöverlåtelser styrs av flera olika faktorer. En sådan är om fastigheten tagits i bruk eller inte. En annan är om överlåtelsen är att betrakta som en verksamhetsöverlåtelse eller inte. En tredje om det finns bostäder på fastigheten eller inte.

Överlåtelse av fastighet som inte tagits i bruk får inte beskattas. Om det gjorts avdrag för investeringar på en sådan fastighet ska därmed avdragen mervärdesskatt justeras. Justering blir dock inte aktuell om den som överlåter fastigheten är ett byggföretag som uttagsbe-

skattats vid överlåtelsen. Justering blir heller inte aktuell om fastigheten ägs av ett aktiebolag och överlåtelsen görs genom försäljning av aktierna.

Överlåtelse av fastighet som tagits i bruk kan vara en verksamhetsöverlåtelse, vilket innebär att justeringsskyldigheten övergår till den som övertagit verksamheten. Om överlåtelsen inte är en verksamhetsöverlåtelse aktualiseras frågan om beskattning av överlåtelsen. Överlåtelsen får dock inte beskattas om det finns bostäder på fastigheten.

9.4.2 Överlåtelser av infrastrukturanläggningar

I den utsträckning det finns avdrag som behöver justeras vid en överlåtelse av fastighet påverkar EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter och utredningens förslag alla former av byggnationer som klassas som fastigheter enligt mervärdesskattelagen. Bedömningen av vad som omfattas görs utifrån fastighetsbegreppet såsom det definieras enligt mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet.

Flera företag, intresseorganisationer och andra berörda har till utredningen framfört att mervärdesskattelagens definition av fastighet kan vara vidare än den är i annan nationell lagstiftning, och att det därför är motiverat att särskilt belysa justeringsskyldigheten för olika former av anläggningar som kan klassas som fastighet enligt mervärdesskattelagen. Det har inte framkommit någon definition av de anläggningar som berörs i detta avseende. För att ändå i möjligaste mån utreda vilka slags anläggningar som kan beröras har utredningen i stället utgått från det som framfördes i några remissvar till Finansdepartementets promemoria Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet (Fi2023/00434). Av remissvaren framkommer att det kan handla om dels allmänna infrastrukturanläggningar som överlåts till kommuner såsom gator, parker, vatten- och avloppsledningar samt elnät, dels annan infrastruktur som kan överlåtas mellan företag. När det gäller annan infrastruktur framför flera remissinstanser att begreppet fastighet i mervärdesskattelagen förutom mark och byggnader även omfattar konstruktioner, vilket i svensk terminologi ofta kallas anläggningar. Som exempel på konstruktioner och anläggningar anges vägar, broar, flygfält, hamnar, vatten- och avloppssystem, fibernät och industriella anläggningar, såsom kraftverk,

vindturbiner och raffinaderier. Det har också framförts till utredningen att tillgångar som klassas som industritillbehör i jordabalken, till exempel maskiner och annan utrustning som används i industriell verksamhet, kan beröras av utredningens förslag.

Rent principiellt gäller att infrastrukturanläggningar som klassas som fastigheter berörs på samma sätt som fastigheter i övrigt av domen i målet Sögård fastigheter och utredningens förslag. En infrastrukturanläggning som inte klassas som en fastighet berörs inte av domen eller utredningens förslag. I vilken omfattning överlåtelser av infrastrukturanläggningar berörs av utredningens förslag diskuteras utförligare i avsnitt 9.5.2.

9.4.3 Övergångar som inte är fastighetsöverlåtelser

Utredningens bedömning är att den möjlighet som finns i 15 kap. 27 § ML, att en fastighetsägare kan överta justeringsskyldigheten från en hyresgäst eller bostadsrättshavare som lämnar hyres- eller bostadsrätten, inte är förenlig med EU-rätten och att den därför tas bort. Det innebär att en hyresgäst eller bostadsrättshavare som utfört ny-, till- eller ombyggnader och gjort avdrag för mervärdesskatten blir skyldig att justera avdragen om hyres- eller bostadsrätten lämnas utan att överlåtas på någon annan.

Även om förslaget medför att hyresgäster och bostadsrättshavare ofta kan bli skyldiga att justera avdrag när de lämnar en hyres- eller bostadsrätt kan det finnas situationer som inte påverkas av förslaget. Ett exempel är om hyresgästen eller bostadsrättshavaren fått ersättning av fastighetsägaren för det värde som investeringen tillfört fastigheten. Om hyresgästen eller bostadsrättshavaren fått betalt för investeringen i nära anslutning till att investeringen görs kan det i vissa fall betraktas som ersättning för en skattepliktig byggtjänst åt fastighetsägaren. Om däremot fastighetsägaren ersätter hyresgästen eller bostadsrättshavaren vid en senare tidpunkt bedöms att ersättningen i de flesta fallen inte är att betrakta som ersättning för en skattepliktig byggtjänst.

9.4.4 Sammanställning av vad som omfattas

I figur 9.1 visas en sammanställning över vilka möjliga alternativa sätt att hantera justeringsskyldigheten som uppstår för respektive händelse där justeringsskyldigheten kan aktualiseras.

Händelserna är överlåtelse av fastighet med en byggnad, överlåtelse av infrastrukturanläggning och annan övergång. I mervärdesskattelagen är en infrastrukturanläggning en fastighet, vilket betyder att fastighet med byggnad och infrastrukturanläggningar omfattas av samma regler. Anledningen till att de beskrivs separat är som redogörs för ovan att det finns speciella omständigheter när det gäller infrastrukturanläggningar som medför att mervärdesskattehanteringen kan skilja sig åt jämfört med fastigheter med byggnader.

De möjliga sätten att hantera justeringsskyldigheten är antingen att överlåtelsen beskattas eller att avdrag justeras. Justeringsskyldigheten aktualiseras inte om den övergår till den nya ägaren vid verksamhetsöverlåtelse, om fastigheten ägs av ett aktiebolag och överlåtelsen sker genom försäljning av aktierna eller om säljaren uttagsbeskattas vid överlåtelsen. Om justeringsskyldigheten aktualiseras och det inte är möjligt att beskatta försäljningen finns inget alternativ till att justera mervärdesskatten. Så blir fallet för fastigheter med byggnader som överlåts före det att de tagits i bruk eller som innehåller bostäder. Detsamma gäller infrastrukturanläggningar som inte tagits i bruk. Övriga övergångar av fastigheter där avdrag gjorts för investeringar kommer också i de flesta fall att behöva justeras. Sammantaget innebär detta att beskattning av överlåtelser endast är möjlig för fastigheter med anläggningar eller byggnader som tagits bruk och som inte innehåller bostäder.

Figur 9.1 Sammanställning av alternativa sätt att hantera justeringsskyldigheten för olika typer av överlåtelser och övergångar

		Justeringsskyldigheten aktualiseras inte	Överlåtelse beskattas	Justering
Fastighet med byggnad	**Fastigheten har inte tagits i besittning**	– Verksamhetsöverlåtelse – Överlåtelse aktier – Uttagsbeskattning	Inte möjligt	Möjligt
	Fastigheten har tagits i besittning, bostadsbyggnad finns	– Verksamhetsöverlåtelse – Överlåtelse aktier	Inte möjligt	Möjligt
	Fastigheten har tagits i besittning, bostadsbyggnad finns inte	– Verksamhetsöverlåtelse – Överlåtelse aktier	Möjligt	Möjligt
Infrastruktur	**Allmänna anläggningar som inte tagits i besittning**	– Uttagsbeskattning	Inte möjligt	Möjligt
	Övrig infrastruktur som inte tagits i besittning	– Verksamhetsöverlåtelse – Överlåtelse aktier – Uttagsbeskattning	Inte möjligt	Möjligt
	Övrig infrastruktur som tagits i besittning	– Verksamhetsöverlåtelse – Överlåtelse aktier	Möjligt	Möjligt
Annan övergång		– Om byggtjänst	Inte möjligt	Möjligt

9.4.5 Exempel på effekter för köpare av fastighet under olika förutsättningar

Nedan visas genom exempel effekterna av utredningens förslag, dels i situationer med olika förutsättningar att beskatta försäljningen av fastigheten, dels i situationer där köparen inte har full avdragsrätt för mervärdesskatt. Med effekter avses skillnaden i skattekonsekvenser mellan tidigare regler i mervärdesskattelagen och utredningens förslag.

I samtliga exempel antas att priset för fastigheten uppgår till 20 miljoner kronor. I samtliga exempel utom det sista antas att det fem år före försäljningen gjordes en investering uppgående till åtta miljoner kronor, där mervärdesskatt om två miljon kronor drogs av. Vid över-

låtelsen återstår fem år av justeringsperioden, det vill säga ett justeringsbelopp (belopp som behöver justeras vid ändrad användning) motsvarande en miljon kronor. I det sista exemplet antas investeringen i stället uppgå till 16 miljoner kronor, där mervärdesskatt om fyra miljoner kronor drogs av och justeringsbeloppet efter fem år uppgår till två miljoner kronor.

Effekter av förslaget under olika förutsättningar att beskatta försäljningen

I exemplen nedan visas först effekterna av utredningens förslag vid försäljning av en fastighet som kan beskattas respektive en fastighet som inte kan beskattas, därefter visas effekterna om denna fastighet efter två år säljs vidare till en beskattningsbar person som inte har avdragsrätt. I det första exemplet säljs en fastighet med lokaler. I det andra säljs en fastighet som till hälften består av lokaler och till hälften bostäder. I det tredje respektive fjärde exemplet säljs fastigheten vidare till en beskattningsbar person som inte har avdragsrätt.

Fastighet med lokaler överlåts

Fastigheten innehåller endast lokaler. Justeringsbeloppet uppgår till 1,0 miljon kronor. Justeringsskyldigheten kunde enligt tidigare regler i mervärdesskattelagen övertas av köparen. Överlåtelsen kunde därmed göras utan att det uppstår några skatteeffekter. Enligt de föreslagna reglerna kan försäljningen beskattas. Mervärdesskatten på försäljningen uppgår till 5 miljoner kronor. Köparen har full avdragsrätt och kan därmed dra av skatten. Överlåtelsen medför därmed heller inga skatteeffekter enligt de regler som föreslås.

	Tidigare regler		Föreslagna regler	
	Säljare	Köpare	Säljare	Köpare
Mervärdesskatt	0	0	+5	–5
Justeringsbelopp	–1	+1		+5
Justering	0	0	0	0
Mervärdesskatt till staten	0	0	0	0
Pris fastighet för köpare		20		20

Fastighet med hälften lokaler och hälften bostäder överlåts

Fastigheten innehåller till hälften lokaler och till hälften bostäder. Enligt tidigare regler i mervärdesskattelagen kunde justeringsbeloppet övertas av köparen, om köparen bedrev verksamhet som gav avdragsrätt. Övertagande av justeringsskyldigheten är dock inte längre möjligt. Det är heller inte möjligt att beskatta försäljningen. Justeringsbeloppet om en miljon kronor måste därför justeras.

Om säljaren tar ut en kompensation för det justerade beloppet på priset för fastigheten får köparen betala en dold mervärdesskatt. Priset på fastigheten blir därmed 21 miljoner kronor, att jämföra med det pris som hade tagits ut om justeringsskyldigheten hade kunnat överlåtas, 20 miljoner kronor.

Om köparen av fastigheten i sin tur tar ut en kompensation för den dolda mervärdesskatten av hyresgästerna kan det dessutom uppstå kumulativa effekter, om hyresgästen bedriver momspliktig verksamhet och tar ut kompensation på sin mervärdesskattepliktiga försäljning.

	Tidigare regler		Föreslagna regler	
	Säljare	Köpare	Säljare	Köpare
Mervärdesskatt	0	0	0	0
Justeringsbelopp	–1	+1	0	0
Justering	0	0	+1	0
Mervärdesskatt till staten	0	0	+1	0
Pris fastighet för köpare		20		21

Fastighet med lokaler säljs vidare efter två år till en beskattningsbar person utan avdragsrätt

Om fastigheten säljs vidare efter två år till en beskattningsbar person som inte har avdragsrätt måste mervärdesskatten justeras. Det återstående justeringsbeloppet uppgår enligt tidigare regler i mervärdesskattelagen till 0,6 miljoner kronor. Enligt de föreslagna reglerna utgörs justeringsbeloppet av mervärdesskatten på köpet av fastigheten, som efter två år uppgår till 4,0 miljoner kronor ($0{,}8 \times 5{,}0 = 4{,}0$).

Priset på fastigheten blir därmed betydligt högre med de föreslagna reglerna. Om säljaren av fastigheten vill återfå samma belopp som vid köpet, 20 miljoner kronor, måste en kompensation motsvarande

justeringsbeloppet läggas på priset. Priset för fastigheten blir enligt tidigare regler därmed 20,6 miljoner kronor och med föreslagna regler 24,0 miljoner kronor.

En fastighet kan dock säljas med frivillig beskattning till en kommun även om kommunen ska använda fastigheten för verksamhet som inte medför avdragsrätt. Vid en sådan överlåtelse behöver någon justering inte göras.

	Tidigare regler		Föreslagna regler	
	Säljare	Köpare	Säljare	Köpare
Mervärdesskatt	0	0	0	0
Justeringsbelopp	-0,6	0	0	0
Justering	+0,6	0	+4,0	0
Mervärdesskatt till staten	+0,6	0	+4,0	0
Pris fastighet för köpare		20,6		24,0

Fastighet med hälften lokaler och hälften bostäder säljs vidare efter två år till en beskattningsbar person utan avdragsrätt

En vidareförsäljning av fastigheten med hälften bostäder och hälften lokaler påverkas dock inte av de föreslagna reglerna eftersom en justering gjordes redan vid köpet av fastigheten, enligt föreslagna regler.

	Tidigare regler		Föreslagna regler	
	Säljare	Köpare	Säljare	Köpare
Mervärdesskatt	0	0	0	0
Justeringsbelopp	+0,6	0	0	0
Justering	+0,6	0	0	0
Mervärdesskatt till staten	+0,6	0	0	0
Pris fastighet för köpare		20,6		21

Effekter av förslaget när köparen har begränsad avdragsrätt

En köpare som bedriver blandad verksamhet, och därmed har begränsad avdragsrätt, kan köpa en fastighet där försäljningen beskattas med mervärdesskatt. Det finns dock en valmöjlighet för säljare och köpare att, i stället för att lägga mervärdesskatt på försäljningen, justera tidigare gjorda avdrag. Båda dessa alternativ innebär att mervärdesskatte-

kostnaderna blir högre jämfört med hur situationen var när justeringsskyldigheten kunde överlåtas. Vilket av de båda återstående alternativen som medför lägst mervärdesskattekostnader beror dock på den individuella situationen. Avgörande för vilket av alternativen som medför lägst mervärdesskattekostnader är dels storleken på justeringsbeloppet, dels hur stor andel av köparens verksamhet som är skattepliktig.

Nedan visas två exempel med kombinationer av storleken på den skattepliktiga verksamheten och storleken på justeringsbeloppet som ger olika resultat vad gäller förhållandet mellan mervärdesskattekostnaderna.

Blandad verksamhet 40/60 och justeringsbeloppet motsvarar fem procent av försäljningspriset

I exemplet nedan har köparen avdragsrätt motsvarande 40 procent av mervärdesskatten på inköp. Justeringsbeloppet är en miljon kronor. Om justeringsskyldigheten hade kunnat överlåtas skulle ett köp av fastigheten medföra att 0,4 miljoner kronor av justeringsbeloppet hade kunnat övertas, medan 0,6 miljoner kronor hade justerats. Kostnaden för att köpa fastigheten hade enligt dessa regler blivit 20,6 miljoner kronor. Om försäljningen beskattas uppgår mervärdesskatten på försäljningen till 5,0 miljoner kronor varav 40 procent (två miljoner kronor) hade dragits av. Priset för fastigheten blir för köparen 23 miljoner kronor. Om däremot mervärdesskatten justeras uppgår mervärdesskattekostnaden till en miljon kronor. Om denna kostnad läggs på priset för fastigheten uppgår detta till 21 miljon kronor. I denna situation är det således fördelaktigast för köparen att säljaren justerar mervärdesskatten.

	Överföring av justeringsskyldighet		**Försäljningen beskattas**		**Mervärdesskatten justeras**	
	Säljare	**Köpare**	**Säljare**	**Köpare**	**Säljare**	**Köpare**
Mervärdesskatt	0	0	+5,0	–2,0	0	0
Justeringsbelopp	–1	+0,4	0	0	0	0
Justering		+0,6	0	0	+1,0	0
Mervärdesskatt till staten		+0,6	+5,0	–2,0	+1,0	0
Pris fastighet för köpare	20,0 + 0,6 = 20,6			23,0		21,0

Blandad verksamhet 80/20 och justeringsbeloppet motsvarar tio procent av försäljningspriset

I exemplet nedan uppgår avdragsrätten till 80 procent och justeringsbeloppet uppgår till två miljoner kronor. Om försäljningen beskattas uppgår mervärdesskatten på försäljningen till 5,0 miljoner kronor, varav 80 procent, fyra miljoner kronor dras av. Priset för fastigheten blir för köparen 21 miljoner kronor. Om däremot tidigare gjorda avdrag justeras uppgår mervärdesskattekostnaden till två miljon kronor. Om denna kostnad läggs på priset för fastigheten uppgår detta till 22 miljoner kronor. I denna situation är det i stället fördelaktigast för köparen att köpa fastigheten med mervärdesskatt.

	Överföring av justeringsskyldighet		**Försäljningen beskattas**		**Mervärdesskatten justeras**	
	Säljare	**Köpare**	**Säljare**	**Köpare**	**Säljare**	**Köpare**
Mervärdesskatt	0	0	+5,0	–4	0	0
Justeringsbelopp	–2,0	+1,6	0	0	0	0
Justering		+0,4	0	0	+2,0	0
Mervärdesskatt till staten		+0,4	+5,0	–4	+2,0	0
Pris fastighet för köpare	20,0 + 0,4 = 20,4			21,0		22,0

9.5 Vilka som påverkas av utredningens förslag

I detta avsnitt redovisas en bedömning av vilka som kan påverkas av EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter och utredningens förslag. Bedömningarna görs separat för fastighetsöverlåtelser, överlåtelser av infrastrukturanläggningar respektive övriga övergångar.

9.5.1 Fastighetsöverlåtelser

Förutsättningarna att hantera justeringsskyldigheten skiljer sig åt beroende på om fastigheten tagits i bruk eller inte. Bedömningen görs därför separat för de två situationerna att försäljningen görs före respektive efter det att fastigheten tagits i bruk.

Försäljning av fastighet före det att den tagits i bruk

Utredningens förslag innebär att mervärdesskatt inte ska tas ut vid försäljning av fastighet som inte tagits i bruk. Det betyder att justering av mervärdesskatt på investeringar i en fastighet kan bli aktuell om ett företag eller en kommun låtit uppföra en byggnad eller anläggning på en fastighet som sedan säljs, utan att den först har tagits i bruk. Justering av tidigare gjorda avdrag blir dock inte aktuellt om fastigheten ägs av ett aktiebolag och själva bolaget överlåts. Justering blir heller inte aktuell om uppförandet av byggnaden eller anläggningen gjorts av det företag som säljer fastigheten och uppförandet omfattas av uttagsbeskattning. I sådant fall kan den som köper fastigheten ha möjlighet att göra avdrag för de uttag som redovisats. Mot bakgrund av att det finns olika möjligheter att hantera överlåtelser av fastigheter, före det att de tagits i bruk, som inte medför justering av mervärdesskatt bedöms att utredningens förslag kommer att medföra en begränsad påverkan på sådana överlåtelser.

Försäljning av fastighet som har tagits i bruk

Nedan görs en uppskattning av hur många fastighetsförsäljningar som kommer att påverkas av utredningens förslag. Uppskattningen görs genom en jämförelse av uppgifter i företagens inkomstdeklarationer om fastighetsförsäljningar med uppgifter om avdragen ingående mervärdesskatt i de tio föregående årens mervärdesskattedeklarationer. Den metod som används för uppskattningen kan medföra att det blir en underskattning av antalet. Anledningen är att alla som kan vara berörda av utredningens förslag inte lämnar inkomstdeklaration. Det viktigaste exemplet är kommuner och regioner. Fastighetsförsäljningar särredovisas inte heller i de statistikuppgifter som lämnas till SCB. Utredningen bedömer dock att detta endast har en begränsad betydelse för resultat och bedömningar av hur många fastighetsförsäljningar som omfattas.

I tabell 9.1 visas alla företag som redovisat en försäljning av fastighet som utgör en kapitaltillgång i inkomstdeklarationen för 2023. Att statistiken är begränsad till försäljning av fastigheter som är kapitaltillgång betyder att fastigheter som byggs och säljs vidare av byggföretag eller andra företag som handlar med fastigheter, så kallade lagerfastigheter, inte ingår. Bedömningen är att statistiken därmed

i hög grad utesluter överlåtelser av fastigheter före det att de tagits i bruk.

Totalt uppgår antalet företag som redovisat försäljning av fastighet till 5 004. Av dessa är 3 582 företag registrerade för mervärdesskatt, varav 839 bedriver uthyrningsverksamhet (SNI 682) eller redovisar frivillig mervärdesskatt på hyra. Av dessa företag uppskattas 277 företag ha en justeringsskyldighet för mervärdesskatt på investeringar.[1]

Tabell 9.1 Företag som avyttrat fastighet 2023 fördelade efter mervärdesskattesituation, grupperade på SNI

Antal

SNI	Avyttrat fastighet	Ej mervärdesskatteregistrerade	Mervärdesskatteregistrerade	Frivillig beskattning uthyrning eller SNI 682	Justeringsmoms för uthyrd fastighet bedöms finnas
Jord- och skogsbruk	2 046	45	2 001	37	4
Uthyrning av bostäder	399	122	277	277	75
Uthyrning av lokaler	426	27	399	399	150
Övriga	2 133	2 228	905	126	48
Samtliga	**5 004**	**1 422**	**3 582**	**839**	**277**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN samt egna beräkningar.

En uppskattning av omfattningen avseende mervärdesskatt på investeringar som kommer att behöva justeras vid avyttringen har endast varit möjlig att göra för företag som redovisar frivillig beskattning vid uthyrning. Det kan dock även bland övriga företag som sålt en fastighet finnas mervärdesskatt på investeringar i fastigheten som kommer att behöva justeras. Dessa finns dels bland sålda jordbruksfastigheter, där cirka 2 000 fastigheter såldes av mervärdesskatte-

[1] Uppskattningen av om det finns mervärdesskatt för vilken justeringsskyldighet föreligger har gjorts på följande sätt. För varje år som föregått försäljningen av fastigheten beräknas hur stor del av omsättningen och avdragen ingående mervärdesskatt som avser uthyrningen. För företag med SNI 682, uthyrning av bostäder eller lokaler, antas hela omsättningen och den ingående mervärdesskatten avse uthyrning. För övriga företag görs beräkningen utifrån en proportionering efter fördelningen av total omsättning och redovisade hyresintäkter. Justeringsmomsen har sedan antagits motsvara den del av avdragen ingående mervärdesskatt som överstiger utgående mervärdesskatt på hyran med minst 100 000 kr för respektive år under perioden 2014 till 2022. I de fall företaget äger flera fastigheter har antagits att det beräknade totala justeringsbeloppet är jämnt fördelade mellan alla fastigheter.

registrerade personer under 2023, dels bland övriga mervärdesskatteregistrerade företag där 905 fastigheter såldes, varav 779 (905 – 126 = 779) inte beskattades för uthyrning. Det saknas underlag för att uppskatta i hur många av dessa sålda fastigheter som det finns mervärdesskatt att justera. I brist på annan information gör utredningen en grov uppskattning av antalet. När det gäller de 2 000 sålda jordbruksfastigheterna är det troligt att flertalet avser jordbruks- eller skogsmark, där det inte finns några byggnader eller anläggningar där det gjorts några investeringar. En mycket grov uppskattning är att antalet försäljningar där det kan finnas mervärdesskatt på investeringar uppgår till 50. När det gäller övriga fastigheter så är bedömningen att de till stor del avser försäljningar av fastigheter som använts i en skattepliktig verksamhet, och att det därmed också kan finnas mervärdesskatt på investeringar som kan komma att behöva justeras. En grov uppskattning är att antalet justeringar bland dessa uppgår till 150, vilket är en större andel än för jordbruksfastigheter. Totalt uppskattas därmed antalet försäljningar där justeringsmoms kan finnas till 477. Fördelningen mellan kategorier av företag visas i tabellen nedan.

Tabell 9.2 Uppskattning av antalet företag med justeringsmoms

Antal företag

Kategori	Antal mervärdesskatteregistrerade	Frivillig beskattning uthyrning eller SNI 682	Justeringsmoms för uthyrd fastighet bedöms finnas	Annan justeringsmoms bedöms finnas	Total antal med justeringsmoms
Jord- och skogsbruk	2 001	37	4	50	54
Uthyrning av bostäder	277	277	75	0	75
Uthyrning av lokaler	399	399	150	0	150
Övriga	905	126	48	150	198
Samtliga	**3 582**	**839**	**277**	**200**	**477**

Källa: Egna beräkningar.

I tabellen nedan fördelas de företag som bedöms ha en justeringsmoms vid försäljningen av en fastighet i grupperna företag vars försäljning utgör en verksamhetsöverlåtelse, företag som frivilligt beskattar försäljningen och företag vars försäljning medför justeringsskyldighet.

I brist på annan information fördelas det totala antalet företag jämnt mellan de kategorier där de bedöms kunna förekomma. Alla typer av försäljningar kan dock inte förekomma i alla kategorier. Företag som bedrivit uthyrning av bostäder kommer inte att kunna beskatta försäljningen med mervärdesskatt. Därmed kommer de 75 företag som sålt en fastighet och bedriver uthyrning av bostäder att behöva justera mervärdesskatten såvida försäljningen inte skett genom en verksamhetsöverlåtelse. De 75 företagen fördelas därför med hälften vardera mellan de två kategorierna verksamhetsöverlåtelse och justering av mervärdesskatt. Alla övriga företag som bedriver uthyrning fördelas jämnt mellan alla tre kategorier. När det gäller övriga företag som inte bedriver uthyrning bör det sällan handla om verksamhetsöverlåtelser. Försäljningen bör i stället i många fall avse fastigheter som använts i skattepliktig verksamhet, men som bryts ut och säljs självständigt. Ett exempel på en sådan försäljning kan vara att företag vill frigöra kapital genom att sälja en verksamhetsfastighet till en extern aktör eller att en koncern vill strukturera om verksamheten genom olika koncernbolag. Utredningens bedömning är därför att de flesta sådana försäljningar kan beskattas med mervärdesskatt och att justering av mervärdesskatt därmed sällan blir aktuellt på grund av försäljningarna.

Tabell 9.3 Uppskattning av hantering av justering av justeringsmoms

Antal företag

Kategori	Antal med justerings-moms	Verksamhets-överlåtelse	Mervärdesskatt på försäljningen	Justering av mervärdesskatt
Jord- och skogsbruk	54	0–54	0–54	0–54
Uthyrning av bostäder	75	0–75	0	0–75
Uthyrning av lokaler	150	0–150	0–150	0–150
Övriga uthyrning	48	0–48	0–48	0–48
Övriga	150	0–50	100–150	0–50
Samtliga	**477**	**0–377**	**150–452**	**0–377**
Vägd fördelning	**–**	**139**	**201**	**139**

Källa: Egna beräkningar.

Resultatet av fördelningen i tabellen blir att det förväntade antalet verksamhetsöverlåtelser och justeringar av mervärdesskatt uppgår till cirka 140 per år och att antalet försäljningar som kommer att beskattas med mervärdesskatt uppgår till cirka 200.

9.5.2 Överlåtelser av anläggningar och infrastruktur

Anläggningar och infrastruktur kan klassas som fastighet enligt mervärdesskattelagen. Sådana anläggningar påverkas därmed av EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter och utredningens förslag om de överlåts. Om anläggningen däremot inte betraktas som en fastighet är det lös egendom, som inte berörs av utredningens förslag.

Infrastrukturanläggningar är inget enhetligt begrepp. Det finns ingen definition som mer precist ringar in de objekt som kan benämnas infrastruktur och som kan beröras av utredningens förslag. För att ändå få ett underlag för att bedöma i vilken omfattning överlåtelser av sådana anläggningar påverkas av utredningens förslag förs nedan ett resonemang om olika typer av infrastrukturanläggningar. Resonemanget är uppdelat i två avsnitt. Först redovisas hur överlåtelser av allmän kommunal infrastruktur påverkas av utredningens förslag. I avsnittet därefter redovisas hur överlåtelser av övrig infrastruktur påverkas.

Allmän kommunal infrastruktur

Större bostadsutvecklingsprojekt är ofta beroende av att det samtidigt byggs infrastruktur i form av till exempel vägar, parker, vattenledningar och avlopp. När ett företag ingår ett exploateringsavtal med en kommun att uppföra nya bostadsområden, är det inte ovanligt att kostnaderna för att uppföra sådana anläggningar faller på exploatören, men att ansvaret för driften och kostnaderna ligger på kommunen efter färdigställandet.

För kommunerna finns några olika sätt att hantera byggandet av infrastruktur. Vilket sätt som väljs har betydelse för mervärdesbeskattningen. De tre vanligaste sätten för kommuner att beställa och organisera byggandet av infrastruktur är att kommunen planerar och organiserar byggandet men köper byggtjänsterna av byggföretag, att kommunen beställer infrastrukturanläggningen från ett byggföretag

som har ansvar för planering och organisering eller att kommunen låter en exploatör ta hand om ett helt bostadsutvecklingsprojekt som även inkluderar byggandet av infrastruktur. De två första sätten som kommunerna kan använda för att bygga kommunal infrastruktur påverkas inte av utredningens förslag. Det första sättet innebär att ingen överlåtelse sker av en anläggning, som kan vara att betrakta som en fastighet enligt mervärdesskattereglerna. Kommunen har i dessa fall under hela uppförandeskedet ansvaret för och äganderätten till anläggningen. Byggföretagets ansvar begränsar sig till att bygga anläggningen enligt kommunens instruktioner. Den mervärdesskatt byggföretaget tar ut på sin ersättning får kommunen kompensation för genom LEMK. Det andra sättet innebär att byggföretaget har ett större ansvar för planering och organisering av bygget, vilket medför att färdigställandet kan betraktas som en fastighetsöverlåtelse. Inte heller sådana överlåtelser berörs dock direkt av utredningens förslag i den utsträckning uttagsbeskattning används. Kommunen kan då ha möjlighet att få ersättning för mervärdesskatt motsvarande uttagen genom LEMK. Det tredje sättet att organisera infrastrukturbyggnationer kommer dock att påverkas av utredningens förslag. Enligt de beskrivningar som utredningen har fått förekommer det i dag att ett företag som skrivit ett exploateringsavtal med en kommun, om att utveckla och uppföra ett bostadsområde, även planerar och bygger nödvändig infrastruktur, som efter färdigställandet överlåts på kommunen. Vid överlåtelsen av anläggningen utfärdar sedan exploatören en så kallad justeringshandling, som kommunen därefter kan använda för att få kompensation genom LEMK. En kompensation som till sist återbetalas till exploatören.

De byggföretag som utredningen haft kontakt med har framfört att stora besparingar uppstår om samma företag kan organisera, planera och utföra byggen av infrastrukturanläggningar, i jämförelse med att detta ska upphandlas av separata byggföretag. Besparingarna består bland annat av samordningsvinster genom att samma personal och maskiner kan användas för byggandet av hela området. Det framhålls också att det finns en större inneboende kostnadsmedvetenhet om en aktör har ansvar för ett helt projekt jämfört med om ansvaret är fördelat på flera olika aktörer.

Detta sätt att organisera större bostads- och samhällsutvecklingsprojekt är dock till följd av utredningens förslag inte längre möjligt. För de företag och kommuner som använder denna modell innebär

det att kalkylerna för sådana projekt kommer att se annorlunda ut. Alternativet att låta en exploatör få ansvaret för ett helt bostadsprojekt, som även inkluderar byggandet av infrastruktur, kommer fortsättningsvis att innefatta en avvägning mellan kostnaderna för mervärdesskatten och de effektivitetsvinster som uppstår. Om avvägningen resulterar i en bedömning att det inte är ekonomiskt försvarbart att låta exploatören få ansvar även för byggande av infrastruktur återstår alternativen att antingen upphandla byggtjänster av byggföretag eller att uppförandet helt utförs i kommunens regi. Förutsättningarna att välja det senare alternativet är troligen bättre i större kommuner, som har resurser och kompetens för planering och upphandling av stora byggprojekt. Sammantaget innebär förändringen att bostads- och samhällsutvecklingsprojekt i vissa fall kommer att behöva utföras på annat sätt i framtiden. Något som även kan komma att påverka kostnaderna för sådana projekt.

Det finns ingen samlad information över hur vanligt förekommande det är med exploateringsavtal där mervärdesskatten i enlighet med beskrivningen ovan hanteras genom en justeringshandling. Utredningen har därför inte någon möjlighet att uppskatta hur stor andel av alla kommunala infrastrukturprojekt som kan var berörda eller uttrycka hur de samlade kostnaderna påverkas i beloppsmässiga termer. Det har dock framförts till utredningen av bland annat byggföretag att exploateringsavtal där mervärdesskatt hanteras med en justeringshandling är vanligt förekommande.

Annan infrastruktur

Som beskrivs i avsnitt 9.4.2 finns en mängd olika typer av anläggningar som betraktas som infrastruktur. Vissa infrastrukturanläggningar klassas som fastigheter enligt mervärdesskattelagen och det är endast överlåtelser av sådana infrastrukturanläggningar som kan beröras av utredningens förslag. På grund av att begreppet infrastrukturanläggning omfattar många olika slags anläggningar samtidigt som en entydig definition saknas, är det svårt att närmare precisera hur många överlåtelser som sker och hur stor andel av dessa som kan komma att beröras av utredningens förslag.

I de remissvar som lämnades in efter att Finansdepartementet publicerat promemorian Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlå-

telse av fastighet (Fi2023/00434) anges exempel på infrastruktur som kan påverkas av justeringsreglerna, däribland vägar, broar, flygfält, hamnar, vatten- och avloppssystem, fibernät och industriella anläggningar, såsom kraftverk, vindturbiner och raffinaderier. Det har också framförts till utredningen att tillgångar som klassas som industritillbehör i jordabalken, till exempel maskiner och annan utrustning som används i industriell verksamhet, kan beröras av utredningens förslag.

När det gäller överlåtelser av infrastrukturanläggningar som klassas som fastighet finns ingen principiell skillnad mot överlåtelser av fastigheter generellt. Om överlåtelsen sker före det att anläggningen tagits i bruk måste justering göras såvida det inte rör sig om en verksamhetsöverlåtelse, aktieöverlåtelse eller om överlåtelsen uttagsbeskattas. Om anläggningen tagits i bruk bör det dock ofta vara möjligt att beskatta överlåtelsen.

Det finns ingen statistik eller annat underlag som kan användas för att göra en sammanställning över förekomsten av infrastrukturanläggningar som kan beröras av utredningens förslag. Därmed är det inte möjligt att bedöma hur många överlåtelser som kommer att medföra justering på grund av att anläggningen inte tagits i bruk respektive kan beskattas eftersom den tagits i bruk. Utredningen bedömer dock att överlåtelser av infrastrukturanläggningar i många fall inte berörs av utredningens förslag eftersom de ses som lös egendom. När det till exempel gäller industritillbehör bör avyttringar av sådana i många fall anses som en vanlig skattepliktig transaktion, som inte berörs av justeringsreglerna. Exempelvis bör ofta industritillbehör, i form av till exempel maskiner, som byts ut och säljs vidare betraktas som lös egendom. Även överlåtelser av till exempel vindkraftverk betraktas i regel som en beskattningsbar transaktion som inte medför justering.

Sammanfattningsvis bedömer utredningen att det kan komma att uppstå situationer där överlåtelser av infrastrukturanläggningar som inte tagits i bruk kan medföra att tidigare gjorda avdrag behöver justeras. Det finns dock flera slags situationer där överlåtelser inte medför att mervärdesskatten behöver justeras, såsom verksamhets- och aktieöverlåtelser eller om överlåtelsen uttagsbeskattas. Eftersom det finns olika sätt att undvika justeringsskyldigheten bedömer utredningen att antalet överlåtelser som kommer att medföra justering inte uppgår till något stort antal. När det gäller infrastruktur som tagits i bruk, och betraktas som fastighet, finns det heller ingen möj-

lighet att uppskatta antalet överlåtelser som kommer att beskattas. Beskattning av sådana överlåtelser medför dock i regel inte några skattekonsekvenser eftersom köparen ofta har avdragsrätt.

9.5.3 Övergångar som inte är fastighetsöverlåtelser

Utredningens förslag att ta bort den bestämmelse som medger rätt för fastighetsägare att överta en hyresgästs eller bostadsrättshavares justeringsskyldighet (15 kap. 27 § ML) kommer att påverka vissa hyresgäster och bostadsrättshavare som lämnar sin hyresrätt eller bostadsrätt.

Bestämmelsen avser i princip situationer där en hyresgäst eller bostadsrättshavare gjort ny-, till- eller ombyggnad i en lägenhet. När hyresgästen eller bostadsrättshavaren sedan lämnar hyresrätten eller bostadsrätten övertas även justeringsskyldigheten av fastighetsägaren. Detta blir dock inte längre möjligt med utredningens förslag. Hyresgästen eller bostadsrättshavaren måste i stället justera avdrag för ingående mervärdesskatt för den investering som gjorts. Hur vanligt detta kommer att bli och hur stora de samlade justeringsbeloppen kommer att bli är inte möjligt att bedöma. Anledningen till det är främst att det inte finns underlag för att bedöma hur vanliga och hur stora sådana investeringar är. Till svårigheten att uppskatta påverkan av utredningens förslag bidrar också att det kan finnas situationer där fastighetsägaren ersätter hyresgästen eller bostadsrättshavaren för det värde som investeringen tillfört fastigheten. Ett exempel på en sådan situation är om fastighetsägaren kompenserar en hyresgäst i nära anslutning till att investeringen görs. I sådana fall kan investeringen i vissa fall betraktas som att hyresgästen utför en skattepliktig byggtjänst åt fastighetsägaren. Om däremot fastighetsägaren ersätter hyresgästen vid hyresförhållandets upphörande är bedömningen att det i de flesta fall inte handlar om ersättning för en byggtjänst.

9.6 Kvantifiering av effekterna av utredningens förslag

Utredningens förslag kommer att innebära att överlåtelser i vissa fall kommer att beskattas med mervärdesskatt och i andra fall att justering behöver göras av mervärdesskatten på investeringar. I detta avsnitt

uppskattas så långt det är möjligt effekterna av utredningens förslag i beloppsmässiga termer, i de olika situationer som kan medföra att justeringsskyldigheten för mervärdesskatt aktualiseras.

9.6.1 Försäljning av fastighet

Justering av mervärdesskatt

I tabellen nedan visas en uppskattning av den totala mervärdesskatten på investeringar som kommer att behöva justeras som en följd av utredningens förslag (justeringsmomsen)för de fyra grupperna: jordbruk, företag som hyr ut bostäder, företag som hyr ut lokaler och övriga företag. Uppgifterna baseras på lämnade inkomst- och mervärdesskattedeklarationer, vilket innebär att till exempel kommuner inte inkluderas. Utredningen är medveten om att förslagen får konsekvenser för kommunerna. I avsaknad av uppgifter har dessa dock inte varit möjliga att uppskatta. Eftersom alla som kan beröras av utredningens förslag inte ingår kan uppskattningen vara en underskattning.

Uppskattningen har gjorts i två steg. I det första steget uppskattas det totala justeringsbeloppet för respektive grupp, som om alla som avyttrat en fastighet och redovisar frivillig mervärdesskatt på uthyrning kommer att göra en justering[2]. För jordbruk uppskattas det totala potentiella justeringsbeloppet till 15 miljoner kronor, för företag som hyr ut bostäder uppskattas det potentiella justeringsbeloppet till 100 miljoner kronor, för företag som hyr ut lokaler beräknas justeringsbeloppet till 600 miljoner kronor och för övriga till 150 miljoner kronor. Det är dock inte troligt att alla som avyttrat en fastighet kommer att behöva justera, även om det finns ett justeringsbelopp. Vissa försäljningar avser verksamhetsöverlåtelser och en del av de företag som hyr ut lokaler och övriga företag kommer dessutom i många fall kunna använda möjligheten att lägga mervärdesskatt på försäljningen. De beräknade beloppen har därför justerats ned med

[2] Uppskattningen av det potentiella justeringsbeloppet har gjorts på följande sätt. För varje år som föregått försäljningen av fastigheten beräknas hur stor del av omsättningen och avdragen ingående mervärdesskatt som avser uthyrningen. För företag med SNI 682, uthyrning av bostäder eller lokaler, antas hela omsättning och den ingående mervärdesskatten avse uthyrning. För övriga företag görs beräkningen utifrån en proportionering efter fördelningen av total omsättning och redovisade hyresintäkter. Justeringsmomsen har sedan antagits motsvara den del av avdragen ingående mervärdesskatt som överstiger utgående mervärdesskatt på hyran med minst 100 000 kr för respektive år under perioden 2014 till 2022. I de fall företaget äger flera fastigheter har antagits att det beräknade totala justeringsbeloppet är jämnt fördelade mellan alla fastigheter.

antagandet att fördelningen av de möjliga sätten att hantera justeringsmomsen är jämnt fördelad inom respektive grupp, på motsvarande sätt som i tabell 9.3 ovan. Med det antagandet uppskattas den samlade årliga justeringen för jordbruk till 5 miljoner kronor (en tredjedel av det beräknade potentiella justeringsbeloppet antas justeras, en tredjedel antas överlåtas till den nya ägaren eftersom det är en verksamhetsöverlåtelse och en tredjedel antas bli eliminerat genom att överlåtelsen beskattas), för företag som hyr ut bostäder till 50 miljoner kronor (den ena hälften av justeringsbeloppet 100 miljoner kronor antas justeras och den andra hälften antas överlåtas genom verksamhetsöverlåtelse). Den årliga justeringen för företag som hyr ut lokaler uppskattas till 200 miljoner kronor. Uppskattningen görs utifrån antagandet att en tredjedel av 600 miljoner kronor justeras, en tredjedel överlåts i en verksamhetsöverlåtelse och en tredjedel elimineras eftersom överlåtelsen beskattas med mervärdesskatt. Även den totala justeringsmomsen för övriga företag, 150 miljoner kronor, antas fördelas med en tredjedel på motsvarande sätt. Den samlade justeringsmomsen uppgår med denna uppskattning till cirka 300 miljoner kronor.

Tabell 9.4 Uppskattad justeringsmoms för företag som avyttrat fastighet och redovisar frivillig mervärdesskatt vid uthyrning, fördelade efter SNI

Miljoner kronor

SNI	Uppskattad justeringsmoms
Jord- och skogsbruk	5
Uthyrning av bostäder	50
Uthyrning av lokaler	200
Övriga	50
Totalt	**305**

Källa: SCB, databaserna Frida och GIN samt egna beräkningar.

Mervärdesskatt på försäljning

I tabell 9.5 nedan visas försäljningar av fastigheter som gjorts av personer som är registrerade för mervärdesskatt. Antalet är betydligt större än i tabell 9.1 ovan. Det finns flera orsaker bakom skillnaden. Den viktigaste skillnaden är att tabell 9.1 redovisar antalet mervärdesskatteregistrerade företag som sålt en eller flera fastigheter som är

en kapitaltillgång. Tabell 9.5 visar antalet fastigheter som sålts av en mervärdesskatteregistrerad person, där fastigheten kan vara såväl en kapitaltillgång som en lagertillgång. Det betyder dels att antalet blir fler i tabell 9.5 om samma beskattningsbara person sålt mer än en fastighet, dels att försäljning av fastighet som är en lagertillgång ingår i tabell 9.5 men inte i tabell 9.1. Ytterligare en orsak till skillnaden är att antalet i tabell 9.5 avser typkoder. Det betyder att om en fastighet är kategoriserad i mer än en typkod så redovisas den på mer än en rad.

Det är endast en liten andel av alla försäljningar som kommer att beskattas med mervärdesskatt. Antalet har i avsnitt 9.5.1 ovan bedömts uppgå till cirka 200 (tabell 9.3). Tabell 9.5 nedan används i stället för att uppskatta det genomsnittliga priset på de fastigheter som beskattas med mervärdesskatt vid försäljningen. De försäljningar som bedöms komma att beskattas med mervärdesskatt är hyreshusenheter och industrienheter. Genomsnittspriset för lantbruksenheter uppgår till 2,2 miljoner kronor (402/182 = 2,2), för hyreshusenheter till 13,0 miljoner kronor (4 621/355 = 13,0) och för industrienheter till 6,3 miljoner kronor (5 598/891 = 6,3).

Tabell 9.5 Försäljning av fastigheter av personer som är registrerade för mervärdesskatt fördelade efter fastighetstyp

Antal och avyttringspris i mnkr år 2023

Bransch	Obebyggd fastighet/ fastighet av mindre värde		Bostadsbyggnad finns/kan finnas på fastigheten		Bostadsbyggnad finns inte på fastigheten	
	Antal	Avyttrings-pris	Antal	Avyttrings-pris	Antal	Avyttrings-pris
Lantbruksenhet	1 589	4 135	2 628	6 929	182	402
Småhusenhet	2 560	4 546	9 055	21 338	26	51
Hyreshusenhet	118	1 421	522	5 183	355	4 621
Industrienhet	538	1 931	–	–	891	5 598
Elproduktionsenhet	2	2	–	–	15	24
Specialenhet	7	40	–	–	179	4 054
Alla	**4 814**	**12 074**	**12 205**	**33 450**	**1 648**	**14 750**

Källa: Skatteverket.

I tabellen nedan visas en uppskattning av den totala mervärdesskatten på sålda fastigheter, fördelade på företag som bedriver uthyrning och övriga företag. Av de 200 företag som enligt uppskattningen i

avsnitt 9.5.1 säljer en fastighet med mervärdesskatt bedöms 18 bedriva lantbruksverksamhet. Med antagandet att genomsnittspriset för lantbruk uppgår till 2,2 miljoner kronor uppskattas totalbeloppet för sålda lantbruk som beskattas med mervärdesskatt till 40 miljoner kronor (18 × 2,2 = 40). Genomsnittspriset för hyreshus antas uppgå till 13 miljoner kronor. Därmed kan totalbeloppet för sålda hyreshus som beskattas med mervärdesskatt uppskattas till 845 miljoner kronor (66 × 13 = 858). Mervärdesskatten på dessa försäljningar uppgår till 215 miljoner kronor (845 × 0,25 = 215). Med ett genomsnittspris på industrienheter uppskattas totalbeloppet på övrig försäljning till 630 miljoner kronor (117 × 6,3 = 737) och mervärdesskatten till 158 miljoner kronor (737 × 0,25 = 185). Den samlade mervärdesskatten på sålda fastigheter uppskattas därmed till 410 miljoner kronor (10 + 215 + 185 = 410).

Tabell 9.6 Uppskattning av mervärdesskatt på försäljning

Miljoner kronor

Säljare	Antal	Uppskattat genomsnittspris	Uppskattat totalbelopp	Uppskattad mervärdesskatt
Jord- och skogsbruk	18	2,2	40	10
Företag som bedriver uthyrning av fastighet	66	13,0	858	215
Övriga företag	117	6,3	737	185
Totalt	**200**	**7,8**	**1 635**	**410**

9.6.2 Överlåtelser av anläggningar och infrastruktur

Nedan visas uppskattningar av effekterna av utredningens förslag för kommunal infrastruktur respektive annan infrastruktur.

Kommunal infrastruktur

Som beskrivs i avsnitten 9.4.2 och 9.5.2 kan inte längre nybyggd infrastruktur och andra anläggningar, överlåtas i utbyte mot en justeringshandling. Före EU-domstolens dom kunde nybyggd infrastruktur överlåtas i utbyte mot en justeringshandling när en exploatör utför större bostadsbyggnadsprojekt. Överlåtelser som görs av en byggentreprenör behöver däremot inte påverkas av förslaget. Anledningen

är att uttagsbeskattning kan användas. Den utgående mervärdesskatten kan sedan i vissa fall dras av som ingående mervärdesskatt hos den som övertar anläggningen, alternativt återbetalas om det är en kommun eller region som övertar anläggningen.

Utredningens bedömning är att förslaget kommer att medföra att mervärdesskatt på investeringar i infrastruktur och anläggningar kommer att bli en kostnad i situationer där överlåtelsen tidigare gjordes mot en justeringshandling. Hur vanligt det kommer att bli är svårt att bedöma, inte minst mot bakgrund av att det finns möjligheter att arrangera och organisera uppdrag att bygga infrastruktur på ett sätt som inte påverkas av utredningens förslag. För att få en ungefärlig bild av effekterna visas ett räkneexempel utifrån statistik över kommunernas investeringar.

Enligt SCB:s statistik uppgick kommunernas totala investeringsutgifter till 29 516 miljoner kronor under 2024 (se kapitel 5 Statistik). Av dessa utgjorde investeringar i väg-, järnvägsnät och parkering 15 851 miljoner kronor. Den typ av investeringar som skulle kunna överlåtas genom en justeringshandling innefattas troligen i dessa investeringar. Det är dock en mycket liten andel av dessa investeringar som avser sådan infrastruktur där överlåtelsen arrangeras på detta sätt. Den allra största delen av investeringar i kommunal infrastruktur sker genom att kommunen ger en entreprenör i uppdrag att utföra ett infrastrukturprojekt, där kommunen hela tiden är ägare till fastigheten och de anläggningar som byggs på den. I sådana fall lägger entreprenören mervärdesskatt på de byggtjänster som utförs. Mervärdesskatt som kommunen därefter får ersättning för i det kommunala kompensationssystemet. Den typ av investeringar som kan påverkas av utredningens förslag är sådana där en exploatör har äganderätten till en anläggning under uppförandeskedet men där den överlåts till kommunen efter färdigställandet. Det är inte möjligt att se hur stor andel av de kommunala investeringarna som överlåtits genom en justeringshandling på detta sätt. Utredningen bedömer dock att det handlar om en mycket begränsad andel. För att ge en bild av omfattningen som inte är helt orimlig görs en grov uppskattning utifrån statistiken. Enligt en mycket grov uppskattning utgör investeringar i samband med bostadsutvecklingsprojekt mellan fem och tio procent av kommunala investeringar i vägar, järnvägar och parkeringar, vilket motsvarar mellan 790 och 1 590 miljoner kronor per år. Av dessa investeringar är det vidare endast en del som utförs av exploatörer mot en

justeringshandling. Med en mycket grov uppskattning att en tredjedel av investeringarna överlåts mot en justeringshandling kan den totala mervärdesskatten som kommer att bli en kostnad med utredningens förslag uppskattas till mellan 65 miljoner kronor ($790 \times 0{,}33 \times 0{,}25 = 65$) och 130 miljoner kronor ($1\,590 \times 0{,}33 \times 0{,}25 = 130$).

Övrig infrastruktur

När det gäller övrig infrastruktur som kan bli föremål för justering finns inte underlag för att med någon större säkerhet uppskatta vare sig det totala värdet på sådan infrastruktur eller hur vanligt det är att sådan överlåts på ett sätt som aktualiserar frågan om justering av mervärdesskatt. Den stora variationen av möjliga anläggningar innebär att det inte finns någon samlad statistik som visar värdet på det slags anläggningar som är relevanta för utredningen. Till detta ska läggas att gränsen för vad som kategoriseras som fastighet inte är helt klar, vilket medför att det är svårt att uppskatta hur stora belopp som potentiellt kan bli föremål för justering. Till osäkerheten bidrar även att justeringsreglerna blir aktuella främst om anläggningen överlåts direkt (inte indirekt genom ett aktiebolag) och att den inte tagits i bruk före överlåtelsen.

En slags tillgångar som i någon grad kan sammanfalla med det slags infrastrukturanläggningar som kan bli föremål för justering är industritillbehör. Som utgångspunkt för ett resonemang om hur stora effekterna kan bli av utredningens förslag används information från utredningen *Maskinellt värde för vissa industribyggnader – ett undantag från fastighetsskatt* (SOU 2024:20). Den utredningen uppskattar att industritillbehörens andel av det totala taxeringsvärdet för industrifastigheter uppgår till cirka 50 procent. Enligt utredningen uppgår det totala taxeringsvärdet för industribyggnader till 39 miljarder kronor. Med beaktande av att taxeringsvärdet ska motsvara 75 procent av marknadsvärdet kan därmed värdet av alla industritillbehör uppskattas till 25 miljarder kronor ($39/0{,}75 \times 0{,}5 \approx 25$).

Det uppskattade värdet av industritillbehör ger begränsad vägledning för en uppskattning av vilka effekter utredningens förslag får när det gäller justering av mervärdesskatt. Utredningens bedömning är att industritillbehör, i de fall avyttring sker, mycket sällan bör beröras av justeringsreglerna i egenskap av infrastrukturanläggningar.

I många fall överlåts industritillbehören som en del av en fastighet och ingår därmed i uppskattningen av effekterna för fastighetsupplåtelser i avsnitt 9.6.1 ovan. I många andra fall bör överlåtelsen vara att betrakta som en överlåtelse av lös egendom, som ur mervärdesskattesynpunkt är en skattepliktig transaktion, och därmed inte berörs av justeringsbestämmelserna. Det går dock inte att utesluta att det kan förekomma situationer där överlåtelser av infrastrukturanläggningar, som inte tagits i bruk, berörs av justeringsskyldigheten. Utredningens bedömning är dock att sådana situationer inte kan vara särskilt vanliga. För att göra en grov uppskattning av effekterna av utredningens förslag antas att mellan 0 procent och 10 procent av det totala värdet av industritillbehör utgörs av tillgångar som ur mervärdesskattesynpunkt inte skulle betraktas som en beskattningsbar transaktion om de avyttrades. Vidare antas att mellan noll procent och tio procent av dessa tillgångar överlåts under ett år. Om överlåtelsen inte är beskattningsbar transaktion och heller inte är en del i en överlåtelse av en hel fastighet (och därmed ingår i beräkningen i avsnitt 9.6.1) uppstår en skyldighet att justera ingående mervärdesskatt. Det samlade justeringsbeloppet kan med dessa antaganden uppskattas till mellan noll och 60 miljoner kronor ($25 \times 0 \times 0 \times 0{,}25 = 0$; $25 \times 0{,}1 \times 0{,}1 \times 0{,}25 = 0{,}06$).

9.6.3 Övergångar som inte är fastighetsöverlåtelser

Utredningens bedömning är att borttagandet av möjligheten för en fastighetsägare att överta justeringsskyldigheten (15 kap. 27 § ML) kommer medföra att hyresgäster och bostadsrättshavare som lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt, där en investering gjorts, i många fall kommer att behöva justera mervärdesskatten på investeringen. Det saknas underlag för att bedöma hur vanligt det kommer att bli med sådana justeringar och hur stora de samlade justeringsbeloppen kan vara.

9.7 Offentligfinansiell effekt

Utredningens förslag kommer att medföra att det uppstår offentligfinansiella effekter. Effekterna beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer och utgår från att beteendet hos individer,

företag och andra aktörer inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna.

Effekterna uppstår dels som en följd av att mervärdesskatt på investeringar kommer att behöva justeras i fler fall, dels att vissa köpare av fastigheter där försäljningen beskattas inte har full avdragsrätt.

Vissa överlåtelser kommer att medföra att tidigare avdragen mervärdesskatt på investeringar kommer att behöva justeras. Det handlar dels om fastighetsöverlåtelser som inte kan beskattas, till exempel för att fastigheterna inte tagits i bruk eller för att det finns bostäder, dels om infrastrukturöverlåtelser som tidigare överlåtits mot en justeringshandling. Det samlade årliga justeringsbeloppet som följer av försäljningar av fastigheter uppskattas i avsnitt 9.6.1 till +0,3 miljarder kronor. Justeringsbeloppet vid överlåtelse av kommunal infrastruktur och övriga infrastrukturanläggningar uppskattas i avsnitt 9.6.2 till mellan 65 miljoner kronor och 130 miljoner kronor respektive noll miljoner kronor och 60 miljoner kronor. Den offentligfinansiella effekten av justering vid överlåtelse av infrastruktur kan beräknas till summan av genomsnittsbeloppen för de båda uppskattningarna +0,13 ((65 + 130 + 0 + 60)/2 ≈ 130).

När det gäller mervärdesskatt på försäljning av fastighet uppstår ingen offentligfinansiell effekt till den del som köparen har avdragsrätt. Den offentligfinansiella effekten av förslaget om att införa frivillig beskattning vid överlåtelse uppgår därmed till den del av mervärdesskatten på överlåtelser av fastighet som inte får dras av. Mervärdesskatten på försäljning av fastigheter uppskattas i avsnitt 9.6.1 till 410 miljoner kronor. Det finns inget underlag för att uppskatta hur stor andel av köparna som inte har full avdragsrätt och hur stor andel som utgörs av verksamhet som inte medför avdragsrätt. Utredningen anser det dock som troligt att fastighetsägare som inte har full avdragsrätt i många fall kommer att anse det vara ofördelaktigt att förvärva fastigheter där överlåtelsen beskattas, och att det därför är troligt att den offentligfinansiella effekten inte är särskilt stor. Med en grov uppskattning att 25 procent av köparna inte har full avdragsrätt och att den icke avdragsgilla delen i genomsnitt uppgår till 25 procent beräknas den offentligfinansiella effekten till cirka 0,03 miljarder kronor (410 × 0,25 × 0,25 ≈ 30).

Mervärdesskatt på fastigheter som beskattats vid överlåtelsen kan i framtiden komma att justeras till någon del, till exempel om fastigheten ändrar användning. Justeringsreglerna innebär att det belopp

som ska justeras med anledning av den ändrade användningen fördelas med en tiondel per år. Om utgångspunkten är att användningen av fastigheter som köpts med frivillig beskattning ändras, kommer en tiondel av ursprungsbeloppet kunna bli föremål för justering efter ett år. Det andra året kan ytterligare en tiondel behöva justeras. Detta år kommer det dock att tillkomma ytterligare justeringsbelopp som motsvarar en tiondel av ursprungsbeloppet för fastigheter som köptes ett år senare. Tredje året efter ikraftträdandeåret av de nya reglerna kan en tiondel av ursprungsbeloppen för fastigheter som köpts de tre föregående åren behöva justeras. Fjärde året uppgår de samlade justeringsbeloppen till summan av justeringsbelopp för fastigheter som köpts de fyra föregående åren och så vidare. De samlade justeringsbeloppen kommer därmed att öka för varje år tills alla belopp för de fastigheter som köptes under ikraftträdandeåret har justerats, vilket inträffar tio är efter ikraftträdandeåret.

Det saknas underlag för att göra någon säker uppskattning av effekten av dessa justeringar. Det är dock troligt att många fastighetsägare som köpt en fastighet med mervärdesskatt kommer att försöka undvika att ändra användningen på ett sätt som medför att mervärdesskatten behöver justeras. Med ett grovt antagande att tio procent av alla fastigheter som köpts med mervärdesskatt kommer vara aktuella för justering uppgår justeringsbeloppen till 4 miljoner kronor året efter ikraftträdandeåret ($410 \times 0{,}1 \times 0{,}1 = 4$), till åtta miljoner kronor två år efter ikraftträdandeåret ($(410 \times 0{,}1 \times 0{,}1) + (410 \times 0{,}1 \times 0{,}1) = 4$) och så vidare. Tio år efter ikraftträdandeåret uppgår det samlade justeringsbeloppet till 41 miljoner kronor (beräknat i ikraftträdandeårets priser och baser). Den varaktiga effekten beräknas till 39 miljoner kronor enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner respektive antaganden om realränta införandeåret (0,75 procent).[3]

[3] $\sum_{t=1}^{10} (410_t \times 0{,}1 \times 0{,}1)/(1{,}0075)^t$.

Tabell 9.7 Offentligfinansiella effekter

Miljarder kronor

Förslag	Brutto-effekt 2028	Netto-effekt 2028	Netto-effekt 2029	Netto-effekt 2030	Varaktig effekt
Justering mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet	+0,3	+0,3	+0,3	+0,3	+0,3
Justering mervärdesskatt vid överlåtelse av infrastrukturanläggning	+0,13	+0,13	+0,13	+0,13	+0,13
Mervärdesskatt på försäljning av fastighet som inte är avdragsgill för köparen	+0,03	+0,03	+0,03	+0,03	+0,03
Justering mervärdesskatt vid ändrad användning av fastighet som köpts med mervärdesskatt	+0,00	+0,00	+0,01	+0,01	+0,04
Totalt	**+0,46**	**+0,46**	**+0,47**	**+0,47**	**+0,50**

9.8 Marknaden

9.8.1 Nuvarande rättsläge

Enligt det nuvarande rättsläget kan fastigheter överlåtas utan att skyldigheten att justera avdragen mervärdesskatt på investeringar övergår till den nya ägaren. Det innebär att kostnaderna för investeringar kan skilja sig åt för olika beskattningsbara personer som bedriver jämförbara verksamheter, beroende på vem som var ägare till fastigheten när investeringen gjordes. Investeringskostnaden kan bli lägre om fastigheten köpts av en beskattningsbar person som gjort investeringen jämfört med om investeringen gjorts i en egen fastighet. Med andra ord medför det nuvarande rättsläget en olikformighet i beskattningen och en neutralitetsbrist mellan beskattningsbara personer som bedriver jämförbara verksamheter. Detta kan bland annat kan medföra en snedvridning av konkurrensvillkoren.

9.8.2 Konsekvenser av förslaget

För att minska den ovan beskrivna neutralitetsbristen föreslår utredningen som huvudregel att mervärdesskatten ska justeras vid överlåtelse av fastighet samtidigt som det införs en möjlighet att beskatta överlåtelsen.

Utredningens förslag om justering i vissa fall kommer dock att leda till andra neutralitetsbrister. En sådan avvikelse från neutraliteten uppstår i fall där avdragen mervärdesskatten justeras på grund av överlåtelsen och fastigheten sedan används i en skattepliktig verksamhet. I sådana fall uppstår i regel en dold mervärdesskatt i den skattepliktiga verksamhet som bedrivs av köparen i fastigheten, med kumulativa effekter som följd.

Utöver att utredningens förslag om frivillig beskattning i vissa fall skapar en neutralitetsbris kan det medföra att hyrorna ökar i blandade verksamheter och i verksamheter som inte har avdragsrätt. Den frivilliga beskattningen medför också att de potentiella justeringsbeloppen ökar, vilket i sin tur medför viss risk för inlåsningseffekter och ökade svårigheter för vissa företag och organisationer utan avdragsrätt att hitta lokaler att hyra.

Effekten på marknaden av justering respektive frivillig beskattning vid överlåtelse förklaras utförligare i respektive avsnitt nedan.

Justering medför dold mervärdesskatt och kumulativa effekter

Vid vissa överlåtelser finns inget alternativ till att justera mervärdesskatten. Så är fallet vid överlåtelser av fastigheter som innehåller bostäder. Även vid överlåtelser av fastigheter före det att de tagits i bruk är det i regel nödvändigt att justera. Justering kommer också att förekomma om beskattningsbara personer som bedriver blandad verksamhet bedömer detta alternativ som mer förmånligt än att betala mervärdesskatt på överlåtelsen.

När det gäller överlåtelser av fastigheter där det finns byggnader som innehåller både lokaler som medför avdragsrätt och bostäder som inte medför avdragsrätt blir konsekvenserna av utredningens förslag märkbara. Vid överlåtelser av sådana fastigheter finns inget alternativ till att justera tidigare avdragen mervärdesskatten på investeringar. De fastighetsägare som behöver justera mervärdesskatt på grund av försäljningen kommer i många fall att ta ut en kompensation på för-

säljningspriset. Därmed kommer priserna på fastigheter som innehåller både lokaler och bostäder att bli högre än om de enbart innehållit lokaler. Följden av detta kan bli att hyran för lokaler i sådana fastigheter blir högre än hyran för lokaler i andra fastigheter. Detta medför en snedvridning på marknaden, som bland annat kan innebära att det uppstår inlåsningseffekter och fördyringar för vissa hyresgäster. Det kan dessutom uppstå så kallade kumulativa effekter, eller dubbelbeskattning, om hyresgästerna själva bedriver verksamhet som beskattas med mervärdesskatt. Den dolda mervärdesskatt som finns i hyran lägger hyresgästen i regel på priset denne själv tar ut av sina kunder, vilket medför att den dolda mervärdesskatten beskattas med mervärdesskatt.

När det gäller fastigheter med byggnader som ännu inte tagits i bruk bedömer utredningen att begränsningen inte kommer att påverka marknaden i särskilt hög grad. Orsaken till denna bedömning är att det finns olika sätt att arrangera sådana överlåtelser, där vissa medför att det inte uppstår någon justeringsskyldighet. Så blir till exempel fallet när fastigheten ägs av ett aktiebolag och där överlåtelsen sker genom en aktieöverlåtelse. Nybyggda byggnader som överlåts av ett byggföretag påverkas heller inte eftersom sådana överlåtelser uttagsbeskattas.

Frivillig beskattning medför ökade hyror i vissa fall

Marknaden kommer att påverkas genom att företag som bedriver blandad verksamhet kan köpa fastigheter med mervärdesskatt, under förutsättning att någon del av verksamheten medför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Om ett företag köper en fastighet med mervärdesskatt innebär det samtidigt att en del av skatten på köpet inte får dras av. Mervärdesskattekostnaderna i den del av verksamheten som inte har avdragsrätt blir därmed högre, i jämförelse med vad som gällde när justeringsskyldigheten kunde överlåtas.

De ökade kostnaderna för de delar av verksamheten som inte har avdragsrätt kan i vissa fall även medföra kumulativa effekter, om än på ett mer indirekt sätt än vad som beskrivs ovan gällande justering. Ett exempel på kumulativa effekter är om den del av verksamheten som inte har avdragsrätt tar ut en kompensation för mervärdesskattekostnaderna på sin försäljning, och mottagarna av denna försäljning

är skattepliktiga företag som i sin tur tar kompensation för de ökade kostnaderna.

Frivillig beskattning kan medföra inlåsningseffekter

Förslaget om frivillig beskattning påverkar marknaden genom att justeringsbeloppen kan bli högre om användningen av en fastighet ändras. Om en överlåtelse av en fastighet beskattas påbörjas en ny justeringsperiod och ett nytt ursprungsbelopp uppstår. Eftersom det nya ursprungsbeloppet baseras på priset för hela fastigheten är det i regel betydligt högre än ett ursprungsbelopp som baseras på investeringarna på fastigheten. Det innebär att följderna för en fastighetsägare blir mer kännbara om användningen av en sådan fastighet ändras, jämfört med fastigheter där endast justeringsskyldigheten överlåtits. Detta kan till exempel innebära att ett stort belopp skulle behöva justeras om fastighetsägaren börjar hyra ut till en person utan avdragsrätt. Förslaget kan därför i förlängningen medföra en begränsning av utbudet av lokaler för köpare som inte har avdragsrätt för mervärdesskatt. Denna begränsning av utbudet kan också förväntas öka något för varje år allteftersom andelen fastighetsägare som köpt fastigheter med mervärdesskatt som kan behöva justeras ökar. Den successiva ökningen bör dock stabiliseras efter cirka tio år då justeringsperioderna för de som först köpt fastigheter med mervärdesskatt har löpt ut. Hur mycket ändrade regler påverkar utbudet av lokaler för beskattningsbara personer utan avdragsrätt är svårt att bedöma. Det är rimligt att utgå från att en regeländring begränsar utbudet i någon grad. Samtidigt bedöms att antalet fastigheter som kommer att överlåtas med mervärdesskatt är begränsat, varför en rimlig bedömning också är att påverkan på utbudet av lokaler sett över hela marknaden blir begränsad.

9.9 Konsekvenser för företag

Nedan beskrivs konsekvenserna för företag av ett införande av möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse och av att justering av mervärdesskatt på investeringar kommer att behöva göras i vissa fall.

9.9.1 Hur företagen berörs

Frivillig beskattning vid överlåtelse

Köpare och säljare av fastighet

Införandet av möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet medför att mervärdesskatt på investeringar inte behöver justeras om köparen har avdragsrätt eller är en kommun. I övrigt medför möjligheten inga direkta ekonomiska konsekvenser för vare sig säljare eller köpare, under förutsättning att full avdragsrätt finns. Om säljaren inte har full avdragsrätt kan denne få göra ytterligare avdrag genom en justering av ingående mervärdesskatt på investeringar som gjorts i fastigheten. Om köparen inte har full avdragsrätt kommer endast den del av mervärdesskatten på betalningen för fastigheten som belöper på den del av verksamheten som beskattas att kunna dras av. Det innebär att köpare med blandad verksamhet kommer att få betala ett högre pris på fastigheter när överlåtelsen beskattas. Därför är det troligt att parterna i många fall, där köparen inte har full avdragsrätt, kommer att göra en kalkyl för att bedöma om kostnaden för att justera är högre än den mervärdesskatt på försäljningen som inte får dras av. Köpare av fastighet där överlåtelsen beskattas kommer att få ett ursprungsbelopp (den mervärdesskatt på investeringar som kan komma att behöva justeras) som är större än vad enbart ett övertagande av justeringsskyldigheten hade medfört.

Företag med blandad verksamhet

Företag som bedriver blandad verksamhet kan köpa fastigheter med mervärdesskatt, under förutsättning att någon del av verksamheten som bedrivs i fastigheten medför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Om ett sådant företag köper en fastighet med mervärdesskatt innebär det samtidigt att en del av skatten på köpet inte får dras av. Detta är i sig helt i enlighet med mervärdesskattesystemets grundprinciper. Beskattningen av köpet har dock betydelse på så sätt att mervärdesskattekostnaderna i den del av verksamheten som inte har avdragsrätt blir högre, framför allt i jämförelse med vad som gällde när justeringsskyldigheten kunde överlåtas, men också i förhållande till alternativet att justera mervärdesskatten vid överlåtelsen.

Företag utan avdragsrätt

För företag utan avdragsrätt kan hyrorna bli högre om hyresvärden har köpt fastigheten med mervärdesskatt. I sådana fall har hyresvärden inte kunnat dra av all mervärdesskatt på köpet av fastigheten, vilket i de flesta fall medför att en kompensation för mervärdesskatten tas ut på hyran.

Beskattningen kan också medföra att utbudet av fastigheter att hyra blir mindre för företag som inte har avdragsrätt. Anledningen till det är att ursprungsbeloppet avseende överlåtelsen i många fall kan bli mycket stort med följden att fastighetsägare som övergår från att hyra ut en fastighet från en hyresgäst med avdragsrätt till en hyresgäst utan avdragsrätt kommer att behöva justera ett stort belopp.

Koncerner

Den spärregel som föreslås i 12 a kap. 2 § ML, som innebär att frivillig beskattning inte får användas om försäljningspriset understiger 50 procent av fastighetens taxeringsvärde, kan påverka omstruktureringar i koncerner. I inkomstskattelagen finns särskilda regler som har som syfte att underlätta för företag inom koncerner att göra omstruktureringar utan att det medför skattekonsekvenser, även om de sker genom överlåtelser till underpris. Den föreslagna spärregeln i mervärdesskattelagen kan i vissa fall medföra att det uppstår situationer som får skattekonsekvenser när det gäller mervärdesskatt samtidigt som det inte uppstår konsekvenser enligt inkomstskattelagen på grund av den särskilda hänsyn som där tas till koncerninterna omstruktureringar. Utredningens bedömning är dock att den föreslagna spärregeln inte bör medföra att det uppstår situationer som inte kan hanteras på ett rimligt sätt i koncerninterna omstruktureringar.

Justering vid överlåtelse

Företag som hyr ut bostäder

Det kommer inte att vara möjligt att beskatta överlåtelser av fastigheter som innehåller bostäder. Det betyder att fastigheter med både lokaler som beskattas och bostäder som inte beskattas kommer att bli föremål för justering vid överlåtelse. En följd av detta är att fastig-

hetsägare som köper sådana fastigheter kommer att ha betalat ett högre pris för dessa lokaler jämfört med om lokalerna legat i en fastighet som inte hade blivit föremål för justering. Begränsningen av beskattning av överlåtelser till fastigheter utan bostäder medför en snedvridning av marknaden för lokaler, på så sätt att lokaler i fastigheter som innehåller bostäder i många fall blir dyrare än lokaler i fastigheter utan bostäder.

Företag som ingår exploateringsavtal med kommuner

Som beskrivs i avsnitt 9.4.2 kommer det inte längre att vara möjligt för företag som ingår exploateringsavtal med kommuner att i bostadsprojekt överlåta infrastruktur till kommunerna mot en justeringshandling.

Vid intervjuer som utredningen genomfört med några större byggföretag har bland annat följande förts fram. Det uppstår stora effektivitetsvinster och kostnadsbesparingar om en och samma entreprenör genomför alla byggnationer i större bostads- och stadsutvecklingsprojekt. För exploatören finns det fördelar med att ha hand om alla byggnationer, såväl byggnader som gator och annan infrastruktur. En fördel är att det är lättare för exploatören att samordna de olika delprojekten om allt görs av samma företag. Om samordningen ska ske med kommunens egna aktörer behöver mer resurser läggas på förhandlingar och informationsutbyte. Det uppstår även ofta effektivitetsvinster genom att samma personal och maskiner kan användas för alla byggnationer. En tredje omständighet som framhålls är att det finns större incitament för exploatören att vara effektiv om denne står för risken. Om en annan part utför byggnationer, som de vet att de kommer att få full kostnadstäckning för, finns inte alltid samma incitament att minimera kostnaderna.

Enligt de intervjuade företagen är den sammanhållna hanteringen beroende av att anläggningarna i projektet kan överlåtas till kommunen med en justeringshandling.

Byggföretag

Byggföretagens möjligheter att förvärva fastigheter där det finns byggnader i dåligt skick, i syfte att riva byggnaden och sedan uppföra en ny, kan komma att begränsas något. Om det finns en kvarvarande justeringsskyldighet för den aktuella byggnaden fanns före EU-domstolens dom en möjlighet att överta justeringsskyldigheten i samband med förvärvet. En justeringsskyldighet som sedan upphör om byggnaden rivs (jfr 12 kap. 16 § 2 ML). Enligt utredningens förslag kommer möjligheten att förvärva fastighet med byggnad som sedan rivs utan att det uppstår någon justeringsskyldigheten att finnas kvar i många situationer. Så blir fallet om ett byggföretag köper en fastighet med mervärdesskatt. Om sedan en byggnad på denna fastighet rivs kommer det inte att finnas någon justeringsskyldighet avseende byggnaden. Möjligheten kommer dock att begränsas till fastigheter där en överlåtelse är möjlig att beskatta, vilket utesluter till exempel fastigheter med bostadsbyggnader. I fall där ett byggföretag har för avsikt att förvärva en fastighet med en bostadsbyggnad, som ska rivas, får i stället överlåtelsen ske på ett annat sätt för att inte eventuell kvarvarande justeringsskyldighet ska utlösas. Ett alternativ är vidare att överlåtaren river byggnaden före överlåtelsen.

Generellt

Konkurrens

Utredningens förslag att justering blir huvudregel, med möjlighet till beskattning av överlåtelsen i vissa fall, kommer att leda till att den konkurrenssnedvridning som nu råder upphör. Det nuvarande rättsläget medför att fastigheter kan överlåtas utan att justering behöver göras, vilket får till följd att företag som äger eller hyr en fastighet där någon annan gjort investeringen får en konkurrensfördel jämfört med företag som investerat i en egen fastighet eller hyr av en fastighetsägare som investerat i egen fastighet.

Utredningens förslag kommer dock att medföra att konkurrensvillkoren påverkas på andra sätt. Förslaget kommer att påverka dels vissa företag som bedriver blandad verksamhet, dels fastighetsägare som har fastigheter med både bostäder och lokaler. Företag med blandad verksamhet som köper en fastighet där det finns mervärdesskatt

att justera kommer att få betala ett högre pris för fastigheten som en följd av utredningens förslag. Priset blir högre antingen på grund av att mervärdesskatten justeras eller för att mervärdesskatt läggs på försäljningen, som inte får dras av tillfullo. Eftersom företag som har full avdragsrätt inte påverkas på samma sätt uppstår en olikformighet och i vissa avseenden en konkurrenssnedvridning. Konkurrenssnedvridningar uppstår främst i fall där mervärdesskatten justeras, eftersom mervärdesskattekostnaden då även belastar den del av verksamheten som är skattepliktig. Företag med både bostäder och lokaler som köper en fastighet har inget alternativ till att justera mervärdesskatten. Därmed uppstår en mervärdesskattekostnad även för den skattepliktiga delen. Eftersom motsvarande mervärdesskattekostnad inte uppstår för företag som har fastigheter utan bostäder uppstår en konkurrenssnedvridning.

De konkurrenssnedvridningar som kan uppstå genom det nuvarande rättsläget bedöms vara betydligt mer omfattande och allvarliga än de som följer av utredningens förslag. Det nuvarande rättsläget ger incitament till ett skattedrivet agerande som kan medföra betydande olikheter i förutsättningar mellan olika företag och därmed för konkurrensvillkoren. De snedvridningar som uppstår med utredningens förslag berör förhållandevis få företag under vissa förutsättningar, varför betydelsen för konkurrensvillkoren bedöms vara begränsad.

Övrigt

Utredningens förslag påverkar inte företagens rörelseintäkter. Företag som säljer en fastighet där mervärdesskatten justeras bedöms i de flesta fall ta ut en kompensation för denna genom försäljningspriset. Eftersom kompensationen i regel är lika stor som kostnaden för utgiften påverkar detta inte företagens nettoresultat av fastighetsförsäljningen.

Några särskilda informationsinsatser utöver Skatteverkets information om regeländringar bedöms inte vara nödvändiga.

9.9.2 Vilka företag som berörs

Antalet företag som avyttrar en fastighet där det finns en ingående mervärdesskatt som kan behöva justeras bedöms uppgå till cirka 500 per år. Av dessa bedöms att cirka 55 procent bedriver uthyrning av fastighet i någon form, varav cirka 15 procent i huvudsak hyr ut bostäder och cirka tio procent bedriver jord eller skogsbruk. Resterande 30 procent bedriver annan verksamhet. När det gäller storlek har cirka 20 procent en omsättning under en miljon kronor. Cirka 30 procent har en omsättning mellan en miljon och tio miljoner kronor. Ytterligare 30 procent har en omsättning mellan tio miljoner och 100 miljoner kronor. Resterande 20 procent har en omsättning över 100 miljoner kronor.

När det gäller företag som hyr fastighet, och som kan beröras i egenskap av hyresgäster, saknas underlag för att bedöma hur många och vilka kategorier som kan komma att beröras. Utredningens bedömning är dock att det är liten andel av alla företag som kommer att beröras och att de flesta som berörs inte kommer att påverkas i särskilt hög grad.

En följd av den frivilliga beskattningen är att antalet fastighetsägare som köpt en fastighet och som inte kunnat dra av hela mervärdesskatten på inköpet kommer att öka med tiden. Bedömning är att det handlar om ett tiotal företag per år och att andelen fastighetsägare där mervärdesskatt utgör en del av förvärvspriset kommer att vara mycket liten även sett över lång tid.

Byggföretag kommer att beröras genom att förutsättningarna att överlåta nybyggnationer utan att det uppstår skattekonsekvenser kommer begränsas. Byggföretag som använder möjligheten att uttagsbeskattas påverkas i de flesta fall inte. Däremot kommer förutsättningarna för exploatörer som i samarbete med kommuner uppför allmänna infrastrukturanläggningar att påverkas i hög grad. I många fall kommer avtalen som reglerar bostads- och samhällsbyggnadsprojekt att behöva utformas på annat sätt, liksom det sätt som projekten organiseras.

Små eller medelstora företag berörs inte på något särskilt sätt av utredningens förslag. Några särskilda åtgärder bedöms inte vara nödvändiga för denna grupp.

9.9.3 Administrativa kostnader

Utredningens förslag påverkar företag i egenskap av säljare och köpare av fastigheter. Företagen påverkas olika beroende på om försäljningen beskattas med mervärdesskatt eller om mervärdesskatten på investeringar justeras.

Säljare av fastighet

Enligt nuvarande bestämmelser i mervärdesskattelagen kan en köpare av en fastighet överta justeringsskyldigheten för mervärdesskatt på tidigare investeringar av säljaren. I samband med övertagandet av justeringsskyldigheten ska en justeringshandling lämnas över. Av justeringshandlingen ska framgå hur mycket ingående mervärdesskatt som dragits av på investeringar som gjorts varje år de senaste tio åren.

För säljare av fastigheter ersätts upprättande av en justeringshandling antingen med att mervärdesskatt redovisas på försäljningen eller att mervärdesskatten på investeringar justeras. Det betyder att vissa krav på hantering ersätts av andra krav på hantering och att en jämförelse behöver göras av tidsåtgång och kostnader för respektive krav.

När det gäller framtagandet en justeringshandling skiljer sig tidsåtgången i stor utsträckning åt mellan olika företag beroende på antalet fastigheter, storleken på fastigheter och typ av fastighet. För små företag som inte har något stort fastighetsbestånd bör den information som behöver sammanställas om gjorda investeringar ofta vara begränsad, medan det för stora företag med stora fastighetsbestånd kan handla om stora mängder information som behöver sammanställas. Ett rimligt antagande är dock att de resurser som krävs för att ta fram en justeringshandling i hög grad motsvarar de resurser som krävs för att beräkna justeringsbeloppet vid en försäljning. Det är samma information som behöver tas fram i båda fallen. Skillnaden är endast att i det första fallet ska en justeringshandling upprättas, medan i det andra fallet ska ett belopp redovisas i mervärdesskattedeklarationen. Bedömningen är dock att det inte bör vara någon stor skillnad i tids- eller resursåtgång och att förslaget därmed inte påverkar de administrativa kostnaderna för de cirka 140 företag som varje år kan komma att behöva justera mervärdesskatten med anledningen av utredningens förslag.

När det gäller försäljning av fastighet ska upprättandet av en justeringshandling jämföras med att det ska göras en anmälan till Skatteverket att det skett en mervärdesskattepliktig försäljning och att det i köpeavtalet ska uppges den mervärdesskatt som utgår på beloppet samt att det omfattas av omvänd betalningsskyldighet. Utredningen bedömer att den tidsåtgång och de resurser som krävs för att upprätta en justeringshandling i många fall är större än vad som krävs för att uppfylla skyldigheterna enligt förslaget vid en mervärdesskattepliktig försäljning.

På grund av de stora skillnaderna i förutsättningar för olika företag är det inte möjligt att göra en beloppsmässig uppskattning av kostnaderna för respektive krav, men en rimlig bedömning är att de administrativa kraven och kostnaderna inte kommer att öka för de flesta av de cirka 200 företag som kommer att redovisa mervärdesskatt på försäljning av fastighet. Om de administrativa kostnaderna förändras av förslaget är det troligast att de minskar. Det finns dock en mindre grupp företag med blandad verksamhet som kommer att göra en så kallad plusjustering för mervärdesskatt på investeringar som inte dragits av de senaste tio åren. För dessa företag tillkommer ett krav. För de flesta företag bör dock inte de resurser som behövs för att ta fram information för plusjusteringen skilja sig särskilt mycket från de resurser som behövs för att upprätta en justeringshandling. Bedömningen är därför att de administrativa kostnaderna inte kommer att påverkas särskilt mycket för denna delgrupp.

Köpare av fastighet

För köpare av fastighet påverkas hanteringen om försäljningen beskattas med mervärdesskatt, men inte om säljaren justerar mervärdesskatten. För köpare av fastighet innebär det att anmälan ska göras till Skatteverket och att utgående mervärdesskatt på försäljningen ska redovisas i mervärdesskattedeklarationen. Samtidigt dras mervärdesskatten av som ingående mervärdesskatt i mervärdesskattedeklarationen. Den tillkommande redovisningsskyldigheten medför en viss ökning av de administrativa kostnaderna. Den information som ska lämnas till Skatteverket, i anmälan och i mervärdesskattedeklarationen, är dock direkt tillgänglig för köparen. Bedömningen är därför att den

tillkommande administrativa kostnaden är begränsad för de cirka 200 företag som ska redovisa mervärdesskatt på köp av fastighet.

Företag som ingår exploateringsavtal med kommuner

Utredningen har varit i kontakt med företag som ingår exploateringsavtal med kommuner i större bostads- och samhällsbyggnadsprojekt. Företagen uppger att ändringar av reglerna som medför att infrastrukturanläggningar inte längre kan överlåtas till kommuner mot en justeringshandling kommer att medföra att många projekt kan bli dyrare att genomföra. Enligt företagen beror detta på att såväl resursutnyttjande som planering och samordning blir ineffektivare, vilket medför dyrare projekt (se även avsnitt 9.5.2). Hur stora effektivitetsvinsterna är varierar stort mellan olika projekt och olika företag. Det saknas därför möjligheter att göra en beloppsmässig uppskattning.

Företag som säljer och köper annan infrastruktur

Företag som är involverade i överlåtelser av infrastruktur bedöms inte påverkas på annat sätt än företag som säljer och köper fastigheter med byggnader. I vissa fall utgör infrastrukturanläggningar fastigheter även enligt jordabalken. Kostnaderna för hanteringen av sådana anläggningar inkluderas därför i bedömningen ovan. Det kan dock även förekomma att det finns infrastrukturanläggningar som inte utgör en del av en fastighet enligt jordabalken. Det är svårt att bedöma hur vanligt det är med sådana anläggningar. Ur ett administrativt perspektiv bör dock inte överlåtelser av sådana anläggningar påverkas särskilt mycket av utredningens förslag. Om anläggningen är en fastighet enligt mervärdesskattelagen ska en bedömning göras av justeringsskyldigheten även enligt nuvarande regler. Någon stor förändring av kraven sker därmed inte i sådana fall. Om anläggningen inte betraktas som en fastighet enligt mervärdesskattelagen utgör överlåtelsen en skattepliktig transaktion, som inte påverkas av utredningens förslag.

9.10 Konsekvenser för kommuner och regioner

9.10.1 Kommuner och regioner som säljer en fastighet

Kommuner och regioner som säljer en fastighet omfattas av bestämmelserna i 12 a kap. ML och kan därmed beskatta överlåtelser av fastigheter. Utredningens förslag kommer att få konsekvenser för kommuner och regionerna. Det har som tidigare nämnts emellertid inte varit möjligt att närmare uppskatta konsekvenserna av förslagen för kommuner och regioner då uppgifter om försäljning av fastigheter inte redovisas i deklarationer.

Eftersom reglerna om så kallad omvänd betalningsskyldighet även gäller kommuner och regioner medför emellertid inte beskattningen någon likviditetseffekt vid avyttring av fastighet. Däremot kan det uppstå en likviditetseffekt när det gäller justeringsskyldigheten. Kommuner och regioner ska, på samma sätt som andra som säljer en fastighet som beskattas med mervärdesskatt, justera mervärdesskatten motsvarande återstoden av justeringsperioden. Det innebär att även om fastigheten bara till viss del har använts i ekonomisk verksamhet och i övrigt i verksamhet som inte är ekonomisk kan kommunen ha möjlighet att göra en justering till sin fördel, så kallad plusjustering, vid en försäljning med frivillig beskattning. Samtidigt kan kommuner och regioner ha fått ersättning för denna mervärdesskatt enligt LEMK. För att inte justeringen ska medföra överkompensation kommer kommuner och regioner att behöva justera den ersättning som erhållits genom LEMK. Som beskrivs i avsnitt 8.4.4 kommer justeringsskyldigheten i LEMK och justeringen i mervärdesskattedeklarationen att ligga i nära anslutning till varandra, under förutsättning att kommunen lämnar anmälan enligt LEMK med den fördröjning som utredningen föreslår. Den samlade likviditetseffekten bedöms för kommunerna vara begränsad.

9.10.2 Kommuner och regioner som köper en fastighet

Utredningen föreslår att överlåtelser till kommuner, kommunalförbund och regioner kan omfattas av frivillig beskattning, även om fastigheten inte ska användas för transaktioner som ger rätt till avdrag eller återbetalning. I likhet med vad som gäller försäljning av fastigheter kommer förslagen även i denna del får konsekvenser för kom-

muner och regionerna. Det har emellertid inte heller i denna del varit möjligt att närmare uppskatta konsekvenserna för kommuner och regioner då uppgifter om förvärv av fastigheter saknas.

Vid förvärv av fastighet som beskattas med mervärdesskatt tillämpas så kallad omvänd betalningsskyldighet. Det innebär att köparen redovisar den utgående mervärdesskatten i sin mervärdesskattedeklaration, i stället för säljaren. Samtidigt drar köparen av mervärdesskatten som ingående skatt om fastigheten fullt ut kommer att användas i skattepliktig verksamhet. Det innebär att redovisningen av mervärdesskatten på försäljningen och avdraget på förvärvet sker momentant, och att varken köparens eller säljarens likviditet påverkas. Det kommer dock inte alltid att fungera på det sättet för kommuner och regioner. Omvänd betalningsskyldighet gäller visserligen även för kommuner och regioner. En kommun eller region som köper en fastighet men inte har avdragsrätt kommer att redovisa den utgående skatten i det vanliga mervärdesskattesystemet. Däremot kommer något avdrag för ingående mervärdesskatt inte att göras i samma system. I stället får kommuner och regioner en ersättning för skatten på köpet av fastigheten genom LEMK. Ersättningen kommer i de flesta fall att utbetalas i nära anslutning till att den utgående mervärdesskatten redovisas. Någon märkbar likviditetseffekt kommer därmed inte att uppstå för kommuner och regioner.

9.11 Konsekvenser för Skatteverket och förvaltningsdomstolarna

Skatteverket berörs på några olika sätt av utredningens förslag om införande av frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet.

Ett införande av förslaget om frivillig beskattning kommer att medföra engångskostnader för uppdatering av internt och externt informationsmaterial. Förslaget om att införa anmälan vid överlåtelse kommer att medföra engångskostnader för framtagande av formulär och anpassning av verksamhetssystemen. Utredningen uppskattar, efter kontakt med Skatteverket, att hanteringen av anmälningarna kan göras inom befintliga system och att anpassningskostnaderna är begränsade. Kostnaderna för uppdatering av informationsmaterial bedöms också vara begränsade.

Förslaget kommer även att påverka den löpande hanteringen. Förslaget medför att antalet justeringshandlingar kommer att bli betydligt färre samtidigt som urspungsbeloppen kommer att bli högre. Bedömningen är dock att justeringshandlingar bygger på mer komplex information än de ursprungsbelopp som baseras på försäljning av fastigheter. Utredningen bedömer därför att förslaget inte kommer att medföra någon ökad belastning på Skatteverkets kontrollverksamhet.

Förslaget bedöms medföra små konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Påverkan på antalet mål bedöms vara begränsad och de mål som eventuellt tillkommer bör i normalfallet inte vara komplicerade.

9.12 Effekter på brottsligheten

Utredningen bedömer att det inte finns någon risk för att de föreslagna reglerna på något systematiskt sätt kan missbrukas och användas i eller för brottslig verksamhet. Bedömningen är att reglernas efterlevnad kan upprätthållas genom Skatteverkets ordinarie verksamhet.

9.13 Effekter på inflationen

Förslagen har inte någon direkt påverkan på inflationen mätt som KPI. En teoretisk indirekt effekt på konsumentpriserna uppstår genom att vissa företag kommer att få ökade kostnader genom dold mervärdesskatt. Denna effekt kommer dock inte att vara vare sig märkbar eller mätbar.

9.14 Förenlighet med EU-rätten

Huvudsyftet med förslaget är att anpassa mervärdesskattelagen så att den blir förenlig med EU-rätten. Frågan om förenlighet med EU-rätten behandlas i avsnitt 8. Sammantaget bedöms förslaget vara förenligt med EU-rätten.

9.15 Övriga effekter

Utredningens förslag påverkar inte den ekonomiska jämställdheten, miljön eller sysselsättningen.

9.16 Utvärdering

Om förslaget genomförs bör en utvärdering göras. Den centrala frågan i utvärderingen är om syftet med regeländringen är uppfyllt samtidigt som konsekvenserna inte avviker från de uppskattningar som gjorts. Utvärderingen bör göras något år efter att de nya reglerna trätt i kraft. Utredningens bedömning är att Skatteverket har goda förutsättningar att genomföra en utvärdering.

10 Författningskommentar

10.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)

1 kap.

2 §

Lagens innehåll är uppdelat enligt följande.

1 kap. Lagens innehåll
2 kap. Definitioner och förklaringar
3 kap. Mervärdesskattens tillämpningsområde
4 kap. Beskattningsbara personer
5 kap. Beskattningsbara transaktioner
6 kap. Platsen för beskattningsbara transaktioner
7 kap. Beskattningsgrundande händelse och redovisning
8 kap. Beskattningsunderlag
9 kap. Skattesatser
10 kap. Generell skatteplikt och undantag
11 kap. Varor i vissa lager
12 kap. Frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser
12 a kap. Frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser
13 kap. Avdrag för ingående skatt
14 kap. Återbetalning av skatt
15 kap. Justering av avdrag för ingående skatt som är hänförlig till investeringsvaror
16 kap. Vem som är betalningsskyldig
17 kap. Fakturering
18 kap. Särskild ordning för beskattningsbara personer med liten årsomsättning
19 kap. Särskild ordning för resebyråer
20 kap. Särskild ordning för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter
21 kap. Särskild ordning för investeringsguld
22 kap. Särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster
23 kap. Särskild ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import
24 kap. Överklagande

Paragrafen innehåller en förteckning över mervärdesskattelagens kapitel. Ändringen innebär att ett nytt kapitel, 12 a kap. om frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser läggs till i förteckningen.

7 kap.

14 §

Om inget annat följer av 15–27 §§, ska utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod då

1. den som enligt 16 kap. 5 § är betalningsskyldig för mervärdesskatt för en leverans av en vara eller ett tillhandahållande av en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört leveransen eller tillhandahållandet,
2. den som enligt 16 kap. 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 *eller 16 a* § är betalningsskyldig för mervärdesskatt för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller
3. den som anges i 1 eller 2 har tagit emot eller lämnat förskotts- eller a conto-betalning.

Paragrafen reglerar när den utgående skatten ska redovisas. Ändringen i *punkten 2* innebär att en hänvisning till 16 kap. 16 a §, som reglerar omvänd betalningsskyldighet vid frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet enligt 12 a kap., läggs till i uppräkningen.

Övervägandena finns i avsnitt 8.3.14.

16 §

Den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod då betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den som är betalningsskyldig för skatten till godo, om värdet av dennes sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor. Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång ska dock alltid redovisas för den redovisningsperiod då beskattningsåret går ut.

Första stycket gäller också för den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt 16 kap. 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 *eller 16 a* §.

Första och andra styckena gäller dock inte

1. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller

2. finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de lagar som anges i 1.

Paragrafen reglerar vad som gäller för redovisning av utgående skatt för betalningsskyldiga med lägre årsomsättning.

Ändringen i *andra stycket* innebär att en hänvisning till 16 kap. 16 a §, som reglerar omvänd betalningsskyldighet vid frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet enligt 12 a kap., läggs till i uppräkningen.

Övervägandena finns i avsnitt 8.3.14.

34 §

Ingående skatt som hänför sig till leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster för vilka förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt 16 kap. 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 *eller 16 a* § ska, om den utgående skatten redovisas enligt 16 §, tas upp för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten ska redovisas.

Paragrafen innehåller en regel om redovisning av ingående skatt i de fall omvänd betalningsskyldighet gäller och den utgående skatten redovisas enligt 16 §. Bestämmelsen innebär att den utgående skatten och den ingående skatten redovisas för samma period.

Ändringen innebär att en hänvisning till 16 kap. 16 a §, som reglerar omvänd betalningsskyldighet vid frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet enligt 12 a kap., läggs till i uppräkningen.

Övervägandena finns i avsnitt 8.3.14.

51 §

Avdrag för ingående skatt i de fall som avses i 12 kap. 28–31 §§ samt 15 kap. 3–*16, 18–20, 23* och 24 §§ ska justeras för den första redovisningsperioden efter det beskattningsår då användningen ändrats eller överlåtelse skett, om inte annat följer av 52 eller 53 §.

Paragrafen reglerar för vilken redovisningsperiod som avdrag för ingående skatt ska justeras. Ändringarna innebär att de paragrafer som föreslås upphävas, 15 kap. 17, 21, 22 och 27 §§, tas bort från uppräkningen. Bestämmelserna i 15 kap. 17, 21 och 22 §§ omfattar situationer då förvärvaren övertar rättigheten och skyldigheten att justera

avdrag vid en överlåtelse. Bestämmelsen i 15 kap. 27 § reglerar när en fastighetsägare övertar en hyresgästs eller bostadsrättshavares rättighet och skyldighet att justera avdrag.

10 kap.

36 §

Skatteplikt gäller dock för

1. upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt,
2. leveranser av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan liknande rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel,
6. upplåtelse av förvaringsboxar,
7. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
8. upplåtelse av byggnader eller mark för djur,
9. upplåtelse av väg, bro eller tunnel för trafik samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,
10. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,
11. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer, och
12. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.

I 12 kap. finns bestämmelser om frivillig beskattning för fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse.

I 12 a kap. finns bestämmelser om frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser.

Paragrafen reglerar vilka leveranser och tillhandahållanden som är skattepliktiga på fastighetsområdet.

Tredje stycket är nytt och innehåller en hänvisning till 12 a kap. om frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser.

37 §

Från skatteplikt undantas leveranser av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

1. den beskattningsbara person som levererar tillgången kan visa att den ingående skatten inte till någon del har varit avdragsgill vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången, eller
2. en överföring av tillgången från en verksamhetsgren till en annan verksamhetsgren enligt 5 kap. 10 § har medfört uttagsbeskattning.

Tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet anses inte som omsättningstillgångar.

Vad som sägs i första stycket gäller dock inte om en fastighet överlåts med frivillig beskattning enligt 12 a kap.

Paragrafen reglerar när leveranser av vissa tillgångar ska anses vara undantagna från skatteplikt.

Tredje stycket är nytt och innebär att undantaget från beskattning inte gäller då en fastighet överlåts med frivillig beskattning enligt 12 a kap. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.2.

12 kap.

30 §

Om *frivillig beskattning* upphör enligt 18 eller 19 § är den tidigare ägaren skyldig att justera avdrag för ingående skatt. *Om en fastighet överlåts med frivillig beskattning enligt 12 a kap. ska justering dock bara göras i de fall som anges i 15 kap. 7 b § 2 och 3.*

Paragrafen reglerar justering av avdrag när frivillig beskattning vid uthyrning upphör vid köparens tillträde.

Ändringarna innebär att det nuvarande *första stycket* tas bort. I det nuvarande *andra stycket* tas undantaget om att den nya ägaren kan överta rättighet och skyldighet att justera avdrag enligt 15 kap. 21–23 §§ bort. Den nya *andra meningen* innebär att om fastigheten överlåts med frivillig beskattning enligt 12 a kap. ska den tidigare ägaren bara göra en justering i de fall som anges i 15 kap. 7 b § 2 och 3. Det innebär att rätt till ytterligare avdrag kan föreligga. En justering ska exempelvis göras om fastighetsägaren tidigare bara har gjort delvis avdrag för en ombyggnation. Se vidare kommentaren till 15 kap. 7 b §. Om fastighetsägaren har använt en hel byggnad för uthyrning

med frivillig beskattning och därför gjort fullt avdrag för ingående skatt avseende en ombyggnation, ska fastighetsägaren inte göra någon justering alls när överlåtelsen är skattepliktig, se avsnitt 8.4.2.

Övervägandena finns i avsnitt 8.5.

12 a kap. Frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om frivillig beskattning för vissa leveranser av fastigheter som annars skulle vara undantagna från skatteplikt enligt 10 kap. 35 §.

Paragrafen redogör för det nya kapitlets tillämpningsområde. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.2.

2 § Om en beskattningsbar person överlåter en fastighet får överlåtelsen omfattas av frivillig beskattning om förutsättningarna i 3 och 4 §§ är uppfyllda.

Första stycket gäller dock inte om överlåtelsen avser mark för bebyggelse eller annan obebyggd mark, en byggnad innan den tagits i bruk första gången eller en byggnad med stadigvarande bostad.

Första stycket gäller inte heller om försäljningspriset understiger 50 procent av fastighetens senast fastställda taxeringsvärde, eller, om ett sådant värde inte fastställts, av ett värde som beräknas enligt bestämmelserna för fastighetstaxering. Om det finns synnerliga skäl får dock en överlåtelse omfattas av frivillig beskattning, även om försäljningspriset understiger 50 procent av fastighetens senast fastställda taxeringsvärde.

Paragrafen reglerar de grundläggande förutsättningarna för när frivillig beskattning kan användas.

Enligt *första stycket* gäller att om en beskattningsbar person överlåter en fastighet får överlåtelsen omfattas av frivillig beskattning om förutsättningarna i 3 och 4 §§ är uppfyllda.

Möjligheten till frivillig beskattning finns bara om det är en beskattningsbar person som överlåter fastigheten. Definitionen av beskattningsbar person finns i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet och i 4 kap. 2 § mervärdesskattelagen (2023:200). Både fysiska och juridiska personer kan vara beskattningsbara personer när de bedriver ekonomisk verksamhet. Offentliga aktörer såsom staten och kommuner kan också agera som beskattningsbara personer i många sammanhang. De har då möjlighet att använda frivillig beskattning när de överlåter en fastighet i den egenskapen. För att frivillig beskattning

ska kunna tillämpas krävs inte att den beskattningsbara personen har bedrivit någon verksamhet som ger avdragsrätt.

Med överlåtelse avses i praktiken bara sådana överlåtelser som görs mot ersättning, det vill säga onerösa fång. Det är inte möjligt att beskatta benefika överlåtelser såsom arv eller gåva.

Med fastighet avses fast egendom enligt artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (2 kap. 11 § mervärdesskattelagen). Det är inte möjligt att överlåta exempelvis en byggnad med frivillig beskattning men samtidigt utesluta den mark på vilken byggnaden står från beskattningen, om både byggnaden och marken överlåts samtidigt genom en transaktion. Om en fastighet med både en byggnad och mark överlåts, ska alltså den frivilliga beskattningen omfatta både byggnaden och den mark på vilken byggnaden står.

I *andra stycket* finns ett antal undantag från när reglerna om frivillig beskattning kan användas. Det är inte möjligt att använda frivillig beskattning vid överlåtelse av mark för bebyggelse eller annan obebyggd mark. Med mark för bebyggelse avses mark på vilken det inte står någon byggnad, men där avsikten är att marken ska bebyggas. Med annan obebyggd mark avses mark på vilken det inte står någon byggnad och där inte heller avsikten är att den ska bebyggas.

Överlåtelser av byggnader innan de tagits i bruk första gången kan inte omfattas av frivillig beskattning. Med byggnad avses varje anläggning som anbragts på eller i marken. Begreppet tagits i bruk motsvarar begreppet första besittningstagandet i artikel 12 i mervärdesskattedirektivet och ska tolkas i enlighet med det. Enligt EU-domstolen innebär kriteriet första besittningstagandet att ägaren eller hyresgästen använder egendomen för första gången och att egendomen övergår från produktion till konsumtion (EU-domstolens dom Lomoco Development, C-594/23, EU:C:2024:942, och där angiva rättsfall). Om en byggnad uppförs och färdigställs men överlåts innan ägaren börjar använda den till någon verksamhet, är det exempel på en sådan överlåtelse som inte kan omfattas av frivillig beskattning. Den begränsningen kan dock också gälla en äldre byggnad som genomgår omfattande ombyggnationer och överlåts innan den börjar användas igen. Det gäller situationer då byggnaden genomgår väsentliga ändringar som syftar till att ändra byggnadens användningsområde eller till att avsevärt ändra användningsvillkoren (EU-

domstolens dom Belgiska staten och Promo 54, mål C-239/22, EU:C:2023:181, punkterna 23–25).

Det är vidare inte möjligt att överlåta en fastighet med frivillig beskattning om en byggnad med stadigvarande bostad omfattas av överlåtelsen. Vad som avses med stadigvarande bostad ska bedömas i enlighet med den rättspraxis som gäller avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad i 13 kap. 26 § mervärdesskattelagen. Så länge som en byggnad innehåller åtminstone en stadigvarande bostad är det inte möjligt att använda frivillig beskattning. Detta gäller alltså oavsett hur fastigheten används i övrigt. Det saknar betydelse om förvärvaren har för avsikt att helt ändra fastighetens användning.

Enligt *tredje stycket* får frivillig beskattning inte användas om försäljningspriset understiger 50 procent av fastighetens senast fastställda taxeringsvärde enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL. Har något taxeringsvärde inte fastställts för den fastighet som överlåts, ska beräkningen göras med tillämpning av bestämmelserna för fastighetstaxering. Frivillig beskattning får då bara tillämpas om försäljningspriset uppgår till minst 50 procent av det uppskattade värdet. Fastigheter för vilka något taxeringsvärde inte fastställts är framför allt specialbyggnader och mark som hör till sådana (3 kap. 2 § FTL). Med specialbyggnad avses till exempel försvarsbyggnader, reningsanläggningar, bad-, sport- och idrottsanläggningar, vårdbyggnader, skolor och kyrkor. Om något taxeringsvärde för sådana fastigheter inte har fastställts finns möjlighet för fastighetsägaren att begära att Skatteverket ska fastställa ett särskilt uppskattningsvärde enligt lagen (1971:171) om särskilt uppskattningsvärde på fastighet.

Om det finns synnerliga skäl får en överlåtelse omfattas av frivillig beskattning, även om försäljningspriset understiger 50 procent av fastighetens senast fastställda taxeringsvärde. Med det undantaget avses framför allt speciella situationer då taxeringsvärdet inte är rättvisande på grund av händelser utanför fastighetsägarens kontroll. Det kan handla om situationer då fastigheten genomgått en kraftig värdeminskning och förutsättningar för att fastställa nytt taxeringsvärde enligt fastighetstaxeringslagen inte finns. Prisförändringar på fastighetsmarknaden utgör dock inte som utgångspunkt synnerliga skäl för ett undantag. Det är först vid mer omfattande och systempåverkande prisfall som frivillig beskattning i vissa fall skulle kunna användas när försäljningspriset understiger 50 procent av taxeringsvärdet.

Övervägandena finns i avsnitten 8.3.2, 8.3.3 och 8.3.7.

3 § En fastighet får överlåtas med frivillig beskattning om överlåtelsen sker till en förvärvare som avser att varaktigt använda fastigheten för verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 14 kap. 7–9 §§ eller 36 och 37 §§ eller 60, 64, 65 eller 66 §.

Vid en överlåtelse till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser, gäller vad som sägs i första stycket, även om fastigheten ska användas för verksamhet där transaktionerna inte medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 14 kap. 7–9 §§ eller 36 och 37 §§ eller 60, 64, 65 eller 66 §.

Paragrafen reglerar vilka krav som finns på förvärvaren vid en överlåtelse med frivillig beskattning.

Av *första stycket* framgår att frivillig beskattning bara kan användas om förvärvaren avser att varaktigt använda fastigheten för verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Kravet tar sikte på den avsedda användningen av fastigheten och inte på förvärvarens verksamhet i allmänhet. Den avsedda verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning behöver vidare inte ha någon särskild omfattning eller uppgå till någon särskild andel av de sammanlagda verksamheterna. Den behöver heller inte vara avgränsad från verksamhet som är undantagen från skatteplikt.

Bedömningen av om varaktighetskravet är uppfyllt ska göras utifrån förvärvarens avsikt vid tiden för leveransen av fastigheten. Utgångspunkten är att förvärvaren ska ha för avsikt att använda fastigheten för verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning i minst ett år. Det behöver dock inte handla om samma verksamhet som vid förvärvet, så länge som den ger rätt till avdrag eller återbetalning. Varaktighetskravet kan också vara uppfyllt även om förvärvaren aldrig påbörjar sin verksamhet eller helt ändrar verksamhet till en som inte ger avdragsrätt inom ett år. De affärsmässiga förutsättningarna för verksamheten kan ha förändrats efter förvärvet till exempel då senare omständigheter gör att verksamheten inte kommer i gång. På motsvarande sätt kan det finnas situationer då det redan från början står klart att verksamheten är avsedd att bedrivas under kortare tid än ett år. Bedömningen av varaktighetskravet får göras utifrån dess syfte, det vill säga att hindra att reglerna om frivillig beskattning används för att undandra skatt.

I *andra stycket* anges att det som sägs i första stycket också gäller vid överlåtelse till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen om finansiell samordning

av rehabiliteringsinsatser, även om fastigheten inte ska användas för verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning. Med kommun avses en kommun eller region enligt kommunallagen (2017:725) (2 kap. 13 § mervärdesskattelagen). Det varaktighetskrav som finns i första stycket gäller alltså också staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund.

Vid tillämpningen av paragrafen ska de statliga affärsverken inte anses utgöra en del av staten (jfr 2 kap. 19 § mervärdesskattelagen). Vid överlåtelser till affärsverken gäller därför de allmänna förutsättningarna i första stycket.

Övervägandena finns i avsnitten 8.3.5 och 8.3.6.

4 § En överlåtelse får omfattas av frivillig beskattning om förvärvaren och överlåtaren är överens om det. Att frivillig beskattning ska tillämpas ska framgå av en köpehandling.

Paragrafen innehåller ett krav på att den frivilliga beskattningen ska tas in i en köpehandling.

Enligt paragrafen får frivillig beskattning användas om förvärvaren och överlåtaren är överens om det. Det är inte möjligt för någon av parterna att ensidigt bestämma att frivillig beskattning ska gälla för en överlåtelse. Den gemensamma avsikten att använda frivillig beskattning för en fastighetsöverlåtelse ska framgå av en köpehandling. Med köpehandling avses ett köpekontrakt eller någon annan handling som innehåller överenskomna villkor för fastighetsöverlåtelsen. Det finns inget närmare krav på hur den frivilliga beskattningen ska nämnas i handlingen. Om det inte finns någon skrivning om beskattningen i en köpehandling, kan överlåtelsen inte omfattas av frivillig beskattning. Detta gäller även om parterna på annat sätt uppger att de är överens om att överlåtelsen ska beskattas.

Övervägandena finns i avsnitt 8.3.10.

5 § Om förvärvaren och överlåtaren har avtalat om att en överlåtelse ska omfattas av frivillig beskattning, ska de gemensamt anmäla överlåtelsen till Skatteverket.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om den gemensamma anmälan.

Paragrafen reglerar skyldigheten att anmäla en överlåtelse med frivillig beskattning till Skatteverket.

I *första stycket* anges att om förvärvaren och överlåtaren har avtalat om att en överlåtelse ska omfattas av frivillig beskattning, ska de gemensamt anmäla överlåtelsen till Skatteverket. Förvärvaren och överlåtaren ska alltså informera Skatteverket om överlåtelsen med frivillig beskattning genom en anmälan som de båda står bakom. Bestämmelsen är teknikneutral och förutsätter inte att anmälan måste göras på något särskilt sätt. Skatteverket behöver inte godkänna den frivilliga beskattningen eller annars fatta något beslut med anledning av anmälan.

I *andra stycket* anges att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om den gemensamma anmälan.

Övervägandena finns i avsnitt 8.3.11.

13 kap.

33 §

Faktura för att styrka avdraget behövs dock inte, om
1. det finns särskilda skäl,
2. avdraget kan styrkas genom annan dokumentation, och
3. den ingående skatten hänför sig till unionsinterna förvärv av varor eller sådana leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster för vilka förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten enligt 16 kap. 6 § eller någon av 8–*16 a* §§.

Paragrafen reglerar situationer då avdrag inte behöver styrkas med faktura. Genom ändringen i *punkten 3* införs en hänvisning till 16 kap. 16 a § om omvänd betalningsskyldighet vid fastighetsöverlåtelser med frivillig beskattning enligt 12 a kap.

Övervägandena finns i avsnitt 8.3.14.

15 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om justering av avdrag för ingående skatt som avser investeringsvaror. Bestämmelserna avser
– vad som avses med ingående skatt (2 §),
– särskilt om hyresrätter och bostadsrätter (3 §),
– vad som är en investeringsvara (4–6 §§),

– i vilka fall avdrag ska justeras (7–9 §§),
– justeringsperiod (10 och 11 §§),
– hur avdrag ska justeras (12–*16*, *18 och* 19 §§),
– övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag (20 *och 23–26* §§),
– utfärdande av justeringshandling (28–30 §§), och
– justeringshandling vid övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag (31 §).

Ytterligare bestämmelser om justering av avdrag för ingående skatt finns i 12 kap. om frivillig beskattning för vissa fastighetsupplåtelser.

I paragrafen anges kapitlets innehåll. Genom ändringarna i *första stycket* tas hänvisningarna bort till 17, 21, 22 och 27 §§, som upphör att gälla.

2 §

Med ingående skatt avses detsamma som i 13 kap. 4 och 5 §§. När någon enligt 20 *och 23–26* §§ övertar rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt utgörs dock dennes ingående skatt för den övertagna investeringsvaran av den andres ingående skatt.

Paragrafen reglerar vad som avses med ingående skatt. Genom ändringen tas hänvisningen bort till 21, 22 och 27 §§, som upphör att gälla.

3 §

För hyresrätter och bostadsrätter gäller det som sägs om fastigheter i *7 a § 1 och 2*, *7 b § 1*, 11 § andra stycket, 14 § andra stycket, *20*, 23, 25 och 26 §§. Rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgästen eller bostadrättshavaren.

Paragrafen innehåller särskilda regler för när det som sägs om fastigheter ska gälla hyresrätter och bostadsrätter. Ändringen innebär att det införs en hänvisning till 20 § och att den tidigare hänvisningen till 7 § 3–5 ändras till nya 7 a § 1 och 2 samt 7 b § 1. Vidare tas hänvisningen bort till 21 och 22 §§, som upphör att gälla.

4 §

Med investeringsvaror avses

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor,

2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,

3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom uttag enligt 5 kap. 32 §, om avdrag för ingående skatt har gjorts enligt 13 kap. 8 § 4 eller 5 med minst 100 000 kronor,

4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor, *och*

5. fastigheter som har förvärvats med frivillig beskattning enligt 12 a kap.

I paragrafen regleras vad som utgör en investeringsvara.

I *punkten 5*, som är ny, anges att en fastighet som förvärvats med frivillig beskattning är en investeringsvara. De särskilda reglerna om justering av avdrag för ingående skatt avseende investeringsvaror blir då tillämpliga på det avdrag som förvärvaren kan ha möjlighet att göra för mervärdesskatten på köpeskillingen.

Övervägandena finns i avsnitt 8.4.1.

Justering vid ändrad användning

7 §

Om inte annat följer av 9 §, 20 § eller *23–26* §§, ska avdrag för ingående skatt justeras *vid ändrad användning* i följande fall:

1. om användningen av en investeringsvara, för vilken ingående skatt för förvärvet eller importen varit helt eller delvis avdragsgill, ändras på så sätt att den avdragsgilla delen minskar, *eller*

2. om användningen av en investeringsvara, för vilken ingående skatt för förvärvet eller importen inte varit avdragsgill eller bara delvis varit avdragsgill, ändras på så sätt att den avdragsgilla delen ökar.

Paragrafen reglerar de situationer då avdrag för ingående skatt ska justeras vid ändrad användning av en investeringsvara. Genom ändringarna flyttas övriga justeringssituationer till andra paragrafer.

Ändringen innebär vidare att hänvisningarna till 21, 22 och 27 §§ tas bort, eftersom de paragraferna upphör att gälla.

Övervägandena finns i avsnitt 8.4.2.

Skyldighet att justera vid överlåtelse som inte är skattepliktig

7 a §

Om inte annat följer av 9 §, 20 § eller 23–26 §§, ska avdrag för ingående skatt justeras i följande fall vid en överlåtelse om leveransen inte är skattepliktig:

1. om en fastighet överlåts, under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som avses i 4 § 2 eller 4,

2. om en fastighet som avses i 4 § 3 överlåts, eller

3. om en fastighet som avses i 4 § 5 överlåts, under förutsättning att avdrag gjorts för den ingående skatt som hänför sig till köpeskillingen vid förvärvet av fastigheten.

Paragrafen, som är ny, reglerar de situationer då en skyldighet föreligger att justera avdrag för ingående skatt vid en överlåtelse som inte är skattepliktig.

Punkterna 1 och 2 har oförändrade förts in från 15 kap. 7 § 4 och 5. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Punkten 3, som är ny, gäller de situationer då en fastighet förvärvats med frivillig beskattning enligt 12 a kap. och avdrag gjorts för mervärdesskatten på köpeskillingen vid förvärvet. Om en sådan fastighet säljs och överlåtelsen inte är skattepliktig, ska avdraget justeras. Justeringen avser återstoden av justeringsperioden.

Skyldigheten att justera avdrag enligt punkterna 1–3 kan avse flera avdrag samtidigt. Ett exempel på när det kan inträffa är när en beskattningsbar person först förvärvar en fastighet med frivillig beskattning och gör avdrag för den ingående skatten. Efter det gör personen en sådan ombyggnad som avses i 15 kap. 4 § 2. Om fastigheten sedan säljs utan frivillig beskattning, uppstår en skyldighet att justera både avdraget vid förvärvet av fastigheten och avdraget vid ombyggnationerna.

Övervägandena finns i avsnitt 8.4.2.

Rättighet att justera vid överlåtelse som är skattepliktig

7 b §

Om inte annat följer av 9 §, 20 § eller 23–26 §§, ska avdrag för ingående skatt justeras i följande fall vid en överlåtelse om leveransen är skattepliktig:

1. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras, under förutsättning att den ingående skatten för förvärvet eller importen av varan bara delvis varit avdragsgill,

2. om en fastighet som avses i 4 § 2 överlåts, under förutsättning att avdragsrätt inte funnits eller bara delvis funnits för den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad, eller

3. om en fastighet som avses i 4 § 5 överlåts, under förutsättning att avdragsrätt inte funnits eller bara delvis funnits för den ingående skatt som hänför sig till köpeskillingen vid förvärvet av fastigheten.

Paragrafen, som är ny, reglerar de situationer då en rättighet att justera avdrag för ingående skatt föreligger vid en överlåtelse som är skattepliktig. Justeringen kan innebära en rätt att få avdrag om avdrag tidigare inte medgetts eller att få ytterligare avdrag om avdrag tidigare bara medgetts delvis.

Punkten 1 har oförändrad förts in från 15 kap. 7 § 3. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Av *punkten 2*, som är ny, framgår att avdrag ska justeras vid en skattepliktig överlåtelse av en fastighet om fastigheten genomgått sådan ny, till- eller ombyggnad som avses i 15 kap. 4 § 2 och avdragsrätt inte funnits eller bara delvis funnits för den ingående skatt som hänför sig till den åtgärden. Det gäller situationer då fastigheten överlåts med frivillig beskattning. Genom justeringen kan fastighetsägaren då få göra avdrag för skatt motsvarande återstoden av justeringsperioden som inte tidigare kunnat dras av. Möjligheten till justering finns också för en beskattningsbar person som inte bedriver verksamhet som ger avdragsrätt. Det krävs dock att fastigheten till någon del använts i ekonomisk verksamhet.

Av *punkten 3*, som är ny, framgår att avdrag ska justeras vid en fastighetsöverlåtelse som är skattepliktig om fastigheten förvärvats med frivillig beskattning och avdragsrätt inte funnits eller bara delvis funnits för den ingående skatt som hänför sig till köpeskillingen vid förvärvet. Genom justeringen kan fastighetsägaren få avdrag eller ytterligare avdrag motsvarande återstoden av justeringsperioden. Möjligheten till justering gäller beskattningsbara personer som inte tidigare gjort avdrag för den ingående skatten på förvärvet. Det kan till exempel bli aktuellt om en kommun förvärvar en fastighet med frivillig beskattning och den verksamhet som bedrivs i fastigheten inte ger rätt till avdrag. En kommun skulle i så fall kunna få göra en justering vid en senare försäljning av fastigheten med frivillig beskattning, trots att den inte gjort något avdrag för den ingående skatten vid det tidigare förvärvet.

Justering enligt punkterna 2 och 3 kan avse flera avdrag samtidigt. En beskattningsbar person kan exempelvis göra flera ombyggnationer och ha rätt till justering enligt punkten 2 avseende samtliga avdrag vid en överlåtelse med frivillig beskattning. Ett annat exempel är att en beskattningsbar person förvärvar en fastighet med frivillig beskattning och gör delvis avdrag för den ingående skatten. Personen genomför sedan en ombyggnation och gör delvis avdrag för skatten avseende den åtgärden. Vid en senare försäljning med frivillig beskattning kan justeringen enligt punkterna 2 och 3 gälla båda de avdragen.

Övervägandena finns i avsnitt 8.4.2.

Justering vid konkurs

7 c §

Om inte annat följer av 9 §, 20 § eller 23–26 §§, ska avdrag för ingående skatt justeras om en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att ingående skatt som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i 4 § 2, 3, 4 eller 5 varit avdragsgill för denne.

Paragrafen, som är ny, reglerar när avdrag för ingående skatt ska justeras vid konkurs. Paragrafen har med vissa mindre ändringar förts över från 15 kap. 7 § 6.

Paragrafen innebär alltid en skyldighet att justera avdrag för ingående skatt. Genom den nya hänvisningen till 4 § 5 gäller paragrafen också de situationer då en fastighetsägare förvärvat en fastighet med frivillig beskattning, den ingående skatten varit avdragsgill och fastighetsägaren sedan försätts i konkurs. Någon ändring i sak i övrigt är inte avsedd.

8 §

Statens fordran på grund av justering av avdrag för ingående skatt enligt *7 c* § får göras gällande i en konkurs, om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs.

Paragrafen innehåller en särskild regel om statens fordran på grund av justering vid konkurs. Ändringen innebär att hänvisningen till 7 § 6 ändras till 7 c §.

10 §

Avdrag för ingående skatt ska justeras bara när de fall som avses i 7–*7 c §§* inträffar inom en viss tid (justeringsperioden). Justeringsperioden är

1. tio år för investeringsvaror som avses i 4 § 2, 4 *eller 5*,
2. tio år för investeringsvaror som avses i 4 § 3 räknat från det att avdrag gjorts enligt 13 kap. 8 § 4 eller 5, och
3. fem år från tidpunkten för förvärvet eller importen för andra investeringsvaror.

Paragrafen reglerar justeringsperioden. Ändringen innebär att hänvisningen till 7 § ändras till 7–7 c §§. Ändringen i *punkten 1* innebär att en hänvisning till 4 § 5 tas in.

Övervägandena finns i avsnitt 8.4.1.

13 §

Vid överlåtelse av investeringsvaror och i de fall som avses i *7 c* § ska avdrag som gjorts för ingående skatt justeras vid ett enda tillfälle och justeringen ska avse återstoden av justeringsperioden.

Paragrafen reglerar hur justeringen ska göras vid överlåtelser och konkurser. Ändringen innebär att den tidigare hänvisningen till 7 § 6 om konkurser ändras till 7 c §.

14 a §

Om en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan ska, vid bedömningen av hyresgästens eller bostadsrättshavarens skyldighet att justera avdrag för ingående skatt, den avdragsgilla delen anses vara noll under återstoden av justeringsperioden.

Paragrafen, som är ny, reglerar förutsättningarna för justering av avdrag då en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en lokal utan att överlåta den till någon annan.

Vid bedömningen av skyldigheten att justera avdrag för ingående skatt, ska det anses som att hyresrätten eller bostadsrätten inte längre används i den skattepliktiga verksamheten under återstoden av justeringsperioden. Det innebär att det uppkommer en skyldighet att justera avdragen. Justeringen ska göras årligen för återstoden av jus-

teringsperioden. Det gäller också om en hyresgäst eller bostadsrättshavare återvänder till samma lokal under justeringsperioden.

Bestämmelsen gäller den situationen att hyresgästen eller bostadsrättshavaren gjort en sådan ny-, till- eller ombyggnad som avses i 4 § 4 och sedan lämnar lokalen inom justeringsperioden. Det som träffas är bara de åtgärder som hyresgästen eller bostadsrättshavaren själv tillfört lokalen. Om fastighetsägaren låtit utföra en ny-, till- eller ombyggnad och hyresgästen sedan lämnar lokalen blir paragrafen inte tillämplig.

Vad som händer med rättigheten och skyldigheten att justera avdrag då en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en lokal utan att överlåta den till någon annan reglerades tidigare i 15 kap. 27 §.

Övervägandena finns i avsnitt 8.7.

15 §

Den ingående skatt som ska justeras (ursprungsbeloppet) är

1. i de fall som avses i 4 § 2 eller 4 den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnaden,
2. i de fall som avses i 4 § 3 den ingående skatt som dragits av,
3. *i de fall som avses i 4 § 5 den ingående skatt som hänför sig till köpeskillingen*,
4. för övriga investeringsvaror den ingående skatten vid förvärvet eller importen av varan.

Paragrafen reglerar vad som utgör ursprungsbeloppet, det vill säga den ingående skatt som ska justeras.

Punkten 3 är ny och reglerar ursprungsbeloppet då en fastighet förvärvats med frivillig beskattning. I ett sådant fall utgörs ursprungsbeloppet av den ingående skatt som hänför sig till köpeskillingen.

Punkten 4 har oförändrad flyttats från den tidigare punkten 3.

18 §

Justeringsbeloppet får i de fall som avses i *7 b § 1* uppgå till högst 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan exklusive skatt enligt denna lag.

Vid överlåtelse som omfattas av frivillig beskattning enligt 12 a kap. får justeringsbeloppen i de fall som avses i 7 b § 2 och 3 sammantaget uppgå till högst 25 procent av priset med anledning av överlåtelsen exklusive skatt enligt denna lag.

Paragrafen innehåller en begränsning för hur högt justeringsbeloppet kan vara i vissa fall.

Ändringen i *första stycket* innebär att den tidigare hänvisningen till 7 § 3 ändras till 7 b § 1.

Av *andra stycket*, som är nytt, framgår att de sammantagna justeringsbeloppen vid en överlåtelse av en fastighet med frivillig beskattning högst får uppgå till 25 procent av priset exklusive mervärdesskatt. Detta begränsar de ytterligare avdrag som en säljare kan få genom justering vid en överlåtelse av en fastighet med frivillig beskattning. Säljarens ytterligare avdrag kan högst motsvara den utgående mervärdesskatten på fastighetsförsäljningen. Hänvisningen till 7 b § 2 och 3 innebär att begränsningen träffar justeringsbelopp med anledning av ny-, till- eller ombyggnad och förvärv av fastigheten med frivillig beskattning. Om säljaren har gjort flera sådana avdrag som kan bli föremål för justering ska de olika justeringsbeloppen räknas samman. Det kan exempelvis gälla i en situation då säljaren har gjort flera ombyggnationer vars justeringsperioder överlappar varandra. Det kan också till exempel gälla om säljaren tidigare förvärvat fastigheten med frivillig beskattning och sedan gör en ombyggnation. De sammantagna justeringsbeloppen får då högst uppgå till 25 procent av priset.

Övervägandena finns i avsnitt 8.4.3.

20 §

Vid överlåtelse av investeringsvaror i samband med att en verksamhet överlåts eller vid fusion eller liknande förfarande, ska förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock bara om förvärvaren har avdragsrätt.

Paragrafen reglerar övertagande av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag vid verksamhetsöverlåtelser. Ändringen innebär att begränsningen av paragrafens tillämpningsområde till investeringsvaror som inte omfattas av frivillig beskattning vid uthyrning tas bort. Paragrafen omfattar därmed samtliga fall då en investeringsvara överlåts inom ramen för en verksamhetsöverlåtelse.

23 §

Om en överlåtelse enligt 20 § avser en fastighet ska överlåtaren fullgöra skyldighet att justera avdrag som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtit den, om överlåtaren

1. dragit av ingående skatt och inte tagit upp den i en justeringshandling som avses i 28 §, eller
2. inte lämnat uppgift om justeringshandling som avses i 29 §.

Paragrafen reglerar överlåtarens skyldighet att justera avdrag efter en verksamhetsöverlåtelse i vissa fall. Ändringen innebär att hänvisningen till 21 § ändras till 20 §. Överlåtarens skyldighet att justera avdrag enligt paragrafen gäller liksom tidigare bara vid överlåtelse av en fastighet.

Övervägandena finns i avsnitt 8.6.

26 §

Konkursgäldenären ska dock alltid justera avdrag för ingående skatt på grund av ändringar som inträffat under tiden fram till dess denne försatts i konkurs.

Om en fastighet överlåts av konkursboet ska bestämmelserna i *20 och* 23 §§ gälla för konkursboet och förvärvaren.

Paragrafen innehåller vissa regler om justering vid konkurs. Ändringarna i *andra stycket* innebär att hänvisningen till 21 § ändras till 20 § och att hänvisningen till 22 § tas bort.

28 §

När rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt övertas enligt 20 *och 23–26* §§, ska den som rättigheten och skyldigheten övertas från utfärda en handling som innehåller de uppgifter som framgår av 30 § (justeringshandling).

Om utfärdaren av en justeringshandling efter utfärdandet fått förändrad ingående skatt eller förändrad avdragsgill andel avseende denna skatt, ska denne utfärda en kompletterande handling om ändringen.

Paragrafen reglerar skyldigheten att utfärda en justeringshandling. Genom ändringen i *första stycket* tas hänvisningarna bort till 21, 22 och 27 §§, som upphävs.

31 §

Den som enligt 20 *och 23–26* §§ övertar rättighet och skyldighet när det gäller justering av avdrag för ingående skatt, ska i sina räkenskaper ha en sådan justeringshandling som avses i 28 § som grund för justeringen.

Paragrafen reglerar skyldigheten att ha en justeringshandling i räkenskaperna. Ändringarna innebär att hänvisningarna tas bort till 21, 22 och 27 §§, som upphävs.

16 kap.

5 §

En beskattningsbar person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster är skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen eller tillhandahållandet, om inte annat följer av 6–*16 a* §§.

Paragrafen reglerar vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatt. Ändringen innebär att det införs en hänvisning till 16 a § om omvänd betalningsskyldighet vid fastighetsöverlåtelser med frivillig beskattning enligt 12 a kap.

Omvänd betalningsskyldighet – frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser

16 a §

Vid leverans av fastighet som omfattas av frivillig beskattning enligt 12 a kap. är den som förvärvar fastigheten skyldig att betala mervärdesskatt, om förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt här i landet eller om förvärvaren är staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser.

Paragrafen, som är ny, innebär att omvänd betalningsskyldighet ska gälla för en fastighetsöverlåtelse med frivillig beskattning.

Paragrafen gäller även de fall då säljaren av fastigheten inte är etablerad inom landet. Om köparen i den situationen är registrerad för mervärdesskatt här i landet, ska omvänd betalningsskyldighet gälla. Paragrafen utgör en specialreglering och ska alltså tillämpas i stället

för den allmänna bestämmelsen i 16 kap. 6 § om omvänd betalningsskyldighet då säljaren inte är etablerad inom landet.

Om förutsättningarna för omvänd betalningsskyldighet inte är uppfyllda, gäller huvudregeln i 16 kap. 5 §. Det är då den beskattningsbara person som levererar fastigheten som är betalningsskyldig för mervärdesskatten, det vill säga säljaren. Det gäller om förvärvaren är en beskattningsbar person som inte är registrerad för mervärdesskatt här i landet och förvärvaren inte är staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund.

Övervägandena finns i avsnitt 8.3.9.

17 kap.

12 §

Faktura behöver inte utfärdas för personbefordran som är tillhandahållen utomlands enligt 6 kap. Faktura behöver inte heller utfärdas för leveranser eller tillhandahållanden som avses i någon av följande bestämmelser i 10 kap.:

– 6, 9 eller 11 § om undantag inom sjukvård och tandvård,
– 12 § om modersmjölk, blod eller organ från människor,
– 13 § om läkemedel,
– 14 § om undantag inom social omsorg,
– 15, 16, 17 eller 18 § om undantag inom utbildningsområdet,
– 19 § om undantag inom fristående grupper,
– 26 § första stycket 1 om undantag för införande eller ackvisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter,
– 27 § om undantag avseende verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram,
– 28 eller 29 § om undantag inom idrottsområdet,
– 30 § om undantag inom kulturområdet,
– 32 § om undantag inom försäkringsområdet,
– 33 § om undantag inom området för finansiella tjänster,
– 34 § 2 om lotterier, eller
– 35 § om undantag på fastighetsområdet.

Undantaget från kravet på faktura gäller dock inte om en fastighet överlåts med frivillig beskattning enligt 12 a kap.

Paragrafen innehåller ett antal undantag från när faktura behöver utfärdas.

Enligt *andra stycket*, som är nytt, gäller undantaget från kravet på faktura inte om en fastighet överlåts med frivillig beskattning. Vid en fastighetsöverlåtelse med frivillig beskattning ska faktura således

alltid utfärdas. Något krav på att handlingen måste benämnas faktura finns dock inte. EU-domstolen har uttalat att ett avtal mellan två parter skulle kunna anses vara en faktura om det innehåller all nödvändig information (EU-domstolens dom Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, punkterna 41, 42 och 46).

Övervägandena finns i avsnitt 8.3.14.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2028.
2. Bestämmelserna i 15 kap. 20–22 §§ ska fortfarande tillämpas i sina äldre lydelser för överlåtelser som sker före ikraftträdandet.
3. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

I *punkten 1* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2028. Det är möjligt att använda frivillig beskattning för leveranser av fastigheter som äger rum från och med den dagen. Om leveransen anses vara före den dagen, kan de nya reglerna om frivillig beskattning inte tillämpas. Ändringarna av justeringsreglerna träder i kraft samtidigt som de nya reglerna om frivillig beskattning.

Av *punkten 2* framgår att reglerna om övertagande av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag i 15 kap. 20–22 §§ fortfarande gäller i sina äldre lydelser om en fastighet överlåts före ikraftträdandet. Detta innebär att äldre bestämmelser fortfarande gäller om en fastighet anses vara levererad före ikraftträdandet. Det är leveransdagen som avgör om äldre bestämmelser ska tillämpas. Det bör dock noteras att Högsta förvaltningsdomstolens dom i målet Sögård fastigheter (se avsnitt 3.1.4) innebär att det finns begränsningar i hur de nuvarande reglerna kan tillämpas.

Enligt *punkten 3* gäller äldre bestämmelser i övrigt fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Om exempelvis en hyresgäst lämnar en lokal utan att överlåta den till någon annan före ikraftträdandet, gäller äldre bestämmelser vid bedömningen av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag. Om i stället hyresgästen lämnar lokalen efter ikraftträdandet gäller de nya reglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 8.8.

10.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund

2 a §

I denna paragraf finns bestämmelser om vad som utgör ersättningsbelopp och när rätten till ersättning inträder när användningen av en investeringsvara ändras samt när en investeringsvara förvärvas.

Om justering av avdrag för ingående skatt ska göras enligt 15 kap. 7 § 1 mervärdesskattelagen (2023:200) eller rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt övertas enligt 15 kap. 20 samma lag, utgör ersättningsbeloppet ett belopp som beräknas på samma sätt som justeringsbeloppet enligt 15 kap. 12–*16* och 19 §§ samma lag.

Rätten till ersättning inträder årligen under återstoden av justeringsperioden. I justeringsperioden ska även det kalenderår då användningen ändras eller förvärvet sker räknas in.

Paragrafen reglerar ersättningsbeloppet och när rätten till ersättning inträder i vissa situationer.

Ändringen i *andra stycket* innebär att hänvisningarna tas bort till 15 kap. 21 och 17 §§ mervärdesskattelagen (2023:200), som upphör att gälla.

7 §

Den som har rätt till ersättning enligt 2 och 5 §§ får ansöka om sådan ersättning hos Skatteverket. Ansökan ska vara undertecknad och ha kommit in senast andra året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser.

Ansökan ska avse en ersättningsperiod på en kalendermånad eller tre på varandra följande kalendermånader under samma kalenderår. Uppgift om ersättningsbelopp enligt 2 a § ska lämnas i den ansökan som omfattar den första ersättningsperioden varje kalenderår efter det kalenderår då användningen ändrats eller förvärvet skett.

En ansökan om ersättning avseende ett förvärv av en fastighet med frivillig beskattning enligt 12 a kap. mervärdesskattelagen (2023:200) får göras tidigast i den månad då den utgående skatten för förvärvet ska redovisas.

Ansökan ska lämnas enligt ett fastställt formulär.

Paragrafen reglerar ansökan om ersättning.

Det nya *tredje stycket* innehåller en särskild regel om när ansökan om ersättning tidigast får göras avseende ett förvärv av en fastighet

med frivillig beskattning. Bestämmelsen senarelägger i praktiken möjligheten att ansöka om ersättning. Om leveransen av en fastighet äger rum i januari ska kommunen generellt som förvärvare redovisa den utgående skatten i den deklaration som lämnas senast den 12 mars, det vill säga deklarationen för redovisningsperioden januari. Av tredje stycket följer då att kommunen får ansöka om ersättning för ingående skatt avseende fastighetsförvärvet tidigast den 1 mars. Den tidigaste tidpunkten för ansökan och datumet för deklarationen hamnar alltså närmare varandra. Det finns dock inget hinder mot att lämna in ansökan om ersättning vid en senare tidpunkt i enlighet med vad som framgår av paragrafen. Senareläggningen av möjligheten att ansöka om ersättning gäller vidare bara fastighetsförvärv med frivillig beskattning. Den påverkar inte möjligheten att ansöka om ersättning för annan ingående skatt enligt de vanliga reglerna.

I *fjärde stycket* anges att ansökan ska lämnas enligt ett fastställt formulär. Det stycket har oförändrat flyttats från det tidigare tredje stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 8.4.4.

7 a §

Den som är skyldig att justera ersättning enligt 6 a–6 c §§ ska anmäla överlåtelsen eller den ändrade användningen och justeringsbelopp till Skatteverket. Anmälan ska göras i samband med ansökan om ersättning för den ersättningsperiod då överlåtelsen skett eller för den första ersättningsperioden varje kalenderår efter det kalenderår då användningen ändrats. Anmälan ska dock ha kommit in till Skatteverket före utgången av juni året efter det kalenderår som överlåtelsen skett eller användningen ändrats.

Om skyldigheten att justera ersättning enligt 6 b § avser en fastighet som överlåts med frivillig beskattning enligt 12 a kap. mervärdesskattelagen (2023:200), ska anmälan göras i samband med ansökan om ersättning för den tredje månaden efter den då överlåtelsen skett. Anmälan ska dock ha kommit in till Skatteverket före utgången av den fjärde månaden efter den då överlåtelsen skett.

Anmälan ska vara undertecknad och lämnas enligt ett fastställt formulär.

Paragrafen reglerar när den som är skyldig att justera ersättning ska anmäla en överlåtelse eller ändrad användning och justeringsbelopp till Skatteverket.

I det nya *andra stycket* finns en särskild regel om anmälan vid överlåtelser av fastigheter med frivillig beskattning. Om skyldigheten att

justera ersättning vid en överlåtelse av en investeringsvara avser en fastighet som överlåts med frivillig beskattning enligt 12 a kap. mervärdesskattelagen (2023:200), ska anmälan göras i samband med ansökan om ersättning för den tredje månaden efter den då överlåtelsen skett. Detta innebär i princip en senareläggning av skyldigheten att anmäla en överlåtelse jämfört med vad som gäller enligt första stycket. Om exempelvis en kommun överlåter en investeringsvara i form av en fastighet med frivillig beskattning i januari, ska kommunen alltså anmäla överlåtelsen i samband med ansökan om ersättning för april. En sådan ansökan kan kommunen lämna in tidigast i maj. Om kommunen på grund av överlåtelsen i stället för ersättning har rätt till avdrag genom justering enligt mervärdesskattelagen, tas den justeringen upp i en deklaration som ska lämnas senast den 12 maj. En anmälan ska dock ha kommit in till Skatteverket före utgången av den fjärde månaden efter den då överlåtelsen skett. Det gäller exempelvis de situationer då en kommun inte alls ansöker om ersättning för den tredje månaden efter den då överlåtelsen skett eller då kommunen planerar att ansöka om ersättning vid ett senare tillfälle. Då ska anmälan om överlåtelsen oavsett ha kommit in till Skatteverket före utgången av den fjärde månaden efter överlåtelsemånaden. I exemplet ovan skulle det vara före utgången av maj.

I *tredje stycket* anges att anmälan ska vara undertecknad och lämnas enligt ett fastställt formulär. Det stycket har oförändrat flyttats från det tidigare andra stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 8.4.4.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2028.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Övervägandena finns i avsnitt 8.8.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experten Ulrika Hansson med stöd av experten Johan Karlsson

Frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler

Jag och Johan Karlsson kan konstatera att utredningens förslag att lämna reglerna om frivillig beskattning för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler utan åtgärd motverkar ett modernare regelverk, mindre rättsosäkerhet och en utveckling i riktning mot ett mera hållbart och flexibelt fastighetsföretagande. Regelkrånglet och osäkerheten har ökat i takt med nya affärsmodeller i fastighetsbranschen, längre kontrakt ersätts med kortare avtalsperioder och nya sätt att nyttja lokalytor har uppkommit. Rädslan att råka ut för skyldigheten att behöva justera tidigare avdrag för mervärdesskatt på ny-, till-, eller ombyggnad som är investeringsvara mervärdesskatterättsligt har ökat successivt. Skatteverkets oförutsebara och fiskala tolkning av regelverket leder till stor osäkerhet och processande i domstolar. Den särskilda listan med undantag från undantaget i 10 kap. 36 § ML (upplåtelser av fastighet i särskilda fall) måste analyseras och utökas med fler situationer för att rätta upp osäkerheten på lokalhyresmarknaden, till exempel särskild skatteplikt för så kallad co-working och gemensamt nyttjande av lokaler.

I betänkandet saknas alltså nödvändiga förslag för att stimulera och medverka till modernisering och ett mera hållbart resursutnyttjande i fastighetsbranschen. Att bygga, renovera eller bygga om en fastighet kräver stora resurser i form av glas, betong, trä, metall och plast med mera, utöver manuellt arbete. Branschen strävar efter att nyttja den redan bebyggda marken på ett mera effektivt sätt och erbjuda företag och enskilda en lokal att verka i, på samma yta, olika tider på dygnet eller samtidigt. Föreningsliv, start-ups och andra småföretag eller privatpersoner ska kunna hyra lokaler utan att kostna-

derna blir oöverstigliga, och utan att fastighetsföretagen känner osäkerhet kring mervärdesskattereglerna. Utredaren väljer att ducka för dessa aspekter och värnar primärt den kommersiella sjukvården, friskolorna och omsorgsföretagen vars hyror enligt de beräkningar som hon har gjort eventuellt skulle höjas vid en förändring av den frivilliga beskattningen av uthyrning av lokaler. Jag har lagt fram förslag och tankar för utredningen som minimerar risken för att den privata vårdsektorn och de privata friskolorna ska drabbas av plötsliga kostnadsökningar på grund av en utökad möjlighet för fastighetsägare att momsbelägga lokalhyror.

Momsbeläggningen av hyran kan för det första inte göras obligatorisk, detta tillåter inte EU:s mervärdesskattedirektiv, reglerna bygger på frivillig beskattning, undantag från mervärdesskatt på hyran är fortfarande möjligt. För det andra kan förhållandet mellan parterna regleras så att dessa ska vara överens om eventuell momsbeläggning av hyran. Liknande regler finns redan i ML. För det tredje är hyrans storlek en effekt av utbud och efterfrågan på lokalhyresmarknaden. Det är stor skillnad på hyressättning mellan storstäderna och orter utanför storstäderna i Sverige. På orter utanför storstadsområden, eller i områden utanför storstädernas citykärnor finns inte samma priselasticitet som kan finnas i citykärnorna i storstäderna. Min bedömning är att analysen i för hög utsträckning utgår från storstadens villkor och förhållanden på lokalhyresmarknaden när marknaderna i hög grad är lokala och geografiskt avgränsade.

Ett skäl som framförs av utredaren för att inte införa en möjlighet att ta ut moms på lokalhyra när lokalen disponeras av någon som saknar avdragsrätt för moms, till exempel privata företag inom vård, skola och omsorg, är att fastighetsägaren skulle höja hyrorna med moms och det blir kännbart för denna sektor som saknar avdragsrätt för ingående skatt. Utredningen har beräknat att prishöjningen skulle kunna bli drygt 6 % med hänsyn tagen till att avdragsrätt för ingående skatt uppstår, momskompensationen i hyressättningen försvinner och finansieringskostnaderna för ej avdragsgill mervärdesskatt försvinner likaså. Jag anser inte att utredarens skäl för att inte föreslå en breddad möjlighet att momsbelägga lokalhyra riktigt håller. Det finns i dag parallella system vid sidan av mervärdesskattesystemet som genom schablonersättningar ska kompensera kommunerna för ej avdragsgill moms i välfärdssektorn. Därmed ska samma villkor i mervärdesskattehänseende gälla för offentligfinansierad välfärd, obero-

ende av om denna bedrivs av privata intressen eller av kommuner och regioner. Ingen ska drabbas av den direkta kostnaden för dold mervärdesskatt.[1]

Vård, skola och omsorg är en del av Sveriges välfärdssystem och finansieras av det offentliga. Den vård och omsorg som bedrivs av privata företag upphandlas av kommuner och regioner och tillhandahålls medborgarna utan ersättning eller låga avgifter. Privata skolor tillhandahåller utbildning till eleverna. Till friskolorna erlägger kommunerna en skolpeng enligt reglerna i skolförordningen (2011:185). I systemen för finansiering av den privatdrivna välfärden finns mervärdesskatten med som en kostnadskomponent. En komponent i skolpengen utgörs av kostnaden för mervärdesskatt, jfr 14 kap. 4 § skolförordningen. Kommunerna har vid upphandling eller bidragsgivning möjlighet att söka särskild kompensation enligt den så kallade LEMK.[2]

Funktionaliteten av kompensationssystemen kan ifrågasättas, men de finns på plats och är det bästa vi har i dagsläget för att kompensera för dolda momskostnader så att upphandling kontra utförande i egen regi blir neutralt. Syftet är att det ska råda konkurrens på lika villkor mellan den offentligt bedrivna välfärden och de privata aktörerna.

Även för staten existerar ett särskilt kompensationssystem. Här finns också anledning till kritik. Men konkurrensskälen gör sig gällande även här. Emellertid bör en närmare analys av effekterna av systemet företas för att få en bild av om syftena med kompensationssystemet uppfylls.

Jag har i utredningsarbetet löpande påtalat att en momsreform skulle sätta press på systemen så att en behövlig översyn görs och transparensen ökar och det potentiella läckaget av mervärdesskattemedel för staten minskar i förhållandet statsbudget och kommunala budgetmedel.

Jag och Johan Karlsson beklagar djupt det vägval utredaren har gjort.

[1] Mervärdesskatt är en statlig skatt och tillfaller statsbudgeten. Kostnader för mervärdesskatt i kommunal sektor kompenseras genom lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, LEMK. Kompensationen ska minska de allmänna statsbidragen till kommunerna. Statsbudgeten ska hållas skadeslös.

[2] Lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, LEMK.

Anpassningar av ML till EU-domstolens fällning av de svenska reglerna i målet C-787/18, Sögård Fastigheter AB

Vi finner att utredarens förslag avseende justering vid överlåtelse av fastighet blir vingklippta på grund av de begränsande utredningsdirektiven. Direktiven (Dir. 2024:46) tillät inte några förslag avseende försäljning av nyproducerade byggnader eller andra anläggningar eller tomtmark, trots att det gemensamma mervärdesskattedirektivet stadgar obligatorisk skatteplikt för detta. Utredningen fick inte heller lägga fram förslag avseende stadigvarande bostäder. Utvecklingen i rättspraxis avseende villkoren för en skattefri verksamhetsöverlåtelse[3] är bekymmersam och skapar osäkerhet. Reglerna om verksamhetsöverlåtelse blir en mycket viktig ventil när justeringsreglerna i enlighet med avgörandet i C-787/18, Sögård Fastigheter AB måste anpassas. Ett lagstiftningsärende bör följa upp och förtydliga reglernas tillämpning vid fastighetsöverlåtelser och annan verksamhetsöverlåtelse. En verksamhetsöverlåtelse är en övergång av en pågående verksamhet till en person som ska bedriva verksamheten vidare, och som inte ska påverka skatteplikt och avdragsrätt i sig.

Sverige tillämpar ett av EU medgivet undantag från kravet att beskatta nyuppförda byggnader och tomtmark. I stället uttagsbeskattas byggföretag för att inte gå miste om en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på material och upphandlade underentreprenörer. Uttagsbeskattningen medför emellertid ingen mervärdesskatt på vinstmarginalen. Uttagssystemet är krångligt och tillämpas enligt uppgift i begränsad utsträckning av byggföretagen (det vill säga de som bygger i egen regi). Ett slopande av detta system skulle med andra ord knappast märkas. Utredaren fick enligt direktiven enbart se över hur ett system med frivillig beskattning av ”gamla” byggnader och marken de står på kunde införas, utredaren var förhindrad att ta ett helhetsgrepp om mervärdesskatt vid överlåtelse av nya byggnader samt momsdirektivets valmöjligheter att tillåta frivillig beskattning vid överlåtelse av ”gamla” byggnader. Det kan för övrigt ifrågasättas om Sveriges särskilda regler om uttagsbeskattning i byggnadsrörelse och särskild uttagshandling är förenliga med Sveriges undantag från EU-rätten avseende försäljning av nya hus och tomtmark.

Utredarens begränsade uppdrag och de val hon har gjort (överlåtelse av fastigheter som innehåller bostad får inte frivilligt beskattas

[3] Dom i HFD av 2025-06-05, mål nr 507-25.

till exempel) innebär att regelverket snedvrids ytterligare och blir inte neutralt. I stället leder det skeva regelverket till suboptimering vid företagens tillämpning av och anpassning till regelverket för att kringgå en oförutsebar börda av mervärdesskatten, om möjligt. Exempelvis kommer transaktioner med fastigheter genom bolagisering (aktierna överlåts) att stimuleras ytterligare. Detta gäller vid handel med fastigheter som överlåts inom såväl privat som offentlig verksamhet. Det är inte sannolikt att fastighetsföretag med blandad verksamhet (delvis momsbelagd uthyrning) väljer att beskatta en överlåtelse av själva fastigheten. Försäljningspriset kommer vid nyttjande av den valfria beskattningen att beläggas med full mervärdesskatt på 25 %. I köparens hand kommer avdragsrätten att bli begränsad under förutsättning att samma blandade verksamhet fortsätter. Det som åstadkoms är en kraftigt uppblåst mervärdesskatt som belastar fastigheten och påverkar anskaffningsvärde och pris på en vidareförsäljning (kumulativa effekter). Dessa inlåsningseffekter förhindrar en väl fungerande marknad för fastighetstransaktioner.

Jag och Johan Karlsson förespråkar en total reform avseende överlåtelse av fastighet – anpassa reglerna till mervärdesskattedirektivet helt och hållet, och undvik enskilda separata ingrepp som bara krånglar till systemet och förflyttar gränsdragningsproblematiken på mervärdesskatteområdet.

Särskilt yttrande av experten Johan Karlsson med stöd av experten Ulrika Hansson

Jag och Ulrika Hansson delar i huvudsak utredningens redogörelse för gällande regler om frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler och de överväganden som görs när det gäller neutralitet, administrativa kostnader och riskfördelning mellan olika aktörer (se avsnitten Bakgrund samt avsnittet Principiella utgångspunkter och begränsningar). Vi instämmer även i utredningens bedömning att dagens regler innebär betydande administrativ belastning och osäkerhet för fastighetsägare, särskilt i situationer med blandad verksamhet, samt att justeringsreglerna har stor praktisk betydelse i detta sammanhang (se bland annat avsnitten Fastighetsägarnas uppfattning samt Mervärdesskattens påverkan på tillgången till ändamålsenliga lokaler).

Samtidigt anser vi att utredningens samlade bedömning inte fullt ut fångar de konsekvenser som regelverket i praktiken får för framför allt organisationer som inte bedriver beskattningsbar verksamhet, exempelvis ideella idrottsföreningar, och deras möjligheter att hyra ändamålsenliga lokaler.

Idrottsföreningars situation som hyresgäster

Som utredningen redovisar bedriver idrottsföreningar i regel verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt och saknar därmed avdragsrätt för ingående skatt (avsnitt Särskilt om idrottsföreningar). Detta innebär att uthyrning till idrottsföreningar som utgångspunkt inte kan omfattas av frivillig beskattning. Om en fastighetsägare som tillämpar frivillig beskattning hyr ut till en sådan förening upphör den frivilliga beskattningen, vilket kan leda till justering av tidigare avdragen investeringsmoms inom justeringsperioden (se avsnitten Bakgrund och Mervärdesskattens påverkan på hyran – teoretisk genomgång).

Utredningen konstaterar att risken för justering, tillsammans med ökad administrativ hantering och ekonomisk osäkerhet, påverkar fastighetsägares kalkyler och bedömningar vid uthyrning. Detta kan i sin tur medföra att vissa hyresgäster bedöms som mindre attraktiva (se avsnitten Fastighetsägarnas uppfattning samt Risk och osäkerhet). Utredningen anger också att dessa faktorer kan bidra till ett mer be-

gränsat utbud av lokaler för hyresgäster utan avdragsrätt (avsnitt Mervärdesskattens påverkan på tillgången till ändamålsenliga lokaler).

Idrottsrörelsens erfarenhet är att denna påverkan ofta tar sig ett mer direkt uttryck än vad som framgår av utredningens slutsatser. I många fall handlar det inte om justerade hyresnivåer, utan om att idrottsföreningar helt enkelt väljs bort som hyresgäster. Justeringsreglerna får därmed i praktiken en tröskelverkan som gör att uthyrning till ideell idrott undviks, särskilt i fastigheter där större investeringar nyligen genomförts eller där sådana investeringar kan bli aktuella. Samma effekter uppstår på andra delar av hyresmarknaden, exempelvis vid uthyrning till vården eller banker, en justeringsskyldighet blir kostnader som en fastighetsägare inte önskar ta.

Omfattningen av problemen och utvecklingen över tid

Utredningen redovisar att idrottsföreningar i stor utsträckning hyr lokaler av kommuner eller staten och att mervärdesskattereglerna därför inte alltid får genomslag (avsnitt Särskilt om idrottsföreningar). Eftersom kommun och stat omfattas av särskilda kompensationssystem för mervärdesskatten i verksamheten blir föreningarna ofta hänvisade till dessa hyresvärdar.[1] Detta riskerar att påverka det totala utbudet av lokaler för idrottsföreningar negativt. Samtidigt visar utredningens eget material att en betydande andel idrottsföreningar hyr lokaler av andra hyresvärdar, samt att en stor andel av idrottsföreningarna med lokalbehov saknar tillgång till lokal eller saknar tillgång till en ändamålsenlig lokal (avsnitt Ideella föreningar och trossamfund).

Utredningen pekar vidare på att möjligheterna att hitta lokaler påverkas av utvecklingen på hyresmarknaden och att svårigheterna för hyresgäster utan avdragsrätt kan öka i ett läge med minskat utbud och ökad efterfrågan (avsnitt Marknaden och förändringen över tid). Idrottsrörelsen delar denna bedömning och vill särskilt framhålla risken för att de exkluderande effekterna av justeringsreglerna förstärks över tid, inte minst i takt med att fastighetsförvaltning i ökande grad präglas av standardiserade riskbedömningar och ekonomiska kalkyler.

[1] Till exempel lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, LEMK.

I detta sammanhang vill vi även uppmärksamma att kommunala lokaler och anläggningar i stor utsträckning ägs och förvaltas av kommunala aktiebolag. För sådana bolag gäller samma mervärdesskatteregler som för privata fastighetsägare, vilket innebär att den skillnad mellan kommunal och privat uthyrning som utredningen utgår ifrån i praktiken kommer att minska så länge de kommunala bolagen också är införstådda med att mervärdesskattereglerna i deras verksamhet är desamma som för en privat fastighetsägare.

Neutralitet och systemeffekter

Utredningen redogör för neutralitetsprincipen och konstaterar att undantag från beskattning innebär avsteg från ett fullt neutralt mervärdesskattesystem (avsnitten Neutralitet och Samhällsekonomisk effektivitet). Samtidigt framgår av utredningens egen redovisning att nuvarande regler bidrar till att jämförbara verksamheter behandlas olika beroende på organisationsform, samt att vissa verksamheter av skatteskäl bedrivs i aktiebolagsform i stället för i ideell förening (se avsnitten Ideella organisationer i allmänhet och redogörelsen för idrottsverksamhet).

Vi menar att detta är en systemeffekt som hade behövt belysas tydligare i utredningen. När skattereglerna i praktiken påverkar både organisationsform och tillgången till lokaler uppstår neutralitetsproblem som inte enbart rör hyresnivåer eller administrativa kostnader, utan även vem som faktiskt ges tillträde till lokalmarknaden.

Avslutande synpunkt

Mot denna bakgrund anser vi att utredningen borde ha gått längre i analysen av idrottsföreningars särskilda situation och närmare prövat om det finns utrymme för mer träffsäkra lösningar inom ramen för reglerna om frivillig beskattning och justering. Att detta inte har skett innebär enligt vår mening en risk för att de strukturella problem som i dag präglar idrottens lokalförsörjning så väl som övriga organisationer utan skatteplikt för mervärdesskatt, exempelvis skola, vård, omsorg och andra civilsamhällesorganisationer, består och på sikt förstärks, trots att utredningen i flera avseenden identifierar de mekanismer som ger upphov till problemen.

Särskilt yttrande av experten Jacob Lundberg

Sammanfattning

Jag delar inte utredningens uppfattning att dagens krav på avdragsrätt för att få hyra ut med moms bör behållas. Dagens system leder till att många hyresvärdar kräver att deras hyresgäster har avdragsrätt, något som både intresseorganisationer och de svar jag fått från uthyrare vittnar om. För hyresvärdarna medför dagens system administrativa kostnader, skatterisker och snedvridning till förmån för produktion i egen regi.

Kravet på avdragsrätt bör därför tas bort. En sådan reform skulle skapa en mer välfungerande fastighetsmarknad och ge föreningar, trossamfund, friskolor, privata vårdcentraler, privatpersoner och icke momsregistrerade företag större möjligheter att hyra lokaler. Skatteintäkterna bedöms öka, vilket skapar utrymme att kompensera berörda sektorer genom riktade statsbidrag eller momsersättningssystemet.

Inledning

Jag har haft förmånen att medverka som expert i denna utredning i min roll som forskare i nationalekonomi med inriktning mot beskattning. Vad gäller överlåtelse av fastighet delar jag utredningens bedömning att en möjlighet till frivillig beskattning bör införas. Detta yttrande berör därför frågan om utvidgad frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet, där jag till skillnad från utredningen anser att en sådan reform bör genomföras.

En väl utformad mervärdesskatt (moms) är av central betydelse för samhällsekonomin, eftersom momsen är en av de viktigaste skatterna intäktsmässigt och påverkar en stor del av alla transaktioner i Sverige. Momsens syfte är att utgöra en skatt på slutlig konsumtion. Det uppnås om alla transaktioner är skattepliktiga och om alla utom slutkonsumenterna får dra av ingående moms. Problem och snedvridningar kopplade till momsen kan ofta härledas till att vissa transaktioner inte är skattepliktiga, så att momsen blir en kostnad. Standardrådet från experter är därför att ha så få undantag från skatteplikt som möjligt och därmed en bred skattebas. Det gäller internationella organisationer som OECD (2022, sid. 40), Internationella valuta-

fonden (Ebrill m.fl., 2001) och Världsbanken (Junquera-Varela & Lucas-Mas, 2024), samt den nationalekonomiska litteraturen (Mirrlees m.fl., 2011, kap. 7) och den juridiska litteraturen (de la Feria, 2013).

Svårigheterna som uppstår för icke momspliktiga verksamheter på den svenska fastighetsmarknaden är ett tydligt exempel på negativa konsekvenser av undantag från moms. I dag finns en möjlighet att frivilligt hyra ut med moms så länge hyresgästen har avdragsrätt, en möjlighet som de flesta hyresvärdar utnyttjar. Utredningen konstaterar att utvidgad frivillig skattskyldighet vid uthyrning skulle skapa en bättre fungerande samhällsekonomi. Det konstaterandet har gott stöd i ekonomisk teori och i den internationella litteraturen.

Utredningen landar ändå i att den frivilliga skattskyldigheten inte bör utvidgas till hyresgäster utan avdragsrätt. Men resonemanget bakom denna slutsats är svagt och väsentliga aspekter har utretts alltför ytligt eller inte alls. Därför blir också utredningens slutsats felaktig.

Utredningen menar att en frivillig skattskyldighet i praktiken skulle tillämpas av de allra flesta hyresvärdar och därför riskerar att leda till stora kostnadshöjningar för hyresgästerna, som antas ha svag förhandlingsposition. Påståendet har dock svag förankring i ekonomisk teori. En standardmodell över förhandlingar mellan två parter (Nash, 1950) säger tvärtom att den starkare parten kommer att bära en större del av skattebördan. Intuitionen är att en stark part redan innan kommer att ha höjt hyran så mycket det går, och utrymmet för ytterligare höjningar är därför litet.

Problem med dagens ordning

Utredningen berör flera problem med dagens krav på avdragsrätt. Hyresvärdarnas administrationskostnader beräknas vara stora, cirka 400–500 miljoner kronor per år. Dagens system innebär ökat finansieringsbehov vid investeringar eftersom momsen på investeringsutgiften inte kan dras av. Systemet skapar också skatterisker för hyresvärdarna som de tar ut kompensation för i hyran.

Det finns ett antal ytterligare problem som utredningen inte har berört, eller inte berört tillräckligt. Jag diskuterar dessa nedan.

Förlust av skatteintäkter för staten. Enligt utredningens bedömning, liksom tidigare bedömningar, skulle en utvidgad frivillig skatt-

skyldighet skapa en positiv offentligfinansiell effekt. Dagens system innebär alltså ett bortfall av skatteintäkter. Det är en brist att utredningen inte har siffersatt detta bortfall. Denna aspekt hänger också ihop med frågan om kompensation till berörda sektorer, som berörs nedan. Frågan som bör ställas är: Är skattesubventionen som dagens system innebär det mest effektiva sättet att stödja föreningar och andra icke momspliktiga verksamheter?

Snedvridningar för fastighetsägarna. En fastighetsägare som hyr ut utan moms får inte heller dra av momsen på inköp. Det uppstår därför en snedvridning till förmån för utförande i egen regi. För att åtgärda denna snedvridning finns ett system med uttagsbeskattning av bland annat bygg- och städtjänster i egen regi. I de fall uttagsbeskattning tillämpas uppstår en avsevärd administrativ börda för hyresvärdarna. I de fall uttagsbeskattning inte tillämpas, exempelvis för ekonomi- och förvaltningstjänster, kvarstår snedvridningen till förmån för egen regi. Det innebär en samhällsekonomisk förlust eftersom vissa hyresvärdar av rena skatteskäl kommer att avstå att köpa in externa tjänster trots att en extern leverantör hade varit mer effektiv. Om hyresvärden får möjlighet att hyra ut med moms sker ingen uttagsbeskattning och inget av dessa problem uppstår.

Svårighet att få tag i lokaler. Det största problemet med dagens system är att icke momspliktiga verksamheter stängs ute från en stor del av fastighetsmarknaden. Det gäller exempelvis föreningar, trossamfund, friskolor och privata vårdcentraler. Utredningens enkät till ideella föreningar visar att var fjärde förening med behov av lokal inte har tillgång till en ändamålsenlig lokal, vilket motsvarar 22 000 föreningar. Även om få föreningar har sådan expertkunskap om skattesystemet att de pekar ut momsen som orsak är det sannolikt att momsreglerna är en bidragande faktor. Privatpersoner kan också ha problem att hyra en lokal för exempelvis hobbyändamål.

Företag som ligger under omsättningsgränsen för moms och väljer att inte momsregistrera sig för att slippa kostnaden för momshantering blir likaså begränsade i vilka lokaler de har möjlighet att hyra. Utredningen konstaterar att närmare 600 000 företag i Sverige – fler än fyra av tio företag – inte omfattas av moms av olika skäl. Omsättningsgränsen har nyligen höjts med syftet att minska företagens administrativa börda. Om små företag ändå måste momsregistrera sig för att få tag i lokaler motverkas syftet med förändringen.

För att undersöka hur vanligt det är att aktörer utan avdragsrätt stängs ute skickade jag e-post till annonsörerna bakom de 25 senaste annonserna på Objektvision, enligt egen utsago Sveriges största sajt för lokalannonser. Jag skrev ”Hej [namn]! Jag såg den här annonsen på Objektvision. Jag undrar om det är möjligt att hyra lokalen utan moms, eller måste man vara momspliktig för att kunna hyra?”

3 svarade att det går bra att hyra lokalen utan moms:

- ”Man kan hyra en momsad lokal som omomsad men det blir dyrare. Fastighetsägaren får ta ställning till hur de vill hantera det.”
- ”Det är absolut möjligt att hyra lokalen även fast man inte är momspliktig. Dock tar vi en momskompensation som ett tillägg på hyran.”
- ”Det går bra att hyra privat, kan kolla med min revisor för säkerhets skull.”

3 svarade att det förmodligen går att hyra utan moms:

- ”Helst hade vi gärna sett en hyresgäst med moms, men vi stänger inga dörrar för det. Vad är det för verksamhet du tänkt ha i lokalen? Man behöver ta en kompensation för den kostnaden som det blir att hyra ut till verksamhet som inte är momspliktig.”
- ”Den går kanske att hyra utan moms dock så blir det en annan hyra då (+25 %). Beror även lite på vad för verksamhet som ni tänkt i lokalen!”
- ”Jag tror att det kan fungera med en momsfri verksamhet om hyresgästen betalar en viss momskompensation, men jag dubbelkollar detta för säkerhets skull.”

9 svarade att det inte går eller att det blir svårt:

- ”Nej tyvärr inte. Får en rejäl smäll om vi gör det tyvärr.”
- ”Lokalen är momspliktig, vilket innebär att hyresavtalet måste tecknas med moms. För att kunna hyra lokalen behöver hyresgästen därför vara momsregistrerad.”
- ”Vi föredrar att hyra ut till momsregistrerad verksamhet i första hand.”

- ”Måste vara med moms i denna fastighet.”
- ”Lokalen hyrs ut med ett förstahandskontrakt direkt från fastighetsägaren. Fastigheten är frivilligt momsregistrerad för lokaluthyrning, vilket innebär att hyresgästen behöver vara momspliktig för att kunna hyra lokalen utan problem. Om hyresgästen inte är momspliktig blir momsen i regel en kostnad, och i många fall kan det även innebära att uthyrning inte är möjlig.”
- ”Blir svårt att bedriva icke momspliktig verksamhet i fastigheten då den är helt nybyggd och investeringsmomsen blir väldigt hög. Ett tillägg för momskompensation skulle bli allt för högt. Vad är det för verksamhet och vad letar ni efter? Kanske har jag andra alternativ som kan passa.”
- ”Det har gjorts en hel del investeringar i fastigheten vilket gör att det rent ekonomiskt inte kommer funka med en omomsad verksamhet tyvärr.”
- ”Det är tyvärr inte möjligt i detta kontorshus.”
- ”Du måste tyvärr vara företagare för att kunna hyra lokal.”

7 sa att det beror på eller kunde inte ge besked:

- ”Hyresvärden ser faktiskt över just nu om det finns möjlighet att de kan hyra ut till en momsfri verksamhet och det håller precis på att kika över det så kan inte ge ett exakt besked i dag.”
- ”Det beror lite på verksamhet, ev momstillägg/ersättning etc.”
- ”Vad har du för verksamhet och behov?”
- ”Jag dubbelkollar detta.”
- ”Jag kan undersöka med fastighetsägaren om vi kan hyra ut till icke momspliktig verksamhet.”
- ”Det beror på … vad har du tänkt att ha lokalen till, och hur stort behöver du?”
- ”Vad är för verksamhet som ni har tänkt bedriva i lokalen?”

3 svarade inte på min förfrågan.

Enkäten förstärker bilden som ges av aktörer inom den ideella sektorn: En stor del av fastighetsmarknaden är stängd för icke momspliktiga verksamheter.

För andra kan konsekvensen bli att man får en mindre lämplig lokal. Man kan också tvingas hyra en dyrare lokal eftersom det tillgängliga utbudet blir mindre. Hyran kan också bli högre eftersom hyresvärden får en starkare förhandlingsposition när alternativen är färre.

Kompensation och övergångsregler

Utredningen konstaterar att en reform som breddar skattebasen till att innefatta uthyrning till icke momspliktiga verksamheter skulle skapa en samhällsekonomisk vinst. De aktörer som är vinnare, inklusive statskassan, vinner alltså mer än förlorande aktörer förlorar. Vinsten uppstår i form av en mer välfungerande fastighetsmarknad där organisationer får större möjligheter att hitta passande lokaler, samt i form av minskade administrationskostnader för fastighetsbolag och Skatteverket.

För att få acceptans för reformer som gynnar samhället som helhet kan det vara nödvändigt att införa övergångsregler eller kompensera aktörer som kan få en viss hyreshöjning. Utredningen har undersökt dessa möjligheter högst översiktligt och avfärdar dem alltför lättvindigt. Exempelvis kunde utredningen ha tittat på lösningar där frivillig skattskyldighet endast gäller om både hyresgäst och hyresvärd är överens om det, alternativt endast för nya avtal.

Många organisationer utan avdragsrätt tar emot offentlig finansiering i någon form. Det finns därmed goda möjligheter att kompensera berörda sektorer. Exempelvis vore det naturligt att höja momsersättningen för privata välfärdsföretag, eftersom denna är beräknad som en schablon utifrån genomsnittliga momskostnader. Många föreningar tar emot bidrag från kommunerna, så höjda statsbidrag till kommunerna är en möjlig väg.

Det finns också goda möjligheter att kompensera via statsbudgeten, i synnerhet utgiftsområde 17, ”Kultur, medier, trossamfund och fritid”, som bland annat innefattar följande anslag:

- 1:2 Bidrag till allmän kulturverksamhet m.m.
- 1:5 Stöd till icke-statliga kulturlokaler

- 1:6 Bidrag till regional kulturverksamhet
- 2:3 Bidrag till vissa teater-, dans- och musikändamål
- 8:1 Stöd till trossamfund
- 12:1 Stöd till idrotten
- 12:2 Bidrag till allmänna samlingslokaler
- 12:3 Stöd till friluftsorganisationer
- 12:5 Insatser för den ideella sektorn
- 12:6 Stöd till plats för idrott
- 13:1 Statsbidrag till studieförbund.

Notera att flera av anslagen går specifikt till lokaländamål.

Referenser

Ebrill, Liam P., Keen, Michael & Perry, Victoria J. (2001), *The Modern VAT*. Washington, DC: International Monetary Fund.

de la Feria, Rita (red.), *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer.

Junquera-Varela, Raúl Félix & Lucas-Mas, Cristian Óliver (2024), *Revenue Administration Handbook*. Washington, DC: World Bank.

Mirrlees, James (red.), *Tax by Design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press.

Nash, John F. (1950), ”The Bargaining Problem”. *Econometrica*, 18 (2).

OECD (2022), *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*. Paris: OECD Publishing.

Särskilt yttrande av experten Claes Pedersen

Sammanfattning

Jag har inget att invända mot utredningens förslag till nya bestämmelser om justering av avdrag för ingående skatt och frivillig beskattning vid försäljning av fastighet. Enligt min bedömning är förslagen förenliga med mervärdesskattedirektivet. Förslagen skulle dock gynnas av bestämmelser som möjliggör utökad frivillig beskattning vid uthyrning.

Jag beklagar att utredningen väljer att inte lägga fram ett förslag till nya regler som möjliggör frivillig beskattning vid uthyrning till hyresgäster som inte bedriver verksamhet som medför avdragsrätt även om det kan medföra ökande kostnader för sådana hyresgäster. Utredningen lämnar inte heller något annat förslag som löser problemen med dagens bestämmelser för frivillig beskattning vid uthyrning.

Sammantaget anser jag att det är viktigt att även möjligheten till utökad frivillig beskattning vid uthyrning beaktas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Utredningens övervägande

Utredningen har gjort en analys av om det finns brist på tillgång till lokaler för hyresgäster som saknar avdragsrätt för ingående skatt, framför allt inom den ideella sektorn. Utredningen har också analyserat eventuella kostnadsökningar för hyresgäster som saknar avdragsrätt (i huvudsak privat vård, skola, omsorg och ideella föreningar), eventuella förenklingar för fastighetsägare och Skatteverket. Vid en sammanvägd bedömning har utredningen ansett att en utökning av den frivilliga beskattningen skulle innebära en alltför stor kostnadsökning för hyresgäster som saknar avdragsrätt för ingående skatt (i genomsnitt + 6,2 %). Utredningen anser därför att det inte är lämpligt att lägga fram ett förslag om utökade möjligheter till frivillig beskattning vid uthyrning.

Enda möjligheten till förenkling av regelsystemet

Förutom obligatorisk skatteplikt anser jag att den enda möjligheten till förenkling av dagens komplicerade regelsystem för frivillig beskattning är att utöka möjligheten till frivillig beskattning vid uthyrning till hyresgäster som inte bedriver verksamhet som medför avdragsrätt. Utan denna förenkling kommer svårigheterna med systemet att bestå.

Dagens system orsakar betydande administrativa kostnader för fastighetsägare och andra hyresvärdar för hantering av så kallad blandad verksamhet. Fastighetsägare vars uthyrning redan omfattas av frivillig beskattning hyr ogärna ut till hyresgäster som inte bedriver verksamhet som medför avdragsrätt eftersom den frivilliga beskattningen upphör och fastighetsägarna förlorar sin avdragsrätt för ingående skatt. Fastighetsägarna löper då också risk för justeringsskyldighet (betala tillbaka) av tidigare gjorda avdrag för ingående skatt på investeringar i fastigheterna. Detsamma gäller vid uthyrning i flera led om till exempel något senare uthyrningsled av misstag inte tillämpar bestämmelserna korrekt. Det är svårt för parterna att förutse konsekvenserna i olika uthyrningssituationer.

Skatteverkets kostnader för hantering och kontroll av systemet för frivillig beskattning skulle kunna minskas om en utökning av den frivilliga beskattningen infördes.

För Skatteverkets del hade det varit önskvärt om utredningen hade lagt fram ett förslag om utökade möjligheter till frivillig beskattning även om det kan medföra ökade kostnader för hyresgäster som saknar avdragsrätt.

Ett sådant förslag om utökning av den frivilliga beskattningen finns i Skatteverkets promemoria ”Utökad möjlighet till frivillig skattskyldighet avseende mervärdesskatt vid uthyrning av lokal”, 2022-04-04, dnr 8-1604837.

Skatteverkets promemoria Utökad möjlighet till frivillig skattskyldighet avseende mervärdesskatt vid uthyrning av lokal

I promemorian har Skatteverket föreslagit att frivillig beskattning ska kunna tillämpas vid uthyrning av lokal (bestämd yta), även om lokalen inte ska användas i verksamhet som är mervärdesskattepliktig eller i verksamhet som ger rätt till återbetalning. Detta gäller dock inte avseende stadigvarande bostad.

Av promemorian, som gällde förslag om ändring i 1994 års mervärdesskattelag, framgår bland annat följande.

Skatteverket föreslår utvidgade möjligheter till frivillig beskattning för mervärdesskatt vid uthyrning av bestämd yta av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. Detta under förutsättning att uthyrningen inte avser stadigvarande bostad. Med uthyrning avses även upplåtelse av bostadsrätt.

Frivillig beskattning kan gälla viss bestämd yta samtidigt som andra delar av fastigheten inte är föremål för frivillig beskattning. När frivillig beskattning gäller för en yta är all uthyrning av den ytan skattepliktig. Enligt förslaget finns det inte längre något krav på att hyresgästen ska bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet eller ha rätt till återbetalning. Frivillig beskattning är således möjlig även vid uthyrning till ideella verksamheter och privatpersoner. Vidare föreslås att kravet på stadigvarande användning hos hyresgästen slopas. Uthyrningen till respektive hyresgäst behöver därför inte vara av viss längd och den bestämda ytan kan hyras ut till mer än en hyresgäst under en viss period, till exempel så att en hyresgäst disponerar ytan under dagtid och en annan under kvällstid.

Möjligheten till frivillig beskattning är enligt förslaget, liksom i dag, begränsad till fastighetsägaren eller hyresgäst, bostadsrättshavare, konkursbo eller mervärdesskattegrupp och avseende frivillig beskattning under ett uppförandeskede, till fastighetsägare, konkursbo eller grupphuvudman. Frivillig beskattning i ett uthyrningsled förutsätter inte att senare uthyrningsled också omfattas av frivillig beskattning.

Enligt förslaget upphör frivillig beskattning avseende en viss yta

– om ytan övergår till att hyras ut eller användas som stadigvarande bostad,
– om uthyraren helt slutar att hyra ut ytan och inte har för avsikt att på nytt hyra ut den, eller
– om ytan på grund av rivning, eller annan orsak av motsvarande verkan, inte längre kan användas.

Som tidigare finns en möjlighet för säljare och köpare att skriftligen avtala om att den frivilliga beskattningen ska upphöra i samband med att fastigheten överlåts. Förslaget innefattar däremot inte någon möjlighet att träda ur den frivilliga beskattningen i andra fall.

Särskilt yttrande av experten Anna Sandberg Nilsson

Inledande synpunkter

Jag har haft förmånen att delta som expert i utredningen. Fastighetsområdet är särskilt komplicerat med undantag, skatteplikt och regler om justering över tid avseende investeringsmoms. Fastighetsområdet är i stort behov av förenklingar och regler som uppfyller skattens syfte och ändamål. Utredningens förslag kommer tyvärr utöka komplexiteten och regelbördan ytterligare.

Avdrag för ingående skatt är en förutsättning för en beskattning av mervärdet i varje led. Det är av yttersta vikt att denna neutralitet, som utredningen återkommande hänvisar till, säkerställs. Vid undantag eller om frivillig beskattning inte kan ske, förloras avdragsrätten och justering (återföring) av tidigare avdragen investeringsmoms måste ske. Om avdragsrätten inte kan säkerställas uppkommer dold moms och kostnaden ökar med momsbeloppet. Om den dolda momsen uppkommer tidigt i förädlingskedjan kan momsen komma att beskattas många gånger och dold (fler-) dubbelbeskattning kan uppkomma (kumulativa effekter).

Sverige har en av världens högsta momsskattesatser. Ju högre skattesats, desto mer påverkar detta, på ett icke önskvärt sätt, investeringsbeslut avseende fastigheter, infrastruktur och bostäder. Mot denna bakgrund är det min uppfattning att regelverket måste förenklas och breddas genom att undantag tas bort samt att möjligheter till frivillig beskattning utökas. Problemen med dold moms måste undanröjas och neutraliteten säkerställas. Utredningens förslag löser inte utan snarare utökar denna problematik.

Frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet

Justeringsreglerna såsom de tillämpats i Sverige och i flera andra EU-länder har medfört ett praktiskt system där investeringsmomsen avseende fastighet förts vidare till nästa ägare. EU-domen C-787/18 Sögård Fastigheter kom år 2020 och underkände denna tillämpning. Domstolen uttalade sig inte om verksamhetsöverlåtelser varför utgångspunkten är att den praktiska hanteringen med överförd justering till en köpare fortsatt kan ske vid en verksamhetsöverlåtelse. Enligt utredningsdirektiven ska en bedömning ske av hur de svenska juster-

ingsregler behöver förändras för att bli förenliga med EU-rätten men utredningen får inte analysera eller lämna förslag avseende överlåtelse av mark eller byggnader före första besittningstagandet eller inskränka avdragsbegränsningen avseende stadigvarande bostad. Dessa begränsningar har ingenting med EU-rätten att göra utan är instruktioner från Finansdepartementet.

Förslagen till ny lagstiftning som presenteras av utredningen kan inte på något sätt uppnå samma praktiska, kostnads- och likviditetsmässiga effekt som hittills har gällt, förutom vid verksamhetsöverlåtelser. I kombination med begränsningarna (före första besittningstagande och stadigvarande bostad) blir resultatet oacceptabelt. Fastighetsöverlåtelser innehållande enstaka bostäder kommer inte kunna omfattas av frivillig beskattning vid överlåtelse utan kommer att innebära justering med återföring av investeringsmoms. En sådan fördyring, baserat på återförd investeringsmoms, kan få till följd att man undviker investeringar och/eller undviker en försäljning för att vänta ut justeringstiden på 10 år. Vidare kan effekten bli att fastighetsägare undviker att omvandla tomma lokaler till bostäder eller att fastighetsägare inte kan utnyttja exempelvis tak på kommersiella fastigheter för bostadsbyggande.

Utöver detta är ML:s fastighetsbegrepp omfattande vilket kan innebära att infrastruktur som teknikbodar, energianläggningar, bensinmackar med mera anses utgöra fastighet. Sådan infrastruktur kan därmed komma att falla utanför möjligheten till frivillig beskattning om en överlåtelse görs före första besittningstagandet. Det orsakar allvarliga problem eftersom sådana överlåtelser förekommer och är en viktig del i företagens behov av ändamålsenlig strukturering av verksamheten, inte minst koncerninternt.

Enligt min uppfattning är det överilat att nu genomföra de föreslagna förändringarna. Det finns alltför stor osäkerhet och oklarhet kring förslagens effekter på fastighetsmarknaden. Detta gäller inte minst avseende infrastruktur. Jag konstaterar att ingen fördragsbrottstalan mot Sverige har inletts med anledning av svenska justeringsregler. Vidare pågår en översyn och modernisering av EU:s mervärdesskattedirektiv[1] i syfte att säkerställa hållbar tillväxt & konkurrenskraft. Inom ramen för denna reform behöver Sverige tydligare och med större kraft uppmärksamma EU-kommissionen om behovet av regler

[1] 2024 European Commission Study on the challenges of VAT beyond VAT in the Digital Age 17/12/2024, CL/cle taxud.c.1(2024)10471373.

med nuvarande fördelar eller andra liknande alternativ. Utöver detta behövs en svensk kartläggning av de områden som inte fick utredas (före första besittningstagande och stadigvarande bostad) samt av listan av fastighetstransaktioner med obligatorisk skatteplikt i 10 kap. 36 § ML. En sådan kartläggning är nödvändig för att säkerställa en väl fungerande fastighetsmarknad och infrastruktur.

Frivillig beskattning vid uthyrning av fastighet

En hemställan om lagändring lämnades år 2018[2] där 11 problematiska regler lyftes inom den frivillig beskattning vid uthyrning av fastighet. Utredningens uppdrag har inte varit att kartlägga alla dessa problem. Detta är en brist då omfattningen av momsrelaterad påverkan på fastighetsmarknaden inte blir synliggjord. Utredningen har främst utrett kravet att hyresgästen måste bedriva skattepliktig eller återbetalningsberättigad verksamhet i lokalerna för att uthyrningen ska kunna omfattas av frivillig beskattning.

Sedan år 2018 och efter Covid 19-pandemin har hyresmarknaden förändrats dramatiskt med ökade vakansgrader som följd. För vissa hyresgäster med momsfri verksamhet upplevs inte längre samma svårighet att hitta lokaler medan för andra hyresgäster kvarstår problematiken. Olika aktörers verklighet och inställning till förändrade regler är väl beskrivet av utredningen.

Det saknas däremot uppgifter i utredningen om alla de företag som inte har lokaluthyrning som sin huvudsakliga verksamhet men som kan ha tomma lokaler att upplåta. För dessa aktörer medför reglernas risker och komplexiteten en alltför hög tröskel för att frigöra lokaler för användning. Detta fick exempelvis negativa allmänmänskliga, samhällsekonomiska och företagsekonomiska effekter i samband med flyktingkrisen och pandemin när lokaler som hade kunnat användas som ankomstboenden och vaccinationslokaler i stället stod tomma. En kartläggning och analys även av detta hade behövt ske för att synliggöra reglernas negativt styrande effekter.

Vidare anser jag att förslaget med frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet i sig ökar behovet att utöka möjligheten till fri-

[2] 181024 Hemställan från Fastighetsägarna Sverige och Svenskt Näringsliv, Modernisera hyresmomsen för verksamhetslokaler
https://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/modernisera-hyresmomsen-for-verksamhetslokaler_1141120.html.

villig beskattning vid uthyrning. En överlåtelse av en fastighet som momsbeskattas med 25 procent på hela värdet, kommer i sin tur öka behovet att i nästa led kunna momsbelägga en lokaluthyrning för att kunna erhålla avdragsrätt för momsen på fastighetsförvärvet. Jag anser inte att konsekvenserna av dessa två olika delar (överlåtelse respektive uthyrning) tillsammans är tillräckligt analyserade. Flera illustrationer med räkneexempel hade behövts.

Mot denna bakgrund beklagar jag att utredningen inte möjliggör en bredare och mer flexibel frivillig beskattning avseende uthyrning av fastighet. Regelverket behöver vara hållbart över tid, oavsett vakansgrad och för såväl fastighetsägare och hyresvärdar som för hyresgäster.

Kommittédirektiv 2024:46

Utökade möjligheter till frivillig beskattning för mervärdesskatt avseende fastigheter

Beslut vid regeringssammanträde den 8 maj 2024

Sammanfattning

En särskild utredare ska analysera effekterna av utökade möjligheter till frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler och föreslå lämpliga författningsändringar. Utredaren ska också bedöma hur mervärdesskattereglerna om justering av avdrag ska bli förenliga med EU-rätten och analysera effekterna av utökade möjligheter till frivillig beskattning för överlåtelse av fastigheter. Syftet är att skapa förutsättningar för en väl fungerande fastighetsmarknad med regler som är förenliga med EU-rätten.

Utredaren ska bl.a.

- analysera och bedöma vilka effekter en möjlighet till frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler då hyresgästen inte bedriver en verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning skulle få för olika aktörer,
- bedöma hur de svenska reglerna om justering av tidigare gjorda avdrag för investeringsvaror bör ändras för att bli förenliga med EU-rätten,
- i det sammanhanget bl.a. analysera vilka direkta och indirekta effekter en möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter skulle få och överväga om det är lämpligt att införa en sådan möjlighet, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget ska redovisas senast den 30 januari 2026.

Uppdraget att se över möjligheterna till frivillig beskattning vid uthyrning av fastighet

Nuvarande regler

Leverans av fastigheter och upplåtelse av hyresrätter och andra rättigheter till fastigheter är som huvudregel undantagna från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen (2023:200). En fastighetsägare som hyr ut en lokal för stadigvarande användning i en verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning kan dock välja att uthyrningen ska omfattas av frivillig beskattning. Om en del av en fastighet används för beskattade transaktioner inom landet (uthyrning eller annat) uppkommer normalt en rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten för kostnader kopplade till den delen av fastigheten, exempelvis renoveringar. Om användningen av fastigheten inom tio år från en ny-, till- eller ombyggnad ändras på så sätt att avdragsrätten ökar eller minskar, ska dock de tidigare gjorda avdragen justeras. Sådan justering ska även i vissa fall ske om fastigheten överlåts. Om förvärvaren av en fastighet har avdragsrätt finns dock i mervärdesskattelagen vissa möjligheter för denne att överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera tidigare gjorda avdrag för ingående skatt.

Möjligheten för en fastighetsägare att bli frivilligt skattskyldig finns även vid uthyrning till bl.a. staten eller en kommun. Vid uthyrning till andra aktörer som bedriver verksamhet som inte medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning finns generellt inte någon möjlighet till frivillig beskattning. Detsamma gäller vid uthyrning till aktörer som inte anses bedriva någon ekonomisk verksamhet, exempelvis ideella föreningar. Det innebär att fastighetsägaren inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnader kopplade till fastigheten och att sådan uthyrning i vissa fall kan medföra att tidigare gjorda avdrag behöver justeras (se ovan). Om en fastighetsägare hyr ut vissa lokaler med frivillig beskattning och hyr ut andra lokaler utan frivillig beskattning, behöver den ingående mervärdesskatten för kostnaderna fördelas mellan uthyrningarna för att det ska vara möjligt att avgöra i vilken mån avdrag kan göras, vilket innebär ökad administration.

Tidigare behandling av frågan

Finansdepartementet har remitterat promemorian Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler (Fi2020/05159). I promemorian beskrivs de generella förutsättningarna för en eventuell förändring av mervärdesskattereglerna så att frivillig beskattning (”frivillig skattskyldighet” enligt dåvarande mervärdesskattelagen) skulle bli möjlig även vid uthyrning av lokaler till hyresgäster som inte bedriver verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Promemorian innehåller inte något förslag, utan syftet är att ge departementet ett så brett beslutsunderlag som möjligt genom att i ett tidigt skede få in synpunkter från berörda parter kring den möjliga förändringen.

Frågan om frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler har tidigare aktualiserats av Skatteverket, det civila samhällets organisationer och näringslivet. Skatteverket har i en hemställan till Finansdepartementet föreslagit utökade möjligheter till frivillig beskattning vid uthyrning av fastigheter. Syftet med de föreslagna förändringarna anges vara att åstadkomma en mer flexibel marknad för uthyrning av lokaler. Flera skrivelser i frågan har även tidigare inkommit från bl.a. Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna, Riksidrottsförbundet och andra delar av det civila samhället, som påtalar behovet av att se över och modernisera reglerna kring fastighetsmomsen.

Bör möjligheterna till frivillig beskattning vid uthyrning av fastigheter utökas?

De centrala frågorna om möjligheterna till frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler är hur kostnaderna för hyresgästerna respektive utbudet av lokaler att hyra skulle påverkas. Detta är något som sannolikt skulle variera beroende på hyresvärd, hyresgäst och var fastigheten är belägen. När promemorian remitterades ansåg flera remissinstanser att frågan behövde utredas ytterligare. I fråga om kommuner framfördes att det kan uppstå indirekta effekter om en förändring skulle innebära ändrade förutsättningar för aktörer vars verksamhet finansieras av kommunala medel.

Om möjligheten till frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler utökas uppkommer frågor kring vilka begränsningar som behövs för att förhindra kringgående av reglerna och skatteundandragande. I det

nu gällande regelverket för frivillig beskattning finns begränsningar avseende in- och utträde ur systemet. Exempelvis kan en fastighetsägare som har valt att tillämpa frivillig beskattning inte välja att den frivilliga beskattningen ska upphöra så länge fastigheten används för sådan uthyrning som ger rätt till frivillig beskattning. Utgångspunkten är att nuvarande begränsningar bör gälla även om möjligheten till frivillig beskattning vid uthyrning utökas även till fall där hyresgästen inte bedriver en verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

Utredaren ska därför

- analysera och så långt det går bedöma vilka direkta och indirekta effekter som skulle uppstå för berörda aktörer om reglerna för frivillig beskattning vid uthyrning av fastigheter ändras så att frivillig beskattning är tillåten även vid uthyrning till hyresgäster som inte bedriver verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning,
- kartlägga hur konsekvenserna skiljer sig mellan olika typer av aktörer,
- särskilt beakta hur ändringen skulle påverka befintliga hyresgäster och behovet av informationsutbyte innan den frivilliga beskattningen börjar tillämpas,
- bedöma om det är lämpligt att ändra reglerna på det sätt som framgår av första punkten,
- analysera hur kringgående av reglerna och skatteundandragande i så fall kan förhindras, med utgångspunkt i det gällande regelverket för in- och utträde ur systemet för frivillig beskattning,
- analysera om och i så fall hur reglerna om stadigvarande användning bör ändras, med beaktande av bedömningen ovan och utvecklingen i rättspraxis, och
- om det bedöms lämpligt, lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredaren ska inte göra några analyser eller lämna författningsförslag avseende stadigvarande bostäder.

Uppdraget att se över reglerna om justering av avdrag och frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter

EU-domstolen har i domen Sögård fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964 ansett att de svenska reglerna om övertagande av rättigheter och skyldigheter att justera avdrag strider mot EU-rätten och angett att skyldigheten att justera ett avdrag för ingående skatt inte får åläggas en annan beskattningsbar person än den som gjorde avdraget. Med anledning av domen har Finansdepartementet remitterat promemorian Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet (Fi2023/00434), i vilken det föreslås ändringar av de svenska reglerna. I promemorian diskuteras olika alternativa lösningar. En av dessa är att justering av tidigare gjorda avdrag som huvudregel sker vid överlåtelse, men att det införs en frivillig möjlighet att påföra mervärdesskatt på själva överlåtelsen. En mervärdesskattepliktig överlåtelse skulle medföra att säljaren inte skulle behöva justera tidigare gjorda avdrag. Med en sådan möjlighet skulle inlåsningseffekter kunna undvikas när köparen har avdragsrätt. Det konstateras dock att detta skulle vara en stor förändring av dagens system, vilken riskerar att få följdverkningar som i sin tur behöver hanteras. En sådan förändring skulle enligt promemorian behöva utredas noggrant för att avgöra vilka konsekvenser den skulle få för de inblandade parterna och systemet som helhet.

En möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter skulle exempelvis innebära utökade möjligheter till avdrag, men även utökade skyldigheter att justera tidigare gjorda avdrag. Eftersom skyldigheten att justera i så fall skulle kopplas till den ingående skatten på överlåtelsen av fastigheten i stället för till den ingående skatten vid en ny-, till- eller ombyggnad skulle det riskera att begränsa möjligheterna att använda fastigheten i verksamheter som inte medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Det finns även en risk att möjligheten skulle kunna utnyttjas för kringgående av beskattning. För att hindra detta finns sannolikt behov av olika typer av begränsningar. Förändringen skulle också få konsekvenser för många olika aktörer, både direkt och indirekt. Den skulle påverka såväl fastighetsägare som hyresgäster eller andra aktörer som på något sätt använder fastigheter. Det är sannolikt att konsekvenserna skiljer sig mellan olika aktörer, exempelvis företag inom olika branscher, föreningar, kommuner eller regioner. En förändring skulle även kräva följdändringar,

såväl i mervärdesskattelagen som i annan lagstiftning, exempelvis lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

Analysen av effekterna av en möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter kan även påverka vilka ändringar i svensk lagstiftning som bedöms vara lämpliga med anledning av Sögård-domen.

Utredaren ska därför

- kartlägga hur jämförbara EU-länder hanterar justering av tidigare gjorda avdrag vid fastighetsförsäljning,
- bedöma hur svensk lagstiftning om justering av tidigare gjorda avdrag bör ändras för att bli förenlig med EU-rätten, och lämna nödvändiga författningsförslag,
- undersöka vilka övriga ändringar som är nödvändiga och lämpliga med anledning av anpassningen av justeringsreglerna till EU-rätten, med beaktande av bl.a. skatteneutralitet, risken för kringgående eller skatteundandragande och företagens administrativa börda och internationella konkurrenskraft,
- i det sammanhanget analysera och så långt det går bedöma vilka direkta och indirekta effekter en möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter skulle få,
- undersöka vilka följdändringar och övriga ändringar i annan lagstiftning som skulle behöva genomföras om en möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter införs,
- ta ställning till om det bör införas en möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet, med beaktande av bl.a. skatteneutralitet, risken för skatteundandragande och företagens administrativa börda och internationella konkurrenskraft, och vilka begränsningar som i så fall behövs,
- i så fall också överväga om det är lämpligt att införa regler om omvänd betalningsskyldighet vid dessa överlåtelser, och
- om det bedöms lämpligt, lämna nödvändiga författningsförslag om frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter.

Utredaren ska inte göra några analyser eller lämna författningsförslag avseende skatteplikt vid överlåtelse av mark eller byggnader före första besittningstagandet. Utredaren ska inte heller lämna några författningsförslag som inskränker avdragsbegränsningen avseende stadigvarande bostad i 13 kap. 26 § mervärdesskattelagen.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Utredarens uppdrag ska bedrivas i kontakt med berörda myndigheter, näringslivet, berörda organisationer inom det civila samhället och övriga eventuella intressenter, inklusive företrädare för befintliga hyresgäster.

Utredaren ska hålla sig informerad om och vid behov beakta relevant arbete som pågår inom Regeringskansliet, inom EU och inom utredningsväsendet, samt beakta relevant EU-rätt.

Uppdraget ska redovisas senast den 30 januari 2026.

(Finansdepartementet)

Kommittédirektiv 2025:101

Tilläggsdirektiv till Utredningen om utökade möjligheter till frivillig beskattning för mervärdesskatt avseende fastigheter (Fi 2024:02)

Beslut vid regeringssammanträde den 20 november 2025

Förlängd tid för uppdraget

Regeringen beslutade den 8 maj 2024 kommittédirektiv om utökade möjligheter till frivillig beskattning för mervärdesskatt avseende fastigheter (dir. 2024:46). Uppdraget skulle enligt direktiven slutredovisas senast den 30 januari 2026.

Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska i stället redovisas senast den 31 mars 2026.

(Finansdepartementet)

Övervältring av kostnader

I avsnitt 7.3 visas genom exempel att hyran blir högre om den beläggs med mervärdesskatt. Så blir alltid fallet så länge mervärdesskatten övervältras på hyran och fastighetsägaren går med vinst. Nedan visas att detta gäller generellt.

D_a = Mervärdesbelagda driftskostnader med avdragsrätt
D_e = Mervärdesskattebelagda driftskostnader utan avdragsrätt
$D_a = 0{,}8D_e$
K = Ej mervärdesbelagda driftskostnader
V = Hyresvärdens vinst

Hyra med mervärdesskatt $= 0{,}8D_e + K + V + 0{,}25(0{,}8D_e + K + V)$

Hyra utan mervärdesskatt $= D_e + K + V$

Förändring hyra med beskattning = Hyra med mervärdesskatt –
Hyra utan mervärdesskatt $= 0{,}8D_e + K + V + 0{,}25(0{,}8D_e + K + V) -$
$(D_e + K + V) = 0{,}25(K + V)$

Ekvationen ovan visar att så länge ej mervärdebelagda driftskostnader och vinsten är större än noll så kommer beskattning av hyran att öka hyreskostnaden. Detta givet att alla kostnader, inklusive dold mervärdesskatt, överförs på hyran och att hyresvärdens vinst inte påverkas av beskattningen.

Resultatet förändras inte om det i ekvationen läggs till en komponent för utgifter för investeringar som inte kan övervältras på hyran direkt.

I_a = Investeringar med avdragsrätt
I_e = Investeringar utan avdragsrätt

$I_a = 0{,}8I_e$

Förändring hyra med beskattning = Hyra med mervärdesskatt – Hyra utan mervärdesskatt = $0{,}8D_e + K + 0{,}8I_e + V + 0{,}25(0{,}8D_e + K + 0{,}8I_e + V) – (D_e + K + I_e + V) = 0{,}25(K + V)$

Ekvationen förändras således inte av att det läggs in en komponent för investeringar (I). Orsaken är att kompensationen för investeringar utgör underlag för mervärdesskatt vid beskattning. Eftersom det belopp som totalt ska kompenseras utan avdragsrätt (I_e) är detsamma som det belopp som ska kompenseras med avdragsrätt plus mervärdesskatten på denna kompensation ($I_a + I_a \times 0{,}25 = 0{,}8I_e + 0{,}8I_e \times 0{,}25 = I_e$) uppstår ingen effekt på hyran av investeringar, givet att hela kompensationen för investeringen övervältras på hyran.

I avsnitt 7.3 visas även att det kan förekomma situationer där hyran inte påverkas om den beläggs med mervärdesskatt. Nedan visas tre olika situationer där detta gäller.

Situation 1 – Mervärdesskatten påverkar fastighetsägarens vinst

Exemplen ovan bygger på förutsättningen att mervärdesskatten på hyran tillfullo övervältras på hyresgästen. Om det i stället antas att mervärdesskatten fördelas mellan hyresgästen och fastighetsägaren genom att fastighetsägarens vinst minskar kan det teoretiskt finnas situationer där hyran inte påverkas om den beläggs med mervärdesskatt.

V_a = Fastighetsägarens vinst utan mervärdesskatt
V_e = Fastighetsägarens vinst med mervärdesskatt
x = jämförelsefaktor för fastighetsägarens vinst
$V_a = xV_e$

Nedan sätts variabeln för vinst in formeln. Av förenklingsskäl antas att ej mervärdesbelagda driftskostnader (K) är lika med noll.

Förändring hyra med beskattning = Hyra med mervärdesskatt – Hyra utan mervärdesskatt = $0{,}8D_e + xV_e + 0{,}25(0{,}8D_e + xV_e) – (D_e + V_e) = 1{,}25xV_e – V_e$

För att räkna ut hur stor del av mervärdesskatten som behöver övervältras på vinsten beräknas x i ekvationen där skillnaden mellan hyran med och utan mervärdesskatt är lika med noll.

Förändring hyra med beskattning = Hyra med mervärdesskatt – Hyra utan mervärdesskatt = $1{,}25xV_e - V_e = 0$, där $x = 0{,}8$

Resultatet är således att om 20 procent av vinsten används för att betala mervärdesskatten på hyran så påverkas inte hyran för hyresgästen. Resultatet bygger dock på det förenklade antagandet att företaget inte har några kostnader som inte är belagda med mervärdesskatt. Om sådana kostnader finns behöver en större andel av vinsten än 20 procent användas till mervärdesskatt för att hyresgästens hyra ska vara oförändrad.

Situation 2 – Undantag medför höga administrativa kostnader

En annan tänkbar situation där beskattning av hyran medför att hyran för hyresgästen inte påverkas är om det är förenat med höga administrativa kostnader att inte beskatta hyran.

Nedan läggs administrativa merkostnader för att inte beskatta hyran in som en komponent i ekvationen (A).

Förändring hyra med beskattning = Hyra med mervärdesskatt – Hyra utan mervärdesskatt = $0{,}8D_e + K + V + 0{,}25(0{,}8D_e + K + V) - (D_e + K + V + A) = 0{,}25(K + V) - A$

$A > 0{,}25(K + V)$

Ekvationen ger resultatet att hyran inte påverkas om den administrativa merkostnaden är lika stor som ett belopp motsvarande 25 procent av de ej mervärdesskattebelagda kostnaderna och vinsten.

Situation 3 – Undantag medför högre finansieringskostnader vid investeringar

F_a = Finansieringskostnad med avdragsrätt
F_e = Finansieringskostnad utan avdragsrätt
x = jämförelsefaktor för finansieringskostnad
$F_a = xF_e$

Förändring hyra med beskattning = Hyra med mervärdesskatt – Hyra utan mervärdesskatt = $0{,}8D_e + xF_e + 0{,}25(0{,}8D_e + xF_e) – (D_e + F_e) = 1{,}25xF_e – F_e$

För att räkna ut hur stor skillnaden behöver vara mellan finansieringskostnaden med respektive utan avdragsrätt beräknas x i ekvationen där skillnaden mellan hyran med och utan mervärdesskatt är lika med noll.

Förändring hyra med beskattning = Hyra med mervärdesskatt – Hyra utan mervärdesskatt = $1{,}25xF_e – F_e = 0$, där $x = 0{,}8$

Om finansieringskostnaden med avdragsrätt uppgår till 80 procent av finansieringskostnaden utan avdragsrätt påverkas inte hyran av en övergång till beskattning, allt annat lika.

Enkätundersökningen

Urvalet

Urvalet är ett slumpmässigt urval av ideella föreningar och trossamfund från SCB:s företagsregister. Urvalet är stratifierat med åtta segment. Grundkriteriet är att urvalsobjekten inte är registrerade för mervärdesskatt. Det första kriteriet för indelning i segment är om objekten är aktiva eller inte. Definitionen av aktiv är registrering för F-skatt eller som arbetsgivare eller mervärdesskatt. Kriteriet mervärdesskatteregistrering faller dock bort på grund av grundkriteriet. Det andra kriteriet för indelning är om telefonnummer finns registrerat i SCB:s register eller inte. Segmentens storlek och urvalsstorleken per segment framgår av tabellen nedan.

Segment	Bakgrundsvariabel			Urvals-storlek	Totalt antal
	Momsregi-strering	Aktiv	Telefon finns		
Ideell förening (jurform 61)	Nej	Ja	Ja	1 200	12 826
Ideell förening (jurform 61)	Nej	Ja	Nej	500	8 810
Ideell förening (jurform 61)	Nej	Nej	Ja	1 200	16 096
Ideell förening (jurform 61)	Nej	Nej	Nej	700	121 119
Registrerade trossamfund (jurform 63)	Nej	Ja	Ja	150	417
Registrerade trossamfund (jurform 63)	Nej	Ja	Nej	50	118
Registrerade trossamfund (jurform 63)	Nej	Nej	Ja	150	499
Registrerade trossamfund (jurform 63)	Nej	Nej	Nej	50	777
Totalt				**4 000**	**160 662**

Enkätundersökningen

Undersökningen har genomförts av Origo Group. Enkäten har skickats genom webbkodsbrev. En (1) påminnelse har gjorts i form av webbkodsbrev följt av telefonpåminnelser/telefonintervjuer. Undersökningen genomfördes under perioden december 2024 till februari 2025. Svarsfrekvensen är 56 procent (3 965 utskick, 425 felaktiga adresser och 1 910 svar).

Segment	Urvals-storlek	Postreturer (A-bortfall)	Antal svar	Svars-frekvens
Ideell förening (jurform 61)	1 200	54	699	61 %
Ideell förening (jurform 61)	495	37	236	52 %
Ideell förening (jurform 61)	1 200	208	487	49 %
Ideell förening (jurform 61)	670	120	233	42 %
Registrerade trossamfund (jurform 63)	150	1	112	75 %
Registrerade trossamfund (jurform 63)	50	2	30	63 %
Registrerade trossamfund (jurform 63)	150	1	94	63 %
Registrerade trossamfund (jurform 63)	50	2	19	40 %

Analysen

Analysen av enkätresultaten har i huvudsak gjorts av utredningen. I analysen har antagits att de som svarat på enkäten är representativa för samtliga i urvalet. Utredningen bedömer att detta antagande är rimligt mot bakgrund av att svarsfrekvensen är relativt hög. Den statistiska osäkerheten uppstår i det slumpmässiga urvalet.

Konfidensintervall beräknas genom Clopper–Pearson intervall, eller exakt konfidensintervall. Metoden är särskilt lämplig vid analys av bivariata enkätdata där små grupper och extrema andelar gör normalapproximationer opålitliga.

Enkätfrågorna

Fråga 1	**Inom vilket eller vilka områden bedriver organisationen verksamhet?**	
	Idrott	
	Kultur	
	Natur, miljö	
	Barn-/ungdomsverksamhet	
	Politik, t.ex. politiskt parti eller lobbyorganisation	
	Religiös verksamhet	
	Social verksamhet	
	Utbildning	
	Vård	
	Branschförening/Intresseförening/Yrkesförening	
	Annat	
Fråga 2	**Hur många medlemmar har er organisation?**	
	1–10	
	11–50	
	51–200	
	201–500	
	501–1 000	
	>1 000	
Fråga 3	**Har er organisation behov av permanent lokal eller anläggning i verksamheten?**	
	Ja	(*vidare till fråga 4*)
	Nej	(*inga fler frågor*)
Fråga 4	**Använder organisationen en eller flera lokaler eller anläggningar i verksamheten?**	
	Ja	(*vidare till fråga 5*)
	Nej	(*vidare till fråga 7*)
Fråga 5	**Betalar organisationen hyra för lokal eller anläggning?**	
	Ja	(*vidare till fråga 6*)
	Nej den/de får utnyttjas hyresfritt	(*vidare till fråga 6*)
	Nej organisationen äger den/dem själv	(*vidare till fråga 6*)
Fråga 6	**Är den/de lokal/lokaler eller anläggning/anläggningar som organisationen använder ändamålsenliga för den verksamhet som bedrivs?**	
	Ja	(*vidare till fråga 7*)
	Nej	(*vidare till fråga 7*)

Fråga 7	**Är det svårt för den typ av organisation som ni tillhör att hitta ändamålsenliga lokaler eller anläggningar att hyra?**	
	Ja	(*vidare till fråga 8*)
	Nej	(*vidare till fråga 9*)
Fråga 8	**Har ni någon uppfattning om orsakerna till svårigheterna att hitta ändamålsenliga lokaler eller anläggningar (flera alternativ kan anges)?**	
	Höga hyror	
	Verksamheten förutsätter speciella lokaler/anläggningar/utrustning	
	Momsreglerna	
	Annat, nämligen …	
	Nej ingen uppfattning	
	(*vidare till fråga 9*)	
Fråga 9	**Vem äger den lokal eller anläggning som organisationen använder?**	
	Egen medlem/egna medlemmar	
	Annan organisation som ni samverkar med	
	Kommunen eller annan myndighet (offentlig organisation)	
	Annan än en offentlig organisation, t.ex. ett privat företag	
	Annan	
	Tack för era svar!	
	Om utredningen får kontakta er för kompletterande frågor lämna gärna namn på den som kan kontaktas och telefonnummer:	

Kompletterande intervjuer

Origo Group genomförde i juni 2025 kompletterande telefonintervjuer med ett urval av de respondenter som i enkäten uppgav att de är beredda att svara på kompletterande frågor. Totalt intervjuades företrädare för 180 ideella föreningar. Genom enkäten identifierades tre kategorier.

1. Föreningar som har behov av men inte tillgång till en permanent lokal.
2. Föreningar som hyr en lokal som inte är ändamålsenlig.
3. Föreningar som hyr en lokal som är ändamålsenlig.

Kompletterande intervjufrågor

Bakgrundsfrågor

		Svarsalternativ
1	Hur ser utbudet på orten ut av det slags lokaler och anläggningar som används i er verksamhet?	Stort utbud/ litet utbud/ varken stort eller litet
2	Är de lokaler eller anläggningar ni använder i verksamheten speciella i något avseende, t.ex. att de innehåller särskild utrustning eller är specialanpassade?	Ja/nej
3	Är det hög efterfrågan från andra organisationer på det slags lokaler som er förening behöver?	Hög efterfrågan/ låg efterfrågan/ varken hög eller låg
4	Hur stor är den ort ni är verksamma i?	Stor stad/ mellanstor stad/ liten stad eller ort/ landsbygd

Frågor för kategorisering

		Kategori om ja	Kategori om nej	Instruktion
1	Har er förening behov av en permanent lokal eller anläggning?	1, 2 eller 3	Övriga	Om Övriga: avsluta frågor
2	Har er förening tillgång till en permanent lokal eller anläggning?	2 eller 3	1	Om 1: Frågor till kategori 1
3	Betalar föreningen hyra för lokalen eller anläggningen?	2 eller 3	Övriga	Om Övriga: avsluta frågor
4	Är den lokal eller anläggning ni har tillgång till ändamålsenlig?	3	2	Om 2: Frågor till kategori 2

Frågor till kategori 1

		Kategori om ja
1	Hur länge har er förening varit utan en lokal/anläggning?	Föreningen är ny och har inte hunnit hitta en lokal/några månader/flera år/föreningen har aldrig fått tag i en lokal
2	Tror ni att ni kommer att få tag i en lokal eller anläggning?	Ja/nej/tveksamt
3	Upplever ni att det är skillnad mellan ideella föreningar och affärsdrivande företag när de gäller möjligheterna att få tillgång till lokaler?	Ja/nej/vet ej
4	Om ni tror att det kommer att bli svårt att hitta en lokal har ni någon uppfattning om orsaken?	Hyresnivån är för hög/föreningen har inte tillräckliga ekonomiska resurser/utbudet av lokaler är för litet/konkurrensen om lokaler är för hög/momsreglerna gör det svårare för ideella föreningar att hitta lokal
5	Tar potentiella hyresvärdar upp momsen när hyra av lokaler/anläggningar diskuteras?	Ja/nej/ingen uppfattning

Frågor till kategori 2

		Kategori om ja
1	Försöker er förening hitta en lokal/anläggning som är mer ändamålsenlig?	Ja/nej
2	Tror ni att ni kommer att få tag i en lokal eller anläggning som är mer ändamålsenlig?	Ja/nej/tveksamt
3	Upplever ni att det är skillnad mellan ideella föreningar och affärsdrivande företag när de gäller möjligheterna att få tillgång till lokaler som är ändamålsenliga?	Ja/nej/vet ej
4	Om ni tror att det kommer att bli svårt att hitta en mer ändamålsenlig lokal har ni någon uppfattning om orsaken?	Hyresnivån är för hög/föreningen har inte tillräckliga ekonomiska resurser/utbudet av lokaler är för litet/konkurrensen om lokaler är för hög/momsreglerna gör det svårare för ideella föreningar att hitta lokal
5	Tar potentiella hyresvärdar upp momsen när hyra av lokaler/anläggningar diskuteras?	Ja/nej/ingen uppfattning

Frågor till kategori 3

		Kategori om ja
1	Hur uppfattar föreningen att lokal-situationen är?	Säker/osäker/vet ej
2	Tar potentiella hyresvärdar upp momsen när hyresvillkoren diskuteras?	Ja/nej/ingen uppfattning
3	Finns något skrivet om kompensation för moms i ert hyresavtal?	Ja/nej/vet inte

Statens offentliga utredningar 2026

Kronologisk förteckning

1. Skatteincitament för forskning och utveckling – ett nytt incitament baserat på utgifter för FoU-personal. Fi.
2. 710 miljoner skäl till reformer. Ju.
3. Genomförande av plattformsdirektivet. A.
4. Rektor i fokus – förutsättningar för ett pedagogiskt ledarskap. U.
5. Utvidgad avdragsrätt för sponsring m.m. Fi.
6. En nationell digital infrastruktur i hälso- och sjukvården. Styrning med tydliga roller och ansvar för aktörerna. S.
7. Förstärkt uppföljning och utvärdering av folkhälsopolitiken.
   Del I: Effektivare folkhälsoinsatser genom hälsoekonomiska analyser.
   Del II: Utvärdering av alkoholpolitikens styrmedel. S.
8. Rättssäker samhällsvård för barn och unga. S.
9. Registrering av EES-medborgare. Ju.
10. Ökade möjligheter till tillgångsinriktad brottsbekämpning. Del 1 och 2. Ju.
11. Om överföring av Första AP-fondens verksamhet och tillgångar till Tredje och Fjärde AP-fonderna. Fi.
12. Om överföring av Sjätte AP-fondens verksamhet och tillgångar till Andra AP-fonden. Fi.
13. Straffansvar för deltagande i och samröre med kriminella sammanslutningar. Ju.
14. Ädelmetallutredningen – en moderniserad reglering av handel med ädelmetallarbeten. KN.
15. Marken, vattnet, tankarna. Konsekvenser för samer av svensk politik. Volym 1 och 2. Ku.
16. Försvarsexportinitiativ. För gemensam säkerhet. Fö.
17. Öresundsförbindelser 2050 – behov av kapacitet, redundans och svensktdanskt samarbete. LI.
18. Odlingstorv och klimatet. Fi.
19. Stärkt tillsyn och uppföljning – förslag för att motverka oegentlig läkemedelsförskrivning. S.
20. Belägg för broms? Åtgärder för starkare incitament till lägre kommunalskattesatser. Fi.
21. Återkallelse av svenskt medborgarskap. Ju.
22. Stärkt läkemedelsförsörjning i samverkan. Nationella åtgärder för fördelning, omfördelning och inköp vid brist. S.
23. Tolkavgift och förbud mot barntolkning. A.
24. Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet. Fi.

Statens offentliga utredningar 2026

Systematisk förteckning

Arbetsmarknadsdepartementet

Genomförande av plattformsdirektivet. [3]

Tolkavgift och förbud mot barntolkning. [23]

Finansdepartementet

Skatteincitament för forskning och utveckling – ett nytt incitament baserat på utgifter för FoU-personal. [1]

Utvidgad avdragsrätt för sponsring m.m. [5]

Om överföring av Första AP-fondens verksamhet och tillgångar till Tredje och Fjärde AP-fonderna. [11]

Om överföring av Sjätte AP-fondens verksamhet och tillgångar till Andra AP-fonden. [12]

Odlingstorv och klimatet. [18]

Belägg för broms? Åtgärder för starkare incitament till lägre kommunalskattesatser. [20]

Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet. [24]

Försvarsdepartementet

Försvarsexportinitiativ. För gemensam säkerhet. [16]

Justitiedepartementet

710 miljoner skäl till reformer. [2]

Registrering av EES-medborgare. [9]

Ökade möjligheter till tillgångsinriktad brottsbekämpning. Del 1 och 2. [10]

Straffansvar för deltagande i och samröre med kriminella sammanslutningar. [13]

Återkallelse av svenskt medborgarskap. [21]

Klimat- och näringslivsdepartementet

Ädelmetallutredningen – en moderniserad reglering av handel med ädelmetallarbeten. [14]

Kulturdepartementet

Marken, vattnet, tankarna. Konsekvenser för samer av svensk politik. Volym 1 och 2. [15]

Landsbygds- och infrastrukturdepartementet

Öresundsförbindelser 2050 – behov av kapacitet, redundans och svenskt-danskt samarbete. [17]

Socialdepartementet

En nationell digital infrastruktur i hälso- och sjukvården. Styrning med tydliga roller och ansvar för aktörerna. [6]

Förstärkt uppföljning och utvärdering av folkhälsopolitiken. Del I: Effektivare folkhälsoinsatser genom hälsoekonomiska analyser. Del II: Utvärdering av alkoholpolitikens styrmedel. [7]

Rättssäker samhällsvård för barn och unga. [8]

Stärkt tillsyn och uppföljning – förslag för att motverka oegentlig läkemedelsförskrivning. [19]

Stärkt läkemedelsförsörjning i samverkan. Nationella åtgärder för fördelning, omfördelning och inköp vid brist. [22]

Utbildningsdepartementet

Rektor i fokus – förutsättningar för ett pedagogiskt ledarskap. [4]

Lokalförvaltningen

Göteborgs Stad

Tjänsteutlåtande
Utfärdat 2021-03-08
Diarienummer N230-0201/21

Handläggare
Mikael Sandström, Lena Frögelius (Intraservice)
Telefon: 0702- 56 87 98, 0722 – 55 86 16
E-post: fornamn.efternamn@lf.goteborg.se

Remiss - Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler

Förslag till beslut

I lokalnämnden:

1. Lokalnämnden antar remissvaret som sitt eget.
2. Remissvaret skickas direkt till Finansdepartementet med kopia till stadsledningskontoret.
3. Ärendet förklaras omedelbart justerat.

Sammanfattning

Göteborgs stad äger verksamhetslokalerna i själva kommunen och ansvaret för förvaltningen har tilldelats lokalnämnden. Vid uthyrning av dessa tillämpas mycket sällan reglerna om frivillig skattskyldighet eftersom kommunen vanligtvis ändå har rätt att återfå ingående moms gällande uthyrda lokaler i kommunkontosystemet. För själva kommunen skulle därför den i remissen diskuterade regeländringen inte vara av särskilt stor betydelse.

De delar av Göteborgs Stad som huvudsakligen berörs av den i remissen aktuella ändringen, det vill säga stadens bolag, är positiva till slopandet av nuvarande krav för frivillig skattskyldighet, nämligen att hyresgästen stadigvarande ska bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet i de hyrda lokalerna.

Staden betonar, att för att få en optimalt fungerande lokalanvändning, är det mycket värdefullt att reglerna för frivillig skattskyldighet närmare ses över och att det då blir möjligt att även hyra ut med frivillig skattskyldighet till andra än hyresgäster som stadigvarande bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet.

Lokalförvaltningen har i nära samarbete med stadens sakkunnige inom mervärdesskatteområdet fångat in synpunkter från såväl Higab, Framtiden AB, Förvaltnings AB Göteborgslokaler samt Älvstranden AB.

Bedömning ur ekonomisk dimension

Staden betonar, att för att få en optimalt fungerande lokalanvändning, är det mycket värdefullt att reglerna för frivillig skattskyldighet närmare ses över och att det då blir möjligt att även hyra ut med frivillig skattskyldighet till andra än hyresgäster som stadigvarande bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet i lokalerna.

Bedömning ur ekologisk dimension

Om reglerna ändras så att uthyrning med frivillig skattskyldighet också kan ske till andra än de som stadigvarande bedriver momspliktig verksamhet i lokalen, kan detta även vara positivt ur det ekologiska perspektivet. En ökad uthyrning av lokaler under kortare tidsintervall, exempelvis timbasis, skulle möjliggöra uthyrning till flera användare. Detta ligger i linje med den av regeringen nyligen beslutade ”Cirkulär ekonomi-handlingsplan för omställning av Sverige”. På så sätt kan vi på ett resurseffektivt sätt öka möjligheten för exempelvis föreningslivet i Göteborg att medverka och bidra i omställningsarbetet.

Bedömning ur social dimension

Det finns även sociala dimensioner i denna fråga då ändrade regler gällande frivillig skattskyldighet skulle underlätta användningen av lokaler för föreningsverksamhet och korttidsuthyrning. Att öka uthyrningen till dessa typer av verksamheter i främst de centrala och nybyggda delarna av staden är ett önskemål då det kan bidra till att minska segregation och ojämlikhet.

Samverkan

Information har getts personalorganisationerna enligt Samverkan Göteborg (FSG 2021-03-18).

Bilagor

1. Stadsledningskontorets remissutskick
2. Finansdepartementets promemoria

Ärendet

Stadsledningskontoret har utsett lokalnämnden att utgöra remissinstans för Göteborgs Stads räkning och besvara remissen direkt till Finansdepartementet med kopia till stadsledningskontoret.

Beskrivning av ärendet

Göteborgs stad har utsetts som remissinstans av Finansdepartementet att lämna synpunkter på promemorian kring Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt för uthyrning av lokaler (se bilaga 2).
Stadsledningskontoret har vidare utsett lokalnämnden att utgöra remissinstans för Göteborgs stads räkning och besvara remissen direkt till Finansdepartementet med kopia till stadsledningskontoret. Som underlag till lokalnämndens yttrande ska synpunkter inhämtas från Higab AB och eventuella andra som ni bedömer bör höras.

I promemorian beskrivs de generella förutsättningarna för en eventuell förändring av mervärdesskattereglerna så att frivillig skattskyldighet blir möjlig även vid uthyrning av lokaler till hyresgäster som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet eller har rätt till återbetalning. Det anges även vissa avgränsningar avseende en sådan förändring. Slutligen ställs vissa frågor till remissinstanserna att besvara. Den beskrivna förändringen är i nuläget inte något förslag från Finansdepartementet. Syftet med promemorian är att ersätta en så kallad hearing och att ge departementet ett så brett beslutsunderlag som möjligt genom att i ett tidigt skede få in synpunkter från berörda parter kring den möjliga förändringen

Förvaltningens bedömning

Lokalförvaltningen har i nära samarbete med stadens sakkunnige inom mervärdesskatteområdet fångat in synpunkter från såväl Higab, Framtiden AB, Förvaltnings AB Göteborgslokaler samt Älvstranden AB.
Sammanfattningsvis är de delar av Göteborgs Stad som huvudsakligen berörs av den i remissen aktuella ändringen, det vill säga stadens bolag, positiva till slopandet av kravet för frivillig skattskyldighet att uthyrningen sker för stadigvarande användning i mervärdesskattepliktig verksamhet.

Staden betonar, att för att få en optimalt fungerande lokalanvändning, är det mycket värdefullt att reglerna för frivillig skattskyldighet närmare ses över och att det då blir möjligt att även hyra ut med frivillig skattskyldighet till andra än hyresgäster som stadigvarande bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet.

Göteborgs stad äger verksamhetslokalerna i själva kommunen. Vid uthyrning av dessa tillämpas mycket sällan reglerna om frivillig skattskyldighet eftersom kommunen vanligtvis ändå har rätt att återfå ingående moms gällande uthyrda lokaler i kommunkontosystemet. För själva kommunen skulle därför den i remissen diskuterade regeländringen inte vara av särskilt stor betydelse.

De kommunala bolagen i Göteborgs Stad äger stora fastighetsbestånd. Lokalytan som hyrs ut av de kommunala bolagen med tillämpning av reglerna för frivillig skattskyldighet är omfattande. En del av lokaluthyrningen sker också till hyresgäster där mervärdesskatt inte kan tas ut på hyran.

De kommunala bolagen är positiva till slopandet av nuvarande krav för frivillig skattskyldighet, nämligen att hyresgästen stadigvarande ska bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet i de hyrda lokalerna.

Ett slopande av detta krav skulle underlätta uthyrning till momsfria verksamheter och även uthyrning på kortare tid. Att jämkning idag ofta måste göras om uthyrning sker till annan än den som stadigvarande ska bedriva momspliktig verksamhet i lokalen gör att tillfällig uthyrning och uthyrning till momsfria verksamheter och ideella verksamheter fördyras genom att hyresvärden kompenserar sig för momskostnaden och detta medför även extra administration. En fördel om förslaget genomförs är då att uthyrning lättare kan ske till skattefria verksamheter och till verksamhet som ska bedrivas under kortare tid i lokalerna. Ett exempel på ett problem med nuvarande regler som vi noterat är att privata vårdgivare efterfrågat lokaler, ofta för kortare tid, i samband med pandemin. Detta har då inneburit svåra momsmässiga bedömningar och administrativa problem att hantera dessa hyreskontrakt. Med en regeländring, så att kravet för frivillig skattskyldighet att uthyrningen ska göras för stadigvarande användning i mervärdesskattepliktig verksamhet tas bort, kan detta undvikas.

Mycket omfattande och kostsamma stadsutvecklingsprojekt gällande centrala Göteborg drivs idag av stadens bolag. Bland dessa har man observerat att de nuvarande reglerna försvårar det uppdrag man har, att bidra till mångfald i staden, genom att se till att alla göteborgare får en mötespunkt i de nya centrala områdena. Bland annat ska en medelstor svensk stad utvecklas i centrala staden, på båda sidor Göta älv, den så kallade Älvstaden. I detta arbete har man särskilt uppmärksammat att de nuvarande reglerna försvårar det uppdrag man har, att motverka segregation och skapa en mer inkluderande och jämlik stad, genom att bland annat tillhandahålla lokaler som möjliggör för en stor variation av verksamheter med olika betalningsförmåga, däribland föreningslivet.

För att genomföra uppdraget ska det i bottenplan på dessa nybyggda fastigheter också finnas ideella verksamheter och kulturverksamheter. Med dagens regler fördyras och försvåras projekten då mervärdesskatt ej kan lyftas på investering i dessa lokaler. Detta försvårar genomförandet av det uppdrag man har att främja mångfald och göra centrala Göteborg tillgänglig för alla.

Att hyra ut lokaler under kortare tidsintervall, exempelvis på timbasis skulle även möjliggöra en helt annan samnyttjan av lokaler än det vi ser idag, vilket ligger i linje med den av regeringen nyligen beslutade ”Cirkulär ekonomi – handlingsplan för omställning av Sverige”. På så sätt kan staden på ett resurseffektivt sätt öka möjligheten för exempelvis föreningslivet i Göteborg att medverka och bidra i omställningsarbetet.

Nuvarande lagstiftning bidrar inte med några incitament för privata fastighetsägare att bidra till och ta ansvar för en mer jämlik, inkluderande och socialt hållbar stad då fastighetsägare många gånger hellre låter lokaler stå tomma än att låta momsbefriade verksamheter etablera sig både på grund av lägre intäkter över tid såväl som långsiktiga ekonomiska risker kopplat till momsfrågan.

Patrick Kristensson	Mikael Sandström
Direktör	Ekonomichef