

# Utökad möjlighet till frivillig skattskyldighet avseende mervärdesskatt vid uthyrning av lokal

# Innehållsförteckning

<b>Sammanfattning</b> .....	<b>4</b>
<b>1 Författningsförslag</b> .....	<b>5</b>
1.1 Förslag till lagen om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	5
<b>2 Gällande rätt</b> .....	<b>12</b>
2.1 EU-rätt .....	12
2.2 Svensk rätt .....	12
<b>3 Vad är problemet med dagens reglering?</b> .....	<b>17</b>
3.1 Bakgrund .....	17
3.2 Problem .....	17
3.3 Möjliga lösningar .....	18
3.3.1 Obligatorisk skattskyldighet .....	18
3.3.2 Utökad frivillig skattskyldighet .....	18
3.3.3 Skattskyldighet som huvudregel med möjlighet till frivilligt utträde .....	21
<b>4 Överväganden och förslag</b> .....	<b>22</b>
4.1 Frivillig skattskyldighet för viss bestämd yta .....	22
4.2 Stadigvarande bostad .....	23
4.3 Skattskyldighet vid uthyrning i flera led .....	24
4.4 Hur uppkommer frivillig skattskyldighet? .....	24
4.5 Frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet .....	25
4.6 Hur upphör frivillig skattskyldighet? .....	26
4.7 Åtgärder för att skapa en bättre överblick av tillämpningen .....	27
4.8 Ikraftträdandebestämmelser .....	28
<b>5 Konsekvensanalys</b> .....	<b>29</b>
5.1 Sammanfattning .....	29
5.2 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring .....	29
5.3 Offentligfinansiella effekter .....	30
5.4 Effekter för offentlig sektor .....	31
5.5 Effekter för företagen .....	32
5.5.1 Typ av företag och antal berörda .....	32
5.5.2 Påverkan på administrativa kostnader och andra kostnader .....	33
5.5.3 Påverkan på konkurrensförhållanden och fördelningseffekter .....	34
5.5.4 Särskild hänsyn till små företag .....	35
5.6 Effekter för civilsamhället och enskilda .....	35

5.7	Effekter för Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar.....	35
5.8	Övrigt .....	36
<b>6</b>	<b>Författningskommentarer .....</b>	<b>37</b>
6.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	37
<b>Bilaga1</b>	<b>Förslag i hemställan 2018-10-24 från Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna.....</b>	<b>39</b>

## Sammanfattning

Skatteverket föreslår utvidgade möjligheter till frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av bestämd yta av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. Uthyrning av stadigvarande bostad föreslås även i fortsättningen vara undantagen från möjligheten till frivillig skattskyldighet. Med uthyrning avses även upplåtelse av bostadsrätt.

Frivillig skattskyldighet kan, enligt förslaget, gälla avseende viss bestämd yta samtidigt som andra delar av fastigheten inte är föremål för frivillig skattskyldighet. När frivillig skattskyldighet gäller för en yta är all uthyrning av den ytan skattepliktig. Enligt förslaget finns det inte längre något krav på att hyresgästen ska bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet eller ha rätt till återbetalning. Frivillig skattskyldighet är således möjlig även vid uthyrning till ideella verksamheter och privatpersoner. Vidare föreslås att kravet på stadigvarande användning hos hyresgästen slopas. Uthyrningen till respektive hyresgäst behöver därför inte vara av viss längd och den bestämda ytan kan hyras ut till mer än en hyresgäst under en viss period, t.ex. så att en hyresgäst disponerar ytan under dagtid och en annan under kvällstid. Det blir också möjligt att vara frivilligt skattskyldig för uthyrning av en yta som delas av flera hyresgäster samtidigt.

Möjligheten till frivillig skattskyldighet är enligt förslaget, liksom i dag, begränsad till fastighetsägaren eller hyresgäst, bostadsrättshavare, konkursbo eller mervärdesskattegrupp och avseende frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede, till fastighetsägare, konkursbo eller grupphuvudman. Frivillig skattskyldighet i ett uthyrningsled förutsätter inte att senare uthyrningsled också omfattas av frivillig skattskyldighet.

Enligt förslaget upphör frivillig skattskyldighet avseende en viss yta

- om ytan övergår till att hyras ut eller användas som stadigvarande bostad,
- om uthyraren helt slutar att hyra ut ytan och inte har för avsikt att på nytt hyra ut den, eller
- om ytan på grund av rivning, eller annan orsak av motsvarande verkan, inte längre kan användas.

Som tidigare finns en möjlighet för säljare och köpare att skriftligen avtala om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra i samband med att fastigheten överlåts. Förslaget innefattar däremot inte någon möjlighet att träda ur den frivilliga skattskyldigheten i andra fall.

# 1 Författningsförslag

## 1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 3 § och 9 kap. 1, 2, 4, 6 och 10 §§ mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 3 kap.

#### 3 §<sup>2</sup>

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel,
6. upplåtelse av förvaringsboxar,
7. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
8. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
9. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,
10. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,
11. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer, och
12. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2016:1208.

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. Skattepliket 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 §. Skattepliket 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.

Andra stycket tillämpas också

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.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. tillämpas.

## 9 kap.

1 §<sup>3</sup>

*Skylldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast för fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrätts-havare, konkursbon och mervärdesskatte-grupper som har angett utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen (frivillig skattskyldighet).*

*I detta kapitel finns bestämmelser om frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning som annars skulle vara undantagen från skatteplik enligt 3 kap. 2 §. Fastighets-ägare, hyresgäst, bostadsrätts-havare, kon-kursbo eller mervärdesskattegrupp kan bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. Med uthyrning avses här även upplåtelse av bostadsrätt. Frivillig skattskyldighet ska gälla viss bestämd yta av en byggnad eller en anläggning. Frivillig skatt-skyldighet är dock inte möjlig för sådan bestämd yta som avser stadigvarande bostad.*

*Skylldighet att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 uppkommer genom att uthyraren anger utgående skatt i en faktura för uthyrningen (frivillig skattskyldighet). Den frivilliga skattskyldigheten omfattar då all uthyrning av den bestämda ytan som görs av denna uthyrare. Särskilda bestämmelser om frivillig skattskyldighet under ett upp-förandeskede finns i 2 §. Bestämmelser om när frivillig skattskyldighet upphör finns i 6 §.*

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en beskattningsbar person som ingår i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, blir mervärdesskattegruppen frivilligt skattskyldig om fakturan har utfärdats av den beskattningsbara person i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om en hyresrätt eller bostadsrätt, av den beskattningsbara person som innehar hyresrätten eller bostadsrätten. Första stycket gäller även om fakturan har utfärdats i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning av köparen eller av en tredje person.

*Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren har ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet.*

En faktura som avses i första stycket ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelse-period som fakturan avser. En

En faktura som avses i andra stycket ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelse-period som fakturan avser. En

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2013:954.

fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket om hela skattebeloppet sätts ned i en kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller dock endast om kreditnotan utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan utfärdades.

fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket om hela skattebeloppet sätts ned i en kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller dock endast om kreditnotan utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan utfärdades.

## 2 §<sup>4</sup>

*Skuldigheten 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 §.*

*Skatteverket får efter ansökan besluta om frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede för en bestämd yta när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att denna yta ska kunna hyras ut med frivillig skattskyldighet enligt 1 §. En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller av en sådan gruppövudman som avses i 6 a kap. 4 §.*

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.

Vad som i första stycket sägs gäller endast om

- det finns särskilda skäl, – det finns särskilda skäl, och
- 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.

## 4 §<sup>5</sup>

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.

Skattskyldighet enligt 1 § inträder för all uthyrning av den bestämda ytan av fastigheten den första dagen i den uthyrningsperiod som en faktura enligt 1 § andra stycket avser. Skattskyldigheten inträder dock tidigast när någon hyresgäst enligt avtal har tillträtt ytan.

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2013:368.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2013:954.



6 §<sup>6</sup>

Den frivilliga skattskyldigheten upphör

1. när *fastighetsägaren* övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse, eller

1. när *fastigheten* övergår till att användas eller hyras ut för stadigvarande bostad,

2. när *fastigheten* inte längre hyrs ut och det inte heller finns en avsikt att fortsättningsvis hyra ut fastigheten, 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 fastigheten inte längre kan hyras ut på grund av rivning eller annan orsak med motsvarande verkan.

Skatteverket får, innan uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats, besluta att frivillig skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § ska upphöra, om det inte längre finns förutsättningar för en sådan skattskyldighet.

Skatteverket ska, om en fastighet överläts, besluta att frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse ska upphöra vid tillträdet om den tidigare och den nya ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen.

Det som nu sagts gäller endast om frivillig skattskyldighet har beslutats enligt 2 § och överlåtelsen sker innan skattepliktig uthyrning eller upplåtelse har påbörjats.

Om en fastighet överläts i andra fall än som avses i tredje stycket upphör den frivilliga skattskyldigheten vid tillträdet, om den tidigare och den nya ägaren före tillträdesdagen ingått ett skriftligt avtal om att den frivilliga skattskyldigheten inte ska övergå.

10 §<sup>7</sup>

Jämkning ska ske när frivillig skattskyldighet upphör enligt 6 §. Jämkning ska dock inte ske om

1. den frivilliga skattskyldigheten upphör enligt 6 § första stycket 2, eller  
2. fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.

1. den frivilliga skattskyldigheten upphör enligt 6 § första stycket 3, eller

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2023.

---

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2013:954.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2009:1333.

## Bakgrund

Enligt mervärdesskattelagen (1994:200) är uthyrning av verksamhetslokaler som grundregel undantagen från mervärdesskatteplikt vilket innebär att avdragsrätt saknas för ingående mervärdesskatt hänförlig till uthyrningen. Sedan 1979 finns dock en möjlighet för fastighetsägare att bli s.k. frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokaler.

Mervärdesskattelagen blev genom den tekniska anpassning som gjordes inför Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 genom lagen (1994:1798) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) i sak harmoniserad med EG:s gemensamma mervärdesskatte regler. Harmoniseringen innebar inte någon förändring avseende möjligheten till frivillig skattskyldighet.

Reglerna om frivillig skattskyldighet är komplicerade och det har ifrågasatts hur väl de numera fungerar.

I en hemställan om lagändring från den 25 juni 2008 har Fastighetsägarna Sverige, Svenskt Näringsliv, Företagarna och Stockholms Handelskammare föreslagit förändringar av reglerna om mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler. I hemställan framförs att de administrativa kostnaderna för den frivilliga skattskyldigheten uppgår till mycket stora belopp. Det angavs att reglerna om frivillig skattskyldighet vid lokaluthyrning var i stort behov av förändring.

I hemställan föreslogs i första hand en obligatorisk skattskyldighet för uthyrning till näringsidkare som använder fastigheten till annat ändamål än till bostad. Det föreslogs att regeln skulle kompletteras med en möjlighet att frivilligt avstå från skattskyldigheten. I andra hand föreslog organisationerna att den frivilliga skattskyldigheten skulle kvarstå men med ett förenklat förfarande utan ansökan och beslut. För det fall inget av förslagen kunde genomföras föreslogs en översyn av ett antal situationer och problemområden inom ramen för det gällande systemet.

En offentlig utredning med två utredare tillsattes genom beslut den 8 december 2008 med uppdrag att se över mervärdesskattelagstiftningen i olika avseenden. Utredningen skulle se över bl.a. möjligheten att förenkla mervärdesskattesystemet på fastighetsområdet genom ett införande av en obligatorisk skatteplikt vid uthyrning av verksamhetslokaler, oberoende av vem som hyr lokalen och vilken verksamhet som där bedrivs. Skatteplikt skulle dock inte omfatta uthyrning för bostadsändamål. Utredarna skulle belysa effekterna av ett sådant system och analysera konsekvenserna för bland annat den ideella sektorn. Om t.ex. den ideella sektorn skulle påverkas negativt borde utredarna föreslå kompensatoriska åtgärder.

I betänkandet Mervärdesskatt för den ideella sektorn m.m., Ds 2009:58, föreslogs bl.a. att möjligheterna till frivillig skattskyldighet vid uthyrning av lokaler skulle tas bort och ersättas med en obligatorisk skattskyldighet. I betänkandet fanns även ett förslag till en generell omsättningsgräns om 250 000 kronor. I betänkandet angavs att denna skulle motverka att skatt- och redovisningsskyldighet skulle uppkomma vid enstaka mindre uthyrningar.

Betänkandets förslag om en obligatorisk skattskyldighet har dock inte genomförts.

Skatteverket genomförde 2012 på uppdrag av regeringen en förstudie avseende möjligheterna att förenkla förfarandet för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler genom att ta bort ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarandet. I uppdraget ingick inte att utreda eller överväga alternativet med en obligatorisk skattskyldighet. Förstudien redovisades i en rapport 2012-06-04, Förstudie om förenkling av den frivilliga skattskyldigheten för mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler, dnr 131 314941-12/113. Bedömningen i

rapporten var en uppskattad förenklingsvinst för företagen om 3 miljoner kronor netto och för Skatteverket om 7 miljoner kronor netto. Vidare gjordes en uppskattning av ett skattebortfall om 100 miljoner kronor om året om de materiella bestämmelserna inte förändrades och 30 miljoner kronor om det materiella bestämmelserna förenklas.

I prop. 2013/14:1 föreslogs bl.a. förändringar avseende ansöknings- och beslutsförfarandet för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av lokal. Detta har medfört att sedan 1 januari 2014 ska ansökan om frivillig skattskyldighet endast lämnas in för uppförandeskede. För övriga situationer krävs inget formellt beslut från Skatteverket utan frivillig skattskyldighet till mervärdesskatt uppstår om hyresvärd och hyresgäst är överens om att mervärdesskatt ska debiteras på hyran och en faktura utfärdats senast sex månader från den första dagen som hyresperioden i fakturan avser.

Branschorganisationerna Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna Sverige har 2018-10-24 gjort en ny hemställan med förslag till förändringar av regleringen av frivillig skattskyldighet, se *bilaga 1*. Riksidrottsförbundet har ställt sig bakom hemställan.

Skatteverket delar uppfattningen i organisationernas hemställan att det fortfarande finns problem med och ett behov av förändring av regleringen av skattskyldighet för uthyrning av lokaler. Skatteverket har dock inte i alla delar samma uppfattning som organisationerna i fråga om de lämnade förslagen i hemställan. I denna promemoria redovisas Skatteverkets syn på hur ett system med en utvidgad möjlighet till frivillig skattskyldighet skulle kunna utformas.

## 2 Gällande rätt

### 2.1 EU-rätt

I rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, nedan kallat mervärdesskattedirektivet, finns bestämmelser som handlar om mervärdesskatt vid utarrendering och uthyrning av fast egendom.

#### *Skatteplikt och frivillig skattskyldighet*

Transaktioner som utgör tillhandahållande av tjänster mot ersättning ska vara föremål för mervärdesskatt om tillhandahållandet sker inom en medlemsstats territorium och transaktionen genomförs av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Utarrendering och uthyrning av fast egendom är dock som huvudregel undantagen från skatteplikt. Undantaget för utarrendering och uthyrning av fast egendom omfattar inte tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon, uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner samt uthyrning av boxar. Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av undantaget för fast egendom (artikel 135 i mervärdesskattedirektivet). Medlemsstaterna får också medge beskattningsbara personer en valfrihet till beskattning vid utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsstaterna ska fastställa de närmare villkoren för utövande av valfriheten. De får också inskränka räckvidden av rätten till valfrihet (artikel 137 i mervärdesskattedirektivet).

#### *Avdragsrätt och jämkning*

En beskattningsbar person har rätt att från den mervärdesskatt han ska betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor och tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person (artikel 168.1 i mervärdesskattedirektivet). Motsvarande gäller vid unionsinterna förvärv och import. En justering (jämkning) av storleken på det ursprungliga avdraget ska göras om det var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till. Justering ska särskilt göras om det inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet. Jämningsperioden för investeringsvaror som är fast egendom kan vara högst 20 år (artikel 184–187 i mervärdesskattedirektivet). Reglerna om jämkning av avdrag är tillämpliga även när förändringen i avdragsrätten beror på ett frivilligt val från den beskattningsbara personen t.ex. användning av en valfrihet till beskattning för utarrendering och uthyrning av fast egendom.

### 2.2 Svensk rätt

Mervärdesskattedirektivet är i svensk rätt genomfört i huvudsak genom mervärdesskattelagen (1994:200), nedan förkortad ML. Bestämmelserna som avser upplåtelse av fastigheter och möjligheterna till frivillig skattskyldighet vid uthyrning av byggnader och anläggningar finns i 3 kap. och 9 kap. Det finns också bestämmelser i 8 a kap. om jämkning av avdrag för ingående skatt som är av betydelse vid uthyrning av fastighet. Nedan följer en översiktlig redogörelse för dessa bestämmelser.

### *Skatteplikt och skattskyldighet*

Enligt 3 kap. 1 § ML är omsättning av varor och tjänster skattepliktigt om inget annat föreskrivs. När det gäller fastigheter är dock såväl omsättning av fastigheter som upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till fastigheter undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML.

Från detta undantag från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML görs dock ett antal avsteg som framgår av 3 kap. 3 § ML. I 3 kap. 3 § första stycket ML finns en uppräknning av omsättningar som inte omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § ML, t.ex. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Dessa omsättningar är skattepliktiga och medför en obligatorisk skattskyldighet.

I 3 kap. 3 § andra och tredje styckena ML anges ytterligare avsteg från undantaget från skatteplikt. Det gäller en fastighetsägares, ett konkursbos eller en mervärdesskattegrupps uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet respektive upplåtelse av bostadsrätt. En förutsättning är dock att uthyrningen eller upplåtelsen sker för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § ML. Uthyrning till staten eller en kommun omfattas med vissa undantag även om den sker för verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Reglerna avser även uthyrning i andra och tredje hand samt bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt. Vidare omfattar reglerna den situationen att en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att helt eller delvis hyras ut för en verksamhet som uppfyller ovan nämnda förutsättningar.

Reglerna om frivillig skattskyldighet finns i 9 kap. ML. Där framgår att för att en sådan skattepliktig omsättning som avses i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 ska medföra skyldighet att betala skatt ska en faktura med utgående skatt ha utfärdats (frivillig skattskyldighet). I 9 kap. 2 § ML behandlas skattskyldighet för byggnad eller anläggning under uppförande. Sådan skattskyldighet förutsätter ett beslut av Skatteverket.

### *Frivillig skattskyldighet vid upplåtelse*

För skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra stycket krävs att det uthyrda objektet stadigvarande används i en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Kravet att användningen ska vara stadigvarande är till för att förhindra upprepade kortsiktiga förändringar av skattskyldigheten. Bedömningen av om kravet på stadigvarande användning är uppfyllt bör göras med utgångspunkt i fastighetsägarens avsikt med uthyrningen.<sup>1</sup>

Enligt Skatteverkets uppfattning gäller kravet på stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning både hyresvärdens avsikt med uthyrningen och hyresgästens användning av lokalen<sup>2</sup>.

Bedömningen av om en uthyrning sker stadigvarande ska göras med utgångspunkt i hyresavtalet. Skatteverket anser att det i normalfallet är uthyrning för stadigvarande användning vid sådana hyresavtal som gäller för en bestämd tid av minst ett år och sådana hyresavtal som gäller tillsvidare. Hyresavtal för en

<sup>1</sup> Prop. 1985/86:47 s. 40 och HFD 2015 ref. 62.

<sup>2</sup> Skatteverkets ställningstagande 2017-06-22 Begreppet stadigvarande användning vid frivillig skattskyldighet; mervärdesskatt, dnr 202 258010-17/111.

kortare hyrestid än ett år innebär dock inte i sig att frivillig skattskyldighet är omöjlig<sup>3</sup>. Vid kortare hyrestider får andra omständigheter än tiden betydelse för bedömningen av om uthyrningen sker för stadigvarande användning. Hyresvärden har ansvar för att uthyrningen sker kontinuerligt på heltid till hyresgäster som uppfyller villkoren för skatteplikt i 3 kap. 3 § andra och tredje styckena ML<sup>4</sup>. Hyresgästens användning av lokalen kan endast anses som stadigvarande om uthyrningen gäller en klart avgränsad lokalyta som hyresgästen disponerar med ensamrätt. Skatteverket anser därför att en hyresgäst inte kan anses använda lokalen stadigvarande i sin verksamhet om lokalen också hyrs ut till en annan hyresgäst för samtidig eller växelvis uthyrning. Uthyrning av en lokal till en hyresgäst med s.k. blandad verksamhet kan omfattas av frivillig skattskyldighet om lokalen stadigvarande används i den del av verksamheten som är skattepliktig. Detta gäller även den samtidigt används för den del av verksamheten som är undantagen från skatteplikt<sup>5</sup>.

#### *Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede*

I 9 kap. 2 § ML finns en särskild reglering om frivillig skattskyldighet avseende byggnader eller anläggningar som är under uppförande eller genomgår omfattande till- eller nybyggnad. Detta gör det möjligt att få avdragsrätt för ingående skatt redan under byggtiden, dvs. innan den skattepliktiga uthyrningen har påbörjats. Sådan skattskyldighet uppkommer först efter beslut av Skatteverket. Ansökan om skattskyldighet kan göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller av en gruppövudman i en mervärdesskattegrupp. Vid ansökan av gruppövudman krävs också samtycke av den medlem i gruppen som äger fastigheten. Ytterligare krav ställs för att skattskyldighet ska kunna bli aktuell under byggtiden. För att beslut om frivillig skattskyldighet ska medges krävs särskilda skäl. Med särskilda skäl avses främst att fastighetsägaren får finansiera en avsevärd ingående skatt under längre tid, vilket i första hand är fallet då den frivilliga skattskyldigheten är avsedd att omfatta alla lokaler eller en stor del av lokalerna i en byggnad under uppförande. Särskilda skäl kan också anses föreligga vid mer omfattande till- och ombyggnadsarbeten som berör en stor del av fastigheten om den till- eller ombyggda delen till stor del är avsedd att omfattas av frivillig skattskyldighet. Utöver särskilda skäl är det ett krav att den sökande har för avsikt att använda fastigheten för sådan uthyrning som kan omfattas av frivillig skattskyldighet. Sökandens avsikt att hyra ut verksamhetslokaler ska kunna styrkas med objektiva omständigheter. Sådana omständigheter kan vara t.ex. uppgifter i beviljat bygglov, finansiering, marknadsföring, kontakter med presumtiva hyresgäster och ingångna hyresavtal. Vidare ska skattskyldighet endast medges om det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. En kontroll av sökanden måste göras. Finns det uppgifter om tidigare näringsförbud, ekonomisk brottslighet, annan misskötsamhet av allvarigare slag, konkurs, skatteskulder eller andra större skulder ska skattskyldighet i detta skede inte medges. Anmärkningar som ligger närmare i tiden bör tillmätas större betydelse än äldre anmärkningar.<sup>6</sup>

<sup>3</sup> HFD 2015 ref. 62.

<sup>4</sup> Skatteverkets ställningstagande 2017-06-22 Begreppet stadigvarande användning vid frivillig skattskyldighet; mervärdesskatt, dnr 202 258010-17/111.

<sup>5</sup> Skatteverkets ställningstagande 2017-06-22 Begreppet stadigvarande användning vid frivillig skattskyldighet; mervärdesskatt, dnr 202 258010-17/111 och 2008-09-24, Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av en lokal till flera hyresgäster samtidigt, dnr 131 534842-08/111.

<sup>6</sup> Prop. 1999/2000:82 s. 72.

### *Inträde och upphörande av den frivilliga skattskyldigheten*

Tidpunkten för den frivilliga skattskyldighetens inträde regleras i 9 kap. 4 § ML. Där framgår att skattskyldighet inträder den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. Skattskyldigheten inträder dock tidigast när hyresgästen enligt avtal tillträder den del av fastigheten som uthyrningen avser. För skattskyldighet enligt 9 kap. 2 § ML inträder denna tidigast den dag då ansökan inkommer till Skatteverket. Om sökanden har angivit en senare dag i ansökan inträder skattskyldigheten istället från och med den dagen.

Vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet är överlåtaren skattskyldig till dess den nya ägaren tillträder fastigheten. Detta gäller under förutsättning att överlåtaren efter försäljningen fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen. Den nye ägaren inträder i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt mervärdesskattelagen (9 kap. 5 § ML). Från och med tillträdesdagen övergår den frivilliga skattskyldigheten således på den nye ägaren av fastigheten utan någon särskild ansökan eller beslut. Både den tidigare och den nye ägaren ska dock anmäla överlåtelsen av fastigheten till Skatteverket (9 kap. 7 § första stycket ML). Vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede finns en möjlighet att ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. En sådan ansökan ska göras gemensamt av den tidigare och den nya ägaren och de måste ansöka om detta före tillträdesdagen (9 kap. 6 § tredje stycket ML). Vid överlåtelse av fastighet i andra fall upphör den frivilliga skattskyldigheten vid tillträdet, om den tidigare och nye ägaren före tillträdet ingår ett skriftligt avtal om att den frivilliga skattskyldigheten inte ska övergå (9 kap. 6 § fjärde stycket ML).

Den frivilliga skattskyldigheten upphör vidare när en fastighetsägare övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för uthyrning som är skattepliktig (9 kap. 6 § ML). Vid vidareuthyrning upphör den frivilliga skattskyldigheten i alla tidigare led om uthyrning i något senare uthyrningsled inte längre omfattas av frivillig skattskyldighet. Det är först när förutsättningarna för frivillig skattskyldighet inte längre är uppfyllda som skattskyldigheten upphör. Den skattskyldige har inte möjlighet att dessförinnan på egen begäran utträda ur systemet, utom vid överlåtelse av fastighet. Skattskyldigheten upphör också när fastigheten inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av rivning eller på grund av brand eller annan orsak som fastighetsägaren inte råder över. I de nämnda situationerna upphör den frivilliga skattskyldigheten utan någon särskild ansökan eller beslut från Skatteverket.

En anmälan ska dock göras till Skatteverket om förhållanden som gör att den frivilliga skattskyldigheten upphör, 9 kap. 7 § andra stycket ML. Begränsningar av anmälningskyldigheten anges i paragrafens tredje stycke.

### *Avdragsrätt och jämkning*

Vid frivillig skattskyldighet har en fastighetsägare rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap. (9 kap. 8 § ML). Den som är frivillig skattskyldig för uthyrning av en byggnad eller anläggning har därmed rätt till avdrag för ingående skatt som avser den uthyrning som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML). Om enbart en del av lokalerna i en fastighet omfattas av frivillig skattskyldighet går det alltså enbart att göra avdrag för den ingående skatt som avser förvärv för dessa lokaler. Vid förvärv som är gemensamma för fastigheten ska den avdragsgilla andelen i första hand bestämmas genom en faktisk uppdelning av skatten. Om det inte går att göra en sådan faktisk uppdelning får den ingående

skatten delas upp efter skälig grund (8 kap. 13 § ML). Vid uthyrning av lokaler anses normalt ytan vara en lämplig grund för uppdelning.

Avdrag för ingående skatt får i princip göras för mervärdesskatten på förvärv som gjorts från och med den dagen då den frivilliga skattskyldigheten inträder (9 kap. 4 § ML).

Den frivilliga skattskyldigheten inträder i många fall efter den tidpunkt då förvärv gjorts av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad. Sådana förvärv kan anses ha gjorts för verksamhet som vid en senare tidpunkt ska medföra skattskyldighet. Det finns tre olika alternativ för att återfå den ingående skatten på uppförandet av en byggnad som ska användas för sådan uthyrning som omfattas av frivillig skattskyldighet.

Jämkning av ingående skatt enligt 8 a kap. ML utgör det normala sättet att korrigera ett avdrag för ingående skatt när ingående skatt ska medges med ett högre eller lägre belopp jämfört vad som gällde då byggtjänsterna förvärvades. Ett alternativ till jämkning för en fastighetsägare som blivit frivilligt skattskyldig är i vissa fall s.k. retroaktivt avdrag. Ett annat alternativ är möjligheten att under vissa förutsättningar bli frivilligt skattskyldig redan under uppförandet och kunna göra avdrag för den ingående skatten på byggnationen under byggtiden.



### 3 Vad är problemet med dagens reglering?

#### 3.1 Bakgrund

Uthyrning av fastighet är som grundregel undantagen från mervärdesskatteplikt. Det finns vissa i 3 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), nedan förkortad ML, särskilt angivna undantag såsom uthyrning av rum i hotellverksamhet.

Det finns också möjlighet till frivillig skattskyldighet för uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet respektive upplåtelse av bostadsrätt. Möjligheten till frivillig skattskyldighet omfattas av vissa begränsningar, så som att uthyrningen eller upplåtelsen som huvudregel ska ske för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad.

En följd av frivillig skattskyldighet är att uthyraren kan göra avdrag av den ingående mervärdesskatten som är hänförlig till den uthyrning som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Om frivillig skattskyldighet inte föreligger utgör den ingående mervärdesskatten i stället en kostnad som uthyraren kommer att vilja kompensera sig för vid uthyrning av berörda lokaler.

Den svenska nationella regleringen beskrivs närmare i avsnitt 2.2.

#### 3.2 Problem

Det har sedan lång tid framförts att reglerna om frivillig skattskyldighet är krångliga och inte ändamålsenliga. Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna<sup>1</sup> har efterlyst regler som bättre kan anpassas till en flexibel hyresmarknad. Det kan t.ex. avse kortare uthyrningar, uthyrningar av samma yta till olika hyrestagare vid olika tidpunkter och uthyrningar till såväl hyrestagare som driver mervärdesskattepliktig verksamhet, som hyrestagare som inte bedriver sådan verksamhet. Skatteverket delar uppfattningen att dagens regler är krångliga och föråldrade<sup>2</sup>.

Möjligheten till frivillig skattskyldighet har införts för att skapa förutsättning för en bättre konkurrensneutralitet genom att ge en möjlighet att undvika att mervärdesskatten blir en dold kostnad (s.k. kumulativa effekter). Sedan införandet av bestämmelserna har förutsättningarna för uthyrning av lokaler förändrats. Med dagens mer flexibla och kortvariga uthyrningsförhållanden leder bestämmelserna i många fall, i motsats till den avsedda verkan av bestämmelserna, till att mervärdesskatten blir en dold kostnad. Det är framför allt kravet på att uthyrningen ska vara stadigvarande och att hyresgästen måste bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet som medför problem.

En fastighetsägare som är frivillig skattskyldig har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som avser uthyrningen. Om förutsättningarna för frivillig skattskyldighet upphör, t.ex. genom uthyrning till en hyresgäst som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet, medför det att avdragsrätten går förlorad. Dessutom kan det bli aktuellt att jämka tidigare gjorda avdrag för ingående skatt på investeringar i fastigheten. Det kan medföra svårigheter att hitta lokaler för sådana hyresgäster som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet och för sådana hyresgäster där tillgången på lokal behöver vara mer kortvarig eller i annat avseende flexibel. Att jämkning kan komma att ske kan göra att en fastighetsägare som redan är frivilligt skattskyldig avstår från att hyra ut lokaler till en hyresgäst

<sup>1</sup> Se bl.a. Hemställan om lagändring ”Modernisera hyresmomsen för verksamhetslokaler”, 2018-10-24.

<sup>2</sup> Se bl.a. Skatteverkets remissvar 2021-03-15 gällande promemorian Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler (Fi2020/05159), dnr 8-676234.

som inte uppfyller förutsättningarna för att frivillig skattskyldighet ska kunna tillämpas.

### 3.3 Möjliga lösningar

#### 3.3.1 Obligatorisk skattskyldighet

En lösning skulle vara obligatorisk skattskyldighet som huvudregel, med sådana undantag som bedöms lämpliga, såsom avseende uthyrning av bostad. En sådan lösning har förslagits tidigare.<sup>3</sup> Skatteverket har tidigare ställt sig positivt till obligatorisk skattskyldighet<sup>4</sup>. Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna förordar i stället en modernisering och förenkling av regelverket för frivillig skattskyldighet<sup>5</sup>.

Förslag om obligatorisk skattskyldighet har inte tidigare vunnit gehör hos lagstiftaren, bl.a. har situationen för ideella föreningar och andra hyresgäster som saknar avdragsrätt för ingående skatt lyfts fram<sup>6</sup>. Det synes också finnas en tveksamhet om obligatorisk skattskyldighet skulle ses som positiv i alla delar av landet<sup>7</sup>.

Skatteverket anser att ett mer flexibelt system inom ramen för frivillig skattskyldighet har bäst förutsättningar för ett genomförande, och alternativet obligatorisk skattskyldighet kommer därför inte att behandlas i denna promemoria.

#### 3.3.2 Utökad frivillig skattskyldighet

##### 3.3.2.1. Utökad område för frivillig skattskyldighet

En utvidgning av tillämpningsområdet för frivillig skattskyldighet skulle kunna lösa en del av de problem med det nuvarande systemet som har rapporterats. En förutsättning är dock att den skattepliktiga uthyrningen sett ur fastighetsägarens synvinkel har en stadigvarande karaktär. En förändring som kan medföra att vissa aktörer kan komma att kortsiktigt gå in och ur den frivilliga skattskyldigheten är inte önskvärd.

Högsta förvaltningsdomstolen har i några fall ansett att tillgång till lokal i kombination med andra tjänster ska ses som en skattepliktig tjänst.<sup>8</sup> Detta bedöms emellertid inte lösa problemen med dagens regelverk för frivillig skattskyldighet. Avgörandena innebär således inte att det saknas skäl att undersöka om tillämpningsområdet för frivillig skattskyldighet kan utvidgas.

##### 3.3.2.2 Avgränsning

Ett utvidgat tillämpningsområde för frivillig skattskyldighet bör utformas så att det över tid går att avgöra vilken del av fastigheten som används för skattepliktig uthyrning respektive vilken del av fastigheten som används för uthyrning som är undantagen från skatteplikt. Detta gäller särskilt om kravet på stadigvarande användning slopas. En tillämpning av bestämmelserna om avdrag för ingående skatt (8 kap. 3 och 13–14 §§ ML) och om jämkning av ingående skatt (8 a kap. ML) förutsätter att den ingående skatten kan hänföras till en särskild del av fastigheten.

<sup>3</sup> Se SOU 1999:47, Ds 2009:58.

<sup>4</sup> Se bl.a. Skatteverkets remissvar 2013-05-06, Promemorian Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014 (Fi 2013/1535), dnr 257056-13/112.

<sup>5</sup> Se bl.a. Hemställan om lagändring ”Modernisera hyresmomsen för verksamhetslokaler”, 2018-10-24.

<sup>6</sup> Se bl.a. Prop. 1999/2000:82, s. 60 f.

<sup>7</sup> Se bl.a. Promemorian Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler (Fi20/05159).

<sup>8</sup> Se bl.a. HFD 2021 ref. 5 och HFD 2021 ref 6 I-II.

Tillämpningen av jämkningsbestämmelserna förutsätter också en viss varaktighet i användningen av en investeringsvara. När det gäller investeringsvara som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet tar jämkningsbestämmelserna hänsyn till den årliga användning av investeringsvaran i verksamhet som medför avdragsrätt under en tioårsperiod. Den lämpligaste ordningen synes vara att koppla den frivilliga skattskyldigheten till att varaktigt gälla en viss yta inom byggnaden eller fastigheten. All uthyrning avseende en yta som ingår i den frivilliga skattskyldigheten ska i så fall hyras ut med mervärdesskatt oavsett vem som är hyrestagare och hur omfattande eller begränsad uthyrningen till respektive hyresgäst är.

En modell byggd på detta skulle ge en möjlighet till stor flexibilitet i fråga om att kunna välja en frivillig skattskyldighet anpassad efter uthyrarens behov.

Tidigare överväganden när det gäller en yta som hyrs ut eller används som stadigvarande bostad bör fortfarande vara aktuella mot bakgrund av avdragsförbudet för stadigvarande bostad<sup>9</sup>. Det är angeläget att undvika situationer där en uthyrning omfattas av frivillig skattskyldighet men där uthyraren saknar avdragsrätt för ingående skatt<sup>10</sup>. I denna promemoria är det en utgångspunkt att frivillig skattskyldighet inte ska omfatta uthyrning som avser stadigvarande bostad.

### 3.3.2.3 Uthyrning i flera led

Från branschen har påtalats att dagens begränsning av uthyrning med frivillig skattskyldighet till i tredje hand skapar problem. Numera är det vanligt med uthyrning i fler led än så. En korrekt tillämpning av bestämmelserna i sista uthyrningsledet påverkar möjligheten till frivillig skattskyldighet i tidigare led. Om möjligheten att hyra ut med tillämpning av frivillig skattskyldighet frikopplas från att hyrestagaren ska bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet påverkas inte uthyrning i ett led av om senare uthyrningsled tillämpar bestämmelserna korrekt. Begränsningar till ett visst antal led vid uthyrning i flera led skulle i så fall inte behövas. Detta ökar flexibiliteten i systemet.

### 3.3.2.4 Hur frivillig skattskyldighet inleds

I dag inleds en frivillig skattskyldighet genom att en uthyrare påför mervärdesskatt på en faktura avseende en uthyrning som i övrigt uppfyller förutsättningar för frivillig skattskyldighet. Ingen ansökan eller anmälan lämnas in till Skatteverket och inget beslut om frivillig skattskyldighet fattas av Skatteverket utom när det gäller frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Uthyraren ska dock vara registrerad som skattskyldig för mervärdesskatt enligt Skatteförfarandelagen. Skatteverket kan som regel inte se om frivillig skattskyldighet tillämpas av en uthyrare. Det innebär att möjligheten för Skatteverket att upptäcka en felaktig tillämpning av frivillig skattskyldighet är begränsad. Det är först när en kontroll faktiskt genomförs som möjligheten egentligen finns. Det kan också innebära att när ett fel upptäcks så har en felaktig tillämpning skett under en längre tid vilket kan medföra stora konsekvenser för den granskade.

Dagens modell för hur frivillig skattskyldighet inleds har genomförts efter en avvägning mellan olika faktorer såsom de i föregående stycke redovisade och de problem som följde av det tidigare tillämpade ansöknings- och beslutsförfarandet.

Vid en utvidgning av området för frivillig skattskyldighet finns skäl att på nytt överväga hur skattskyldighet ska inledas och möjligheterna för Skatteverket att få

<sup>9</sup> Prop. 2013/14:1 s 475 f.

<sup>10</sup> RÅ 2010 ref. 43.

information om att frivillig skattskyldighet tillämpas utan att en kontroll hos uthyraren ska behöva göras.

### 3.3.2.5 Upphävande av frivillig skattskyldighet och jämkning

Frivillig skattskyldighet upphör i dag

- 1) om fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse,
- 2) om fastigheten inte längre kan upplåtas t.ex. på grund av brand eller på grund av rivning,

Den frivilliga skattskyldigheten kan också upphöra vid överlåtelse av en fastighet om den tidigare och nya ägaren skriftligen har avtalat om att den frivilliga skattskyldigheten inte ska gå över.

Vid frivillig skattskyldighet under uppförandeskede finns det vidare ett antal situationer där den frivilliga skattskyldigheten upphör genom beslut från Skatteverket. Dessa situationer berörs inte i promemorian.

Vid upphörande av frivillig skattskyldighet kan jämkning av tidigare avdrag för ingående skatt aktualiseras när den avdragna skatten på ny-, till eller ombyggnad delvis kan anses hänförlig till användning av fastigheten för tid efter att den frivilliga skattskyldigheten upphört.

Ur likabehandlingssynpunkt är det viktigt att inga oavsedda fördelar kan uppkomma genom att taktiskt träda in och ut ur systemet med frivillighet. Även om jämkning blir aktuellt kan förmåner uppnås om det uppkommer likviditetsfördelar i samband med ett utträde ur ett system med frivillig skattskyldighet eftersom den ingående skatten succesivt ska betalas tillbaka under resterande del av korrigeringsperioden (10 år för fastigheter).

Möjligheterna för utträde ur systemet med frivillig skattskyldighet på grund av uthyrning till hyrestagare med annan typ av verksamhet än den som uthyrningen tidigare avsett minskar när så gott som all uthyrning kan utgöra grund för frivillig skattskyldighet. Det kan ju också ses som att behovet av frivilligt utträde minskar.

Det kan å andra sidan framstå som naturligt att en person som frivilligt träder in i skattskyldighet också ska ha möjlighet att välja att avsluta den frivilliga skattskyldigheten när denne finner så lämpligt. Detta förutsatt att det finns möjlighet att jämka sådana oavsedda fördelar som kan följa av ett strategiskt gjort inträde och utträde.

Om utträde ur systemet med frivillig skattskyldighet ska kunna tillåtas utifrån uthyrarens val behöver det finnas regler om jämkning som tar bort oavsedda fördelar och det måste finnas en tillräcklig grad av kontroll av efterlevnaden. Det kan tala för ett system med anmälan av inträde och utträde ur frivillig skattskyldighet.

Ett sätt att minska problemet kan vara att införa en ”karantänstid” för att gå ur systemet efter att man gått in och för att gå in i systemet igen efter att man gått ut.

### 3.3.2.6 Ansökan om, eller anmälan av, frivillig skattskyldighet

Som nämnts i avsnitt 3.3.2.4 och 3.3.2.5 kan det finnas skäl att överväga en ökad insyn för Skatteverket i fråga om huruvida frivillig skattskyldighet tillämpas och om en person går ur den frivilliga skattskyldigheten, om möjligheterna till frivillig skattskyldighet utvidgas och om möjligheterna att välja att avsluta en frivillig skattskyldighet utökas. En sådan utökad insyn skulle kunna åstadkommas genom ett ansöknings- och beslutsförfarande, eller genom ett anmälningsförfarande.

Ett ansöknings- och beslutsförfarande har nyligen tagits bort. Det skulle krävas mycket för att motivera att återinföra ett sådant förfarande. Ett anmälningsförfarande skulle vara en mindre ingripande åtgärd, som ändå skulle kunna ge en bättre insyn för Skatteverket. Även ett anmälningsförfarande medför dock viss administration för såväl uthyraren som Skatteverket. Skatteverket skulle även behöva ett system för att behandla och lagra uppgifterna. Det finns här kostnader som behöver vägas mot vinsterna av en bättre överblick och kontroll av i vilka fall frivillig skattskyldighet tillämpas.

En övergång till ett anmälningsförfarande skulle sannolikt föranleda särskilda övergångsbestämmelser i förhållande till de fall där frivillig skattskyldighet redan tillämpas.

### 3.3.2.7 Frivillig skattskyldighet i uppförandeskedet

Det bör övervägas om möjligheten till frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet bör utvidgas i samma omfattning som det allmänna utrymmet för frivillig skattskyldighet utvidgas. Vissa tekniska följdändringar kan behövas. Något behov av systematiska förändringar därutöver avseende frivillig skattskyldighet i uppförandeskedet synes inte finnas.

## 3.3.3 Skattskyldighet som huvudregel med möjlighet till frivilligt utträde

En möjlighet som har övervägts är att vända på systemet och ha skattskyldighet som huvudregel. Det ger en del av fördelarna av en obligatorisk skattskyldighet men ger samtidigt möjlighet för den som önskar bedriva uthyrningen utan skattskyldighet. Om vi gör antagandet att huvudparten av uthyrarna vill bedriva verksamheten under skattskyldighet så skulle det kunna finnas vissa administrativa fördelar med en sådan modell.

En lösning baserad på möjlighet till frivilligt utträde riskerar dock att bli betungande bl.a. för småföretag, privatpersoner och föreningar, som aktivt måste agera för att undvika skatteplikt för fastighetsuthyrning. Skatteverkets bedömning är vidare att detta alternativ inte skulle kunna leda till en lika omfattande förenkling som ett alternativ som bygger på utökade möjligheter till frivillig skattskyldighet. Frågan om regleringen av möjlighet att växla mellan skattepliktig och undantagen uthyrning synes t.ex. bli mer komplicerad vid ett alternativ som bygger på möjlighet till frivilligt utträde.

Det alternativet kommer därför inte vidare att behandlas i denna promemoria.

## 4 Överväganden och förslag

### 4.1 Frivillig skattskyldighet för viss bestämd yta

**Förslag:** Möjligheten till uthyrning av bestämd yta av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet med frivillig skattskyldighet utvidgas. Det finns inte längre något krav på att den som hyr lokalen ska bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet eller verksamhet som medför rätt till återbetalning. För att frivillig skattskyldighet ska vara möjligt behöver uthyrningen inte ha någon viss tidsmässig omfattning och hyresgästen behöver inte ha exklusiv rätt till den hyrda ytan.

När frivillig skattskyldighet tillämpas ska mervärdesskatt tas ut för all upplåtelse av den bestämda yta som görs av denna uthyrare. Det är möjligt att ha olika hyresgäster för samma lokal, t.ex. en under dagtid och en annan under kvällstid. Det är dock inte möjligt att tillämpa frivillig skattskyldighet i förhållande till en av hyresgästerna med inte den andra, eftersom den frivilliga skattskyldigheten avser uthyrningen av en bestämd yta. Uthyraren kan dock även fortsättningsvis välja att tillämpa frivillig skattskyldighet för en viss yta inom en fastighet men inte för andra ytor inom samma fastighet.

**Skälen för förslaget:** Avsikten med förslaget är att öppna upp för mer flexibla möjligheter till uthyrning av lokaler genom att en uthyrare kan välja att uthyrning av en bestämd yta inom en fastighet ska omfattas av frivillig skattskyldighet. Kraven på hyresgästens användning och beskattningsstatus tas bort. Den frivilliga skattskyldigheten ska dock fortfarande bedömas i varje uthyrningsled för sig. Om t.ex. en förstahandshyresgäst vidareuthyr den bestämda ytan förutsätter inte fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet att förstahandshyresgästen är frivilligt skattskyldig för sin uthyrning. Uthyraren har därmed möjlighet att själv välja att vara frivilligt skattskyldig eller inte, för sin egen uthyrning av en bestämd yta. Slopande av kraven på hyresgästens exklusiva användning medför att det är möjligt att ha olika hyresgäster för samma lokal, t.ex. en under dagtid och en annan under kvällstid, eller att ha två hyresgäster samtidigt. Det innebär också att frivillig skattskyldighet kan tillämpas exempelvis för uthyrning kvällstid när uthyraren själv använder lokalen i egen verksamhet dagtid. Användningen av lokalen i uthyrarens egen verksamhet kan däremot påverka uthyrarens avdragsrätt för ingående skatt på kostnader för lokalen, t.ex. om uthyrarens egen verksamhet endast delvis medför avdragsrätt.

När frivillig skattskyldighet har inletts gäller den för all upplåtelse av den aktuella ytan som görs av denna uthyrare. Även fortsättningsvis kan dock uthyraren välja att vissa delar inom en fastighet omfattas av frivillig skattskyldighet medan andra delar inte gör det.

När en frivillig skattskyldighet har inletts är avsikten med systemet att detta är ett förhållande som ska bestå under en längre tid, även om de enskilda uthyrningarna kan vara kortvariga. Utgångspunkten är således att uthyraren ska använda den bestämda ytan kontinuerligt för skattepliktig uthyrning även om kraven på hyresgästens stadigvarande användning tas bort.

En uthyrare som är frivilligt skattskyldig avseende en viss bestämd yta har rätt till avdrag för ingående skatt som avser uthyrningen. Om enbart en del av lokalerna i en fastighet omfattas av frivillig skattskyldighet går det alltså enbart att göra avdrag för den ingående skatt som avser förvärv för dessa lokaler. Vid förvärv som är gemensamma för fastigheten ska den avdragsgilla andelen i första hand bestämmas genom en faktisk uppdelning av skatten. Förändringar i uthyrarens skattskyldighet

genom att denne omväxlande tillämpar frivillig skattskyldighet och undantagen uthyrning för en viss bestämd lokal kan ge upphov till svårigheter och leda till 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. Det kan bli särskilt komplicerat om det finns ytor som är gemensamma för flera sådana lokaler. Fler jämningsituationer kan sannolikt uppkomma. Beräkningen av jämningsbelopp för sådana lokaler kan bli komplicerad. Jämkning vid ändrad användning sker om avdragsrätten för lokaler och gemensamma ytor ändras. Denna ska beräknas som en andel av den avdragsrätt som fanns i samband med anskaffningen. Vid jämkning ska också avskrivningsunderlagen för tillgången justeras vid inkomstbeskattningen. Skatteverket har inte heller tillgång till uppgifter om när frivillig skattskyldighet påbörjas och när den avslutas. Det finns således fördelar med ett regelverk som befrämjar kontinuitet i skattskyldigheten. Av dessa skäl behöver den föreslagna regleringen bygga på att den uthyrning som en uthyrare gör av en bestämd yta med frivillig skattskyldighet är avsedd att vara kontinuerlig.

Under vilka förutsättningar en frivillig skattskyldighet upphör behandlas i avsnitt 4.6.

#### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar i 3 kap. 3 § och 9 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML.

## 4.2 Stadigvarande bostad

**Bedömning:** Frivillig skattskyldighet ska inte heller fortsättningsvis kunna omfatta uthyrning som avser stadigvarande bostad.

**Skäl för bedömningen:** Den nuvarande begränsningen, som innebär att frivillig skattskyldighet inte gäller om uthyrningen avser stadigvarande bostad, infördes den 1 januari 2014 genom lagen (2013:954) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200). I prop. 2013/14: s. 475 f. motiverades bestämmelsen med att det var olämpligt att det kan uppkomma situationer där en fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig och ska erlägga mervärdesskatt på hyran helt saknar rätt till avdrag för uthyrningen.

I skälen redovisades Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2010 ref 43 avseende en stiftelse som skulle hyra ut bostäder till ett universitet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att avdragsförbudet var tillämpligt. Fastighetsägaren saknade därför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt även om fastighetsägaren hade fått ett beslut om frivillig skattskyldighet.

I propositionen redovisade regeringen att den inte såg skäl att vid tidpunkten ändra avdragsförbudet för stadigvarande bostad.

Skälen för att det inte ska finnas en möjlighet att bli frivillig skattskyldig för uthyrning som avser stadigvarande bostad gäller fortfarande. Förslaget om utökade möjligheter för frivillig skattskyldighet gäller därför inte uthyrning i något led av en yta som avser stadigvarande bostad.

### 4.3 Skattskyldighet vid uthyrning i flera led

**Förslag:** Frivillig skattskyldighet förutsätter inte längre att vidareuthyrning av en bestämd yta omfattas av skattskyldighet i de efterföljande uthyrningsleden. Det finns inte någon begränsning av i hur många led som frivillig skattskyldighet får tillämpas.

**Skälen för förslaget:** Enligt dagens regler gäller en begränsning av möjligheten till frivillig skattskyldighet för hyresgäster vid vidareuthyrning till uthyrning i tredje hand. En anledning till begränsningen är att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet måste vara uppfyllda i varje uthyrningsled. Om förutsättningarna brister i sista uthyrningsledet påverkas alla tidigare uthyrningsled. Uthyrningen blir då undantagen från skatteplikt i alla led. Det kan t.ex. innebära att fastighetsägaren tvingas jämka tidigare avdrag för ingående skatt på ny-, till- eller ombyggnad. I avsnitt 4.1 föreslås att kraven på hyresgästens verksamhet och användning tas bort. Eftersom den nu föreslagna lösningen inte är knuten till status och verksamhet hos hyresgästen (utan endast till varje uthyrares uthyrning av en bestämd yta) finns inte längre skäl att begränsa möjligheten till frivillig skattskyldighet till ett visst antal led. Det har också från branschen påtalats att vid dagens uthyrningsförhållanden förekommer ofta fler uthyrningsled än nuvarande lagstiftning tillåter. Möjlighet till frivillig skattskyldighet finns dock inte i något led vid uthyrning som avser stadigvarande bostad (se vidare avsnitt 4.2).

Förslaget ökar möjligheterna att använda frivillig skattskyldighet vid uthyrning i fler led.

#### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar i 3 kap. 3 § och 9 kap. 1 § ML.

### 4.4 Hur uppkommer frivillig skattskyldighet?

**Förslag:** Skattskyldighet inleds liksom tidigare genom att hyresvärden utfärdar en faktura med mervärdesskatt för uthyrningen. Den frivilliga skattskyldigheten inträder den första dagen i den hyresperiod som fakturan avser. Skattskyldigheten inträder dock tidigast när någon hyresgäst enligt avtal har tillträtt ytan. En skillnad mot tidigare är att kravet på tillträde kan vara uppfyllt genom att annan hyresgäst redan tillträtt ytan. När skattskyldigheten har uppkommit så gäller den för all uthyrning av den aktuella ytan som denna uthyrare gör. Skattskyldigheten för hyresvärden gäller således även avseende uthyrning till andra hyresgäster av samma yta, som kan finnas sedan tidigare eller tillkommer senare.

**Skälen för förslaget:** En utgångspunkt för de lämnade förslagen är att göra så få förändringar som möjligt i regleringen av hur man blir frivilligt skattskyldig. En fastighetsägare, hyresgäst, mervärdesskattegrupp och konkursbo blir frivilligt skattskyldig enligt 9 kap. 1 § ML genom att ange utgående skatt i en faktura som avser uthyrningen. Fakturan ska utfärdas senast inom sex månader från den första dagen i hyresperioden. Det förhållandet att kravet på hyresgästernas stadigvarande användning tas bort kan innebära att det uppkommer nya situationer där frivillig skattskyldighet kan tillämpas. Frivillig skattskyldighet kan tillämpas vid uthyrning av en bestämd yta som används av flera hyresgäster. t.ex. genom att en hyresgäst har tillgång till lokalen under dagtid och en annan hyresgäst under kvällstid. Det



kan också gälla om flera hyresgäster hyr en lokal för samtidig användning. När det tidigare kravet på en exklusiv stadigvarande användning för hyresgästen tas bort ger det också förändrade förutsättningar om det vid den frivilliga skattskyldighetens inträde redan finns andra hyresgäster som har tillträtt den bestämda ytan. Om fastighetsägaren utfärdar en faktura med mervärdesskatt till en av hyresgästerna gäller skattskyldigheten för all uthyrning av den bestämda ytan som denna uthyrare gör, dvs. även till hyresgäster som sedan tidigare hyr den bestämda ytan. Den frivilliga skattskyldigheten inträder för hyresvärderna samtidigt i förhållande till alla hyresgästerna under förutsättning att någon av hyresgästerna enligt avtal har tillträtt den bestämda ytan. Den frivilliga skattskyldigheten gäller dock fortfarande i varje led för sig (se avsnitt 4.3).

En utvidgning av skattskyldigheten till uthyrning till redan befintliga hyresgäster kan ha civilrättsliga aspekter som hyresvärderna behöver hantera.

#### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar i 9 kap. 1 och 4 §§ ML.

## 4.5 Frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet

**Förslag:** Möjligheten till frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede vidgas på samma sätt som området för frivillig skattskyldighet vid uthyrning. Kretsen av personer som kan ansöka om frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede är alltjämt fastighetsägare, konkursbo och huvudman för mervärdesskattegrupp.

**Skälen för förslaget:** Förändringen är i huvudsak en följdändring av att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet utvidgas (avsnitt 4.1). Frivillig skattskyldighet kommer således att vara möjligt under uppförandeskedet i den mån den framtida uthyrningen är avsedd att omfattas av frivillig skattskyldighet, under förutsättning att övriga villkor är uppfyllda.

Organisationer för fastighetsägarna och näringslivet har tidigare framfört önskemål om att kretsen av personer som kan ansöka om frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede utvidgas till att även omfatta hyresgäster. Detta kan ses som en naturlig del av förslaget till utvidgning av området för frivillig skattskyldighet. Det finns dock ett problem med en utvidgning avseende uppförandeskedet som enligt Skatteverkets mening behöver lösas innan en sådan utvidgning bör göras i denna del.

EU-domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att bestämmelserna i mervärdesskattelagen om övertagande av rättighet och skyldighet att jämka avdrag, helt eller delvis, inte är förenliga mervärdesskattedirektivet<sup>1</sup>. EU-domstolen har ansett att detsamma gäller vid jämkning och återbetalning av ingående skatt när frivillig skattskyldighet under uppförandeskede upphör på grund av att byggnationen avbryts innan någon uthyrning påbörjas<sup>2</sup>. Vid frivillig skattskyldighet under uppförandeskede kan flera av dessa bestämmelser aktualiseras. Skatteverket anser att jämningsbestämmelserna i 8 a kap. ML behöver ändras innan kretsen av subjekt som kan ansöka om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede kan utökas. Det är en för stor fråga för att försöka lösa i detta sammanhang.

<sup>1</sup> C-787/18 - Sögård Fastigheter och HFD 2021 not. 26.

<sup>2</sup> C-248/20, Skatteverket mot Skellefteå Industrihus AB.

Ett förslag om utvidgning av kretsen av personer som kan bli frivilligt skattskyldiga under ett uppförandeskede lämnas därför inte i denna promemoria.

### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar i 9 kap. 2 § ML.

## 4.6 Hur upphör frivillig skattskyldighet?

**Förslag:** Frivillig skattskyldighet upphör

- om ytan hyrs ut eller annars används som stadigvarande bostad,
- om ytan inte längre hyrs ut och det inte heller finns en avsikt att fortsättningsvis hyra ut ytan, eller
- om ytan till följd av rivning eller annan liknande orsak inte längre kan hyras ut.

**Skälen för förslaget:** En utgångspunkt för förslaget är att en frivillig skattskyldighet som har inletts ska vara varaktig. Liksom i dag finns det dock situationer där den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra.

Den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra om uthyrningen eller användningen av en lokal övergår till att avse stadigvarande bostad. Frivillig skattskyldighet är enligt förslaget alltså inte tillåten om ytan används för stadigvarande bostad i något led (avsnitt 4.2). I övrigt kan frivillig skattskyldighet tillämpas avseende upplåtelse för alla olika typer av ändamål för användning av den bestämda ytan. Att ändamålet för användning av ytan förändras är således i andra fall inte av någon betydelse för att frivillig skattskyldighet ska kunna föreligga.

Om en yta som omfattas av frivillig skattskyldighet inte längre upplåts finns det skäl att överväga om den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Om lokalen är outhyrd men det finns en avsikt att upplåta ytan bör detta inte vara skäl för att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Om det inte längre finns en reell avsikt att upplåta ytan, t.ex. om fastighetsägaren övergår till att endast använda lokalen i egen verksamhet, ska emellertid den frivilliga skattskyldigheten upphöra.

Liksom för närvarande ska den frivilliga skattskyldigheten upphöra när det inte längre är möjligt att upplåta ytan på grund av rivning, brand eller motsvarande. Den frivilliga skattskyldigheten ska dock inte upphöra på denna grund om en byggnad endast delvis skadats, så att den där bedrivna verksamheten kan fortsätta efter reparation av byggnaden.

Det har framförts önskemål om en möjlighet att utträda ur den frivilliga skattskyldigheten när den skattskyldige finner det lämpligt. Som har utvecklats under 4.1. finns ett behov av att frivillig skattskyldighet vid uthyrning av lokal bedrivs med en avsikt att den skattepliktiga uthyrningen ska vara kontinuerlig. Det finns fördelar med ett regelverk som befrämjar kontinuitet i skattskyldigheten. Det ger färre problem med avdragsrätt och jämkning. En möjlighet att fritt träda in och ut ur systemet med frivillig skattskyldighet öppnar också möjligheter för missbruk av systemet. Även om detta inte kan antas vara något som den övervägande delen av uthyrare skulle vara intresserade av att göra så måste regelverket också kunna tillämpas på personer som skulle kunna vilja utnyttja sådana möjligheter. Enligt Skatteverkets uppfattning täcker de föreslagna situationerna där frivillig skattskyldighet ska upphöra, de fall där det är befogat att frivillig skattskyldighet

ska upphöra. Så länge en uthyrningsverksamhet bedrivs som kan omfattas av frivillig skattskyldighet är det rimligt att en påbörjad frivillig skattskyldighet ska bestå.

Av 9 kap. 6 § fjärde stycket ML följer att en frivillig skattskyldighet även kan upphöra i samband med att en fastighet överläts. Någon ändring av den bestämmelsen föreslås inte. Någon ändring föreslås inte heller när det gäller upphörande av frivillig skattskyldighet i 9 kap. 6 § andra och tredje styckena ML vid frivillig skattskyldighet under uppförandeskede.

#### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar i 9 kap. 6 § ML.

## 4.7 Åtgärder för att skapa en bättre överblick av tillämpningen

**Övervägande:** Inom ramen för arbetet med promemorian har övervägts om det behövs reglering för att ge Skatteverket en bättre möjlighet till överblick över i vilka fall frivillig skattskyldighet tillämpas och över när sådan skattskyldighet inleds respektive avslutas, samt bättre möjlighet att tidigt upptäcka om bestämmelserna tillämpas felaktigt. Något sådant förslag lämnas dock inte i promemorian.

**Skälen för övervägandet:** Skatteverket har i dag inte en god överblick över i vilka fall och i vilken omfattning frivillig skattskyldighet tillämpas. Om förfarandet tillämpas på ett sätt som inte är avsett kan felaktigheter i beskattningen uppkomma eller oavsedda räntevinster bli resultatet. Detta kan vara svårt för Skatteverket att upptäcka med mindre än att en utredning avseende en viss uthyrare görs.

Inom ramen för arbetet med promemorian har diskuterats bl.a. införande av en anmälningsskyldighet och ett register över pågående frivillig skattskyldighet. Detta har bedömts skulle medföra en del vinster i fråga om överblick och möjlighet att bättre välja ut objekt inom kontrollverksamheten. Det skulle å andra sidan innebära ökade arbetsinsatser och kostnader för både Skatteverket och uthyrarna. Sammantaget har bedömts att fördelarna inte är så stora i förhållande till nackdelarna att ett sådant förslag bör läggas fram nu.

En annan möjlighet som diskuterats är att förbättra det uppgiftslämnande som redan ska ske inom deklareringsförfarandet. Det skulle t.ex. kunna göras genom att den som lämnar en deklARATION aktivt behöver ange att ett visst förhållande inte är tillämpligt och inte enbart indirekt göra detta genom att lämna ett fält tomt. Den absoluta huvudparten av mervärdesskattedeklarationerna lämnas elektroniskt. Det finns olika tekniska möjligheter att förbättra efterlevnaden av uppgiftslämnandet i det elektroniska förfarandet. Bedömningen är att detta kan göras med stöd av redan gällande reglering.

## 4.8 Ikraftträdandebestämmelser

**Förslag:** Bestämmelserna träder i kraft den 1 juli 2023.

**Skälen för förslaget:** Det bedöms vara angeläget att bestämmelserna kan träda i kraft så snart som möjligt. Den 1 juli 2023 bedöms vara en lämplig tidpunkt.

Något behov av övergångsbestämmelser har inte identifierats.

## 5 Konsekvensanalys

### 5.1 Sammanfattning

Konsekvensanalysen har upprättats med beaktande av de krav som ställs på kommittéer och särskilda utredningar enligt 14–15 a §§ kommittéförordningen (1998:1474) samt 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Skatteverket föreslår bl.a. att frivillig skattskyldighet ska kopplas till en viss bestämd yta och inte till hyresgästens verksamhet, samt att det ska vara möjligt att tillämpa skattskyldighet i fler led än tidigare. Uthyrningen till varje enskild hyresgäst behöver inte vara varaktig och hyresgästen behöver inte ha exklusiv rätt till den hyrda ytan. Regleringen i förslaget utgår dock från att uthyrningsverksamheten sammantaget bedrivs kontinuerligt. Syftet med de föreslagna regelförändringarna är att anpassa regleringen till de behov som följer av en alltmer flexibel marknad för uthyrning av lokaler och att förenkla för hyresvärdar och hyresgäster.

Reglerna kan ge en positiv offentligfinansiell effekt eftersom skattebasen ökar om fler hyresvärdar väljer att bli skattskyldiga. Men utfallet är osäkert. Skattskyldigheten är frivillig och på grund av varierande förutsättningar kommer vissa hyresvärdar troligtvis finna skattskyldigheten fördelaktig medan andra inte gör det. Vidare kan skattskyldigheten medföra indirekta effekter på marknaden som bidrar till ett förändrat utbud av lokaler. Offentlig sektor förväntas gynnas om samtliga skolor eller vårdgivare, i privat regi som i offentlig regi, får lika förutsättningar att finna ändamålsenliga lokaler. Av samma skäl förväntas civilsamhället, exempelvis ideella organisationer eller idrottsföreningar, gynnas på grund av att det kan bli enklare att få tag på lokaler. Det finns emellertid en risk att skattskyldigheten leder till högre lokalkostnader. För hyresgäster inom offentlig sektor kommer en eventuell hyreshöjning övervältras på skattebetalare. Det är oklart om ideella organisationer och idrottsföreningar kommer kunna nyttja ett ökat utbud fullt ut med eventuell hyreshöjning. Företag, såsom hyresvärdar eller hyresgäster, kan påverkas både positivt och negativt. Generellt kommer hyresvärdar gynnas eftersom reglering innebär högre grad av flexibilitet och mindre administrativ börda vid uthyrning till olika typer av hyresgäster. Hyresgäster som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet får enklare att hitta ändamålsenliga lokaler och därmed konkurrera på samma villkor som verksamheter som är mervärdesskattepliktiga. Om mervärdesskatten på hyran är högre än de kostnader för s.k. dold mervärdesskatt som hyresvärdarna har enligt dagens regler<sup>1</sup> riskerar dessa företag hyreshöjningar. Skatteverket och domstolar förväntas få minskad administrativ börda på grund av att kostsamma hanteringar och svåra bedömningar förväntas minska.

### 5.2 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring

Syftet med föreslagna regelförändringar är att åstadkomma en mer flexibel marknad för uthyrning av lokaler. Gällande reglering är inte anpassad till dagens affärsmodeller och mervärdesskatten utgör i olika omfattning kostnader för företagen. Vidare kan potentiella hyresgäster som inte bedriver

<sup>1</sup> S.k. dold mervärdesskatt, uppkommer när en hyresvärd inte har avdragsrätt för mervärdesskatt och därför justerar hyrorna för att täcka kostnader för ingående mervärdesskatt från tidigare led i förädlingskedjan.

mervärdesskattepliktig verksamhet ha svårt att hitta lokaler samtidigt som lokaler står tomma. Genom att koppla skattskyldigheten till en bestämd yta påverkar verksamheten hos den som hyr inte möjligheten för fastighetsägaren att tillämpa frivillig skattskyldighet. Det finns då inget behov av att begränsa antalet led där frivillig skattskyldighet är möjlig. Skattskyldigheten behöver inte heller upphöra på grund av att lokalerna börjar hyras ut till en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. Därmed minskar risken för att förändrad verksamhet förorsakar att hyresvärden måste återbetala tidigare avdragen mervärdesskatt. Vidare möjliggörs uthyrning av samma yta till olika verksamheter, exempelvis med olika hyresgäster dag- och kvällstid. Uthyrningen till varje enskild hyresgäst behöver inte vara stadigvarande för att hyresvärden ska kunna bli frivilligt skattskyldig. Detta gör det lättare att hyra ut till fler hyresgäster under kortare tidsperioder. En utgångspunkt är dock att uthyrningen sammantaget är kontinuerlig.

Något alternativt sätt att uppnå syftet har inte hittats (se avsnitt 3.3. och kapitel 4). Om förslaget inte genomförs fortsätter det ineffektiva lokalutnyttjandet som beskrivs ovan i detta avsnitt.

### 5.3 Offentligfinansiella effekter

Förslaget kan medföra både positiva och negativa effekter på de offentliga finanserna. Omfattningen av dessa effekter är emellertid svår att uppskatta, varför det inte heller är möjligt att ge en uppgift om offentligfinansiell effekt.

De föreslagna reglerna innebär en högre grad av flexibilitet jämfört med dagens reglering eftersom det kommer skapas ökade möjligheter för hyresvärdar att bli frivilligt skattskyldiga. Därmed är det förväntat att fler hyresvärdar kommer välja det alternativet. Eftersom mervärdesskatt kommer att tas ut vid uthyrning av lokaler i större omfattning, ökar skattebasen och det uppkommer en positiv offentligfinansiell effekt. Storleksordningen av ökningen av skatteintäkterna är okänd eftersom skattskyldigheten fortfarande kommer vara frivillig och att valet kommer styras av om hyresvärden anser det fördelaktigt att vara frivilligt skattskyldig. Hyresvärdens bedömning kan bero på flera yttre faktorer, exempelvis efterfrågan på lokaler och utbudet av andra lokaler på platsen, eller fastighetens behov av renovering och andra kostnader som inkluderar mervärdesskatt som hyresvärden kan förutse. Det är svårt att bedöma den offentlig finansiella effekten av förslaget då det saknas behövligt underlag. För att ge en bild av tänkbar omfattning av ökade intäkter avseende mervärdesskatt för staten till följd av förslaget följer här en illustrativ beräkning baserad på antaganden. Enligt Skatteverkets uppgifter deklarerade 43 810 respektive 44 713 skattebetalare hyresinkomster vid frivillig skattskyldighet under 2019 och 2020. De deklarerade hyresinkomsterna uppgick till 195 och 197 miljarder kronor för respektive år. Omfattning av avdragen och inbetald mervärdesskatt från dessa skattebetalare som kommer från den frivilliga skattskyldigheten går inte att särskilja från andra transaktioner. Enligt statistik från SCB om intäkter och kostnader för bostadshus utgör kostnader i snitt 60 procent av intäkterna.<sup>2</sup> Om detta förhållande antas gälla även för lokaluthyrning så uppgår uthyrarnas tillförda mervärde till 40 procent av inkomsterna. Detta innebär att för varje procent som hyresinkomster i en verksamhet som tillämpar frivillig skattskyldighet ökar till följd av förslaget, så ökar

<sup>2</sup> SCB (2021). Intäkter och kostnader för flerbostadshus (IKU), kr/kvm efter region, nybyggår/värdeår, årsintervall, fastighetsägarkategori, intäkts-/kostnadslag och år. [2021-11-17].

statens intäkter från mervärdesskatt med runt 200 miljoner kronor per år.<sup>3</sup> Resonemanget är dock något förenklat. Det antas att hyresvärdar har oförändrad vinstmarginal.

Att antalet frivilligt skattskyldiga ökar kan också påverka skattebasen indirekt, i både positiv och negativ riktning, vilket gör ovanstående effekt mer osäker. När hyresvärderna väljer att vara skattskyldig förväntas mervärdesskatten att övervältras på hyresgästen, alternativt bäras av hyresvärderna i form av lägre vinster på uthyrningen. Teoretiskt sett innebär högre kostnader, alternativt lägre vinst, minskat utbud, i det här fallet uthyrd lokalyta. Fler frivilligt skattskyldiga kan på det sättet teoretiskt minska skattebasen och intäkterna till staten. Det bör dock poängteras att skattskyldigheten är frivillig och det inte finns anledning att anta att en hyresvärd blir frivilligt skattskyldig om detta är olönsamt för denne.

Positiva effekter är att lokaler som idag står tomma hyrs ut och att renovering av lokaler som nyttjas av hyresgäster som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet blir billigare då hyresvärdarna kan dra av ingående mervärdesskatt, om de väljer att bli frivilligt skattskyldiga. Föreslagna åtgärder kan dessutom bidra till överlag färre administrativa kostnader för hyresvärdar (se avsnitt 5.5), vilket kan främja utbudet på hyresmarknaden.

## 5.4 Effekter för offentlig sektor

Offentlig sektor i form av exempelvis skolor, förskolor, vårdcentraler och äldreomsorg påverkas av regelförändringarna. Med dagens reglering kan hyresvärdar bli frivilligt skattskyldiga när de hyr ut till kommuner, regioner eller staten. Privata företag som är verksamma inom offentlig sektor, exempelvis inom vård och omsorg eller skola, bedriver inte mervärdesskattepliktig verksamhet. Lokaler som omfattas av frivillig skattskyldighet kan enligt dagens regler inte hyras ut till sådana hyresgäster om den frivilliga skattskyldigheten ska bestå. Aktörer som bedriver verksamhet som inte är mervärdesskattepliktig kan därför i vissa fall ha svårigheter att hitta lämpliga lokaler. Troligtvis är problemet större i storstäder eftersom en hög efterfrågan på lokaler kan bidra till att det blir mindre attraktivt att hyra ut till hyresgäster som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet. Om hyresgästens verksamhet inte påverkar möjligheten att bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet ges bättre förutsättningar till konkurrens på lika villkor (se även avsnitt 5.5.3.). Genom att frivillig skattskyldighet inte kopplas till verksamheten hos den som hyr förväntas att denna grupp av företag får lättare att hitta ändamålsenliga lokaler. Vidare minskar behovet av att ingå hyreskontrakt som kan sträcka sig över mycket lång tid. Därmed kan onödiga fördyringar av samhällsviktiga funktioner undvikas.

Det kan finnas en risk för att skattskyldigheten orsakar högre hyra för hyresgäster som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet och därmed saknar avdragsrätt. Det kan bli fallet om mervärdesskatten på hyran överstiger den s.k. dolda mervärdesskatt som blir en kostnad för hyresvärderna enligt dagens regler. Allt annat lika kan hyreskostnaden bli som högst 25 procent dyrare (beroende på hur stora kostnaderna för den dolda mervärdesskatten varit). En högre hyra för privata företag i offentlig sektor medför att kommunernas eller regionernas utgifter ökar. Dock behöver möjligheten till ersättning enligt lagen (2005:807) om ersättning för kommuner och regioner beaktas. Idag köper kommuner och

<sup>3</sup>  $0,01 * 0,25 * (197 \text{ mdkr} - 197 \text{ mdkr} * 0,6) = 200 \text{ miljoner kr.}$

regioner 10 respektive 12 procent av sin verksamhet från privata utförare<sup>4</sup>. Ökade utgifter för privata aktörer påverkar därför också skattebetalarna. En högre hyra kan möjligen motverkas av effektivare lokalutnyttjande genom att en och samma yta kan hyras ut till olika hyresgäster dag- och kvällstid samt uthyrning under kortare perioder.

## 5.5 Effekter för företagen

Företag som berörs återfinns bland hyresvärdar för fastigheter som hyrs ut för andra ändamål än stadigvarande bostad samt bland dess hyresgäster. Nedanstående bedömning av effekter delas upp med avseende på dessa två grupper.

### 5.5.1 Typ av företag och antal berörda

Eftersom skattskyldigheten för hyresvärdar kommer vara frivillig finns det ingen exakt uppgift på hur många och vilken typ av hyresvärdar som kommer beröras av de föreslagna reglerna. En ungefärlig bild kan erhållas genom att jämföra antal hyresvärdar totalt sett med vilka hyresvärdar som är skattskyldiga idag. Enligt uppgifter från fastighetstaxeringen finns drygt 134 500 registrerade fastighetsägare till hyreshus och s.k. specialenheter (t.ex. kyrkor, skolor, militära fastigheter). Det finns inte regler för att anmäla inledd eller avslutad skattskyldighet, men ett ungefärligt antal skattskyldiga kan erhållas genom de som anger frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamheter i mervärdesskattedeclarationen. Enligt Skatteverkets uppgifter handlar det om 77 500 personer. Merparten (82 procent) utgörs av juridiska personer. Differensen mellan det totala antalet fastighetsägare och de som idag redovisar mervärdesskatt på sin uthyrning är drygt 57 000. Dessa fastighetsägare skulle alltså potentiellt kunna vara berörda. Men troligen är uppskattningen i överkant eftersom vissa kanske enbart hyr ut fastigheter för bostadsändamål. Enligt branschorganisationen Fastighetsägarna är fastighetsbranschen en småföretagarbransch. Av samtliga fastighetsföretag har 86 procent av företagen en till fyra anställda. Endast tre fastighetsföretag har fler än 500 anställda. Av fastighetsbolag på börsen utgör kvinnorna 45 procent av ledamöterna i styrelser och ledningar.<sup>5</sup>

Bland hyresgäster som kan tänkas ha hyresvärdar som kommer att välja att tillämpa frivillig skattskyldighet ingår troligtvis fristående förskolor och skolor, privata vårdgivare samt ideella organisationer eller föreningar. Dessa hyresgäster är berörda eftersom de inte bedriver verksamhet som är mervärdesskattepliktig. Enligt uppgift från friskolorna riksförbund finns drygt 4 100 fristående förskolor och skolor i Sverige. Merparten drivs som aktiebolag<sup>6</sup>. Vårdföretagen presenterar att det fanns drygt 15 700 vård- och omsorgsföretag i Sverige år 2020.<sup>7</sup> Enligt Statistiska centralbyrån fanns 256 657 organisationer inom det civila samhället år 2019<sup>8</sup>. Sammantaget kan konstateras att det rör sig om hundratusental potentiella hyresgäster. Samtliga kommer dock inte beröras. Dels är det inte säkert att deras hyresvärd kommer finna det fördelaktigt att vara frivilligt skattskyldig, dels kanske en del av ovan nämnda aktörer äger egna fastigheter eller inte har behov av lokal.

<sup>4</sup> Kolada (2021). [https://kolada.se/verktyg/jamforaren/?\\_p=jamforelse&focus=2328&tab\\_id=166919](https://kolada.se/verktyg/jamforaren/?_p=jamforelse&focus=2328&tab_id=166919) [2021-11-12].

<sup>5</sup> Fastighetsägarna (2021). <https://www.fastighetsagarna.se/fakta/fastighetsbranschen-i-korthet/> [2021-11-12].

<sup>6</sup> Friskolornas Riksförbund (2021). <https://www.friskola.se/skolor-och-elever/> [2021-11-12].

<sup>7</sup> Vårdföretagarna (2021). <https://www.vardforetagarna.se/vardfakta/foretagen/> [2021-11-12].

<sup>8</sup> SCB (2021). <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/naringsverksamhet/naringslivets-struktur/civila-samhallet/> [2021-11-12].



En summering skulle därmed med all säkerhet utgöra en grov överskattning av antal berörda hyresgäster.

### 5.5.2 Påverkan på administrativa kostnader och andra kostnader

För hyresvärdar som är frivilligt skattskyldiga finns en administrativ börda eftersom mervärdesskatten ska redovisas och deklarerar separat. För hyresgäster utan avdragsrätt för mervärdesskatt innebär, att en hyresvärd blir frivilligt skattskyldig, inte ökad administration eftersom kostnaderna oavsett läggs på hyran. I det stora hela torde ändå företagets börda minska på grund av att hyresvärderna har större möjligheter att välja att vara frivilligt skattskyldig där detta sammantaget är till fördel för denne. Exempelvis behöver en hyresvärd, som vill vara frivilligt skattskyldig för hela verksamheten, inte längre hantera uthyrning av vissa ytor, till hyresgäster utan avdragsrätt, skilt från den verksamhet som kan omfattas av frivillig skattskyldighet enligt dagens regler. Det blir mindre administrativt betungande att beräkna ingående mervärdesskatt för gemensamma ytor. Ekonomiska kalkyler inför eventuella renoveringar blir mer överskådliga eftersom fastighetsägaren säkrare kan veta i vilken omfattning fastigheten kommer att omfattas av skattskyldighet under renoveringsperioden och därmed ha ett säkrare underlag för kalkylen. Vidare minskar både risken för att hyresvärderna gör fel vid jämningsförfarandet och risken för att hyresvärderna tvingas betala tillbaka tidigare avdragen mervärdesskatt avseende investeringskostnader på grund av byte av hyresgäst som medför att den frivilliga skattskyldigheten upphör.

De administrativa kostnaderna som beskrivs ovan skiljer sig sannolikt mellan hyresvärdar som kommer att välja att bli frivilligt skattskyldiga. Detta eftersom de har olika typer av hyresgäster, omkostnader för sin uthyrningsverksamhet och redovisningsförfarande. Eftersom de föreslagna reglerna är frivilliga saknas det även uppgifter om aktuell population. Därmed är det inte möjligt att återge en sammantagen effekt på de administrativa kostnaderna. Nedan exemplifieras dock två potentiella kostnadsposter som kan vara aktuella inom ett enskilt företag. Uppskattningarna av tidsåtgång, frekvenser samt timkostnader har hämtats från Tillväxtverkets databas MALIN<sup>9</sup>.

Tabell 1. Administrativa kostnader för ett företag som ingår skattskyldighet

Moment	Tidsåtgång	Frekvens	Timkostnad	Kostnad per år
Redovisning och deklareration av mervärdesskatt*	6 min	12	266 kr/h	319 kr
Gemensam redovisning av olika hyresgäster**	-30 min	1	500 kr/h	-250 kr
Summa				+ 69 kr

\*Skattedeklarationen ska innehålla uppgifter om mervärdesskattepliktig omsättning inom Sverige

\*\* Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för s.k. blandad verksamhet, samt blandad verksamhet inkomstdeklaration

Som nämnts inledningsvis i detta kapitel ska en hyresvärd som väljer frivillig skattskyldighet redovisa och deklarerar mervärdesskatt. Troligtvis kommer det

<sup>9</sup> Se <https://malin.tillvaxtverket.se/> [2021-11-12].

uppstå ett behov av att exempelvis kontrollera fakturor och att mata in olika typer av uppgifter om kostnader i systemet för att kunna redovisa mervärdesskatten på ett korrekt sätt. Tidsåtgången för detta uppskattas vara 6 minuter en gång per månad och arbetsuppgiften kommer troligen läggas på en handläggare eller motsvarande. Eftersom det föreslås att hyresgästernas verksamhet inte ska styra möjligheten att tillämpa frivillig skattskyldighet, kan antas att fler hyresvärdar kommer att tillämpa frivillig skattskyldighet för all sin uthyrning, vilket minskar behovet av att hålla isär redovisning därför att viss uthyrning sker inom ramen för en frivillig skattskyldighet medan annan uthyrning inte är skattepliktig. För berörda hyresvärdar minskar arbetsuppgifter såsom att kontrollera och bedöma information, beräkningar samt inmatning av uppgifter på olika ställen i deklarationen. Uppskattningsvis medför förändringen en minskad tidsåtgång på 30 min för en revisor. Sammantaget bör förslagen medföra en minskad administrativ börda för de som är frivilligt skattskyldiga.

### **5.5.3 Påverkan på konkurrensförhållanden och fördelningseffekter**

Eftersom det kommer vara frivilligt och att valet att bli skattskyldig beror av en rad olika faktorer, går det inte uttala sig säkert om hur regelförändringarna påverkar konkurrensen (jfr avsnitt 5.3). Sammantaget kan konstateras att den frivilliga skattskyldigheten troligtvis kommer ge fördelar för hyresvärdar och hyresgäster på en viss marknad, medan det kan innebära en nackdel för andra på en annan marknad. Här nedan följer ett antal exempel på förväntade effekter i olika situationer.

Hyresvärdar kommer generellt påverkas positivt av regelförändringarna eftersom regelförändringarna innebär högre grad av flexibilitet att välja typ av och antal hyresgäster på en yta utan att få negativa mervärdesskattekonsekvenser. Vid frivillig skattskyldighet kan ingående mervärdesskatt dras av i verksamheten och vid uthyrning som inte omfattas av frivillig skattskyldighet torde hyresvärdar lägga på motsvarande belopp på hyreskostnaden för att kompensera sig för s.k. dold mervärdesskatt. Det finns ingen anledning att hyresvärdar skulle göra en lägre vinst eller få sämre förmåga att konkurrera på grund av reglerna eftersom skattskyldigheten är frivillig. Det förväntas att hyresvärdar på mindre orter med relativt låg efterfrågan på verksamhetslokaler, som idag hyr ut till hyresgäster som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet, exempelvis en ideell förening, kommer att välja att inte bli frivilligt skattskyldiga för uthyrning av dessa lokaler. Detta eftersom mervärdesskatten kan innebära en högre hyra och potentiellt kan leda till att hyresgästen väljer att flytta. Det är mer sannolikt att en hyresvärd som verkar på en marknad med högre efterfrågan kommer välja att bli frivilligt skattskyldig.

Hyresgäster kan påverkas både positivt och negativt om deras hyresvärdar väljer att bli skattskyldiga i och med regelförändringen. En hyresgäst med en verksamhet som medför skattskyldighet kan gynnas av en sådan förändring. Sådana hyresgäster kan dra av den mervärdesskatt som läggs på hyran varför hyreskostnaden till och med kan sjunka för dessa hyresgäster. Företag utan avdragsrätt, exempelvis privata skolor eller daghem, banker och försäkringsbolag, kan påverkas på olika sätt. Bland annat beroende på fastighetens skick och var i landet de befinner sig. En fördel med skattskyldighet är att sådana verksamheter kan få lättare att hitta ändamålsenliga lokaler samt att det inte längre finns anledning för en hyresvärd att utifrån beskattningsreglerna kräva att ett hyreskontrakt ska sträcka sig över väldigt lång tid (jfr avsnitt 5.4). Framförallt verksamheter som är lokaliserade på platser

med generellt hög efterfrågan på lokaler kan gynnas. Vidare kan potentiell snedvridning av konkurrensen i offentlig verksamhet minska eftersom även uthyrning till privata företag inom exempelvis vård och omsorg eller skola kan omfattas av frivillig skattskyldighet. En nackdel med skattskyldighet är dock att verksamheter som inte har avdragsrätt kan få ökade hyreskostnader. Omfattning av kostnadshöjningen beror av hur mycket mervärdesskatten som tidigare fanns inbakad i hyran för att kompensera för s.k. dold mervärdesskatt.

Hyresvärden kan välja att bli frivilligt skattskyldig på grund av att det finns behov av en stor renovering av fastigheten och att en hyreshöjning därför är ofrånkomlig. Eftersom kostnaderna för renoveringen är avdragsgilla för hyresvärden kanske hyreshöjningen, om frivillig skattskyldighet tillämpas, blir lägre än vad som hade varit fallet utan frivillig skattskyldighet. Avdragsrätt för mervärdesskatt skulle kunna vara ett incitament att i högre grad anpassa lokaler till de verksamheter som bedrivs där.

#### **5.5.4 Särskild hänsyn till små företag**

Det finns inget skäl att tro att de föreslagna förändringarna skulle påverka små företag särskilt, eftersom tillämpningen av de föreslagna förändringarna är frivilliga. Det kan vara en fördel för en hyresgäst som har avdragsrätt om hyresvärden övergår till att bli frivilligt skattskyldig. Vidare kan det finnas fördelar, med en mer flexibel hyresmarknad för små företag, t.ex. med förenklad etablering av s.k. popup-butiker eller möjlighet att dela lokaler med andra hyresgäster.

Några särskilda åtgärder avseende små företag behövs därför inte.

### **5.6 Effekter för civilsamhället och enskilda**

Frivillig skattskyldighet som är oberoende av hyresgästens verksamhet ger en högre flexibilitet för hyresvärden att ta in olika typer av hyresgäster, även i mer attraktiva lägen där efterfrågan på lokaler är hög. Olika typer av hyresgäster inom exempelvis en stadsdel främjar den sociala hållbarheten och gagnar därmed den enskilda individen.

Verksamheter som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet förväntas få tillgång till ett ökat utbud av lokaler. Ideella föreningar eller idrottsföreningar kan därmed få lättare att hitta lokaler. Om mervärdesskatten på hyran överstiger hyresvärdens kostnader för s.k. dold mervärdesskatt blir det dyrare för en hyresgäst som saknar avdragsrätt (jfr avsnitt 5.4). Därför finns vissa oklarheter om hur ett ökat utbud av lokaler men med högre kostnader kommer att falla ut för ideella föreningar och idrottsföreningar.

### **5.7 Effekter för Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar**

Eftersom hyresgästens verksamhet inte påverkar möjligheten att tillämpa frivillig skattskyldighet förväntas fastighetsägare inte lika ofta behöva korrigera gjorda avdrag för mervärdesskatt genom jämkning. På grund av flexibiliteten och ett mindre komplicerat regelverk förväntas därmed en mindre administrativ börda för Skatteverket och domstolar med kostsamma hanteringar och svåra bedömningar. Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt kommer troligen att öka och fler hyresvärdar kommer att ansöka om registrering till mervärdesskatt. Skatteverkets

information om frivillig skattskyldighet kommer att behöva uppdateras. Detta förväntas medföra marginella kostnader av engångskaraktär för Skatteverket.

## **5.8 Övrigt**

Förslaget bedöms vara förenligt med EU-rätten.

Förslaget bedöms inte ha någon påverkan på andra myndigheter, sysselsättning, jämställdhet, integration eller miljö.

## 6 Författningskommentarer

### 6.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

#### 3 kap.

##### 3 §

*Andra, tredje och fjärde styckena* ersätts med en hänvisning till 9 kap. Ändringen innebär att alla materiella bestämmelser om frivillig skattskyldighet vid upplåtelse av fastighet finns i 9 kap. Ändringen innebär bl.a. att begränsningen till andra och tredje hand för frivillig skattskyldighet vid uthyrning i flera led tas bort.

Frågan behandlas i avsnitt 4.1. och 4.3.

#### 9 kap.

##### 1 §

*Första och andra stycket* innehåller de grundläggande bestämmelserna om förutsättningarna för frivillig skattskyldighet. Det motsvarar delvis hittillsvarande första stycket.

*Tredje stycket* motsvarar hittillsvarande andra stycket.

Hittillsvarande tredje stycket upphör.

*Fjärde stycket* motsvarar hittillsvarande fjärde stycket. En hänvisning till första stycket ändras till en hänvisning till andra stycket.

Frågorna behandlas i avsnitt 4.1 – 4.3.

##### 2 §

I *första stycket* har ändringar gjorts till följd av ändringarna i 3 kap. 3 § och 9 kap.

##### 1 §.

I *tredje stycket* har hittillsvarande andra strecksatsen tagits bort eftersom frågan nu regleras i första stycket.

Frågan behandlas i avsnitt 4.5.

##### 4 §

I *första stycket* görs vissa ändringar som en följd av att en bestämd yta kommer att kunna hyras ut till mer än en hyresgäst under samma period.

Frågan behandlas i avsnitt 4.1. och 4.4.

##### 6 §

I *första stycket* görs vissa förändringar i förutsättningarna för att en påbörjad frivillig skattskyldighet upphör som en följd av att utrymmet för frivillig skattskyldighet utvidgas. I paragrafen används genomgående begreppet fastighet oavsett om den bestämda yta som omfattats av frivillig skattskyldighet utgjort hela fastigheten eller en del av den. Jämför 3 § andra stycket där det framgår att det som sägs om fastighet i 9 kap. gäller såväl fastigheter som delar av fastigheter.

Stadigvarande bostad är det användningsområde som återstår där frivillig skattskyldighet fortfarande inte är möjligt vid upplåtelse. Ändras användningen av en upplåten yta till stadigvarande bostad upphör den frivilliga skattskyldigheten i samtliga uthyrningsled.

Detta regleras i punkt 1.

Om användningen av en yta övergår till att avse något annat än uthyrning finns i princip inte förutsättningar för frivillig skattskyldighet. Om det finns en avsikt att

hyra ut en yta som är föremål för frivillig skattskyldighet så innebär det dock inte att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet upphör om det under någon tid inte är möjligt att hyra ut ytan. Detta regleras i en ny punkt 2.

Om en yta inte längre kan användas på grund av rivning eller annan orsak med motsvarande verkan upphör den frivilliga skattskyldigheten. Detta regleras i punkt 3 som innehållsmässigt motsvarar hittillsvarande punkt 2 men med en förenklad formulering.

Frågan om upphörande av frivillig skattskyldighet behandlas i avsnitt 4.6.

10 §

I *första stycket* 1 görs en följdändring med anledning av ändringen i 6 § första stycket.

## Bilaga1 Förslag i hemställan 2018-10-24 från Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna

### 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.

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

#### 1 kap. 22 § alternativt tillägg i 9 kap. mervärdesskattelagen (1994:200)

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

Med verksamhetslokal avses utrymmen som används i en ekonomisk verksamhet.

#### 3 kap. 3 § 2-4 st. mervärdesskattelagen (1994:200)

*Nuvarande 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 kommunal-förbund 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.

*Föreslagen lydelse*

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrätthavare, 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.

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.

Andra stycket tillämpas också

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.

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)**

*Nuvarande lydelse*

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 §.

*Föreslagen lydelse*

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.

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.

Vad som i första stycket sägs gäller endast om

- 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)**

*Nuvarande lydelse*

*Innebörden av vissa uttryck i detta kapitel*

**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 §.

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 §. *Lag (2013:954)*.

*Föreslagen lydelse*

**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*

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.

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett. *Lag (2013:954)*.

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.

**9 kap. 6 § st. 1 mervärdesskattelagen (1994:200)***Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Den frivilliga skattskyldigheten upphör

Den frivilliga skattskyldigheten upphör

1. När fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse, eller

1. När fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon eller mervärdesskattegrupper 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.

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.

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 §.

**9 kap. 11 § st. 1. mervärdesskattelagen (1994:200)***Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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 korrigeringsperioden. Dessutom ska ingående skatt, som hänförs 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.

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.