

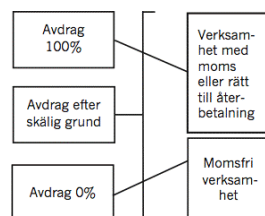
Stockholm den 16 december 2014

Möjliggör för företag inom vård, skola och omsorg att hyra momsade lokaler

1 Sammanfattning – hemställan om lagändring

Mervärdesskattelagen (1994:200), ML, kommer att behöva justeras med anledning av införandet av det nya EU-harmoniserade fastighetsbegreppet¹. I detta sammanhang bör även en justering ske av reglerna avseende frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal. Dagens momsregler medför att företag som bedriver verksamhet inom vård, skola och omsorg ofta har svårt att få tillgång till lämpliga lokaler. Anledningen är att fastighetsägaren får ökade kostnader i form av inte avdragsgill ingående moms vid momsfri uthyrning av lokaler.

Till höger illustreras detta. Ett företag som bedriver momsfri verksamhet har inte rätt att i sin momsdeklaration få tillbaka moms på inköp som görs i denna verksamhet. Kostnaden ökar därför med hela eller delar av momsen.



Idag är det inte möjligt för en hyresvärd att bli frivilligt skattskyldig till moms för uthyrning av lokal om inte hyresgästen kommer att bedriva momspliktig verksamhet i lokalen. En utvidgad möjlighet till frivillig skattskyldighet finns för uthyrning till stat, kommun, kommunalförbund, landsting och vissa samordningsförbund. Det innebär att en hyresvärd kan få frivillig skattskyldighet, och därmed även avdragsrätt för moms på kostnader, när uthyrning sker till en förskola som drivs i offentlig regi men inte om förskolan drivs i privat regi.

Dagens momsregler leder därför till att företag som bedriver momsfri vård, skola och omsorg inte kommer ifråga för vissa lokaler vilket försvårar möjligheten att få tillgång till lämpliga lokaler. Vid nybyggnation av eller andra stora investeringar i en fastighet uppgår den ingående momsen till betydande belopp. Om frivillig skattskyldighet har erhållits för en uthyrd lokal så kvarstår den frivilliga skattskyldigheten och därmed även avdragsrätten för moms även om lokalen blir vakant. Om lokalen däremot tas i bruk för helt momsfri användning, t.ex. när en privat förskola flyttar in, måste fastighetsägaren betala tillbaka en viss del av tidigare avdragen moms på gjorda investeringar. För att undvika denna kostnad väljer fastighetsägare ofta bort hyresgäster som bedriver momsfri verksamhet såsom vård, skola och omsorg i privat regi. Att momsfria verksamheter har svårt att hitta lokaler är ett samhällsproblem då det begränsar etableringen av t.ex. förskolor och vårdcentraler i framförallt nybyggda områden. Vi föreslår en förändring av den frivilliga skattskyldigheten så att även verksamhet i privat regi inom vård, skola och omsorg kan få möjlighet att hyra lokaler med moms. En sådan förändring av reglerna är möjlig enligt EU-rätten.

¹ Rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster

2 Bakgrund och problembeskrivning

Frivillig skattskyldighet infördes 1 juli 1979 och sedan dess har ett av kraven varit att hyresgästens verksamhet ska medföra skattskyldighet eller återbetalningsrätt.² Mot bakgrund av att reglerna visat sig medföra en rad problem vid tillämpningen har förslag på ändrade regler utretts vid ett antal tillfällen. Dessa förslag har innefattat en utvidgning av området för den frivilliga skattskyldigheten både genom en obligatorisk skattskyldighet och genom en utvidgad möjlighet till frivillig skattskyldighet.

Som motivering för en utvidgad omfattning har bl.a. anförts att ett system med frivillig skattskyldighet, utan hänsynstagande till hyresgästens skatterättsliga status, ibland kan vara till fördel för hyresgäster som bedriver momsfri verksamhet. Detta eftersom momsfria hyresgäster ofta nekas att hyra lokaler om uthyrningen inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet. Detta gäller särskilt när en inflyttning skulle ha krävt en större ombyggnation och fastighetsägaren inte varit beredd att avstå från rätten att göra avdrag för ingående moms på kostnaderna för ombyggnationen.³ En annan konsekvens av att uthyrning inte kan ske med frivillig skattskyldighet till dessa hyresgäster är att fastighetsägaren kan bli skyldig att jämka tidigare avdragen investeringsmoms.

Förslagen om att införa obligatorisk skattskyldighet för uthyrning har dock inte antagits. Det främsta skälet har varit att moms på hyra ansågs kunna drabba hyresgäster som bedriver verksamhet med stort ideellt inslag och småföretag som bedriver momsfri verksamhet.

Det ska med anledning av detta påpekas, vilket även framfördes i proposition 1999/2000:82, att effekten på hyresnivåerna för icke momsskyldiga hyresgäster är beroende av flera samverkande faktorer såsom fastighetsägarnas ekonomiska överväganden och parternas förhandlingsstyrka, vilken i sin tur beror på efterfrågan och utbudet av lokaler. Hur fastighetsägarens ekonomi, och därmed hyresnivåerna, påverkas av att hyra beläggs med moms beror även det på en rad olika omständigheter. Såväl storleken av investeringar och när dessa gjorts som fastighetsägarens räntebelastning på grund av lån påverkar en sådan beräkning.⁴ Något entydigt svar på i vilken utsträckning, eller om alls, hyresnivåerna skulle påverkas finns därför inte.

3 Motiv för en utvidgad omfattning

3.1 Aktörer inom vård, skola och omsorg

Ett system med frivillig skattskyldighet för uthyrning till aktörer inom momsfria verksamhetsområden som vård, skola och omsorg skulle ligga i linje med systematiken och momshanteringen för dessa verksamhetsområden. Dessa aktörer får nämligen till viss del ersättning från kommuner och landsting (nedan kommun) för bland annat momskostnader och lokalkostnader i sin verksamhet. Detta bidrag täcker en del av den dolda momskostnad som de idag får betala genom att den lokalhyra som de betalar påverkas av inte avdragsgill moms.

² prop 1978/79:141 s 67

³ prop 1999/2000:82 s 62

⁴ prop 1999/2000:82 s 63 samt ds 2009:58

Kommunen får i sin tur ersättning genom lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (LEMK) för de bidrag de lämnar till näringsidkare för deras verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.

Tanken bakom regleringen om bidragsgivning har ansetts vara att täcka de merkostnader som följer av att en aktör inom dessa områden inte har samma rätt till återbetalning av ingående moms som kommunerna har.⁵ Det ska därmed inte uppstå skillnader för en kommun som bedriver verksamhet i egen regi alternativt upphandlar sådan verksamhet inom bl.a. sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning eller lämnar bidrag för sådan verksamhet.

Som framgår av det ovan sagda är tanken bakom uppbyggnaden av momshanteringen avseende dessa områden att de inte ska drabbas av momskostnader. Denna utgångspunkt stämmer även överens med systemet om frivillig skattskyldighet vilket har till syfte att undvika kumulativa effekter, en hyresgäst som har rätt att få tillbaka moms ska inte drabbas av dold moms.

Genom att i enlighet med nu aktuella förslag införa frivillig skattskyldighet kan bidraget som verksamhetsutövarna får från kommunen baseras på den faktiska momskostnaden istället för på den dolda momsen i lokalkostnaden. Systematiken och principen om att momsen inte ska bli en kostnad borde således bibehållas, dock med den viktiga skillnaden att systemet inte missgynnar angivna aktörer i förhandling om hyreskontrakt.

3.2 Sociala motiv för en utvidgad omfattning

Det finns även politiska och sociala aspekter av att införa en utvidgning av den frivilliga skattskyldigheten så att momsfria hyresgäster inom vård, skola och omsorg inte hamnar i ett sämre läge vid förhandling om lokalhyreskontrakt. Genom den så kallade "närhetsprincipen"⁶ finns en eftersträvan om att medborgarna ska ha så nära som möjligt till skolan. Svårigheter att etablera privat vård, skola och omsorg i framförallt nybyggda områden medför även negativa effekter i form av ett begränsat utbud av dessa tjänster för medborgarna. För att bidra till en ökad möjlighet för de privata aktörerna att etablera sig förutsätts att lokaler ställs till dessa hyresgästers förfogande. Ändringen skulle således även vara ett steg i rätt riktning för att uppfylla en strävan om närhet till vård, skola och omsorg.

3.3 Sammanfattning

Med den föreslagna ändringen skulle uthyrning till privat vård, skola och omsorg likväl som offentlig sådan omfattas av systemet med frivillig skattskyldighet och de privata aktörerna skulle inte längre vara bortprioriterade hyresgäster.

Den föreslagna regleringen skulle lösa problem som idag uppstår vad gäller möjligheten för privata aktörer inom vård, skola och omsorg att finna lämpliga lokaler, främst i nybyggda områden. Förslaget skulle även medföra positiva effekter för medborgarna i stort genom ökad tillgänglighet till skola, vård och omsorg.

⁵ prop. 1997/98:153 s 24 med hänvisning till Ds 1997:74

⁶ Ingen maxsträcka finns stadgad men det anges att så nära som möjligt, ej orimligt långt. se ex: <http://www.malmo.se/Nyheter/Forvaltning/2014-02-27-Familjer-med-langt-till-forskola-erbjuds-narmare-plats.html>

En ändring bedöms även ligga i linje med den momshantering inom dessa områden som momslagen och LEMK står för. Möjlighet att utvidga den frivilliga skattskyldighetens tillämpningsområde ges även i EU:s mervärdesskattedirektiv.

4 Gällande rätt

4.1 Mervärdesskattedirektivet

I art 135 1. l) i mervärdesskattedirektivet 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 ska omfattas av undantaget. Enligt 2. samma bestämmelse, får medlemsstaterna besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för detta undantag.

Av artikel 137 framgår vidare att medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsstaterna ska, enligt artikelns lydelse, fastställa de närmare villkoren för utövande av rätten till valfrihet och får även inskränka räckvidden av den rätten.

4.2 Mervärdesskattelagen

Upplåtelse av rättigheter till fastighet är enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantaget från moms. I 3 kap. 3 § 2 st. och 4 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. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är momspliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

5 Hemställan om ändring i mervärdesskattelagen

5.1 Förslag till ändring

Fastighetsägarna och Svenskt Näringsliv föreslår en ändring av ML som innebär att frivillig skattskyldighet kan medges för uthyrning till hyresgäst som bedriver verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning såsom dessa definieras i 3 kap. 4 -8 §§ ML. Förslaget skulle således innebära att bestämmelsen i 3 kap. 3 § 2 st. ML justeras och får följande lydelse.

3 kap. 3 § 2 st. mervärdesskattelagen (1994:200)	
Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
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.	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, ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser eller till beskattningsbar person som bedriver verksamhet enligt 3 kap. 4-8 §§ 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.

Skattskyldighet skulle således inträda enligt reglerna i 9 kap. 1 § ML genom att faktura debiteras med moms.

Den frivilliga skattskyldigheten kvarstår för en lokal så länge förutsättningarna för momsplikt enligt 3 kap. 3 § 2 st. ML är uppfyllda. Det innebär att det inte är frivilligt att utträda ur systemet med frivillig skattskyldighet. Med tanke på att det i vissa fall kan vara fördelaktigare för privata aktörer inom vård, skola och omsorg att ändå kunna få hyra momsfritt, bör även möjlighet att frivilligt kunna träda ur systemet ses över.

En sådan möjlighet att träda ur systemet med frivillig skattskyldighet skulle kunna ske med en utvidgning av 9 kap. 6 § ML enligt följande förslag på lagtext.

9 kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200)	
Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
Den frivilliga skattskyldigheten upphör 1. När fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse, eller 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.	Den frivilliga skattskyldigheten upphör 1. När fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse, eller 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. 3. När fastighetsägare övergår till att hyra ut fastigheten till beskattningsbar person för användning i verksamhet enligt 3 kap. 4-8 §§ och utgående skatt inte anges på faktura i enlighet med 1 §.

5.2 Förväntade konsekvenser

Förväntade konsekvenser av en ändring av den frivilliga skattskyldigheten enligt ovan är att det skulle bli enklare för privata aktörer inom vård, skola och omsorg att finna lämpliga lokaler. Framförallt skulle ändringen få verkan vid uthyrningar där fastighetsägaren nyligen gjort investeringar, exempelvis i nybyggda områden.

5.2.1 Ersättningssystemet

De sektorer som omfattas av lagförslaget får ersättning från kommun och landsting för de verksamheter de bedriver. Exempelvis stadgas i skollagen (2010:800) att bidrag utgår till fristående skolor. Vidare ger landsting vårdersättning till vårdbolag. Kommuner och landsting får i sin tur ersättning för de bidrag de lämnar till näringsidkare inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Såväl kommunens ersättning som bidragens nivåer och reglering kan behöva ses över med anledning av förslaget. En särskild utredning⁷ är tillsatt för en översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt och ska redovisas senast den 1 augusti 2015.

Ulla Werkell
skattejurist Fastighetsägarna

Anna Sandberg Nilsson
skatteexpert Svenskt Näringsliv

⁷ Fi 2014:07 Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt