

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Enheten för inkomstskatt och socialavgifter

Dnr. Fi2025/02219

Via e-post till:

fi.remissvar@regeringskansliet.se

Kopia till:

lars.mattisson@regeringskansliet.se

mats.n.andersson@regeringskansliet.se

Stockholm den 26 februari 2026

Promemorian Ändrade regler om fördelning av avdrag för mervärdesskatt

Fastighetsägarna är en riksomfattande branschorganisation, som arbetar för en väl fungerande fastighetsmarknad med stort fokus på hållbarhet, stadsutveckling och trygghet. Fastighetsägarna har ca 13 000 medlemmar och dessa äger tillsammans ca 50 000 fastigheter för kontors-, handels-, industri-, samhälls- och bostadsändamål. Bland medlemmar som äger flerfamiljshus finns såväl privata som kommunägda fastighetsbolag och bostadsrättsföreningar.

Fastighetsägarna har fått rubricerade promemoria på remiss. Fastighetsägarna hänvisar till svar avlämnat av Näringslivets skattedelegation, NSD men önskar också anföra följande.

Sammanfattning

- Fastighetsägarna välkomnar ytterligare anpassningar av mervärdesskattelagen (2023:200, ML) till mervärdesskattedirektivet men anser att förslaget i promemorian är alltför detaljstyrkt och svårtillämpat. Fastighetsägarna förespråkar att direktivets lydelse införs i ML, med

FASTIGHETSÄGARNA SVERIGE

Box 16132

103 23 Stockholm

Besöksadress Drottninggatan 33

08-613 57 00 • info@fastighetsagarna.se • www.fastighetsagarna.se

valfrihet för att användning av den vara eller tjänst som förvärvas ska tillämpas om detta ger ett mera exakt resultat än bruk av en omsättningsbaserad fördelningsnyckel.

- Lagförslaget synes innebära att de metoder som lagtexten i 13 kap. 29 § 2 st. om skälig grund erbjuder idag begränsas till endast två metoder, omsättning (med inskränkningar för finansiella transaktioner) eller byggnaders yta. Fördelningsgrunder såsom produktionskostnad, arbetstid m.m. kommer inte längre att kunna tillämpas. Lagstiftningen blir därmed inte längre skälig.
- Lagförslaget synes framtaget under tidspress och behöver genomarbetas betydligt mer. Förslaget har karaktären av akut stopplagstiftning för att bromsa de utbetalningar som Skatteverket tvingas göra när många företag återoppar mervärdesskattedirektivets omsättningsbaserade fördelningsnyckel för ingående skatt i blandad verksamhet med direkt effekt. Fastighetsägarna beklagar att lagstiftaren fram till nu inte hört samman näringslivets önskemål att anpassa ML ytterligare till direktivet, trots att en ny mervärdesskattelag tagits fram.
- Fastighetsägarna anser att lagförslaget ska samordnas med det lagförslag som kommer att presenteras av utredningen om utökade möjligheter till frivillig beskattning för mervärdesskatt avseende fastigheter (Dir. 2024:46) och träda i kraft samtidigt med detta.
- Fastighetsägarna avstyrker införandet av §§ 29 f-k i förslaget rörande fördelning av ingående skatt hänförlig till byggnader. Lagtexten är synnerligen komplex och bedömningarna svåra att göra för det enskilda företaget.
- Fastighetsägarna anser att den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln bör utgöra en huvudregel i ML, och att andra metoder ska eller får tillämpas om dessa ger ett mera exakt resultat.
- Fastighetsägarna anser att regeln i 13 kap. 29 § ML ska förtydligas så att det framgår vilka situationer som avses i regeln. Alternativt kan regeln slopas och helt ersättas av direktivets lagtext avseende fördelning av ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet.
- Fastighetsägarna har förståelse för att digitala processer blir nödvändigt men anser inte att de bedömningar och avvägningar som ofta måste göras inom skatterätten alltid lämpar sig för maskinell rättstillämpning. Vi anser att det måste framgå tydligt om digitalisering av lagstiftningen är en målsättning i detta lagstiftningsärende och hur detta i så fall påverkar tillämpningen i praktiken.
- Fastighetsägarna avstyrker införandet av nya begrepp i ML som ska tolkas och fyllas med innehåll av rättstillämparen utan att särskilda definitioner införs i mervärdesskattelagen eller att förarbetena blir tydligare kring vad som avses.
- Fastighetsägarna anser att promemorian inte i tillräcklig utsträckning har analyserat och beaktat de principer som EU-domstolen har kommit fram till i framvuxen praxis avseende tolkningen av och genomförandet i nationell rätt av artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.

- Fastighetsägarna avstryker förslaget att lagstiftningen ska träda i kraft redan 1 januari 2027. Företagen måste få mera tid på sig att sätta sig in i reglerna och anpassa sina system. Fastighetsägarna anser att det vore oskäligt att justeringsreglerna ska kunna tillämpas på resterande korrigeringsperiod efter ikraftträdandet av de nya reglerna. Detta strider mot krav på en rättssäker och förutsebar lagstiftning.
- Fastighetsägarna anser att det är en brist i lagstiftningsärendet att det saknas en internationell jämförelse av hur artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet har genomförts i andra EU-länder samt en särskild analys av förslaget för kommuner, och lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (LEMK).
- Fastighetsägarna anser att bedömningarna i konsekvensanalysen avseende effekter för företagen är bristfällig och verklighetsfrämmande.

Anpassningar av ML till mervärdesskattedirektivet

Fastighetsägarna välkomnar ytterligare anpassningar av mervärdesskattelagen (2023:200) till det gemensamma mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) men anser att det förslag som lagts fram till stora delar är synnerligen komplext och svårgenomträngligt. Det är inte möjligt för en lekman att utläsa vad lagen säger utan kunskaper om mervärdesskattesystemets tekniska principer. Vår bedömning är att lagstiftningen kan förenklas och ändå bli robust och förenlig med mervärdesskattedirektivet. Detaljnivån på en lagtext får inte bli så stor att en utveckling av tolkningen i praxis omöjliggörs och därmed anpassningar till samhällsutvecklingen. Lagtexten måste kunna tillämpas på nya situationer.

Samordning med utredningen om utökade möjligheter till frivillig beskattning för mervärdesskatt avseende fastigheter (Dir. 2024:46)

Fastighetsägarna konstaterar att förslagen i den aktuella promemorian samt det förslag som bearbetas av den statliga utredningen om utökade möjligheter till frivillig beskattning för mervärdesskatt avseende fastigheter (Dir. 2024:46) i syfte att anpassa ML till avgörandet i C-787/18, Sögård Fastigheter AB (HFD 2021 not. 26 och HFD 2021 not. 27) innebär stora ändringar i mervärdesskattelagen vilka bör samordnas och behandlas gemensamt i den fortsatta beredningen. Detta gäller särskilt med anledning av att den sittande utredningen ska överväga frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter. Med en sådan ordning kommer avdragsrätten i blandad verksamhet att aktualiseras om förvärvaren inte bedriver fullt ut skattepliktig verksamhet i lokalerna. En samordning torde medföra att lagstiftningen blir tydligare och mera rättssäker. En sammanvägning av konsekvenserna av förslagen i den aktuella promemorian samt de lagförslag och den ståndpunkt som kommer att redovisas av utredningen om frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler bör göras. Lagstiftningarna bör träda i kraft samtidigt.

Föreslagna bestämmelser i 13 kap. 29 f-k §§ om byggnader

Fastighetsägarna avstyrker införandet av §§ 29 f-k i förslaget rörande fördelning av ingående skatt hänförlig till byggnader. Bestämmelserna är alltför detaljerade och riskerar att den enskilda hamnar i ett svårt bevisläge i förhållande till Skatteverket och i domstolsprocess när dessa fördelningsregler utgör huvudregler avseende byggnader.

Reglerna som föreslås bygger på att ingående skatt på förvärv som görs för en eller flera byggnader eller en del av byggnad ska hänföras och fördelas stegvis. På vägen mot att finna andelen för avdraget måste flera bedömningar göras. Fastighetsägarna delar promemorians syn att användningen av ytan i en fastighet kan avgöra hur fördelningen av ingående skatt på gemensamma förvärv ska göras, men en fördelning utifrån hur en yta används ger inte alltid det mest exakta resultatet. Vi anser att huvudregeln vid fördelning av avdrag för ingående skatt som avser såväl skattepliktiga som undantagna transaktioner ska vara reglerna i 29 b-e §§, dvs. artikel 173.1 i direktivet, en fördelningsnyckel baserad på skattepliktig omsättning i förhållande till total omsättning i företaget. Se vidare nedan.

Hur enkelt är det då att fördela avdrag för ingående skatt utifrån hur byggnader ska användas vid nybyggnation t.ex.? Vid nybyggnation har fastighetsägaren i de flesta fall projekterat byggnationen under flera års tid och vet på förhand vad byggnaden ska användas till. En fördelning kan sannolikt göras utifrån denna bild. Under uppförandet kan dock förhållanden förändras. Regelverket måste därför vara tillräckligt flexibelt för att avdragsrätten ska kunna justeras och anpassas till nya förhållanden.

Material som anskaffas för byggnation är i hög grad sådant som är gemensamt för hela byggnaden och icke direkt hänförligt till vad enskilda delar i byggnaden används till, med undantag för delar av en byggnad som eventuellt ska användas i särskild verksamhet som kräver särskilda anskaffningar (t.ex. förstärkt ventilation, särskilda kylsystem). I de allmänna kostnaderna för nybyggnation ingår således exempelvis fundament och stomme, isolering, värmesystem, el, ventilation, vatten och avlopp. En fördelning av avdraget för den ingående skatten måste få göras utifrån det planlagda syftet med ytan i byggnationen, t.ex. viss andel bostadsyta för permanentboende, viss bostadsyta för tillfälligt boende, viss andel lokalyta där avsikten är att hyra ut med mervärdesskatt, viss momsfri lokaluthyrning.

Enligt förslaget ska det göras bedömningar av "anläggningar som har en underordnad funktion till en byggnad eller en del av byggnad", som exempel i författningskommentaren anges asfalterade parkeringar som ett exempel på en sådan anläggning. Vi anser att ytterligare förtydliganden bör göras avseende detta begrepp. Exempelvis bör det klargöras hur ett underjordiskt garage under en byggnad ska bedömas. Exempelvis om den innehåller parkeringar för boende i byggnaden, parkering för externa, parkeringar för lokalhyresgäster i byggnaden, parkeringar för lokalhyresgäster på icke beskattade lokalytor, samt om det inte särskilt pekas ut vilken parkeringsplats som hyresgästen kan nyttja.

Under löpande förvaltning kan en ytas användning i en fastighet eller i ett fastighetsbestånd hos en och samma juridiska person variera och olika hyresförhållanden kan råda. De löpande drifts- och

underhållskostnaderna måste fördelas löpande utifrån den aktuella användningen. Även här bör dock andra metoder kunna komma i fråga om dessa ger ett mera exakt resultat.

En fastighet kan vara inrättad som bostad för permanentboende, kan omvandlas till korttidsuthyrning, eller byggas om till lokaler för bruk till annat än bostäder. Variationen i användning av byggnader och mark är stor liksom sammansättningen på användningen mellan lokaler och bostäder, t.ex. Om användningen ändras så att tidigare avdragen mervärdesskatt enligt den fördelningsnyckel som använts vid nybyggnationen ska justeras enligt de särskilda justeringsreglerna i ML, får en bedömning av justering avseende investeringsvaran göras av företaget utifrån den nya användningen av byggnaden eller den enskilda lokalen.

En lagstiftning som är så detaljerad och svår genomtränglig som den föreslagna uppfyller inte godtagbara krav på rättssäkerhet och proportionalitet. En lagstiftning måste balansera mellan å ena sidan önskemålet att uppnå ett så exakt resultat som möjligt utifrån syftet med regleringen, och å andra sidan en tillämpbar reglering för den enskilde. Det lagförslag som har lagts fram står inte i rimlig proportion till det syfte som avses, det mest exakta resultatet.

Särskilt om 29 k §

Bestämmelsen är svår att läsa. I författningskommentaren framgår, som vi tolkar det, att fullt avdrag ska medges för ingående skatt på förvärv som kan hänföras till ytor som används för skattepliktiga transaktioner (vi antar att detta kan röra sig om uthyrning med tillämpning av frivillig beskattning, eller yta som används i egen skattepliktig verksamhet). Ingen avdragsrätt ska föreligga för ingående skatt hänförlig till yta som används i icke skattepliktig verksamhet (bostäder t.ex.). För gemensamma anskaffningar (flera byggnader eller delar av dito samt mark) ska en fördelning göras efter det att en bedömning gjorts enligt de föreslagna reglerna i 29 g-j §§. I det andra stycket stadgas att 30 § dock inte ska tillämpas på den andel av den ingående skatten som hänförs till byggnaden eller byggnadsdelen. I författningskommentaren framgår att bestämmelsen i 30 § bara är tillämplig i situationer där hela den ingående skatten får dras av på vissa förvärv. Någon övrig kommentar kring hur denna regel ska tolkas finns inte i promemorian, såvitt vi kan se.

Den så kallade 95%-regeln i 30 § har stor betydelse för att underlätta vid bedömningar av avdragsrätten för företag med en mycket liten del skattepliktig verksamhet. Ett exempel från ett aktuellt fall. En byggnad uppförs för i huvudsak kommersiell kontorsuthyrning. I en mindre del byggs en idrottslokal för en friskola. Mer än 95 procent av förvärvet görs för de transaktioner som medför rätt till avdrag i byggnaden (kontorsuthyrning med mervärdesskatt). För fastighetsföretaget är det en viktig förutsättning att avdrag kan erhållas enligt 30 § för att kunna göra denna investering i en lokal som inte kan hyras ut med mervärdesskatt (friskolor har inte avdragsrätt för mervärdesskatt). För friskolan är det viktigt att den får tillgång till idrottslokal för sina elever. Det bör klargöras hur bestämmelsen i 29 k 2 st. ska tolkas.

Fastighetsägarna avstyrker som framgått ovan införandet av de detaljerade fördelningsreglerna i 29 g-j §§, och yrkar att tillämpningsområdet som idag gäller för 30 § bibehålls.

Frågan vilken regel som ska anses som huvudregel vid fördelning av ingående skatt i blandad verksamhet

Fastighetsägarna anser att direktivet föreskriver att huvudregeln vid fördelning av ingående skatt på gemensamma förvärv ska vara den metod som pekas ut i artikel 173.1 i mervärdesskattedirektivet, men att, som undantag, andra metoder får föreskrivas för fördelning av skatten om dessa ger mera exakta resultat. Det resultat som uppnås behöver dock inte vara det mest exakta som möjligt men ska ge ett mera exakt resultat än vad en omsättningsbaserad fördelningsnyckel skulle ge. Lagtexten bör spegla detta. Se EU-domstolens vägledande uttalanden i C-332/14, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, p. 32-33, samt uttalanden av HFD i målet HFD 2023 ref. 45 (Volkswagen Finans Sverige AB). Således bör den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln som huvudregel omfatta varor och tjänster som används oberoende av ett utpekat ändamål (i förslaget anges en annan huvudregel för byggnader eller delar av byggnader samt särskilda regler för finansiella transaktioner).¹

Promemorian hänvisar till målet C-511/10, BLC Baumarkt som stöd för att särskilda regler ska införas när varor och tjänster används i viss ekonomisk verksamhet (avsnitt 3.2 i promemorian). I målet bedömdes förenligheten av tysk rätt om fördelning av ingående mervärdesskatt med dåvarande regler i artikel 17.5 och 19 i dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Tysk rätt tog avstamp i att fördelning av ingående skatt skulle ske utifrån vad som ekonomiskt kunde hänföras till utgående transaktioner vilka inte medförde avdragsrätt. En omsättningsbaserad fördelningsnyckel var endast tillåten om ingen annan fördelning var möjlig.

EU-domstolen konstaterar att artikel 17.5 3 st. i dåvarande sjätte direktivet (nuvarande artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet) ska betraktas som en undantagsbestämmelse i förhållande till artikel 17.5 första och andra styckena och att det strider mot det sjätte direktivet att en medlemsstat genomför reglerna i direktivet på det sätt som anfördes av den nationella domstolen (p.16-17 i domen).

Fastighetsägarna anser mot bakgrund av tidigare uttalanden i de svenska förarbetena till ML samt vid en analys av nämnda EU-dom att huvudreglerna i 13 kap. 29 b-e §§ ML ska omfatta fördelning av ingående skatt på varor och tjänster som används oberoende av ett utpekat ändamål (i förslaget görs särskilda fördelningsregler för byggnader och finansiella transaktioner). En allmän regel kan utformas som anger att annan fördelningsgrund ska användas om denna ger ett mer exakt resultat (jfr uttalanden i HFD 2014 ref 18). Se vidare vårt lagförslag nedan.

Valfriheten i direktivet

Enligt artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna vidta följande åtgärder:

¹ Jfr. även vad som uttalades i SOU 1994:88, s. 263 ff om förenligheten av dåvarande reglerna i 8 kap. 13 och 14 §§ GML (1994:200) med EU-rätten och sättet att genomföra dåvarande artikel 17.5 i nationell rätt.

- 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.

Samtliga valmöjligheter bör analyseras i lagstiftningsärendet med dessas för- och nackdelar. Det framgår inte tydligt varför valet har fallit på att genomföra valmöjligheten i artikel 173.2 c (jfr. 29 f-l §§), medan andra valmöjligheter i direktivet i princip inte kommenteras alls. Lagstiftningsarbete bör eftersträva en objektiv bedömning av valmöjligheter utifrån vad som får anses som skäligt och rimligt samt med beaktande av att lagstiftningen så långt möjligt måste vara enkel att tillämpa. I den mån avdraget bestäms med tillämpning av artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet är medlemsstaterna skyldiga att ta hänsyn till syftet med och systematiken i direktivet (HFD 2023 ref 45, p.18 samt HFD 2014 ref. 18). Bland annat har EU-domstolen upprepade gånger uttalat att avdragsrätten är en fundamental del av mervärdesskattesystemet vilken inte får inskränkas utan vidare.

Promemorians förslag speglar i stor utsträckning vad Skatteverket ger uttryck för i sin rättstillämpning, jfr. rättslig vägledning samt ställningstaganden. Skatteverkets roll är att sköta uppbörden av skattemedel. Följaktligen präglas rollen av ett fiskalt synsätt. Det fiskala synsättet måste vägas mot krav på förutsebarhet, rimlighet, rättvisa, regelkrångel, etc. Detta är lagstiftarens ansvar och uppdrag. Några dylika avvägningar framgår inte i promemorian.

Avrundningsregler

I promemorian konstateras att medlemsstaterna inte behöver använda direktivets avrundningsregel när de utnyttjar någon av de möjligheter som framgår av artikel 173.2 och att medlemsstaterna får ha mera precisa regler. Vi anser att en avrundning per verksamhetsgren till två decimaler är ett fiskalt synsätt och förordar samma avrundningsregel som för den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln.

Begreppet 'bitransaktioner' i 29 c respektive 29 l §§

Fastighetsägarna anser att det är oklart i lagtexten vad som är skillnaden mellan vad som ska räknas bort från omsättning enligt 29 c p. 2 respektive p. 3. I bägge punkter hänvisas till bitransaktioner som är hänförliga till finansiella transaktioner. I författningskommentaren till 29 c § hänvisas till målen C-716/18, C-174/08 samt C-378/15. Målen anses förtydliga vad som avses med 'bitransaktioner' och när en ekonomisk verksamhet inte kan utgöra en bitransaktion. Omständigheterna i målen bör belysas mera så att det är möjligt att dra korrekta slutsatser av dessa.

Fastighetsägarna avstyrker att en särskild huvudregel ska gälla för finansiella transaktioner. Direktivets huvudregel om bråkberäkning utifrån omsättning ska gälla, med beaktande av de begränsningar som gäller för

I 29 I § ska viss omsättning räknas bort vid beräkning av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln vid finansiella transaktioner, t.ex. leverans av leasingobjekt eller leasingavgifter när dessa är kopplade till en varas inköpsvärde. En närmare analys bör göras av befintlig EU-rätt. Vi hänvisar till exempelvis till det franska målet C-306/94, Régie dauphinoise och senare mål.

Omsättning mellan förbundna parter i 29 m §

Fastighetsägarna avstyrker bestämmelsen. Vi anser att den bryter mot systematiken i mervärdesskattesystemet vilket bygger på en beskattning led för led och en prövning i varje led om transaktionen faller inom mervärdesskattesystemets tillämpningsområde.

Lagförslaget innebär att det vid beräkningen av avdragsgill andel ska bortses från transaktioner mellan förbundna parter. Enligt promemorian syftar förslaget till att företag inte ska kunna utnyttja reglerna genom att manipulera den omsättning som ligger till grund för fördelning av ingående skatt.

Bestämmelsens syfte är således att motverka skatteundandragande. Fastighetsägarna ifrågasätter behovet av bestämmelsen mot bakgrund av att det redan finns bestämmelser i ML om omvärdering av beskattningsunderlag, vilka promemorian hänvisar till (8 kap. 18 § ML). Motiveringen till behovet att komplettera hängslen med livrem bör framgå tydligare.

Bestämmelsen kommer härutöver att diskriminera företag vilka inte har haft möjlighet att bilda en så kallad mervärdesskattegrupp, jfr. 4 kap. 7-14 §§ ML.

Förtydligande av 13 kap. 29 § ML?

Fastighetsägarna konstaterar att regeln i 13 kap. 29 § ML idag täcker ett antal situationer när avdrag för ingående skatt ska begränsas varav vissa har stöd i mervärdesskattedirektivet och andra av principer för mervärdesskattesystemet i allmänhet (inom eller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt). Vi konstaterar också att regeln öppnar upp för olika metoder för fördelning av ingående skatt när det görs förvärv i blandad verksamhet. Den svenska lagen öppnar upp för att faktorer som arbetade timmar eller personella resurser kan användas som fördelningsgrunder om resultatet blir mera exakt. Det är en rimlig ordning.

Bestämmelsen i 13 kap. 29 § ML är dock svårläst och det bör förtydligas i vilka situationer som bestämmelsen faktiskt blir aktuell att tillämpa (exv. vid strikt avdragsförbud för stadigvarande bostad eller personbil, icke-ekonomisk verksamhet eller anskaffning för privat bruk). En fråga som bör analyseras är t. ex. hur fördelning ska göras om det sker ett förvärv i ett blandat bestånd av fastigheter med lokaler och bostäder, varav vissa lokaler hyrs ut med mervärdesskatt, och reglerna om strikt avdragsförbud för ingående skatt hänförlig till stadigvarande bostad (13 kap. 26 § ML) kan bli tillämplig. Ska såväl 13 kap. 29 § som specialreglerna i 29 f m.fl. §§ anses tillämpliga? I målet HFD

2025 not 29 var Skatteverkets uppfattning att en fördelning baserad på omsättning inte var möjlig när en del av den ingående skatten avsåg förvärv som kunde träffas av avdragsförbudet. Det bör klargöras hur ett avdragsförbud enligt 13 kap. 26 § ML förhåller sig till 13 kap. 29, samt 29 a-m §§ i förslaget.

Bestämmelsen synes överlappa andra bestämmelser och principer i ML, jfr. t.ex. 13 kap. 6 § om huvudregeln för avdragsrätt samt 13 kap. 13-15 §§ ML om fördelning av ingående skatt hänförlig till fastighet som delvis används i ekonomisk verksamhet. Detta kan alternativt kommenteras i brödtext eller författningskommentar. Regeln har med viss tvekan ansetts kunna behållas i svensk rätt, jfr. SOU 1994:88, s. 267-268 eftersom den ansågs utgöra en motsvarighet till undantaget från huvudregeln i dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet. Se även uttalanden i förarbetena till regeln i prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag, s. 214 om förtydliganden som regeringen valde att göra i lagtexten i förhållande till utredningsförslaget som föregick propositionen. Det bör närmare beröras i lagstiftningsärendet varför regeln fortfarande behövs, samt dess närmare innebörd.

Digitaliserbar lagstiftning?

Implementering av lagar och regler i offentlig verksamhet sker alltmer i digitala processer. Det pågår arbete mellan svenska myndigheter samt internationellt kring detta. Enligt uppgift är Skatteverkets uttalade ambition att även skattelagstiftning ska kunna digitaliseras så att tolkning och tillämpning i större utsträckning ska kunna göras maskinellt. Skatteverket har för intressentrådet² redogjort för sin målsättning och den internationella utvecklingen och den potential som verket ser i ökad digitalisering på skatteområdet.³

Fastighetsägarna har förståelse för att digitala processer blir nödvändigt men anser inte att de bedömningar och avvägningar som ofta måste göras inom skatterätten alltid lämpar sig för maskinell rättstillämpning. Det aktuella lagförslaget behandlar en bedömning av avdragsrätt i en blandad verksamhet. Vid en sådan bedömning måste avvägning ske utifrån objektiva och subjektiva faktorer. Om ett uttalat mål i det aktuella lagstiftningsärendet är att göra lagstiftningen maskinellt tillämpbar anser vi att det tydligt ska framgå i det fortsatta lagstiftningsarbetet samt hur en sådan tillämpning ska fungera i praktiken.

Nya begrepp utan definition

Fastighetsägarna avstyrker införandet av nya begrepp i ML som ska tolkas och fyllas med innehåll av rättstillämparen utan att särskilda definitioner införs i mervärdesskattelagen eller att förarbetena blir tydligare kring vad som avses. I de föreslagna bestämmelserna finns bland annat följande begrepp

² [Intressentrådet](#) är ett forum för utbyte av kunskap och erfarenhet mellan Skatteverket och intresseorganisationer som representerar företag och privatpersoner.

³ Jfr. också vad som uttalas av arbetsgruppen för e-samverkan i promemorian Digitaliserbar lagstiftning, ES2023-09.

och uttryck som saknar definition i ML; verksamhetsgren, byggnad, byggnadsdel, underordnad byggnad med enklare funktion, bitransaktion. Dessa begrepp bör förklaras närmare.

Det framgår inte tydligt varför inte begreppet 'fastighet' används istället för begreppet 'byggnad' i lagtexten. Begreppet 'fastighet' har en tydlig definition i ML som i sin tur hänvisar till EU:s fastighetsbegrepp. Fastighetsägarna anser också att uttrycket "en mer rättvisande bild" i §§ 29 f samt 29 l bör ersättas med 'mer exakt resultat'. Uttrycket 'rättvisande bild' används inom redovisningsrätten och har där en viss innebörd, uttrycket borde enligt vår bedömning inte sammanblandas med mervärdesskatterätten.

Analys av relevanta mål från EU-domstolen

Fastighetsägarna anser att promemorian inte i tillräcklig utsträckning har analyserat och beaktat de principer som EU-domstolen har kommit fram till i framvuxen praxis avseende tolkningen av och genomförandet i nationell rätt av artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Exempelvis saknas en sammanvägd analys och slutsats av det principiellt viktiga målet C-153/17, Volkswagen Financial services (berörs endast i en mening, s 16 i promemorian). EU-domstolens praxis är omfattande och detaljerad. För en rättvis bedömning av domstolens slutsatser i många mål krävs en redogörelse för bakgrund och varför en fråga har ställts till domstolen. Promemorian ger inga djupare analyser av de mål som nämns och slutsatserna som dras av målen blir ryckta ur sitt sammanhang och ger därmed inte någon godtagbar vägledning i lagstiftningsärendet.

Ett exempel kan nämnas. I målet C-183/13 Banco Maís tog domstolen ställning till om skattemyndigheten fick avvika från den metod som företaget (banken) hade valt att tillämpa med stöd av den nationella lagen, och istället besluta att företaget skulle tillämpa den portugisiska lagens huvudregel, nämligen den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln (allmänt bråk). EU-domstolen ansåg att artikel 17.5 tredje stycket c i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt "att den inte utgör något hinder för att en medlemsstat, *under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet* (vår kursiv.), ålägger en bank som bland annat bedriver leasingverksamhet att, i täljaren och nämnaren i det allmänna bråk med hjälp av vilket en och samma avdragsgilla andel fastställs för samtliga varor och tjänster med blandad användning, ta med endast den andel av de hyror som bankens kunder betalar enligt sina leasingavtal som motsvarar räntan, om användningen av dessa varor och tjänster framför allt uppkommer med anledning av finansieringen och förvaltningen av dessa avtal, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera."

Vid en analys av flera domar från EU-domstolen, exempelvis C-511/10, BLC Baumarkt, eller C-183/13 Banco Maís, framgår att den nationella lagstiftningen varit övergripande men att skattemyndigheterna i det enskilda fallet åberopat andra metoder för fördelning av den ingående skatten. EU-domstolen uttalar sig i det enskilda fallet. Generellt kan enligt vår bedömning uttolkas av EU-praxis att det exempelvis inte är självklart att använda undantagsreglerna i artikel 173.2 c som huvudregler i den nationella lagstiftningen.

Förslag till lagtext

Fastighetsägarna avstyrker promemorians förslag på genomförande av artiklarna 173-175 i direktivet. Lagstiftningen blir alltför komplex och detaljerad och därmed inflexibel. Fastighetsägarna förespråkar att Sverige, liksom många EU-länder, genomför direktivtexten såsom den står, med tydligt angivna val i enlighet med den valfrihet som finns för medlemsstaterna. Fastighetsägarna anser att huvudregeln ska utgöra den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln, men att en fördelningsnyckel baserad på användning av förvärvet i fråga ska användas om denna metod ger ett mera exakt resultat i det enskilda fallet. Detta ska gälla lika för alla branscher och oavsett användningsområde för det som förvärvas i enlighet med principen om skatteneutralitet. Det bör vid en tillämpning av en omsättningsbaserad fördelningsnyckel förtydligas hur en särskild ersättning för kompensation för icke avdragsgill mervärdesskatt för hyresvärden (sk moms-kompensation), vilken kan tas ut när fastighetsägaren inte kan tillämpa frivillig beskattning vid uthyrning av lokal på grund av att hyresgästen saknar avdragsrätt i sin verksamhet.

Lagtexten bör inte detaljstyra vad som är en fördelningsnyckel baserad på användning.

Fastighetsägarna anser att 29 a § bör lyda enligt nedan:

29 a §

<i>Promemorians lydelse</i>	<i>Vårt förslag</i>
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 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 §§ <i>om inte avdraget kan beräknas enligt en fördelningsmetod som bygger på att användning av förvärvad vara eller tjänst leder till ett mera exakt resultat.</i>
Om det finns flera verksamhetsgrenar ska en andel bestämmas för varje verksamhetsgren.	En beskattningsbar person <i>får</i> bestämma en andel för varje verksamhetsgren <i>om hen för separata räkenskaper för varje verksamhetsgren. Uppdelningen ska så långt som möjligt motsvara resursförbrukningen i de olika verksamhetsgrenarna</i>

Vi anser att 29 f-m §§ inte ska införas.

Lagtexten blir med den skrivning som föreslås ovan mera generell och bör kommenteras i förarbetena med exempel på fördelningsnycklar. En beskrivning av relevanta EU-domar och svensk

bindande rättspraxis ska ligga till grund för tillämpningen. Jfr exempelvis HFD:s uttalanden i HFD 2014 ref. 18 samt uttalanden i en dom från Kammarrätten i Stockholm av 2019-03-19, mål nr nr 4286-18. En metod som kan nämnas i förarbetena är exempelvis yta som hyrs ut med moms i förhållande till total yta i en fastighet, om inte omsättningsnyckeln ger ett mera exakt resultat, dvs. följande bråk:

Kvm yta momsbelagd

----- = X % x ingående skatt på gemensamt förvärv för all yta

Total yta kvm

Gällande rätt i ML

I 13 kap. 29 § 2 st. ML anges att avdragsbelopp *får* bestämmas genom uppdelning efter skälig grund om den avdragsgilla delen av förvärvet inte kan fastställas genom att hänföras till skattepliktig eller undantagen del av verksamheten.

När användningen ska bedömas efter skälig grund kan olika fördelningsnycklar användas. Enligt Skatteverket (som citerar HFD 2014 ref 18 I, undanröjt förhandsbesked, i Rättslig vägledning 2026) är det alltid den fördelningsnyckel som mest exakt speglar resursförbrukningen i verksamheten som ska tillämpas. De fördelningsnycklar som kan bli aktuella beror bl.a. på vilken typ av verksamhet som bedrivs och hur kostnadsstrukturen i den aktuella verksamheten ser ut. Detta innebär enligt verket att det kan finnas skäl för ett och samma företag att tillämpa flera olika fördelningsnycklar parallellt. Exempelvis kan företaget använda en fördelningsnyckel för mervärdesskatt på anskaffningskostnad för en byggnad, en annan fördelningsnyckel för en maskin och en tredje för gemensamma kostnader i övrigt.

Begreppet 'skälig grund' i ML innebär således att olika fördelningsnycklar kan tillämpas. Utöver årsomsättning kan exempelvis

- använd yta i byggnad eller del av byggnad,
- nedlagd arbetstid,
- produktionskostnader i en verksamhetsgren, eller
- använd tid för en maskin eller körsträcka för ett fordon

användas. Principen är att det mest exakta resultatet ska uppnås utifrån hur den förvärvade varan eller tjänsten används. Begreppet "användning" är inte entydigt utan måste beskrivas utifrån den nyckel som används för fördelningen.

Lagförslaget begränsar antal tillämpbara metoder?

Lagförslaget anger i 29 b § att en omsättningsbaserad fördelningsnyckel *ska* tillämpas. I 29 f § anges att förvärv av varor och tjänster som avser byggnader eller del av byggnad eller den mark dessa står på *ska* dras av enligt 29 k §, efter att skatten har hänförts till byggnader och delar av byggnader enligt

29 g- 29 j §§. Om omsättningsbaserad nyckel i 29 b-e §§ ger en mer rättvisande bild *ska* den ingående skatten som får dras av istället bestämmas enligt den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln. Som vi läser lagförslaget innebär dessa skrivningar att endast två fördelningsnycklar är möjliga. Lagstiftaren bör förtydliga vad som är avsikten.

Fördelningsgrund vid blandad verksamhet ("skälig grund") har bearbetats i ett stort antal mål. Ett par exempel på bedömningar som gjorts och metoder som använts återfinns i exempelvis en dom från Kammarrätten i Stockholm av 2019-03-19, mål nr 4286-18. Domstolen tog ställning till hur avdragsrätten skulle fördelas i ett aktiebolag vars verksamhet bestod av upplåtelse av tennisbana. Upplåtelsen skedde dels till bolagets ägare, en tennisklubb, på längre tid, dels till utomstående personer som nyttjade banan kortvarigt. Verksamheten ansågs vara blandad i mervärdesskattehänseende; momsfri upplåtelse av fastighet samt momspliktig korttidsupplåtelse av lokal för idrottsutövning. I målet aktualiserades dels en omsättningsbaserad metod, dels, avseende inköp till tennishallen, en metod som byggde på fördelning utifrån lokalernas nyttjandetid i respektive uthyrning. Outhyrd andel av uthyrningsbar tid skulle inte räknas med alls i beräkningen ansåg Skatteverket. Enligt KR hade det inte framkommit att prissättningen på bolagets tillhandahållande till föreningen gjorde att det vore mer rättvisande att använda en annan grund för uppdelning än omsättningen. Inte heller framstod det som oskäligt att på grund av prissättningen använda en omsättningsbaserad fördelningsgrund. Bolaget medgavs därför ytterligare avdrag för ingående skatt.

Se även resonemang kring andra metoder i en dom från Förvaltningsrätten i Linköping av 2026-01-21, mål nr 3470-24. I målet godtog domstolen en fördelning utifrån kostnaderna för uppförande av ett parkeringsgarage 8produktionskostnader).

Vi anser också att det bör framgå närmare i förarbeten när och under vilka omständigheter det kan bli aktuellt att fördela ingående skatt genom bruk av olika metoder i ett och samma skattesubjekt, ett bolag t.ex., eller i olika verksamhetsgrenar hos skattesubjektet, jfr. situationen som förelåg i KR-domen som nämns ovan (Skatteverket ansåg i målet att omsättningen skulle användas som fördelningsgrund för inköp som varit gemensamma för hela bolagets verksamhet, dvs. verksamheten inklusive uthyrning av parkeringsplatser. För inköp för den verksamhet som bestod av uthyrning av lokaler i tennishallen har Skatteverket dock ansett att en fördelning ska ske utefter lokalernas nyttjandetid i respektive verksamhet, utan hänsyn till de timmar som inte varit bokade).

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Fastighetsägarna avstyrker ett ikraftträdande av reglerna redan per 1 januari 2027. En rimlig tidpunkt är 1 januari 2028. Företag som bedriver blandad verksamhet i mervärdesskattehänseende måste hantera ett komplext regelverk. Företagen arbetar så långt möjligt med systemstöd för att hantera ofta stora mängder av inkommande fakturor. Inköpen måste klassificeras. När en faktura klassificerats som gemensam för hela verksamheten används systemen för att göra en beräkning av fördelningen av avdragsgill ingående skatt och boka upp i redovisningssystemet. Företagen kan för olika slags förvärv (gemensamma kostnader för övergripande administration eller förvärv för

specifika delar av verksamheten) använda olika fördelningsnycklar. Detta är förenligt med Skatteverkets synsätt. En anpassning av systemen låter sig inte göras på några få månader. Företaget måste ha tid att sätta sig in i regelverket, bedöma sin verksamhet och ställa om systemen. Komplexiteten i liggande förslag kommer, som anförts ovan, inte att kunna hanteras av en lekman. Oklarheter i det nya regelverket måste klargöras genom närmare anvisningar från Skatteverket innan reglerna ska börja tillämpas i praktiken.

Promemorian innehåller under avsnitt med författningskommentarer under rubriken Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser en mening med referens till det tyska EU-målet C-332/14, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR. Av texten framgår bland annat följande:

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 C-332/14, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, punkterna 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 §).

I texten antyds att en justering kan komma att ske av avdragen mervärdesskatt på investeringsvaror om den metod för fördelning av ingående mervärdesskatt på gemensamma förvärv i blandad verksamhet har ändrats och en ny metod ska tillämpas som ger ett mera exakt resultat. Justeringen torde avse den resterande period av korrigeringstiden som gäller för den aktuella investeringsvaran vid tidpunkten för ikraftträdandet.

Fastighetsägarna avstyrker en sådan ordning och anser att en sådan lagstiftning är oskälig. Det är vidare oklart på vilken grund det kan anses att det har skett en ändrad användning av investeringsvaran vilket skulle, om vi tolkar promemorian rätt, kunna utlösa justeringsskyldighet. På fastighetsområdet kan byte av hyresgäst i en lokal utlösa krav på justering av ingående skatt på en ny-, till-, eller ombyggnad, om detta medför att hyresvärden inte längre kan momsbelägga lokalhyran. Vidare kan en försäljning av fastigheten utlösa ett krav på justering, se närmare 15 kap. ML.

Övergångsbestämmelserna bör särskilt förtydliga att ett byte av en metod för fördelning av ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet med stöd av de nya reglerna INTE ska påverka ett tidigare avdrag rörande investeringsvaror, eller annan ingående skatt. Detta kan inte anses förenligt med rättssäkerhetsprincipen och principen om förutsebarhet i lagstiftningen.

Den svenska regeln i 13 kap. 29 § ML som motsvarar artiklarna 173-175 i direktivet har bedömts förenlig med EU-rätten och ändrades därför inte i samband med att ML anpassades till dåvarande sjätte direktivet och artikel 17.5, vid det svenska EU-inträdet.⁴ Bestämmelsens materiella innehåll har

⁴ SOU 1994:88.

inte ändrats sedan dess. Förhållandena i det tyska målet C-332/14, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR är inte lik den situation som nu föreligger i svensk rätt.

Tysk mervärdesskatterätt stadgade före 2004 att ett företag vars förvärv av varor och tjänster avsåg både skattepliktiga och undantagna transaktioner själv fick uppskatta hur stor del av den ingående skatten som inte medförde avdragsrätt. Genom ett tillägg till lagen, utan övergångsbestämmelser, gällde från den 1 januari 2004 att den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln fick tillämpa under förutsättning att ingen annan fördelningsmetod var möjlig. EU-domstolen framhåller att ändringen i tysk rätt saknade övergångsbestämmelser. EU-domstolen ansåg att trots att en nationell högre domstol ansett att de tyska reglerna var skäliga ('reasonable'), kunde den nya regeln, i avsaknad av särskilda övergångsbestämmelser, leda till att justeringsreglerna i artikel 20 i dåvarande sjätte direktivet blev tillämpliga (p. 55-65 i målet). Dåvarande artikel 20 i sjätte direktivet hade inte samma systematiska uppbyggnad samt begrepp som nuvarande artiklarna 184-192 i mervärdesskattedirektivet har. Vi anser därför att den bedömning som EU-domstolen gör i detta mål inte kan läggas till grund för hur svensk rätt kan och bör utformas idag. Tysk rätt är inte heller representativ för hur majoriteten av medlemsstaterna har genomfört artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.

Efter det att HFD i två avgöranden (HFD 2023 ref 45 samt HFD 2025 not 29) konstaterat att artikel 173.1 och artikel 174 i mervärdesskattedirektivet kan tillämpas med direkt effekt har många företag begärt omprövning (och justering) av tidigare redovisad ingående mervärdesskatt. Tillämpningen med direkt effekt har dock inneburit att de begränsningsregler och valmöjligheter som finns för medlemsstaterna inte har varit tillämpliga. Skatteverket har beslutat om ändrad avdragsprocent och återbetalat stora summor till företagen. Fastighetsägarna anser inte att det är rimligt att oförmågan och oviljan hittills att justera och anpassa svenska mervärdesskatteregler till det gemensamma mervärdesskattedirektivet, trots många hemställningar från näringslivet och trots att en ny mervärdesskattelag har tagits fram, inte ska drabba den som tagit till vara sin rätt med stöd av EU-rätten. Fastighetsägarna har i remissvar på betänkandet som föregick nya mervärdesskattelagen beklagat att i princip inga materiella ändringar föreslogs för att anpassa ML ytterligare till direktivet.

Fastighetsägarna anser också att det bör utredas om en justeringsskyldighet för återstoden av korrigeringsperiod efter ikraftträdandet är förenligt med förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning.

Fråga om behov att anpassa ML till artiklarna 184-192 i mervärdesskattedirektivet (fd artikel 20 i sjätte direktivet)

Fastighetsägarna vill påpeka att svenska ML aldrig anpassats fullt ut till artiklarna 184-192 om justering av avdrag i mervärdesskattedirektivet. De särskilda reglerna om justering av mervärdesskatt på investeringsvaror regleras i 15 kap. ML. I direktivet omfattar justeringsreglerna all ingående moms men medlemsstaterna ska enligt särskild reglering i artikel 187 tillämpa en längre period för justering när det gäller investeringsvaror.

Om det uppstår en ändring i praxis av hur en vara eller en tjänst klassificeras momsmässigt kan det uppstå en rätt för en beskattningsbar person att begära ytterligare avdrag (eller en möjlighet för Skatteverket att ompröva tidigare avdragen moms). Tidsramarna för en sådan ändring (6 års omprövningsfrist för enskild etc.) framgår inte av ML utan av Skatteförfarandelagen. Artiklarna 184-192 i momsdirektivet speglar villkoren i artikel 90 i direktivet om ändring av beskattningsunderlag i efterhand (dvs när den utgående skatten ska ändras), jämför lydelseerna i artikel 90 samt artikel 185 vilka överensstämmer. Denna materiella brist i ML gör att man hamnar i tolkningsproblem när det gäller exempelvis tidsfristerna för att justera moms i efterhand enligt 15 kap. ML. Mervärdesskatt på parkering enligt Skatteverkets nya ställningstagande av 2025-09.30 är ett bra exempel. Skatteverket menar att en ändrad praxis inte medger tillämpning av reglerna i 15 kap. ML (då skulle man kunna justera en investering i ett garage 10 år tillbaka i tiden till exempel), men man bekräftar från verkets sida att omprövning kan göras 6 år tillbaka i tiden – om man samtidigt även ändrar utgående moms, med stöd av SFL. Det är rimligt och troligtvis förenligt med direktivet – men hade vi haft en EU-konform utformning av ML hade man inte behövt hamna i en uppdelning mellan justering av moms avseende investeringsvara respektive ändring av ”vanlig” ingående skatt i efterhand med stöd av SFL. Redovisningsreglerna i 7 kap. ML botar inte detta.

Fastighetsägarna föreslår att 15 kap. ML anpassas till direktivet genom att i rubriken stryka orden ”som är hänförlig till investeringsvaror” samt att artiklarna 184-186 i direktivet genomförs i ML på de villkor som direktivet medger och med beaktande av framvuxen praxis från EU-domstolen rörande tolkningen av dessa bestämmelser.

Konsekvensanalysen

I inledningen till konsekvensanalysen (s. 28 i promemorian) sägs följande:

Förslagets konsekvenser bedöms inte vara av sådan omfattning att en större utvärdering är nödvändig. 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 oförutsedda konsekvenser av förslaget ska kunna uppdagas.

Fastighetsägarna vill erinra om att lagstiftningsprocessen i Sverige tar tid. Om det skulle visa sig att de komplexa regler som föreslås för vissa branscher (fastigheter och finansiella transaktioner) leder till oproportionerligt och ett rättsosäkert resultat bör lagen ändras. Detta är en process för sig. Vi förespråkar att reglerna görs rimliga och så enkla som möjligt från start. Och att lagstiftaren tar i beaktande vad remissinstanserna anför.

Offentligfinansiell effekt

I promemorian beräknas en varaktig effekt uppgå till + 1 mdkr för staten, vilket omvänt torde betyda att det är detta belopp som företag med blandad verksamhet idag får avdrag för med tillämpning av en metod för fördelning som i det enskilda fallet ger en för hög avdragsprocent i förhållande till vad som är det mest rättvisande resultatet.

Som konstateras i promemorian finns olika metoder för fördelning av avdrag för mervärdesskatt på gemensamma förvärv i en blandad verksamhet. En omsättningsbaserad fördelningsnyckel kan ge ett mera exakt resultat än användningen av en byggnad. Dock förutsätter detta att hyror i ett bostadshyreshus med lokaler eller avgifter i en bostadsrättsförening med lokaler återspeglar den förbrukning/konsumtion som sker av förvärvet av varan eller tjänsten i den gemensamma verksamheten. Så har inte alltid varit fallet när företag i ökad utsträckning har åberopat mervärdesskattedirektivets bråk med direkt effekt, exempelvis i bostadsrättsföreningar med låga avgifter för bostadslägenheterna och en marknadsbaserad hyressättning på lokaler. Dock bör erinras om att en begränsande effekt vid avgifts- och hyressättning för en bostadsrättsförening ligger i risken att bli klassificerad som oäkta förening med de inkomstskattekonsekvenser som följer av detta.

Det är svårt att sätta siffror på detta och beräkningen blir därmed osäker, vilket påpekas i analysen. Fastighetsägarna vill dock framhålla att Skatteverkets uppfattning om vad som är en skälig fördelning ofta går stick i stäv med vad det enskilda företaget anser är rimligt och försvarligt. Skatteverket har inte sällan förlorat vid domstolsprövning. Vidare har Skatteverket i samband med omprövning dröjt länge med att bemöta företagens beräkningar när man inte är överens. Det har inneburit att företag kan ha öppna ärenden med Skatteverket under flera års tid. Detta vittnar framför allt finansbranschen om.

Effekter för företagen

Fastighetsägarna anser att beskrivningen av konsekvenserna för företagen (s. 32-33) underskattas. Den ordning som ska gälla vid fördelning av ingående skatt vid användning av byggnader i flera steg innebär en omfattande bedömning som, med hänsyn till att användningen av ytan i en fastighet, vilka hyresgäster som finns och om fastigheten tas i anspråk för egen verksamhet, är i ständig förändring, mera så nu än tidigare i fastighetsbranschen. Det sker en ständig förändring vilket ställer stora krav på företaget. Fastighetsägande i Sverige är en småföretagsbransch, av Fastighetsägarnas ca 13 000 medlemmar utgörs nästan 90 % av företag med endast 1-3 hyresfastigheter. Många tusen av dessa företag administrerar sina fastigheter själva i familjeägda företag. Det stämmer inte att företagen per automatik använder ekonomiska rådgivare. Det är dessutom få rådgivare som har expertkunskaper på mervärdesskatteområdet. Fastighetsägarna förespråkar enklare regler för att företagen ska slippa anlita särskilda experter för att kunna göra rätt, se närmare ovan.

Vidare anges i konsekvensanalysen (s. 33) att tiden för att sätta sig in i de nya reglerna, att anpassa sina rutiner och dokumentation bedöms uppgå till mellan 1 och 4 timmar för en person som är insatt i mervärdesskattedeklarationerna och fördelningen av ingående skatt. Fastighetsägarna befarar att det inte ens är möjligt för en enskild fastighetsägare att enbart genom att läsa lagen och dess förarbeten själv kunna sätta sig in i vad reglerna säger, och därefter kunna tillämpa dem på ett korrekt sätt, på den tid som uppskattats. Extern hjälp krävs och en bedömning måste göras i det enskilda fallet. Detta är tidskrävande och kostbart. Vi anser att lagstiftaren bör gå ut i verkligheten och ta reda på hur företagen arbetar med att förstå regelverk och göra rätt, samt vad det kostar att anlita skatteexpertis. Samt vad det kostar att hamna i en dispyt med Skatteverket med påförda skattetillägg och processande.

Anders Holmestig
VD Fastighetsägarna Sverige

Ulrika Hansson
Skattejurist