

Till
Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
Enheten för mervärdesskatt och punktskatter
Att. Johan Magnander
103 33 Stockholm

fi.remissvar@regeringskansliet.se

Er referens:
Fi2020/02542/S2

Stockholm 30 november 2020

Remissyttrande samt hemställan om översyn av materiella bestämmelser i mervärdesskattelagen med anledning av SOU 2020:31, Ny mervärdesskattelag

Fastighetsägarna har fått rubricerade betänkande på remiss. Vårt remissvar omfattar i huvudsak de regler som berör fastighetssektorn. Vi ansluter oss härutöver till svar avlämnat av Näringslivets skattedelegation (NSD).

Fastighetsägarna önskar även erinra om Fastighetsägarnas och Svenskt Näringslivs hemställan om lagändring till regeringen, daterad 2018-10-24. Hemställan har ökat i aktualitet med anledning av stora renoveringsbehov och klimatanpassningar i fastighetsbeståndet samt med anledning av pågående omställning i nyttjandet av många byggnader. Fastighetsägarna hemställer därför om att vissa åtgärder vidtas skyndsamt.

Sammanfattning

- Fastighetsägarna välkomnar att strukturen och systematiken i mervärdesskattelagstiftningen anpassas till EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG, herefter direktivet), samt att språket moderniseras och att lagen blir mera överskådlig. Vi beklagar dock avsaknaden av viktiga och nödvändiga materiella förändringar av mervärdesskattelagen som bör göras i syfte att förenkla och förtydliga lagstiftningen samt för att uppnå en bättre överensstämmelse med direktivet i materiellt hänseende. Det är olyckligt att, när en ny mervärdesskattelag tas fram, bestämmelser följer med som inte står i överensstämmelse med direktivet. Det riskerar att försvåra förståelsen och tolkningen av den nya lagen.
- På grund av avsaknaden av angelägna, och av flera utredningar, av Skatteverket och av näringslivet påtalade brister i nuvarande mervärdesskattelag, blir nyttan av en ny mervärdesskattelag, enligt Fastighetsägarnas uppfattning mer begränsad. Vi avstyrker därför införandet av en ny lag om inte dessa påtalade materiella brister samtidigt åtgärdas.
- En ny mervärdesskattelag innebär en ny lagtext att tolka och förhålla sig till. Trots att avsikten är att lagtexten i princip ska ha samma materiella innebörd som i dagens ML kommer den nya lagen att leda till att tolkningen påverkas på olika sätt. Rättssäkerhetsskäl talar också för att vissa materiella bestämmelser ses över samtidigt som en ny lag antas, t.ex. reglerna om avdragsrätt i blandad verksamhet. Mervärdesskattelagen bör även reglera

principerna för bedömningen av när det föreligger ett huvudsakligt, eller flera separata tillhandahållanden. Här finns tillgänglig fast rättspraxis som kan kodifieras.

- Begreppsapparaten anpassas till ett språkbruk som är baserat på en direktivtext som oftast utformats i sitt ursprung på franska eller engelska. Utredningens begreppsapparat blir i vissa delar osvenska och "onödigt mycket" EU-anpassade. Det materiella resultatet är det primära.
- Fastighetsägarna hemställer om att regeringen snarast åtgärdar några akuta mervärdesskattefrågor på fastighetsområdet vilka idag hämmar och försvårar angelägna klimatanpassningsåtgärder, nödvändig renovering av äldre fastigheter, samt brådskande omställning till följd av utvecklingen i samhällsekonomin med anledning av den pågående pandemin. Regeringen bör utan dröjsmål: slopa kravet på att hyresgästen måste bedriva skattepliktig verksamhet i lokaler för att hyresvärden ska få bli frivilligt skattskyldig, förtydliga begreppet "stadigvarande användning" i 3 kap. 3 § 2 st. ML samt slopa avdragsförbudet rörande stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § 1 st. ML.

Avsaknad av materiella förändringar i NML

Utredningens uppdrag enligt utredningsdirektiven såvitt avser materiella förändringar i lagen var begränsat. Enligt utredningsdirektiven skulle förslag inte lämnas i materiella frågor vilka redan bearbetats av vissa andra utredningar på mervärdesskatteområdet (Ds 2009:58 om den ideella sektorn, betänkandena SOU 2005:57 samt SOU 2006:90 om skattesatserna på momsområdet, eller anpassning till direktivet av reglerna om periodiska publikationer samt reglerna om redovisning av moms i betänkandet SOU 2002:74). Utredningen skulle inte heller föreslå materiella förändringar av beskattningen av nyproducerade byggnader eller förändring av reglerna avseende varor som medförs i resandes personliga bagage vid utresa ur EU.

Fastighetsägarna beklagar att uppdraget såvitt avser materiella förändringar varit så snävt utformat att dessa tidigare förslag inte fått bearbetas. Fastighetsägarna hemställer att mervärdesskattelagen ses över mot bakgrund av det omfattande utredningsmaterial som redan finns tillgängligt och som utvisar hur mervärdesskattelagen avviker från mervärdesskattedirektivet.

I utredningsdirektiven framgår emellertid att utredningens uppdrag varit att ytterligare anpassa ML till direktivet. Utredningen skulle sträva efter att den föreslagna lagstiftningen skulle ha en tydligare motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Som exempel nämner utredningsdirektiven reglerna om undantaget från finansiella tjänster, undantaget för vissa interna tjänster enligt 3 kap. 23 a § ML samt undantagen rörande sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. I betänkandet anges att man på grund av tidsbrist inte har hunnit med uppdraget enligt utredningsdirektiven fullt ut. Som exempel på sådant som inte hunnits med nämner utredningen kapitlet om undantag från skatteplikt, där bl.a. undantaget i 3 kap. 9 § ML för finansiella tjänster och för värdepappershandel inte justerats. I kapitlet om undantag har större anpassningar till direktivet fått prioriteras bort och endast mindre anpassningar och följdändringar till systematiska förändringar i andra kapitel kunnat göras. På grund av tidsbristen har det inte heller, enligt utredningen, funnits möjlighet att inom utredningstiden utreda begreppet förmedlare i enlighet med hemställan från Svenskt Näringsliv.

Utredningen har arbetat i totalt fyra år. Utredningstiden har förlängts två gånger. Fastighetsägarna anser att det är en stor brist att utredningen inte har hunnit göra vissa av de anpassningar av mervärdesskattelagen till direktivet som var utredningens uppdrag, t.ex. genomförande av artikel 135.1 a-g om undantaget för försäkrings- samt bank- och finansieringstjänster. Vi beklagar också att vissa äldre bestämmelser i ML inte setts över i de delar som är uppenbart oförenliga med mervärdesskattedirektivet. Bedömningar av olika materiella reglers förenlighet med EU-rätten har

gjorts av tidigare utredningar men i flera fall har bedömningarna ännu inte lett till lagstiftning.¹ Det är dags att prioritera en materiell översyn av ML. Det finns enligt vår uppfattning ganska stora möjligheter att både förenkla och förtydliga regelverket samt bredda skattebasen för mervärdesskatt. Vi hemställer om att en sådan översyn görs i samband med att en ny mervärdesskattelag antas. I kommentaren till enskilda bestämmelser ger vi exempel på vilka materiella förändringar som bör göras i lagstiftningen.

Tolkning och tillämpning av den nya lagen

Utredningen föreslår en helt ny mervärdesskattelag, NML, som ersätter mervärdesskattelagen (1994:200). Den nya lagen får ett modernare språk, kortare paragrafer, fler rubriker och en struktur som i hög grad följer strukturen i mervärdesskattedirektivet. Vidare ersätts en rad begrepp i ML med den terminologi som används i mervärdesskattedirektivet. Motivet till att lagen anpassas till direktivets struktur är att NML därmed blir mera flexibel och hållbar vid framtida ändringar och att ändringar i EU-rätten får "en naturlig och motsvarande placering" i NML (del 1 s. 331). Användaren kan också lättare finna direktivets motsvarigheter och jämförbara bestämmelser i de båda regelverken.

Fastighetsägarna delar utredningens målsättning och bedömning men vill ändå framhålla att direktiv inom EU-rätten riktar sig till medlemsstaterna och inte till enskilda, och endast utgör en anvisning till medlemsstaterna om vad en nationell lag ska spegla. Det betyder att en medlemsstat har relativt stort handlingsutrymme rörande hur ett direktiv genomförs och passas in i den nationella lagstiftningstraditionen. Avgörande för om nationell lagstiftning är förenlig med direktivet eller inte är hur direktivets syften uppfylls i den nationella rätten. Det är med andra ord inte nödvändigt, och i flera fall inte lämpligt, att kopiera direktivtexten i den nationella lagen.

Utredningen har valt att låta NML bli direktivtrogen. Då kan läsaren lättare känna igen EU-rätten i den nationella lagen. Samtidigt framhåller utredningen att det i betänkandet föreslås ett antal mindre materiella förändringar vars konsekvenser och effekter bedöms som ytterst ringa (s. del 1, s. 23). Eftersom det är samma materiella innehåll i NML som i den befintliga mervärdesskattelagen kommer emellertid den nuvarande lagens förarbeten fortfarande att äga giltighet. Men även förarbetena till den gamla mervärdesskattelagen 1968:430 dröjer sig kvar och har betydelse för tolkningen av NML. Förarbetena från den stora skattereformen som gjordes 1990/91, med omfattande basbreddningar på mervärdesskatteområdet, är också viktiga för tolkningen av lagen.

För att kunna tolka den nya lagen måste alltså äldre förarbeten fortfarande användas. Trots paragrafnyckel riskerar en helt ny lag alltid att försvåra tolkning och tillämpning av lagen eftersom förarbeten måste spåras i flera led bakåt i tiden. Ett exempel på detta utgör regeln om avdragsförbud för ingående mervärdesskatt hänförlig till stadigvarande bostad, en regel som har funnits med sedan mervärdesskattesystemet införande i Sverige 1968/69 och vars förarbeten ofta tappas bort vid tolkningen av regeln. Därför förespråkar fastighetsägarna att en materiell genomgång av ML i förhållande till direktivet görs i samband med att en ny mervärdesskattelag införs.

Ett eller flera tillhandahållanden

I fastighetssektorn eller i försäkrings- eller finansbranschen bedrivs oftast en blandad verksamhet i mervärdesskattehänseende, vissa delar beskattas med moms, andra delar är skattefria. När en viss del av verksamheten är skattefri ställs verksamheterna ofta inför bedömningen av om en viss transaktion som utförs ska anses bestå av en, huvudsaklig transaktion, eller flera separata sidoordnade transaktioner. Detta får betydelse för om det ska tas ut mervärdesskatt eller inte på

¹ Jfr. t.ex. vad som sägs i betänkandena SOU 1994:88 Mervärdesskatten och EG samt SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv.

hela transaktionen eller enbart på vissa delar av transaktionen. Bedömningen påverkar också omfattningen på avdragsrätten.

Det finns en mängd vägledande rättspraxis från EU-domstolen och svenska domstolar med utmejslade rekvisit på hur denna bedömning ska göras. Fastighetsägarna anser att befintlig fast rättspraxis bör kodifieras i NML. Detta ökar tydligheten i lagstiftningen och stärker rättssäkerheten genom att förbättra förutsebarheten och minskar utrymmet för godtycke.

Begreppsapparaten

Utredningen föreslår att begreppet 'omsättning' slopas i NML. Genomgående ska istället uttrycken "leverans av vara" och "tillhandahållande av tjänst" användas. Fastighet är en vara och följaktligen används uttrycket "leverans av fastighet" i 10 kap. 38 § NML. Uttrycket ersätter "omsättning" av fastigheter i dagens 3 kap. 2 § ML. Däremot bibehålls uttrycket "överlåtelse och upplåtelse" avseende arrenden etc. i 10 kap. 38 § NML. Vi tycker dock att begreppet "leverans" känns språkmässigt främmande när det är tal om fastigheter. Fastigheter förflyttas inte när de överlåts. I Jordabalken med flera lagar används begreppet "överlåtelse" av fastighet. Fastighetsägarna förespråkar att begreppet "överlåtelse" används i lagen istället för leverans när objektet/varan är en fastighet.

Mervärdesskatt i fastighetssektorn – några angelägna materiella förändringar av reglerna

Mervärdesskattereglerna avseende fastighet är svårtillämpade och medför stor administrativ börda att hantera. Ett fastighetsföretag bedriver ofta en i momshänseende blandad verksamhet, viss omsättning är föremål för moms, t.ex. lokaluthyrning, annan omsättning är undantagen (t.ex. bostadshyra). Avdragsrätten är begränsad i blandad verksamhet. Den ingående skatten på förvärv till verksamheten måste fördelas mellan den skattepliktiga och den skattefria delen och avdrag medges endast för den del som är skattepliktig.

Fastighetsägarna skulle välkomna en översyn av reglerna i mervärdesskattelagen som rör fastighetsområdet i syfte att förenkla och förbättra. Vissa regler i lagen medför idag så stor administrativ börda att de bör ändras skyndsamt. Skyndsamma åtgärder är extra angeläget mot bakgrund av rådande bostadsbrist samt behovet för många fastighetsägare att ställa om och anpassa användningen av hotellbyggnader, kontorslokaler, butiksyta, etc. till nya förutsättningar och villkor på fastighetsmarknaden vilka föranletts av den pågående pandemin samt nödvändiga klimatanpassningar.

Sammanfattningsvis bör följande ändringar snarast göras i ML:

- Frivillig skattskyldighet: Underlätta för byte av hyresgäst i lokaler genom att ta bort kravet på att en lokalhyresgäst måste bedriva en mervärdesskattepliktig verksamhet för att hyresvärden ska få vara frivilligt skattskyldig för uthyrning av lokaler. Dagens regler utlöser komplicerade regler om jämkning av ingående mervärdesskatt vid ny- till-, eller ombyggnad av fastighet på grund av ändrad användning i lokalerna. Jämkningsskyldigheten bidrar till att undantagen verksamhet såsom privata vårdcentraler eller allmännyttiga ideella föreningar får svårt att finna lokaler.
- Frivillig skattskyldighet: Se över kravet "för stadigvarande användning" i 3 kap. 3 § 2 st. ML som en förutsättning för att frivillig skattskyldighet ska medges. Idag tolkas kravet av Skatteverket så att hyresgästens användning av lokalen endast kan anses som stadigvarande om uthyrningen gäller en klart avgränsad lokalyta som hyresgästen disponerar med ensamrätt. Skatteverkets tolkning hindrar ett effektivare bruk av lokaler vid exempelvis co-working.

- Slopa regeln om avdragsförbud för ingående mervärdesskatt hänförlig till stadigvarande bostad som skapar onödiga avgränsningsproblem vid tolkning av mervärdesskattereglerna och förhindrar klimatanpassning, m.m.

Åtgärderna ovan bidrar till en förenkling på området för mervärdesskatt och fastigheter. Nedan anges var i NML en ändring bör ske.

Kommentarer till enskilda bestämmelser i NML samt förslag på materiella ändringar

2 kap. 11 § NML

Fastighetsägarna förespråkar, av rättssäkerhets- och legalitetsskäl, att artikel 13 b i genomförandeförordningen om definition av fastighet lyfts in i mervärdesskattelagen, trots att förordningen är direkt tillämplig i svensk rätt. För den som tar del av mervärdesskattelagen är det en försvårande faktor att inte finna basdefinitionen av fastighet i en och samma lag. Lagtexten med definitionen i förordningen är inte så omfattande att den skulle tynga NML i onödan. Skulle EU-förordningen ändras kommer den ändringen att vara direkt tillämplig (jfr. vad som sägs i del 1, avsnitt 441 om statiska och dynamiska hänvisningar).

4 kap. 2 § 2 st. NML

Bestämmelsen är inte ändrad men fastighetsägarna anser att det bör förtydligas vad som avses med ”verksamhet inom fria och därmed likställda yrken” i lagtexten, i en svensk kontext.

5 kap. 30 – 33 §§ NML

Reglerna, som motsvarar dagens 2 kap. 7-8 §§ ML, behandlar uttagsbeskattning vid uttag av tjänst i byggverksamhet i egen regi samt vid fastighetsförvaltning. Reglerna har ändrats genomgripande vid flera tillfällen (prop. 1978/79:141, prop. 1989/90:111 samt prop. 1993/94:99). Bestämmelserna skapar stor administrativ börda för fastighetssektorn. De är svårtolkade och svårtillämpade.

Reglerna om uttagsbeskattning i byggnadsrörelse gäller i svensk lag istället för mervärdesskattedirektivets krav på beskattning av leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark som byggnaden står på, som avses i artikel 12 i direktivet. Syftet bakom reglerna i svensk rätt var att tillskapa en avdragsrätt när en fastighetsägare byggde i egen regi (jfr prop. 1978/79:141). Reglerna fanns alltså i ML före Sveriges inträde i EU. Sverige fick i anslutningsfördraget en särskild rätt att fortsätta att tillämpa detta undantag, på de villkor Sverige hade ställt upp (jfr. artikel 380 i direktivet).

Uttagsreglerna vid fastighetsförvaltning bygger på en valmöjlighet som ges för medlemsstaterna i artikel 27 i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 27 får medlemsstaterna för att hindra snedvridning av konkurrensen likställa en beskattningsbar persons utförande av tjänster åt sig själv för rörelsens behov om full avdragsrätt för mervärdesskatten på tjänsterna inte skulle ha varit förelegat om de hade tillhandahållits av en annan beskattningsbar person.

Fastighetsägarna förespråkar att en särskild utredning tillsätts i syfte att se över regleringen av uttagsbeskattning i byggnadsrörelse i syfte att förenkla och förbättra hanteringen av mervärdesskatt vid byggnation och överlåtelse av nybyggda fastigheter. Fastighetsägarna anser därutöver att reglerna om uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning bör slopas helt. Alternativt bör högre tröskelvärden införas för att dämpa den administrativa bördan vid tillämpningen av dessa bestämmelser samt den hyreshöjande effekt som uppstår till följd av regelverket. Mervärdesskattedirektivets regel är som anförts ovan, valfri för medlemsstaterna.

7 kap. Beskattningsgrundandehändelse och redovisning NML

Fastighetsägarna anser att 7 kap. 14, 16, 31 och 33 §§ NML ska anpassas fullt ut till direktivet såvitt avser tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde. Det är enligt vår bedömning olämpligt att införa begreppet "beskattningsgrundande händelse" men inte fullfölja anpassningarna av NML till begreppet "skattens utkrävbarhet" i enlighet med förslagen i SOU 2002:74. Den materiella anpassningen torde inte leda till någon omvälvande förändring eftersom de flesta företag redovisar mervärdesskatten för den period då faktura ställs ut, respektive mottas, vilket direktivet öppnar för.

10 kap. 21 § NML

Bestämmelsen är baserad på artikel 132.1 f) i direktivet om undantag för vissa interna tjänster. Fastighetsägarna anser att regelns tillämpningsområde bör utformas så att det överensstämmer bättre med direktivet och EU-praxis på området (se domarna från EU-domstolen C-605/15 Aviva och C-326/15 DNB Banka samt Högsta förvaltningsdomstolens dom den 9 september 2019, mål nr 4951-18). Fastighetsägarna anser inte att Skatteverket ska agera lagstiftare genom icke rättsligt bindande ställningstaganden, jfr Skatteverkets ställningstagande om undantag från skatteplikt för vissa interna tjänster av 2019-12-06, dnr 202 498532-19/111.

10 kap. 38 § NML

Bestämmelsen reglerar undantag på fastighetsområdet. Fastighetsägarna anser att det bör finnas en hänvisning till (upplysning om) eller framgå av lagtexten att undantag gäller såvitt frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser inte har utnyttjats enligt 12 kap. NML.

Andra stycket:

Bestämmelsen i andra stycket reglerar vad som ska anses ingå som en underordnad del av en upplåtelse av nyttjanderätt. Fastighetsägarna anser att bestämmelsen bör förtydligas med anledning av avgörandet i HFD 2019 ref. 54 (överklagat förhandsbesked). I domen ansåg HFD att en hyresvärd och bostadsrättsförenings tillhandahållanden av el och/eller vatten, som debiterats utifrån nyttjanderättshavarnas faktiska förbrukning vilken kontrollerades genom enskilda mätare i varje lägenhet, var fristående från bostadsupplåtelsen och skulle därmed utgöra skattepliktiga leveranser.

Fastighetsägarna delar inte domstolens bedömning i målet. Avgörandet leder till att en fastighetsägare som exempelvis enbart hyr ut bostäder men som väljer att i syfte att spara energi installera mätare för individuell mätning av förbrukning av el, värme etc. i bostadslägenheterna blir skyldig att registrera sig för mervärdesskatt och redovisa moms på leveranser av el, etc. som i praktiken endast utgör en vidarefakturerings av den faktiska förbrukning som har uppmätts och som debiterats av elleverantören (värme, gas, etc.). Det medför stor administrativ börda för många mindre fastighetsägare och verkar åt helt fel håll i förhållande till krav på energieffektivisering och uppställda klimatmål, m.m.

Hyresrättsligt anses el, värme, m.m. till hyresgästen ingå i hyran. I ett ingånget hyresavtal torde en hyresgäst i första hand efterfråga tillgången till en bostad eller en lokal, och inte eventuell leverans av el, värme etc. Därför bör, enligt Fastighetsägarnas mening, el, värme, m.m. anses som underordnade prestationer i det huvudsakliga, skattebefriade, tillhandahållandet av bostad eller lokal. Lagtexten bör klargöra att så är fallet.

12 kap. om frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser NML – generell översyn samt brådskande ändringar

Allmän översyn av förutsättningarna för frivillig skattskyldighet i 3 kap. 3 § 2 st. samt 9 kap. ML
Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i ML skapar stor administrativ börda i mervärdesskattesystemet. Reglerna har setts över och förenklats i olika omgångar men bör nu bli föremål för en fullständig översyn mot bakgrund av hur bruket av fastigheter ständigt förändras och anpassas till nya förhållanden i samhället. Mervärdesskattedirektivets reglering och valmöjligheter bör övervägas. Vid vår redogörelse nedan hänvisas till befintliga regler i ML.

Brådskande förändringar

Fastighetsägarna föreslår att följande begränsade förändringar i ML bör göras skyndsamt för att möta dagens behov av nödvändig omställning och effektivare nyttjande av byggnader och anläggningar som utgör fastighet:

- Slopa kravet att hyresgästen måste bedriva skattepliktig verksamhet för att hyresvärden ska få bli frivilligt skattskyldig
- Se över kravet i lagtexten på "stadigvarande användning" (se 3 kap. 3 § 2 st. ML). Idag tolkas kravet av Skatteverket så att hyresgästens användning av lokalen endast kan anses som stadigvarande om uthyrningen gäller en klart avgränsad lokalyta som hyresgästen disponerar med ensamrätt. Skatteverket anser därför att en hyresgäst inte kan anses använda lokalen stadigvarande i sin verksamhet om lokalen också hyrs ut till någon annan hyresgäst för samtidig eller växelvis användning.² Ett sådant synsätt går stick i stäv med ambitionerna för ett mera effektivt utnyttjande av byggnader och lokaler.
- Slopa avdragsförbudet för ingående skatt hänförlig till stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § 1 st. 1 ML.

Kravet på att hyresgästen ska vara skattskyldig

Enligt dagens regelverk om frivillig skattskyldighet krävs att hyresgästen bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt för att hyresvärden ska ha möjlighet att bli skattskyldig. Fastighetsägarna anser att denna begränsning bör slopas. Regeln leder till onödiga komplikationer i systemet, inte minst på grund av kraven att justera tidigare avdragen ingående mervärdesskatt om en icke skattskyldig hyresgäst flyttar in. Detta skapar en trögrikligare marknad och utestänger aktörer med undantagen verksamhet från lokalmarknaden. Frivillig skattskyldighet oberoende av hyresgästens status i mervärdesskatt hänseende skulle minska behovet av att jämka tidigare avdragen ingående skatt och därmed lätta på den administrativa bördan. Hyresgäster som inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt bör kompenseras utanför mervärdesskattesystemet.

"Rekvisitet "stadigvarande användning"

Enligt 3 kap. 3 § 2 st. första meningen ML är uthyrning av byggnad eller anläggning som utgör fastighet skattepliktigt om uthyrningen sker för *stadigvarande användning* i en verksamhet som medför skattskyldighet, etc. Skatteplikt gäller endast om hyresvärden har angett utgående skatt i en faktura för uthyrningen (frivillig skattskyldighet), 9 kap. 1 § ML. Skälen till rekvisitet är att undvika ständiga förändringar i skattskyldigheten. I och med det sedan 1 januari 2014 slopade ansökningsförfarandet har dock problemet minskat men ständiga förändringar kan även försvåra bedömningen av avdragsrätten enligt regeringen (jfr. prop. 2013/14:1).

Begreppet "stadigvarande användning" tolkas av Skatteverket så att hyresgästen med ensamrätt måste disponera en till storlek och läge bestämd yta för att frivillig skattskyldighet ska få tillämpas. Ett sådant synsätt skapar problem när nya former för nyttjande av kontorsyta uppstår t.ex. genom aktivitetsbaserad användning eller så kallad co-working-arrangemang. Synsättet kan skapa onödiga inlåsnings effekter och ökar kostnaderna för såväl hyresvärdar som hyresgäster.

Avdragsförbudet för stadigvarande bostad (se även kommentaren till 13 kap. 26 § nedan)

Den särskilda bestämmelsen om avdragsförbud för ingående mervärdesskatt hänförlig till stadigvarande bostad infördes i samband med tillkomsten av den första mervärdesskattelagen 1968:430. Vid denna tidpunkt ansågs avdragsrätten för ingående skatt i princip motsvara vad som var avdragsgillt i inkomstlaget rörelse (jfr. prop. 1968:100). Eftersom vissa regler på inkomstskatteområdet medgav avdragsrätt för kostnader i stadigvarande bostad för den skattskyldige eller dennes anställda, t.ex. för inredning av kontor för att nyttjas av företagsledaren,

² Skatteverkets ställningstagande om begreppet stadigvarande användning vid frivillig skattskyldighet av 2017-06-22, dnr 202 258010-17/111.

ansågs ett avdragsförbud på momsområdet lämpligt för att motverka att avdrag gjordes för mervärdesskatt på kostnader som låg privatkonsumtionen nära. I samband med Sveriges anslutning till EU behölls regeln och baseras på en så kallad "stand still-provision" i artikel 176 i mervärdesskattedirektivet. Vid den praktiska tillämpning av bestämmelsen har det hävdats att Sverige utvidgat tillämpningsområdet vilket inte är tillåtet enligt EU-rätten. Avdragsförbudet har lett till ett stort antal rättsprocesser i domstolarna. Fastighetsägarna och Svenskt Näringsliv har lyft frågan om dess slopande i sin hemställan om lagändring till regeringen av 2018-10-24.

Avdragsförbudet påverkar även utformningen av reglerna om frivillig skattskyldighet. På grund av regeln om avdragsförbud gjordes en lagändring från 1 januari 2014 vilken ytterligare komplicerade tillämpningen av mervärdesskattereglerna i samband med uthyrning till stat och kommun. Enligt 3 kap. 3 § 2 st. andra meningen ML är uthyrning av stadigvarande bostad aldrig skattepliktigt. Detta gäller även om uthyrningen sker direkt till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund vilka omfattas av de särskilda ersättningssystemen för mervärdesskatt som föreligger för staten och kommunerna. Meningen lyftes in i ML med anledning av avgörandet RÅ 2010 ref. 43 (prop. 2013/14:1). I målet hyrde en skattskyldig hyresvärd ut bostäder med moms till staten men nekades avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på grund av avdragsförbudet. Lagstiftaren ansåg att det var olämpligt att det kunde uppkomma situationer där en fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig och ska lägga moms på hyran helt saknar rätt till avdrag för uthyrningen, särskilt som det saknas möjlighet för fastighetsägaren att lämna den frivilliga skattskyldigheten när fastighetsägaren väl trätt in i systemet med frivillig skattskyldighet. För att åtgärda problemet skärptes reglerna kring frivillig skattskyldighet istället för att slopa avdragsförbudet.

Definitionen av "stadigvarande bostad"

Definitionen av vad som utgör "stadigvarande bostad" vid tillämpningen av meningen i 3 kap. 3 § 2 st ML är svårbedömd och behöver förtydligas och göras mera ändamålsenlig. Vi hänvisar som exempel till två olika avgöranden i förvaltningsdomstolarna som bägge behandlar uthyrning av boende för flyktingar. Högsta förvaltningsdomstolen har i avgörande av 2015-10-09, mål nr. 5725-14 fastställt ett förhandsbesked och i likhet med Skatterättsnämnden ansett att uthyrning av boenderum till ensamkommande flyktingbarn utgör en sådan uthyrning av stadigvarande bostad som inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet. Fastigheten skulle användas av kommunen som bostad för ensamkommande flyktingbarn (ett s.k. HVB-hem). Skatteverket delade denna uppfattning.

I ett mål i kammarrätten i Göteborg (dom den 28 maj 2019 mål nr 4092-4093-18) prövades om uthyrning av en anläggning till Migrationsverket kunde ses som stadigvarande bostad. Anläggningen användes som ankomst- eller transitboende. Kammarrätten ansåg att uthyrningen i det aktuella fallet inte avsåg stadigvarande bostad och att uthyrningen till Migrationsverket kunde omfattas av frivillig skattskyldighet. Skatteverket delade inte kammarrättens bedömning och överklagade till HFD. HFD meddelade dock inte prövningstillstånd.

13 kap. Avdragsrätten NML

Fastighetsägarna välkomnar anpassningen av ML till direktivets systematik och terminologi avseende begreppen 'avdragsrätt' och 'återbetalningsrätt'. Följande synpunkter lämnas på enskilda paragrafer:

13 kap. 13 § NML

Bestämmelsen motsvarar artikel 168a.1 i direktivet. I bestämmelsen används uttrycket "rörelsetillgångar" vilket hämtats från direktivtexten. Utredningen framhåller att begreppet inte finns närmare definierat i vare sig direktivet eller EU-domstolens praxis varför den närmare innebörden får avgöras i tillämpningen (del 2, s. 691). Begreppet 'rörelsetillgångar' har ingen skattemässig definition i svensk rätt. Av legalitets- och rättssäkerhetsskäl bör enligt Fastighetsägarnas uppfattning en definition utformas i den svenska lagen. Definitionen bör kunna göras med utgångspunkt i direktivets syfte med avdragsbegränsningsregeln i fråga. Tanken med ändringen i direktivet var att sätta stopp för en valmöjlighet som fanns tidigare för den skattskyldige och som innebar att denne kunde välja att yrka fullt avdrag med en gång, trots en ganska begränsad användning i skattepliktig verksamhet,

och därefter uttagsbeskatta privat nyttjade av fastigheten (jfr. t.ex. avgörandet i målet C-97/90, Lennartz).

13 kap. 26 § NML

Bestämmelsen innehåller ett avdragsförbud för ingående skatt hänförlig till stadigvarande bostad. Avdragsförbudet gäller oberoende av om den ingående skatten avser skattepliktig näringsverksamhet.

Avdragsförbudet tillkom i samband med att den första mervärdesskattelagen infördes i Sverige år 1968/69 (prop. 1968:100). Av prop. 1968:100 framgår att avsikten med avdragsförbudet var att det skulle träffa kostnader som avsåg en stadigvarande bostad som användes av den skattskyldige eller dennes anställda. Avgränsningen för avdragsförbudet för skatt hänförlig till stadigvarande bostad var kopplad till vad som gällde på inkomstskatteområdet vid denna tidpunkt. Avdragsförbudet har varit föremål för ett stort antal processer i förvaltningsdomstolarna. Trots att mervärdesskattedirektivet uppställer tydliga principer för avdragsrättens omfattning finns avdragsförbudet kvar i ML. Fastighetsägarna anser att det bör slopas. Det är svårtillämpat och skapar onödiga processer hos Skatteverket och i förvaltningsdomstolarna.

13 kap. 29 § NML

Bestämmelsen avser avdragsrätt vid gemensamma förvärv, dvs. när en beskattningsbar person bedriver en blandad verksamhet och förvärvar varor eller tjänster som används både i den skattepliktiga delen och i den skattebefriade delen av verksamheten. Bestämmelsen har överförts i princip oförändrad från ML. Bestämmelsen i ML skapar stor oklarhet och rättsosäkerhet vid bestämningen av avdragsrätten för gemensamma förvärv i blandad verksamhet. Skatteverket kan, trots att den skattskyldige presenterar underlag och argumentation för en viss fördelning av den ingående moms, underkänna densamma och förespråka en annan fördelningsgrund eller metod. Är man oense återstår en domstolsprocess, som blir både kostbar och tidsödande. Fastighetsägarna avstyrker införandet av bestämmelsen i NML och anser att det bör ske en anpassning till artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.

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

Bestämmelserna i detta kapitel är baserade på artiklarna 184-192 i direktivet om justering i efterhand av gjorda avdrag. Bestämmelserna är spegelbilden av justering av utgående skatt enligt artikel 90 i direktivet. De svenska bestämmelserna är snävare än vad mervärdesskattedirektivets regler eftersom de svenska reglerna endast avser justering av den ingående mervärdesskatten på investeringsvaror.

15 kap. 20-21 §§ NML

Fastighetsägarna konstaterar att EU-domstolen i en dom av den 26 november 2020 (C-787/17, Skatteverket mot Sögård Fastigheter AB) underkänner de svenska reglerna om att säljare 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 de nationella reglerna kräver att köparen måste korrigera avdragsrätten för återstående korrigeringsperiod när denne i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för skattepliktiga transaktioner. EU-domstolen pekar på det faktum att Sverige valt att inte utnyttja valmöjligheten i artikel 137.1 b i direktivet att beskatta överlåtelse av byggnader som en bidragande orsak till problemet. EU-domstolen konstaterar att den valmöjlighet som finns för medlemsstaterna enligt artikel 189 i direktivet att vidta åtgärder för att se till att justeringen inte medför några omotiverade fördelar samt tillåta administrativa förenklingar inte får medföra att skyldigheten att justera ett avdrag för ingående skatt åläggs en annan beskattningsbar person än den som gjorde avdraget (p. 47 i domen). EU-domstolen hänvisar bland annat till målet C-622/11, Pactor Vastgoed.

Fastighetsägarna vill peka på att möjligheterna att vid överlåtelse av en fastighet överföra jämkningsskyldigheten till en beskattningsbar person som fortsätter den skattepliktiga uthyrningsverksamheten är en viktig regel för att upprätthålla kontinuiteten i det svenska regelverket och undvika för mycket krångel. Eftersom Sverige valt att inte beskatta överlåtelser av fastighet skulle en utlöst jämkningsskyldighet hos säljaren vid överlåtelse av fastigheten medföra att en fastighet skulle belastas med en icke avdragsgill mervärdesskatt, trots att fastigheten kontinuerligt använts i skattepliktig verksamhet.

Avgörandena i målen C-787/17, Skatteverket mot Sögård Fastigheter AB samt C-622/11, Pactor Vastgoed bekräftar dock behovet av att grundligt se över mervärdesskattereglerna på fastighetsområdet.

Konsekvenser av utredningens förslag

Fastighetsägarna anser att den metod som utredningen har använt för att uppskatta kostnaderna och andra konsekvenser av utredningens förslag starkt kan ifrågasättas. Utredningen tar utgångspunkt i beräkningar av kostnaderna för att hantera mervärdesskatten som är 15 år gamla och som redovisas i rapporten Krånglig moms – en företagsbroms från Skatteverket. Utredningen skriver fram data från rapportens data som utgår från år 2005. Fastighetsägarna anser att en grundligare analys hade varit välkommen.

FASTIGHETSÄGARNA SVERIGE

Anders Holmestig
Verkställande direktör

Ulrika Hansson
Skattejurist