Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
Enheten för mervärdesskatt och punktskatter

Dnr. Fi2026/00876

Via e-post till:
fi.remissvar@regeringskansliet.se

Kopia till:
oliver.sparrings@regeringskansliet.se

Stockholm den 27 oktober 2026

SOU 2026:24 Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet

Fastighetsägarna är en riksomfattande branschorganisation, som arbetar för en väl fungerande fastighetsmarknad med stort fokus på hållbarhet, stadsutveckling och trygghet. Fastighetsägarna har ca 15 000 medlemmar och dessa äger tillsammans ca 80 000 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 betänkande på remiss. Fastighetsägarna lämnar nedanstående synpunkter. Fastighetsägarna hänvisar även till synpunkter avlämnade av Riksidrottsförbundet, RF.

FASTIGHETSÄGARNA SVERIGE
Box 16132
103 23 Stockholm
Besöksadress Drottninggatan 33
08-613 57 00 • info@fastighetsagarna.se • www.fastighetsagarna.se

Sammanfattning

- **Fastighetsägarna anser att utredningens ställningstagande avseende utökad frivillig beskattning vid lokaluthyrning är högst beklaglig och skiljer sig från rekommendationer i två tidigare statliga utredningar.** Att inte ändra momsreglerna om frivillig beskattning av lokalhyra innebär att fastighetsbranschen står och stampar och viktigt resursutnyttjande och flexibilitet uteblir. Den administrativa bördan av att hantera mervärdesskatt i blandad verksamhet (moms och icke moms på tjänsterna) kvarstår. Tvärtemot uttalade förenklingsambitioner hos flera regeringar. Status quo gynnar ingen – varken hyresvärdar eller den som letar efter lokaler att hyra. Gör en total översyn av reglerna om moms och fastigheter för en konkurrensneutral, hållbar och tillväxtvänlig reglering.
- **Fastighetsägarna vänder sig mot utredarens beskrivning om kännbara hyreshöjningar vid en reform.** Det är för det första frivilligt att momsbelägga en lokalhyra, inget tvång. Hyror sätts på en geografiskt avgränsad marknad och utbud och efterfrågan påverkar prissättningen tillsammans med en rad andra faktorer såsom vad som avtalas mellan parterna, önskemål om att fylla lokaler med blandat utbud som gynnar handel och andra aktiviteter på viss plats, m.m. m.m.
- **Dagens lokalmomsregler** skapar inlåsningseffekter på hyresmarknaden och motverkar ett flexibelt, modernt och hållbart nyttjande av byggnader och anläggningar, t.ex. vid delning av kontorslokaler och utveckling av idrottsanläggningar och så kallade multianläggningar där olika föreningar och verksamheter kan samsas och dela lokaler. Ändring av momsreglerna får stöd av en rad olika aktörer såsom myndigheter, forskare, arkitekter och samhällsbyggare.[1] Vidare leder särskilda kompensationssystem för moms vid sidan av momssystemet till en snedvridning på marknaden. Ett sådant system är lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (härefter LEMK), med tillhörande förordning. Även statliga myndigheter kompenseras för moms enligt ett särskilt statligt system.
- **Fastighetsägarna avstyrker utredningens förslag avseende överlåtelse av fastighet** och anser att förslaget inte kan ligga till grund för lagstiftning. Det finns tydliga risker för gränsdragningsproblematik och lagförslaget är begränsat på grund av att utredningsdirektiven inte tillät en utredning av beskattning av nybyggda fastigheter. Vi anser att för lite hänsyn tagits till EU-rättens möjligheter. Fastighetsägarna förespråkar att mervärdesskattelagen i sin helhet anpassas till mervärdesskattedirektivets regelverk avseende överlåtelse av fastighet, dvs. att även överlåtelse av mark för bebyggelse samt byggnader och anläggningar som överlåts före första besittningstagande ska beläggas med mervärdesskatt.
- **Fastighetsägarna avstyrker förslaget om ändring av justeringsreglerna i 15 kap. ML.** Förslagen kommer att leda till inlåsningseffekter på transaktionsmarknaden på grund av skyldigheten att justera den avdragna mervärdesskatten vid avyttring. Utredningen har inte i

[1] Se t.ex. policyförslag i forskningsprojektet RE:purpose (2026). Bakom projektet står ArkDes, Boverket, Riksantikvarieämbetet, Fastighetsägarna och Vinnova.

tillräcklig utsträckning analyserat befintliga regler i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG och i sammanhanget övervägt de valmöjligheter som finns för medlemsstaterna. Gällande regler (oförändrade) om uttagsbeskattning i byggnadsrörelse strider sannolikt också mot EU-rätten.

- **Fastighetsägarna anser** att regeln om strikt avdragsförbud för mervärdesskatt hänförlig till stadigvarande bostad i 13 kap. 26 § ML, införd på 1960-talet, bör slopas snarast. Den är obsolet, strider och mot principen om skatteneutralitet i skatterätten och saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Den skapar stor rättsosäkerhet för fastighetsföretag och medför onödigt processande i domstol.
- **Fastighetsägarna avstyrker** utredningens ställningstagande att inte slopa kravet på ’stadigvarande användning’ i 12 kap. 5 § ML. Skatteverkets tolkning av rekvisitet är att det tar sikte på såväl hyresvärdens som hyresgästens avsikter. Vidare uppställer Skatteverket en rad andra krav som leder till en onödigt fiskal tillämpning. Ett exempel utgör uthyrning eller upplåtelse av kontorsytor i form av så kallad co-working (aktivitetsbaserade arbetsplatser och uthyrning av enstaka kontorsrum/ytor med tillhörande tjänsteutbud i varierande omfattning). Skatteverkets tolkning av domen HFD 2021 ref 6 I och II leder till fortsatt rättsosäkerhet. Fastighetsägarna anser att det snarast bör göras en EU-anpassning av svenska ML så att begreppet uthyrning av fastighet blir förenligt med EU-rätten och EU-domstolens avgöranden. Därmed torde behovet av rekvisitet ”stadigvarande” i lagtexten inte behövas. Korttidsuthyrning innebär enligt EU-rätten snarare en gränsdragning mot skatteplikt än gränsdragning mot möjligheten att beskatta uthyrning av lokaler enligt svensk lag, eftersom undantagen i direktivet ska tolkas strikt. Det kan således ifrågasättas om kravet på ”stadigvarande användning” och dess konsekvens i svensk lag är konformt med EU-rätten.
- **Fastighetsägarna föreslår i andra hand**, om kravet på hyresgästens avdragsrätt i huvudregeln om frivillig beskattning i 12 kap. 5 § ML ska finnas kvar, att listan över obligatorisk skatteplikt enligt 10 kap. 36 § ML ses över i syfte att modernisera och anpassa till nya affärsmodeller på hyresmarknaden. Exempelvis skulle det i listan kunna preciseras att uthyrning av arbetsplatser eller uthyrning till flera på samma yta, samtidigt eller växelvis, ska beskattas.
- **Fastighetsägarna anser** att lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (härefter LEMK), med tillhörande förordning, i hög grad bidrar till en snedvridning av konkurrensen på fastighetsmarknaden och leder till osunda drivkrafter i systemen. Systemet bör ses över och lika villkor ska gälla för privata och offentliga hyresvärdar och fastighetsägare.

1 Allmänt

1.1 Utredningsdirektiven

Resultatet av utredningens arbete är en funktion av hur utredningsdirektiven var utformade och de begränsningar som fanns för uppdraget. Fastighetsägarna beklagar att direktiven var så snäva att det

inte fanns utrymme för utredaren att ta ett större grepp om reglerna kring mervärdesskatt och fastigheter. Detta blev särskilt tydligt under utredningens gång när olika definitioner diskuterades. Och i samband med diskussion kring Skatteverkets praxis och ställningstaganden liksom kommunernas rätt att få ersättning lag om ersättning för mervärdesskatt till kommuner, m.fl. enligt LEMK.

Utredningen var uttryckligen förhindrad att lägga förslag avseende skatteplikt vid överlåtelse av mark eller byggnader före första besittningstagande. Utredaren fick inte heller lämna några förslag rörande avdragsbegränsningen avseende stadigvarande bostad i 13 kap. 26 § ML. Dessa avgränsningar av utredningsdirektiven påverkade slutresultatet mycket negativt. Se nedan under rubriken Utredningens förslag - överlåtelse av fastighet – Nytt 12 a kapitel.

1.2 Begreppsval

I lagförslaget blandas termen ”leverans” av fastighet med termen ”överlåtelse” av fastighet på ett svårförståeligt sätt. I ML används ”leverans” för omsättning av vara och ”tillhandahållande” för omsättning av tjänst. En fastighet utgör en vara mervärdesskatterättsligt. Det finns också en oklarhet om leverans av fastighet även omfattar överlåtelse av nyttjanderätter såsom tomträtt och bostadsrätt. Enhetliga begrepp bör användas för att undanröja osäkerhet.

1.3 Verksamhetsöverlåtelse – behov av översyn 5 kap. 38 § ML

För att underlätta hanteringen av mervärdesskatt i samband med överlåtelse av fastighet är det av stor administrativ betydelse om en fastighetsleverans kan anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse som inte ska anses som en leverans, i enlighet med 5 kap. 38 § ML. Såsom regeln är utformad idag är det möjligt att endast försäljning av en fastighet inte utgör en verksamhetsöverlåtelse. Mot bakgrund av framvuxen rättspraxis i Sverige, se exempelvis HFD 2025 ref. 32, EU:s mervärdesskattedirektiv samt praxis från EU-domstolen hemställer Fastighetsägarna om att det i samband med bearbetningen av förslagen i den aktuella utredningen görs en översyn av 5 kap. 38 § ML.

Vi hänvisar också till hemställan om lagändring från Näringslivets skattedelegation, NSD av 19 december 2025. Vi förordar emellertid att 5 kap. 38 § 2 st. slopas helt och hållet.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
38 § En sådan överlåtelse av tillgångar i en verksamhet som sker i samband med att verksamheten överlåts eller i samband med fusion eller liknande förfarande, anses inte som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster. *Första stycket gäller under förutsättning att den skatt som annars skulle ha tagits ut på överlåtelsen skulle vara avdragsgill för*	38 § En sådan överlåtelse av tillgångar i en verksamhet som sker i samband med att verksamheten överlåts eller i samband med fusion eller liknande förfarande, anses inte som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster.

mottagaren av tillgångarna eller att mottagaren skulle vara berättigad till återbetalning av denna skatt.	

2 Utredningens bedömning – uthyrning av lokaler

Utredningen bedömer att en ändring inte bör ske av nuvarande omfattning av den frivilliga beskattningen av uthyrning av lokaler. Enligt utredningen skulle en möjlighet för hyresvärdar att kunna momsbelägga lokalhyra även vid uthyrning till någon som inte har avdragsrätt för moms kunna leda till

- Att det bara i undantagsfall inte tas ut moms på lokalhyra (eftersom den administrativa bördan skulle lättas, s. 216 i betänkandet)
- Att det inte kan uteslutas att vissa hyresgäster skulle få kännbara hyreshöjningar (s. 216)[2]
- Att upphandlingen av vård och omsorg från privata vård- och omsorgsföretag ökat i stor utsträckning och att upphandlingssummorna skulle öka om det tillkommer moms på de privata vårdgivarnas lokalkostnader. (s. 217)

Fastighetsägarna är djupt besvikna över utredarens ställningstagande att inte förorda utvidgade möjligheter att beskatta lokalhyror. Fastigheter är ett brett samhällsintresse – personer och företag vistas i fastigheter dygnets alla timmar och det är viktigt att fastigheter kan användas resurseffektivt och energisnålt. Att förändra momsreglerna för fastigheter är inte ett särintresse för fastighetsägare – det är ett brett samhällsintresse att byggnader nyttjas mera effektivt så att resursförbrukning kan minska liksom behovet av att bygga nytt och istället nyttja redan bebyggda fastigheter. Frågan om en breddad möjlighet att lägga moms på lokalhyra för att få ett mera flexibelt, resurseffektivt och därmed mera hållbart nyttjande av byggnader och anläggningar har inte bara lyfts fram av fastighetsföretagen själva. Problemet har under många år påtalats av kommuner, Sveriges allmännyttiga bostadsföretag, statliga myndigheter såsom Boverket samt arkitekter och stadsutvecklare. Det så kallade Förenklingsrådet inom Tillväxtverket vilket på regeringens uppdrag ska lämna förenklingsförslag till regeringen har lyft problematiken kring den begränsade möjligheten att beskatta lokalhyra.[3]

Frågan om breddad moms på lokaler väcker spontan oro hos den som inte har avdragsrätt för moms tex privata aktörer inom vård, skola omsorg, ideella föreningar, men även kommuner, detta trots att det krävs ganska lite för att redan idag kunna momsbelägga en lokal enligt dagens regler. I lagen framgår inte hur stor avdragsrätt som måste finnas hos hyresgästen, det räcker med i princip en 1 %.

[2] Utredningen uppskattar att hyreskostnaderna generellt skulle öka med 6,25 procent för hyresgäster utan avdragsrätt.
[3] Beslut av Förenklingsrådet av 2025-09-04.
https://forenklingsradet.se/forenklingsforslag/forslag/forenklamervardesskattereglernaavseendefastigheter.1153.html

Även en mycket liten avdragsrätt hos hyresgästen är således tillräckligt för att fastighetsägaren ska kunna momsbelägga hyran. Utifall avdragsrätten är liten hos hyresgästen kan det förmodas att parterna kommer överens om att inkludera en momskompensation i hyran istället. Momsen blir då dold i priset.

Det är därför svårt att förstå att utredaren tycker att en hyresgäst som endast har 1 procents avdragsrätt kan vara hyresgäst vid frivillig beskattning medan det samtidigt är viktigt att reglerna kvarstår oförändrade, och därmed utesluta som hyresgäst, den som saknar avdragsrätt. Den begränsning som finns i ML idag (krav på avdragsrätt hos hyresgästen) skapar framför allt en icke försvarbar rättsosäkerhet, risker och mycket administration för fastighetsföretag och andra hyresvärdar. Detta får stor påverkan på företagens beteenden och det arbete och kostnader man måste lägga ner på avtal mm för att skydda sig mot risken att göra fel.

Exempel på osäkerhet med dagens regler:
En fastighetsägare hyr ut en lokal till en bokhandel. Fastighetsägaren har valt att lägga moms på hyran. Bokhandeln har avdragsrätt för momsen.

Bokhandlarens efterfrågan på böcker krymper och denne vill hyra ut en avgränsad del av lokalen i andra hand. Hyresvärden accepterar detta.

Andrahandshyresgästen, en ideell kulturförening, har inte avdragsrätt för moms.

Vad sker momsmässigt?
Sannolikt påverkas fastighetsägarens möjlighet att frivilligt beskatta hyran till bokhandlaren eftersom en del av butikslokalen (avgränsad) nu hyrs av en förening utan avdragsrätt. Detta trots att avtalet mellan bokhandlaren och fastighetsägaren består. Detta kan utlösa en skyldighet för fastighetsägaren att betala tillbaka tidigare gjorda avdrag för ny-, till- eller ombyggnad av lokalen, s.k. justering av avdrag för ingående moms hänförlig till investeringsvara.
Bokhandlaren, som inte får ta ut moms på andrahandsuthyrningen, får inte avdrag för all moms på lokalhyran av fastighetsägaren (om denne eventuellt får fortsätta att beskatta hela hyran). Om begränsad avdragsrätt uppstår påverkas fastighetsägarens och bokhandlarens kostnader vilka nu kommer att innehålla dold icke avdragsgill moms. Detta påverkar priserna i senare led, t.ex. priset på bokhandlarens böcker.

Se fler situationer som skapar osäkerhet i avsnitt 2.4 nedan.

I en skriftlig hearing 2020/21 från regeringen erhöll regeringen övergripande positiva reaktioner av remissinstanserna. Den skriftliga hearingen, vilken dåvarande socialdemokratiska regering remitterade 2020/2021, uttalade sig vård- och skolföretagen för en reform av lokalmomsen. Sveriges kommuner och regioner ansåg att konsekvenserna för kommunerna måste utredas först men uttalade oro för att momskostnader för privat vård, skola och omsorg skulle öka. Stockholm stad uttalade sig i eget svar och ansåg att det vore önskvärt om reglerna blev enklare. Med anledning av detta resultat från hearingen där de flesta remissinstanser som besvarade remissen tillstyrkte en reform, borde man också ha tolkat utredningens direktiv (Dir. 2024:46), dvs. i en proreformistisk anda.

2.1 Särskilt om kompensationssystem för mervärdesskatt i undantagen offentlig verksamhet

Utredningen berör i mycket kortfattade ordalag det särskilda kompensationssystemet för mervärdesskatt som omfattar kommuner vars verksamhet inte omfattas av mervärdesskattesystemet och som därmed inte har någon avdragsrätt för ingående moms, SFS 2005:807, LEMK samt LEMK-förordningen. Även statliga myndigheter omfattas av ett särskilt kompensationssystem för mervärdesskatt. Utredningen framhåller (s. 220) att det inte inom ramen för utredningen är möjligt att föreslå åtgärder som kan kompensera berörda hyresgäster för de ökade kostnader som en utvidgning kan medföra.

Fastighetsägarna beklagar att utredningen inte närmare har belyst den konkurrenssnedvridning som idag råder för privata fastighetsägare med privata vårdgivare och omsorgsföretag som hyresgäster i förhållande till fastigheter som används i den kommunala verksamheten. Eller hur regleringen av ersättning för mervärdesskatt i förordningen om skolpengen skulle kunna förtydligas för att garantera att kostnader för mervärdesskatt i verksamheten ska täckas.

Utredningen borde ha byggt ut beskrivningen av gällande kompensationssystem, bland annat enligt lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner m.fl. (LEMK). Ersättningen i LEMK utgör en schablonberäknad kompensation till kommunerna från staten för dold moms när kommuner upphandlar momsfria tjänster såsom vård och omsorg mm. av privata vård- och omsorgsföretag. Om det ingår lokaler för vårdgivaren är schablonersättningen till kommunen högre; att nämna systemen endast kort här och där ger ingen komplett bild av konkurrenssituationen mellan privata aktörer och kommunala bolag där fastigheter eller hyra av fastigheter ingår. I konsekvensbeskrivningen i betänkandet bör tydligt anges vilka effekter ett bibehållande av status quo har på dagens hyresmarknad.

Behov av ökad transparens och konkurrensneutralitet är stort. LEMK innebär bristande konkurrens och stimulerar skatteplanering i kommunsektorn. Utredarens bedömning och ställningstagande befäster detta. En vårdfastighet som byggs och ägs av en kommun belastas inte med moms, en vårdfastighet som byggs och ägs av en privat fastighetsägare vilken hyrs ut till ett privat vårdföretag belastas med moms. Trots att i princip all vård i Sverige är offentligfinansierad finns en särbehandling av fastighetsägandet till fördel för den som finns i kommuner och regioner. Detta är inte neutralt och strider sannolikt mot principer om konkurrensneutralitet i EU-rätten. Fastighetsägarna anser att en momsbreddning skulle sätta nödvändig press på behovet av ökad transparens när det gäller systemen för kompensation av mervärdesskatt (jfr diskussionen efter SOU 2015:93 Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt).[4]

Skälen bakom LEMK är att utjämna mervärdesskattens konkurrenssnedvridande effekter vid kommuners och regioners val mellan att utföra tjänster i egen regi eller att upphandla tjänster från privata entreprenörer (se om behoven att skapa dylikt system i uttalandena i prop. 1985/86:47 som

[4] Se också en motion i riksdagen som pekar på överkompensation inom ramen för LEMK https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/motion/ersattning-for-dold-mervardesskatt_hd02325/

refereras nedan). Genom ersättning för ingående mervärdesskatt på inköp ska det inte spela någon roll ekonomiskt om kommunen utför sitt uppdrag med egen personal i egen regi eller om man upphandlar varor och tjänster.

Privatisering av välfärdstjänster och upphandling av kommuner och regioner för att uppfylla åligganden inom ramen för det kommunala ansvarsområdet har ökat kraftigt, men varierar förstås från kommun till kommun. Vid införandet av lagen (2008:962) om valfrihetssystem ökade pressen på kompensationssystemen. Friskolereformen som antogs 1992, har med sina finansieringssystem satt stor press på systemen också. Fastighetsägarna anser att betänkandet hade gett en mera komplett bild om beskrivningarna av kompensationssystemen hade varit utförligare, inklusive en bedömning av dess konsekvenser avseende konkurrensen på fastighetsmarknaden.

2.2 Försäljning av fastighet till kommun

Fastighetsägarna är av samma konkurrensskäl som anges ovan mycket tveksamma till utredningens förslag att tillåta valfrihet att beskatta en fastighet som försäljs till en kommun, trots att fastigheten inte används i någon verksamhet som medför avdragsrätt. Utredningen hänvisar till att en kommun som köpare kan få tillbaka hela momsen på försäljningen via LEMK. Hur kan en sådan ordning vara neutral när en försäljning till en privat köpare inte ger rätt till avdrag för momsen på försäljningen om endast viss del används i momspliktig verksamhet? Verkar inte en sådan reglering i riktning mot att man hellre vill sälja fastigheten till en kommun?

2.3 Behov av hållbarhetsanalys

En hållbarhetsredovisning av dagens system och behovet av reformer för ett mera flexibelt utnyttjande av bebyggda fastigheter måste finnas med i lagstiftningsärendet. Om ingen reform görs bör hållbarhetsredovisningen visa vilka effekter detta har och får. Ett mera flexibelt nyttjande av våra bebyggda fastigheter stimulerar ekonomin och tillväxten.

Fastigheter slukar stora materiella resurser och stora mängder energi (uppvärmning mm). Det finns avsevärda samhällsintressen att ta till vara det redan bebyggda och använda lokaler mera resurseffektivt. Jfr vad som uttalas om fastighetssektorn i betänkandet om ekonomiska styrmedel för en mer cirkulär ekonomi, SOU 2024:67. Många aktörer på marknaden, fastighetsföretag, arkitekter, samhällsutvecklare, kommuner och statliga myndigheter har i olika sammanhang lyft vikten av att nyttja bebyggda fastigheter mer flexibelt för att minska förbrukningen av naturresurser och undvika att bygga nytt, och momsen har pekats ut som ett stort hinder för detta. Se ovan.

2.4 Osäkerheten och risker hos hyresvärdar med dagens momsregler

Mervärdesskattereglerna skapar stor osäkerhet när en hyresvärd

1. Investerat i en lokal och hyrt ut den med moms, och lokalen därefter blir tom. Kravet på justering blir alltför betungande och man låter hellre lokalen stå tom än riskerar att behöva justera tidigare avdragen moms.

2. Är osäker på vad som gäller när lokaler hyrs ut mera flexibelt så att fler kan dela på en lokalyta, jfr kontorsgemenskaper, co-working, kontorshotell, gallerior, uthyrning av fastighet som innehåller förråd/lagerutrymmen vilka vidareuthyrs. Fastighetsägarna vill erinra om att medlemsstaterna enligt artikel 135.2 2 st i momsdirektivet har möjlighet att inskränka undantaget för ”Utarrendering och uthyrning av fast egendom” och införa obligatorisk skatteplikt för viss uthyrning exv. uthyrning i kontorshotell, förråd etc. (dvs utöka listan i 10 kap. 36 § ML). I flera fall då Skatteverket uttalat sig, exv. i co-workingfallen (numera delvis löst i praxis) är uthyrningen avsedd för momspliktiga företag. Då kan uthyrningen lika gärna vara obligatorisk.

2.5 Konsekvensanalys - utredarens bedömning

Vi välkomnar den konsekvensanalys som har gjorts i betänkandet – den är välgjord och beskriver väl situationen idag samt konsekvenserna av utredarens bedömning. Vi bedömer i ljuset av det ställningstagande som utredningen har gjort avseende bibehållande av begränsat tillämpningsområde för moms på uthyrning av lokaler att reglerna om krav på återföring av justeringsmoms (domen avseende Sögård Fastigheter AB) i kombination med valfri beskattning vid överlåtelse av fastighet kommer att leda till inlåsningseffekter och samhällsekonomisk ineffektivitet. Liksom utredningen bedömer vi att det faktiska antalet transaktioner där överlåtelsen av fastigheten beskattas blir ytterst få. Se vidare under punkt 4 nedan.

Fastighetsägarna har i utredningen erinrat om att 1. uthyrning av lokaler i den privata sektorn är en vinstdrivande kommersiell verksamhet som styrs av utbud och efterfrågan på en hyresmarknad. Den hyra tas ut av en hyresgäst som denne är villig att betala och som ligger i paritet med det pris som gäller på marknaden med hänsyn till de förutsättningar som gäller i det enskilda fallet. 2. Moms på hyran bygger på att det råder frivillig beskattning. Marknaderna för utbud och efterfrågan är högst lokala eftersom det finns en geografisk begränsning i hur långt man tar sig för att nyttja en fastighet. Fastighetsägarna vill framhålla att det inte per automatik skulle följa av en breddad lokalmoms att en fastighetsägare ”bara i undantagsfall” inte skulle ta ut moms på lokalhyra (s. 216 i betänkandet) samt höjer hyran med 25% i momspåslag. Detta är en orealistisk tanke. Utredningen har räknat ut att hyran generellt skulle öka med 6,25% för hyresgäster utan avdragsrätt med hänsyn tagen till avdragsrätt m.m. Vi anser att även denna siffra är en mycket grov generalisering. För det första ska det vara avtalsmässigt möjligt, för det andra ska det finnas marknadsmässiga förutsättningar att höja hyran med ett momspåslag. Med mervärdesskatt på lokalhyran öppnas en avdragsrätt för hyresvärden, vilken påverkar eventuell höjning. Vidare torde eventuellt avtalad momskompensation för fastighetsägarens icke avdragsgilla moms kunna avtalas bort. Ytterst blir hyrans storlek en fråga om vad marknaden tål, förhandling mellan parterna, och en fråga om hur avtalen ser ut i det enskilda fallet (civilrättsligt). Det är fortfarande valfritt att lägga moms på lokalhyra. Detta ändras inte.

2.5.1 Kumulativa effekter – momsen fastnar i systemet

Principerna i momssystemet är att moms i leden fram till slutkonsumtion inte ska fastna i systemet som en kostnad, och därmed skapa så kallade kumulativa effekter, dvs. momsen blir en kostnadskomponent som följer med och påverkar priset. Kostnader i produktions- och distributionsledet ska vara rensade från moms, dvs. mervärdesskatt som tas ut på en försäljning ska medföra avdragsrätt hos en skattepliktig köpare. Den som ska belastas med mervärdesskatten i slutet av kedjan är slutkonsumenten. Om köparen inte är betalningsskyldig för moms finns dock ingen avdragsrätt, därmed blir momsen en kostnadskomponent i priset på varan eller tjänsten i senare led. Vi vill gärna peka på vad regeringen tidigare uttalat om att momssystemet ska undvika kumulativa effekter i leden fram till slutkonsumenten. I flera propositioner, exv. prop. 1985/86:47 om breddning av momsbasen, mm., samt prop. 2013/14:1, har detta lyfts särskilt. Åtgärder mot kumulativa effekter och konkurrenssnedvridning låg också bakom införandet av frivillig beskattning för lokaluthyrning från 1 juli 1979. I propositionen 1978/79:141 lyfter man särskilt fram problematiken med att dold mervärdesskatt övervältras i hyran till fullt skattskyldiga hyresgäster och blev därmed en kostnadskomponent som påverkade priset i senare led. Detta ledde till en bristande neutralitet i förhållande till den som bedrev sin skattepliktiga verksamhet i en egen fastighet och som kunde lyfta mervärdesskatten på kostnaderna som var hänförliga till fastigheten eller lokalerna.

I prop. 1985/86:47 behandlades breddning av momsbasen genom att fler tjänster blev momspliktiga. Regeringen införde moms på tekniska konsulttjänster, IT-tjänster m.m. De ökande kumulativa effekter som regeringen då ville undanröja gör sig gällande inom fastighetsbranschen idag, i kombination med stor osäkerhet kring Skatteverkets tolkningar av ML och ny praxis. Den breddade momsen ledde till följande uttalande om problemet med uppblåsta momskostnader inom koncerner där verksamheten är undantagen från moms, exempelvis finanssektorn och bostadssektorn, samt en beskrivning av kompensationssystem:

”Utredningens förslag får konsekvenser för framför allt banker, försäkringsbolag, fastighetsförvaltande företag och offentlig förvaltning.

Att en utökad beskattning av tjänster leder till något ökade kostnader för kunder som inte är skattskyldiga är enligt min mening inte något avgörande hinder mot en sådan åtgärd om de kumulativa skatteeffekter och tillämpningsproblem som åtgärden kan undanröja är beaktansvärda. Inte heller det förhållandet att åtgärden kan leda till en tendens att utföra tjänster i egen regi i något högre grad än som nu är fallet bör få hindra att den genomförs. Den kritik mot förslaget som kommit från bank- och försäkringshåll är inte särskilt riktad mot det förhållandet att skatteplikten utökas. Den riktas snarare mot det redan rådande förhållandet att banker och försäkringsbolag får betala mervärdeskatt på hela vederlaget för tjänster som tillhandahålls av bolag som ägs av dem själva. På bostadsområdet finns en likartad situation. De enskilda fastighetsägarna eller bostadsrättsföreningarna kan köpa ADB- och bokföringstjänster från en bostadskooperativ organisation eller liknande i vilken vederbörande är medlem. I vissa fall finns bestämmelser i t.ex. stadgar att dessa tjänster skall tillhandahållas av riksorganisation eller regional sammanslutning, vars främsta uppgift är att bistå medlemmarna.”

”Sammanfattningsvis anser jag att övervägande skäl talar för att beskattningsområdet på tjänstesidan utvidgas. Härigenom undanröjs kumulativa effekter i skattesystemet och vi får en enklare och mer lätthanterlig mervärdeskatt som mer överensstämmer med vad som gäller i våra konkurrentländer med mervärdeskatt. Jag har emellertid viss förståelse också för den kritik som riktats mot en utvidgad tjänstebeskattning och som kommit från dem som är rädda för att förslaget kan innebära en övergång till en större egenregiverksamhet. För att komma tillrätta med detta bör fortsatta ansträngningar göras att utvidga beskattningsområdet. När det gäller den statliga och kommunala upphandlingen av tjänster pågår ett arbete inom mervärdeskatteutredningen som syftar till att kartlägga de problem som finns inom området och att föreslå de åtgärder som kan behövas. Utredningen är oförhindrad att också särskilt studera det system som tillämpas i Danmark och som i korthet innebär att statliga verksamheter budgettekniskt rensas från all mervärdeskattebelastning och att kommunala verksamheter åtnjuter full avdragsrätt för all ingående mervärdeskatt mot att det sker en schabloniserad uttaxering på kommunerna för det härigenom uppkommande skattebortfallet.”

Om mervärdesskattebasen breddas, t.ex. genom utökad rätt att ta ut moms på lokalhyra, istället för användandet av parallella kompensationssystem, får mervärdesskattesystemet det funktionssätt som det ska ha, enklare och samtidigt en effektiv intäktskälla för staten.

3 Kravet på stadigvarande användning i 12 kap. 5 och 6 §§ ML

Utredningen bedömer att kravet på stadigvarande användning för att uthyrning ska omfattas av frivillig beskattning inte ska ändras. Som skäl anges bland annat att ”utan ett krav på stadigvarande användning” skulle samma väl avgränsade yta (lokal) kunna hyras ut växelvis under mycket korta perioder för skattepliktiga respektive inte skattepliktiga verksamheter eller delas av sådana verksamheter. I sådana situationer skulle det uppstå svårigheter att fördela ingående skatt avseende hyresvärdens löpande kostnader.” (s. 223 f. i betänkandet).

Om kravet på ”stadigvarande” användning inte är uppfyllt kan frivillig beskattning inte medges. Rättspraxis de senaste åren har öppnat för att frivillig beskattning ska kunna ske när flera hyresgäster delar på samma lokaler (jfr HFD 2023 ref. 24) men osäkerheten är fortfarande stor. Detta innebär att en fastighetsägare inte kan ta en skattemässig risk att inte kunna momsbelägga en hyra om lokalerna används mera flexibelt och kortare perioder. Det skapar begränsningar för lokalanvändningen på marknaden. Om uthyrningen sker till någon med verksamhet som medför skatteplikt, men där kravet på stadigvarande användning inte är uppfyllt, leder det till oönskade kumulativa effekter. Eftersom hyresvärden saknar avdragsrätt blir mervärdesskatten en kostnad som eventuellt påverkar hyran (dold mervärdesskatt i hyran). Hyresgäster med verksamhet som medför skatteplikt behöver därmed i sin tur ta ut mervärdesskatt på ett pris som sannolikt påverkats av fastighetsägarens kostnader för mervärdesskatt.

Situationen med växelvis uthyrning till momsfri respektive momspliktig hyresgäst torde uppstå sällan, i praktiken. Det enda exempel som givits i tidigare förarbeten är uthyrning av möteslokaler omväxlande till företag och privatpersoner. Därutöver kan man möjligen tänka sig viss

förrådsuthyrning och uthyrning av festlokaler. Dessa begränsade problem motiverar inte ett generellt stadigvarandekrav som riskerar att hindra momsplikt vid uthyrning till momspliktig verksamhet och skapa allokeringsproblem. Om problem uppstår vid ett avskaffande av stadigvarandekravet bör det vara förhållandevis enkelt att särreglera just för de situationer där problem kan identifieras, t.ex. ej frivillig beskattning för korttidsuthyrning av möteslokaler (alternativt obligatorisk skatteplikt), se även punkt 6.2 nedan.

Skatteverkets tolkning av rekvisitet är att det tar sikte på såväl hyresvärdens som hyresgästens avsikter. Vidare uppställer Skatteverket en rad andra krav som leder till en onödigt fiskal tillämpning. Ett exempel utgör uthyrning eller upplåtelse av kontorsytor i form av så kallad co-working (aktivitetsbaserade arbetsplatser och uthyrning av enstaka kontorsrum/ytor med tillhörande tjänsteutbud i varierande omfattning). Skatteverkets tolkning av domen HFD 2021 ref 6 I och II leder till fortsatt rättsosäkerhet.

Fastighetsägarna anser att det snarast bör göras en EU-anpassning av svenska ML så att begreppet uthyrning av fastighet blir förenligt med EU-rätten och EU-domstolens avgöranden. Därmed torde behovet av rekvisitet ”stadigvarande” i lagtexten inte behövas. Korttidsuthyrning innebär enligt EU-rätten snarare en gränsdragning mot skatteplikt än gränsdragning mot möjligheten att beskatta uthyrning av lokaler enligt svensk lag, eftersom undantagen i direktivet ska tolkas strikt.

Fastighetsägarna vill också peka på att mervärdesskattedirektivet medger ett stort handlingsutrymme för medlemsstaterna för att anpassa det nationella regelverket så att det passar för den egna fastighetsmarknaden. Fastigheter ligger där de ligger, och påverkan på EU:s inre marknad avseende fastighetstransaktioner blir mer begränsad. Därför kan medlemsstaterna i hög utsträckning tillämpa egna regler på detta område, inom vissa angivna ramar. När det gäller innebörden av begreppet ”uthyrning av fastighet” finns en ganska omfattande rättspraxis från EU-domstolen. Vidare har medlemsstaterna rätt att ange undantag från undantaget, dvs. stadga obligatorisk skatteplikt vid uthyrning av fastighet (jfr. artikel 135.2 i direktivet). Momsdirektivet bygger på att skatteplikten ska vara så bred som möjligt. Sverige har i 10 kap. 36 § ML angett obligatorisk skatteplikt för en rad upplåtelser och leveranser, dvs. att man har minskat på det undantagna området för leveranser av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter som framgår av 10 kap. 35 § ML.

Fastighetsägarna anser att det bör övervägas om fler fastighetstransaktioner bör omfattas av den obligatoriska skatteplikten enligt 10 kap. 36 § ML, jfr. t.ex. resonemangen i prop. 2013/14:1 då uthyrning av plats för mobillänk på mobilmaster lades till listan över obligatorisk skatteplikt.

4 Utredningens förslag - överlåtelse av fastighet – Nytt 12 a kapitel

Enligt utredningsdirektiven skulle utredningen i samband med bedömningen av hur de svenska justeringsreglerna måste ändras med anledning av EU-praxis också utreda om det bör införas en möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet. Detta skulle vara en åtgärd för att

säljaren ska slippa justera tidigare gjorda avdrag och mervärdesskatten fastna som en kostnad hos denne.

Direktivens begränsande utformning innebar att förslaget om överlåtelse av fastighet blev synnerligen snävt. I direktiven framgår uttryckligen att utredaren inte fick lägga fram förslag avseende försäljning av nya hus eller lämna förslag som påverkar det svenska strikta avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad i 13 kap. 26 § ML. Den senare begränsningen har medfört att utredningen inte anser att en försäljning av en byggnad som innehåller en stadigvarande bostad får omfattas av den frivilliga beskattningen (s. 243 f. i betänkandet). Enligt utredningen finns det risk för att avdragsförbudet skulle urholkas om beskattning av försäljningen utnyttjas för att skapa avdragsrätt. Fastighetsägarna anser att detta är en oproportionerlig inskränkning och anser att det svenska avdragsförbudet blir kontraproduktivt i detta lagstiftningsärende.

Utredningens förslag innebär, med hänsyn till de begränsningar som framgår i direktiven, att valfri beskattning endast kan bli aktuell på följande villkor:

1. Försäljningen inte avser ”råmark”
2. Försäljningen inte avser mark eller byggnader före första besittningstagande
3. Försäljningen inte utgörs av en byggnad som innehåller en stadigvarande bostad
4. Försäljningspriset inte understiger 50% av taxeringsvärdet (särskilda skäl kan ändå medge frivillig beskattning)
5. Försäljningen sker till en köpare som *varaktigt* ska använda fastigheten *för en verksamhet som medför avdragsrätt* eller rätt till återbetalning av ingående skatt, eller vid försäljning till kommun, kommunalförbund, etc.
6. Säljaren och köparen är överens om att frivillig beskattning ska tillämpas.

Utredarens begränsade uppdrag och de val som görs i betänkandet (överlåtelse av fastigheter som innehåller bostad får inte frivilligt beskattas t. ex.) innebär att regelverket snedvrids ytterligare och blir inte neutralt. I stället leder det skeva regelverket till suboptimering vid företagens tillämpning av och anpassning till regelverket för att kringgå en oförutsebar börda av mervärdesskatten, om möjligt. Exempelvis kommer transaktioner med fastigheter genom bolagisering (aktierna överlåts) att stimuleras ytterligare. Detta gäller vid handel med fastigheter som överlåts inom såväl privat som offentlig verksamhet. Det är inte sannolikt att en säljare med blandad verksamhet (förvaltning med delvis momsbelagd uthyrning t.ex.) väljer att beskatta en överlåtelse av fastigheten. Försäljningspriset kommer vid nyttjande av den valfria beskattningen att beläggas med full mervärdesskatt på 25 % (se räkneexempel i bilaga 1). I köparens hand kommer avdragsrätten att bli begränsad under förutsättning att samma blandade verksamhet fortsätter. Det som åstadkoms är en kraftigt uppblåst mervärdesskatt (moms på marknadspris) som belastar fastigheten och påverkar anskaffningsvärde och pris på en vidareförsäljning (kumulativa effekter). Dessa inlåsningseffekter förhindrar en väl fungerande marknad för fastighetstransaktioner.

En beskattning blir i de flesta fall så kostnadsdrivande och skapar så stora kumulativa effekter att säljaren snarare torde välja att justera tidigare avdrag avseende investeringsvaran om transaktionen

äger rum inom korrigeringsfristen (10 år). Säljaren och köparen kommer sannolikt att reglera den återförda momsen i försäljningspriset. De nackdelar som kan uppstå på marknaden beskrivs utförligt i konsekvensanalysen, se särskilt avsnitt 9.8. Fastighetsägarna instämmer till fullo i den analys som görs.

Sammantaget anser Fastighetsägarna att förslagen inte ska läggas till grund för lagstiftning – området kräver ytterligare utredning och analys.

4.1 EU-rätten

Mervärdesskattedirektivet stadgar obligatorisk skatteplikt vid överlåtelse av nya byggnader. Sverige har ett särskilt undantag i EU-rätten från denna skyldighet att beskatta. Länderna har en valmöjlighet i direktivet att tillåta en säljare av en ”gammal” fastighet att beskatta transaktionen. Direktivet ger medlemsstaterna stort handlingsutrymme vid utformningen av en sådan beskattning, bland annat är det möjligt att välja att medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av leveranser av byggnader *eller delar därav och den mark de står på* (jfr artikel 137 i direktivet) Utredningen har inte tillräckligt vägt in möjligheter att begränsa en beskattning av leverans av fastighet så att man undviker att blåsa upp en icke avdragsgill mervärdesskatt vid försäljning. Fastighetsägarna anser att en sådan möjlighet bör övervägas.

4.2 En frivillig beskattning av överlåtelse bör omfatta såväl nya som gamla hus

Sverige tillämpar ett av EU medgivet undantag från kravet i mervärdesskattedirektivet att beskatta överlåtelse av nyuppförda byggnader och tomtmark. I stället uttagsbeskattas en beskattningsbar person som i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar bygg- och anläggningstjänster, ritnings- och konstruktionstjänster o.likn. på en egen fastighet eller lägenhet. Beskattning sker för att byggföretaget inte ska gå miste om en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på material och upphandlade underentreprenörer. Uttagsbeskattningen medför dock ingen mervärdesskatt på finansiella tjänster eller byggföretagets vinstmarginal. Uttagsbeskattning är krångligt och torde tillämpas i begränsad utsträckning. Byggande genom tillhandahållande av entreprenadtjänst med mervärdesskatt torde vara vanligare, alternativt att nyuppförda byggnader och anläggningar överlåts med utfärdande av en justeringshandling till köparen eller att fastigheten paketeras i bolag och säljs som en aktieöverlåtelse.

Utredaren fick enligt direktiven enbart se över hur ett system med frivillig beskattning av ”gamla” byggnader och marken de står på kunde införas, utredaren var förhindrad att ta ett helhetsgrepp om mervärdesskatt vid överlåtelse av nya byggnader samt momsdirektivets valmöjligheter att tillåta frivillig beskattning vid överlåtelse av ”gamla” byggnader. Utredaren har inte bedömt huruvida reglerna om uttagsbeskattning samt uttagshandling och avdragsrätt i samband med sådan beskattning (reglerna i 5 kap. 32 § ML, 13 kap. 8 § 4 ML samt 13 kap. 36 § ML) blir neutrala i ljuset av de ändringar avseende överlåtelse av ”gamla” byggnader som föreslås. Det kan för övrigt ifrågasättas om Sveriges särskilda regler om uttagsbeskattning i byggnadsrörelse är förenliga med

mervärdesskattedirektivet eller kan anses omfattas av Sveriges undantag från EU-rätten avseende försäljning av nya hus och tomtmark. Detta berörs inte i utredningen. Se även avsnitt 5.2 nedan.

Fastighetsägarna förespråkar att mervärdesskattelagen anpassas till mervärdesskattedirektivet fullt ut.

Ett exempel som talar för en anpassning till momsdirektivet fullt ut – överlåtelse av vindkraftverk:

Av förenklingsskäl (?) har Skatteverket i ställningstagande av 2026-02-06, dnr 8-369482-2025 avseende överlåtelse av vindkraftverk m.m. gjort en tolkning som inte är EU-konform. Verket anser att en överlåtelse av ett nyuppfört vindkraftverk utgör en leverans av maskinell utrustning, som ska beskattas enligt normalskattesatsen. Enligt EU-rätten torde en sådan anläggning anses utgöra fast egendom och en överlåtelse bör således klassificeras som en överlåtelse av fastighet enligt ML. Eftersom den verksamhet som ska bedrivas med vindkraftverket är fullt ut skattepliktig, leverans av el, är Skatteverkets uppfattning ett pragmatiskt synsätt. Med det regelverk vi har idag i ML är detta dock inte förenligt med mervärdesskattedirektivet, jfr. artikel 135.2 i direktivet som endast omfattar utarrendering och uthyrning av fast egendom, inte överlåtelse. Sverige tillämpar dessutom ett av EU medgivet undantag för leverans av byggnader före första besittningstagande. För att undvika dylika särlösningar som strider mot skatteneutraliteten bör reglerna i ML anpassas till EU-rätten fullt ut.

5 Utredningens förslag rörande skyldighet att justera vid överlåtelse som inte är skattepliktig – anpassning till målet C-787/18, Sögård Fastigheter AB

Den andra delen av utredningens uppdrag har varit att bedöma hur de svenska reglerna om justering av avdrag för ingående skatt som avser investeringsvaror (15 kap. ML) ska anpassas till EU-rätten med anledning av målet C-787/18, Sögård Fastigheter AB, samt HFD 2021 not. 26 och not. 27. Justeringsreglerna i ML innebär att avdragsrätten för mervärdesskatt på investeringsvaror ska justeras i efterhand om användningen av varan förändras eller vid försäljning, så att avdragsrätten för ingående skatt ökar eller minskar. Avdrag ska bara justeras om användning ändras eller fastigheten överlåts inom en viss tid. För fastigheter är denna tid 10 år.

Fastighetsägarna avstyrker förslaget såsom det utformats i betänkandet. Eftersom utredningsuppdraget var så snävt utformat kommer det att uppstå en olikformighet i regelverket beroende på om det sker en överlåtelse av en ”ny” fastighet eller överlåtelse av en ”gammal” fastighet. Det är också tveksamt om reglerna om uttagsbeskattning i byggnadsrörelse samt köpares efterföljande avdragsrätt eller justering i efterhand vid dito är förenliga med EU-domstolens uttalanden i C-787/18, Sögård Fastigheter AB.

5.1 Justering vid avyttring av ”gammal” fastighet när överlåtelsen inte är skattepliktig

Enligt förslagen ska säljaren justera avdrag för ingående skatt om försäljning sker inom justeringsperioden och denne inte har valt att beskatta fastighetsöverlåtelsen enligt föreslagna 12 a kap. ML.

Exempel:
År 1: En fastighet byggs om och den ingående skatten på byggkostnaderna uppgår till 200 000 kr. Fastigheten ska hyras ut till butiker och lager. En bostadslägenhet ingår i byggnaden men omfattas inte av ombyggnationen. Lokalhyran ska beläggas med mervärdesskatt. Skatten på ombyggnationen hänförlig till lokalerna får dras av.
År 2-5 Fastigheten hyrs ut.
År 6: Fastigheten överlåts. Köparen övertar uthyrningsverksamheten. Säljaren kan inte välja beskattning eftersom den innehåller en stadigvarande bostad (se föreslagna 12 a kap. ML). Säljaren måste betala tillbaka 100 000 kr till staten. För att inte belastas av kostnaden för den återbetalda momsen önskar säljaren öka försäljningspriset med 100 000 kr.

Fastighetsägarna bedömer att förslagen kommer att leda till inlåsningseffekter på transaktions-marknaden på grund av skyldigheten att justera den avdragna mervärdesskatten vid avyttring och de begränsade möjligheterna att belägga en överlåtelse med mervärdesskatt som föreslås.

Utredningen har inte i tillräcklig utsträckning analyserat befintliga regler om justering av skatt i artiklarna 184-191 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och i sammanhanget övervägt de valmöjligheter som finns för medlemsstaterna, jfr. exempelvis artikel 189 i direktivet som tillåter medlemsstaterna att

- själva definiera investeringsvaror,
- närmare ange det belopp av skatten som ska beaktas vid justeringen, samt
- tillåta administrativa förenklingar.

5.2 Överlåtelse av nybyggd fastighet – en jämförelse

Om en fastighet bebyggs och därefter överlåts före första besittningstagande utgår ingen mervärdesskatt på själva försäljningssumman. Dock ska vid en byggnation som sker i byggnadsrörelse en uttagsbeskattning av tjänst ske enligt 5 kap. 32 § ML. Uttagsbeskattning sker för att det i byggnadsrörelsen ska vara möjligt att dra av mervärdesskatt som hänför sig till kostnaderna för bygg- och anläggningsverksamheten (byggmaterial, underentreprenörstjänster, etc.). Hade en sådan rätt inte förelegat hade en köpare av den nya fastigheten belastats med dold moms på alla kostnader i byggnadsrörelsen vilket påverkat priset i aktuellt och senare led. Uttagsbeskattningen i 5 kap. 32 § ML kan sägas ersätta en beskattning av överlåtelse av nya hus. Uttagsbeskattningen är utformad så att beskattningsunderlaget utgörs av nedlagda kostnader och beräknad ränta på eget kapital i byggnadsrörelsen (8 kap. 8 § ML). Beskattningsunderlaget påverkas av om byggnadsrörelsen har

egen personal vars lönekostnader ska ingå i underlaget på vilket utgående skatt beräknas. Dock ska inga räntor på lånat kapital ingå i beskattningsunderlaget eftersom finansiella tjänster är undantagna från mervärdesskatt och ska så förbli även om de skulle ingå som indirekt kostnad i samband med byggnation. Uttagsbeskattningen vid nyproduktion är förmånlig eftersom moms inte tas ut på vare sig vinstmarginal eller finansiella tjänster. Detta gynnar byggföretagen. Det gynnar även en köpare av en ny fastighet om denne saknar avdragsrätt för moms i verksamheten, t.ex. vid bostadsuthyrning.

Principiellt kan alltså uttagsbeskattningen av byggnadsrörelsen innebära att en överskjutande utgående skatt ska betalas till staten. För att motverka kumulativa effekter finns i mervärdesskattelagen två tekniker som medför att en köpare som ska använda den inköpta fastigheten i momspliktig verksamhet får göra avdrag. Den ena möjligheten är så kallat retroaktivt avdrag enligt 12 kap. 22 § ML och den andra avser fastighetsköpares rätt till avdrag för säljarens uttagsskatt i 13 kap. 8 § p. 4 ML. Bägge dessa lagrum innebär emellertid att fastighetsköparen får avdrag för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen och även en framtida justeringsskyldighet för säljarens skatt, jfr. definitionen av investeringsvara i 15 kap. 4 § 3 ML vilken bygger på att avdrag gjorts för säljarens uttagsmoms.

Dessa regler framstår därför som svårförenliga med EU-domstolens avgörande i C-787/18, Sögård Fastigheter AB. Att utredningen inte föreslår frivillig beskattning för dessa fastighetsöverlåtelser torde bero på att direktivet endast medger obligatorisk beskattning av nya byggnader (Sveriges undantag är baserat på ett särskilt nationellt undantag enligt artikel 380). Utredningens förslag innebär således att Sverige förlitar sig på en sannolikt direktivstridig lagstiftning för att undvika kumulativa effekter vid nybyggnation. En effekt är att köparen av fastigheten i framtiden inte kommer att kunna åläggas justering om verksamheten blir momsfri, eftersom EU-domstolen inte medger att sådan överförs från säljaren. Denna fråga bör belysas ytterligare.

5.3 Hyresgästanpassningar

Utredningen föreslår justering för hyresgäst som frånträder en hyresrätt. Ett problem med sådan justering är att det sannolikt huvudsakligen träffar lokaler som använts i momspliktig verksamhet och som fastighetsägaren sedan kommer att hyra ut med moms till ny hyresgäst. De medför således kumulativa effekter. Till detta kommer att hyresgästen normalt själv tar investeringarna när det är fråga om investeringar som huvudsakligen är till nytta för hyresgästens verksamhet men inte för fastighetsägaren. Dessutom vet hyresgästen att den inte kan ta med sig investeringarna vid avflyttning. Att hyresgästen ändå gör det affärsmässiga beslutet att göra investeringarna visar att hyresgästen hänfört investeringarna till den verksamhet som bedrivs under den tid hyresgästen finns i lokalen. Justering sker således vanligen för kostnader som affärsmässigt helt förbrukats i momspliktig verksamhet. Det kan ifrågasättas om detta är nödvändigt. Det är dessutom tekniskt komplicerat att bestämma vad som utlöser justeringen. Frånträdet innebär tekniskt sett ingen ändrad användning eftersom hyresgästen inte övergår till att använda hyresrätten i momsfri verksamhet utan lämnar densamma. Justering förefaller förutsätta att frånträdet likställs med överlåtelse av hyresrätt eller byggarbeten till hyresvärden. Oavsett vilket synsätt som anläggs bör det undersökas om hyresgästen kan medes frivillig beskattning vid överföringen av byggarbetena till

hyresvärden för att undvika kumulativa effekter. Alternativt bör underlåten justering enligt av artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet övervägas. Frågan behöver utredas närmare.

6 Frågor som inte omfattats av direktiven men där lagstiftningen behöver förtydligas eller förbättras

6.1 Behov att förtydliga begreppet ’uthyrning’ eller ’upplåtelse’ av fastighet i ML – större enhetlighet

Frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser regleras i 12 kap. ML. I lagtexten används flera olika uttryckssätt för att reglera villkoren för frivillig beskattning. Reglerna tillkom för över 40 år sedan och sågs inte över i samband med genomförandet av det harmoniserade fastighetsbegreppet i EU-rätten, jfr. prop. 2016/17:14.

Fastighetsägarna anser, mot bakgrund av vad som nu föreslås rörande överlåtelse av fastighet i ett nytt 12 a kap. i ML, att det snarast bör göras en EU-anpassning av svenska ML så att den svenska lagen bättre speglar innebörden av uthyrning av fastighet i EU-rätten och EU-domstolens avgöranden. Korttidsuthyrning innebär enligt EU-rätten snarare en gränsdragning mot skatteplikt än gränsdragning mot möjligheten att beskatta uthyrning av lokaler enligt svensk lag, eftersom undantagen i direktivet ska tolkas strikt. Uttrycket ”stadigvarande användning i en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning --” i 12 kap. 5 § ML leder till detaljerade riktlinjer från Skatteverket som leder till stor administrativ börda och osäkerhet för företagen. Ett exempel utgör hur mervärdesskattereglerna ska bedömas vid uthyrning eller upplåtelse av kontorsytor i form av så kallad co-working (aktivitetsbaserade arbetsplatser och uthyrning av enstaka kontorsrum/ytor med tillhörande tjänsteutbud i varierande omfattning). Skatteverkets tolkning av och slutsatser kring avgörandet HFD 2021 ref 6 I och II leder till fler gränsdragningsproblem och svårbedömda situationer.

EU-domstolen har i flera domar definierat begreppet uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 135.1 1 i mervärdesskattedirektivet (vilken genomförts i svenska ML i 10 kap. 35 § ML). De egenskaper som kännetecknar en sådan uthyrning är att en hyresvärd, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning, till en hyresgäst upplåter rätten att nyttja en fastighet som om han vore ägare av den och att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt (C-284/03, Temco, p. 19). Samtliga kännetecken ska vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en sådan uthyrning som omfattas av undantaget från skatteplikt (C-55/14, Luc Varenne, punkt 22). EU-domstolen har även uttalat att undantaget från skatteplikt ska tolkas restriktivt eftersom det är ett undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt ska betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot vederlag. Om någon av de egenskaper som kännetecknar uthyrning av fast egendom saknas kan därför bestämmelsen i artikel 135.1 1 i direktivet inte tillämpas analogt enbart på grund av att nyttjandet av den aktuella fasta egendomen mest liknar uthyrning i den mening som avses i denna bestämmelse (C-55/14, Luc Varenne, punkt 23).

Högsta förvaltningsdomstolen bekräftar EU-domstolens tolkning av begreppet uthyrning av fast egendom i målet HFD 2021 ref 6, I och II om aktivitetsbaserade arbetsplatser. HFD refererar till att EU-domstolen definierat begreppet uthyrning av fast egendom enligt mervärdesskattedirektivet som en rätt som en ägare till en fast egendom upplåter till en nyttjanderättshavare att mot betalning och för en avtalad tidsperiod nyttja den fasta egendomen och förhindra att någon annan utövar en sådan rätt. Samtliga kriterier ska vara uppfyllda för att det ska anses vara fråga om uthyrning av fast egendom. Vidare ska begreppet tolkas restriktivt. Uthyrning av fast egendom är vanligtvis en förhållande passiv verksamhet som inte skapar något betydande mervärde och undantaget från skatteplikt ska endast under mycket speciella förhållanden omfatta en verksamhet som även innebär att ett antal andra kommersiella åtgärder utförs.

Själva upplåtelsetiden är inte i sig avgörande för att klassificera en tjänst som uthyrning av fast egendom annat än när det gäller mycket korta perioder. Ett avtal om upplåtelse av jordbruksverksamhet bestående av upplåtelse av jordbruksmark med vinstockar till ett vinodlingsföretag för en period om ett år med automatisk förlängning har utgjort skattefri upplåtelse av fast egendom (C-278/18, Manuel Jorge Sequeira Mesquita).

I svenska ML leder kravet på ”stadigvarande användning” i 12 kap. 5 § ML till att en kortvarig uthyrning såsom uthyrning av en samlingslokal under en dag eller en upplåtelse av en festlokal en kväll blir en momsfri upplåtelse av fastighet. I EU-rätten skulle en sådan kortvarig upplåtelse troligtvis inte falla in under definitionen av ”upplåtelse av fast egendom” i direktivets mening. Korttidsuthyrningen skulle därför vara skattepliktig.

6.2 Översyn av listan över obligatorisk skatteplikt vid viss överlåtelse samt upplåtelse av fastighet

Fastighetsägarna föreslår i andra hand, om kravet på hyresgästens avdragsrätt i huvudregeln om frivillig beskattning i 12 kap. 5 § ML ska finnas kvar, att listan över obligatorisk skatteplikt enligt 10 kap. 36 § ML ses över i syfte att modernisera och anpassa till nya affärsmodeller på hyresmarknaden. Exempelvis skulle det i listan kunna preciseras att uthyrning av arbetsplatser eller uthyrning till flera på samma yta ska beskattas. Ett exempel på tillägg i listan som gjordes för att möta den tekniska utvecklingen på mobiltelefoniområdet och kravet på så kallad samlokalisering är skatteplikt för upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen (10 kap. 36 § 12 ML). Ändringen gjordes i prop. 2013/14:1 (budgetpropositionen för 2014).

6.3 Avdragsförbud för mervärdesskatt som hänför sig till stadigvarande bostad

Fastighetsägarna anser att regeln om strikt avdragsförbud för mervärdesskatt hänförlig till stadigvarande bostad i 13 kap. 26 § ML bör slopas snarast. Den saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet och orsakar stora tolkningsproblem och processer i domstolar. Rättspraxis i Sverige har utvecklats i en mycket olycklig riktning och det kan ifrågasättas om avdragsförbudet är förenligt med principen om skatteneutralitet. Avdragsförbudet drabbar exempelvis fastighetsföretag

som nyttjar 100% av en byggnad till uthyrning till externa hyresgäster utan någon som helst koppling till fysisk ägare av byggnaden för dennes eventuella privatkonsumtion (jfr bakgrunden till regeln om strikt avdragsförbud i prop. 1968:100, och senare propositioner).

Fastighetsägarna nämner tre exempel som visar hur avdragsrätten inklusive avdragsförbudet, tillämpas enligt ML:

Exempel 1:
En fastighetsägare ska använda en byggnad dels för den egna näringsverksamheten (eget kontor), dels som en yta som kan delas av flera företag samtidigt (momspliktig tjänst). I den skattepliktiga upplåtelsen av rätten att disponera den gemensamma ytan ingår tillgång till skrivbord och stolar. Företagen som nyttjar lokalytan erlägger en avgift som exempelvis kan tas ut per timme, per vecka eller per månad.
Avdragsrätt för att iordningställa lokalerna för den egna verksamheten samt för att anpassa byggnaden till korttidsupplåtelsen, inklusive anskaffande av skrivbord och stolar torde föreligga enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § ML.

Exempel 2:
En arbetsgivare med fullt ut skattepliktig verksamhet köper in skrivbord och skrivbordslampa som placeras i anställds hem för att användas vid arbete hemifrån. I dagsläget har en arbetsgivare inte rätt att dra av mervärdesskatt på förvärv av kontorsutrustning för placering i den anställdes hem med hänvisning till avdragsförbud för mervärdesskatt hänförlig till stadigvarande bostad, jfr. HFD 2023 ref. 31.

Hade arbetsgivaren anskaffat utrustningen för bruk i arbetslokalerna torde avdragsrätt föreligga enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § ML. Se exempel 1.

Exempel 3:
En fastighetsägare som i näringsverksamhet upplåter bostäder i ett hyreshus installerar särskild utrustning för att kunna mäta vattenförbrukningen i lägenheterna och debitera hyresgästen utifrån den faktiska förbrukningen. Detta görs i syfte att öka konsumenters medvetenhet kring resursförbrukning och förhoppningsvis leda till minskad dito. I praxis gäller att avdragsrätt föreligger för ingående mervärdesskatt hänförlig till inköp av vatten för vidareförsäljning till de boende samt inköp av mätutrustning eller kostnader för administration och avläsning. Däremot råder avdragsförbud enligt 13 kap. 26 § ML för vatten, el, värmesystem m.m. som ”är nödvändigt för att en byggnad ska kunna användas för bostadsändamål och som därmed är en del av bostadsbyggnaden”, jfr. bedömningen i HFD 2021 ref. 4. Vad som avses med ”system som är nödvändiga för att en byggnad ska kunna användas för bostadsändamål och som därmed är en del av bostadsbyggnaden” har inte närmare angetts.

Enligt Fastighetsägarna bör lagstiftningen precisera avdragsbegränsningen i förhållande till bruk i ekonomisk respektive icke ekonomisk verksamhet, dvs. när anses ett förvärv hänförligt till privat bruk som inte faller inom näringsverksamheten. Jfr. regleringen i EU-rätten samt 13 kap. 13-15 §§ ML och syftet med denna reglering.

7 Lagstiftningen om ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner, med flera (LEMK)

Fastighetsägarna anser att förslagen i betänkandet rörande överlåtelse av fastighet inte kan genomföras förrän en parallell översyn görs av lagstiftningen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (SFS 2005:807, LEMK samt LEMK-förordningen) så att skatteneutralitet garanteras mellan fastighetsinnehav och fastighetsförvaltning samt överlåtelse av fastighet för privata respektive kommunala fastighetsägare, inklusive kommunala fastighetsbolag. Det är oklart var gränsdragningarna går mellan vilket regelverk som ska tillämpas när kommuner äger och förvaltar fastigheter. Ersättningssystemet ger ersättning för mervärdesskatt på kostnader för drift, underhåll, m.m. när en kommun i egen fastighet bedriver skola, vård eller omsorg i egen regi. Kommunen kan också få ersättning för mervärdesskatt på lokalhyra när kommunen hyr en fastighet för kommunalt ändamål av en privat fastighetsägare eller ett kommunalt fastighetsföretag som valt frivillig beskattning. För en privat fastighetsägare med uthyrning till en friskola eller en privat vårdgivare kan ingen mervärdesskatt betalas tillbaka. Detta medför att effekterna av mervärdesskatten inte blir neutral trots förekomsten av konkurrerande verksamhet i privat regi.

En kommun är en beskattningsbar person utom i de fall kommunen utför sitt kommunala uppdrag och inte bedriver ekonomisk verksamhet, jfr. 4 kap. 2 § och 4-5 §§ ML. Om kommuner är beskattningsbara personer bör de, när de uppträder i denna egenskap, alltid omfattas av mervärdesskattelagens tillämpningsområde. Fastighetsägarna anser att detta måste tydliggöras i såväl mervärdesskattelagen som i tillämpningsområdet för LEMK.

8 Avslutande anmärkningar

Moms på lokalhyra

Om regeringen kan tänkas göra en annan bedömning än vad utredaren har gjort skulle en lagstiftning kunna utformas så att parterna ska vara överens om en frivillig beskattning, jämför den föreslagna 12 a kap. 4 § ML om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet. På så vis skrivs det in i lag att parterna ska vara överens.

Hur skulle offentligfinansierad momsfri välfärd och momsbefriad ideell förening kunna kompenseras om den frivilliga lokalmomsen breddas?

Hur skulle offentligfinansierad välfärd som inte omfattas av skatteplikt för mervärdesskatt eller allmännyttig verksamhet i ideella föreningar kunna kompenseras för att verksamheten eventuellt skulle få högre lokalkostnader till följd av en breddad möjlighet för fastighetsägare att lägga moms på lokalhyror?

Privata aktörer inom vård, skola, omsorg har idag ingen rätt att direkt kräva kompensation för moms som belastar verksamheten som en kostnad (avdragsrätt för moms saknas i verksamhet som inte omfattas av skatteplikt). Istället finns en indirekt möjlighet att få kompensation för dold

mervärdesskatt genom för ersättning till kommuner och regioner eller riktlinjer för kompensation av mervärdesskatt vid fastställande av skolpeng (se förordningen om skolpeng).

Skapa ersättning för mervärdesskatt krona för krona oberoende av vem som är huvudman för välfärdstjänsterna. Gör systemen mer transparanta och kontrollerbara.

Skapa en möjlighet för kommuner och regioner att inom befintligt system (LEMK) vid utbetalning av lokalbidrag få ersättning från ersättningssystemet, jfr. 5 § LEMK vilken kan ändras genom ett tillägg enligt följande:

5 § *Kommuner har rätt till ersättning för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt uppkommer vid upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 4 §. Rätt till ersättning har kommunen också när den lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom nämnda områden eller till sådan skattebefriad ideell förening eller trossamfund som avses i 4 kap.6 § mervärdesskattelagen (SFS 2023:200).*

Anders Holmestig
VD Fastighetsägarna Sverige

Ulrika Hansson
Skattejurist

Bilaga 1

Räkneexempel – frivillig beskattning av försäljning av fastighet i kombination med ändrade justeringsregler

Antaganden:
År 1: En byggnad uppförs enligt entreprenadavtal mellan fastighetsägare och byggföretag. Byggkostnad 100 000 000 kr exklusive moms. Tillkommande moms 25 000 000 kr. Köpet av entreprenaden räknas som en investeringsvara momsmässigt och omfattas därmed av justeringsreglerna inom en 10 års period. Byggnaden ska hyras ut med 50% till privat vårdcentral, 50% till cykelbutik. Avdrag sker med 50% av den ingående momsen, 12 500 000 kr eftersom endast cykelbutiken har avdragsrätt.
År 2-4: Uthyrning. Ingen moms redovisas på hyran från vårdföretaget, moms redovisas på lokalhyran.
År 6: Fastigheten överlåts för 300 000 000 kr.

Alternativ:
1. Säljaren väljer att inte beskatta överlåtelsen.

2. Säljaren väljer att beskatta överlåtelsen.

Beräkning alternativ 1:
Eftersom försäljning sker inom 10-årsfristen ska investeringsmomsen justeras. 5 år återstår. 50% av den avdragna momsen måste justeras, dvs. 50% av 12 500 000 kr, = 6 250 000 kr. Momsen ska återbetalas till staten. Summan måste regleras i köpeskillingen mellan parterna i transaktionen om man som säljare vill ha kompensation för kostnaden. Staten får in 6 250 000 kr.

Beräkning alternativ 2:
Säljaren väljer att beskatta överlåtelsen. Omvänd beskattning ska ske, dvs. köparen ska redovisa momsen på inköpet. Momsen i köparens momsdeklaration blir 25% moms på 300 000 000 kr, dvs. = 75 000 000 kr i utgående moms. Säljaren får rätt att dra av resterande moms som ej var avdragsgill när denna gjorde investeringen, dvs. 12 500 000 kr. Staten måste betala tillbaka denna moms till säljaren. Köparen får avdrag för 50% av momsen på inköpet, dvs. 37 500 000 kr. Köparen ska betala in 37 500 000 kr till staten. Köparen påbörjar ny justeringsperiod vid förvärv av investeringsvaran. Under 10 års tid kan denne blir skyldig att återbetala alternativt yrka mer avdragsrätt för moms.

Staten får in följande: 37 500 000 kr (köparens redovisning av moms) minus återbetalning till säljaren med 12 500 000 kr = 25 000 000 kr till statskassan.

Marknaden måste finansiera 12 500 000 kr vid en dylik transaktion. Kan köparen kompensera sig för den ej avdragsgilla momsen genom att höja hyran för sina hyresgäster?