

# Lagrådsremiss

## Ändrade regler om fördelning av avdrag för mervärdesskatt

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 11 juni 2026

*Elisabeth Svantesson*

*Anna Sundblad Stahre*  
(Finansdepartementet)

## Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås ändringar av reglerna i mervärdesskattelagen (2023:200) om fördelning av avdrag för mervärdesskatt i blandad verksamhet, dvs. verksamhet med både skattepliktiga och undantagna transaktioner. Förslagen innebär att det införs en uttrycklig huvudregel om att fördelningen ska göras med utgångspunkt i verksamhetens omsättning.

Dessutom föreslås ett antal avsteg från huvudregeln, bl.a. följande.

- En uppdelning ska göras utifrån yta i fråga om mervärdesskatt på varor och tjänster som avser byggnader eller delar av byggnader.
- För vissa finansiella verksamheter ska omsättningen för vissa skattepliktiga transaktioner helt eller delvis räknas bort vid beräkningen av den omsättning som ska användas vid fördelningen av avdraget.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2027.

# Innehållsförteckning

1	Beslut .....	3
2	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200) .....	4
3	Ärendet och dess beredning .....	11
4	Gällande rätt .....	12
4.1	Svensk rätt .....	12
4.1.1	Mervärdesskattelagens regler .....	12
4.1.2	Rättspraxis .....	12
4.2	EU-rätt .....	13
4.2.1	Mervärdesskattedirektivets regler .....	13
4.2.2	Rättspraxis .....	14
5	Nya regler om fördelning av ingående skatt .....	16
5.1	Omsättningsmetoden är huvudregeln i ekonomisk verksamhet .....	16
5.1.1	Omsättning införs som huvudregel för fördelning av avdrag i ekonomisk verksamhet .....	16
5.1.2	Beräkning av den avdragsgilla andelen enligt huvudregeln .....	21
5.1.3	Fördelning ska göras för varje verksamhetsgren .....	25
5.2	Användning i vissa fall av ekonomisk verksamhet .....	29
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	40
7	Konsekvensanalys .....	42
7.1	Offentligfinansiella effekter .....	43
7.2	Effekter för företag .....	45
7.3	Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna .....	50
7.4	Effekter för enskilda, inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten .....	50
7.5	Effekter för kommuner och regioner .....	51
7.6	Övriga effekter .....	52
8	Författningskommentar .....	53
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Ändrade regler om fördelning av avdrag för mervärdesskatt .....	64
Bilaga 2	Promemorians lagförslag .....	65
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna .....	73

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200).

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (2023:200)

*dels* att 8 kap. 18 § och 13 kap. 1 och 29 §§ ska ha följande lydelse,

*dels* att det ska införas tretton nya paragrafer, 7 kap. 48 a § och 13 kap. 29 a–29 l §§, och närmast före 13 kap. 29 b, 29 f och 29 l §§ nya rubriker av följande lydelse,

*dels* att det närmast före 13 kap. 30 § ska införas en ny rubrik som ska lyda ”Vissa fall där uppdelning inte behövs”.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **7 kap.**

#### *48 a §*

*Justering av ett avdrag med hänsyn till en slutlig andel ingående skatt som får dras av enligt 13 kap. 29 e § tredje stycket ska redovisas för den sista redovisningsperioden för det beskattningsår som justeringen avser.*

### **8 kap.**

#### *18 §*

I det fall som avses i 2 § utgörs beskattningsunderlaget av marknadsvärdet, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet och avser en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som ska undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 5, 6, 9, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 27, 28, 29, 30, 32 eller 33 §, 34 § 2, 35 eller 37 §, eller är högre än marknadsvärdet,

2. leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt,

3. leverantörens eller 3. leverantörens eller tillhandahållarens avdragsbelopp tillhandahållarens avdragsbelopp med stöd av 13 kap. 29 § *andra stycket om uppdelning efter skälig grund* bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför avdragsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen, eller 13 kap. 29 b–29 e §§ eller 29 l § bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför avdragsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen,

4. leverantören eller tillhandahållaren och förvärvaren är förbundna med varandra, och

5. leverantören eller tillhandahållaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

### **13 kap.**

#### *1 §*

I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med ingående skatt (4 och 5 §§),
- avdragsrättens omfattning (6–12 §§),
- begränsningar och preciseringsavdragsrätten (13–28 §§),
- uppdelning av den ingående skatten (29 och 30 §§), och
- uppdelning av den ingående skatten (29–30 §§), och
- att avdrag ska styrkas (31–36 §§).

## 29 §

*Avdrag ska göras enligt andra stycket om den ingående skatten avser en beskattningsbar persons förvärv eller import som*

1. bara delvis är avdragsgill,
2. görs gemensamt för flera ekonomiska verksamheter, av vilka det saknas avdragsrätt i någon, eller
3. görs för en verksamhet där det delvis saknas rätt till avdrag.

*Avdrag får då endast 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.*

Första och andra styckena gäller även ingående skatt som till viss del avser annat än den ekonomiska verksamheten.

*Om den ingående skatten avser en beskattningsbar persons förvärv eller import som bara delvis är avdragsgill, får avdrag endast göras för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som är avdragsgill. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.*

Första stycket gäller även ingående skatt som till viss del avser annat än den ekonomiska verksamheten.

*I fråga om ingående skatt på förvärv eller import som delvis är avdragsgill för att förvärvet eller importen hänför sig till både sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som medför avdragsrätt och sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som inte medför avdragsrätt tillämpas dock 29 a §.*

## 29 a §

*Om en beskattningsbar person använder varor och tjänster i en ekonomisk verksamhet såväl för transaktioner som medför avdrags-*

rätt som för transaktioner som inte medför avdragsrätt, får avdrag bara göras för den andel av den ingående skatten som kan hänföras till de transaktioner som medför avdragsrätt.

Den andel av den ingående skatten som får dras av ska bestämmas genom uppdelning efter omsättning enligt 29 b–29 e §§, om inte annat följer av 29 f–29 l §§.

Om det finns flera verksamhetsgrenar ska en andel bestämmas för varje verksamhetsgren.

### Uppdelning efter omsättning

#### 29 b §

Den andel av den ingående skatten som får dras av ska vara resultatet av ett bråk där

1. täljaren är det sammanlagda beloppet av den omsättning per beskattningsår som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt, och

2. nämnaren är det sammanlagda beloppet av den omsättning under samma tid som kan hänföras till

a) transaktioner som medför avdragsrätt, och

b) transaktioner som inte medför avdragsrätt.

Mervärdesskatt ska inte ingå i beloppen.

#### 29 c §

Vid beräkningen av andelen ingående skatt som får dras av ska det bortses från belopp för omsättning som kan hänföras till

1. leverans av investeringsvaror som används av den beskattningsbara personen i den egna rörelsen,

2. transaktioner som har karaktären av bitransaktioner till fastighetstransaktioner och finansiella transaktioner, och

3. finansiella transaktioner som undantas enligt 10 kap. 33 § och har karaktären av bitransaktioner.

#### 29 d §

Den andel ingående skatt som får dras av ska bestämmas för varje beskattningsår och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.

Om andelen avser en verksamhetsgren avrundas dock procenttalet till två decimaler. Detsamma gäller om 29 l § ska tillämpas vid beräkning av andelen.

#### 29 e §

För avdrag som görs under ett beskattningsår ska en preliminär andel bestämmas med utgångspunkt i föregående års transaktioner.

Den preliminära andelen ska dock bestämmas med utgångspunkt i den beräknade omsättningen för beskattningsåret som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt, om

1. det saknas transaktioner från föregående år att jämföra med, eller

2. transaktionerna uppgår till obetydliga belopp.

Efter utgången av beskattningsåret ska en slutlig andel bestämmas och avdraget för beskattningsåret ska justeras med hänsyn till den slutliga andelen.

#### Varor och tjänster som används för byggnader

#### 29 f §

Om den ingående skatten avser varor eller tjänster som används för byggnader eller delar av byggnader, eller den mark som byggnaderna står på, ska den ingående skatt som får dras av bestämmas enligt 29 k § när den

*hänförs till byggnader och delar av byggnader enligt 29 g–29 j §§.*

*Den ingående skatt som får dras av ska dock bestämmas enligt 29 b–29 e §§ om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.*

#### *29 g §*

*Ytan för en enklare byggnad med en underordnad funktion till en annan byggnad eller del av byggnad ska inte ingå i beräkningen enligt 29 h–29 j §§. Ingående skatt på varor och tjänster för en sådan byggnad ska i stället behandlas som ingående skatt för de huvudsakliga byggnader eller delar av byggnader som den underordnade byggnaden används för.*

*Om en anläggning har en underordnad funktion till en byggnad eller del av en byggnad ska den ingående skatten på varor och tjänster för en sådan anläggning behandlas som ingående skatt för varje byggnad eller del av byggnad som anläggningen används för.*

*Andra stycket tillämpas också om den ingående skatten avser varor eller tjänster för en anläggning för energiproduktion som delvis används för eget bruk till byggnader, delar av byggnader eller den mark de står på och delvis för skattepliktiga leveranser av energi. Den andel av den sammanlagda mängden energi från anläggningen som används för skattepliktiga leveranser av energi ska då anses hänförlig till en byggnad som i sin helhet används för transaktioner som medför avdragsrätt vid tillämpning av 29 k §.*

#### *29 h §*

*Om den ingående skatten avser varor och tjänster som används för flera byggnader ska den ingående*

skatten för varje byggnad beräknas med utgångspunkt i ytan för den byggnaden i förhållande till den sammanlagda ytan för byggnaderna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till byggnaderna enligt 29 g §.

#### 29 i §

Om den ingående skatten avser varor och tjänster som används för flera delar av en byggnad ska den ingående skatten för varje del beräknas med utgångspunkt i ytan för den delen i förhållande till den sammanlagda ytan för delarna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till byggnaden enligt 29 g och 29 h §§.

#### 29 j §

Om en del av en byggnad används gemensamt för andra delar ska den ingående skatten för den gemensamma delen hänföras till de övriga delarna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till den gemensamma delen enligt 29 h eller 29 i §.

Den andel av den ingående skatten för en gemensam del som ska hänföras till en övrig del ska beräknas med utgångspunkt i ytan för den övriga delen i förhållande till den sammanlagda ytan för de övriga delar som den gemensamma delen används för.

#### 29 k §

Den ingående skatt som enligt 29 g–29 j §§ hänförs till en byggnad eller en annan del av en byggnad än en gemensam del får dras av i den utsträckning som den ingående skatten skulle medföra avdragsrätt om motsvarande förvärv av varan eller tjänsten gjorts bara för de transaktioner som den byggnaden eller delen av byggnaden används för.

*Bestämmelsen i 30 § tillämpas inte på den andel av den ingående skatten som hänförs till byggnaden eller byggnadsdelen.*

*Varor och tjänster som används för finansiella transaktioner*

*29 1 §*

*Om varor och tjänster används i en verksamhet med finansiella transaktioner som undantas enligt 10 kap. 33 § och som inte har karaktären av bitransaktioner ska det, vid beräkning av den andel som får dras av enligt 29 b §, bortses från omsättning som avser*

*1. leverans av tillgångar som görs mot avbetalning, till den del ersättningen inte är hänförlig till ränta,*

*2. leverans av tillgångar i avropslager eller liknande, om tillgångarna till övervägande del innehålls för att finansiera en annan beskattningsbar persons verksamhet,*

*3. leverans av leasingobjekt, eller*

*4. leasingavgifter, till den del avgiften är hänförlig till varans inköpsvärde.*

*Omsättning som avser en sådan transaktion ska dock ändå tas med vid beräkningen om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.
  2. Om den beskattningsbara personen har ett annat beskattningsår än kalenderår ska någon justering med hänsyn till en slutlig andel enligt 13 kap. 29 e § tredje stycket inte göras för avdrag hänförliga till tid före ikraftträdandet.
  3. I övrigt tillämpas äldre föreskrifter för förhållanden som avser tid före ikraftträdandet.

### 3 Ärendet och dess beredning

I mervärdesskattelagen (2023:200), förkortad ML, regleras hur avdrag för ingående skatt ska fördelas när det bara delvis finns rätt till avdrag. Utgångspunkten är att avdrag bara får göras för mervärdesskatt som hänförs sig till den del av förvärvet eller importen som är avdragsgill respektive hänförs sig till en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt, när inköp avser både skattepliktiga och undantagna transaktioner (blandad verksamhet). Om den delen inte kan fastställas ska fördelningen av den ingående skatten göras efter skälig grund (13 kap. 29 § ML).

I rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) är huvudregeln att avdrag för ingående skatt som avser gemensamma kostnader vid blandad verksamhet beräknas utifrån den del av den beskattningsbara personens omsättning som avser transaktioner som medför rätt till avdrag respektive inte medför rätt till avdrag. Därutöver finns några alternativa metoder som är frivilliga för medlemsstaterna att införa. En av dessa är att göra avdraget på grundval av användningen (artiklarna 173 och 174). EU-domstolen har uttalat att detta är ett undantag från huvudregeln om att omsättningsmetoden ska tillämpas och att medlemsstaterna inte får införa en lagstiftning som rent allmänt avviker från huvudregeln.

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom om fördelning av ingående skatt i blandad verksamhet ansett att den svenska regleringen inte på ett korrekt sätt genomför de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Av domen framgår också att direktivets regler kan tillämpas med direkt effekt (HFD 2023 ref. 45). Den som ska fördela ett avdrag får därför i nuläget välja att använda omsättning, dvs. direktivets huvudregel, vid fördelningen oavsett om det ger ett skäligt resultat eller inte. Det medför att det kan uppkomma situationer där avdraget blir betydligt högre än vad som är motiverat utifrån omfattningen av de förvärvade varornas och tjänsternas faktiska användning för mervärdesskattepliktiga ändamål.

Mot denna bakgrund bedömde regeringen i budgetpropositionen för 2026 (prop. 2025/26:1 Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor, avsnitt 13.22) att reglerna om fördelning av avdrag för mervärdesskatt bör ändras så att omsättningsmetoden blir uttrycklig huvudregel för fördelningen vid förvärv som är gemensamma för skattepliktiga och undantagna transaktioner. Regeringen bedömde också att andra metoder bör 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. Regeringen bedömde även att de nya reglerna bör träda i kraft den 1 januari 2027.

Inom Finansdepartementet har promemorian Ändrade regler om fördelning av avdrag för mervärdesskatt tagits fram. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissyttrandena finns tillgängliga på regeringens webbplats (regeringen.se) och i Finansdepartementet (Fi2025/02219). I denna lagrådsremiss behandlas promemorians förslag.

## 4 Gällande rätt

### 4.1 Svensk rätt

#### 4.1.1 Mervärdesskattelagens regler

I den utsträckning en beskattningsbar person använder varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner inom landet får denne, från den mervärdesskatt som ska betalas, dra av ingående skatt som bl.a. hänför sig till leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster till den beskattningsbara personen (13 kap. 6 § ML). Under vissa förutsättningar får den beskattningsbara personen också göra avdrag för ingående skatt om varorna och tjänsterna används för transaktioner utanför landet eller för vissa transaktioner som är undantagna från skatteplikt (13 kap. 9 och 10 §§ ML).

En uppdelning av den ingående skatten ska göras när den ingående skatten avser en beskattningsbar persons förvärv eller import som

1. bara delvis är avdragsgill,
2. görs gemensamt för flera ekonomiska verksamheter, av vilka det saknas avdragsrätt i någon, eller
3. görs för en verksamhet där det delvis saknas rätt till avdrag.

Avdrag får då 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. Det gäller även ingående skatt som till viss del avser annat än den ekonomiska verksamheten (13 kap. 29 § ML).

#### 4.1.2 Rättspraxis

Högsta förvaltningsdomstolen anser att en beskattningsbar person inte kan vägras att använda omsättning som fördelningsgrund för att bestämma andelen avdragsgill ingående skatt för gemensamma kostnader vid s.k. blandad verksamhet, dvs. när inköp avser både skattepliktiga och undantagna transaktioner (HFD 2023 ref. 45).

I målet hade den beskattningsbara personen begärt att andelen avdragsgill ingående skatt för gemensamma kostnader skulle beräknas utifrån omsättningen. Skatteverket ansåg dock att den avdragsgilla andelen skulle fastställas i enlighet med en s.k. sektoriserad beräkningsmodell, som baserades på varje sektors andel av det totala antalet ingångna avtal och finansierat belopp. En sådan modell motsvarade enligt Skatteverket bättre resursförbrukningen i den skattepliktiga respektive undantagna verksamheten.

Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att den svenska regleringen inte på ett korrekt sätt genomför de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och att direktivets regler kunde tillämpas med direkt effekt. Av bestämmelsen i 13 kap. 29 § ML framgår inte att omsättningsmetoden ska användas som huvudregel och det anges inte heller för vilka transaktioner som en annan metod ska eller får användas.

Bestämmelsen kan därför enligt domstolen inte anses uppfylla de krav på tydlighet, precision och klarhet som EU-domstolen har ställt upp för att ett införlivande ska anses ha skett på ett godtagbart sätt.

Den beskattningsbara personen kunde därför inte vägras att använda direktivets omsättningsbaserade beräkningsmetod för att avgöra andelen avdragsgill ingående skatt på gemensamma kostnader vid s.k. blandad verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen anser att detsamma gäller vid fördelning av avdrag för ingående skatt på kostnader som är gemensamma för både undantagen upplåtelse av bostäder och upplåtelser av lokaler som är föremål för frivillig beskattning (HFD 2025 not. 29).

## 4.2 EU-rätt

### 4.2.1 Mervärdesskattedirektivets regler

Rätt till avdrag finns för ingående skatt på varor och tjänster som tillhandahållits av en annan beskattningsbar person i den mån varorna eller tjänsterna används för beskattade transaktioner (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet). En beskattningsbar person har även rätt till avdrag för ingående skatt i den mån varorna eller tjänsterna används för vissa transaktioner utom landet eller för vissa undantagna transaktioner (artikel 169).

Mervärdesskattedirektivet innehåller regler om fördelning av ingående skatt i en ekonomisk verksamhet (artiklarna 173–175).

När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som avses i artiklarna 168, 169 och 170, vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. Den avdragsgilla andelen ska i sådana fall bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen (artikel 173.1).

Medlemsstaterna får dock vidta följande åtgärder:

a) tillåta den beskattningsbara personen att bestämma en andel för varje gren av sin verksamhet, om han för separata räkenskaper för varje verksamhetsgren,

b) ålägga den beskattningsbara personen att bestämma en andel för varje verksamhetsgren och att föra separata räkenskaper för varje verksamhetsgren,

c) tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,

d) tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget, i enlighet med bestämmelsen i punkt 1 första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,

e) föreskriva att mervärdesskatt som inte medför avdragsrätt hos den beskattningsbara personen och som är ringa inte skall beaktas vid beräkningen (artikel 173.2).

Den avdragsgilla andelen ska vara resultatet av ett bråk bestående av följande belopp:

a) I täljaren, det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som medför rätt till avdrag enligt artiklarna 168 och 169.

b) I nämnaren, det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner som inte medför rätt till avdrag.

Medlemsstaterna får i nämnaren inräkna beloppet av andra subventioner än sådana som är direkt kopplade till priset på leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster (artikel 174.1).

Vid beräkningen av den avdragsgilla andelen ska bortses från följande belopp:

a) den omsättning som kan hänföras till leverans av investeringsvaror som används av den beskattningsbara personen i dennes rörelse,

b) den omsättning som kan hänföras till transaktioner som har karaktären av bitransaktioner till fastighets- och finansiella transaktioner,

c) den omsättning som kan hänföras till de transaktioner som avses i artikel 135.1 b–g i de fall de har karaktären av bitransaktioner (artikel 174.2).

Den avdragsgilla andelen ska bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal (artikel 175.1). Den andel som ska gälla preliminärt för ett år ska vara den som beräknas på grundval av föregående års transaktioner. I avsaknad av sådana transaktioner att jämföra med, eller om transaktionerna uppgick till obetydliga belopp, ska den beskattningsbara personen under skattemyndighetens överinseende uppskatta den avdragsgilla andelen med utgångspunkt i sina prognoser (artikel 175.2).

När avdrag görs på grundval av en sådan preliminär andel ska avdraget justeras när den slutliga andelen för året bestämts under det påföljande året (artikel 175.3).

## 4.2.2 Rättspraxis

Bestämmelsen i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet föreskriver en rätt till avdrag för ingående skatt endast i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner (dom *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 32).

Bestämmelserna i artiklarna 173 och 174 i mervärdesskattedirektivet avser ingående mervärdesskatt som avser kostnader som uteslutande hänför sig till ekonomisk verksamhet (dom *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 33 och *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 42).

I ett första led ska de anskaffade varorna och tjänsterna hänföras till de olika utgående transaktioner som genomförs och för vilka dessa varor och tjänster var avsedda. Om en sådan fördelning i praktiken visar sig vara alltför komplex och därför är svår att genomföra kan, i ett andra led, den ordning som föreskrivs i artiklarna 173–175 tillämpas beträffande varor och tjänster som inte hänför sig till en viss specifik typ av transaktion (dom *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR*, C-332/14, EU:C:2016:417, punkterna 26–30).

Den avdragsgilla andelen ska bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet för alla transaktioner som genomförs av den beskattningsbara personen med hänvisning till omsättningen (artikel 173.1). Enligt artikel 173.2 c har medlemsstaterna dock möjlighet att tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna. Denna bestämmelse ger medlemsstaterna rätt att tillämpa en annan metod eller fördelningsnyckel än omsättningsmetoden för en viss transaktion, under förutsättning att denna metod garanterar att den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt med dess hjälp kan fastställas mer exakt än med omsättningsmetoden. Den valda metoden behöver inte vara den mest exakta metoden som är möjlig, men den måste kunna garantera ett resultat som är mer exakt än det som skulle följa av tillämpningen av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln (dom Volkswagen Financial Services, C-153/17, EU:C:2018:845, punkterna 49–53). Bestämmelserna i artikel 173.2 ger således medlemsstaterna möjlighet att göra avsteg av större eller mindre räckvidd från regeln i artikel 173.1. Syftet med bestämmelserna i artikel 173.2 är att, med beaktande av den specifika karaktären av den skattskyldiges olika verksamheter, ge medlemsstaterna möjlighet att uppnå mer exakta resultat vid beräkningen av den avdragsgilla andelen (jfr dom Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, punkterna 23 och 24 och dom BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 18).

I mervärdesskattedirektivet saknas bestämmelser om uppdelning av ingående skatt mellan ekonomisk och icke ekonomisk verksamhet. Den ingående mervärdesskatt som erlagts för allmänna omkostnader kan motsvara förvärv av varor och tjänster som används för den beskattningsbara personens samlade verksamhet. EU-domstolen anser att det ska göras åtskillnad mellan, å ena sidan, fördelningen av dessa mervärdesskattebelopp beroende på om de allmänna omkostnaderna hänförs till ekonomisk eller icke-ekonomisk verksamhet och, å andra sidan, när dessa kostnader hänförs till ekonomisk verksamhet, deras fördelning beroende på om de hänförs till beskattade transaktioner, som ger rätt till avdrag, eller till transaktioner som är undantagna från skatteplikt, som inte medför rätt till avdrag. Skälet är att ingående mervärdesskatt, enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, är avdragsgill endast om de varor eller tjänster för vilka den har betalats används för beskattade transaktioner (dom Gemeente Dinkelland, C-674/22, EU:C:2024:147, punkterna 40–42).

Fastställandet av metoder och kriterier för en uppdelning mellan ekonomisk och icke ekonomisk verksamhet faller inom medlemsstaternas utrymme för skönmässig bedömning (C-496/11, Portugal Telecom, punkterna 42 och 47). En uppdelning ska dock ske även om det i medlemsstatens lagstiftning saknas särskilda bestämmelser för uppdelningen (dom Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 35).

Fördelningen mellan den del som används i en ekonomisk verksamhet och den del som endast används privat ska ske på grundval av proportionerna mellan användningen i ekonomisk verksamhet och den privata användningen under det år då förvärvet gjordes (dom Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punkt 21).

## 5 Nya regler om fördelning av ingående skatt

### 5.1 Omsättningsmetoden är huvudregeln i ekonomisk verksamhet

#### 5.1.1 Omsättning införs som huvudregel för fördelning av avdrag i ekonomisk verksamhet

##### **Regeringens förslag**

Särskilda regler ska införas för fördelning av avdrag för ingående skatt i den ekonomiska verksamheten. Om en beskattningsbar person använder varor och tjänster i en ekonomisk verksamhet såväl för transaktioner som medför avdragsrätt som för transaktioner som inte medför avdragsrätt, ska avdrag bara få göras för den andel av den ingående skatten som kan hänföras till de transaktioner som medför avdragsrätt. Den andel av den ingående skatten som får dras av ska som huvudregel beräknas utifrån omsättningen.

Mervärdesskattelagens nuvarande regel om uppdelning av avdrag efter skälig grund ska ändras så att den inte omfattar ingående skatt som ska fördelas för att skatten delvis avser undantagna transaktioner i en ekonomisk verksamhet.

##### **Promemorians förslag**

Förslaget i promemorian stämmer överens med regeringens förslag.

##### **Remissinstanserna**

*Skatteverket och Statskontoret* tillstyrker förslaget. *Bokföringsnämnden, Finansinspektionen, Förvaltningsrätten i Göteborg, Kammarrätten i Stockholm, Konjunkturinstitutet, Riksgälden, Tillväxtverket och Srf konsulterna* har inga synpunkter eller inget att erinra mot förslaget. *FAR* tillstyrker förslaget om att omsättning blir huvudregel, men avstyrker förslagen om alternativa metoder och anser att det bör övervägas att ha en regel om att avdraget ska göras på grundval av användningen om det finns särskilda skäl, med vilket avses en fördelning som tydligt ger en mer rättvisande bild. *Byggföretagen och Finansbolagens Förening* avstyrker förslagen och framför bl.a. att de är otydliga och komplexa. *Riksbyggen, Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* välkomnar en ändring i syfte att reglerna bättre ska stämma överens med reglerna i mervärdesskattedirektivet, men anser att förslagen är komplexa och svårtillämpade och ett antal begrepp är otillräckligt definierade. Även *Fastighetsägarna* välkomnar en anpassning av reglerna men anser att förslaget är alltför detaljstyrt och svårtillämpat. *Fastighetsägarna* anser att omsättningsmetoden bör utgöra en huvudregel, men att andra metoder ska eller får tillämpas om dessa ger ett mer exakt resultat. *Bostadsrätterna* anser att förslaget är komplext och svåröverskådligt och att andra metoder ska kunna tillämpas när dessa ger ett mer exakt resultat. *Näringslivets*

*Skattedelegation (NSD)*, till vilka *Svenskt Näringsliv*, *Småföretagarnas Riksförbund* och *Svensk Försäkring* ansluter sig, välkomnar en översyn men är kritisk till förslagets utformning och framför bl.a. att lagen tillförs flera nya komplexa paragrafer och att nya odefinierade och otydliga begrepp införs. NSD anser att en användarbaserad fördelningsgrund behöver införas och att förslagen inte leder till neutralitet eller rättvisa. *Sveriges Riksidrottsförbund* anser att reglerna behöver anpassas till EU-rätten, men framför kritik mot utformningen. Enligt förbundet blir omsättning uttrycklig huvudregel även i situationer där omsättning inte ger ett rättvisande eller proportionerligt resultat. Regeln har enligt förbundet liten inverkan på idrottsföreningarna men stor inverkan på föreningsägda bolag inom idrotten. Inom idrottsrörelsen förekommer omfattande verksamhet där avgifter och hyror medvetet hålls låga av idrottspolitiska skäl och i sådana fall riskerar omsättningsmetoden enligt förbundet att kraftigt underskatta faktisk resursanvändning. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget, men anser att den föreslagna bestämmelsen i 13 kap. 29 a § ML är ett bättre genomförande av artikel 173.1 i mervärdesskattedirektivet än den nuvarande 13 kap. 29 § ML. *Giva Sverige* välkomnar att reglerna ses över och anser att ett tydligare regelverk kan bidra till ökad rättssäkerhet. *Giva Sverige* framför dock att ändringarna kan innebära ökade administrativa kostnader för ideella organisationer. *Svenska Spel AB* avstyrker förslaget och föreslår att huvudregeln inte ska tillämpas om uppdelning efter skäligen grund ger ett mer rättvisande resultat. *Fondbolagens förening* önskar vissa klargöranden vad avser fondverksamhet.

Byggföretagen och Finansbolagens Förening ifrågasätter att regeln om skäligen grund behålls för andra fall än de som avser gemensamma kostnader vid blandad verksamhet och anser att den saknar stöd i EU-rätten. *Sveriges Kommuner och Regioner* anser att kommuner och regioner ska få tillämpa skäligen grund vid fördelningen enligt 3 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, LEMK.

Skatteverket föreslår ett slopande av bestämmelsen i 13 kap. 30 § 1 ML om att avdrag kan göras för hela den ingående skatten på ett visst förvärv som till mer än 95 procent görs för transaktioner som medför avdragsrätt. Fastighetsägarna Sverige anser dock att regeln ska behållas.

*Regelrådet* bedömer att konsekvensutredningen inte uppfyller kraven i förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar. Några andra remissinstanser, däribland NSD och *Näringslivets Regelnämnd*, anser också att konsekvenserna inte är tillräckligt belysta.

### **Skälen för regeringens förslag**

Mervärdesskattedirektivet innehåller regler om fördelning av ingående skatt i en ekonomisk verksamhet (artiklarna 173–175). Högsta förvaltningsdomstolen anser att den svenska regleringen i 13 kap. 29 § ML inte på ett korrekt sätt genomför de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och att direktivets regler i artiklarna 173.1 och 174 som innebär att omsättning ska vara huvudregel vid fördelning av avdrag kan tillämpas med direkt effekt (HFD 2023 ref. 45).

Mervärdesskattelagens regler om fördelning av avdrag behöver därför ändras och anpassas till mervärdesskattedirektivet.

Mervärdesskattedirektivets regler om fördelning av avdrag i artiklarna 173–175 tillämpas på ingående skatt för varor och tjänster som används såväl för transaktioner som medför avdragsrätt som för transaktioner som inte medför sådan rätt. De särskilda bestämmelserna om fördelning av avdrag i direktivet avser dock enbart mervärdesskatt som fördelas mellan olika transaktioner i en ekonomisk verksamhet (dom *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 33). Mervärdesskattelagens bestämmelse om fördelning av avdrag efter skälig grund kan tillämpas även vid fördelning i andra situationer, t.ex. vid fördelning av avdrag mellan ekonomisk och icke ekonomisk verksamhet (13 kap. 29 § tredje stycket ML). Vid en anpassning till mervärdesskattedirektivet behöver därför särskilda regler införas för fördelning i den ekonomiska verksamheten, dvs. för gemensamma kostnader vid s.k. blandad verksamhet.

Av mervärdesskattedirektivet följer att när varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som medför avdragsrätt som för transaktioner som inte medför avdragsrätt ska bara den andel av den ingående mervärdesskatten som hänför sig till de förstnämnda transaktionerna vara avdragsgill. Huvudregeln i direktivet är att den avdragsgilla andelen ingående skatt på sådana gemensamma kostnader i en ekonomisk verksamhet beräknas utifrån omsättningen (artikel 173.1 andra stycket och artikel 174). Omsättningen har enligt den nuvarande bestämmelsen i 13 kap. 29 § ML i normalfallet kunnat användas som fördelningsmetod för att bedöma hur mycket ingående skatt som får dras av för inköpta varor eller tjänster. För att mervärdesskattelagens regler ska bli förenliga med mervärdesskattedirektivet bör det dock införas regler så att det uttryckligen framgår att fördelningen i en ekonomisk verksamhet som utgångspunkt ska ske utifrån hur stor del av omsättningen som kan hänföras till transaktioner som medför rätt till avdrag. En uttrycklig motsvarighet till direktivets huvudregel bör således införas i mervärdesskattelagen.

*Näringslivets Skattedelegation (NSD) m.fl.* framför kritik mot att det införs en strikt huvudregel som fördelningsgrund. NSD framför att användning kan vara utgångspunkt och att det möjliggör fler fördelningsgrunder som ger ett rättvist resultat, och pekar på att de nuvarande reglerna om skälig grund i mervärdesskattelagen har haft utgångspunkten att den fördelningsgrund som bäst speglar användningen ska användas i varje enskilt fall.

Regeringen kan konstatera följande. Högsta förvaltningsdomstolen anser att den svenska regleringen i 13 kap. 29 § ML inte på ett korrekt sätt genomför de relevanta bestämmelserna i artiklarna 173–175 i mervärdesskattedirektivet (HFD 2023 ref. 45). Bestämmelsen i mervärdesskattelagen kan enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte anses uppfylla de krav på tydlighet, precision och klarhet som EU-domstolen har ställt upp för att ett införlivande ska anses ha skett på ett godtagbart sätt. Som skäl framför Högsta förvaltningsdomstolen bl.a. att det inte framgår av bestämmelsen i 13 kap. 29 § ML att omsättningsmetoden ska användas som huvudregel och det anges inte heller för vilka fall som en annan metod ska eller får användas. För att komma till rätta med de brister i den nuvarande regleringen som Högsta förvaltningsdomstolen pekar på i

förhållande till artiklarna 173–175 i mervärdesskattedirektivet behöver reglerna ändras på så sätt att det framgår av bestämmelserna i mervärdesskattelagen att omsättning utgör huvudregel och i vilka fall andra metoder ska användas.

EU-domstolen har också uttalat att det skulle strida mot direktivet att en medlemsstat antar en lagstiftning som rent allmänt avviker från reglerna om omsättningsmetoden eftersom det skulle äventyra syftet med reglerna som är att den avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater (dom BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 17). Något sådant allmänt avsteg från huvudregeln som NSD föreslår bör därför inte göras. Avstegen från huvudregeln bör inte heller formuleras som ”särskilda skäl” eller liknande och bli generellt tillämpliga i alla situationer där omsättning inte är den mest rättvisande grunden för fördelning i det enskilda fallet, vilket bl.a. *FAR* och *AB Svenska Spel* föreslår.

Flera remissinstanser, bl.a. NSD, framför kritik mot att flera nya paragrafer och nya begrepp föreslås införas. Det är dock en ofrånkomlig följd av att det behöver införas uttryckliga regler för att genomföra bestämmelserna i artiklarna 173–175 i mervärdesskattedirektivet. Att det införs en uttrycklig huvudregel för fördelningen och att avstegen uttryckligen anges i lagen bör dock ge en ökad klarhet och tydlighet för de som omfattas av reglerna. Det blir därigenom tydligare vilka andra metoder som kan komma i fråga och i vilka fall de kan bli aktuella. Ett begränsat antal metoder för fördelning kan också innebära en minskad komplexitet, eftersom ett företag inte behöver förhålla sig till ett större antal möjliga grunder där den mest exakta ska användas för den aktuella situationen. Det medför också en ökad schablonisering på så sätt att det inte i varje enskilt fall alltid är den mest rättvisande fördelningsgrunden som ska användas. Omsättning är dock den normala grunden för fördelning även med de befintliga reglerna i mervärdesskattelagen, vilket gör att förslaget i många fall inte innebär någon praktisk skillnad.

*Sveriges Riksidrottsförbund* anser att omsättningsmetoden riskerar att underskatta faktisk resursanvändning för föreningsägda bolag eftersom avgifter och hyror medvetet hålls låga av idrottspolitiska skäl. I fråga om uthyrning ska dock fördelningen av den ingående skatten normalt inte göras enligt omsättningsmetoden utan enligt de regler som föreslås för byggnader (se avsnitt 5.2). Den omständigheten att avgifter av olika skäl hålls låga innebär inte heller i sig att omsättningsmetoden blir missvisande.

*Fondbolagens förening* önskar klargörande om när reglerna om fördelning ska tillämpas. Precis som föreningen framför i sitt remissvar ska reglerna om uppdelning av ingående skatt i en ekonomisk verksamhet tillämpas på förvärv som är gemensamma för både skattepliktiga och undantagna transaktioner. Om ett förvärv ska användas enbart för skattepliktiga transaktioner eller endast för undantagna transaktioner behövs däremot inte någon fördelning. Enbart ingående skatt som inte är möjlig att hänföra till en viss typ av transaktion ska fördelas (jfr dom Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, C-332/14, EU:C:2016:417, punkterna 24–30).

### Övrigt

Det föreslås att särskilda regler införs för fördelning av ingående skatt som hänför sig till både transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt i en ekonomisk verksamhet. Bestämmelsen i 13 kap. 29 § ML föreslås därför ändras så att den inte omfattar situationen där fördelningen ska ske enbart för att skatten avser både skattepliktiga och undantagna transaktioner i en ekonomisk verksamhet, dvs. i fråga om gemensamma kostnader vid s.k. blandad verksamhet. Dessa situationer ska i stället omfattas av nya 13 kap. 29 b § ML.

*Byggföretagen* ifrågasätter att regeln om skälig grund behålls för andra fall än de som avser gemensamma kostnader vid blandad verksamhet och anser att den saknar stöd i EU-rätten. *Finansbolagens Förening* har liknande synpunkter. Det kan konstateras att mervärdesskattedirektivet endast innehåller bestämmelser om uppdelning av ingående skatt som avser både skattepliktiga och undantagna transaktioner i en ekonomisk verksamhet (artiklarna 173–175). Det är en sådan situation som behandlas i Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2023 ref. 45 och som nu föreslås regleras i 13 kap. 29 b § ML. Däremot saknas bestämmelser i mervärdesskattedirektivet om kriterier och metoder för fördelning av ingående mervärdesskatt i andra fall, t.ex. mellan ekonomisk verksamhet och icke ekonomisk verksamhet. Medlemsstaterna har därför ett utrymme för skönsmässig bedömning för fördelningen i sådana fall (dom *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 34). Någon ändring av bestämmelsen i 13 kap. 29 § ML bedöms därför inte behövas för andra fall än de som avser ingående skatt för skattepliktiga och undantagna transaktioner i en ekonomisk verksamhet (blandad verksamhet).

*Sveriges Kommuner och Regioner (SKR)* anser att kommuner och regioner vid fördelningen ska få tillämpa skälig grund enligt 3 § LEMK. Den föreslagna ändringen av mervärdesskattelagens regler om fördelning i ekonomisk verksamhet är tillämplig även i den utsträckning kommuner och regioner ska fördela ingående skatt mellan skattepliktiga och undantagna transaktioner i ekonomisk verksamhet. Om mervärdesskattelagens regler medför att en sådan fördelning ska göras enligt omsättningsmetoden bör det alltså inte komma i fråga att använda en annan grund för fördelning för att avgöra hur stor del av den ingående skatten på ett sådant förvärv som ska medföra ersättning enligt LEMK. Rätten till ersättning för mervärdesskatt avser nämligen enbart sådan ingående skatt som inte får dras av enligt mervärdesskattelagen (2 § LEMK). Dessutom tillämpas enligt SKR troligen omsättning som fördelningsgrund i dag när ett gemensamt inköp avser transaktioner i den ekonomiska verksamheten. Ändringen av mervärdesskattelagens fördelning vid ekonomisk verksamhet bör därför inte leda till några skillnader i praktiken för kommuner och regioner.

*Skatteverket* föreslår att 13 kap. 30 § 1 ML slopas. Regeln innebär att avdrag kan göras för hela den ingående skatten på ett visst förvärv om det till mer än 95 procent görs för transaktioner som medför avdragsrätt. Regeln är en förenklingsregel och ett slopande bedöms inte nödvändigt för att åtgärda de brister som Högsta förvaltningsdomstolen pekar på i HFD

2023 ref. 45. Regeringen finner därför inte skäl att nu slopa bestämmelsen i 13 kap. 30 § 1 ML.

*Regelrådets m.fl.* synpunkt om att konsekvensutredningen är bristfällig bemöts i avsnitt 6 och 7.

### Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 8 kap. 18 § och 13 kap. 1 och 29 §§ samt att en ny paragraf, 13 kap. 29 a §, införs i ML.

## 5.1.2 Beräkning av den avdragsgilla andelen enligt huvudregeln

### Regeringens förslag

Den avdragsgilla andelen ska beräknas utifrån förhållandet mellan omsättning som avser transaktioner som medför avdragsrätt och den sammanlagda omsättningen för transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt. Omsättning som avser investeringsvaror och vissa bitransaktioner ska inte tas med vid beräkning av andelen. Den andel ingående skatt som får dras av vid tillämpning av omsättningsmetoden ska bestämmas för varje beskattningsår och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal. I fråga om verksamhetsgrenar och vissa finansiella verksamheter ska avrundning av andelen dock göras till två decimaler.

En preliminär andel ska beräknas för det aktuella beskattningsåret. En slutlig andel ska beräknas efter utgången av beskattningsåret och avdraget ska justeras med hänsyn till den slutliga andelen. Justeringen ska hänföras till den sista redovisningsperioden för beskattningsåret.

### Promemorians förslag

Förslaget i promemorian stämmer överens med regeringens förslag.

### Remissinstanserna

*FAR* välkomnar förslaget om en preliminär andel för avdrag under ett beskattningsår och justering efter utgången av beskattningsåret efter att en slutlig andel har bestämts. Enligt *FAR* kan det dock finnas situationer när den föreslagna modellen i praktiken inte kommer att vara tillämpbar. *Finansbolagens Förening*, *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* framför att förslaget om när en slutlig andel ska redovisas i praktiken inte kommer vara möjlig att efterleva för vissa företag och anser att en senare tidpunkt bör övervägas. *Företagarna* anser att förslaget om preliminär uträkning av fördelningen och en justering för hela beskattningsåret i den sista redovisningsperioden leder till osäkerhet och ökad redovisningsbörda för små företag. *Företagarna* vill att redovisning sker först när slutlig beskattning för beskattningsåret är känd. *Skatteverket* anser att det tydligare bör framgå att den preliminära andelen ska beräknas utifrån föregående års slutliga andel och föreslår ett förtydligande av termen omsättning. Några remissinstanser, bl.a. *NSD*, efterlyser en definition eller förtydligande av termen omsättning. *NSD* och

några andra remissinstanser anser också att ”bitransaktioner” bör definieras eller förtydligas. *Fastighetsägarna* förordar att den avrundningsregel som föreslås för omsättningsmetoden ska gälla även för verksamhetsgrenar.

### **Skälen för regeringens förslag**

#### *Hur den avdragsgilla andelen beräknas enligt huvudregeln*

Mervärdesskattedirektivet innehåller bestämmelser om beräkningen av den andel ingående skatt som får dras av enligt omsättningsmetoden. Av bestämmelserna framgår att avdraget ska vara resultatet av ett bråk där omsättning som avser transaktioner som medför avdragsrätt ska vara i täljaren. Nämnaren i bråket ska vara den sammanlagda omsättning som avser transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt (artikel 174.1). En bestämmelse med denna innebörd föreslås därför i ML.

I direktivet finns också en bestämmelse som innebär att omsättningen för vissa transaktioner inte ska tas med vid beräkningen enligt omsättningsmetoden. Det avser omsättning av investeringsvaror, bitransaktioner till fastighets- och finansiella transaktioner samt undantagna finansiella tjänster som har karaktären av bitransaktioner (artikel 174.2). Syftet med bestämmelsen är att sådana transaktioner inte ska snedvrída den avdragsgilla andelen med förhållanden som inte återspeglar den skattskyldiga personens normala ekonomiska verksamhet. En motsvarande bestämmelse bör också införas i ML.

Några remissinstanser efterlyser en definition eller förtydligande av termerna ”omsättning” och ”bitransaktioner”. Båda dessa termer förekommer i artikel 174 om beräkning av den avdragsgilla andelen. Det är således unionsrättsliga begrepp som ska ges en gemensam innebörd i hela EU. Mervärdesskattedirektivet innehåller ingen definition av ”omsättning” i artikel 174 eller av ”bitransaktioner”. Någon närmare definition bör därför inte heller införas i mervärdesskattelagen.

Syftet med att undanta bitransaktioner från beräkningen av andelen är att inte snedvrída beräkningen med vissa förhållanden som inte är representativa för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Det följer av EU-domstolens praxis att begreppet i första hand avser transaktioner som har en underordnad och tillfällig betydelse i förhållande till företagets totala omsättning och som inte omfattas av den beskattningsbara personens normala ekonomiska verksamhet (jfr dom NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 30). EU-domstolen anser därför att en ekonomisk verksamhet inte kan utgöra en bitransaktion om den utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av ett företags verksamhet eller om den innebär en omfattande användning av skattepliktiga varor och tjänster (se bl.a. dom Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, punkt 48). EU-domstolen anser att ett holdingbolags årsvisa beviljande av räntebärande lån till bolag i vilka det äger andel liksom företagets placeringar på bankkonton eller i värdepapper såsom statsobligationer eller bankcertifikat kan anses som bitransaktioner, i den utsträckning som transaktionerna innebär en mycket

begränsad användning av varor eller tjänster för vilka mervärdesskatt betalas (dom EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 78).

Den omsättning som ska tas med vid beräkningen är omsättning som avser beskattningsbara transaktioner i form av leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster (jfr dom Sofitam, C-331/91, EU:C:1993:261, punkterna 13 och 14). Som Skatteverket framför i sitt remissvar är det sådana leveranser och tillhandahållanden som i mervärdesskattehanseende ska hänföras till redovisningsperioderna för beskattningsåret som avses. Motsvarande bör också gälla i fråga om transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

I beloppet för omsättningen ska mervärdesskatt inte ingå (artikel 174). Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt kan normalt användas som utgångspunkt för beräkningen. Det kan dock finnas fall då beskattningsunderlaget inte kan användas eftersom det inte skulle ge ett resultat som är jämförbart med övrig omsättning. Ett exempel på det kan avse varor och tjänster som omfattas av de särskilda ordningarna om vinstmarginalbeskattning (jfr dom B, C-388/18, EU:C:2019:701).

Av mervärdesskattedirektivet framgår att den avdragsgilla andelen ska bestämmas för varje år och omräknas till ett procenttal som avrundas uppåt till ett heltal (artikel 175.1). En sådan bestämmelse föreslås därför i ML. Direktivets avrundningsregel omfattar dock inte de fall där medlemsstaterna utnyttjar någon av de möjligheter som framgår av artikel 173.2, exempelvis att den avdragsgilla andelen ska fastställas för varje verksamhetsgren. Medlemsstaterna kan i sådana fall ha mer precisa avrundningsregler (dom Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punkterna 35–42 och dom Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, punkterna 22–25). I tillämpningen har avrundning därför tidigare ansetts kunna göras till två decimaler utom i de fall fördelningen görs genom att den beskattningsbara personens totala årsomsättning används för att beräkna den avdragsgilla andelen. Avrundningen har inte heller alltid gjorts uppåt. Det har medfört mer exakta resultat i sådana fall. För att den föreslagna regeln om avrundning uppåt till heltal inte ska gälla även i sådana fall föreslås att det anges att avrundning i stället ska göras till två decimaler i fråga om verksamhetsgrenar. Detsamma bör gälla om beräkningen av andelen ska ske enligt den metod som föreslås för vissa finansiella verksamheter (se avsnitt 5.2). Direktivets regel om avrundning uppåt till ett helt procenttal bör alltså inte tillämpas i ett sådana fall. En regel om att avrundning ska göras till två decimaler föreslås i stället införas i ML. Avrundningen bör då på liknande sätt som tidigare kunna göras till närmaste tal med två decimaler.

#### *En preliminär och en slutlig andel ska beräknas*

Enligt mervärdesskattedirektivet ska en preliminär andel beräknas för det aktuella året. Den preliminära andelen ska som utgångspunkt beräknas utifrån föregående års transaktioner (artikel 175.2). Under det pågående beskattningsåret är det slutliga förhållandet mellan skattepliktiga respektive undantagna leveranser och tillhandahållanden inte känt. I samband med att den sista deklARATIONEN för det föregående beskattningsåret lämnas bör det finnas tillräckliga uppgifter om om-

sättning hänförlig till skattepliktiga respektive undantagna transaktioner för det beskattningsåret. De uppgifterna är därmed kända innan den första deklARATIONEN för det påföljande beskattningsåret ska lämnas och bör kunna användas som underlag för beräkning av den preliminära andelen under det året. Med hänsyn till det föreslås att en preliminär andel ska beräknas för avdrag som görs under det pågående beskattningsåret.

Av direktivet (artikel 175.2) framgår också att om det inte finns några transaktioner för föregående år att jämföra med eller om transaktionerna uppgår till obetydliga belopp ska den beskattningsbara personen, under skattemyndighetens överinseende, uppskatta den avdragsgilla andelen med utgångspunkt i sina prognoser. För de fall där det saknas transaktioner från föregående år eller där transaktionerna är obetydliga föreslås därför att den beskattningsbara personen ska beräkna den preliminära andelen utifrån en uppskattning av den omsättning för beskattningsåret som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt. Uppskattningen bör vara rimlig och göras mot bakgrund av relevanta omständigheter.

När det gäller kriteriet att uppskattningen ska ske under skattemyndighetens överinseende bedöms det vara tillräckligt med Skatteverkets normala möjligheter att kontrollera de uppgifter som lämnas i en deklARATION. Något särskilt administrativt förfarande med anmälan eller liknande föreslås därför inte.

Enligt artikel 175.3 i mervärdesskattedirektivet ska avdrag som görs på grundval av en preliminär andel justeras när den slutliga andelen för året bestäms under det påföljande året. I direktivet anges inte någon bestämd tidpunkt för när en slutlig andel ska bestämmas och det regleras inte närmare hur justeringen ska redovisas. Justering på grund av den slutliga andelen kan anses jämförbar med justeringar som ska göras enligt artiklarna 184 och 185, om det efter att mervärdesskattedeKLARATIONEN lämnas inträffar faktorer som påverkar avdragsbeloppet, t.ex. en prisnedsättning. En justering med hänsyn till den slutliga andelen kan påverka alla förvärv av varor och tjänster med blandad användning och således inte enbart förvärv av sådana investeringsvaror som avses i 15 kap. ML. När deklARATIONEN lämnas löpande för perioder under det pågående beskattningsåret är den slutliga omsättningen för året normalt inte känd. Justeringen bör därför inte hänföras till sådana perioder utan avdraget för de perioderna bör göras på grundval av den preliminära andelen. Som nämns ovan bör det finnas tillräckliga uppgifter om skattepliktiga respektive undantagna transaktioner vid den tidpunkt då den sista skattedeKLARATIONEN för året lämnas, vilket sker under det påföljande året. Enligt FAR kan det uppkomma situationer där den föreslagna modellen inte blir tillämplig. Regeringen kan dock konstatera att de föreslagna reglerna följer utformningen av artikel 175 i mervärdesskattedirektivet.

*Företagarna* framför att redovisning av den slutliga andelen bör sker först när slutlig beskattning för beskattningsåret är känd, eftersom det annars medför osäkerhet och ökad redovisningsbörda för små företag. Små företag har dock i många fall möjligheter att redovisa mervärdesskatten årsvis, dvs. det finns bara en redovisningsperiod för beskattningsåret. Redovisning med hänsyn till den slutliga andelen kommer således att ske direkt i skattedeKLARATIONEN för beskattningsåret. Redovisningen med hänsyn till den slutliga andelen innebär för dessa företag alltså inte en

justering av avdrag som är hänförliga till tidigare redovisningsperioder. För mindre företag som inte har gränsoverskridande transaktioner inom EU är tidpunkten för att lämna mervärdesskattedeklarationen dessutom senarelagd så att den ska lämnas i samband med inkomstdeklarationen och beskattningen för beskattningsåret bör då vara känd. Den omsättning som ska tas med vid beräkningen avser leveranser och tillhandahållanden som i mervärdesskatt hänseende ska hänföras till redovisningsperioderna för beskattningsåret, dvs. till de mervärdesskattedeklarationer som lämnas för beskattningsåret. Det bör därför vara möjligt att beräkna den slutliga andelen när den sista mervärdesskattedeklarationen för beskattningsåret lämnas. Som Skatteverket framför kan den preliminära andelen för det följande året sedan beräknas utifrån föregående års slutliga andel. Vad Företagarna och Svenska Bankföreningen m.fl. framfört medför därför ingen ändring av förslaget att redovisningen av den slutliga andelen ska redovisas i den sista redovisningsperioden för det aktuella beskattningsåret. Om det senare skulle framkomma att uppgifterna om att beskattningsårets omsättning som ligger till grund för beräkningen av den slutliga andelen är felaktiga kan ändring ske genom en omprövning.

Mot bakgrund av det som redogörs för ovan föreslås att en slutlig andel ska beräknas efter utgången av beskattningsåret och att avdraget ska justeras med hänsyn till den slutliga andelen. Det föreslås också att redovisningen av den slutliga justeringen för beskattningsåret ska redovisas i den sista redovisningsperioden för det aktuella beskattningsåret.

#### *Lagförslag*

Förslaget medför att fem nya paragrafer, 7 kap. 48 a § och 13 kap. 29 b–29 e §§, införs i ML.

### **5.1.3 Fördelning ska göras för varje verksamhetsgren**

#### **Regeringens förslag**

Om det finns flera verksamhetsgrenar ska den andel av den ingående skatten som får dras av beräknas för varje verksamhetsgren.

#### **Promemorians förslag**

Förslaget i promemorian stämmer överens med regeringens förslag.

#### **Remissinstanserna**

*Sveriges advokatsamfund* är positivt till att fördelning ska ske per verksamhetsgren, men anser att avsaknaden av en definition begränsar förutsebarheten. *FAR* avstyrker förslaget i den nuvarande utformningen och framför bl.a. att det saknas en definition av verksamhetsgren, vilket även *Fastighetsägarna Sverige*, *Byggföretagen*, *Finansbolagens Förening*, *NSD m.fl. Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* samt *Tellus Tax Advisory AB* framför. Även *Konstnärernas Riksorganisation (KRO)* avstyrker förslaget om verksamhetsgren och framför att det leder till ökad administration. Om

regeln ändå införs ska mindre företag inte omfattas enligt KRO. *Giva Sverige* anser att en fördelning per verksamhetsgren i vissa fall kan öka precisionen, men innebär en ökad administrativ börda. *Skatteverket* lämnar förslag på förtydliganden angående verksamhetsgrenar. Därutöver föreslår Fastighetsägarna en frivillig regel.

### **Skälen för regeringens förslag**

Mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att vidta åtgärder för att uppnå ett mer exakt resultat än det som följer av omsättningsmetoden (artikel 173.2). Syftet är således att, med beaktande av den specifika karaktären av den beskattningsbara personens verksamhet, uppnå mer exakta resultat vid fördelningen av den ingående skatten (C-488/07 Royal Bank of Scotland, punkt 24). Direktivet ger bl.a. möjlighet att införa regler om att den beskattningsbara personen ska bestämma en avdragsgill andel för varje verksamhetsgren (artikel 173.2 b).

Direktivets huvudregel används för en beskattningsbar persons samtliga förvärv som sker gemensamt för transaktioner som medför respektive inte medför avdragsrätt. Huvudregeln får förstås som att vid beräkningen av omsättning är det den beskattningsbara personens samlade omsättning som avses, och att hänsyn tas till den beskattningsbara personens samtliga transaktioner som medför respektive inte medför avdragsrätt, oavsett om det gemensamma förvärvet avser en specifik del av verksamheten och därför är gemensamt enbart för vissa delar av omsättningen. En sådan schablonisering kan anses relativt enkel, men det finns också nackdelar med den. Med mervärdesskattelagens nuvarande regel om fördelning efter skälig grund har det funnits möjlighet att fördela med hänsyn till omsättningen i en viss verksamhetsgren. En beräkning som alltid utgår från den samlade omsättningen, även när det finns flera olika verksamhetsinriktningar, blir mindre exakt och mindre rättvisande än om hänsyn kan tas till användningen i en viss del av verksamheten. Det kan leda till att en beskattningsbar persons avdrag för ingående skatt i en viss del av verksamheten blir högre eller lägre beroende på vilka andra verksamhetsgrenar som den beskattningsbara personen har. Finns det flera andra verksamhetsgrenar med enbart undantagna transaktioner leder det till att den avdragsgilla andelen minskar. Om det däremot finns flera verksamhetsgrenar med skattepliktiga transaktioner leder det till att den avdragsgilla andelen ökar trots att förvärvet i den aktuella delen av verksamheten används på samma sätt. Det innebär att ett företag som är organiserat på ett visst sätt får mer avdrag än en ett konkurrerande företag som har samma typ av verksamhet. Det kan leda till snedvridningar och påverka hur företagen organiserar sig. Sådana effekter uppkommer även med en frivillig regel, som *Fastighetsägarna Sverige* föreslår. Vid en frivillighet behövs också ytterligare regler som i sig kan bli komplicerade.

För att fördelningen av den ingående skatten ska bli mer exakt och mer rättvisande samt motverka snedvridande effekter föreslår regeringen att en bestämmelse om fördelning per verksamhetsgren införs i ML. Om det finns flera verksamhetsgrenar bör därmed en avdragsgill andel beräknas för varje verksamhetsgren. Detta bör gälla även när fördelningen sker efter omsättning. Om ett förvärv helt är hänförligt till en verksamhetsgren så

beräknas då den andel som får dras av utifrån omsättningen i den verksamhetsgrenen.

Flera remissinstanser, bl.a. *NSD* och *Fastighetsägarna Sverige*, framför att det saknas en definition av begreppet ”verksamhetsgren” och att det är oklart vad det innebär. Som FAR framför innebär förslaget att en beskattningsbar person med två verksamhetsgrenar kan behöva fastställa tre olika avdragsgilla andelar; en för varje verksamhetsgren för uppdelning av ingående mervärdesskatt på förvärv för verksamhetsgrenen och ytterligare en för förvärv som avser den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Redan de nuvarande reglerna om fördelning efter skälig grund har i praktiken medfört att fördelning per verksamhetsgren har behövt göras. Det är således inget nytt inslag och det har redan tidigare förekommit att beskattningsbara personer har behövt använda flera grunder för fördelning av avdrag. Begreppet verksamhetsgren förekommer också redan i mervärdesskattelagen (5 kap. 10 § och 10 kap. 37 § ML) och är därmed inte helt nytt.

Begreppet verksamhetsgren används i artikel 173.2 b i mervärdesskattedirektivet. Det är alltså ett unionsrättsligt begrepp och det är mervärdesskattedirektivet som sätter ramen för vad som kan anses som en verksamhetsgren. Vad som avses med verksamhetsgren ska därmed tolkas utifrån lydelsen, bestämmelsens sammanhang och syfte. Artikel 173.2 syftar till att uppnå mer exakta och rättvisande resultat vid beräkning av den avdragsgilla andelen. Det ger ett beskattningsresultat som är mer i linje med principen om skatteneutralitet som innebär att tillhandahållanden av jämförbara varor och tjänster bör beskattas lika. EU-domstolen har ansett att med verksamhet förstås olika former av verksamheter som producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster bedriver. Geografiska områden utgör inte i sig verksamhetsgrenar (dom *Le Crédit Lyonnais*, C-388/11, EU:C:2013:541, punkterna 53 och 54).

Några remissinstanser, bl.a. Skatteverket och Svenska Bankföreningen, önskar förtydliganden om verksamhetsgrenar och medlemmar i mervärdesskattegrupper. Skatteverket anser att ett bolag i en mervärdesskattegrupp ska kunna ses som en verksamhetsgren eftersom det fungerar som en enhet. Frågan om en medlem i en mervärdesskattegrupp ska anses som en verksamhetsgren har inte prövats av EU-domstolen. EU-domstolen anser att varje gruppmedlems ekonomiska verksamhet bedrivs självständigt i mervärdesskattedirektivets mening (dom *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, punkt 79). Mot bakgrund av det borde en medlem i mervärdesskattegrupp, i likhet med vad Skatteverket framför, kunna ses som en verksamhetsgren. Beroende på omständigheterna i övrigt kan en gruppmedlem också anses ha flera verksamhetsgrenar, exempelvis för att denne bedriver verksamhet med olika inriktningar.

*Finansbolagens Förening*, *KRO* och *Giva Sverige* framför att en indelning per verksamhetsgren ger ökad administration och komplexitet. De nuvarande reglerna om skälig grund medfört att en fördelning ska göras med hänsyn till omsättningen i en viss verksamhetsgren för att uppnå ett mer exakt resultat. Mot den bakgrunden bör de föreslagna reglerna inte leda till en ökad komplexitet eller administrativ börda i förhållande till vad

som varit fallet med den nuvarande regeln om skälig grund för fördelningen.

Att beräkna en avdragsgill andel för en verksamhetsgren aktualiseras bara om det finns en verksamhetsgren i vilken det finns både skattepliktiga och från skatteplikt undantagna transaktioner. Det behöver också finnas inköp som görs för den verksamhetsgrenen och som används gemensamt för verksamhetsgrenen men inte för den beskattningsbara personens övriga ekonomiska verksamhet. Det förhållandet att en beskattningsbar person genomför både transaktioner som är skattepliktiga och transaktioner som är undantagna medför inte i sig att det uppkommer olika verksamhetsgrenar om transaktionerna har ett tydligt samband. Exempelvis bör en artist inte anses ha flera verksamhetsgrenar för att denne tillhandahåller skattepliktiga upplåtelser av rättigheter till verk och framföranden av konstnärliga verk som är undantagna enligt 10 kap. 30 § 1 ML. Inte heller bör en tandläkarmottagning anses bestå av olika verksamhetsgrenar för att det tillhandahålls både från skatteplikt undantagen tandvård och skattepliktiga tjänster som t.ex. tandblekning vid mottagningen. Om den beskattningsbara personen utöver tandläkarmottagningen däremot också äger fastigheten med mottagningen och hyr ut stora delar av byggnaden till andra verksamheter bör den beskattningsbara personen anses ha flera verksamhetsgrenar. Omsättningen som är hänförlig till uthyrningen ska därmed, oavsett om uthyrningen är beskattad eller undantagen, inte påverka den avdragsgilla andelen för de blandade förvärv som görs till själva mottagningen. Den omständigheten att den beskattningsbara personen även bedriver verksamhet med uthyrning av fastighet kommer därmed inte leda till högre eller lägre avdrag vid förvärv som görs för mottagningen. På så sätt undviks snedvridande effekter och det blir ett beskattningsresultat som är mer neutralt. Det aktuella exemplet illustrerar på så sätt också de snedvridningar som kan uppkomma utan en bestämmelse om fördelning per verksamhetsgren.

Vid utformning av bestämmelser med stöd av artikel 173.2 behöver de principer som ligger till grund för mervärdesskattesystemet, såsom skatteneutralitetsprincipen, beaktas. Den principen innebär bl.a. att jämförbara transaktioner ska behandlas lika. Det bedöms därför inte möjligt att utforma regeln om verksamhetsgrenar så att den endast omfattar beskattningsbara personer med en omsättning över en viss storlek, som KRO föreslagit. I första hand borde det dock vara något större företag som har flera verksamhetsgrenar och som därför behöver fördela per verksamhetsgren.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en avdragsgill andel ska beräknas för varje verksamhetsgren. En bestämmelse med en sådan innebörd föreslås därför (nya 13 kap. 29 a § tredje stycket ML).

Enligt artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna ålägga den beskattningsbara personen att föra separata räkenskaper för varje verksamhetsgren. Någon särskild regel i mervärdesskattelagen om räkenskaper finns inte i dag. Det finns dock allmänna bestämmelser om att det ska finnas räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation för de deklARATIONER som lämnas och för kontrollen av dem, se 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Mot den bakgrunden

bedöms det inte nödvändigt att nu införa en särskild regel i mervärdesskattelagen om separata räkenskaper för verksamhetsgrenar.

## 5.2 Användning i vissa fall av ekonomisk verksamhet

### **Regeringens förslag**

Om varorna och tjänsterna används i en verksamhet med undantagna finansiella transaktioner ska viss omsättning inte ingå vid beräkningen av den andel som får dras av enligt omsättningsmetoden. Den omsättning som inte ska ingå är sådan som avser leverans av tillgångar som görs mot avbetalning, till den del ersättningen inte är hänförlig till ränta, och leverans av tillgångar i avropslager eller liknande om tillgångarna till övervägande del innehas för att finansiera en annan beskattningsbar persons verksamhet. Leveranser av leasingobjekt liksom leasingavgifter till den del avgiften är hänförlig till varans inköpsvärde ska inte heller ingå.

Omsättningen för en sådan transaktion ska dock ändå ingå om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.

Ingående skatt som avser varor eller tjänster som används för byggnader eller delar av byggnader, eller den mark som byggnaderna står på, ska hänföras till byggnader och delar av byggnader med utgångspunkt i ytan för byggnaderna och byggnadsdelarna. Den ingående skatt som hänförs till en byggnad eller del av en byggnad ska få dras av i den utsträckning som avdrag skulle få göras för den ingående skatten om motsvarande förvärv av varan eller tjänsten gjorts bara för de transaktioner som den byggnaden eller delen av byggnaden används för.

Den ingående skatt som får dras av ska dock bestämmas enligt omsättningsmetoden om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.

### **Promemorians förslag**

Förslaget i promemorian stämmer delvis överens med regeringens förslag. I promemorian föreslås dock även en särskild regel om fördelning av avdrag vid vissa transaktioner mellan förbundna parter. I förhållande till promemorians förslag har förtydliganden gjorts av bestämmelserna om ingående skatt som avser byggnader. Språkliga och redaktionella ändringar har också gjorts.

### **Remissinstanserna**

*FAR* avstyrker förslaget om alternativa metoder för fördelning av avdrag och vill ha ett generellt utformat avsteg från huvudregeln om omsättning. *Konstnärernas Riksorganisation* avstyrker undantagen från huvudregeln som enligt organisationen medför en betydande ökning av

administrationen. *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* anser att det av stor vikt att regelverket för avdragsrätten är tydligt och att förslaget innehåller ett antal otillräckligt definierade begrepp. *Finansbolagens Förening* anser också att det behövs förtydligande av definitioner och begrepp. Några remissinstanser, bl.a. FAR och *Finansbolagens Förening*, har synpunkter om att utformningen av bestämmelserna om alternativa metoder inte garanterar ett mer exakt resultat för att de blir tillämpliga i första hand. *Finansbolagens Förening*, *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* anser att ”mer rättvisande bild” bör ändras till ”mer exakt bild”. *Riksbyggen* och *Sveriges Allmännyttan* anser att de alternativa fördelningsmetoderna inte bör vara obligatoriska. *Giva Sverige* är positivt till att alternativa fördelningsmetoder tillämpas när omsättningsmetoden inte ger ett rättvisande resultat.

I fråga om förslaget om finansiella verksamheter framför *FAR*, *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* samt *Tellus Tax Advisory AB* att EU-domstolens dom i *Banco Mais*, (C-183/13) inte ger medlemsstaterna en generell möjlighet att tillämpa en fördelningsmetod som inte beaktar fordonens värde vid en leverans. *Skatteverket* anser att bestämmelsen om finansiella transaktioner borde vara mer flexibel och föreslår att en proportionell andel av omsättningen för de uppräknade transaktionerna ska kunna justeras bort.

I fråga om byggnader tillstyrker *Boverket* förslaget och föreslår att begreppen yta och enklare byggnad preciseras. *Fastighetsägarna Sverige*, *Sveriges Allmännyttan* och *FAR*, som avstyrker förslaget, anser att det är alltför detaljerat och komplext. Även *Riksbyggen* anser att förslaget innebär en hög grad av komplexitet och detaljrika bedömningar. *Sveriges advokatsamfund* pekar på antalet paragrafer som avser byggnader och omfattningen av dem och framför att de är svåra att överskåda och tillämpa. Samfundet, liksom *Byggföretagen* och *Fastighetsägarna*, framför också att bestämmelserna innehåller flera begrepp som är oklara, bl.a. ”enklare byggnad med underordnad funktion”. *HSB* framför att det hade varit önskvärt om produktionskostnad hade fått tillämpas vid nyproduktion. Även *Causey Westling Consulting AB* framför att fördelning efter produktionskostnader bättre bör motsvara användningen vid förvärv för ny-, till- eller ombyggnad. *Sveriges Allmännyttan* efterfrågar vägledning om hur uppdelningen per verksamhetsgren ska samspela med den ytbaserade fördelningsmetoden. *Sveriges Riksidrottsförbund* anser att de föreslagna reglerna för byggnader bör omarbetas eller utgå. Förbundet anser att reglerna är mycket detaljerade och riskerar att medföra rättsosäkerhet. *Giva Sverige* framför att en ytbaserad metod ofta är mer ändamålsenlig än omsättning när det gäller byggnader och lokaler.

I fråga om vissa transaktioner med förbundna parter avstyrker flera remissinstanser, bl.a. *Fastighetsägarna*, *FAR*, och *Näringslivets Skattedelegation* (NSD) förslaget. NSD framför bl.a. att den föreslagna utformningen slå generellt mot hela näringslivet då omsättningar ska räknas bort om varor och tjänster vidarelevereras utan förädling. *Sveriges Riksidrottsförbund*, som avstyrker förslaget, anser bl.a. att bestämmelsen om förbundna parter riskerar att slå mot normala och nödvändiga transaktioner mellan föreningar och deras helägda bolag. *Finansbolagens*

Förening, Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad, som också motsätter sig regeln om förbundna parter, framför bl.a. att regeln bör utformas som ett undantag vid skatteundandraganden och snedvridningar, om den alls ska införas. *Företagarna* framför bl.a. att regeln om förbundna parter synes motiverad av att förhindra oönskad skatteplanering, men att ingen bedömning görs av om det är ett så stort problem att de föreslagna förändringarna är motiverade och proportionerliga. Sveriges advokatsamfund har synpunkter om förenlighet med mervärdesskattedirektivet och att bestämmelsen innehåller nya begrepp som är oklara. FAR framför bl.a. att det förefaller saknas stöd i direktivet för en bestämmelse om förbundna partner. Tellus Tax Advisory AB framför bl.a. att en bestämmelse bör utformas neutralt och även gälla transaktioner som inte medför avdragsrätt.

### **Skälen för regeringens förslag**

Regeln i 13 kap. 29 § ML om uppdelning efter skälig grund innebär att omsättning kan anses som skälig grund men att en annan grund ska användas om denna ger ett mer exakt resultat (jfr HFD 2014 ref. 18).

Huvudregeln i mervärdesskattedirektivet är att omsättningsmetoden ska användas. Ett införande av mervärdesskattedirektivets omsättningsmetod är också i sig tillräckligt för att mervärdesskattelagen ska bli förenlig med direktivet. Mervärdesskattedirektivet ger dock ett relativt stort utrymme för att införa andra metoder som på olika sätt avviker från huvudregeln. Enligt artikel 173.2 c har medlemsstaterna möjlighet att tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna. Syftet med bestämmelserna i artikel 173.2 är att, med beaktande av den specifika karaktären av den skattskyldiges olika verksamheter, ge medlemsstaterna möjlighet att uppnå mer exakta resultat vid beräkningen av den avdragsgilla andelen. Medlemsstaterna får alltså införa regler om en annan metod eller fördelningsnyckel än omsättningsmetoden för en viss transaktion, till exempel byggnadsytan i fråga om ingående skatt vid för uppförande av en byggnad. En förutsättning är att den valda metoden garanterar att den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt med dess hjälp kan fastställas mer exakt än med omsättningsmetoden (dom BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkterna 18 och 24).

Direktivets omsättningsmetod är en schablon som inte alltid ger ett resultat som ger en rättvisande bild av hur de inköpta varorna eller tjänsterna förbrukas för skattepliktiga transaktioner. Efter Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i HFD 2023 ref. 45 har det blivit möjligt att använda omsättningsmetoden oavsett om det ger ett skäligt resultat. Det har medfört att det uppkommit situationer där beskattningsbara personer fått ett betydligt större avdrag än tidigare och därmed också medfört ett skattebortfall. En fördelning efter omsättning kan alltså i vissa fall ge ett resultat där den avdragsgilla andelen inte står i proportion till hur de inköpta varorna och tjänsterna förbrukas för skattepliktiga respektive undantagna transaktioner. En sådan fördelning kan skapa snedvridande effekter och i förlängningen påverka hur företagen organiserar sig. Det är således i linje med principen om skatteneutralitet att i vissa fall göra avsteg från direktivets omsättningsmetod. Det leder

också till ett resultat som är mer i linje med den nuvarande regeln om skälig grund där en annan grund än omsättning ska användas om denna ger ett mer exakt resultat (jfr HFD 2014 ref. 18). Mot denna bakgrund bör enligt regeringen andra metoder för fördelningen användas i vissa fall. Mervärdesskattedirektivets möjlighet i artikel 173.2 c att göra avsteg från omsättningsmetoden bör alltså utnyttjas.

Avstegen från huvudregeln bör, som nämns i avsnitt 5.1.1, uttryckligen anges i lagen. De bör också begränsas till bestämda fall och inte utformas som en allmän avstegsregel (jfr dom BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 18).

Artikel 173.2 innebär bl.a. att medlemsstaterna får tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget baserat på användningen av alla eller en del av varorna eller tjänsterna. Enligt EU-domstolen hindrar inte mervärdesskattedirektivet att en medlemsstat föreskriver att det i första hand är en av de metoder för beräkningen av den avdragsgilla andelen som anges i artikel 173.2 som ska tillämpas på en viss transaktion, såsom uppförandet av en byggnad för blandad användning, förutsatt att de principer som ligger bakom det gemensamma systemet för mervärdesskatt iakttas. EU-domstolen har också om artikel 173.2 uttalat att i brist på anvisningar i mervärdesskattedirektivet ankommer det på medlemsstaterna att, med iakttagande av unionsrätten och de principer som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, fastställa metoderna och reglerna för beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt. Hänsyn ska då tas till syftet med och systematiken i direktivet (dom BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkterna 19, 22 och 24 och dom Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, punkt 52).

Medlemsstaterna har således ett utrymme att själva fastställa närmare metoder och regler för beräkning av den avdragsgilla andelen, som återspeglar användningen. I fråga om ingående skatt som avser en byggnad kan byggnadens yta användas som utgångspunkt för en beräkning av den avdragsgilla andelen. En sådan metod behöver inte vara den mest exakta men ska ge ett resultat som är mer exakt än det som följer av omsättningsmetoden (dom Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 33). Den omständigheten att det i enskilda situationer kan finnas en annan möjlig utgångspunkt för beräkningen, t.ex. volym eller produktionskostnader, som skulle ge ett ännu mer exakt resultat än yta, leder alltså inte till att yta inte kan användas som metod för det fall yta på ett mer exakt sätt än omsättningsmetoden återspeglar hur de förvärvade varorna och tjänsterna används för skattepliktiga transaktioner.

Några remissinstanser bl.a. *Finansbolagens Förening*, ifrågasätter att förslagen på avsteg från huvudregeln är förenliga med EU-rätten och anser att de inte garanterar ett resultat som är mer exakt än omsättningsmetoden. Som nämns ovan anser dock EU-domstolen att mervärdesskattedirektivet inte hindrar att en medlemsstat föreskriver att det i första hand är en av de metoder för beräkningen av den avdragsgilla andelen som anges i artikel 173.2 som ska tillämpas, om de principer som ligger bakom mervärdesskattesystemet iakttas. En metod som bättre återspeglar användningen leder till ett resultat som är mer i linje med principen om skatteneutralitet. Även om de alternativa metoderna i första hand ska

tillämpas i det aktuella fallen, vilket alltså är möjligt enligt EU-domstolens praxis, föreslås också att omsättningsmetoden ändå ska användas om det ger en mer rättvisande bild. Enligt regeringen kan det på så sätt säkerställas att de alternativa metoderna används när de ger ett mer exakt resultat än en fördelning efter omsättning, dvs. ett resultat som ger en mer rättvisande bild av användningen av de förvärvade varorna och tjänsterna. Vad remissinstanserna framför om detta föranleder därför ingen ändrad utformning av de föreslagna reglerna.

Medlemsstaterna har, vid utformning av regler enligt artikel 173.2, ett visst handlingsutrymme. Det förhållandet att uttrycket ”mer rättvisande bild” används i förslaget i stället för ”mer exakt” resultat som förekommer i EU-domstolens domar påverkar därmed inte förslagets förenlighet med EU-rätten. Uttrycket ”ger mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt” innebär att metoden bättre ska återspegla användningen av de aktuella varorna och tjänsterna, dvs. ge ett resultat som på ett bättre eller ”mer exakt” sätt motsvarar användningen av varorna och tjänsterna än vad som blir fallet med omsättningsmetoden. Det som Finansbolagens Förening, *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* framför föranleder därför ingen ändring. Här kan också nämnas att en medlemsstat inte är skyldig att ens vid införandet av tvingande direktivbestämmelser använda samma uttryck som de som används i själva direktivbestämmelsen utan har möjlighet att välja lämplig lagstiftningsteknik för införlivandet i nationell rätt av en direktivregel (jfr t.ex. de förenade målen 231/87 och 129/88, *Comune di Carpaneto Piacentino m.fl.*). EU-rätten uppställer alltså inget krav på att, vid införande av en för medlemsstaterna frivillig regel, där det dessutom finns ett handlingsutrymme för den närmare utformningen, ordagrant återge de uttryck som EU-domstolen använt sig av.

*Riksbyggen* och *Sveriges Allmännytt*a anser att alternativa fördelningsmetoder inte bör vara obligatoriska. Med en sådan ordning skulle dock den situation som uppstått efter Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2023 ref. 45, med avdrag som blir betydligt högre än vad som är motiverat utifrån omfattningen av de förvärvade varornas och tjänsternas faktiska användning för mervärdesskattepliktiga ändamål och därmed också ett skattebortfall, kvarstå. Om reglerna inte är obligatoriska kommer de inte heller att tillämpas likadant för alla och därmed skulle betydande snedvridningar fortfarande kunna uppkomma inom de aktuella områdena. I fråga om byggnader skulle exempelvis en frivillighet komma att missgynna aktörer med en stor andel undantagen uthyrning, exempelvis bostäder, i förhållande till aktörer med stor andel mervärdesskattepliktig uthyrning. Vid en frivillighet behöver också frågor som avser utnyttjande av frivilligheten regleras, exempelvis vad som är föremålet för frivilligheten, hur valet ska gå till, hur länge det ska gälla osv. En frivillig ordning blir därför också mer komplex och leder till ett mer omfattande regelverk. Regeringen anser därför att de alternativa fördelningsmetoderna ska vara obligatoriska.

Remissinstansernas synpunkter om mer allmänna avsteg från huvudregeln samt att reglerna, inklusive avstegen, blir mer detaljerade och innehåller nya begrepp behandlas under avsnitt 5.1.1. ovan.

### *Vissa finansiella verksamheter*

I vissa finansiella verksamheter har tidigare en annan grund än en renodlad omsättningsmetod använts för fördelningen för att få skäliga resultat. Med en fördelning efter mervärdesskattedirektivets omsättningsmetod ökar den avdragsgilla andelen i vissa fall betydligt jämfört med den fördelning som har gjorts enligt reglerna om skälig grund. Som ett exempel kan nämnas att det framgår av domarna i underinstanserna att finansföretaget i HFD 2023 ref. 45 hade en avdragsgill andel på 65–68 procent efter en bedömning enligt reglerna om skälig grund. Med omsättningsmetoden skulle den andelen beräknas till 99 procent när bl.a. skattepliktig s.k. konsignationsförsäljning och försäljning av leasingobjekt togs med vid beräkningen. En liknande ökning av den andel som får dras av var det fråga om i HFD 2024 not. 41 som gällde ett bolag med verksamhet bestående av fordonfinansiering kopplad till leasing respektive avbetalningsavtal.

Verksamheter med finansiering av tillgångar i återförsäljares lager (konsignation), leasing och avbetalningsköp där finansbolag går in som mellanled vid försäljningen till slutkund leder ofta till en hög skattepliktig omsättning för finansbolaget eftersom varans värde påverkar den skattepliktiga omsättningen. Finansbolaget kan i mervärdesskatte-hänseende anses ha förvärvat tillgången och levererat den vidare och får på så sätt en hög skattepliktig omsättning som avser leveransen av tillgången. Inköpet och vidareförsäljningen av tillgången sker i syfte att finansiera tillgången i säljarens lager eller slutkundens inköp och medför normalt en försumbar användning av de gemensamma resurserna. Om värdet av tillgången räknas in i omsättningen vid fördelningen blir det en skillnad mot sedvanlig utlåning där enbart räntan och inte lånebeloppet ingår i den omsättning som hänför sig till undantagna transaktioner. I sådana situationer kan en fördelning efter omsättningen ge en avdragsgill andel som inte ger en rättvisande bild av hur de inköpta varorna och tjänsterna används och förbrukas för skattepliktiga respektive undantagna transaktioner. Samma situation kan uppkomma vid leasing där leasingavgiften är skattepliktig även till den del den avser värdet av den aktuella tillgången. Detta medför att det uppkommer en hög skattepliktig omsättning som inte är jämförbar med omsättningen i en sedvanlig utlåningsverksamhet. Detta återspeglas även i EU-domstolens praxis genom att domstolen funnit att en medlemsstat har rätt att ålägga en bank som bedriver leasingverksamhet att endast ta med den andel av hyrorna som motsvarar ränta och inte den del som motsvarar amortering, om användningen av de inköpta varorna och tjänsterna framför allt uppkommer med anledning av finansieringen och förvaltningen av dessa avtal (dom Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punkterna 34 och 35).

Efter avgörandet i HFD 2023 ref. 45 kan vissa finansieringsföretag genom att använda omsättningsmetoden få en betydligt högre avdragsgill andel än vad som är möjligt med den mest skäliga fördelningsgrunden. Som nämnts ovan leder detta till ett skattebortfall. En fördelning som inte speglar användningen medför snedvridande effekter och kan i förlängningen påverka hur företagen organiserar sig. Det innebär också en avvikelse från principen om skatteneutralitet. Med hänsyn till detta föreslås att det införs regler om fördelning av avdrag vid verksamhet med

finansiering av tillgångar i återförsäljares lager, leasing och avbetalningsköp där beskattningsbara personer med finansieringsverksamhet går in som mellanled vid försäljningen till slutkund.

Förslaget innebär att det vid beräkning av omsättningen, som i övrigt sker enligt den föreslagna 13 kap. 29 b § ML, inte ska ingå vissa omsättningar som normalt inte medför en mer än försumbar användning av de varor och tjänster som används gemensamt för skattepliktiga och undantagna transaktioner. De transaktioner som avses är leverans av tillgångar som görs mot avbetalning, till den del ersättningen inte är hänförlig till ränta, och leverans av tillgångar i avropslager eller liknande om tillgångarna till övervägande del innehåses i syfte att finansiera en annan beskattningsbar persons verksamhet. Även leveranser av leasingobjekt föreslås omfattas, liksom leasingavgifter till den del avgiften är hänförlig till varans inköpsvärde. Omsättning som avser någon av de nämnda transaktionerna ska dock ändå tas med vid beräkningen om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt (nya 13 kap. 29 l § ML).

Några remissinstanser, bl.a. FAR, påpekar att EU-domstolens avgörande i Banco Mais (C-183/13) inte ger medlemsstaterna möjlighet att generellt sett tillämpa en fördelningsmetod som inte beaktar ett fordonets värde vid en leverans. Den föreslagna bestämmelsen innehåller dock en viss flexibilitet och en möjlighet att t.ex. beakta ett fordonets värde för det fall det ger en mer rättvisande bild av användningen av de förvärvade varorna och tjänsterna. Det som FAR framför föranleder därför ingen ändring av förslaget. Skatteverket anser att bestämmelsen ska göras mer flexibel och föreslår att en proportionell andel av omsättningen för de uppräknade transaktionerna ska kunna justeras bort. En sådan obegränsad flexibilitet riskerar dock att bli mycket svårtillämpad. Dessutom innehåller den föreslagna bestämmelsen redan en viss flexibilitet med möjligheter att beakta användningen i det enskilda fallet. Någon sådan ändring som Skatteverket föreslår bör därför inte göras.

Med leverans av tillgångar som görs mot avbetalning avses även sådant faktiskt överlämnande av en vara som enligt 5 kap. 3 § 2 ML ska anse som en leverans av vara eftersom överlämnandet görs i överensstämmelse med ett avtal om leasing, enligt vilket äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen har gjorts. En sådan leverans av vara bör således anses som en leverans av en tillgång som görs mot avbetalning enligt föreslagna 13 kap. 29 l § första stycket 1 ML även om det sker enligt ett avtal som benämns som ett leasingavtal.

Vid leverans av tillgångar som görs mot avbetalning ingår normalt inte ränta i beskattningsunderlaget för leveransen av tillgången. Vid en leverans enligt ett avtal om sådan leasing som bedöms som en leverans av vara enligt 5 kap. 3 § 2 ML har dock Skatteverket gjort bedömningen att ränta kan ingå i beskattningsunderlaget för leveransen (Skatteverkets ställningstagande ”Finansiell leasing, mervärdesskatt”, dnr 8-272671-2025). Om räntan i ett sådant fall anses ingå i beskattningsunderlaget bör den del av ersättningen för leveransen som avser ränta dock inte räknas bort från omsättningen enligt den föreslagna bestämmelsen i 13 kap. 29 l § första stycket 1 ML.

Med leverans av leasingobjekt avses leveransen av den tillgång som leasats ut. Det kan i många fall handla om att objektet löses mot tillgångens restvärde efter leasingperiodens slut. Med leasing bör i detta sammanhang förstås att en leasegivare under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda tillgångar mot en ersättning. Korttidsuthyrning av exempelvis fordon anses normalt inte som leasing.

Begreppet leasingavgifter i den föreslagna 13 kap. 29 l § första stycket 4 ML avser den ersättning som tas ut för att leasetagaren ska få använda tillgången. Den del av avgiften som avser varans inköpsvärde ska dock inte räknas med. Med inköpsvärde avses leasegivarens inköpspris för tillgången. Till den del avgiften täcker leasegivarens kostnad för förvärvet av tillgången ska avgiften därmed inte räknas med i omsättningen. Den del av avgifterna för leasingperioden som belöper på tillgångens inköpsvärde kan normalt beräknas utifrån tillgångens inköpspris samt tillgångens restvärde vid leasingperiodens slut. Eventuellt kan värdet behöva justeras vid utgången av leasingperioden om tillgångens verkliga värde vid en försäljning avviker från det beräknade restvärdet. När den del av avgiften som avser kostnaderna för inköpet av tillgången räknats bort från omsättningen kan den kvarvarande delen ses som ersättning för tillhandahållande för finansiering och förvaltning av avtalet. Den del av omsättningen som avser finansiering och förvaltning av leasingavtalet blir på så sätt jämförbar med annan omsättning som avser finansiell verksamhet.

Det föreslås också att omsättning som avser leverans av tillgångar i avropslager inte ska räknas med om tillgångarna till övervägande del innehas för att finansiera en annan beskattningsbar persons verksamhet. Det kan finnas olika skäl till att tillgångar hålls i avropslager. Det kan t.ex. förekomma att en producent har egentillverkade varor som hålls i avropslager för att få avsättning för sin produktion. Normalt sett finns det dock till någon del ett syfte att finansiera någon annans verksamhet. Villkoret att tillgångarna till övervägande del ska innehas för att finansiera en annan beskattningsbar persons verksamhet syftar till att skilja ut fall där innehavet av tillgången framför allt beror på ett avtal om finansiering och inte ett avtal om försäljning av tillgångar.

#### *Ingående skatt på varor och tjänster som avser byggnader*

Högsta förvaltningsdomstolen anser att den svenska regleringen i 13 kap. 29 § ML inte på ett korrekt sätt genomför de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och att direktivets regler om att omsättning ska vara huvudregel vid fördelning av avdrag kan tillämpas med direkt effekt. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att detta även gäller en bostadsrättsförenings verksamhet som består av upplåtelse av bostäder som är undantaget från skatteplikt och upplåtelse av lokaler som är föremål för frivillig beskattning (HFD 2025 not. 29). Vid inköp som avser fastigheter och särskilt vid upplåtelse av fastigheter har omsättning i regel inte använts vid fördelning av ingående skatt enligt skälig grund. Avgiften som tas ut av en bostadsrättsförening vid upplåtelse av bostad till en medlem bestäms på andra grunder än hyran för en affärslokal som normalt är marknadsmässig. Avgiften för boendet och hyran för affärslokalen är därför inte jämförbara. Att använda omsättning som grund för

fördelningen kan därför leda till en missvisande fördelning. Med användning av omsättningsmetoden kommer hänsyn inte heller att tas till den enskilda byggnadens eller lokalens användning, vilket kan leda till fördelningar som inte återspeglar användningen av de förvärvade varorna och tjänsterna.

EU-domstolens praxis innebär att medlemsstaterna får tillämpa en fördelningsmetod som utgår ifrån byggnadsytan i fråga om ingående skatt för t.ex. uppförande av en byggnad (dom BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 24). En fördelning utifrån en ytbaserad metod bör för ingående skatt som avser en viss byggnad ge en fördelning som på ett bättre sätt återspeglar resursförbrukningen för respektive ändamål än vad direktivets omsättningsschablon gör. Yta är en omständighet som är objektivt verifierbar. Vid fastighetsförvaltande verksamhet har yta dessutom använts för fördelningen av ingående skatt under lång tid, eftersom det ansetts som skälig grund, dvs. den grund som bäst återspeglar användningen i fråga om byggnader som används för flera ändamål. En sådan fördelning med utgångspunkt i ytan bör tillämpas även i fortsättningen. Med hänsyn till det föreslår regeringen att den ingående skatten ska fördelas utifrån ytan för byggnader. Om det i ett enskilt fall skulle ge en mer rättvisande bild att göra fördelningen genom omsättningsmetoden ska den metoden dock användas i stället för en ytbaserad fördelning.

När det gäller varor och tjänster som anskaffats för användning, bevarande eller underhåll av en byggnad för blandad användning har EU-domstolen uttalat att det framstår som enkelt genomförbart att hänföra dessa varor och tjänster till olika utgående transaktioner som genomförs med hjälp av denna byggnad (jfr dom Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 29). Det är alltså bara den ingående skatt som inte är möjlig att hänföra till en viss typ av transaktion som ska fördelas. Om det är möjligt att få fram kostnaderna för olika lokaler i en byggnad med blandad användning bör avdraget i stället göras med utgångspunkt i det. I de fall ingående skatt på kostnader för användning, underhåll m.m. som avser byggnader ändå behöver fördelas bör detta göras med utgångspunkt i ytan för de byggnader och byggnadsdelar som varorna och tjänsterna används för.

Reglerna om behandling av ingående skatt på varor och tjänster som avser byggnader bör i så hög grad som möjligt ta hänsyn till hur byggnaderna och dess olika delar används för att på så sätt få ett mer exakt resultat av fördelningen. Det föreslås därför att den ingående skatten som avser varor eller tjänster som används för byggnader eller delar av byggnader, eller den mark som byggnaderna står på, ska hänföras till byggnader och delar av byggnader med utgångspunkt i ytan för byggnaderna och byggnadsdelarna. Den ingående skatt som har hänförts till en byggnad eller del av en byggnad får sedan dras av i den utsträckning som avdrag skulle få göras för den ingående skatten vid ett motsvarande förvärv av varan eller tjänsten bara för de transaktioner som den byggnaden eller byggnadsdelen används för (13 kap. 29 k § ML).

*Sveriges Allmännytt*a efterfrågar förtydligande om hur förslaget om verksamhetsgrenar förhåller sig till förslaget om ingående skatt för byggnader. När den ingående skatten fördelas efter ytmetoden behöver någon fördelning efter verksamhetsgren inte göras när den ingående

skatten hänförs till en byggnad eller del av en byggnad med tillämpning av 13 kap. 29 f–29 k §§ ML. Fördelningen sker i de fallen med utgångspunkt i ytan för de aktuella byggnaderna och byggnadsdelarna. När den ingående skatten hänförs till en del av en byggnad som används i en verksamhetsgren med blandad verksamhet kan det dock bli aktuellt att göra en fördelning med den fördelningsgrund som bestämts för den verksamhetsgren som den beskattningsbara personen använder byggnaden för med tillämpning av 13 kap. 29 a och 29 k §§ ML.

*Konstnärernas Riksorganisation* anser att det remitterade förslaget kan medföra ökad administration eftersom en konstnär som bedriver blandad verksamhet och äger en byggnad där den blandade verksamheten bedrivs skulle tvingas att fastställa och tillämpa en fördelning baserad på yta för de kostnader som avser själva byggnaden och därtill minst en fördelning baserad på omsättningsmetoden för övriga kostnader. I den utsträckning byggnaden enbart används i den egna konstnärsverksamheten och inte för andra ändamål borde dock den ingående skatten som avser byggnad kunna fördelas efter den avdragsgilla andel som gäller för andra förvärv som används i konstnärsverksamheten (13 kap. 29 a och 29 k §§ ML). För att detta ska bli tydligare justeras lydelsen av den föreslagna bestämmelsen i 13 kap. 29 k § ML. Någon skillnad eller ökad administration jämfört med tidigare regler borde därmed inte uppkomma.

Sammanfattningsvis bör reglerna om fördelning utifrån yta vid ingående skatt som avser byggnader inte medföra några större skillnader jämfört med den fördelning som skett efter skälig grund. Någon ökad administration bör därför i allmänhet inte uppkomma.

Vissa remissinstanser, som *HSB*, vill att produktionskostnad ska få användas som grund för beräkningen av avdraget vid ny-, till- och ombyggnad. Produktionskostnader skulle dock inte kunna användas för ingående skatt som avser byggnader i alla situationer utan enbart i fråga om t.ex. nybyggnation. De föreslagna reglerna innebär att fördelningen av ingående skatt som avser byggnader ska ske med utgångspunkt i ytan, men att omsättning ska användas om det ger en mer rättvisande bild av hur de förvärvade varorna och tjänsterna används. Om ytterligare en grund för fördelningen skulle vara möjlig i vissa fall för ingående skatt som avser byggnader skulle det medföra att reglerna bli mer komplicerade och detaljerade. Det lämnas därför inte något förslag om att produktionskostnader ska kunna användas som grund för fördelning i vissa fall. Det föreslås också bestämmelser om hur den ingående skatten ska hänföras till en byggnad eller byggnadsdel. Ingående skatt som avser enklare byggnader eller anläggningar med en underordnad funktion föreslås hänföras till de huvudsakliga byggnader som de används för.

Anläggningar för produktion av energi, exempelvis solcellsanläggningar, föreslås behandlas på motsvarande sätt även om en del av produktionen används för skattepliktiga leveranser av energi. Till den del den producerade mängden energi används för skattepliktiga leveranser av energi föreslås dock att den ingående skatten ska anses helt hänförlig till transaktioner som medför avdragsrätt vid tillämpning av den föreslagna 13 kap. 29 k § ML (nya 13 kap. 29 g § ML). Skälet är att en fördelning efter omsättning riskerar att bli missvisande i de fallen. Om den ingående skatten avser varor eller tjänster som används för flera byggnader föreslås den ingående skatten hänföras till respektive byggnad utifrån

byggnadernas yta (nya 13 kap. 29 h § ML). Används varor eller tjänster för flera olika delar av en byggnad föreslås den ingående skatten hänföras till respektive del i förhållande till ytan för byggnadsdelarna (nya 13 kap. 29 i § ML). Om en del används gemensamt för andra delar föreslås den ingående skatten för den gemensamma delen hänföras till de andra delar som den gemensamma delen används för. Även det föreslås ske med utgångspunkt i ytan (13 kap. 29 j § ML). Den ingående skatt som har hänförs till en byggnad eller del av en byggnad föreslås få dras av i den utsträckning som avdrag skulle få göras för den ingående skatten vid ett motsvarande förvärv av varan eller tjänsten bara för de transaktioner som byggnaden eller byggnadsdelen används för (13 kap. 29 k § ML).

Ett antal remissinstanser, bl.a. Boverket, har framfört önskemål om preciseringar och förtydliganden av begrepp som enklare byggnad med underordnad funktion. Som nämnts ovan har yta har redan använts som grund för fördelningen i fråga om byggnader. De föreslagna reglerna är därmed i princip en kodifiering av hur bestämmelsen om skälig grund tillämpats i fråga om ingående skatt som avser byggnader. När reglerna om fördelning efter skälig grund inte längre blir tillämpliga utan ersätts av uttryckliga regler medför det som redan nämnts att lagtexten blir mer detaljerad och innehåller ett antal begrepp som inte tidigare angetts i lagen. Mot bakgrund av det och att de föreslagna reglerna redan är förhållandevis detaljerade föreslås inte någon närmare definition av yta.

Delar av en byggnad som används gemensamt för andra delar kan exempelvis vara entréhallar, cykelrum och samlingslokaler som kan användas av flera hyresgäster. En enklare byggnad med underordnad funktion är en enklare byggnad som utgör komplement till en eller flera huvudsakliga byggnader. Det kan t.ex. handla om cykelskjul, sophus eller förråd som används av lokal eller bostadshyresgäster. På samma sätt kan anläggningar i anslutning till en byggnad ha en underordnad funktion till en eller flera byggnader. Exempel på sådana anläggningar är t.ex. uteplatser eller solcellsanläggningar där produktionen används för byggnadens allmänna bruk och inte säljs vidare.

### *Övrigt*

I promemorian föreslogs en regel om att omsättning som avser vissa leveranser av varor och tjänster till förbundna parter inte ska tas med vid beräkningen av den avdragsgilla andelen. Regeln var i första hand avsedd att motverka att reglerna utnyttjas för att öka den andel av den ingående skatten som får dras av på ett konstlat sätt, som inte är motiverat utifrån hur inköpta varor och tjänster används. Några remissinstanser, bl.a. *Företagarna* och *Svenska Bankföreningen*, framför farhågor om att regeln kan få ett alltför stort tillämpningsområde i förhållande till syftet. Det finns för närvarande också en viss osäkerhet om behovet av en sådan regel. Regeringen bedömer därför att det behövs ytterligare överväganden om behovet och utformningen innan införandet av en sådan regel. Någon särskild regel om fördelning vid vissa transaktioner mellan förbundna parter föreslås därför inte i nuläget.

### *Lagförslag*

Förslaget medför att sju nya paragrafer, 13 kap. 29 f–29 l §§, införs i ML.

## 6 Ikräftträdande- och övergångsbestämmelser

### Regeringens förslag

De nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2027.

Om den beskattningsbara personen har ett annat beskattningsår än kalenderår ska någon justering med hänsyn till en slutlig andel inte göras för perioder som avser tid före ikraftträdandet.

### Promemorians förslag

Förslaget i promemorian stämmer överens med regeringens förslag.

### Remissinstanserna

*Fastighetsägarna Sverige* och *Finansbolagens Förening* avstyrker ett ikraftträdande den 1 januari 2027 och anser att företagen behöver mer tid för anpassning. De anser också att det vore oskäligt att tillämpa justeringsreglerna på resterande korrigeringsperiod efter ikraftträdandet av de nya reglerna och föreslår att det i övergångsbestämmelserna förtydligas att någon justering av avdrag inte ska ske till följd av de nya reglerna. *Fastighetsägarna* och *Finansbolagens Förening* anser att en sådan retroaktiv tillämpning inte skulle vara förenlig med rättssäkerhetsprincipen och principen om förutsebarhet i lagstiftningen. *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Värdepappersmarknad* och *Svensk Försäkring* anser att ikraftträdandet bör skjutas upp till tidigast den 1 januari 2028. Även *Sveriges Riksidrottsförbund* och *Sveriges Allmännyttan* anser att förslaget bör senareläggas. *Sveriges Allmännyttan* anser att de ändrade fördelningsprinciperna inte bör få genomslag i pågående justeringsperioder för investeringsvaror. Regelrådet framför att bedömningen att det inte krävs några särskilda informationsinsatser kan ifrågasättas.

### Skälen för regeringens förslag

Den nuvarande regeln om fördelning av avdrag för ingående skatt i ML är inte förenlig med EU-rätten i den del den avser fördelningen i s.k. blandad verksamhet. Det föreslås därför att det i mervärdesskattelagen införs bland annat en motsvarighet till mervärdesskattedirektivets omsättningsmetod vid fördelning av avdrag i den ekonomiska verksamheten. Fördelning efter omsättning är den vanligaste grunden för fördelningen redan i nuläget. Det är alltså inte fråga om något nytt inslag. Förslaget leder dock till att reglerna blir mer detaljerade och innebär att det ska göras preliminära och slutliga andelar för beskattningsåret. Eftersom det vanligaste beskattningsåret är kalenderår bedöms ett ikraftträdande vid ett årsskifte kunna bidra till att minska eventuella problem vid övergången till de nya reglerna. Några remissinstanser, bl.a. *Finansbolagens Förening*, anser att det behövs mer tid för anpassning. Som nämns ovan har dock omsättning varit den vanligaste grunden för fördelningen. När det gäller alternativa metoder har fördelning efter yta varit det normala i många fall vid

fördelning av ingående skatt som avser byggnader. Även förslaget om fördelningsgrund vid vissa transaktioner i samband med finansiell verksamhet bygger på en metod som använts i den tidigare tillämpningen. I övrigt använder flera banker redan i nuläget omsättning för fördelningen. Den nuvarande situationen med möjlighet att tillämpa direkt effekt av mervärdesskattedirektivet, vilket i vissa fall kan leda till snedvridande effekter, motiverar ett relativt snart ikraftträdande. Mot denna bakgrund föreslås förslagen träda i kraft den 1 januari 2027.

De nya reglerna för omsättningsmetoden innebär att det införs särskilda bestämmelser om att en slutlig andel ska beräknas och att det efter utgången av beskattningsåret ska ske en justering av avdragen för beskattningsåret med hänsyn till den slutliga andelen (13 kap. 29 § ML). För beskattningsbara personer som har ett annat beskattningsår än kalenderår finns det därför behov av en övergångsregel så att en sådan justering inte avser ingående skatt som avser perioder före ikraftträdandet. En sådan regel bedöms minska eventuella problem vid övergången till de nya reglerna. En regel med en sådan innebörd föreslås därför.

I övrigt föreslås att äldre föreskrifter ska tillämpas för förhållanden som avser tid före ikraftträdandet. Avdraget vid ett förvärv som gjorts före ikraftträdandet ändras därför inte för den period avdraget gjorts. Det utesluter dock inte att avdraget för en investeringsvara kan behöva justeras enligt 12 och 15 kap. ML i en period som avser tid efter ikraftträdandet. EU-domstolens praxis innebär att artikel 185 i mervärdesskattedirektivet, som bl.a. reglerar justering vid ändrad användning av investeringsvaror, även omfattar fall då metoden för beräkning av det avdrag som är tillämpligt på varor och tjänster för blandad användning har ändrats. En investeringsvara kan i ett sådant fall anses användas på ett sätt som ger ett högre eller lägre avdrag. Mervärdesskattedirektivets regler om justering av avdrag ska enligt EU-domstolen också tolkas så, att det krävs att en justering av varor i en blandad verksamhet görs om det under den berörda justeringsperioden har antagits en fördelningsmetod för beräkning av mervärdesskatteavdraget som avviker från den omsättningsmetod som föreskrivs i direktivet, jfr dom Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, C-332/14, EU:C:2016:417, punkterna 46 och 47. EU-domstolen ansåg därför att det krävdes en justering av den ingående skatten på investeringsvaror vid ändrad fördelningsmetod. Av domen får också anses framgå att en skyldighet att justera avdrag till följd av ändrade regler om fördelning bör vara förenligt med principerna om rättssäkerhet eller berättigade förväntningar (punkterna 48–65 i domen). Att en lagändring leder till att det uppkommer en justeringsskyldighet strider inte heller mot principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet enligt EU-domstolens dom i de förenade målen C-487/01 och C-7/02 Gemeente Leusden och Holin Groep BV (EU:C:2004:263), se punkt 82 i domen. Mot denna bakgrund föreslås inte någon övergångsbestämmelse om att justering av avdrag inte ska ske till följd av de nya reglerna, som bl.a. *Fastighetsägarna Sverige* och Finansbolagens Förening efterfrågar.

De föreslagna ändringarna bedöms inte medföra ett behov av särskilda informationsinsatser utöver vad som är normalt vid regeländringar. *Regelrådet* ifrågasätter denna bedömning mot bakgrund av reglernas komplexitet. Som nämnts ovan har dock omsättning redan varit den

normala grunden för fördelning. I större verksamheter med olika inriktningar har även fördelning per verksamhetsgren behövt göras. Dessutom har yta varit den normala grunden för fördelning av ingående skatt i fråga om fastigheter. Detta har ansetts gälla såväl för större som mindre fastighetsägare. Även förslaget om fördelningsgrund vid vissa transaktioner i samband med finansiell verksamhet bygger på en metod som använts i den tidigare tillämpningen och bedöms enbart bli aktuellt för ett mindre antal företag. De aktörer som träffas av reglerna har således i stor utsträckning redan behövt tillämpa de metoder som nu regleras uttryckligen i lag. Mot den bakgrunden bedömer regeringen att ändringarna inte medför ett behov av särskilda informationsinsatser utöver sedvanlig information i samband med lagändringar.

## 7 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av relevanta delar av 5–10 §§ i förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar. Redogörelser om kraven i 6, 9 och 10 §§ återfinns förutom i detta avsnitt även i de avsnitt där respektive förslag beskrivs närmare (avsnitt 5 och 6).

*Regelrådet* bedömer att konsekvensutredningen inte uppfyller kraven i förordningen om konsekvensutredningar, särskilt när det gäller beskrivningen av påverkan på företagets kostnader, intäkter, konkurrens och särskilda hänsyn till små och medelstora företag. Även några andra remissinstanser, exempelvis *Näringslivets Regelnämnd* och *Företagarna* anser att konsekvensutredningen är bristfällig. Regelrådet bedömer dock att delasppekterna problembeskrivning och syftet med förslaget, konsekvenser av om ingen åtgärd vidtas, särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och förslagets överensstämmelse med EU-rätten är godtagbart redovisade. Regelrådet bedömer även att beskrivningen av berörda företag är godtagbar. Regelrådet anser att beskrivningarna av åtgärder för att begränsa förslagets kostnader är godtagbara liksom andra effekter, som hur och när konsekvenserna av förslaget kan utvärderas, samtidigt efterlyses dock en tydligare och mer utförlig beskrivning av dessa delasppekter. Regelrådet bedömer däremot att konsekvensutredningen brister vad gäller beskrivningen av påverkan på företagets kostnader, intäkter, konkurrens och särskilda hänsyn till små och medelstora företag. Regeringen vill peka på att för många företag, även bland de med blandad verksamhet, får förslaget dock små effekter av teknisk natur. För de företag som förväntas få en större påverkan beskrivs effekterna mer utförligt i avsnitt 7.2.

Förslagets konsekvenser bedöms i Finansdepartementets promemoria inte vara av sådan omfattning att en större utvärdering är nödvändig. *Byggföretagen* och *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Svensk Försäkring*, *Småföretagarnas Riksförbund* ansluter sig, delar inte den bedömningen. Regeringen vill peka på följande. Förslaget innebär endast att metoden för fördelning av

avdrag för ingående skatt specificeras och förtydligas, och konsekvenserna av förslaget är av begränsad omfattning. Regeringens bedömning är därför att en utvärdering genom uppföljning är tillräcklig för att säkerställa att syftet med förslaget har uppnåtts.

Efter ikraftträdandet kan förslaget utvärderas genom en uppföljning av Regeringskansliet tillsammans med exempelvis relevanta myndigheter eller branschorganisationer för att verifiera att syftet uppnåtts och för att upptäcka eventuella oförutsedda konsekvenser av förslaget.

## 7.1 Offentligfinansiella effekter

Förslaget innebär bl.a. att avdrag för ingående skatt speglar verkliga förhållanden på ett bättre sätt för varor och tjänster som används för byggnader respektive för finansiella transaktioner. Förslaget bedöms medföra att skatteintäkterna ökar med 1,0 miljarder kronor.

Som underlag för beräkningen används uppgifter från Skatteverket om storleken på de omprövningar som gjorts som en följd av de domar som avgjorts i Högsta förvaltningsdomstolen om fördelningsgrund. Enligt Skatteverket uppgick de samlade omprövningsbeloppen som avser finansiella tjänster till cirka 800 miljoner kronor per år för 2017 och 2018. Mot bakgrund av att omprövningstiden för dessa två år är passerad är en rimlig utgångspunkt att de företag som har för avsikt att begära omprövning med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens domar har gjort så, och att det till största delen kommer att vara samma grupp företag som begär omprövning för efterföljande år. Därmed kan de samlade omprövningsbeloppen för dessa år i hög grad antas spegla de omprövningsbelopp som kan förväntas för efterföljande år.

I förlängningen kan dessa omprövningsbelopp även antas spegla en ökning av den ingående skatten som följer av domarna under kommande år. Med antagandet att ökningen av den ingående skatten kommer att stå i proportion till ekonomins tillväxt och inflationen är det rimligt att räkna upp förväntade omprövningsbelopp med BNP i löpande priser. Enligt Finansdepartementets prognoser kommer BNP i löpande priser att öka med cirka 50 procent mellan 2018 och 2027. Det innebär att ökningen av avdraget för ingående skatt med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens domar kan förväntas motsvara 1,2 miljarder kronor ( $0,8 \times 1,5 = 1,2$ ) med oförändrad lagstiftning. När det gäller ingående skatt på byggnader uppgick omprövningsbeloppet med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens domar till cirka 50 miljoner kronor för 2023. Uppräknat till 2027 års nivå motsvarar detta cirka 60 miljoner kronor ( $50 \times 1,17 = 59$ ).

Enligt beräkningen ovan kommer den ingående skatten att vara 1,26 miljarder kronor högre som en följd av att omsättningen kan användas som fördelningsgrund för alla typer av varor och tjänster. När det gäller varor och tjänster som används för byggnader respektive för finansiella transaktioner kommer förslagen i denna promemoria att medföra att avdragen för ingående skatt bättre speglar verkliga förhållanden.

I jämförelse med det utrymme som finns i mervärdesskattelagen att utforma en fördelningsgrund efter individuella förhållanden innebär dock

förslaget att fördelningsgrunden blir något mer schablonmässig, och därför inte i fullt lika hög grad speglar verkliga förhållanden. Bedömningen är att förslaget återställer fördelningsgrunden till åtminstone 80 procent för varor och tjänster som används för byggnader respektive finansiella transaktioner, vilket medför att det samlade avdraget för ingående skatt minskar med motsvarande andel för berörda företag som använder omsättningsmetoden.

För övriga varor och tjänster innebär förslaget att dessa ska fördelas enligt omsättningsmetoden, vilken får tillämpas i enlighet med domarna från Högsta förvaltningsdomstolen. I den mån en annan metod är tillämplig enligt gällande regler kan förslaget leda till både ett högre och lägre avdrag än vad som yrkas idag. Sammantaget bedöms den samlade offentligfinansiella effekten av förslaget för varor och tjänster som inte används för byggnader respektive för finansiella transaktioner vara av mindre storlek.

Av detta följer att den offentligfinansiella effekten av förslagen kommer att uppgå till 1,0 miljarder kronor från 2027 och efterföljande år ( $1,26 \times 0,8 = 1,01$ ).

**Tabell 7.1 Offentligfinansiella effekter**

Miljarder kronor

	Bruttoeffekt 2027	Nettoeffekt 2027	Nettoeffekt 2028	Nettoeffekt 2029	Varaktig effekt
Fördelningsg rund	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0

*FAR* och *Näringslivets Skattedelegation* (NSD), till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Svensk Försäkring* och *Småföretagarnas Riksförbund* ansluter sig, ifrågasätter beräkningen av den offentligfinansiella effekten då förslaget inte per automatik innebär att avdragen för moms faller på samma nivå som de gjort tidigare enligt skäligen grund. Omprövningsbeloppen kan därför vara missvisande som indikation på den minskade avdragsrätt för företagen till följd av förslaget. Dessutom kan det finnas företag som inte begärt omprövning som påverkas av förslaget. Regeringen instämmer i att den offentligfinansiella beräkningen är osäker men delar inte bedömningen att den skulle vara missvisande. Beräkningen tar hänsyn till att avdragen för mervärdesskatt enligt förslaget kan vara större än vid tillämpningen av skäligen grund men mindre än det avdrag som medges för företag som i omprövningar inte fördelar enligt skäligen grund till följd av Högsta förvaltningsdomstolens dom i HFD 2023 ref. 45. I dessa fall bedömer regeringen sammantaget att förslaget återställer fördelningsgrunden till åtminstone 80 procent för varor och tjänster som används för byggnader respektive finansiella transaktioner. När det gäller företag som inte begärt omprövning kan förslaget leda till att olika företag får antingen större eller mindre avdrag, beroende på hur fördelningen görs i dag. I huvudsak bedöms dock effekterna för företag som enligt förslaget ska använda huvudregeln vara av mer teknisk natur, se följande avsnitt. Effekten på skatteintäkter från dessa företag bedöms därför endast vara marginell, särskilt i förhållande till effekten på skatteintäkter från de

företag som sedan Högsta förvaltningsdomstolens dom har beviljats stora omprövningsbelopp. Regeringen bedömer därför att beräkningen av de offentligfinansiella effekterna beaktar de aspekter som tas upp av FAR och NSD.

## 7.2 Effekter för företag

### Vilka företag som berörs

Förslaget påverkar alla företag som bedriver blandad verksamhet. Enligt SCB:s databas GIN fanns det år 2024 totalt cirka 110 000 företag som bedrev blandad verksamhet och som gjorde avdrag för ingående skatt i meningen att de under året rapporterat icke mervärdesskattepliktig omsättning till mer än 5 procent av total omsättning samt utgående och ingående mervärdesskatt. Dessa företag berörs till den del de fördelar eller kan komma att fördela ingående skatt kopplat till gemensamma kostnader för skattepliktig och skattefri verksamhet. En del av de företag som berörs är del av en koncern. Enligt SCB:s koncernregister för 2022 ingår cirka 13 000 av de berörda företagen i cirka 8 000 koncerner. Totalt berör förslaget därmed cirka 104 000 koncerner och fristående företag som inte ingår i en koncern. Av dessa bedöms cirka 96 000 vara mikro- eller småföretag.

En majoritet av de berörda företagen bedöms använda omsättning som grund för beräkning av fördelningen. För de flesta av dessa företag innebär förslaget inte någon påverkan på beräkningen av fördelningen av ingående mervärdesskatt, på annat sätt än att metoden tydligare beskrivs i mervärdesskattelagen. I den mån dessa företag påverkas av förslaget är det i huvudsak därför av teknisk natur.

För fördelningen av avdrag för ingående skatt inom vissa fall av ekonomisk verksamhet införs särskilda bestämmelser. För företag som bedriver sådan verksamhet får förslaget i vissa fall en mer betydande påverkan på fördelningen av avdrag för ingående skatt. De särskilda bestämmelserna gäller för vissa finansiella verksamheter med undantagna transaktioner, t.ex. finansiering av konsignation, leasing och avbetalningar och varor och tjänster som gäller byggnader.

De företag som till följd av förslaget får en substantiellt ändrad fördelningsgrund bedöms därmed vara finansiella företag samt företag som äger en fastighet som hyrs ut till personer både med och utan avdragsrätt.

Enligt SCB:s databas GIN år 2024 fanns cirka 100 finansiella företag med blandad verksamhet inom SNI-koder som bedöms beröras av de särskilda bestämmelserna för vissa finansiella verksamheter. Av dessa bedöms cirka 30 vara mikro- eller småföretag. När det gäller företag som äger fastighet fanns totalt cirka 10 000 fristående företag och koncerner som både redovisade mervärdesskatt från uthyrning och intäkter som inte omfattas av mervärdesskatt, dvs. som bedriver s.k. blandad verksamhet. Av dessa bedöms cirka 7 000 vara mikro- eller småföretag.

## Hur företagen berörs

Som nämns ovan bedöms förslaget medföra en påverkan av mer teknisk natur för de flesta av företagen som berörs av reglerna. Detta innefattar alla företag med blandad verksamhet där avdrag för ingående skatt för gemensamma kostnader idag fördelas med omsättning som grund och där omsättning fortsatt ska användas som fördelningsgrund enligt huvudregeln. För dessa verksamheter kommer förslaget dock innebära att metoden för fördelning av ingående skatt blir mer preciserad än tidigare.

Förslaget innebär enligt huvudregeln att först en preliminär och sedan en slutlig avdragsgill andel beräknas. Denna metod kan skilja sig från hur omsättning används som skälig grund för fördelning av ingående skatt inom verksamheter idag. Förslaget bör därför innebära att alla berörda företag i viss mån måste ta till sig de nya reglerna och anpassa sina rutiner och beräkningar.

Det kan finnas verksamheter där en annan grund än omsättning har ansetts skälig enligt nuvarande regler men där huvudregeln ska följas enligt förslaget. Bedömningen är att omsättning i dessa fall ofta speglar fördelningen av resurser på ett rättvisande sätt. Effekten av förslaget bedöms även för dessa företag vara av mer teknisk natur men det kan inte uteslutas att fördelningen av ingående skatt för enskilda företag kan komma att ändras.

Det har sedan Högsta förvaltningsdomstolens dom i HFD 2023 ref. 45 generellt varit tillåtet att använda omsättningsmetoden inom alla verksamheter. Detta har gällt även i de fall då omsättningsmetoden i svensk praxis inte har ansetts som skälig grund då den inte ansetts spegla fördelningen av resurser på ett rättvisande sätt. Förslaget preciserar vissa verksamheter där särskilda regler ska gälla i stället för huvudregeln, eftersom de bättre speglar den verkliga fördelningen av verksamhetens gemensamma kostnader. Förslaget innebär därmed en betydande förändring av fördelningen av den avdragsgilla andelen för dessa verksamheter och kan innebära att fördelningen blir antingen mer eller mindre fördelaktig för det enskilda företaget.

För finansiella företag med undantagna transaktioner innebär de särskilda bestämmelserna i förslaget att omsättningen som ska användas vid beräkningen av fördelningsnyckeln inte ska inkludera viss omsättning som inte kan anses beröras direkt av de gemensamma kostnader som medfört den ingående skatt som ska fördelas. De transaktioner som avses är till exempel leverans av vissa tillgångar som görs mot avbetalning och leverans av leasingobjekt. Detta gäller förutsatt att medräkandet av denna omsättning inte skulle ge en mer rättvisande bild av resursanvändningen.

Sedan Högsta förvaltningsdomstolens dom har finansiella företag kunnat fördela ingående skatt från gemensamma inköp av varor och tjänster enligt omsättningsmetoden utan en sådan inskränkning. Den typ av omsättning som inte ska räknas med bedöms dock ge en missvisande bild av resursfördelningen. När omsättningen från leverans av skattepliktiga varor tas med vid beräkning av fördelningsnyckeln så blir andelen avdragsgill ingående skatt högre än vad den annars varit. De inköp som görs för den blandade verksamheten bör i de flesta fall inte röra leveransen eller tillhandahållandet av varorna i sig eftersom den finansiella

verksamheten i regel avser finansieringslösningar och inte direkt leverans av finansierade varor.

Genom att beräkningen enligt förslaget inte ska omfatta denna omsättning blir fördelningsnyckeln mer rättvisande men mindre fördelaktig för berörda företag jämfört med den obegränsade omsättningsmetoden. Till följd av förslaget bedöms dock fördelningen av ingående skatt ligga mer i linje med fördelningen enligt skälig grund i tidigare svensk praxis. Företagen berörs i den mån de använder omsättningsmetoden för fördelningen av berörda avdrag efter Högsta förvaltningsdomstolens dom i HFD 2023 ref. 45 och en exkludering av viss omsättning ger en mer rättvisande fördelning i förhållande till resursanvändningen.

För företag som gör avdrag för ingående skatt för kostnader hänförliga till en byggnad innebär de särskilda bestämmelserna enligt förslaget att fördelningsgrunden för ingående skatt på varor och tjänster som avser byggnader ska utgå ifrån den yta som hör till byggnaderna och byggnadsdelarna. Om omsättning ger en mer rättvisande fördelning ska dock omsättning även fortsättningsvis kunna användas som fördelningsgrund.

Framför allt bostadsrättsföreningar och fastighetsbolag med uthyrning av lokaler med frivillig mervärdesbeskattning kan komma att påverkas substantiellt av den föreslagna ytmetoden. Efter Högsta förvaltningsdomstolens dom har de haft möjlighet att använda omsättning som fördelningsgrund trots att denna inte ansetts rättvisande. Anledningen till att omsättningen som grund leder till en högre och mindre rättvisande fördelning av ingående skatt för kostnader beror på att omsättningen kopplad till avgifter eller hyror från boende inte speglar det marknadsmässiga värdet av ytan som dessa åtnjuter. Omsättning från hyresrätter eller avgifter är alltså begränsad i förhållande till omsättningen från den marknadsmässiga hyran för lokaler med frivillig mervärdesbeskattning.

Det är osäkert i vilken grad bostadsrättsföreningar och fastighetsbolag idag använder omsättning som fördelningsgrund till följd av Högsta förvaltningsdomstolens dom. Antalet omprövningar som gjorts är få i förhållande till antalet företag som redovisade mervärdesskatt från uthyrning. För företag som inte är bostadsrättsföreningar eller fastighetsbolag bedöms reglerna inte innebära några betydande förändringar.

För företag som äger en fastighet som hyrs ut till personer både med och utan avdragsrätt och dessutom har en anläggning för energiproduktion innebär de särskilda bestämmelserna i förslaget att fördelningsgrunden för den ingående skatten för energiproduktion ska bestämmas utifrån förhållandet mellan mängden energi som används för transaktioner som medför respektive inte medför avdragsrätt. Om omsättning ger en mer rättvisande fördelningsgrund får dock denna användas i stället.

De föreslagna reglerna gällande energiproduktion bedöms i stora drag spegla hur ingående skatt fördelas för anläggning av energiproduktion inom dessa verksamheter enligt dagens regler. Fördelning av ingående skatt för energianvändning bedöms i de flesta fall innebära ett mer rättvisande och högre avdrag jämförd med fördelning enligt omsättning eller yta.

Sammantaget bedöms de alternativa metoderna i förslaget innebära ett betydligt lägre avdrag för vissa verksamheter, i första hand för vissa finansiella företag som bedriver blandad verksamhet och bostadsrättsföreningar och bostadsförvaltare som redovisar mervärdesskatt från uthyrning. Den betydande effekten uppstår i den mån de använder omsättning som fördelningsgrund i stället för en grund som ansetts rättvisande i svensk praxis. I det senare fallet bedöms förslaget främst innebära en effekt av teknisk natur.

Precis som huvudregeln påverkar de föreslagna alternativa metoderna företagen genom att de behöver förstå och anpassa sina rutiner. Eftersom företagen redan idag måste beräkna och tillämpa en fördelningsgrund antas de föreslagna reglerna inte innebära några löpande kostnader. Inga särskilda uppgifter bedöms behöva samlas in i förhållande till vilka uppgifter som redan idag borde vara lättillgängliga, antingen för att de redan används vid fördelningen eller på annat sätt är grundläggande i företagets verksamhet.

Den administrativa kostnaden av förslaget kan grovt uppskattas genom att anta att en viss tid krävs för att sätta sig in i och anpassa rutiner till det nya systemet. I viss mån kan de föreslagna reglerna också innebära en förenkling eftersom företaget enligt gällande regler måste göra en egen bedömning om en fördelningsgrund ska anses skälig.

Tiden för att sätta sig in i de nya reglerna och att anpassa rutiner och dokumentation bedöms uppgå till mellan 1 och 4 timmar för en person som är insatt i mervärdesskattedeklarationerna och fördelningen av ingående skatt. Många småföretag kan antas använda ekonomiska förvaltare och tidskostnaden för dessa blir därför gemensam. För att anpassa beräkningen till detta antas att tiden som krävs för att sätta sig in i reglerna per mikro- och småföretag i snitt uppgår till 45 minuter. Tidsåtgången för ett medelstort eller stort företag eller för en koncern antas uppgå till 4 timmar i snitt för att även spegla viss tid åt intern genomgång och ytterligare dokumentation.

Antalet företag som kan beröras av förslaget bedöms, som nämnts tidigare, vara upp till cirka 104 000 koncerner eller fristående företag varav cirka 96 000 bedöms vara mikro- eller småföretag. Av dessa företag bedöms inte alla fördela ingående mervärdesskatt och de behöver därför inte sätta sig in i eller anpassa sig efter reglerna i någon större omfattning. En grov uppskattning är därmed att den totala tidsåtgång som uppstår till följd av att företag ska anpassa sig till de föreslagna reglerna uppgår till cirka 100 000 timmar. För att beräkna de administrativa kostnaderna används Tillväxtverkets regelräknare. Värdet av den tid som används antas motsvara lönen för en redovisningsekonom. Enligt SCB uppgår lönen för redovisningsekonom i privat sektor till 43 000 kronor i månaden. Enligt Tillväxtverkets rekommendationer ska lönen multipliceras med schablonvärdet 1,84 för att inkludera semesterersättning, arbetsgivaravgifter och overheadkostnader. Med en arbetstid om 160 timmar per månad kan timkostnaden beräknas till cirka 500 kronor ( $43\,000 \times 1,84 / 160 = 495$ ). De administrativa kostnaderna för näringslivet bedöms därmed uppgå till cirka 50 miljoner kronor.

För företag som inte omfattas av reglerna, för att de inte bedriver blandad verksamhet, innebär förslaget att konkurrerande företag i vissa fall får lägre avdrag för ingående skatt som i praktiken är kopplade till skattefri

verksamhet. Företag med blandad verksamhet har i viss mån kunnat tillämpa gällande regler på ett sätt som ger konkurrensfördelar. Förslaget leder därmed till en mindre snedvriden konkurrenssituation på marknaden. Sammantaget bedöms förslaget dock inte leda till att intäkterna i berörda branscher nämnvärt förändras.

*Regelrådet, Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv, Svensk Försäkring* och *Småföretagarnas Riksförbund* ansluter sig samt *Näringslivets Regelnämnd (NNR), Byggföretagen, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Bostadsrätterna, Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* anser att de beräknade administrativa kostnaderna är väsentligt underskattade. Remissinstanserna saknar också en mer detaljerad och utförlig analys av förslagets påverkan på företagens kostnader. *Företagarna, Regelrådet* och *NNR* bedömer dessutom att konsekvensanalysen är bristfällig även när det gäller vilka branscher utöver finans och fastighet som berörs och att förslaget kan få betydande ekonomiska effekter för många sektorer. *NNR* saknar en omvärldsanalys av hur regler i liknande EU-länder ser ut och effekter på konkurrensen mellan företag inom samma bransch och *Regelrådet* eftersöker ett tydligare resonemang kring förslagets konkurrenspåverkan.

Regeringen instämmer i att tidsåtgången för att anpassa verksamheten till de föreslagna reglerna i vissa fall kan komma att överstiga 4 timmar, men bedömer samtidigt att den för många företag understiger 45 minuter. Den uppskattade sammanlagda administrativa bördan för berörda företag på 100 000 timmar bedöms därför ligga på en rimlig nivå. Bedömningen av förslagets administrativa kostnader är av nödvändighet mycket generaliserad och utgår ifrån ett typiskt företag i normala situationer. I remissvaren finns en generell kritik mot uppskattningen med hänvisning till lagförslagets komplexitet. Det framgår dock inte tydligt vilka detaljer däri som gör att anpassningen är underskattad.

Förslaget innebär inte att företag som inte fördelar ingående skatt enligt gällande regler ska börja göra en fördelning. Bedömningen av effekten för företagen och den administrativa bördan som förslaget bedöms innebära utgår ifrån att företagen idag fördelar ingående skatt enligt dagens regler. Som nämns ovan bedöms de nya reglerna inte innebära några betydande förändringar för en majoritet av företagen som bedriver blandad verksamhet. Dessa företag behöver redan enligt gällande regler beräkna en fördelningsnyckel. Denna beräkning kan antas innebära flera kvalificerade bedömningar av vad som är en skälig grund för fördelning av en viss kostnad som är gemensam för skattepliktig och skattefri verksamhet. Omsättning är normalt en skälig grund för fördelning enligt rådande tillämpning. De föreslagna reglerna innebär att en fördelning uttryckligen ska ske enligt omsättning förutom i vissa särskilda fall. Det betyder att många företag inte längre behöver göra en bedömning av om omsättning ska användas som fördelningsgrund. Denna förändring bör alltså innebära en förenkling i många fall. Samtidigt tydliggörs och specificeras hur fördelningen ska göras för samtliga tillämpbara metoder, vilket också bedöms innebära en förenkling för de allra flesta företag. De begrepp och den metod som förslaget beskriver bör dessutom vara bekanta för de verksamheter som berörs.

För företag som gör avdrag för ingående skatt för kostnader hänförliga till en byggnad bör fördelningen enligt förslaget bygga på begrepp och beräkningar som redan används vid fördelningen enligt skälig grund där yta oftare än omsättning ansetts som en skälig grund för fördelning. För finansiella företag som berörs av de särskilda förslagen om vissa finansiella verksamheter bör förslagen inte ensidigt leda till en betydande ökning av den administrativa bördan, eftersom de nu gällande reglerna varit en återkommande källa till tillämpningssvårigheter och rättsliga bedömningar och de föreslagna reglerna innebär ett förtydligande av metoden för beräkning av fördelningsnyckeln.

Rådande regler är omgärdade av stor osäkerhet och förslagen bör därför i många fall alltså innebära att tillämpningen tydliggörs och att mervärdesskatteredovisningen förenklas. Regeringen delar uppfattningen att fördelningen av ingående skatt för dessa företag enligt både dagens regler och enligt förslagen medför en administrativ börda för företagen och är omgärdad av komplexitet men gör däremot inte bedömningen att denna i någon större grad förändras som en effekt av förslaget.

*Sveriges Allmännyttan, Riksbyggen, Byggföretagen, Svensk Försäkring, Finansbolagens Förening, Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad* bedömer att förslaget innebär en ökad risk för rättsliga tvister till följd av tolknings- och klassificeringssvårigheter. Regeringen delar inte denna bedömning då förslaget i allmänhet bedöms ge en tydligare grund för beräkning av fördelningsnyckeln jämfört med gällande regler, där olika regelverk tillämpas parallellt. Den sammantagna effekten över tid bör därför innebära en minskad rättslig osäkerhet.

### 7.3 Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget förväntas medföra vissa kostnader för Skatteverket för att ändra information och tillgodose företagens informationsbehov vid regeländringen. De åtgärder som Skatteverket behöver göra till följd av förslagen bedöms ingå i den anpassning som årligen görs på grund av ny eller förändrad lagstiftning. Utgångspunkten är att eventuella tillkommande kostnader ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. De allmänna förvaltningsdomstolarna kan tillfälligt påverkas av att det kan tillkomma skatteprocesser. Det bedöms dock vara en mycket begränsad påverkan i förhållande till den sammantagna verksamheten. Kostnaderna för de eventuellt tillkommande processerna bedöms vara marginella och bedöms kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. För övriga statliga myndigheter bedöms förslaget inte ha några effekter.

### 7.4 Effekter för enskilda, inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten

Det är i första hand företag som berörs av förslagen om nya regler för fördelning av ingående skatt. I den mån förslaget får effekter för enskilda i egenskap av enskilda näringsidkare beskrivs denna effekt i avsnitt 7.2.

Konsekvenserna för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män och inkomstfördelningen av förslaget är därför främst indirekta och beror på vilka individer det är som äger och driver företag med blandad verksamhet.

Män äger och driver företag i större utsträckning än kvinnor och det kan antas att samma förhållande gäller för företag med blandad verksamhet. De indirekta konsekvenserna bedöms därför vara att män i större utsträckning än kvinnor missgynnas av förslagen i den mån de leder till minskade möjligheter till avdrag för ingående skatt. Det är personer med jämförelsevis högre inkomst som äger och driver företag i allmänhet och som därmed kan antas missgynnas mer av förslagen om ändrad fördelning av ingående skatt än de med lägre inkomst.

Konsekvenserna för den ekonomiska jämställdheten mellan män och kvinnor och inkomstfördelningen av förslagen bedöms dock som marginella.

## 7.5 Effekter för kommuner och regioner

Kommuner och regioner kan bedriva både mervärdesskattepliktig och undantagen verksamhet. Fördelningen av ingående skatt för kommuner och regioner kan därmed påverkas av förslaget. Kommuner och regioner får dock ersättning för ingående skatt som inte får dras av enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund och påverkan är därför främst av teknisk natur.

Kommuner och regioner kommer i den mån de fördelar ingående skatt behöva sätta sig in i och anpassa sina rutiner efter det föreslagna regelverket. Den administrativa bördan för kommunerna bedöms uppstå under införandeåret och bestå i en tidsåtgång på upp till ett par timmar för en anställd som arbetar med fördelningen av ingående skatt vid införandet.

Kommuner och regioner påverkas också indirekt av förslaget som ägare av företag som berörs, se avsnitt 7.2. Det bedöms finnas cirka 1 000 kommunalt eller regionalt kontrollerade företag som bedriver blandad verksamhet och därmed berörs av förslaget.

*Sveriges Kommuner och Regioner (SKR)* saknar en analys samt en utförlig redogörelse för förslagets konsekvenser för kommuner och regioner och förtydligar att kommuner i regel bedriver icke ekonomisk verksamhet. SKR påpekar att förslaget därför innebär två olika fördelningsgrunder för kommuner och regioner med betydande tillämpningssvårigheter, ökad rättsosäkerhet samt en ökad administrativ börda. Regeringen delar inte denna bedömning. Kommuner behöver redan i dag fördela kostnader mellan ekonomisk och icke ekonomisk verksamhet enligt skälig grund. Denna fördelning påverkas inte av förslaget. Fördelningen av avdrag för kostnader mellan skattepliktig och icke skattepliktig ekonomisk verksamhet ska enligt gällande regler i ML fördelas enligt skälig grund. Detta innebär att kommunerna måste göra två separata bedömningar av skälig grund för fördelning enligt gällande regler. Att båda fördelningarna sker enligt skälig grund innebär inte nödvändigtvis att beräkningarna alltid bygger på samma underlag eller att

en skälighetsbedömning inte behöver ske i det ena eller andra fallet. Förslaget innebär att fördelningen av kostnaderna inom den ekonomiska verksamheten ska ske på ett tydligare sätt som är förenligt med mervärdesskattedirektivet. Detta kan medföra en viss anpassningskostnad inom den ekonomiska verksamheten men bedöms inte skapa några löpande administrativa kostnader utöver den rapportering och kvalitetsgranskning av fördelningen som redan kan antas pågå inom ramen för den ekonomiska verksamheten, på samma sätt som för företag, se avsnitt 7.2.

## 7.6 Övriga effekter

Förslaget bedöms inte påverka verksamheter som inte fördelar ingående skatt mellan skattefri och skattepliktig verksamhet. I den utsträckning till exempel ideella verksamheter bedriver blandad ekonomisk verksamhet eller driver företag med blandad verksamhet beskrivs effekten för dessa i avsnitt 7.2. De föreslagna ändringarna bedöms inte innebära några effekter för sysselsättningen, inflationen eller för miljön.

*Sveriges Riksidrottsförbund* saknar en analys av konsekvenserna för ideell sektor och civilsamhälle då dessa aktörer uttryckligen berörs av mervärdesskattesystemets regler om blandad verksamhet. De pekar på att de föreslagna reglerna är mycket detaljerade och riskerar att medföra betydande administrativ börda och rättsosäkerhet för aktörer som i stor utsträckning bygger på ideellt arbete. Regeringen delar inte denna bedömning. I den mån ideella föreningar bedriver ekonomisk verksamhet har de tidigare fördelat avdrag för ingående skatt enligt skälig grund. Förslaget innebär att de ska göra detta även fortsättningsvis, men med den skillnaden att avdragen ska fördelas enligt tydligare bestämmelser, som är förenliga med mervärdesskattedirektivet. Detta kan medföra en viss anpassningskostnad inom den ekonomiska verksamheten men bedöms inte skapa några löpande administrativa kostnader utöver den rapportering och kvalitetsgranskning av fördelningen som redan kan antas göras inom ramen för den ekonomiska verksamheten. I huvudsak bör den ekonomiska verksamheten i ideella föreningar påverkas på samma sätt som för företag, se avsnitt 7.2. Förslaget leder varken till att verksamheter som tidigare inte fördelat avdrag för ingående skatt nu ska börja göra det eller att ideella verksamheter utan ekonomisk verksamhet ska fördela ingående skatt. I huvudsak kommer fördelningen av ingående skatt att likna den fördelning som redan görs enligt ML. Regeringen bedömer att en fördelning enligt förslaget inte medför några betydande förändringar i föreningarnas avdragsrätt och att det därför inte skulle vara proportionerligt med en djupare analys av förslagets eventuella följd effekter för ideell sektor och civilsamhället i stort. Sådana konsekvenser av förslaget bedöms vara försumbara.

Riksidrottsförbundet ser särskilt problematiskt på de föreslagna särreglerna för byggnader och påpekar att idrottsanläggningar och arenor ofta drivs i ideell eller föreningsägd struktur. Enligt förslaget ska fördelning av ingående skatt på varor och tjänster som avser byggnader inom blandad verksamhet i huvudsak utgå från fördelningen av

byggnadernas yta mellan skattefri och skattepliktig verksamhet inom den ekonomiska verksamheten. Då yta tidigare i regel utgjort skälig grund för en sådan fördelning bedömer regeringen att fördelningen enligt förslaget även i fallet då den avser varor och tjänster som används för byggnader i huvudsak kommer likna den fördelning som redan görs nuläget.

## 8 Författningskommentar

### Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)

#### **7 kap.**

**48 a §** *Justering av ett avdrag med hänsyn till en slutlig andel ingående skatt som får dras av enligt 13 kap. 29 e § tredje stycket ska redovisas för den sista redovisningsperioden för det beskattningsår som justeringen avser.*

Paragrafen, som är ny, behandlar redovisningsperiod för justering av avdrag efter beräkning av den slutliga avdragsgilla andelen ingående skatt enligt 13 kap. 29 e §.

Bestämmelsen innebär att justeringen av avdraget ska redovisas i den sista redovisningsperioden för det aktuella beskattningsåret. Om den preliminära andelen ingående skatt som får dras av under beskattningsåret avviker från den slutliga andelen ska således den justering som avses i 13 kap. 29 e § tredje stycket redovisas i den sista redovisningsperioden för det beskattningsår som avdraget är hänförligt till. För den som har redovisningsperioden kvartal innebär det exempelvis att om avdraget för det första till tredje kvartalet under ett beskattningsår har blivit för högt till följd av att den preliminära andelen har inneburit ett högre avdrag än det som följer av den slutliga andelen ska justeringen av avdraget hänföras till den fjärde redovisningsperioden under samma beskattningsår.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.1.

#### **8 kap.**

**18 §** I det fall som avses i 2 § utgörs beskattningsunderlaget av marknadsvärdet, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet och avser en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som ska undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 5, 6, 9, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 27, 28, 29, 30, 32 eller 33 §, 34 § 2, 35 eller 37 §, eller är högre än marknadsvärdet,

2. leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt,

3. leverantörens eller tillhandahållarens avdragsbelopp med stöd av 13 kap. 29 b–29 e §§ eller 29 l § bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför avdragsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen,

4. leverantören eller tillhandahållaren och förvärvaren är förbundna med varandra, och

5. leverantören eller tillhandahållaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Paragrafen innehåller bestämmelser om omvärdering av beskattningsunderlaget i vissa fall. Paragrafen genomför delvis artikel 80 i mervärdes-skattedirektivet.

Ändringen innebär att hänvisningen till bestämmelserna i 13 kap. om fördelning av ingående skatt justeras.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.1.

### **13 kap.**

**1 §** I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med ingående skatt (4 och 5 §§),
- avdragsrättens omfattning (6–12 §§),
- begränsningar och preciseringar av avdragsrätten (13–28 §§),
- uppdelning av den ingående skatten (29–30 §§), och
- att avdrag ska styrkas (31–36 §§).

I paragrafen anges kapitlets innehåll. Paragrafen ändras genom att hänvisningen till bestämmelserna om uppdelning av ingående skatt justeras.

**29 §** Om den ingående skatten avser en beskattningsbar persons förvärv eller import som bara delvis är avdragsgill, får avdrag endast göras för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som är avdragsgill. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skäligen grund.

Första stycket gäller även ingående skatt som till viss del avser annat än den ekonomiska verksamheten.

*I fråga om ingående skatt på förvärv eller import som delvis är avdragsgill för att förvärvet eller importen hänför sig till både sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som medför avdragsrätt och sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som inte medför avdragsrätt tillämpas dock 29 a §.*

Paragrafen innehåller bestämmelser om fördelning av avdrag när den ingående skatten bara delvis får dras av. Paragrafen ändras så att den inte omfattar situationen där fördelningen ska ske för att skatten avser både skattepliktiga och undantagna transaktioner i en ekonomisk verksamhet. I övrigt görs redaktionella och språkliga ändringar som inte är avsedda att medföra någon ändring i sak.

I första stycket regleras fördelningen om den ingående skatten på förvärvet eller importen endast delvis är avdragsgill. I den nuvarande lydelsen av första stycket 2 framgår att fördelning ska ske enligt bestämmelsen om den ingående skatten avser förvärv eller import som görs gemensamt för flera ekonomiska verksamheter, av vilka det saknas avdragsrätt i någon. Någon motsvarighet föreslås inte i den nya lydelsen. I de fallen sker fördelningen i stället enligt den föreslagna 29 a §, se det nya tredje stycket. I den nuvarande lydelsen av första stycket 3 framgår också att fördelning ska ske enligt bestämmelsen om den ingående skatten avser förvärv eller import som görs för en verksamhet där det delvis saknas rätt till avdrag. Det kan avse en ekonomisk verksamhet men även andra situationer. I den nya lydelsen slopas den punkten. I den utsträckning den punkten har avsett annat än fördelning i en ekonomisk verksamhet så framgår det av andra stycket att första stycket ska tillämpas även i de

fallen. Paragrafen ändras också på så sätt att det nuvarande andra stycket slås ihop med första stycket.

Av andra stycket framgår att första stycket även gäller ingående skatt som till viss del avser annat än den ekonomiska verksamheten.

Av tredje stycket framgår att 29 a § tillämpas i fråga om ingående skatt på förvärv eller import som delvis är avdragsgill för att förvärvet eller importen hänför sig till både sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som medför avdragsrätt och sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som inte medför avdragsrätt. Det innebär att sådan ingående skatt inte ska fördelas enligt denna paragraf utan enligt 29 a §. I vissa fall kan det bli aktuellt att göra en uppdelning enligt både 29 och 29 a §§. Det gäller t.ex. om den ingående skatten ska fördelas för att varor eller tjänster används för både icke ekonomisk verksamhet och transaktioner i en ekonomisk verksamhet som medför avdragsrätt respektive inte medför avdragsrätt. I ett sådant fall tillämpas 29 a § endast till den del den ingående skatten är hänförlig till den ekonomiska verksamheten (jfr dom Gemeente Dinkelland, C-674/22, EU:C:2024:147, punkterna 40–42). I övrigt görs fördelningen enligt denna paragraf.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.1.

**29 a §** *Om en beskattningsbar person använder varor och tjänster i en ekonomisk verksamhet såväl för transaktioner som medför avdragsrätt som för transaktioner som inte medför avdragsrätt, får avdrag bara göras för den andel av den ingående skatten som kan hänföras till de transaktioner som medför avdragsrätt.*

*Den andel av den ingående skatten som får dras av ska bestämmas genom uppdelning efter omsättning enligt 29 b–29 e §§, om inte annat följer av 29 f–29 l §§.*

*Om det finns flera verksamhetsgrenar ska en andel bestämmas för varje verksamhetsgren.*

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om den andel som får dras av vid förvärv i en ekonomisk verksamhet som är gemensamma för transaktioner som medför avdragsrätt och för transaktioner som inte medför avdragsrätt. Paragrafen genomför artikel 173.1 och 173.2 b och c i mervärdesskattedirektivet.

*Första stycket* innebär att när varor används såväl för transaktioner som medför avdragsrätt som för transaktioner som inte medför avdragsrätt får avdrag bara göras för den andel som avser de transaktioner som medför avdragsrätt. I ett första led ska de anskaffade varorna och tjänsterna så långt som möjligt hänföras till de olika utgående transaktioner som genomförs och för vilka dessa varor och tjänster var avsedda. Den ingående skatt som därefter ska fördelas är sådan som det inte är möjligt att hänföra till en viss typ av transaktion (jfr dom Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, C-332/14, EU:C:2016:417, punkterna 26–30). Första stycket genomför artikel 173.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

*Andra stycket* innebär att den andel av den ingående skatten som får dras av på gemensamma förvärv som utgångspunkt ska bestämmas genom uppdelning efter omsättning. I vissa fall ska dock fördelningen ske enligt 29 f–29 l §§, dvs. i fråga om byggnader och vissa finansiella verksamheter.

Andra stycket genomför artikel 173.1 andra stycket och delvis artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet.

*Tredje stycket* innebär att om en beskattningsbar person har flera verksamhetsgrenar ska en avdragsgill andel bestämmas för varje verksamhetsgren. Avdragsgilla andelar för varje verksamhetsgren ska bestämmas oavsett om andelen ska bestämmas enligt omsättningsmetoden i 29 b § eller enligt 29 l §. Tredje stycket genomför artikel 173.2 b i mervärdesskattedirektivet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.

**29 b §** *Den andel av den ingående skatt som får dras av ska vara resultatet av ett bråk där*

*1. täljaren är det sammanlagda beloppet av den omsättning per beskattningsår som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt, och*

*2. nämnaren är det sammanlagda beloppet av den omsättning under samma tid som kan hänföras till*

*a) transaktioner som medför avdragsrätt, och*

*b) transaktioner som inte medför avdragsrätt.*

*Mervärdesskatt ska inte ingå i beloppen.*

I paragrafen, som är ny, anges hur beräkningen ska göras av den ingående skatt som får dras av när uppdelningen sker efter omsättning. Paragrafen motsvarar artikel 174.1 i mervärdesskattedirektivet.

*Första stycket* innebär att andelen ingående skatt som får dras av ska vara resultatet av ett bråk. I täljaren ska det sammanlagda beloppet av den omsättning som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt ingå (*punkten 1*). Nämnaren ska utgöras av det sammanlagda beloppet av den omsättning som kan hänföras både till transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt (*punkten 2*). Beloppen ska avse beskattningsåret. Enbart beskattningsbara transaktioner som hänför sig till den ekonomiska verksamheten ska beaktas vid beräkningen enligt denna paragraf (jfr dom EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punkten 54).

*Andra stycket* innebär att mervärdesskatten inte ska ingå i beloppen vid beräkningen. Beloppen ska således vara exklusive mervärdesskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.2.

**29 c §** *Vid beräkningen av andelen ingående skatt som får dras av ska det bortses från belopp för omsättning som kan hänföras till*

*1. leverans av investeringsvaror som används av den beskattningsbara personen i den egna rörelsen,*

*2. transaktioner som har karaktären av bitransaktioner till fastighetstransaktioner och finansiella transaktioner, och*

*3. finansiella transaktioner som undantas enligt 10 kap. 33 § och har karaktären av bitransaktioner.*

Av paragrafen, som är ny, framgår att belopp för vissa transaktioner inte ska ingå vid beräkningen enligt 29 b §. Paragrafen genomför artikel 174.2 i mervärdesskattedirektivet.

*Punkten 1* innebär att belopp som avser investeringsvaror som används av den beskattningsbara personen i dennes rörelse inte ska ingå vid beräkningen.

Av punkten 2 följer att belopp som kan hänföras till transaktioner som har karaktären av bitransaktioner i samband med fastighets- eller finansiella transaktioner inte ska ingå.

Punkten 3 innebär att belopp som avser finansiella transaktioner som undantas enligt 10 kap. 33 § och har karaktären av bitransaktioner inte heller ska ingå vid beräkningen.

Med "bitransaktion" avses vissa transaktioner som inte omfattas av den beskattningsbara personens normala näringsverksamhet (jfr dom Timisoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punkten 38). En ekonomisk verksamhet kan inte utgöra en bitransaktion om den utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av ett företags verksamhet eller om den innebär en omfattande användning av skattepliktiga varor och tjänster (dom NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkten 31 och dom Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, punkten 48). I fråga om finansiella transaktioner som undantas från skatteplikt är en bitransaktion har EU-domstolen ansett ett holdingbolags årsvisa beviljande av räntebärande lån till bolag i vilka det äger andel liksom företagets placeringar på bankkonton eller i värdepapper såsom statsobligationer eller bankcertifikat kan anses som bitransaktioner, i den utsträckning som transaktionerna innebär en mycket begränsad användning av varor eller tjänster för vilka mervärdesskatt betalas (dom EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punkten 78).

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.2.

**29 d §** *Den andel som får dras av ska bestämmas för varje beskattningsår och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.*

*Om andelen avser en verksamhetsgren avrundas dock procenttalet till två decimaler. Detsamma gäller om 29 l § ska tillämpas vid beräkning av andelen.*

Paragrafen, som är ny, innehåller närmare bestämmelser om beräkningen av den avdragsgilla andelen av den ingående skatten. Paragrafen genomförs delvis artikel 175.1 i mervärdesskattedirektivet.

Första stycket innebär att den andel som får dras av ska bestämmas för varje beskattningsår och att omräkning ska ske till ett procenttal som avrundas uppåt till närmaste heltal.

Av andra stycket följer att om den avdragsgilla andelen avser en verksamhetsgren ska avrundning i stället ske till två decimaler. Avrundning till två decimaler ska också ske om bestämmelsen i 29 l § ska tillämpas vid beräkning av andelen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.2.

**29 e §** *För avdrag som görs under ett beskattningsår ska en preliminär andel bestämmas med utgångspunkt i föregående års transaktioner.*

*Den preliminära andelen ska dock bestämmas med utgångspunkt i den beräknade omsättningen för beskattningsåret som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt, om*

*1. det saknas transaktioner från föregående år att jämföra med, eller*

*2. transaktionerna uppgår till obetydliga belopp.*

*Efter utgången av beskattningsåret ska en slutlig andel bestämmas och avdraget för beskattningsåret ska justeras med hänsyn till den slutliga andelen.*

I paragrafen, som är ny, behandlas beräkning av en preliminär andel under beskattningsåret och justering av avdraget under det efterföljande beskattningsåret. Paragrafen genomför artikel 175.2 och 175.3 i mervärdesskattedirektivet.

*Första stycket* innebär att en preliminär andel ska beräknas för avdrag som görs under beskattningsåret. Den preliminära andelen beräknas med utgångspunkt i föregående års transaktioner i de fall det finns sådana att jämföra med och om transaktionerna från föregående år inte uppgick till obetydliga belopp.

*Andra stycket* innebär att en slutlig andel ska beräknas efter beskattningsårets utgång och att avdraget för beskattningsåret ska justeras med hänsyn till den slutliga andelen. Både den slutliga och den preliminära andelen beräknas på det sätt som framgår av 29 b–29 d §§.

När justeringen av avdraget ska redovisas framgår av 7 kap. 48 §.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.2.

**29 f §** *Om den ingående skatten avser varor eller tjänster som används för byggnader eller delar av byggnader, eller den mark som byggnaderna står på, ska den ingående skatt som får dras av bestämmas enligt 29 k § när den hänförs till byggnader och delar av byggnader enligt 29 g–29 j §§.*

*Den ingående skatt som får dras av ska dock bestämmas enligt 29 b–29 e §§ om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.*

Paragrafen är ny. I paragrafen regleras hur ingående skatt som avser varor och tjänster som används för byggnader eller delar av byggnader, eller den mark som byggnaderna står på, ska behandlas. Paragrafen genomför artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet.

Av *första stycket* framgår att den ingående skatten får dras av enligt 29 k § när den hänförs till byggnader och delar av byggnader enligt 29 g–29 j §§.

Av *andra stycket* framgår att den ingående skatt som får dras av i stället ska bestämmas enligt omsättningsmetoden i 29 b–29 e §§ om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt. Detta innebär att fördelningen på ett bättre sätt ska avspegla i vilken utsträckning de kostnader som uppkommit med anledning av förvärv av varor och tjänster med blandad användning faktiskt hänför sig till transaktioner som ger rätt till avdrag (jfr. dom CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, punkt 36).

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

**29 g §** *Ytan för en enklare byggnad med en underordnad funktion till en annan byggnad eller del av byggnad ska inte ingå i beräkningen enligt 29 h–29 j §§. Ingående skatt på varor och tjänster för en sådan byggnad ska i stället behandlas som ingående skatt för de huvudsakliga byggnader eller delar av byggnader som den underordnade byggnaden används för.*

*Om en anläggning har en underordnad funktion till en byggnad eller del av en byggnad ska den ingående skatten på varor och tjänster för en sådan anläggning behandlas som ingående skatt för varje byggnad eller del av byggnad som anläggningen används för.*

*Andra stycket tillämpas också om den ingående skatten avser varor eller tjänster för anläggning för energiproduktion som delvis används för eget bruk till byggnader, delar av byggnader eller den mark de står på och delvis för skattepliktiga leveranser av energi. Den andel av den sammanlagda mängden energi från anläggningen som används för skattepliktiga leveranser av energi ska då anses hänförlig till en byggnad som i sin helhet används för transaktioner som medför avdragsrätt vid tillämpning av 29 k §.*

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om behandlingen av ingående skatt på varor och tjänster för enklare byggnader och anläggningar som har en underordnad funktion till byggnader eller delar av byggnader. Paragrafen genomför artikel 173.2 c i mervärdesskatte-direktivet.

*Första stycket* innebär att ytan för en enklare byggnad med en underordnad funktion till en annan byggnad eller del av en byggnad inte ska ingå i beräkningen vid tillämpningen av 29 h–29 j §§. Exempel på byggnader med underordnad funktion är enklare cykelskjul, sopbodar eller liknande som används av hyresgäster i en byggnad med bostäder och kontorslokaler. Vid fördelningen av den ingående skatten som används för en sådan enklare byggnad med underordnad funktion ska den ingående skatten i stället behandlas som om den avsåg den huvudsakliga byggnaden eller de delar av den som den enklare byggnaden används för.

*Andra stycket* avser ingående skatt på varor och tjänster för en anläggning som har en underordnad funktion till en byggnad eller del av en byggnad. Bestämmelsen innebär att den ingående skatten på varor och tjänster för en sådan anläggning ska behandlas som ingående skatt för de byggnader eller delar av byggnader som anläggningen används för vid tillämpningen av 29 g–29 j §§.

Av *tredje stycket* följer att andra stycket ska tillämpas även i fråga om ingående skatt på varor och tjänster som används för en anläggning för produktion av energi, exempelvis en solcellsanläggning, som delvis används för eget bruk till byggnader, delar av byggnader eller den mark de står på och delvis för skattepliktiga leveranser av energi, exempelvis skattepliktiga leveranser av el till elhandelsföretag eller till medlemmar i en bostadsrättsförening. Som användning för eget bruk bör exempelvis förstås energi som används för uppvärmning, även till den del det ingår som ett underordnat led i en upplåtelse. Bestämmelsen i tredje stycket innebär att den ingående skatten på varor och tjänster för en sådan anläggning som avses i bestämmelsen ska behandlas som ingående skatt för de byggnader eller delar av byggnader som energin från anläggningen används för vid tillämpningen av 29 g–29 j §§. Den ingående skatten som avser den andel av den sammanlagda mängden energi från anläggningen som används för skattepliktiga leveranser av energi ska dock anses hänförlig till en byggnad som i sin helhet används för transaktioner som medför avdragsrätt vid tillämpning av 29 k §.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

**29 h §** *Om den ingående skatten avser varor och tjänster som används för flera byggnader ska den ingående skatten för varje byggnad beräknas med utgångspunkt i ytan för den byggnaden i förhållande till den sammanlagda ytan för byggnaderna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till byggnaderna enligt 29 g §.*

Paragrafen är ny och behandlar ingående skatt på varor och tjänster som används för flera byggnader. Paragrafen genomför artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen innebär att ingående skatt som avser varor och tjänster som används för flera byggnader ska hänföras till respektive byggnad utifrån byggnadens yta i förhållande till de aktuella byggnadernas sammanlagda yta. Följande exempel kan tas. Det finns 30 000 kronor i ingående skatt på en tjänst för två byggnader och det är inte möjligt att direkt hänföra skatten till respektive byggnad. Byggnad A är på 1000 kvm och byggnad B är på 500 kvm. I sådant fall ska 20 000 kr (1000/1500) av den ingående skatten på den gemensamma tjänsten hänföras till byggnad A och 10 000 kronor (500/1500) till byggnad B. Av paragrafen framgår att den är tillämplig även i fråga om ingående skatt för byggnader och anläggningar med underordnad funktion och som har hänförts till byggnaderna enligt 29 g §. Om den ingående skatten skulle avse en anläggning som är underordnad verksamheten i byggnaderna och kan användas gemensamt för båda byggnaderna ska 2/3 av den ingående skatten hänföras till byggnad A och 1/3 till byggnad B.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

**29 i §** *Om den ingående skatten avser varor och tjänster som används för flera delar av en byggnad ska den ingående skatten för varje del beräknas med utgångspunkt i ytan för den delen i förhållande till den sammanlagda ytan för delarna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till byggnaden enligt 29 g och 29 h §§.*

Av paragrafen, som är ny, framgår hur ingående skatt på varor och tjänster som används för flera olika delar av en byggnad ska behandlas. Paragrafen genomför artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen innebär att om den ingående skatten avser varor och tjänster som används för flera olika delar av en byggnad ska den ingående skatt som ska hänföras till en viss del av byggnaden beräknas utifrån ytan för den delen i förhållande till den sammanlagda ytan för delarna. Om den ingående skatten på en gemensam kostnad är 40 000 kronor och avser tre lokaler i en byggnad där lokal A är på 250 kvm, B på 500 kvm och C på 250 kvm ska således 10 000 kronor av den ingående skatten anses hänförlig till lokal A, 20 000 kronor till lokal B och 10 000 kronor till lokal C. Det gäller även i fråga om sådan ingående skatt som får anses hänförlig till byggnaden enligt 29 g och 29 h §§, dvs. sådan ingående skatt som först hänförts till byggnaden för att den även avser andra byggnader eller om varorna eller tjänsterna använts för underordnade byggnader eller anläggningar.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

**29 j §** *Om en del av en byggnad används gemensamt för andra delar ska den ingående skatten för den gemensamma delen hänföras till de övriga delarna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till den gemensamma delen enligt 29 h eller 29 i §.*

*Den andel av den ingående skatten för en gemensam del som ska hänföras till en övrig del ska beräknas med utgångspunkt i ytan för den övriga delen i förhållande till den sammanlagda ytan för de övriga delar som den gemensamma delen används för.*

Av paragrafen, som är ny, framgår hur ingående skatt ska behandlas för en del av en byggnad som används som en gemensam del till flera andra delar. Paragrafen genomför artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet.

Av *första stycket* framgår att ingående skatt för en del som används gemensamt för andra delar ska hänföras till de övriga delar av byggnaden som den gemensamma delen används för. Det gäller även i fråga om ingående skatt som hänförts till den gemensamma delen enligt 29 h eller 29 i §.

Av *andra stycket* framgår att den andel av den ingående skatt för en gemensam del som ska hänföras till en övrig del ska beräknas utifrån ytan för den övriga delen i förhållande till den sammanlagda ytan för de övriga delar som den gemensamma delen används för. Om den ingående skatten på en gemensam kostnad är 50 000 kronor och avser tre delar i en byggnad där lokal A är på 200 kvm, lokal B på 200 kvm och den gemensamma delen C på 100 kvm ska först en beräkning göras enligt 29 i § för att hänföra den ingående skatten till de olika delarna. Den ingående skatten för del C på 10 000 kronor hänförs därefter enligt denna paragraf till A och B med 5 000 kronor per lokal (10 000 kronor  $\times$  200/400). Den ingående skatten som hänför sig till A respektive B blir därmed 25 000 kronor per lokal.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

**29 k §** *Den ingående skatt som enligt 29 g–29 j §§ hänförs till en byggnad eller en annan del av en byggnad än en gemensam del får dras av i den utsträckning som den ingående skatten skulle medföra avdragsrätt om motsvarande förvärv av varan eller tjänsten gjorts bara för de transaktioner som den byggnaden eller delen av byggnaden används för.*

*Bestämmelsen i 30 § tillämpas inte på den andel av den ingående skatten som hänförs till byggnaden eller byggnadsdelen.*

Av paragrafen, som är ny, framgår i vilken utsträckning ingående skatt som hänförts till en byggnad eller en annan del än en gemensam del får dras av. Paragrafen genomför artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet.

*Första stycket* innebär att den skatt som hänförts till en byggnad eller del av en byggnad enligt 29 g–29 j §§ får dras av i den utsträckning som den ingående skatten skulle ha medfört avdragsrätt vid ett motsvarande förvärv av varan eller tjänsten bara för de transaktioner byggnaden eller delen av byggnaden används för. Om den aktuella delen av byggnaden enbart används för transaktioner som är undantagna från skatteplikt skulle den ingående skatten för ett motsvarande förvärv enbart för den byggnadsdelen inte vara avdragsgill. Den ingående skatt som hänförts till byggnadsdelen får därmed inte dras av. Om den aktuella delen av byggnaden enbart används för skattepliktiga transaktioner skulle avdragsrätt finnas för hela den ingående skatten vid ett motsvarande förvärv enbart för byggnadsdelen. Hela den ingående skatten som anses hänförlig till byggnadsdelen får därmed dras av. Används byggnadsdelen för en ekonomisk verksamhet med såväl transaktioner som medför avdragsrätt som transaktioner som inte medför avdragsrätt får avdrag bara göras med en andel av den ingående skatten, se 29 a §.

*Andra stycket* innebär att 30 § inte ska tillämpas på den andel av den ingående skatten på ett förvärv som hänförs till en byggnadsdel. Bestämmelsen i 30 § är bara tillämplig om villkoren i 30 § 1 eller 2 är uppfyllda när det gäller hela den ingående skatten på ett förvärv.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

**291 §** *Om varor och tjänster används i en verksamhet med finansiella transaktioner som undantas enligt 10 kap. 33 § och som inte har karaktären av bitransaktioner ska det, vid beräkning av den andel som får dras av enligt 29 b §, bortses från omsättning som avser*

*1. leverans av tillgångar som görs mot avbetalning, till den del ersättningen inte är hänförlig till ränta,*

*2. leverans av tillgångar i avropslager eller liknande, om tillgångarna till övervägande del innehas för att finansiera en annan beskattningsbar persons verksamhet,*

*3. leverans av leasingobjekt, eller*

*4. leasingavgifter, till den del avgiften är hänförlig till varans inköpsvärde.*

*Omsättning som avser en sådan transaktion ska dock ändå tas med vid beräkningen om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.*

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om beräkning av den andel av ingående skatt på gemensamma kostnader som får dras av i vissa fall när varor och tjänster används i en verksamhet med undantagna finansiella transaktioner. Paragrafen genomför artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet.

Av *första stycket* följer att det vid beräkningen av den andel som får dras av enligt 29 b § ska bortses från omsättning som avser vissa transaktioner. De aktuella transaktionerna är sådana som kan förekomma i samband med finansiell verksamhet och som normalt inte medför en mer än försumbar användning av de varor och tjänster som används gemensamt för skattepliktiga och undantagna transaktioner. *Punkten 1* avser transaktioner i form av leveranser av tillgångar som görs mot avbetalning, till den del ersättningen inte är hänförlig till ränta. Det kan exempelvis omfatta situationer när ett finansieringsföretag övertar tillgångar från en återförsäljare och säljer dem vidare enligt ett avtal om avbetalning. I den utsträckning som det ingår ränta i beskattningsunderlaget för leveransen ska dock den delen beaktas vid beräkningen av omsättningen. Enligt *punkten 2* omfattas också leverans av tillgångar i avropslager eller liknande om tillgångarna till övervägande del innehas för att finansiera en annan beskattningsbar persons verksamhet. Även leverans av leasingobjekt omfattas (*punkten 3*). Det innebär att bestämmelsen till exempel kan bli tillämplig på en leasinggivares överlåtelse av ett leasingobjekt till leasingtagaren vid leasingperiodens slut. Även leasingavgifter till den del avgiften är hänförlig till varans inköpsvärde omfattas (*punkten 4*). Den del av avgiften som är hänförlig till ränta ska dock fortsatt beaktas vid beräkningen (jfr dom Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punkten 34).

Av *andra stycket* framgår att omsättning som avser någon av de transaktioner som framgår av första stycket ändå ska tas med vid beräkningen av den andel som får dras av om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för

transaktioner som medför avdragsrätt. Det innebär att omsättningen ska tas med om det medför att fördelningen på ett bättre sätt avspeglar i vilken utsträckning de kostnader som uppkommit med anledning av förvärv av varor och tjänster med blandad användning faktiskt hänför sig till transaktioner som ger rätt till avdrag. Den bedömningen bör göras för sig för respektive kategori av transaktioner som avses i första stycket 1–4.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.

2. Om den beskattningsbara personen har ett annat beskattningsår än kalenderår ska någon justering med hänsyn till en slutlig andel enligt 29 e § tredje stycket inte göras för avdrag hänförliga till tid före ikraftträdandet.

3. I övrigt tillämpas äldre föreskrifter för förhållanden som avser tid före ikraftträdandet.

*Av punkten 1 framgår att reglerna träder i kraft den 1 januari 2027.*

*Punkten 2 avser justering med hänsyn till slutlig andel och innebär att en sådan justering inte ska göras för avdrag hänförliga till tid före ikraftträdandet. Bestämmelsen avser beskattningsbara personer som har ett annat beskattningsår än kalenderår. Om en beskattningsbar person har ett beskattningsår som är 1 juli till 30 juni ska justering enligt 29 e § med hänsyn till den slutliga andelen under året för ikraftträdandet, dvs. 2027, inte göras för avdragen som är hänförliga till tid före den 1 januari 2027. Justeringen efter utgången av beskattningsåret ska således enbart avse tiden från den 1 januari 2027 till och med den 30 juni 2027.*

*Av punkten 3 framgår att äldre föreskrifter ska gälla för förhållanden som avser tid före ikraftträdandet. Det medför att avdraget vid ett förvärv som gjorts före ikraftträdandet inte ändras för den period avdraget gjorts. Det utesluter dock inte att avdraget för en investeringsvara kan behöva justeras enligt 15 kap. eller 12 kap. i en period som avser tid efter ikraftträdandet (jfr dom Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 47). För att en justering ska komma i fråga ska dock ändringen av den avdragsgilla delen vara minst fem procentenheter i förhållande till den del för vilken avdrag gjordes vid anskaffningen (se 15 kap. 9 §).*

Övervägandena finns i avsnitt 6.

## Sammanfattning av promemorian Ändrade regler om fördelning av avdrag för mervärdesskatt

I promemorian föreslås ändringar av reglerna i mervärdesskattelagen (2023:200) om fördelning av avdrag för mervärdesskatt i blandad verksamhet, dvs. verksamhet med både skattepliktiga och undantagna transaktioner. Förslagen innebär att omsättning blir uttrycklig huvudregel för fördelningen. Vidare föreslås att en uppdelning ska göras utifrån yta i fråga om mervärdesskatt på varor och tjänster som avser byggnader eller delar av byggnader. För vissa finansiella verksamheter föreslås också en avvikelse från huvudregeln på så sätt att omsättningen för vissa skattepliktiga transaktioner helt eller delvis ska räknas bort vid beräkningen av den omsättning som ska användas vid fördelningen av avdraget. Det föreslås också att omsättning ska räknas bort i vissa fall när varor och tjänster förvärvas och levereras eller tillhandhålls vidare till förbundna parter.

Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2027.

## Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (2023:200)

*dels* att 8 kap. 18 § och 13 kap. 1 och 29 §§ ska ha följande lydelse,

*dels* att det ska införas fjorton nya paragrafer, 7 kap. 48 a § och 13 kap. 29 a–29 m §§, och närmast före 13 kap. 29 b, 29 f, 29 l och 29 m §§ nya rubriker av följande lydelse,

*dels* att det närmast före 13 kap. 30 § ska införas en ny rubrik som ska lyda ”*Vissa fall där uppdelning inte behövs*”.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **7 kap**

#### *48 a §*

*Justering av ett avdrag med hänsyn till en slutlig andel enligt 13 kap. 29 e § tredje stycket ska redovisas för den sista redovisningsperioden för det beskattningsår som justeringen avser.*

### **8 kap.**

#### **18 §**

I det fall som avses i 2 § utgörs beskattningsunderlaget av marknadsvärdet, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet och avser en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som ska undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 5, 6, 9, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 27, 28, 29, 30, 32 eller 33 §, 34 § 2, 35 eller 37 §, eller är högre än marknadsvärdet,

2. leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt,

3. leverantörens eller tillhandahållarens avdragsbelopp med stöd av 13 kap. 29 § *andra stycket om uppdelning efter skälig grund* bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför avdragsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen, eller 3. leverantörens eller tillhandahållarens avdragsbelopp med stöd av 13 kap. 29 b–29 e §§, 29 l eller 29 m § bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför avdragsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen,

4. leverantören eller tillhandahållaren och förvärvaren är förbundna med varandra, och

5. leverantören eller tillhandahållaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

### **13 kap.**

#### **1 §**

I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med ingående skatt (4 och 5 §§),

- avdragsrättens omfattning (6–12 §§),
- begränsningar och preciseringar av avdragsrätten (13–28 §§),
- uppdelning av den ingående skatten (29 och 30 §§), och
- uppdelning av den ingående skatten (29–30 §§), och
- att avdrag ska styrkas (31–36 §§).

### 29 §

*Avdrag ska göras enligt andra stycket om den ingående skatten avser en beskattningsbar persons förvärv eller import som*

1. bara delvis är avdragsgill,
2. görs gemensamt för flera ekonomiska verksamheter, av vilka det saknas avdragsrätt i någon, eller
3. görs för en verksamhet där det delvis saknas rätt till avdrag.

*Avdrag får då endast 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.*

Första och andra styckena gäller även ingående skatt som till viss del avser annat än den ekonomiska verksamheten.

Om den ingående skatten avser en beskattningsbar persons förvärv eller import som bara delvis är avdragsgill, får avdrag endast göras för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som är avdragsgill. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Första stycket gäller även ingående skatt som till viss del avser annat än den ekonomiska verksamheten.

*I fråga om ingående skatt på förvärv eller import som delvis är avdragsgill för att förvärvet eller importen hänför sig till både sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som medför avdragsrätt och sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som inte medför avdragsrätt tillämpas dock 29 a §.*

### 29 a §

*Om en beskattningsbar person använder varor och tjänster i en ekonomisk verksamhet såväl för transaktioner som medför*

avdragsrätt, som för transaktioner som inte medför avdragsrätt, får avdrag bara göras för den andel av den ingående skatten som kan hänföras till de transaktioner som medför avdragsrätt.

Den andel av den ingående skatten som får dras av ska bestämmas genom uppdelning efter omsättning enligt 29 b–29 e §§, om inte annat följer av 29 f–29 m §§.

Om det finns flera verksamhetsgrenar ska en andel bestämmas för varje verksamhetsgren.

### Uppdelning efter omsättning

#### 29 b §

Den andel av den ingående skatt som får dras av ska vara resultatet av ett bråk där

1. täljaren är det sammanlagda beloppet av den omsättning per beskattningsår som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt, och

2. nämnaren är det sammanlagda beloppet av den omsättning under samma tid som kan hänföras till

a) transaktioner som medför avdragsrätt, och

b) transaktioner som inte medför avdragsrätt.

Mervärdesskatt ska inte ingå i beloppen.

#### 29 c §

Vid beräkningen av andelen ingående skatt som får dras av ska bortses från belopp för omsättning som kan hänföras till:

1. leverans av investeringsvaror som används av den beskattningsbara personen i den egna rörelsen,

2. transaktioner som har karaktären av bitransaktioner till fastighets- och finansiella transaktioner, och

3. finansiella transaktioner som undantas enligt 10 kap. 33 § och har karaktären av bitransaktioner.

29 d §

Den andel som får dras av ska bestämmas för varje beskattningsår och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.

Om andelen avser en verksamhetsgren avrundas dock procenttalet till två decimaler. Detsamma gäller om 29 l eller 29 m § ska tillämpas vid beräkning av andelen.

29 e §

För avdrag som görs under ett beskattningsår ska en preliminär andel bestämmas. Den preliminära andelen ska bestämmas med utgångspunkt i föregående års transaktioner.

Den preliminära andelen ska dock bestämmas med utgångspunkt i den beräknade omsättningen för beskattningsåret som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt, om

1. det saknas transaktioner från föregående år att jämföra med, eller
2. transaktionerna uppgår till obetydliga belopp.

Efter utgången av beskattningsåret ska en slutlig andel bestämmas och avdraget för beskattningsåret ska justeras med hänsyn till den slutliga andelen.

Varor och tjänster som används för byggnader

29 f §

Om den ingående skatten avser varor eller tjänster som används för byggnader eller delar av byggnader, eller den mark som byggnaderna står på, ska den ingående skatt som får dras av

bestämmas enligt 29 k § efter att den hänförs till byggnader och delar av byggnader enligt 29 g–29 j §§.

Den ingående skatt som får dras av ska dock bestämmas enligt 29 b–29 e §§ om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.

#### 29 g §

Ytan för en enklare byggnad med en underordnad funktion till en annan byggnad eller del av byggnad ska inte ingå i beräkningen enligt 29 h–29 j §§. Ingående skatt på varor och tjänster för en sådan byggnad ska vid tillämpningen av 29 h–29 j §§ behandlas som ingående skatt för de huvudsakliga byggnader eller delar av byggnader som den underordnade byggnaden används för.

Om en anläggning har en underordnad funktion till en byggnad eller del av en byggnad ska den ingående skatten på varor och tjänster för en sådan anläggning vid tillämpningen av 29 h–29 j §§ behandlas som ingående skatt för varje byggnad eller del av byggnad som anläggningen används för.

Andra stycket tillämpas också om den ingående skatten avser varor eller tjänster för anläggning för energiproduktion som delvis används för eget bruk till byggnader, delar av byggnader eller den mark de står på och delvis för skattepliktiga leveranser av energi. Den andel av den sammanlagda mängden energi från anläggningen som används för skattepliktiga leveranser av energi ska i sådant fall anses hänförlig till en byggnad som i sin helhet

*används för transaktioner som medför avdragsrätt vid tillämpning av 29 k §.*

*29 h §*

*Om den ingående skatten avser varor och tjänster som används för flera byggnader ska den ingående skatten för varje byggnad beräknas med utgångspunkt i ytan för den byggnaden i förhållande till den sammanlagda ytan för byggnaderna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till byggnaderna enligt 29 g §.*

*29 i §*

*Om den ingående skatten avser varor och tjänster som används för flera delar av en byggnad ska den ingående skatten för varje del beräknas med utgångspunkt i ytan för den delen i förhållande till den sammanlagda ytan för delarna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till byggnaden enligt 29 g–29 h §§.*

*29 j §*

*Om en del av en byggnad används gemensamt för andra delar ska den ingående skatten för den gemensamma delen hänföras till de övriga delarna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till den gemensamma delen enligt 29 h eller 29 i §.*

*Den andel av den ingående skatten för en gemensam del som ska hänföras till en övrig del ska beräknas med utgångspunkt i ytan för den övriga delen i förhållande till den sammanlagda ytan för de övriga delar som den gemensamma delen används för.*

*29 k §*

*Den ingående skatt som enligt 29 g–29 j §§ hänförs till en byggnad eller en annan del av en byggnad än en gemensam del får*

dras av i den utsträckning som den ingående skatten skulle medföra avdragsrätt om motsvarande förvärv av varan eller tjänsten gjorts bara för den byggnaden eller delen av byggnaden.

Bestämmelsen i 30 § tillämpas dock inte på den andel av den ingående skatten som hänförs till byggnaden eller byggnadsdelen.

Varor och tjänster som används för finansiella transaktioner

29 l §

Om varor och tjänster används i en verksamhet med finansiella transaktioner som undantas enligt 10 kap. 33 § och som inte har karaktären av bitransaktioner ska, vid beräkning av den andel som får dras av enligt 29 b §, bortses från omsättning som avser

1. leverans av tillgångar som görs mot avbetalning, till den del ersättningen inte är hänförlig till ränta.

2. leverans av tillgångar i avropslager eller liknande, om tillgångarna till övervägande del innehas i syfte att finansiera en annan beskattningsbar persons verksamhet,

3. leverans av leasingobjekt, eller

4. leasingavgifter, till den del avgiften är hänförlig till varans inköpsvärde.

Omsättning som avser en sådan transaktion ska dock ändå tas med vid beräkningen om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.

Varor och tjänster som används för vissa transaktioner till förbundna parter

29 m §

Vid beräkning av den andel som får dras av enligt 29 b eller 29 l § ska bortses från omsättning som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, om

1. varorna eller tjänsterna har förvärvats av den beskattningsbara personen för att levereras eller tillhandahållas vidare utan ytterligare förädling,

2. leveransen eller tillhandahållandet är en transaktion som medför avdragsrätt,

3. den beskattningsbara personen och den person som varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls till är förbundna med varandra enligt 8 kap. 19 §, och

4. leveransen eller tillhandahållandet inte medför en mer än försumbar användning av de varor eller tjänster som den ingående skatten avser.

Omsättning som avser en sådan transaktion ska dock ändå tas med vid beräkningen om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.

2. Om den beskattningsbara personen har ett annat beskattningsår än kalenderår ska någon justering med hänsyn till en slutlig andel enligt 29 e § tredje stycket inte göras för avdrag hänförliga till tid före ikraftträdandet.

3. I övrigt tillämpas äldre föreskrifter för förhållanden som avser tid före ikraftträdandet.

Efter remiss har yttranden över promemorian Ändrade regler om fördelning av avdrag för mervärdesskatt lämnats av Byggföretagen, Bokföringsnämnden, Bostadsrätterna, Boverket, FAR, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Finansinspektionen, Fondbolagens förening, Företagarna, Förvaltningsrätten i Göteborg, HSB, Kammarrätten i Stockholm, Konjunkturinstitutet, Konstnärernas Riksorganisation, Konkurrensverket, Näringslivets Skattedelegation, Näringslivets Regelnämnd, Regelrådet, Riksbyggen, Riksgälden, Skatteverket, Småföretagarnas Riksförbund, Srf konsulterna, Statskontoret, Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring, Svenskt Näringsliv, Svensk Värdepappersmarknad, Sveriges Allmännyttan, Sveriges Kommuner och Regioner, Sveriges Riksidrottsförbund och Tillväxtverket.

Därutöver har yttranden kommit in från AB Svenska Spel, Causey Westling Consulting AB, Giva Sverige, Sveriges advokatsamfund och Tellus Tax Advisory AB.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att yttra sig: Almega, Branschföreningen för Onlinespel, Forum - idéburna organisationer med social inriktning, KLYS, Lantbrukarnas riksförbund, Riksbanken, Sparbankernas riksförbund, Spelbranschens riksorganisation, Studieförbunden, Svenska Tandhygienistföreningen, Svensk Travsport, Sveriges Tandläkarförbund, Uppsala universitet och Vårdföretagarna.