Stockholms universitet

Rektor

BESLUT

2026-10-22

Dnr SU FV-1508-26

Handläggare:
Rikard Skårfors
FD, Utbildningsledare
Rektors kansli,
Ledningssekretariatet

Yttrande över betänkandet Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet (SOU 2026:24)

Stockholms universitet har anmodats av Regeringskansliet (Finansdepartementet) att inkomma med synpunkter på betänkandet *Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet* (SOU 2026:24). I betänkandet behandlas två frågor: utvidgande möjligheter till frivillig beskattning vid *upplåtelser* av fastighet samt införande av möjligheter till frivillig beskattning vid *överlåtelse* av fastigheter.

Utredningen lämnar inget förslag om utvidgande möjligheter till frivillig beskattning vid upplåtelser av fastighet, men föreslår införande av möjligheter till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter.

Utvidgande möjligheter till frivillig beskattning vid *upplåtelser* av fastighet

Huvudregeln i mervärdesskattelagen (ML) är att upplåtelser av fastigheter inte är skattepliktiga tillhandahållanden. Den ersättningen (hyra etc.) som tas ut vid upplåtelserna kommer ändå påverkas av mervärdesskatt som debiterats på tjänster etc. som uthyraren förvärvat. Det är i sig inget fel att priset på tjänsten indirekt kommer att påverkas av mervärdeskatt i tidigare led, eftersom tjänsten direkt eller i senare led kommer utgöra konsumtion. Regleringen medför dock neutralitetsbrister, särskilt genom att så kallade kumulativa effekter kan uppstå. För att undvika dessa negativa effekter finns möjligheter för hyresvärdar att frivilligt bli skattskyldiga för mervärdesskatt på hyran. Denna möjlighet finns dock bara i de fall upplåtelsen sker till en hyresgäst som själv är skattskyldig till mervärdesskatt.

Utredningen har haft i uppdrag att utreda om denna möjlighet till frivillig skattskyldig kan utvidgas till att omfatta även fall där hyresgästen inte är skattskyldig till mervärdesskatt. Det gäller exempelvis idrottsföreningar, trossamfund, sjukvårdsinrättningar, skolor och högskolor. Utredningen föreslår dock att en sådan utvidgning inte ska ske.

Stockholms universitet anser dock att det finns väsentliga skäl för en utvidgning. En ökad neutralitet i mervärdesbeskattningen innebär ökad samhällsekonomisk effektivitet och samhällsekonomiska vinster. Universitetet delar i allt väsentligt den beskrivning av mekanismerna och effekterna för dessa samhällsekonomiska vinster som ges i experten Jacob Lundbergs särskilda yttranden. Det kan dock tilläggas att kumulativa effekter oftast inte torde uppstå om hyresgästen är en slutanvändare som kan ses som en konsument eller omedelbar tillhandahållare till konsumenter, exempelvis en idrottsförenings verksamhet för sina medlemmar.

Argumentet mot ett införande av frivillig skattskyldighet är främst att den mervärdesskatt som debiteras på hyran kommer att innebära en kostnadsökning för hyresgästen. Denna kostnadsökning kan i många fall bli mycket väsentlig eftersom, jämfört med nuvarande reglering, även värdet av markutnyttjande och finansiella kostnader kommer att behöva beaktas i underlaget för beräkning av utgående mervärdesskatt.

Eftersom undantagen för skattskyldighet för de aktuella hyresgästerna motiveras som ett gynnande av dessa verksamheter, skulle storleken på detta gynnande minska. Utredningen diskuterar olika möjligheter att kompensera för denna förändring. Bland annat tas det danska kompensationssystemet upp (momskompensation til velgørende foreninger m.v.). Utredningen anser dock att något förslag inte kan lämnas utan en särskild utredning. Enligt uppgifter från danska kollegor fungerar systemet väl. Även i Norge finns ett liknande system och med liknande erfarenheter.

Det kan noteras att företrädare för verksamheter som skulle omfattas av kostnadsökningarna ställt sig positiva till införande av frivillig skattskyldighet (se det särskilda yttrande från Johan Karlsson samt Trossamfundet Svenska kyrkan).

Vid uthyrning till kommunal och statlig verksamhet kan kompensation erhållas för mervärdesskatt på förvärv av varor och tjänster; lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och regioner samt förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. Detta innebär att om mervärdesskatt tas ut på hyror till sådana verksamheter medför det inte en kostnadsökning *om* en kompensationsmöjlighet föreligger. Exempelvis skulle då ett införande av frivillig skattskyldighet inte vara en nackdel för universiteten, som utgör myndigheter under regeringen, utan kunna leda till att Akademiska Hus AB på grund av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skulle kunna sänka hyrorna. Universitetet kan dock inte ta slutgiltig ställning till vad ett införande av utvidgande möjligheter till frivillig beskattning skulle innebära för universiteten innan det finns ett förslag till lagstiftning där frågan om kompensationsrätten behandlats.

Stockholms universitet anser sammanfattningsvis att det finns väsentliga skäl för utvidgade möjligheter till frivillig beskattning vid upplåtelser av fastigheter och anser att frågan ska utredas ytterligare med avsikt att utforma ett förslag.

Införande av möjligheter till frivillig beskattning vid *överlåtelse* av fastigheter

Utredningen lägger fram ett förslag till införande av möjligheter till frivillig beskattning vid överlåtelser av fastigheter. De nu gällande reglerna är praktiskt sett bättre, men anses av utredningen vara oförenliga med EU:s mervärdesskattedirektiv.

Det problem som motiverar förslaget är justeringen av avdrag för ingående mervärdesskatt på investeringsvaror för säljarens verksamhet under innehavet av fastigheten. Om fastigheten överlåts innan justeringsperioden (10 år) gått till ända ska säljaren göra en justering med en tiondel av den avdragna mervärdesskatten per återstående år av justeringsperioden (15 kap. ML). Enligt 15 kap. 21 § ML kan dock i stället köparen göra denna justering. Det är denna regel som inte anses förenlig med EU:s mervärdesskattedirektiv och därför föreslås bli ersatt med ett system för frivillig beskattning av fastighetsöverlåtelser.

EU-domstolens dom i Sögård fastigheter (C-787/18) får anses klart visa att bestämmelsen i 15 kap. 21 § ML inte kan tillämpas (HFD 2021 not. 26). Det innebär att säljaren borde vara skyldig att göra justeringen. Därigenom kommer i vissa fall en del av den ingående mervärdesskatten faktiskt inte kunna dras av, vilket i sin tur leder till en kumulativ effekt om fastigheten överlåts till en köpare som är skattskyldig för uthyrning av fastigheten. En regel om frivillig skattskyldighet vid överlåtelser förefaller ändamålsenlig. Det har dock i de särskilda yttrandena och i andra sammanhang framförts kritik mot att den föreslagna regeln i vissa fall kan leda till negativa effekter.

Stockholms universitet anser att det finns skäl att införa regler som förhindrar att en kumulativ effekt uppstår. Beskattningen av fastigheter är ett tekniskt mycket komplicerat område och utredningen innehåller inte mer utförliga beskrivningar av effekter och följdverkningar av den föreslagna regeln under tiden efter överlåtelsen. Det är därför svårt att, utan en egen omfattande analys, bedöma de problem som förslaget kan medföra. Några påpekanden kan dock göras.

I det nuvarande systemet motiveras jämkningsreglerna av att avdraget för ingående mervärdesskatt på investeringsvaror kan anses matchat mot utgående mervärdesskatt om fastigheten används i skattskyldig verksamhet under en period av tio år. Om en överlåtelse beläggs med mervärdesskatt bli den utgående mervärdeskatten för säljaren och därmed den ingående mervärdesskatten för köparen väsentligt högre än den tidigare ingående mervärdesskatten på investeringsvarorna, beroende på att mervärdesskatten då ska beräknas på hela värdet av fastighetsöverlåtelsen. För köparen skulle en ny justeringsperiod på 10 år inträda och en senare justering av avdraget, exempelvis på grund av ändrad användning, kommer kunna uppgå till ett mycket stort belopp. Om justeringen endast gäller för viss del av fastighetsanvändningen så uppstår också problem att allokera den ingående mervärdesskatten till olika delar av fastigheten.

För många fastigheter finns en viss andel mervärdesskattefri uthyrning, t.ex. till en tandläkare eller en ideell förening, medan övrig uthyrning är mervärdesskattepliktig. Om en sådan fastighet överlåts med frivillig beskattning kommer köparen endast kunna göra avdrag

för den mervärdesskatt som belöper på den skattskyldiga delen. Fastighetsköparen får därför en viss mervärdesskattekostnad. Detta kan vara ett incitament att övervältra denna kostnad på hyresgästen eller att säljaren säger upp sådana hyresgäster inför försäljningen.

Stockholms universitet avstyrker förslaget i dess nuvarande utformning men anser att frågan ska utredas ytterligare för att utforma ett förslag till reglering.

Synpunkter av rättsteknisk karaktär

I lagförslaget blandas termen ”leverans” av fastighet med termen ”överlåtelse” av fastighet. I ML används leverans för omsättning av vara och tillhandahållande för omsättning av tjänst. Användningen av överlåtelse är ägnat att leda till förvirring. Det finns en oklarhet om leverans av fastighet även omfattar överlåtelse av nyttjanderätter såsom tomträtt och bostadsrätt. Denna osäkerhet bör enligt fakultetsnämnden undanröjas.

Utredningen föreslår att en hyresgäst som gjort investeringar i en hyresrätt blir skyldig att justera ingående mervärdesskatt om *hyresgästen frånträder lokalen* (förslag till 15 kap. 14 a §). I detta fall sker ingen överlåtelse. Justeringen måste i stället grundas på att det sker en ändrad användning. Ett frånträde innebär att hyresrätten upphör att existera. Det är därför inte självklart att det är fråga om en ändrad användning. Det är därför oklart om en justering kan ske och frågan bör analyseras ytterligare.

Det kan enligt universitetets mening även ifrågasättas om det finns tillräckliga skäl för en sådan justering. En sådan justering gäller sannolikt huvudsakligen lokaler som använts i mervärdesskattepliktig verksamhet och som fastighetsägaren sedan kommer att hyra ut med mervärdesskatt till nya hyresgäster. Det medför kumulativa effekter.

Hyresgästen gör normalt själv dessa investeringar för att de är till nytta för hyresgästens verksamhet. Hyresgästen bedömer då att investeringarna kommer nyttiggöras (förbrukas) under den tid hyresgästen använder lokalen. Justering sker således vanligen för kostnader som affärsmässigt helt förbrukats i mervärdesskattepliktig verksamhet. Det kan enligt universitetet ifrågasättas om det är särskilt många fall där en justering är motiverad.

Det är av stor praktisk betydelse i vilken utsträckning som fastighetsleveranser kan utgöra *verksamhetsöverlåtelser*. Såsom regeln i 5 kap 38 § ML är utformad idag är det möjligt att den inte omfattar fastigheter. Skatteverket har i ett ställningstagande gjort tolkning att fastighetsleveranser inte kan vara en verksamhetsöverlåtelse, eftersom en verksamhetsöverlåtelse inte kan omfatta undantagna transaktioner. Om förslaget genomföras bör det enligt universitetets mening övervägas ändringar i 5 kap 38 § i linje med detta.

Detta beslut är fattat av rektor, professor Hans Adolfsson, i närvaro av prorektor, professor Jane Reichel, och universitetsdirektör Åsa Borin. Studeranderepresentanter har informerats och haft tillfälle att yttra sig. Övrig närvarande och föredragande i ärendet har varit Rikard Skårfors, Ledningssekretariatet (protokollförare). Ärendet har beretts av Juridiska fakultetsnämnden.