

Till
Finansminister Anders Borg
Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Stockholm 2014-05-12

Slopa avdragsförbudet för stadigvarande bostad och möjliggör frivillig skattskyldighet för vård-, omsorgs- och flyktingboenden

1 Hemställan om lagändring - sammanfattning

1.1 Slopa avdragsförbudet för stadigvarande bostad

Regeln om avdragsförbud för ingående moms på kostnader för stadigvarande bostad skapar problem vid tillämpningen och leder till negativa konsekvenser som står i strid med momssystemet. Avdragsförbudet medför bland annat

- att en fastighetsägare inte kan bli frivilligt skattskyldig vid upplåtelse till äldre-, vård-, omsorgs- och flyktingboenden vilket försvårar vid byggande av fler eller renovering av befintliga fastigheter till sådan verksamhet,
- att nystartade företag och arbete på distans som sker i hemmet missgynnas jämfört med verksamhet i hyrda lokaler och motverkar därmed regionalpolitikens utvecklingsmål att främja bosättning i glesbygden samt
- att en mikroproducent som säljer överskottsel från egen solcellsanläggning nekas momsavdrag, detta trots att moms måste redovisas på försäljningen och regeln försvårar därmed miljöinvesteringar.

Svenskt Näringsliv anser att vad som numera träffas av avdragsförbudets tillämpningsområde går utöver vad som var det ursprungliga syftet med regeln. Avdragsrätt för moms på privat konsumtion, som avdragsförbudet är avsett att träffa, omfattas redan av den allmänna avdragsrättsbestämmelsen.

Förutom gränsdragningsproblem medför detta avdragsförbud orimliga effekter för samhället i stort. Dessutom tillhör momsreglerna ett av de mest komplicerade regelverk som näringslivet, Skatteverk och domstolar har att tillämpa. Detta trots att momsen är en konsumtionsskatt där företagen agerar oavlönad uppbördsmän. Att förbättra och förenkla momsreglerna måste därför prioriteras.

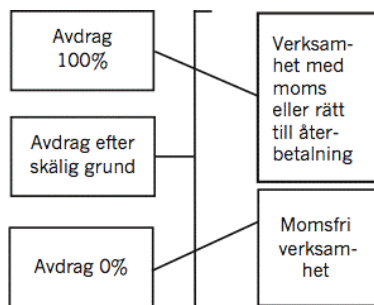
Mot bakgrund av det ovanstående föreslår Svenskt Näringsliv att avdragsförbudet för stadigvarande bostad utmönstras ur mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Regeln om avdragsförbud för stadigvarande bostad saknar dessutom motsvarighet i EU:s momsdirektiv. Ett slopande av avdragsförbudet skulle därför leda till ett regelverk som står i bättre överensstämmelse med den överordnade EU-rätten.

1.2 Möjliggör frivillig skattskyldighet för vård-, omsorgs- och flyktingboende

Ett slopande av avdragsförbudet är ett viktigt steg för att åstadkomma en momsdrag som är förenlig med systemets syfte och struktur. Även om slopandet löser många problem löser det inte alla. Även reglerna avseende frivillig skattskyldighet måste förändras.

En fastighetsägare kan normalt bli frivillig skattskyldig för upplåtelse av lokal. Detta gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Denna begränsning gäller även om uthyrning sker till staten eller en kommun och oavsett vilken verksamhet som ska bedrivas i lokalen.

En fastighetsägare är ofta intresserad av att bli frivilligt skattskyldig för att kunna erhålla avdragsrätt för moms på kostnader. Avdragsrätt eller begränsad avdragsrätt för moms på kostnader kan illustreras på följande sätt.



Frågan om vad som utgör stadigvarande bostad i samband med frivillig skattskyldighet har prövats i domstol ett antal gånger. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har nyligen konstaterat att frivillig skattskyldighet inte kan beviljas för en lokal som efter uthyrning till en kommun var avsedd för vård- och omsorgsboende. HFD:s dom innebär att fastighetsägare inte kan göra avdrag för ingående moms på investeringar och driftskostnader för sådana lokaler. Däremot har en kommun rätt till kompensation för momskostnader för vissa vårdboenden. Detta innebär att privata fastighetsägare missgynnas i förhållande till kommuner. En konkurrensnedvridning uppkommer eftersom det för en kommun är mer är fördelaktigt att bedriva verksamheten i egna lokaler än i hyrda lokaler.

Med en åldrande befolkning följer krav på ökat byggande av fler alternativt renovering av befintliga äldre-, vård- och omsorgsboenden, vilket leder till att det hinder som detta avdragsförbud innebär ökar. Samma regel förhindrar även frivillig skattskyldighet vid upplåtelse till flyktingbostäder.

Mot bakgrund av detta föreslår Svenskt Näringsliv att det införs en möjlighet att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning till stat och kommun av lokal som ska användas till flyktingboenden eller för sådan vårdverksamhet för vilken en kommun redan har rätt till momskompensation.

2 Bakgrund och problembeskrivning avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML.

Avdragsförbudet för stadigvarande bostad finns i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML. En motsvarande bestämmelse fanns, för tid före den 1 juli 1994, i 18 § 1 i lagen (1968:430) om mervärdesskatt, dock med den skillnaden att undantaget begränsades till stadigvarande bostad *för den skattskyldige eller anställd*.

Generellt föreligger rätt till avdrag för ingående moms på alla kostnader som är hänförliga till verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning, 8 kap. 3 § ML. Redan denna regel utesluter att avdrag görs för privata levnadskostnader, varför behovet av ett specifikt avdragsförbud för stadigvarande bostad kan ifrågasättas.

Även bestämmelsen i 8 kap. 4 § a ML hindrar att privata levnadskostnader blir avdragsgilla, eftersom det enligt denna bestämmelse inte är möjligt att göra fullt avdrag för ingående moms hänförlig till en fastighet som används både i verksamheten och för privat bruk eller annat rörelsefrämmande ändamål.

Avdragsförbudet skapar problem på flera områden. Följande exempel kan ges för att närmare beskriva några av de problem och gränsdragningsfrågor har som uppkommit.

2.1 Anpassats för verksamhet eller avskilts från bostadsdelen

HFD har i RÅ 2003 ref. 100 I och II bedömt om avdragsförbudet omfattar ingående moms på inköp som avser uppförande av småhus samt reparation av bostad där delar av bostaden använts i momspliktig verksamhet. I båda fallen yrkades avdrag för ingående moms på kostnader som avsåg den del av byggnaden som användes i den momspliktiga verksamheten. HFD uttalade att avdrag kunde medges om byggnaden eller byggnadsdelen anpassats för verksamheten och den del där verksamheten bedrivits avskilts från resterande bostadsdel. Domstolen uttalade dock att bara för att en del av bostaden använts som arbetsrum i näringsverksamheten det inte medförde att utrymmet upphörde att vara en del av den stadigvarande bostaden.

En tillämpning av avdragsförbudet som ställer krav på att den del av bostaden som används för verksamheten är utrustad för denna samt att den klart avskilts från resterande del medför att den rätt till avdrag som stadgas i EU-rätten blir inskränkt. Enligt EU-rätten ska alla kostnader som direkt eller indirekt är hänförliga till momspliktig verksamhet vara avdragsgilla.

Avdragsförbudet är inte bara oförenligt med EU-rätten. Det ligger inte heller i linje med regionalpolitikens utvecklingsmål att främja bosättning på glesbygden. I Sverige är urbaniseringen ett faktum men det finns en stor potential för distansarbete, bl.a. på grund av en utbredd teknikanvändning där allt fler har tillgång till dator i hemmet. Ett ytterligare steg för att främja en bosättning i mindre städer är att behandla kostnader hänförliga till en arbetsplats på samma sätt oavsett var arbetsplatsen är belägen.

Som reglerna ser ut och tolkas idag uppstår dock skillnader om ett skrivbord köps in till en hyrd lokal i en stad jämfört med om det köps in för ett kontor beläget i en stadigvarande bostad utanför staden. Likväl som detta missgynnar anställda som arbetar hemifrån missgynnar det även småföretagare som bedriver verksamhet i sin bostad, genom att de senare står inför risken att nekas ingående moms om lokalen inte i tillräcklig grad har avskilts från bostadsdelen eller anpassats för verksamheten.

2.2 Microproducenter av el

Ett annat problemområde är det som uppstår för mikroproducenter. EU-domstolen har i en dom från juni 2013 (mål C-219/12) slagit fast att driften av en solcellsanläggning som befinner sig på eller i anslutning till en privatbostad kan utgöra ekonomisk verksamhet om syftet med anläggningen är att fortlöpande vinna intäkter därav. Detta medför en skyldighet att registrera sig för och redovisa moms men också en rätt att göra avdrag för ingående moms på kostnader som avser den ekonomiska verksamheten.

Med det avdragsförbud vi har i svensk rätt nekas dock den som säljer överskott från en solcellsanläggning rätt till avdrag för ingående moms. Skatteverket har nämligen uttalat att om endast överskottselen säljs har solcellsanläggningen istället en koppling till bostaden varför avdragsförbudet för stadigvarande bostad blir aktuellt. Tas ingen el från solcellsanläggningen till det egna huset utan all el säljs anses dock inte avdragsförbudet tillämpligt då koppling till bostaden saknas.

Även i detta fall blir alltså följden att en person är skattskyldig till moms men nekas rätt till avdrag – en konsekvens som står i uppenbar strid med grunderna för momssystemet eftersom den leder till att momsen blir en kostnad i den ekonomiska verksamheten.

I detta sammanhang vill Svenskt Näringsliv påtala behovet av en bagatelltröskel för att mikroproducenter överhuvudtaget inte ska bli betraktade som beskattningsbar person som är skattskyldig till moms. Detta har påtalats i två remissvar under år 2013 (se Fi2012/4343, Fi2013/2381). Av EU:s 28 medlemsstater har idag 25 stater en omsättningströskel.

2.3 Vård - och omsorgsboenden

På samma sätt som avdragsförbudet vållar problem för de som har sin arbetsplats i hemmet uppstår problem när det kommer till området för social omsorg och vårdboenden. Omsorgsboenden har trots inslag av sjukvård ansetts utgöra stadigvarande bostad (t.ex. RÅ 1993 ref 30, RÅ 1997 not 245). I detta sammanhang blir det tydligt att tillämpningen av avdragsförbudet inte utgår från vad som är en kostnad i en momspliktig verksamhet eller en personlig levnadskostnad utan istället från hur viss yta är inrättad och möblerad.

Problem uppstår inte bara med avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML utan även med bestämmelserna om frivillig skattskyldighet och reglerna om kommunens återbetalningsrätt. Som avdragsförbudet tillämpas idag behandlas privata aktörer och kommuner som bedriver omsorgsboenden inte på samma sätt. Detta eftersom kommuner får ersättning för momskostnader hänförliga till visst omsorgsboende, medan privata aktörer som bedriver omsorgsboenden träffas av avdragsförbudet varför momsen blir en kostnad i deras verksamhet.

Problematiken har även uppmärksamats i utredningen SOU 2014:2, Framtidens valfrihetssystem – inom socialtjänsten. Någon författningsändring i momshänseende föreslogs dock inte då den frågan delvis ansågs hamna utanför ramen för utredningen.

2.4 Oklarheter vid tillämpningen

Bestämmelsen om avdragsförbud bidrar även till osäkerhet i tillämpningen. Trots att liknande omständigheter redan har varit uppe till bedömning fortsätter Skatteverket att driva ärenden om avdragsförbudet. Detta beror sannolikt på att svåra gränsdragningsproblem har uppkommit som en konsekvens av alla avgöranden.

Ett exempel på detta är Kammarrätten i Göteborgs dom från november 2013 (mål nr 6742-12). Målet gällde lägenheter som användes av anställda vid tjänsteresor. Lägenheterna var till sin karaktär att jämföra med bostäder på den allmänna bostadsmarknaden. Skatteverket och förvaltningsrätten anförde att lägenheterna utgjorde stadigvarande bostad och att den omständigheten att de endast användes för korttidsboende inte påverkade bedömningen. Detta trots att Högsta förvaltningsdomstolen i en dom från år 2005 (RÅ 2005 ref. 34) uttalat att tillhandahållande av bostäder till anställda i samband med internutbildning inte omfattas av avdragsförbudet då de endast används för just korttidsboende och alltså inte ersatte en stadigvarande bostad. Kammarrätten kom dock fram till att det kortvariga tillhandahållandet inte utgjorde stadigvarande bostad. Trots att frågan kan tyckas vara avgjord i RÅ 2005 ref. 34 fortsätter alltså Skatteverket och förvaltningsrätten att ifrågasätta avdragsrätten när fråga är om en lokal som till sin karaktär är en bostad.

Utöver tidigare angivna problemområden kan även nämnas den inställning som Skatteverket ger uttryck för i ställningstagandet, Mervärdesskatt, inventarier i stadigvarande bostad, 2010-09-22, dnr: 131 602507-10/111. Av ställningstagande framgår att förbudet omfattar även anskaffning av sådan lös egendom som kan hänföras till bostaden. Varken lagtextens ordalydelse eller förarbetena till bestämmelsen ger stöd för en sådan tolkning.

2.5 Sammanfattning

Som exemplen ovan tydligt visar skapar avdragsförbudet problem på många olika områden och får konsekvenser som knappast kan ha avsetts vid införandet av bestämmelsen. Syftet med att ha kvar regeln kan även ifrågasättas mot bakgrund av att den knappast längre kan anses utgöra en förenklande schablon för bedömningen.

Vad som ska vara avgörande vid bedömningen, karaktären av bostaden eller hur den används, eller både och, har också varierat i rättspraxis vilket medfört en osäkerhet i hur bedömningen ska göras.

Avdragsrätten för ingående moms är en grundläggande byggsten i moms-systemet. En tolkning av avdragsförbudet i ML som innebär en begränsning av avdragsrätten för ingående moms hänförlig till kostnader i en momspliktig verksamhet strider mot moms-direktivet. Direktivet föreskriver en oinskränkt rätt att dra av ingående moms hänförlig till förvärv för en momspliktig verksamhet.

3 Gällande rätt

3.1 Mervärdesskattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), nedan moms-direktivet, avdelning 10, behandlas avdragsrätten för ingående moms. I artikel 168 anges att i den mån varor eller tjänster används för en beskattningsbar persons beskattade transaktioner ska han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från moms som han är skyldig att betala, dra av moms som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

I artikel 176 anges att rådet enhälligt på kommissionens förslag får besluta vilka utgifter som inte ska medföra rätt till avdrag av moms. Moms ska inte under några omständigheter vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation. Vidare anges att till dess att sådana bestämmelser träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de avvikelser som föreskrivs i deras nationella lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning. Sverige anslöt sig till EU 1995 och får därför behålla alla de avvikelser som föreskrevs i svensk lagstiftning vid den tidpunkten.

I mål C-40/00 *kommissionen mot Frankrike* har EU-domstolen uttalat sig om hur den äldre motsvarigheten till artikel 176 i moms-direktivet ska tolkas. Av domen framgår att bestämmelsen innebär att varje nationell lagstiftningsåtgärd som leder till en utökning av den avdragsbegränsning som gällde i landet vid inträdet i EU är otillåten (se domens punkt 17).

EU-domstolen har vidare i mål C-345/99 *kommissionen mot Frankrike* uttalat att om en medlemsstat efter inträdet i EU ändrar sin lagstiftning genom att minska tillämpningsområdet för ett avdragsförbud som gällde vid inträdet, så ska den ändringen anses vara tillåten (se domens punkt 22). En minskning av avdragsförbudets omfattning är således tillåten.

EU-domstolen har i mål C-184/04 beträffande bestämmelser som får behållas med stöd av artikel 176 (domens punkt 49) uttalat att denna möjlighet avser utgiftskategorier som definieras med utgångspunkt från vilken typ av vara eller tjänst som förvärvas och inte med utgångspunkt i användningen eller hur denna bestäms.

Ett avdragsförbud som inte utformas i enlighet med vad EU-domstolen anger utgör sannolikt ett otillåtet undantag från den allmänna principen om att momsen aldrig får bli en kostnad för skattskyldiga personer.

3.2 Mervärdesskattelagen m.m.

3.2.1 Generell skatteplikt och avdragsrätt

I 1 kap. 1 § första stycket 1 ML anges att moms ska betalas till staten för sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Huvudregeln är således att utgående moms ska utgå vid omsättning av varor och tjänster som sker i Sverige. Syftet är att denna skatt slutligen ska belasta försäljningspriset till konsumenterna i Sverige, och därigenom fungera som en generell konsumtionsskatt. Momsen ska alltså inte belasta näringsidkare som bedriver momspliktig verksamhet, utan dessa fungerar istället som uppördsmän av skatten.

I 8 kap. ML regleras avdragsrätten för ingående moms. Med ingående moms avses enligt 8 kap. 2 § ML den moms som hänför sig till ersättning för förvärv av varor och tjänster om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna förvärvats. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket ML göra avdrag för ingående moms som hänför sig till förvärv i verksamheten.

3.2.2 Begränsningar i avdragsrätten

Utöver den generella avdragsrätten, som förutsätter att den verksamhet som bedrivs är momspliktig, finns också avdragsbegränsningar i ML som inskränker den generella avdragsrätten. En av dessa begränsningar är, det för denna hemställan aktuella, avdragsförbudet för förvärv hänförliga till stadigvarande bostad. Avdragsförbudet gäller dock inte om den ingående moms är hänförlig till import eller utförande av tjänster i byggverksamhet i egen regi eller fastighetsförvaltning för vilka uttagsbeskattning skett. Bestämmelsen gäller inte heller ingående moms som hänför sig till jordbruksarrende även till den del arrendet omfattar bostad.

Avdragsförbudet för stadigvarande bostad finns i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML. Vad som avses med stadigvarande bostad regleras inte i ML. I förarbetena har dock uttalats att med stadigvarande bostad avses byggnad eller del av byggnad som inrättats för permanent boende. Avdragsförbudet avser all ingående moms som kan hänföras till bostaden, dvs. såväl kostnader för inventarier som reparationer samt kostnader för drift och underhåll (SOU 1994:88 s. 242). Med stadigvarande bostad avses även sådana byggnader som har en anknytning till det stadigvarande boendet. Som exempel kan nämnas att en garagebyggnad för en personbil anses ha anknytning till en stadigvarande bostad (HL SKV 2013 s. 512).

Av förarbetena till nuvarande bestämmelse framgår att bestämmelsen i 8 kap. 9 § ML motsvarar 18 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML). En redaktionell ändring gjordes av paragrafen år 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 (1973:163 s. 88 och 93). Av förarbetena till den äldre bestämmelsen i dess lydelse före år 1973 framgår bland annat följande (prop. 1968:100 s. 138 och 140):

"Det kan, fortsätter utredningen, givetvis diskuteras vad som i mervärdesskattelhänseende 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 mervärdesskattelhänseende. 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 ger uttalanden i senare förarbeten en indikation på att så skulle vara fallet.

Motsvarande avdragsbegränsning finns inte i momsdirektivet. I samband med Sveriges EU-inträde diskuterades därför om avdragsbegränsningen ändå kunde kvarstå. Mot bakgrund av att avdragsförbudet är avsett att träffa vad som utgör privat konsumtion och att avdrag inte får göras för ingående moms som inte är av strikt affärsmässig karaktär ansågs dock avdragsförbudet var förenligt med EU-rätten varför det kunde kvarstå (SOU 1994:88 s. 255 och prop. 1994/95:57 s. 130). Hade det vid tidpunkten för EU-inträdet stått klart att bestämmelsen skulle träffa kostnader i en momspliktig verksamhet hade bestämmelsen knappast ansetts förenligt med EU-rätten.

4 Motiv för ett slopande av avdragsförbudet

Motivet till avdragsförbudet har angetts vara att utgifter för stadigvarande bostad ofta är av privat natur (prop. 1993/94:99 s. 212). Det har även uttalats att avdragsbegränsningarna i huvudsak är motiverade av att hithörande kostnader normalt får anses utgöra privata levnadskostnader, som inte bör undantas från beskattning (prop. 1989/90:111 s. 127).

Att avdragsförbudet endast ska avse privata levnadskostnader har även uttalats av HFD. HFD har uttalat att förarbeten och rättspraxis kan anses ge uttryck för att den schablon som avdragsförbudet innebär inte bör sträckas längre än vad som behövs för att säkerställa att avdrag inte kommer att ges för sådant som skulle kunna avse privata levnadskostnader (RÅ 2005 ref. 34).

Avdragsrättens begränsning till ingående moms som hänför sig till förvärv eller införsel av varor eller tjänster i den verksamhet som medför skattskyldighet följer redan av den generella avdragsbestämmelsen i 8 kap. 3 § ML. En vara eller tjänst är att anse som förvärvad eller införd i en sådan verksamhet bara i den mån varan eller tjänsten ska användas eller förbrukas i verksamheten (prop. 1993/94:99 s. 209). Redan av denna bestämmelse framgår att kostnader för privat konsumtion inte ger rätt till avdrag (se SOU 1994:88 s. 254).

En tolkning av avdragsförbudet i enlighet med dess syfte medför därför endast en dubbel reglering av ett förbud mot avdrag för vad som är privata levnadskostnader. Tillämpningen har, som tidigare anförts, dock medfört att inte endast vad som kan anses vara hänförligt till privata levnadskostnader har träffats av avdragsförbudet.

På det sätt avdragsförbudet tillämpats kan det inte heller anses fylla en funktion som en förenklande schablon för att avgöra vilka kostnader som inte ska vara avdragsgilla. Vad som varit avgörande för tolkningen av vad som utgör stadigvarande bostad har varierat i olika fall vilket medför en oklarhet i hur bedömningen ska göras.

Vid bedömningen av avdragsförbudets tillämpningsområde har uttalats att byggnadens karaktär ska ha avgörande betydelse (RÅ 84 1:69 och RÅ 1997 not. 245). I senare rättspraxis har dock även användning och anpassning i verksamheten kommit att spela roll vid bedömningen. Detta har bl.a. belysts i ovan nämnda RÅ 2003 ref. 100 I och II. Även i en dom från kammarrätten i mars 2013 (mål nr 5749-12) gavs det bakomliggande syftet med användningen en avgörande betydelse för bedömningen av om avdragsförbudet var tillämpligt eller inte. Det som redovisats ovan visar att i praxis har karaktären på byggnaden en stor men inte avgörande betydelse för bedömningen av avdragsförbudets tillämpning. Avgörandena visar även de gränsdragningsproblem som uppkommit för bedömningen av om en byggnadsdel är anpassad för verksamheten eller inte.

Även förenligheten med EU rätten motiverar ett slopande av avdragsförbudet. Det kan ifrågasättas om inte bestämmelsen utformats på ett sådant sätt att den istället för att peka ut vissa utgiftskategorier snarare har användningen som utgångspunkt. I vart fall talar den tillämpning som bestämmelsen har fått, just en sådan innebörd. Det kan därför ifrågasättas om inte bestämmelsen redan på grund av sin utformning strider mot EU-rätten.

Centralt i momssystemet är att momsen ska vara neutral för de beskattningsbara personerna. Avdragsrätten ska således garantera att de beskattningsbara personernas verksamhet inte belastas med momskostnader. För den enskilda näringsidkaren krävs därför en generell avdragsrätt för kostnader hänförliga till verksamheten. En användning av avdragsförbudet för stadigvarande bostad som innebär att det omfattar mer än vad som utgör personliga levnadskostnader står därför i strid med en av de grundläggande principerna inom EU-rätten.

Förutom att ett slopande medför att vi får en reglering som står bättre i överensstämmelse med momsrättsliga principer och EU-rätten finns det även motiv av mer politisk natur. Som bestämmelsen tillämpas idag drabbar den ett flertal grupper beskattningsbara personer på ett orättvist sätt. Som tidigare redogjorts för slår det på småföretagare och andra som har sin arbetsplats i hemmet. Även småbarnsföräldrar har i större utsträckning ett behov av att kunna jobba från hemmet. Ett slopat avdragsförbud skulle därför även kunna ha positiva effekter ur ett jämställdhetsperspektiv. Ett slopande av avdragsförbudet för stadigvarande bostad skulle medföra att bedömningen av avdragsrätten görs på lika villkor i alla slags verksamheter och oavsett arbetsform. Genom att främja bosättning på glesbygden bidrar ett slopande av avdragsförbudet även till positiv inverkan på miljön exempelvis genom att minska behovet av pendling.

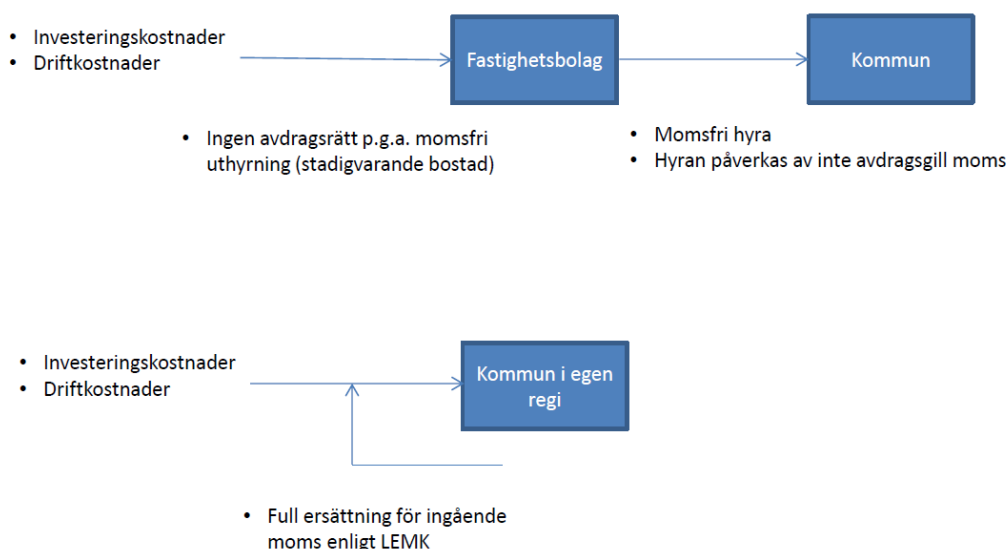
5 Utvidgning av området för frivillig skattskyldighet

5.1 Bakgrund och problembeskrivning

Som nämnts inledningsvis löser inte ett slopande av avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML samtliga av de problem som uppstår med moms hänförlig till vård- och omsorgsbostäder. Detta särskilt inte sedan HFD, som nämnts ovan, har konstaterat att frivillig skattskyldighet inte kan beviljas för en lokal som av en kommun ska användas i verksamhet avseende vård- och omsorgsboende. På grund av denna dom saknas idag möjlighet till frivillig skattskyldighet för den som hyr ut lokaler för sådant ändamål vilket leder till att investerings- och driftkostnader blir en extra kostnad för fastighetsägare och privata omsorgsföretag.

En fastighetsägare som hyr ut till en kommun för sådant ändamål måste finansiera kostnaden för inte avdragsgill ingående moms. Det leder till högre hyror, samtidigt som det påverkar fastighetsägarens utrymme för nya investeringar.

Om omsorgsboendet istället hade uppförts av kommunen hade några sådana momskostnader inte uppkommit. Kommunen hade då haft rätt till ersättning för den ingående skatten. Den privata fastighetsägaren missgynnas i och med detta i förhållande till kommunen. Problematiken kan illustreras på följande sätt.



Enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (LEMK) gäller som huvudregel att rätt till ersättning inte föreligger om 8 kap. 9   ML  r tillämplig. Detta gäller dock inte kostnaden avser sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 å andra stycket och 5 kap. 7   tredje stycket socialtj nstagelagen (2001:453) samt 9   8 och 9 lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.

5.2 Motiv för införande av frivilligt skattskyldighet f r vård- och omsorgsboende

Införande av en möjlighet för fastighetsägare att bli frivilligt skattskyldiga för lokaler som ska användas för sådana boendeformer som anges i LEMK skulle innebära att fastighetsägaren kan göra avdrag f r ingående moms på investeringskostnader och driftkostnader på fastigheten. Genom en sådan ändring skulle den konkurrenssnedvridning som idag råder undanröjas. F r en kommun skulle valet mellan att bedriva verksamhet i egna lokaler eller hyrda lokaler inte längre påverkas av momskostnader. Ändringen skulle även leda till att de gränsdragningsproblem som redovisats ovan till stora delar skulle undanröjas.

I SOU 2012:52, förenkling av fastighetstaxeringen, har konstaterats att det vore lämpligt att alla de särskilda boendeformerna som kommunerna är skyldiga att inrätta enligt 5 kap. 5 å andra stycket socialtj nstagelagen, oavsett benämning, ska vara vårdbyggnader. Motivet enligt denna utredning är att en sådan tillämpning skulle medföra att varken Skatteverket eller domstolarna behöver göra en bedömning om v rden eller boendet är det primära. Den nu föreslagna förändringen skulle därför även leda till en likformig behandling av boende enligt 5 kap. 5   socialtj nstagelagen i beskattningshänseende.

6 Hemställan om ändring i mervärdesskattelagen

6.1 Förslag till ändring

Svenskt Näringsliv föreslår en ändring av ML som innebär att avdragsförbudet för stadigvarande bostad slopas. Förslaget skulle innebära att bestämmelsen i 8 kap. 9   ML tas bort. En ändring i enlighet med förslaget skulle i princip medföra att rena privata levnadskostnader hänförliga till stadigvarande bostad i stället skulle nekas med stöd av 8 kap. 3   ML.

Vidare föreslås att bestämmelsen i 3 kap. 3 § ML justeras så att det framgår att undantaget för stadigvarande bostad inte omfattar sådana boenden som kommunen enligt 4 § LEMK är ersättningsberättigade, dvs. sådana boendeformer som avses enligt 5 kap. 5 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket socialtjänstlagen (2001:453) (SoL) samt 9 § 8 och 9 lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (LSS).

6.2 Förväntade konsekvenser

Förslagets största och viktigaste konsekvens vad avser slopandet av avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML är att ovanstående beskrivna problem med de inlåsnings effekter och risker för kumulativa effekter som står i strid med momsens neutralitetsprincip, försvinner.

Genom den föreslagna ändringen skulle de svenska mervärdesskattereglerna dessutom i större utsträckning motsvara det EU-harmoniserade mervärdesskattesystemet.

Ett slopande av avdragsförbudet för stadigvarande bostad kan väcka frågan om risk finns för avdrag för kostnader som avser privat användning. Svenskt Näringslivs bedömning är att någon sådan situation inte uppkommer. Den ingående moms som i dagens system träffas av 8 kap. 9 § ML kan delas in i tre grupper; kostnader för ny-, till- och ombyggnad, kostnader för drift och underhåll och kostnader hänförlig till inventarier. En beskattningsbar person som har en fastighet som enbart används privat kommer med hänvisning till 8 kap. 3 § ML nekas avdragsrätt för ingående moms hänförlig till denna. Detta då ett krav för att avdrag över huvudtaget ska bli aktuellt är att avdraget hänförs till momspliktig verksamhet. Används en fastighet både privat och i näringsverksamhet gäller dock andra regler. Genom 8 kap. 4 a § ML (jfr artikel 168 a 1 i momsdirektivet), begränsas möjligheterna till avdrag för ingående moms hänförlig till fastigheter. Bestämmelsen omfattar ingående moms på ny-, till- eller ombyggnad eller reparation av en fastighet, dvs. olika fastighetstjänster. En följd av bestämmelsen är att avdragsrätt endast medges i proportion till den omfattning en skattskyldig använder fastigheten i sin verksamhet. Bestämmelsen får idag en begränsad betydelse, detta eftersom avdrag i sin helhet nekas med stöd av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Slopas avdragsförbudet kvarstår dock avdragsbegränsningen i 8 kap. 4 a § ML, vilket innebär att något avdrag för kostnader till den del de avser den privata delen av fastigheten ändå inte kommer att medges.

Förutom ingående moms hänförlig till ovan nämnda fastighetstjänster avser avdragsförbudet ingående moms som kan hänföras till kostnader för drift och underhåll samt kostnader för inventarier. Dessa kostnader omfattas inte av avdragsbegränsningen i 8 kap. 4 a § ML. Detta innebär att om kostnaderna är hänförliga till såväl privat användning som användning i momspliktig verksamhet kan avdrag göras för hela kostnaden. En privat användning omfattas dock av bestämmelserna om uttagsbeskattning i 2 kap. 5 § ML. Ett slopande av avdragsförbudet innebär därför inte en risk för att privata kostnader blir avdragsgilla, i vart fall inte utan en motsvarande uttagsbeskattning.

En korrigerig i 3 kap. 3 § ML som medför att vissa omsorgsboenden inte omfattas av vad som utgör stadigvarande bostad möjliggör för fler omsorgsboenden att etableras. Vidare försvinner den konkurrenssnedvridning som uppstått och privata vårdbolag får samma förutsättningar som kommuner att bedriva omsorgsboenden. Med andra ord uppnås en skatteneutralitet på området genom att det inte blir skillnad i valet av hur verksamheten organiseras. Korrigeringen medför även ett klargörande i frågan om och i vilken omfattning vård- och omsorgsboenden omfattas av möjligheten till frivillig skattskyldighet. Sammantaget kommer de föreslagna ändringarna medföra att förutsättningarna för fler och moderna vård- och omsorgsboenden förbättras.

Svenskt Näringsliv

Krister Andersson

Anna Sandberg Nilsson