

Till
Finansministern
Näringsministern
Skatteutskottet

Stockholm 2018-10-24

Modernisera hyresmomsen för verksamhetslokaler

Hemställan om lagändring - sammanfattning

Det finns ett stort behov av att modernisera, förenkla och förbättra de materiella reglerna avseende den frivilliga skattskyldigheten för verksamhetslokaler (hyresmomsen).

Ett allt mer digitaliserat, globaliserat och konkurrensutsatt näringsliv har lett till stora förändringar i behov, utformning samt utnyttjande av lokaler för specifika verksamheter.

Dagens regler avseende hyresmomsen är omoderna, oflexibla, utestänger aktörer, medför att lokaler står tomma, förhindrar effektivt lokalutnyttjande samt hindrar hållbar tillväxt och samhällsutveckling.

Dagens regler är inte heller förenliga med mervärdesskattens grundläggande principer, syften och ändamål utan medför samhälls- och företagsekonomisk ineffektivitet, minskar sysselsättning och produktion samt är oförenliga med EU-rättens krav på neutralitet då de är uppenbart konkurrensnedvridande. I denna hemställan om lagändring föreslås följande.

- Att kravet på att verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning bedrivs i lokalen slopas.
- Att kravet på viss bestämd yta slopas.
- Att kravet på stadigvarande uthyrning slopas.
- Att begränsningen till som mest tredjehandsuthyrning slopas.
- Att uppförandeskede möjliggörs för fler än fastighetsägaren.
- Att jämningsregeln vid uppförandeskede ändras.
- Att begränsningen för det som har karaktär av stadigvarande bostad slopas.
- Att problemen vid korttidsuthyrning av idrottslokaler åtgärdas.
- Att förskottsregeln åtgärdas.
- Att en möjlighet till utträde från frivillig skattskyldighet införs.

Om ovanstående problem åtgärdas kommer även en majoritet av problemen avseende huvudsaklighets- eller delningsprincipen vid fastighetsupplåtelse att försvinna.

Bakgrunden till att frivillig skattskyldighet för verksamhetslokaler infördes 1979 var problem med dold moms och kumulativa effekter som medförde bristande neutralitet för den som bedrev verksamhet i egna lokaler jämfört med i hyrda lokaler. Reglerna har genom åren blivit allt mer komplicerade och kritiserade. Trots det har få förenklingar och förbättringar skett.

Först 2014 infördes en betydande förenkling som innebar att det tidigare så betungande ansöknings- och beslutsförfarandet ersattes med en regel att frivillig skattskyldighet istället gäller om momsen anges i en faktura eller hyresavi. Däremot åtgärdades inte de materiella förutsättningar som måste vara uppfyllda för att en uthyrning ska kunna omfattas av frivillig skattskyldighet. Nu behövs på motsvarande sätt som 2014 en modernisering och förenkling även av de materiella reglerna.

Idag belastar hyresmomsen ett stort antal experter på Skatteverket, domstolar, konsulter, företag och organisationer. Mängden rättsliga bedömningar och processer skulle signifikant reduceras och undvikas om regelverket förenklades och moderniserades. Momsreglerna ligger i toppen vid beräkningar av företagets regelbörda och inte minst hyresmomsen återfinns bland de mest komplexa och betungande reglerna.

Vad gäller de problem och den komplexitet som uppstår kring hyresmomsen bär svensk lagstiftare ansvaret och Sverige är inte beroende av EU för att genomföra förenklingar och förbättringar.

I denna hemställan föreslås att förutsättningen för frivillig skattskyldighet kopplas till vad som avtalas mellan parterna. Målet är enkla, neutrala och samhällsekonomiskt effektiva regler som stödjer det svenska näringslivet, dvs. regler som uppfyller de grundläggande syften och ändamål som ligger till grund för momssystemet.

Förslagen innebär en breddning av momsskattebasen då fler uthyrningar av verksamhetslokaler kan omfattas av frivillig skattskyldighet. Förslagen minskar både näringslivets och Skatteverkets regelbörda samt minskar antalet kostsamma skatteprocesser i domstolar. De samhällsekonomiska effekterna blir positiva då möjligheten att hitta en relevant lokal ökar för alla aktörer oavsett momsstatus. Nyttjandet av befintliga lokaler kan anpassas till vad som efterfrågas av näringsliv och ideell sektor. Lokaler kan användas istället för att stå tomma. Genom förslagen minskas affärsrisker och likviditetsbelastning. Vidare underlättas finansiering vid byggnationer. Förändrad lagstiftning på området möjliggör därför fler investeringar vilket i sin tur kan bidra till ökad tillväxt och samhällsutveckling.

Anna Sandberg Nilsson
Skatteexpert, mervärdesskatt
Svenskt Näringsliv

Ulla Werkell
Skattejurist
Fastighetsägarna Sverige

Innehållsförteckning

Hemställan om lagändring - sammanfattning	1
Innehållsförteckning	3
1 Bakgrundsbeskrivning	4
1.1 Mervärdesskattens syfte och ändamål.....	4
1.2 Nuvarande regler medför dold moms och kumulativa effekter	5
1.3 EU:s momsregler avseende hyresmoms	7
1.4 Momslagens regler avseende undantag för fastighetstjänster	8
1.5 Infördes 1979 för att åtgärda dold moms, kumulativa effekter och bristande neutralitet.....	9
1.6 Få förbättringar trots hårt kritiserade regler.....	9
2 Problembeskrivning.....	10
2.1 Problem – krav på hyresgästens verksamhet	10
2.2 Problem – krav på bestämd yta	13
2.3 Problem – krav på stadigvarande användning.....	14
2.4 Problem – begränsning till som mest tredjehandsuthyrning	15
2.5 Problem – uppförandeskede endast möjligt för fastighetsägaren.....	16
2.6 Problem – jämkning under uppförandeskede	17
2.7 Problem – begränsning för "stadigvarande bostad"	18
2.8 Problem – korttidsuthyrning av idrottslokal	19
2.9 Problem – förskottsreglerna vid frivillig skattskyldighet.....	21
2.10 Problem – möjlighet till utträde saknas	22
2.11 Problem – bedömning av huvudsaklighets- eller delningsprincipen	23
3 Förenkling och förbättring föreslås i mervärdesskattelagen	23
4 Förväntade konsekvenser	28
5 Bilaga: Antal företag med frivillig skattskyldighet år 2003 respektive 2016	30

1 Bakgrundsbeskrivning

1.1 Mervärdesskattens syfte och ändamål

Momsreglerna bedöms efter sin juridiska bokstav och alltför sällan utifrån skattens syften och ändamål, inte minst avseende de komplicerade reglerna som gäller vid frivillig skattskyldighet för verksamhetslokaler. EU:s moms-system bygger på två grundprinciper, dels principen om att momsen är en allmän konsumtionskatt, dels principen om skatteneutralitet. I EU:s första moms-direktiv¹ anges följande.

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av **en allmän skatt på konsumtion** som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.”

I samma direktiv återfinns principen om skatteneutralitet. Det finns olika definitioner av vad neutralitet innebär, en allmän definition är att skatten inte ska påverka t.ex. affärs- eller konsumtionsbeslut.

Docent Pernilla Rendahl har i den första samlade studien² över hur de svenska momsreglerna har utvecklats från 1969 till idag, sammanfattat syftet och ändamålen med en momsbeskattning. De identifierade ändamålen är de följande.

1. möjliggöra beskattning av mervärdet i varje led,
2. inte leda till kumulativa effekter eller dold skatt,
3. inte verka konkurrensnedrivande, vara neutral,
4. vara samhällsekonomiskt effektiv, trygga sysselsättning, främja produktion,
5. anpassad till EU-rätten,
6. vara en generell skatt, med få undantag/särregleringar,
7. främja svenskt näringslivs internationella konkurrenskraft,
8. inte leda till dubbelbeskattning eller icke-beskattning,
9. leda till ett rationellt beskattningsresultat,
10. vara enkel att tillämpa, praktisk tillämpbar och kontrollerbar,
11. förhindra skatteflykt som momsbedrägerier,
12. inte fördyra boende, men belasta privata levnadskostnader,
13. inte leda till likviditetspåfrestningar och
14. på EU-nivå vara samhällsekonomiskt effektiv.



Av rapporten framgår att ändamålet ofta är indirekt uttryckt i förarbeten till nyare svenska momsregler och att det saknas en diskussion om eventuella motsättningar mellan olika ändamål. Detta bidrar till att tolkningen av reglerna blir komplicerad och att svenska bedömningar kan avvika från EU-rätten. Rapporten påtalar behovet av en total översyn av momsbeskattningen. En särskild utredning är tillsatt³ för att genomföra en översyn av moms-lagstiftningen. Utredningen ska vara färdig i april 2019.

Vad gäller behovet att modernisera hyresmomsen är det viktigt att ställa frågorna varför dagens momsregler inte fungerar, om de materiella bedömningar som görs överensstämmer med momsens syften och ändamål och vilka förändringar av reglerna som behöver ske.

¹ Artikel 2, Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967, artikel 1 i Rådets direktiv 2006/112/EG.

² Sid 9-10 Är mervärdesskatten en konsumtionskatt eller företagsskatt? Docent Pernilla Rendahl Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Svenskt Näringsliv april 2015.

³ Dir 2016:58, Översyn av mervärdesskattelagstiftningen.

1.2 Nuvarande regler medför dold moms och kumulativa effekter

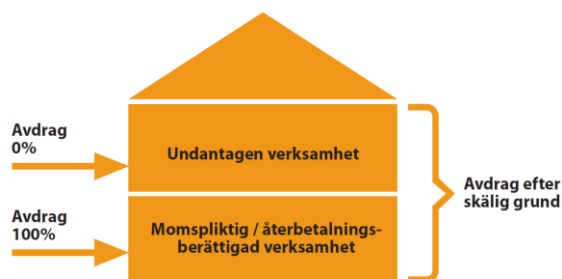
När momsreglerna inte fungerar på avsett sätt kan dold moms och kumulativa effekter uppstå. Detta gäller inte minst vid frivillig skattskyldighet för verksamhetslokaler. Momssystemet syftar till att låta slutkonsumenten bära kostnaden. Företagens avdragsrätt medför att mervärdet i varje led beskattas och att skattebördan skjuts framåt till den slutliga konsumenten.

Om ett försäljningsled bedriver undantagen (momsfri) verksamhet och därmed saknar avdragsrätt blir momsen en kostnad och dold moms uppstår. Det uppstår ett brott i moms kedjan och den grundläggande neutraliteten som systemet är byggt på rubbas. För eventuella efterföljande led i en förädlingskedja blir dold moms bas för ytterligare moms och en dubbel beskattning ackumuleras.



En stor del av fastighetsägarna vill kunna momsbelägga sin uthyrning för att kunna erhålla momsavdrag på sina kostnader och för att få en enklare momshantering. En fastighetsägare som bedriver momsfri uthyrning saknar avdragsrätt för ingående moms på sina kostnader. Vid uthyrning av fastighet kan denna momskostnad uppgå till stora belopp. Anledningen är att en fastighetsägare inte har avdragsrätt för momsen på kostnaderna avseende byggnationer, drift eller underhåll kopplat till momsfri uthyrning. Det är av det skälet som en fastighetsägare är intresserad av att en lokaluthyrning kan omfattas av reglerna om frivillig skattskyldighet. Möjlighet och begränsning att göra momsavdrag på sina kostnader i blandad verksamhet kan illustreras med nedanstående bild och vanliga exempel avseende uthyrning av en fastighet.

Exempel.



I verksamheten finns både uthyrning som omfattas av frivillig skattskyldighet dvs. är momspliktig samt momsfri lokaluthyrning.

Fakturor måste hänföras till antingen momspliktiga transaktioner som ger momsavdrag eller undantagna transaktioner som saknar momsavdrag. Den moms som finns på gemensamma kostnader, dvs. används i både momspliktig och undantagen verksamhet, beräknas genom en proportionering efter skälig grund, t.ex. kvadratmeter.

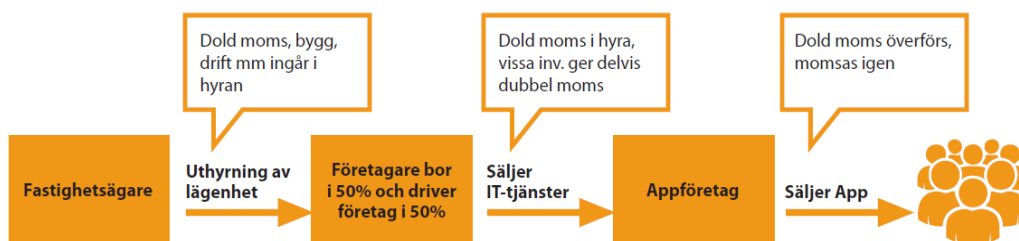
I OECD:s rapport⁴ benämns dold moms som "input taxation", dvs. att ingående momsbeskattning uppkommer. Detta är ett bra begrepp som belyser något som saknas i debatten, dvs. att undantagna "momsfria" transaktioner inte är befriade från moms utan är belastade med dold moms.

Om dold moms uppstår i flera led som saknar avdragsrätt uppstår en kaskadeffekt. Om det i senare led kommer in ett företag med avdragsrätt kan detta företag inte tillgodogöra sig momsen (göra avdrag för moms på kostnader) i tidigare led då denna är dold bland totalkostnaderna och inte återfinns öppet debiterad i fakturor eller kvitton.

⁴ Sid 46, Consumption tax trends 2014, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, OECD.

På så sätt momsbeskattas inte bara mervärdet i transaktionerna utan det kan även bli moms på momsen. Hur stor denna dolda moms är beror på i vilket led den uppkommer och vilken typ av kostnader som just denna verksamhet har. I princip gäller att ju senare i en förädlingskedja denna kaskadefekt uppkommer, desto större påverkan på slutkundens pris kan den orsaka. Om den dolda momsen kan föras vidare till en privatperson eller inte, beror på hur marknaden och prissättningen för just den typen av transaktioner ser ut. Detta är i sig en komplex fråga som kan inkludera allt från konkurrensförhållanden och marknadsstrategier till förekomsten av närliggande substitut och angränsande marknadens momsbehandling.

Följande exempel illustrerar dold moms och kaskadeffekter.



Exempel.

Fastighetsägaren bedriver undantagen uthyrning av bostäder och saknar avdragsrätt för moms. Momsen på bygg-, renoverings- och driftskostnader m.m. överförs som dold moms i hyran till hyresgästen. Företagaren bor och arbetar i lägenheten och p.g.a. avdragsförbud saknas avdragsrätt för vissa inventarier i en stadigvarande bostad och mer dold moms uppstår. När företaget säljer IT-tjänster till App-företaget momsas hela beskattningsunderlaget inkl. dold moms från tidigare led. Även App-företaget överför och momsar sin tjänst inklusive dold moms från tidigare led. Dold moms och kaskadeffekter uppstår.

OECD påpekar⁵ att dold moms och kaskadeffekter påverkar företagets produktionsbeslut och val av organisationsform. Dessa momsrelaterade beteenden leder till ekonomisk ineffektivitet i leveranskedjan. OECD påtalar vidare att undantagna transaktioner generellt leder till en underbeskattning av konsumenter och en överbeskattning av företag och en beskattning av investeringar snarare än konsumtion, dvs. effekter som är i strid med det huvudsakliga syftet med skatten. Även andra prissättningsaspekter (konkurrens, marknadsförutsättningar etc.) kan som nämnts spela in. Rendahl⁶ konstaterar att undantagen strider mot det grundläggande ändamålet att beskatta mervärdet i varje led av produktions- och distributionskedjan. OECD påtalar⁷ också att undantagna transaktioner äventyrar destinationsprincipen (beskattning i köparens land) vid internationell handel då den dolda momsen stannar i ursprungslandet (beskattning i säljarens land) istället för att föras över till destinationslandet. OECD pekar slutligen på den stora regelbörda som undantagna transaktionerna medför. Såväl näringsliv som Skatteverket och domstolar måste hantera komplicerade gränsdragningar kring vad som ska omfattas av skatteplikt respektive undantag.

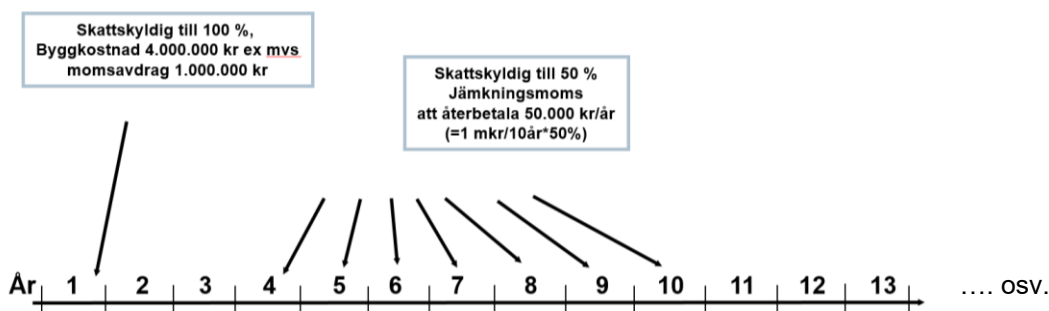
En fastighetsägare med blandad verksamhet (både undantagen och momspliktig uthyrning) får en komplicerad hantering varje dag, i varje faktura och för varje transaktion. En sådan fastighetsägare måste kunna hantera komplicerad momshantering för sin försäljning och sina inköp, kunna hantera kostnader där momsavdrag helt har erhållits, kostnader där momsavdrag delvis erhållits och kostnader där avdragsrätt helt saknats.

⁵ Sid 47, Consumption tax trends 2014, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, OECD.

⁶ Sid 47-62 Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt? Docent Pernilla Rendahl.

⁷ Sid 48, Consumption tax trends 2014, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, OECD.

Detta innebär även att underlaget för exempelvis värdeminskingsavdrag påverkas av om kostnaden innehåller moms eller inte. Förutom detta måste fastighetsägaren ha kontroll på investeringsmoms under hela 17 år då sådan moms kan komma att behöva jämkas. Jämkningstiden för fastigheter är 10 år och för övriga investeringsvaror 5 år och har till syfte att få ett korrekt momsavdrag över tid. Jämkning kan illustreras med följande exempel.



Jämkningsunderlaget måste bevaras under 12-17 år⁸ (jämkningstiden 5 / 10 år + omprövningstiden) att jämföras med den sjuårsperiod som annars gäller. Ovanstående enkla exempel innehåller endast en enda investering medan verkligheten för fastighetsägaren innehåller flertal investeringar under olika år och detta medför en komplex momshantering. Underlag för varje investering som kan medföra jämkning måste företagen ha kontroll över för att jämkning ska kunna ske på ett korrekt sätt. Hanteringen av jämkning medför en stor administrativ börda och relevant IT-stöd saknas i standardsystemen vilket medför kostnader för speciallösningar eller manuell hantering.

En fastighetsägare som övergår från momspliktig uthyrning till momsfri sådan, får således inte längre göra momsavdrag avseende sina kostnader. Därutöver påverkas även avdragsrätten retroaktivt då jämkningsreglerna medför ett krav på återföring av moms avseende gjorda investeringar under en tioårsperiod tillbaka. Flera företag vittnar om att dessa regler medför att de därför avstår ifrån att hyra ut lokalen överhuvudtaget för att undvika kostsamma momsåterföringar.

Vad gäller de problem och den komplexitet som uppstår kring den frivilliga skattskyldigheten för verksamhetslokaler bär svensk lagstiftare ansvaret och Sverige är inte beroende av EU för att genomföra förenklingar och förbättringar.

1.3 EU:s momsregler avseende hyresmoms

I artikel 135 1. I) i Mervärdesskattedirektivet⁹ anges att från moms undantas utarrendering och uthyrning av fast egendom. Från detta undantag anges ett antal transaktioner (t.ex. uthyrning av lokal och plats för parkering) som inte omfattas av undantaget, se 2 p. samma bestämmelse. Vidare anges att medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för detta undantag.

Av artikel 137 d) framgår vidare att medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom.

⁸ 8 a kap. ML och Skatteverkets rättsliga vägledning, Jämkning.

⁹ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Medlemsstaterna ska, enligt artikelns lydelse, fastställa de närmare villkoren för utövande av rätten till valfrihet och får även inskränka räckvidden av den rätten.

Medlemsländerna har således en stor valfrihet i hur man väljer att införa regler om frivillig skattskyldighet avseende hyresmoms.

1.4 Momslagens regler avseende undantag för fastighetstjänster

Av 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framgår att från moms undantas en rad transaktioner avseende fastighet. Av 3 kap. 3 § framgår att det finns 13 olika områden som är undantagna från undantaget dvs. är momspliktiga transaktioner. Ett av dessa områden är så kallad frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler som dels regleras i 3 kap. 3 § andra stycket, dels i ett särskilt kapitel nämligen 9 kap. ML. I 1 kap. 11 § definieras vad som utgör fast egendom genom att hänvisa till gällande EU-regel.¹⁰

I tabellen nedan återfinns en förenklad sammanfattning av undantaget, momsplikten och frivilliga skattskyldigheten avseende fastighetstjänster. Denna hemställan avser således förenklingar och förbättringar avseende den frivilliga skattskyldigheten som återfinns i kolumnen längst till höger.



Undantag enligt 3 kap. 2 §	Skatteplikt enligt 3 kap. 3 §	Frivillig skattskyldighet enligt 3 kap 3 § 2 st, 9 kap.
<p>Överlåtelse eller upplåtelse av</p> <ul style="list-style-type: none"> • arrenden • hyresrätter • bostadsrätter • tomträtter • servitutsrätter och andra rättigheter till fastighet 	<p>Upplåtelse, överlåtelse, omsättning av</p> <ul style="list-style-type: none"> • installerad maskin, utrustning • växande skog, odling mm • jordbruksarrende, avverkningsrätt, rätt till jord, sten, jakt, fiske, bete mm • hotellrum, campingplats • parkering • förvaringsbox • reklamplats • byggnad, mark för djur • trafik, väg, bro, tunnel, järnväg • korttidsupplåtelse av idrottslokal • terminalanläggning för buss- och tågtrafik • plats på mast • frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser 	<p>Förutsättningar för frivillig skattskyldighet</p> <ul style="list-style-type: none"> • avser fastighet • stadigvarande användning • i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning • ej stadigvarande bostad • max uthyrning i tredje hand • anger moms i faktura <p>Även regler om</p> <ul style="list-style-type: none"> • tidpunkt för skattskyldighet • upphörandet • anmälan • avdragsrätt • jämkning

¹⁰ Artikel 13b i rådets genomförandeförordning EU nr 282/2011.

1.5 Infördes 1979 för att åtgärda dold moms, kumulativa effekter och bristande neutralitet

Bakgrunden till att frivillig skattskyldighet för rörelselokaler infördes 1979 var problem med dold moms och kumulativa effekter som medförde bristande neutralitet för den som bedrev verksamhet i egna lokaler jämfört med i hyrda lokaler. I förarbetena¹¹ anges bl.a. följande.

”Uthyrning av fastighet medför enligt gällande bestämmelser inte skattskyldighet. Skatt som utgår vid uppförande, reparation, underhåll m.m. av hyresfastighet blir en faktisk kostnad hos fastighetsägaren. Detta innebär att rörelseidkare som bedriver mervärdeskattepliktig verksamhet i förhyrda fastigheter eller lokaler inte har någon avdragsrätt för den mervärdeskatt som ingår i lokalkostnaden och därmed i hyran. Härefter föreligger en skillnad i jämförelse med skattskyldig som bedriver verksamheten i egna lokaler. Den mervärdeskatt som sådan skattskyldig påförs för uppförande m.m. av lokaler för verksamheten utgör avdragsgill ingående skatt. Denna bristande neutralitet i beskattningen mellan skattskyldiga som bedriver verksamhet i egna eller förhyrda lokaler har uppmärksammats tidigare och riksdagsuttalanden i frågan har föranlett utredningen att på nytt ta upp frågan.”

Momsskattesatsen har mer än dubblerats sedan införandet av mervärdesskatten 1969 och därmed har också problemen med dold moms och kumulativa effekter generellt ökat, inte minst vad gäller fastigheter och byggnationer. Standardskattesatsens utveckling från införandet 1969 till idag framgår av nedanstående förenklade¹² tabell som baseras på Skatteverkets sammanställning¹³ över historiska momsskattesatser.

År	Skattesats i %
1969-1970	11,11
1971-1977	17,65
1977-1980	20,63
1980-1981	23,46
1981-1982	21,51
1983-1990	23,46
1990-	25

1.6 Få förbättringar trots hårt kritiserade regler

Med beaktande av den allt högre skattesatsen och den effekt det får på en aktör som inte kan göra avdrag för moms på sina kostnader, blir det förståeligt att den frivilliga skattskyldigheten upplevs som en nödvändighet för fastighetssektorn. Samtidigt har reglerna varit hårt kritiserade på grund av sin komplexitet. Utredningar och förslag på förbättringar¹⁴ ¹⁵ har lämnats men det var först år 2014¹⁶ som en mer omfattande och betydande förenkling infördes då ansöknings- och anmälningsförfarandet slopades med undantag för frivillig skattskyldighet under ett så kallat uppförandeskede.

¹¹ Sid 67-68 prop. 1978/79:141.

¹² Tabellen saknar reducerade skattesatser, tillfälliga nedsättningar och höjningar på vissa varor.

¹³ Skatteverket, Rättslig vägledning,Handledning för mervärdesskatt 2013 bilaga 1 Historik skattesatser enligt ML.

¹⁴ Exempelvis Svenskt Näringslivs och Fastighetsägarnas hemställan om lagändring 080625, Utredningsförslag Ds 2009:58, Skatteverkets förstudie 2012 (Dnr 131 314941-12/113).

¹⁵ Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014 <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/lagratsremiss/2013/05/vissa-skattefragor-infor-budgetpropositionen-for-2014/>.

¹⁶ Prop. 2013/14:1.

Förenklingen innebar att det tidigare så betungande ansöknings- och beslutsförfarandet ersattes med en regel att frivillig skattskyldighet istället gäller om moms anges i en faktura eller hyresavi.¹⁷ Däremot åtgärdades inte alla de problem som finns kring de särskilda förutsättningar som måste vara uppfyllda för att en uthyrning ska kunna omfattas av frivillig skattskyldighet. Detta trots att även Skatteverket påpekade i sin förstudie¹⁸ att sådant behov finns. För ett allt mer digitaliserat, globaliserat och konkurrensutsatt näringsliv har stora förändringar skett i lokalbehov, hur lokaler är utformade och hur och när olika branscher utnyttjar lokaler för sin specifika verksamhet. Återigen måste momsreglerna moderniseras så att de inte medför dold moms och kumulativa effekter utan är enkla, neutrala och samhälls-ekonomiskt effektiva som stödjer det svenska näringslivet.

Nedan beskrivs elva konkreta problem med de idag gällande materiella reglerna för frivillig skattskyldighet.

2 Problembeskrivning

2.1 Problem – krav på hyresgästens verksamhet

Upplåtelse av rättigheter till fastigheter är enligt 3 kap. 2 § ML undantaget från moms. I 3 kap. 3 § andra st. och fjärde st. ML anges att momsplikt och möjlighet till frivillig skattskyldighet föreligger om uthyrning sker för stadigvarande användning i en **verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning**.

Villkoret att uthyrning måste ske till en verksamhet som omfattas av skattskyldighet eller rätt till återbetalning hindrar tillväxt och samhällsutveckling och måste slopas. Villkoret är inte förenligt med skattens grundläggande principer, syften och ändamål då det medför samhällsekonomisk ineffektivitet, minskar sysselsättning och produktion. Vidare är villkoret inte förenligt med EU-rättens krav på neutralitet utan är uppenbart konkurrensnedvridande.

Kravet som följer av nuvarande regler innebär således att endast lokaler, där det bedrivs verksamheter som omfattas av skattskyldighet eller rätt till återbetalning, kan omfattas av frivillig skattskyldighet. Utgångspunkten är god då verksamhet som bedriver undantagen (momsfri) verksamhet inte har avdragsrätt för ingående moms på sina kostnader. Om hyran skulle omfattas av momsplikt så ökar den ej avdragsgilla momsen för hyresgästen. Denna kostnad måste dock ställas i relation till den dolda momskostnad som uppstår istället. Beroende på det regionala utbudet och efterfrågan på lokaler, kan den totala kostnaden inklusive ej avdragsgill moms överstiga eller understiga den marknadshyra inklusive dold moms som gäller för momsfria aktörer.

Av ovanstående skäl och då förslaget att slopa frivillig skattskyldighet för att istället övergå till obligatorisk moms¹⁹ har stött på motstånd, är ett system med fortsatt frivillig skattskyldighet att föredra. Vid en frivillig skattskyldighet kan momsfria aktörer fortsatt hyra lokaler som är undantagna från moms i den mån sådana lokaler går att finna.

¹⁷ Sid 82 Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014 <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/lagratsremiss/2013/05/vissa-skattefragor-infor-budgetpropositionen-for-2014/>.

¹⁸ Förstudie om förenkling av den frivilliga skattskyldigheten för mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler, 12-06-04, dnr: 131 314941-12/113.

¹⁹ Ds 2009:58 avsnitt 5 Slopande av reglerna om frivillig skattskyldighet för lokaluthyrning.

Problemet är att en mycket stor del av fastighetsägarna vill kunna momsbelägga sin uthyrning för att kunna erhålla momsavdrag på sina kostnader och för att få en enklare momshantering.

Kravet att endast lokaler där det bedrivs verksamheter som omfattas av skattskyldighet eller rätt till återbetalning, kan omfattas av frivillig skattskyldighet har således medfört att företag som bedriver till moms undantagen (momsfri) verksamhet utestängs från lokaler i attraktiva lägen där konkurrens finns om befintliga lokaler.

Det finns exempel på momsfria hyresgäster som har tvingats teckna 20-årskontrakt för att komma åt en lämplig lokal. Fastighetsägare väljer hellre en hyresgäst där hyran kan momsbeläggas än en hyresgäst där den möjligheten inte finns. Vidare vittnar flera fastighetsägare om att de retroaktiva jämningsreglerna medför att de avstår ifrån att hyra ut viss lokal överhuvudtaget än uthyrning till momsfri hyresgäst. Detta för att inte hamna i kostsamma momsåterföringar.

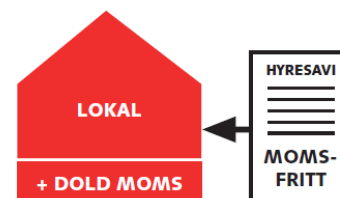


Detta krav medför således att exempelvis förskolor, vårdcentraler och äldreomsorg i privat regi, finansiella företag och försäkringsföretag, ideell sektor, flyktingförläggningar m.fl. har svårt att få tag på lokaler. Detta drabbar i sin tur även konsumenterna. Offentligt bedrivna verksamheter saknar i regel detta problem då uthyrning till sådan verksamhet kan omfattas av frivillig skattskyldighet. I samband med att förfarandet förändrades kommenterade regeringen varför ingen åtgärd gjordes kring detta materiella krav.²⁰

”Trots dessa fördelar gjordes dock i prop. 1999/2000:82 bedömningen att det inte kunde utslutas att vissa hyresgäster skulle få kännbara hyreshöjningar ställt i relation till deras verksamhet. Det gällde särskilt de fall då verksamheten har stort ideellt inslag eller då småföretagare bedriver undantagen verksamhet (a. prop. s. 67). Detta är ett skäl som alltfjämt gör sig starkt gällande. Det kanske främsta skälet till att behålla ett regelverk där skattskyldigheten är frivillig är att hyresgäster som saknar avdragsrätt inte ska få kostnadsökningar. Ett avskaffande av kravet skulle visserligen kunna ge minskade problem med att hyresgäster med skattefri verksamhet kan ha svårt att få tag i lokaler. Det kan emellertid också ge ökade hyreskostnader för hyresgäster som inte är skattskyldiga till mervärdeskatt.”

I ovanstående kommentar beaktas inte att en momsfri hyresgäst som idag inte kan få tag på lokaler har ett utbudsunderskott av lokaler som i sig medför ett högre kostnadsläge. En momsfri hyresgäst kan inte konkurrera med andra hyresgäster om samma lokaler just p.g.a. sin momsstatus.

En momsfri hyresgäst som idag inte drabbas av en debiterad synlig moms på sin hyresavi drabbas däremot av dold och ej synbar moms till stora belopp. Fastighetsägare eller hyresvärd måste sätta hyran med kompensation för dold moms på löpande kostnader och för eventuell jämningsmoms som uthyrning till en momsfri aktör kan medföra. Jämkning innebära att fastighetsägaren måste återföra investeringsmoms vilket inte blir fallet om uthyrningen kan omfattas av momsplikt (se 1.2 ovan). Fastighetsägaren måste således ta höjd för såväl framtida som historisk dold moms när hyran sätts till en momsfri hyresgäst.



²⁰ Sid 89-90 Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014 <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/lagratsremiss/2013/05/vissa-skattefragor-infor-budgetpropositionen-for-2014/>.

Vidare ska påpekas att för de moms fria hyresgäster som vill och har möjlighet att få tillgång till hyreslokaler som inte omfattas av momsplikt, så medför ett system med frivillig skattskyldighet att just detta fortsatt är möjligt.

Dold moms kan ge effekter som innebär krav på 20-årskontrakt eller att lokaler står tomma istället för att hyras ut. Dessa är tydliga och verkliga exempel. I samband med översyn av momsersättning till kommuner och landsting²¹ respektive ökad transparens på skolmarknaden²² visar beräkningar att den dolda momsen vid hyra av lokaler, i vissa fall, har uppgått till så mycket som 20 procent av den totala årshyran.²³

”Vid moms fri uthyrning av lokaler har fastighetsägaren inte rätt att dra av ingående moms hänförlig till kostnader och investeringar för den moms fria uthyrningen. Av den anledningen tar fastighetsägaren/hyresvärden med sina ingående momskostnader vid sin beräkning av hyresnivån. Utöver den synliga momskostnaden får moms fria hyresgäster därför betala en högre hyra än moms pliktiga hyresgäster. Vid genomgång av några aktuella hyresavtal framgår att det inte angivits i avtalen hur mycket hyresgästen betalar extra som moms kompensation till fastighetsägaren/hyresvärden. Enligt direkta uppgifter från vissa av de aktuella hyresvärdarna ligger dock denna kompensation på i genomsnitt 20 procent av den totala årshyran. Den beräknade dolda momskostnaden i form av högre hyresnivåer uppgår för aktuellt räkenskapsår enligt analysen till 13 210 408 kronor. Detta innebär att cirka 57 procent av enheternas totala momskostnader utgörs av dold momskostnad kopplat till hyra av lokaler.”

I samband med att förfarandet förändrades 2014 återfinns även följande kommentar.²⁴

”Det finns också en risk att ett avskaffande av kravet på hyresgästens verksamhet kan utnyttjas för att möjliggöra avdrag för lokaler som används i verksamheter som annars saknar avdragsrätt.”

Denna kommentar är svår att förstå. Om moms plikt möjliggörs kommer hyresvärden att debitera moms på hyran samtidigt som avdragsrätt erhålls, precis på det sätt som moms systemet är tänkt att fungera. För undantagen verksamhet som bedrivs i lokalen blir momsen en kostnad precis som övriga kostnader. Samtidigt ska tilläggas att denna hyresgäst när den hyr en moms fri lokal har en dold momskostnad som dock inte redovisas öppet (se beräkningen ovan).

Villkoret att uthyrning måste ske till en verksamhet som omfattas av skattskyldighet eller rätt till återbetalning måste slopas.

²¹ Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt (SOU 2015:93).

²² Det stämmer! Ökad transparens och mer lika villkor (SOU 2016:66).

²³ Remissvar avseende SOU 2016:66 AcadeMediakoncernen, Analys av momskostnader. 14 april 2016. Sid. 3 <https://medarbetare.academedia.se/wp-content/uploads/2018/02/DetstmmekadtransparensochmerlikavillkorSOU201666.pdf> samt remissvar avseende

SOU 2015:93 från Friskolornas riksförbund [http://www.friskola.se/opinion/remissvar/oversyn-av-ersattning-till-kommuner-och-landsting-for-s-k-dold-mervardesskatt-\(sou-2015-93\)](http://www.friskola.se/opinion/remissvar/oversyn-av-ersattning-till-kommuner-och-landsting-for-s-k-dold-mervardesskatt-(sou-2015-93)).

²⁴ Sid 89-90 Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014 <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/lagratsremiss/2013/05/vissa-skattefragor-infor-budgetpropositionen-for-2014/>.

2.2 Problem – krav på bestämd yta

Bestämmelser om frivillig skattskyldighet återfinns, som sagt, i andra stycket i 3 kap. 3 § ML samt 9 kap. 1 § ML. I lagtexten återfinns inga krav på viss bestämd yta men i Skatteverkets tolkning anges att den frivilliga skattskyldigheten till moms begränsas till att endast gälla en viss **bestämd yta eller lokal** och Skatteverket anger följande i sin rättsliga vägledning²⁵.

”Skattskyldigheten bestäms för varje fastighetsdel för sig. En yta i en byggnad bör enligt Skatteverkets uppfattning normalt inte omfattas av frivillig skattskyldighet om den inte har en sådan självständig karaktär att den i vart fall är att se som en lokal.

Som lokal bör betraktas en byggnadstekniskt avskild enhet i en byggnad. En sådan enhet har normalt självständig karaktär. Ytor som avgränsats och har särskilda ingångar som kan låsas är exempel på sådana enheter.

En byggnadsteknisk yta som inte är klart avskild bör kunna hänföras till lokal under förutsättning att den uthyrda ytan är klart bestämd till läge och storlek, som t.ex. butiksytor i ett varuhus.”

Skatteverkets tolkning har blivit rådande praxis genom åren.

Ett krav på viss bestämd yta hindrar tillväxt och samhällsutveckling och är inte förenligt med skattens grundläggande principer, syften och ändamål. Detta villkor måste slopas.

Under de senaste decennierna har arbetsmarknaden genomgått stora förändringar. En starkt bidragande orsak till dessa förändringar är bl.a. digitaliseringen av såväl handeln som privat- och yrkeslivet. Genom mobiltelefoner, e-post och ständig tillgång till välfungerande internet har behovet av en fast arbetsplats kraftigt reducerats.

Med anledning av denna utveckling väljer allt fler arbetsplatser att gå ifrån traditionella avgränsade kontor och väljer istället att dela på gemensamma ytor, s.k. aktivitetsbaserade arbetsplatser. Detta sker såväl inom koncerner och offentlig sektor som hos organisationer och föreningar. Utmärkande för en aktivitetsbaserad arbetsplats är att den utgörs av ett öppet kontorslandskap med arbetsplatser och loungeutrymmen. Ingen har exklusiv förfoganderätt till viss arbetsplats eller till viss del av lokalytan. Anledningen till att ingen erbjuder någon exklusiv plats är ofta att främja integrationen mellan personerna som använder lokalen.

Benämningarna på de nya arbetsplatserna är otaliga: Inkubator, accelerator, co-working space, kreativt kluster, affärslabb, kontorshotell, tech-kollektiv och innovationshubb för att nämna några.²⁶ Utöver denna utveckling blir det alltmer vanligt att man ser enskilda näringsidkare, konsulter och frilansare utnyttja caféer som tillfälliga arbetsplatser. Vidare byggs gallerior om där traditionella butiksytor ersätts med en ”föränderlig plats som kan jämföras med ett livsstilsmagasin” som ”suddar ut gränsen mellan e-handeln och den fysiska handeln och skapar nya möjligheter” och är en ”social mötesplats där nya shopping-upplevelser möter evenemang och umgänge”.²⁷ Idag uppkommer olika momsbeskattning av lokalytan och momsreglerna blir ett direkt hinder för kreativt och effektivt utnyttjande av lokaler.

²⁵ Skatteverkets Rättsliga vägledning mervärdesskatt

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/321536.html#h-Lokal>.

²⁶ Se artikel 13 augusti 2017 DI(gital) <https://digital.di.se/artikel/har-ar-nio-av-stockholms-hetaste-techhubbar-just-nu>

²⁷ Se artikel 22 februari 2018 AMF-fastigheter <https://www.amffastigheter.se/pressrum/pressmeddelanden/2018/the-lobby--framtidens-butiksupplevelse2/>.



För att frivillig skattskyldighet ska kunna medges krävs idag att varje hyresgäst med ensamrätt disponerar en till storlek och läge klart bestämd yta. Med hänsyn till hur aktivitetsbaserade och andra nya typer av arbetsplatser idag är utformade och hur de disponeras kan en frivillig skattskyldighet upphöra om lokalen är en aktivitetsbaserad arbetsplats som ska användas av flera olika företag. Detsamma gäller för uthyrning av samma lokal till två fullt ut momspliktiga bolag inom samma koncern.

Momsreglerna medför att företag som avser att bedriva kontorshotell eller liknande verksamhet där arbetsplatser eller en och samma yta hyrs ut till flera olika företag ofta har svårt att hitta lokaler. Anledningen är att en fastighetsägare som inte kan hyra ut med frivillig skattskyldighet inte heller har avdragsrätt för ingående moms på investeringar och de kan även bli jämkningsskyldiga för investeringsmoms på tidigare gjorda investeringar. Ett moderbolag som hyr lokaler och låter anställda i olika dotterbolag fritt disponera ytorna riskerar att bryta fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet vilket kan medföra stora skadeståndskrav. Detta villkor omöjliggör en effektiv användning av befintliga lokaler.

Kravet på viss bestämd yta måste slopas.

2.3 Problem – krav på stadigvarande användning

I 3 kap. 3 § andra st. ML anges att momsplikt och möjlighet till frivillig skattskyldighet föreligger om uthyrning sker för **stadigvarande användning** i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Kravet att uthyrningen ska vara stadigvarande är inte anpassat efter dagens behov utan är föråldrat och hindrar tillväxt och samhällsutveckling. Kravet är inte heller förenligt med skattens grundläggande principer, syften och ändamål och måste slopas.

Skatteverket anger i sin rättsliga vägledning att det i **normalfallet** är uthyrning för stadigvarande användning som gäller för en bestämd tid av **minst ett år** och sådana hyresavtal som gäller **tillsvidare** som får omfattas av frivillig skattskyldighet. Skatteverket anger vidare att hyresavtal för en kortare hyrestid än ett år dock inte i sig innebär att frivillig skattskyldighet är omöjlig (jfr HFD 2015 ref. 62 avseende "popup"-butiker). Skatteverket anger att vid kortare hyrestider får andra omständigheter än tiden betydelse för bedömningen av om uthyrningen sker för stadigvarande användning. Enligt Skatteverket ska uthyrningen vara på **heltid** för att den ska anses ske för stadigvarande användning. Det innebär att deltidsupplåtelse av lokaler inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet.

Skatteverket anger att syftet med att fastigheten ska användas stadigvarande är att förhindra ideliga ändringar av skattskyldigheten och hänvisar till förarbetsuttalanden.²⁸ I förarbetena²⁹ återfinns bl.a. följande uttalanden.

”I SOU 1999:47 föreslogs att kravet på stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller avdragsrätt skulle slopas. Ett behov av ett krav på stadigvarande användning kunde enligt utredningen enbart finnas om det finns ett krav på att hyresgästens verksamhet ska medföra skattskyldighet (s. 94). Eftersom kravet på att hyresgästens verksamhet ska medföra skattskyldighet eller återbetalningsrätt behölls gjordes inte heller någon ändring i kravet på stadigvarande.”

”Ett skäl till att kravet finns är att ideliga förändringar i skattskyldigheten skulle medföra administrativt merarbete. Det skälet väger inte lika tungt vid ett slopat ansöknings- och anmälningsförfarande.”

”Förändringar i skattskyldigheten kan dock ge upphov till nya svårigheter. Det kan bl.a. medföra att den ingående skatten ska fördelas och jämkas i många fall. Det kan skapa komplexa situationer med fördelning av den ingående skatten för förvärv för olika lokaler.”

Arbetssätt, behov och nyttjandet av lokaler har, som sagts ovan, förändrats dramatiskt de senaste åren. I avsnittet ovan beskrivs hur gallerior byggs om och ersätts med helt nya lokal-lösningar som kräver flexibla korttidsavtal på så kort tid som en månad.³⁰ Vidare finns behov att nyttja lokaler på ett flexibelt och hållbart sätt, exempelvis på deltid eller på olika sätt dag- och nattetid. Kravet att uthyrningen ska vara stadigvarande måste slopas.

2.4 Problem – begränsning till som mest tredjehandsuthyrning

I 3 kap. 3 § tredje st. ML återfinns regeln som begränsar den frivilliga skattskyldigheten till som mest **tredjehandsuthyrning**.

Även detta krav är föråldrat och hindrar tillväxt och samhällsutveckling. Kravet är inte heller förenligt med skattens grundläggande principer, syften och ändamål. Kravet måste slopas.

När möjligheten till tredjehandsuthyrning infördes beskrevs frågan enligt följande.³¹

”Rätten till frivillig skattskyldighet avser idag fastighetsägare, förstahandshyresgäst och bostadsrättshavare. Flera remissinstanser har ansett att det av konkurrensneutralitetsskäl och för motverkande av kumulativa effekter vore värdefullt att utsträcka möjligheten att bli skattskyldig till andrahandshyresgäster. Även skattemyndigheten i Stockholm framhåller dessa fördelar, men kan också se skäl emot ett införande, främst kontroll och ordningsaspekter. Varken skatteverket eller fastighetsägarna har dock haft något att invända mot att skattskyldigheten utsträcks till andrahandshyresgäster. Det skäl som regeringen anförde för att införa en möjlighet till frivilligt skattskyldighet för förstahandshyresgästen gäller även vid uthyrning som görs av andrahandshyresgäster (prop. 1993/94:225 s.16). På samma sätt som gäller för en förstahandshyresgäst kan en andrahandshyresgäst som inte längre behöver sina lokaler få svårigheter att frånträda ett löpande hyresavtal, framförallt i vikande konjunktur. Med förstahandshyresgästens tillstånd kan han däremot vidareuthyra lokalerna till annan hyresgäst. Denna hyresgäst kan vara en skattskyldig person som gynnas av att andrahandshyresgästen får bli frivilligt skattskyldig. Regeringen finner att övervägande skäl talar för att en möjlighet införs även för andrahandshyresgäster att bli frivilligt skattskyldiga. Kraven på denna uthyrning i tredje hand bör vara desamma som för andrahandsuthyrning.”

²⁸ Prop. 1985/86:47 s. 40 och prop. 2013/14:1 s. 474.

²⁹ Prop. 2013/14:1 s. 474.

³⁰ Se artikel Svensk Digital handel, 171207 <https://dhandel.se/lobby-ett-helt-nytt-retailkoncept-mitt-stockholm-city/>.

³¹ Sid 68-69 prop. 1999/2000:82.

Förarbetsuttalandet kan tolkas som att flerledsuthyrning utöver tredje hand inte diskuterats varför ett sådant problem inte behövde hanteras. Den förändrade uthyrningen som beskrivs i avsnitten ovan medför även förändringar i flerledsuthyrningar. Vidareuthyrning med frivillig skattskyldighet borde inte alls begränsas till visst led.

Beroende på hur en koncern väljer att organisera sin verksamhet kan även uthyrningar i flera led uppkomma. Exempelvis kan en fastighetsägare hyra ut lokaler till en koncern som har alla egna och inhyrda lokaler i ett fastighetsbolag. Fastighetsbolaget hyr ut i andrahand till koncernbolag som driver en butik i lokalen. Butiken upplåter viss del av lokalen till ett café eller ett apotek. Dessa verksamheter kan sedan i sin tur ha behov att hyra ut osv. Med nuvarande regelverk går detta inte att genomföra utan omfattande momsproblematik som smittar ned hela kedjan.

Det saknas skäl att i momsregelverk begränsa vidareuthyrning. Eventuella begränsningar är upp till fastighetsägare och avtalsparter. Kravet som begränsar till som mest tredjehandsuthyrning måste slopas.

2.5 Problem – uppförandeskede endast möjligt för fastighetsägaren

Enligt 9 kap. 2 § ML **kan fastighetsägare ansöka om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede**. Idag kan bara en fastighetsägare få beslut om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Beslutet innebär att en fastighetsägare löpande kan göra avdrag för moms under en ny-, till- eller ombyggnation. Om en arrendator eller en hyresgäst skulle göra samma investering kan avdrag göras först när en uthyrning med frivillig skattskyldighet har påbörjats.

Även detta krav är föråldrat och hindrar tillväxt och samhällsutveckling och är inte heller förenligt med skattens grundläggande principer, syften och ändamål. Därför föreslås att möjligheterna till uppförandeskede utvidgas till att omfatta alla beskattningsbara personer som avser att använda en fastighet för skattepliktig fastighetsuthyrning.

Idag är det inte ovanligt att en ny-, till- eller ombyggnation bekostas av den som faktiskt använder en fastighet, t.ex. en arrendator eller en hyresgäst. En arrendator arrenderar en fastighet för att det är en bra plats för verksamheten och uppför därför en byggnad på den tidigare obebyggda marken. För en hyresgäst kan det istället handla om att anpassa en hyrd byggnad för den egna verksamheten. Det är då även naturligt för en arrendator eller hyresgäst att stå för kostnaden för sådan åtgärd.

Om en fastighetsägare, arrendator eller hyresgäst, bygger om en fastighet för att sedan hyra ut den med frivillig skattskyldighet får avdrag för moms göras. Om fastigheten redan är föremål för frivillig skattskyldighet kan avdrag för moms göras löpande under byggnationen. Om fastigheten inte varit föremål för frivillig skattskyldighet kan avdrag för moms göras först när byggnationen är klar och uthyrning med frivillig skattskyldighet kan påbörjas, genom ett s.k. retroaktivt avdrag.

En fastighetsägare som planerar en ombyggnation inför en uthyrning kan dock ansöka om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Uppförandeskede beviljas efter ansökan av Skatteverket och medför avdragsrätt för ingående moms på ny-, till- eller ombyggnationer under byggnation. Enligt nuvarande regler kan bara fastighetsägare beviljas uppförandeskede. Det innebär att en arrendator eller en hyresgäst som tänker hyra ut en arrenderad eller hyrd fastighet med frivillig skattskyldighet enbart kan göra avdrag för moms genom retroaktivt avdrag.

Ett retroaktivt avdrag innebär, till skillnad från uppförandeskede, att arrendatorn eller hyresgästen måste finansiera moms under byggnationen. Om det rör stora belopp och en utdragen ombyggnation kan kostnaden leda till att investeringen uteblir.

Dagens regler missgynnar andra än fastighetsägare, såsom en arrendator eller en hyresgäst. Den likviditetsfördel som fastighetsägare har framför andra som tänker bedriva samma verksamhet är konkurrensnedvidande. De svenska reglerna om uppförandeskede kan därför knappast vara förenliga med EU-rätten och den momsrättsliga neutralitetsprincipen och måste förändras.

2.6 Problem – jämkning under uppförandeskede

Om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede upphör innan någon uthyrning med frivillig skattskyldighet kommit till stånd, **ska jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden**, enligt 9 kap. 11 § ML. Dessutom ska ingående moms, som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och skattskyldighetens upphörande, betalas in till staten. I 8 a kap. ML anges hur och i vilka situationer jämkning av ingående moms hänförlig till ny-, till- och ombyggnation ska ske.

Dagens regler strider mot EU-rätten, hindrar tillväxt och samhällsutveckling och är inte heller förenliga med skattens grundläggande principer, syften och ändamål. Jämkningsreglerna som idag gäller vid ändrad användning av en fastighet föreslås därför kunna användas även vid frivillig skattskyldighet under uppförandeskede.

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede ger fastighetsägare rätt att göra avdrag för moms redan under byggtiden, dvs. innan uthyrning med frivillig skattskyldighet har påbörjats. Uppförandeskede medges av Skatteverket efter ansökan av fastighetsägaren. För ombyggnation av fastighet som redan omfattas av frivillig skattskyldighet föreligger avdragsrätt under ombyggnationen, dvs. det finns inget krav på liknande beslut från Skatteverket.

Om uthyrning med frivillig skattskyldighet av någon anledning inte sker när byggnationen är klar, ska jämkning (återbetalning) av moms för ny-, till- och ombyggnation göras omedelbart och vid ett enda tillfälle. Återbetalning ska även göras av moms på driftkostnader och dessutom ska kostnadsränta betalas. Detta kan vara mycket betungande för en fastighetsägare. Enligt allmänna jämningsregler ska återbetalning istället betalas av under en tioårsperiod.

Vid ansökan om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede gör Skatteverket en omfattande kontroll för att säkerställa att fastighetsägaren objektivt sett har avsikt att hyra ut fastigheten med frivillig skattskyldighet. Att fastighetsägaren har en sådan avsikt är därför klarlagd när beslut om uppförandeskede beviljas.

Av olika anledningar, som ligger utanför fastighetsägarens kontroll, blir en planerad uthyrning inte av. Exempelvis kan hyresgästens verksamhet oväntat anses momsfri, hyresgästen kan gå i konkurs eller helt enkelt dra sig ur hyresavtalet. Det är i en sådan situation inte självklart att det finns en annan momspiktig hyresgäst som är redo att hyra, särskilt inte utanför storstadsregionerna.

Nuvarande regler innebär att en fastighetsägare som på rätt grund har fått beslut om uppförandeskede tvingas återbetala all avdragen moms vid ett enda tillfälle även om det är fastighetsägarens planerade hyresgäst som orsakat situationen.

Det ska poängteras att Skatteverket bara medger uppförandeskede om byggnationen innebär en likviditetsbelastning för fastighetsägaren. Det är därför uppenbart att dagens regler får svåra konsekvenser för fastighetsägare som ännu inte har påbörjat uthyrningsverksamheten jämfört med de fastighetsägare som bygger om en fastighet som redan omfattas av frivillig skattskyldighet och därför har avdragsrätt under byggtiden. Att kräva ett större ansvar från en fastighetsägare som ännu inte har påbörjat uthyrningen kan inte vara förenligt med moms-systemets neutralitetsprincip.

Det strider mot EU-rätten att kräva återbetalning bara för att en uthyrning inte påbörjas. Enligt både EU-rätten och de allmänna jämningsreglerna krävs en så kallad ändrad användning av fastigheten för att någon ska bli skyldig att betala tillbaka avdragen moms. Att en planerad verksamhet inte påbörjas är inte en ändrad användning av fastigheten. Detta framgår även av en dom från Kammarrätten i Göteborg där domstolen ansåg att det faktum att den planerade verksamheten aldrig påbörjades inte kunde jämföras med en ändrad användning. Kammarrätten ansåg därför att det saknades skäl att kräva återbetalning av momsen.³²

2.7 Problem – begränsning för ”stadigvarande bostad”

I 3 kap. 3 § andra st. ML anges att skatteplikt *inte* gäller om uthyrningen avser en **stadigvarande bostad**. Dagens begränsning för stadigvarande bostad måste slopas.

Denna regel har fått en tveksam koppling till avdragsförbudet som återfinns i 8 kap. 9 § ML. Reglerna har tolkats av Skatteverket och domstolar som att även uthyrning och upplåtelse av lokaler som har ”karaktern av en bostad” ska omfattas av begränsningen för stadigvarande bostad. Detta skapar stora problem vid tillämpningen och leder till negativa konsekvenser som står i strid med momsens syften. Problemen har även påtalats av Sveriges Kommuner och Landsting³³ och Ekonomistyrningsverket³⁴. En fastighetsägare kan inte bli frivilligt skattskyldig när upplåtelse sker till exempelvis äldre-, vård-, omsorgs- och flyktingboenden vilket försvårar vid byggande av fler eller renovering av befintliga fastigheter till sådan verksamhet.

I tidigare hemställan³⁵ ³⁶ föreslogs att avdragsförbudet helt slopas. Syftet med avdragsförbudet för moms hänförlig till stadigvarande bostad har angetts vara att utgifter för stadigvarande bostad ofta är av privat natur.³⁷ Det har även uttalats att avdragsförbudet i huvudsak är motiverat av att hithörande kostnader får anses utgöra privata levnadskostnader.³⁸

³² Kammarrätten i Göteborgs dom den 2016-03-11, mål nr 1024-15,1026-1031-15.

³³ SKL PM 160701 Behov av regeländringar med anledning av flyktingsituationen <https://skl.se/download/18.37ea390515506e6cb07f181c/1467372776791/Version+2016-07-01+Behov+av+regeländringar+maa+flyktingsituationen+SKL.pdf>.

³⁴ ESV Rapport 2015:60 Probleminventering avseende moms-förordningen <https://www.esv.se/contentassets/97076b4ad8ec4b21b3c900439908b4d0/2015-60-probleminventering-avseende-momsforordningen.pdf>.

³⁵ 2014-05-12 Slopas avdragsförbudet för stadigvarande bostad.

http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/regelkrangel/momsregel-skapar-orimliga-konsekvenser_588573.html

³⁶ 2014-10-06 Slopas momsregel som försvårar byggandet av äldre-, vård- och flyktingboenden, försvårar miljöinvesteringar samt diskriminerar landsbygden och arbete i hemmet http://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/slopa-momsregel-somforsvarar-byggandet-av-aldre-var-d-och-flyktin_603144.html

³⁷ Prop. 1993/94:99 s. 212.

³⁸ Prop. 1989/90:111 s. 127.

Vad som utgör stadigvarande bostad definieras inte i ML men har prövats av domstolarna. I RÅ 2003 ref. 100 ansågs en kontorslokal utgöra stadigvarande bostad då den inte tillräckligt klart hade kunnat avskiljas från bostadsdelen i en byggnad. I RÅ 1993 ref. 30 ansågs lokaler som hyrdes ut för att användas som gruppboendestäder vid institutionsvård utgöra stadigvarande bostad. Vad som är stadigvarande bostad i momshänseende kan alltså i många fall sträcka sig mycket längre än vad begreppet ger sken av.

Av förarbetena till nuvarande bestämmelse framgår att 8 kap. 9 § ML motsvarar 18 § lag (1968:430) om mervärdesskatt (GML). En redaktionell ändring gjordes av paragrafen 1973 då den tidigare angivna begränsningen "för den skattskyldige eller för anställd" togs bort. Ändringen gjordes i förtydligande syfte och föranleddes av att man ville markera att avdragsrätt inte förelåg för moms som avsåg stadigvarande bostad, t.ex. en mangårdsbyggnad på en jordbruksfastighet som användes som sommarbostad.³⁹ Av förarbetena till den äldre bestämmelsen i dess lydelse före 1973 framgår bl.a. följande:

"Det kan, fortsätter utredningen, givetvis diskuteras vad som i mervärdesskatt-hänseende bör betraktas som inte avdragsgill konsumtion. Utredningen anser för egen del att vad som är avdragsgillt direkt eller i form av avskrivning vid inkomsttaxeringen i princip bör vara avdragsgillt även i mervärdesskatt-hänseende. Från denna utgångspunkt föreslås, att undantag från avdragsrätt skall gälla för ingående skatt på inköp och motsvarande för stadigvarande bostad åt skattskyldig och anställd personal. Annan ingående skatt skulle enligt förslaget vara avdragsgill även om den kunde anses avse konsumtion."

Av förarbetena kan inte utläsas att man avsett att göra en utvidgning av tillämpningsområdet för avdragsförbudet vid ändringen genom 1973 års proposition. Tvärtom framgår att avsikten var att avdragsförbudet bara skulle omfatta kostnader som avsåg den skattskyldiges bostad. Något stöd för att bestämmelsen skulle tillämpas i flera led såsom sker idag finns inte. Inte heller uttalanden i tidigare förarbeten ger en indikation på att så skulle vara fallet.⁴⁰

Vidare ska observeras att fr.o.m. 2016 ändrades 4-5 §§ lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (LEMK) så att momsersättning sedan dess kan erhållas även när kommuner bedriver boendeformerna hem för vård eller boende (HVB) respektive stödboende. Förutom att tolkningen av stadigvarande bostad strider mot skattens grundläggande principer, syften och ändamål har en justering tydligt införts med förbättringar för offentliga aktörer, dock inte för privata vilket medför konkurrensnedvridningar som strider mot neutralitetsprincipen. Dagens begränsning för stadigvarande bostad måste slopas.

2.8 Problem – korttidsuthyrning av idrottslokal

Gränsdragningen mellan **skattefri uthyrning** av fastighet och en **skattepliktig korttidsuthyrning av idrottslokal** 3 kap. 3 § första st. 10 ML, vållar stora bekymmer för såväl näringslivet som idrottsföreningar.

Behov finns att möjliggöra en momspliktig frivillig skattskyldighet vid uthyrning i de fall när inte momspliktig korttidsuthyrning av idrottslokal föreligger.

³⁹ Prop. 1973:163 s. 88 och 93.

⁴⁰ Prop. 1968:100 s. 138 och 140.

Av Skatteverkets Rättsliga vägledning⁴¹ och det ställningstagande⁴² som utformades efter den uppmärksammade "Friskis och Svettisdomen"⁴³, finns nu omfattande och komplicerade redogörelser kring gränsdragningen mellan momsfri och momspliktig korttidsuthyrning.

Uthyrning av fastighet är undantaget (momsfritt) medan korttidsuthyrning av idrottslokaler är skattepliktigt enligt 3 kap. 3 § första st. 10 ML, vilket medför att en sådan uthyrning behandlas som en idrottstjänst. Idrottstjänster är undantagna när verksamheten bedrivs av stat, kommun eller allmännyttig ideell förening. När t.ex. ett företag bedriver verksamhet med idrottstjänster är skattesatsen 6 %.



Om uthyrningen betraktas som undantagen uppkommer frågan om möjlighet finns till frivillig skattskyldighet. Om en sådan uthyrning sker till någon som inte bedriver momspliktig eller återbetalningsberättigad verksamhet i lokalerna (t.ex. en idrottsförening) så tillåts ingen frivillig skattskyldighet (se 2.1).

I det ovan angivna ställningstagandet sammanfattar Skatteverket sin syn på när en uthyrning är att anse som en idrottstjänst eller inte enligt följande.

"För att en uthyrning ska anses som en idrottstjänst är det tre förutsättningar som ska vara uppfyllda

1. det ska vara uthyrning av en lokal eller anläggning för idrottsutövning
2. lokalen eller anläggningen ska användas för idrottsutövning
3. det ska vara en korttidsuthyrning, d.v.s. någonting annat än en skattefri fastighetsuthyrning.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan en samtidig uthyrning av en idrottslokal till flera hyresgäster behandlas på olika sätt beroende på hur respektive avtal ser ut och övriga omständigheter kring uthyrningarna. Uthyrningen till en hyresgäst kan därmed anses som en skattefri uthyrning av fastighet medan uthyrningen till en annan hyresgäst ska anses som en idrottstjänst. Detta är en skillnad mot vad som framgått av förarbetena (prop. 1996/97:10 s. 55).

För att avgöra om uthyrningen ska anses som en skattefri fastighetsuthyrning eller som en idrottstjänst kan flera olika omständigheter beaktas. Skatteverket anser att följande omständigheter har betydelse för att avgöra gränsdragningen.

- uthyrningstidens längd
- hyresvärdens närvaro i lokalen
- beräkningen av ersättningen
- hyresgästens möjlighet att fritt förfoga över lokalen

En sammantagen bedömning av dessa omständigheter måste göras för varje idrottslokal och för varje enskild hyresgäst. Uthyrningstidens längd är av väsentlig betydelse men denna omständighet är inte ensamt avgörande vid bedömningen av om det är en skattefri fastighetsuthyrning eller en idrottstjänst.

⁴¹ Skatteverkets rättsliga vägledning, mervärdesskatt, lokal och anläggning för idrottsutövning <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.7/322529.html>.

⁴² Skatteverkets ställningstagande 160201 (dnr: 131 11634-16/111) Uthyrning av lokal och anläggning för idrottsutövning <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/352900.html?date=2016-02-01>.

⁴³ Kammarrätten i Göteborgs dom den 31 augusti 2015, mål nr 2601-14.

Vid bedömningen måste man också beakta om en av hyresgästerna har en särställning i förhållande till övriga. Om avtalsvillkor eller prissättning väsentligt skiljer sig åt mellan de olika hyresgästerna kan det vara ett tecken på att tjänsterna till de olika hyresgästerna ska bedömas på olika sätt.

Eventuella inventarier som ingår i uthyrningen ska i normalfallet anses som en integrerad del av tillhandahållandet och därmed sakna ett eget självständigt värde för en genomsnittlig köpare.”

Ovanstående redogörelse visar på den oerhörda komplexitet som råder och ger knappast den praktiska vägledning som behövs för att kunna avgöra den momsmässiga beskattningen. Behov finns att möjliggöra en momspliktig frivillig skattskyldighet vid uthyrning i de fall när inte momspliktig korttidsuthyrning av idrottslokal föreligger.

2.9 Problem – förskottsreglerna vid frivillig skattskyldighet

I 9 kap. 4 § ML stadgas **när frivillig skattskyldighet tidigast kan inträda**. Den frivilliga skattskyldigheten inträder från och med första dagen i hyresperioden som fakturan avser, dock tidigast den dag som hyresgästen tillträder den del av fastigheten som uthyrning eller upplåtelsen avser. Skatteverkets ställningstagande⁴⁴ klargör att en hyresvärd blir frivilligt skattskyldig även om en förskottsfaktura med moms har ställts ut innan hyresgästen har tillträtt lokalen. Den frivilliga skattskyldigheten är knuten till lokalen och kvarstår för lokalen till dess lokalen tas i bruk för annan användning, 9 kap. 6 § ML.

Vad gäller själva uthyrningstjänsten omfattas den av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra st. ML oavsett om frivillig skattskyldighet föreligger eller inte. För att uthyrningstjänsten även ska omfattas av skattskyldighet förutsätts att lokalen sedan tidigare omfattas av frivillig skattskyldighet eller att utgående moms anges på fakturan i enlighet med 9 kap. 1 § ML. Den frivilliga skattskyldighetens inträde medför inte att momsen på uthyrningstjänsten är utkrävbar vid samma tidpunkt. Någon reglering om tidpunkt då momsen på uthyrningstjänsten är utkrävbar framgår inte av 9 kap. ML.

En enklare redovisning behövs genom att redovisningen sker enligt bestämmelserna om förskottsbetalning.

Det har i en hemställan från 2014 påtalats att förtydligande behövs kring vid vilken tidpunkt hyresvärd samt hyresgäst ska redovisa momsen vid förskottsfakturering av hyran.⁴⁵ I syfte att ge klarhet i tillämpningen utfärdade Skatteverket ett ställningstagande⁴⁶ avseende redovisningstidpunkten vid förskottsfakturering av hyra. Ställningstagandet medför dock en komplicerad tillämpning som ställer krav på att hyresgästen som flyttar in i en lokal har vetskap om lokalen sedan tidigare omfattas av frivillig skattskyldighet eller inte. Detta är information som endast hyresvärden känner till.

Problemen orsakas av brister i ML bl.a. vad gäller begreppen skattskyldighet och redovisningsskyldighet. Som huvudregel gäller att skattskyldighet inträder när en tjänst har tillhandahållits, 1 kap. 3 § ML. Redovisningsskyldigheten styrs, som huvudregel, av god redovisningssed enligt 13 kap. 6 § ML. Om ersättning mottas helt eller delvis i förskott, dvs. innan tjänsten har tillhandahållits, inträder dock redovisningsskyldighet samt skattskyldighet när ersättningen erlagts respektive mottagits.

⁴⁴ Skatteverkets ställningstagande 140204, dnr 131 753314-13/111.

⁴⁵ Hemställan 140915, Korrigera förskottsreglerna vid frivillig skattskyldighet Hemställan http://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/korrigera-forskottsreglerna-vid-frivillig-skattskyldighet-hemstal_598562.html.

⁴⁶ Skatteverkets ställningstagande 140204, dnr 131 753314-13/111.

Detta gäller dock endast om ersättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter tjänsten tillgodo, 1 kap. 3 § ML. Enligt Skatteverkets uppfattning medför den särskilda regeln om den frivilliga skattskyldighetens inträde i 9 kap. 4 § ML att en fastighetsägare inte blir skyldig att redovisa moms innan hyresgästen tillträtt lokalen. I sådana fall ska istället skyldigheten att redovisa moms inträda först när hyresperioden gått till ända, dvs. då tjänsten anses tillhandahållen. Följande exempel kan illustrera problematiken som en sådan tillämpning medför.

Exempel:

En fastighetsägare som inte sedan tidigare är frivilligt skattskyldig för lokalen fakturerar en hyresgäst med moms den 14 juni för hyra som avser perioden juli-augusti. Hyresgästen, som tillträder lokalen den 1 juli, betalar fakturan den 18 juni. Detta medför enligt Skatteverkets ställningstagande att fastighetsägaren ska redovisa momsen i augusti, dvs. när tjänsten anses tillhandahållen. Det är också först då som hyresgästen får rätt till avdrag för den betalda momsen. Hade lokalen sedan tidigare omfattats av frivillig skattskyldighet skulle momsen istället ha redovisats i juni när betalningen togs emot och hyresgästen skulle då haft rätt till avdrag i samma period.

Enligt ställningstagandet inträder skyldigheten att redovisa utgående moms för mottagande av förskottsbetalning vid olika tidpunkter beroende på om fastighetsägaren omfattats av systemet med frivillig skattskyldighet eller inte. I fall där hyresgästen betalar första hyran före hyresperiodens ingång och lokalen inte sedan tidigare omfattades av frivillig skattskyldighet finns en risk att hyresgästen gör avdrag för ingående moms tidigare än denne har rätt till. Detta är en konsekvens av tolkningen att avdragsrätt inträder samtidigt som fastighetsägarens redovisningstidpunkt för den utgående momsen. En enklare regel behövs.

2.10 Problem – möjlighet till utträde saknas

Av 9 kap. 6 § ML framgår att den **frivilliga skattskyldigheten upphör** först när det inte längre finns förutsättningar för sådan skattskyldighet. Det ska vara fråga om omständigheter som faktiskt har inträffat. Den skattskyldige har alltså inte möjlighet att dessförinnan på egen begäran låta den frivilliga skattskyldigheten upphöra.

En ändring i ML föreslås så att det ska vara möjligt att på egen begäran kunna få den frivilliga skattskyldigheten att upphöra.

Dagens momsregler innebär att den frivilliga skattskyldigheten kvarstår så länge den verksamhet som bedrivs i lokalen till någon del är momspliktig. Någon möjlighet att frivilligt kliva ur systemet finns inte, inte ens vid byte av hyresgäst. Detta kan i praktiken innebära en påtvingad uthyrning med frivillig skattskyldighet, vilket strider mot syftet med ett frivilligt system. Den skattskyldige har inte möjlighet att på egen begäran låta den frivilliga skattskyldigheten upphöra. Den frivilliga skattskyldigheten upphör t.ex. vid ändrad användning av en lokal från momspliktig till momsfri verksamhet, vid brand eller rivning eller för användning i egen verksamhet. Om en lokal omfattas av frivillig skattskyldighet och hyresgästen sedan flyttar från lokalen utan att någon ny hyresgäst flyttar in upphör inte skattskyldigheten, utan den kvarstår så länge lokalen står tom. Den enda möjligheten att få den frivilliga skattskyldigheten att upphöra är om en fastighet byter ägare och både säljaren och köparen kommer överens om detta. Idag överläts sällan fastigheter direkt utan normalt indirekt genom försäljning av andelarna i ett bolag. En köpare av ett bolag kan då tvingas in i en frivillig skattskyldighet. En möjlighet till utträde föreslås därför.

2.11 Problem – bedömning av huvudsaklighets- eller delningsprincipen

Bedömning av om beskattningsunderlaget för en transaktion som består av flera delar ska delas upp eller inte och vad som är det huvudsakliga, är en generell fråga. Bedömningen blir dock särskilt viktig beroende på begränsningarna i den frivilliga skattskyldigheten. Om fastighetsupplåtelsen anses utgöra det huvudsakliga i en transaktion eller om transaktionen ska delas upp och fastighetsupplåtelsen blir en separat del, blir möjlighet till frivillig skattskyldighet en avgörande fråga. Om frivillig skattskyldighet inte kan erhållas finns inte heller avdragsrätt för moms på kostnader och momsåterföring (jämkning) kan bli aktuell. Momsen blir en affärsmässig risk som kan bli avgörande för om en affär blir av eller inte.

Trots att huvudsaklighets- eller delningsprincipen är en sådan central fråga innehåller varken ML eller momsdirektivet några bestämmelser som kan ge praktisk vägledning vid bedömningen. Istället är företagen helt beroende av vägledning från Skatteverket och domstolar. Rättspraxis från svenska domstolar och EU-domstolen samt en stor mängd ställningstaganden från Skatteverket har därför fått fylla ut denna brist i lagstiftningen. Vid en kartläggning⁴⁷ påtalades problemet med att enhetlig vägledning och tillämpning saknades i denna fråga. Sedan dess har Skatteverket publicerat ett försök till sådan vägledning i ett ställningstagande⁴⁸. Fortsatta problem finns dock inte minst vad gäller transaktioner där en lokalupplåtelse ingår vilket också framgår av alla de rättsliga processer som återfinns i domstolarna.

De identifierade problemen i denna hemställan behöver åtgärdas. Då förenklas och förbättras också möjligheten till frivillig skattskyldighet och en majoritet av problemen kring bedömningen av huvudsaklighets- eller delningsprincipen vid fastighetsupplåtelse försvinner. Lösningen på detta problem ligger således i att öka möjligheten till frivillig skattskyldighet enligt förslagen ovan. Därutöver måste Sverige som land framföra på EU-nivå att en tydlig och programmerbar regel avseende huvudsaklighet- och delningsprincipen införs i EU:s momsdirektiv.

3 Förenkling och förbättring föreslås i mervärdesskattelagen

Följande förändringar av ML föreslås för att komma till rätta med identifierade problem och samtidigt skapa en frivillig skattskyldighet som möjliggör tillväxt och samhällsutveckling.

- Att kravet på att verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning bedrivs i lokalen slopas.
- Att kravet på viss bestämd yta slopas.
- Att kravet på stadigvarande uthyrning slopas.
- Att begränsningen som mest till tredjehandsuthyrning slopas.
- Att uppförandeskede möjliggörs för fler än fastighetsägaren.
- Att jämningsregeln vid uppförandeskede ändras.
- Att begränsningen för det som har karaktär av stadigvarande bostad slopas.
- Att problemen vid korttidsuthyrning av idrottslokaler åtgärdas.
- Att förskottsregeln åtgärdas.
- Att en möjlighet till utträde införs.

⁴⁷ Svensk Näringslivs kartläggning 121226 Skatteverket vägleder fel om momsen https://www.svensktnaringsliv.se/fragor/konkurrenskraftiga-skatter/skatteverket-vagleder-fel-om-momsen_568022.html.

⁴⁸ SKV ställningstagande (150518,dnr: 131 283125-15/111) Ett eller flera tillhandahållanden.

En justerad lydelse av ML skulle kunna se ut som följer:

1 kap. 22 § alternativt tillägg i 9 kap. mervärdesskattelagen (1994:200)	
<i>Nuvarande lydelse</i>	<i>Föreslagen lydelse</i>
	Med verksamhetslokal avses utrymmen som används i en ekonomisk verksamhet.

3 kap. 3 § 2-4 st. mervärdesskattelagen (1994:200)	
<i>Nuvarande lydelse</i>	<i>Föreslagen lydelse</i>
<p>Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Skatteplikt gäller dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Det som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.</p> <p>Andra stycket tillämpas också</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. vid uthyrning i andra och tredje hand, 2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och 3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket. 	<p>Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon eller mervärdesskattegrupper avtalat med en eller flera hyresgäster om att frivillig skattskyldighet ska gälla helt eller delvis för en verksamhetslokal i en sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet.</p> <p>Andra stycket tillämpas också när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.</p>

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena. *Lag (2016:1208)*.

9 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200)

<i>Nuvarande lydelse</i>	<i>Föreslagen lydelse</i>
<p>Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § tredje stycket 3 gäller endast om Skatteverket har beslutat om frivillig skattskyldighet efter ansökan. En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller av en sådan gruppövudman som avses i 6 a kap. 4 §.</p>	<p>Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § tredje stycket 3 gäller endast om Skatteverket har beslutat om frivillig skattskyldighet efter ansökan. En sådan ansökan får göras av en beskattningsbar person som avser att använda en fastighet för skattepliktig fastighetsuthyrning.</p>
<p>Om den fastighet som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs av en beskattningsbar person som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska ansökan göras av gruppövudmannen med samtycke av den beskattningsbara personen.</p> <p>Vad som i första stycket sägs gäller endast om</p> <ul style="list-style-type: none"> – det finns särskilda skäl, – den sökande har för avsikt att använda fastigheten för sådan uthyrning eller upplåtelse som avses i 3 kap. 3 § andra stycket, och – det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. 	

9 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200)

<i>Nuvarande lydelse</i>	<i>Föreslagen lydelse</i>
<p><i>Innebörden av vissa uttryck i detta kapitel</i></p> <p>3 § Det som i fortsättningen i detta kapitel sägs om fastighetsägare gäller även andra som är skattskyldiga för en uthyrning eller annan upplåtelse enligt 1 § eller är skattskyldiga till följd av beslut enligt 2 §.</p>	
<p>Det som i fortsättningen i detta kapitel sägs om fastighet gäller fastigheter eller delar av fastigheter som är eller som kan vara föremål för sådan uthyrning eller annan upplåtelse som omfattas av skattskyldighet enligt 1 eller 2 §. <i>Lag (2013:954)</i>.</p>	

Kommentar: Istället för 3 § första stycket ovan ersätt i respektive paragraf där "fastighetsägare" anges med "fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon eller mervärdesskattegrupper".

9 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200)	
Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p>Skattskyldighet enligt 1 § inträder den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som uthyrningen eller upplåtelsen avser.</p> <p>Skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett. <i>Lag (2013:954).</i></p>	
	<p>Om sådan faktura som avses i 1 § betalas innan frivillig skattskyldighet inträtt enligt första stycket ska skatten angiven på fakturan redovisas enligt bestämmelserna om förskottsbetalning i 13 kap. 6 § tredje punkten och 16 § andra punkten.</p>

9 kap. 6 § st. 1 mervärdesskattelagen (1994:200)	
Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p>Den frivilliga skattskyldigheten upphör</p> <p>1. När fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse, eller</p> <p>2. När fastigheten inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av brand eller av annan orsak som fastighetsägaren inte råder över eller på grund av rivning.</p>	<p>Den frivilliga skattskyldigheten upphör</p> <p>1. När fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon eller mervärdesskattegrupper övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse, eller</p> <p>2. När fastigheten inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av brand eller av annan orsak som fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon eller mervärdesskattegrupper inte råder över eller på grund av rivning.</p> <p>3. När fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon eller mervärdesskattegrupper, enligt avtal, övergår till att hyra ut fastigheten utan att utgående skatt anges på faktura i enlighet med 1 §.</p>

9 kap. 11 § st. 1. mervärdesskattelagen (1994:200)	
<i>Nuvarande lydelse</i>	<i>Föreslagen lydelse</i>
<p>Om frivillig skattskyldighet som beslutats enligt 2 § upphör innan någon skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse kommit till stånd ska jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Dessutom ska ingående skatt, som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande, betalas in till staten. På jämknings- och skattebelopp ska kostnadsränta betalas. Räntan ska motsvara den fastställda basräntan enligt 65 kap. 3 § skatteförfarandelagen och löpa från och med dagen för återbetalning av den ingående skatten till fastighetsägaren.</p>	<p>Om frivillig skattskyldighet som beslutats enligt 2 § upphör innan någon skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse kommit till stånd ska jämkning ske enligt vad som föreskrivs i 8 a kap.</p>

4 Förväntade konsekvenser

Förslagen minskar både näringslivets och Skatteverkets regelbörda samt minskar antalet kostsamma skatteprocesser i domstolar.

De samhälls- och företagsekonomiska effekterna blir positiva då möjligheten att hitta en relevant lokal ökar för alla aktörer oavsett momsstatus. Nyttjandet av befintliga lokaler kan anpassas till vad som efterfrågas av näringsliv och ideell sektor. Lokaler kan användas istället för att stå tomma. Den affärsmässiga risken som momsen idag innebär försvinner.

En förbättrad frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler kan ge fastighetsägare och hyresgäster större valfrihet att tillämpa reglerna på det sätt som systemet är avsett för, nämligen med valfrihet. En förändring skulle leda till en mer flexibel hyresmarknad där uthyrningen anpassas till den aktuella hyresgästens behov och inte till föråldrade momsregler eller en fastighetsägarens historiska momssituation.

Att låta den frivilliga skattskyldigheten omfatta uthyrning av samma lokal till flera hyresgäster underlättar för aktörer som bedriver eller utnyttjar kontorshotell eller andra flexibla kontorslösningar. Detta underlättar bl.a. för start-ups, fintech, organisationer och koncerner.

Genom förslagen belastas inte fastighetsägare som beviljats frivillig skattskyldighet under uppförandeskede med en större ekonomisk risk än vad som gäller vid allmänna jämningsregler. Genom förslagen underlättas även finansieringen under byggnationen. Detta leder till en ökad investeringsvilja vilket kan ge positiva effekter på samhällsutveckling och tillväxt.

Även effekterna för ideell och undantagen (momsfri) verksamhet beräknas totalt sett bli positiv. Idag drabbas dessa av ett utbudsunderskott, av dold moms som kan uppgå till 20 % av årshyran samt krav på mycket långa hyreskontakt. Vidare ska framhållas att för momsfria hyresgäster som vill och har möjlighet att få tillgång till hyreslokaler som inte omfattas av momsplikt, medför ett system med frivillig skattskyldighet att just detta fortsatt är möjligt.

De förslagna ändringarna kommer att effektivisera fastighetsbranschen och medföra att fler samhällsekonomiskt gynnsamma ny-, till- och ombyggnationer kan vidtas.

Förslagen innebär en breddning av momsskattebasen då fler uthyrningar kommer att kunna omfattas av frivillig skattskyldighet. Hur stor denna skattebas kan tänkas vara är svår att identifiera då även uthyrningar i flera led och delar av lokaler omfattas. De offentliga finansiella effekterna behöver utredas. Skatteverket beräknade i den förstudie⁴⁹ som gjordes 2012 att den ingående skatten i genomsnitt uppgick till cirka två tredjedelar av den utgående skatten. Av detta drar vi slutsatsen att förslaget i vart fall inte försvagar de offentliga finanserna.

”Sedan år 2007 innehåller mervärdesskattedeklarationen endast uppgifter om redovisade hyresinkomster från frivillig skattskyldighet och inte beloppen som avser utgående och ingående skatt. Utifrån den redovisade hyran om 125 miljarder kronor exklusive mervärdesskatt kan den utgående skatten beräknas till drygt 30 miljarder kronor. De företag som var frivilligt skattskyldiga under perioden 2000-2006 redovisade i genomsnitt ingående skatt till ett belopp som motsvarade cirka två tredjedelar av den utgående skatten.”

⁴⁹ Sid 41 Förstudie om förenkling av den frivilliga skattskyldigheten för mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler, 12-06-04, dnr: 131 314941-12/113.

Vad gäller antalet skattskyldiga som redovisar hyresmoms som omfattas av det frivilliga systemet så har uppgifter avseende 2016 erhållits från Skatteverket (se bilaga).⁵⁰ Antalet företag med frivillig skattskyldighet fördelat på branscherna "uthyrning av bostäder, industrilokaler och andra lokaler" uppgick till 21 053 för 2016 medan totalt antal företag med frivillig skattskyldighet enligt den efterföljande tabellen uppgick till 32 252 företag. Förklaringen till skillnaden (11 199) har sökts i Skatteverkets rapport från 2006⁵¹ då motsvarande tabeller återfinns (se bilaga). Av denna rapport framgår att skillnaden avser uthyrningar som inte tillhör någon fastighetsbransch men ändå berörs av reglerna.

"Det var ca 27 700 företag (3,3 procent) som någon gång under 2003 redovisade in- eller utgående moms för uthyrning av verksamhetslokal. Majoriteten av företagen (61 procent) återfinns inom branscherna för uthyrning av bostäder och lokaler eller branscherna för fastighetsförvaltning och handel med fastigheter (se gråmarkeringen i tabellen nedan). Resterande företag som har gått in i den frivilliga skattskyldigheten är relativt jämnt fördelade över övriga branscher. Även om reglerna för frivillig skattskyldighet i störst utsträckning berör fastighetsbolagen, så är det över 10 000 företag som inte tillhör någon fastighetsbransch som berörs av reglerna. Denna spridning beror troligen på att en del företag som har en egen fastighet för sin verksamhet hyr ut någon lokal som de själva inte behöver. Ju större företagen är desto större andel är frivilligt skattskyldiga för uthyrning av verksamhetslokal."

Andelen redovisade lokaluthyrningar som omfattas av frivillig skattskyldighet idag och ligger utanför SNI-koderna för uthyrning av bostäder, industrilokaler och andra lokaler (dvs. skillnaden 11 199 ovan) är låg i förhållande till totala antalet företag som redovisar moms. Av den senaste statistiken från Skatteverket för 2017 framgår att det totala antalet företag uppgick till totalt 1 211 717. Av dessa är 1 127 553 företag momsregistrerade och 953 593 företag som redovisar moms.⁵² Om förändringarna genomförs kan antalet uthyrningar som kan komma att omfattas av frivillig skattskyldighet att öka avsevärt.

⁵⁰ Uppgifter erhållna från Skatteverket via mail januari 2018.

⁵¹ Sid 106-108 Rapport 2006:3 Krånglig moms – en företagsbroms?
<https://www.skatteverket.se/download/18.4bf45f331098492fe0e8000473/rapport200603.pdf>.

⁵² Skatteverket, antalet momsregistrerade företag
<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/statistikochhistorik/moms/antalmomsregistreradeforetag.4.3152d9ac158968eb8fd1df4.html#Antalforetag>.

5 Bilaga: Antal företag med frivillig skattskyldighet år 2003 respektive 2016

År 2003 - Rapport 2006:3 Krånglig moms – en företagsbroms?

Tabell 49 Företag med frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal under 2003, fördelade på bransch

70201 (Del av K)	Uthyrning av bostäder	1 509	41,8%	3 610
70202 (Del av K)	Uthyrning av industrilokaler	3 542	70,2%	5 045
70203 (Del av K)	Uthyrning av andra lokaler	9 927	77,0%	12 885

Tabell 50 Företag med frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal under 2003, fördelade på antal anställda

Antal anställda	Antal företag	Andel	Alla företag	Andel
0	16 467	59,4%	588 324	2,8%
1	1 816	6,6%	59 359	3,1%
2-4	2 712	9,8%	78 110	3,5%
5-9	2 145	7,7%	44 236	4,8%
10-49	2 986	10,8%	48 525	6,2%
50-249	1 061	3,8%	9 636	11,0%
250-499	175	0,6%	1 117	15,7%
>499	337	1,2%	1 293	26,1%
Summa	27 699	100,0%	830 600	3,3%

Anm: Antal anställda uppskattas utifrån antal lönekontrolluppgifter.

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

År 2016 – uppdaterade tabeller från Skatteverket

Företag med frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal under 2016, fördelade på bransch				
SNI kod	Bransch	Antal	Andel	Alla företag
70201	Uthyrning av bostäder	5 291	18,0%	29 343
70202	Uthyrning av industrilokaler	7 474	44,8%	16 699
70203	Uthyrning av andra lokaler	8 288	30,4%	27 268

Företag med frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal under 2016, fördelade på antal anställda				
Antal anställda	Antal företag frSkkyldighet	Andel	Alla företag	Andel
0	17 583	54,5%	884 218	2,0%
1	2 480	7,7%	109 760	2,3%
2-4	3 457	10,7%	110 212	3,1%
5-9	3 586	11,1%	67 572	5,3%
10-49	3 602	11,2%	71 946	5,0%
50-249	1 057	3,3%	15 115	7,0%
250-499	198	0,6%	1 536	12,9%
>499	289	0,9%	1 594	18,1%
	32 252	100,0%	1 261 953	2,6%