

Ändrade regler om fördelning av avdrag för mervärdesskatt

December 2025

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian föreslås ändringar av reglerna i mervärdesskattelagen (2023:200) om fördelning av avdrag för mervärdesskatt i blandad verksamhet, dvs verksamhet med både skattepliktiga och undantagna transaktioner. Förslagen innebär att omsättning blir uttrycklig huvudregel för fördelningen. Vidare föreslås att en uppdelning ska göras utifrån yta i fråga om mervärdesskatt på varor och tjänster som avser byggnader eller delar av byggnader. För vissa finansiella verksamheter föreslås också en avvikelse från huvudregeln på så sätt att omsättningen för vissa skattepliktiga transaktioner helt eller delvis ska räknas bort vid beräkningen av den omsättning som ska användas vid fördelningen av avdraget. Det föreslås också att omsättning ska räknas bort i vissa fall när varor och tjänster förvärvas och levereras eller tillhandhålls vidare till förbundna parter.

Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2027.

Innehållsförteckning

Promemorians huvudsakliga innehåll	2
1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen.....	4
2 Bakgrund.....	12
2.1 Gällande rätt	13
2.1.1 Svensk rätt	13
2.1.2 EU-rätt	14
3 Nya regler om fördelning av ingående skatt	17
3.1 Omsättningsmetoden är huvudregeln i ekonomisk verksamhet.....	17
3.2 Användning i vissa fall av ekonomisk verksamhet	21
3.3 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	27
4 Konsekvensanalys.....	28
4.1 Offentligfinansiella effekter	28
4.2 Effekter för företagen	29
4.3 Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna	34
4.4 Effekter för enskilda, inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten	34
4.5 Effekter för kommuner och regioner	35
4.6 Övriga effekter	35
5 Författningskommentar.....	35
Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)	35

1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (2023:200)

dels att 8 kap. 18 § och 13 kap. 1 och 29 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas fjorton nya paragrafer, 7 kap. 48 a § och 13 kap. 29 a–29 m §§, och närmast före 13 kap. 29 b, 29 f, 29 l och 29 m §§ nya rubriker av följande lydelse,

dels att det närmast före 13 kap. 30 § ska införas en ny rubrik som ska lyda "Vissa fall där uppdelning inte behövs".

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap

48 a §

Justering av ett avdrag med hänsyn till en slutlig andel enligt 13 kap. 29 e § tredje stycket ska redovisas för den sista redovisningsperioden för det beskattningsår som justeringen avser.

8 kap.

18 §

I det fall som avses i 2 § utgörs beskattningsunderlaget av marknadsvärdet, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet och avser en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som ska undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 5, 6, 9, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 27, 28, 29, 30, 32 eller 33 §, 34 § 2, 35 eller 37 §, eller är högre än marknadsvärdet,

2. leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt,

3. leverantörens eller 3. leverantörens eller tillhandahållarens avdragsbelopp tillhandahållarens avdragsbelopp med stöd av 13 kap. 29 § *andra stycket om uppdelning efter skälig grund* bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför avdragsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen, med stöd av 13 kap. 29 b–29 e §§, 29 l eller 29 m § bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför avdragsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen,

4. leverantören eller tillhandahållaren och förvärvaren är förbundna med varandra, och

5. leverantören eller tillhandahållaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

13 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med ingående skatt (4 och 5 §§),
- avdragsrättens omfattning (6–12 §§),
- begränsningar och preciseringar av avdragsrätten (13–28 §§),
- uppdelning av den ingående skatten (29 och 30 §§), och
- uppdelning av den ingående skatten (29–30 §§), och
- att avdrag ska styrkas (31–36 §§).

29 §

Avdrag ska göras enligt andra stycket om den ingående skatten avser en beskattningsbar persons förvärv eller import som

1. bara delvis är avdragsgill,
2. görs gemensamt för flera ekonomiska verksamheter, av vilka det saknas avdragsrätt i någon, eller

3. görs för en verksamhet där det delvis saknas rätt till avdrag.

Avdrag får då endast göras för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som är avdragsgill respektive hänför sig till en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Första och andra styckena gäller även ingående skatt som till viss del avser annat än den ekonomiska verksamheten.

Om den ingående skatten avser en beskattningsbar persons förvärv eller import som bara delvis är avdragsgill, får avdrag endast göras för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som är avdragsgill. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Första stycket gäller även ingående skatt som till viss del avser annat än den ekonomiska verksamheten.

I fråga om ingående skatt på förvärv eller import som delvis är avdragsgill för att förvärvet eller importen hänför sig till både sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som medför avdragsrätt och sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som inte medför avdragsrätt tillämpas dock 29 a §.

29 a §

Om en beskattningsbar person använder varor och tjänster i en ekonomisk verksamhet såväl för

transaktioner som medför avdragsrätt, som för transaktioner som inte medför avdragsrätt, får avdrag bara göras för den andel av den ingående skatten som kan hänföras till de transaktioner som medför avdragsrätt.

Den andel av den ingående skatten som får dras av ska bestämmas genom uppdelning efter omsättning enligt 29 b–29 e §§, om inte annat följer av 29 f–29 m §§.

Om det finns flera verksamhetsgrenar ska en andel bestämmas för varje verksamhetsgren.

Uppdelning efter omsättning

29 b §

Den andel av den ingående skatt som får dras av ska vara resultatet av ett bråk där

1. täljaren är det sammanlagda beloppet av den omsättning per beskattningsår som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt, och

2. nämnaren är det sammanlagda beloppet av den omsättning under samma tid som kan hänföras till

a) transaktioner som medför avdragsrätt, och

b) transaktioner som inte medför avdragsrätt.

Mervärdesskatt ska inte ingå i beloppen.

29 c §

Vid beräkningen av andelen ingående skatt som får dras av ska bortses från belopp för omsättning som kan hänföras till:

1. leverans av investeringsvaror som används av den beskattningsbara personen i den egna rörelsen,

2. transaktioner som har karaktären av bitransaktioner till

fastighets- och finansiella transaktioner, och

3. finansiella transaktioner som undantas enligt 10 kap. 33 § och har karaktären av bitransaktioner.

29 d §

Den andel som får dras av ska bestämmas för varje beskattningsår och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.

Om andelen avser en verksamhetsgren avrundas dock procenttalet till två decimaler. Detsamma gäller om 29 l eller 29 m § ska tillämpas vid beräkning av andelen.

29 e §

För avdrag som görs under ett beskattningsår ska en preliminär andel bestämmas. Den preliminära andelen ska bestämmas med utgångspunkt i föregående års transaktioner.

Den preliminära andelen ska dock bestämmas med utgångspunkt i den beräknade omsättningen för beskattningsåret som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt, om

1. det saknas transaktioner från föregående år att jämföra med, eller

2. transaktionerna uppgår till obetydliga belopp.

Efter utgången av beskattningsåret ska en slutlig andel bestämmas och avdraget för beskattningsåret ska justeras med hänsyn till den slutliga andelen.

Varor och tjänster som används för byggnader

29 f §

Om den ingående skatten avser varor eller tjänster som används för byggnader eller delar av

byggnader, eller den mark som byggnaderna står på, ska den ingående skatt som får dras av bestämmas enligt 29 k § efter att den hänförs till byggnader och delar av byggnader enligt 29 g–29 j §§.

Den ingående skatt som får dras av ska dock bestämmas enligt 29 b–29 e §§ om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.

29 g §

Ytan för en enklare byggnad med en underordnad funktion till en annan byggnad eller del av byggnad ska inte ingå i beräkningen enligt 29 h–29 j §§. Ingående skatt på varor och tjänster för en sådan byggnad ska vid tillämpningen av 29 h–29 j §§ behandlas som ingående skatt för de huvudsakliga byggnader eller delar av byggnader som den underordnade byggnaden används för.

Om en anläggning har en underordnad funktion till en byggnad eller del av en byggnad ska den ingående skatten på varor och tjänster för en sådan anläggning vid tillämpningen av 29 h–29 j §§ behandlas som ingående skatt för varje byggnad eller del av byggnad som anläggningen används för.

Andra stycket tillämpas också om den ingående skatten avser varor eller tjänster för anläggning för energiproduktion som delvis används för eget bruk till byggnader, delar av byggnader eller den mark de står på och delvis för skattepliktiga leveranser av energi. Den andel av den sammanlagda mängden energi från anläggningen som används för

skattepliktiga leveranser av energi ska i sådant fall anses hänförlig till en byggnad som i sin helhet används för transaktioner som medför avdragsrätt vid tillämpning av 29 k §.

29 h §

Om den ingående skatten avser varor och tjänster som används för flera byggnader ska den ingående skatten för varje byggnad beräknas med utgångspunkt i ytan för den byggnaden i förhållande till den sammanlagda ytan för byggnaderna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till byggnaderna enligt 29 g §.

29 i §

Om den ingående skatten avser varor och tjänster som används för flera delar av en byggnad ska den ingående skatten för varje del beräknas med utgångspunkt i ytan för den delen i förhållande till den sammanlagda ytan för delarna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till byggnaden enligt 29 g–29 h §§.

29 j §

Om en del av en byggnad används gemensamt för andra delar ska den ingående skatten för den gemensamma delen hänföras till de övriga delarna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till den gemensamma delen enligt 29 h eller 29 i §.

Den andel av den ingående skatten för en gemensam del som ska hänföras till en övrig del ska beräknas med utgångspunkt i ytan för den övriga delen i förhållande till den sammanlagda ytan för de övriga delar som den gemensamma delen används för.

29 k §

Den ingående skatt som enligt 29 g–29 j §§ hänförs till en byggnad eller en annan del av en byggnad än en gemensam del får dras av i den utsträckning som den ingående skatten skulle medföra avdragsrätt om motsvarande förvärv av varan eller tjänsten gjorts bara för den byggnaden eller delen av byggnaden.

Bestämmelsen i 30 § tillämpas dock inte på den andel av den ingående skatten som hänförs till byggnaden eller byggnadsdelen.

Varor och tjänster som används för finansiella transaktioner

29 l §

Om varor och tjänster används i en verksamhet med finansiella transaktioner som undantas enligt 10 kap. 33 § och som inte har karaktären av bitransaktioner ska, vid beräkning av den andel som får dras av enligt 29 b §, bortses från omsättning som avser

1. leverans av tillgångar som görs mot avbetalning, till den del ersättningen inte är hänförlig till ränta.

2. leverans av tillgångar i avropslager eller liknande, om tillgångarna till övervägande del innehas i syfte att finansiera en annan beskattningsbar persons verksamhet,

3. leverans av leasingobjekt, eller

4. leasingavgifter, till den del avgiften är hänförlig till varans inköpsvärde.

Omsättning som avser en sådan transaktion ska dock ändå tas med vid beräkningen om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.

Varor och tjänster som används för
vissa transaktioner till förbundna
parter

29 m §

Vid beräkning av den andel som får dras av enligt 29 b eller 29 l § ska bortses från omsättning som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, om

1. varorna eller tjänsterna har förvärvats av den beskattningsbara personen för att levereras eller tillhandahållas vidare utan ytterligare förädling,

2. leveransen eller tillhandahållandet är en transaktion som medför avdragsrätt,

3. den beskattningsbara personen och den person som varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls till är förbundna med varandra enligt 8 kap. 19 §, och

4. leveransen eller tillhandahållandet inte medför en mer än försumbar användning av de varor eller tjänster som den ingående skatten avser.

Omsättning som avser en sådan transaktion ska dock ändå tas med vid beräkningen om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.

2. Om den beskattningsbara personen har ett annat beskattningsår än kalenderår ska någon justering med hänsyn till en slutlig andel enligt 29 e § tredje stycket inte göras för avdrag hänförliga till tid före ikraftträdandet.

3. I övrigt tillämpas äldre föreskrifter för förhållanden som avser tid före ikraftträdandet.

2 Bakgrund

I mervärdesskattelagen (2023:200), förkortad ML, finns en bestämmelse om hur avdrag för ingående skatt ska fördelas när det bara delvis finns rätt till avdrag. Utgångspunkten i mervärdesskattelagen är att avdrag endast får göras för mervärdesskatt som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som är avdragsgill respektive hänför sig till en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt, när inköp avser både skattepliktiga och undantagna transaktioner (blandad verksamhet). Om det inte är möjligt att fastställa den delen ska fördelningen av den ingående skatten göras efter skälig grund (13 kap. 29 § ML).

I rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) är huvudregeln att avdrag för ingående skatt avseende gemensamma kostnader vid blandad verksamhet ska beräknas utifrån den del av den beskattningsbara personens omsättning som kan hänföras till transaktioner som medför rätt till avdrag respektive inte medför rätt till avdrag. Det anges därutöver ett antal alternativa metoder för beräkningen som är frivilliga för medlemsstaterna att införa. En av dessa är att göra avdraget på grundval av användningen (artiklarna 173 och 174). EU-domstolen har uttalat att detta är ett undantag från huvudregeln om att omsättningsmetoden ska tillämpas och att det därför inte är tillåtet för medlemsstaterna att införa en lagstiftning som rent allmänt avviker från huvudregeln.

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom om fördelning av ingående skatt i blandad verksamhet kommit fram till att den svenska regleringen inte på ett korrekt sätt genomför de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Av domen framgår också att direktivets regler kan tillämpas med direkt effekt (HFD 2023 ref. 45). Reglerna i mervärdesskattelagen behöver därför ses över.

I budgetpropositionen för 2026 (prop. 2025/26:1 Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor, avsnitt 13.22) bedömde regeringen att reglerna om fördelning av avdrag för mervärdesskatt bör ändras så att omsättningsmetoden införs som uttrycklig huvudregel för fördelningen vid förvärv som är gemensamma för skattepliktiga och undantagna transaktioner. Regeringen bedömde också att det bör införas regler om att andra metoder ska användas i vissa fall där det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning de förvärvade varorna och tjänsterna faktiskt används för att genomföra skattepliktiga transaktioner. Vidare gjordes bedömningen att de nya reglerna bör träda i kraft den 1 januari 2027.

2.1 Gällande rätt

2.1.1 Svensk rätt

Mervärdesskattelagens regler

I den utsträckning en beskattningsbar person använder varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner inom landet får denne, från den mervärdesskatt som ska betalas, dra av ingående skatt som bl.a. hänför sig till leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster till den beskattningsbara personen (13 kap. 6 § ML). Under vissa förutsättningar får den beskattningsbara personen också göra avdrag för ingående skatt i den utsträckning varorna och tjänsterna används för transaktioner utanför landet eller för vissa transaktioner som är undantagna från skatteplikt (13 kap. 9–10 §§ ML).

En uppdelning av den ingående skatten ska göras när den ingående skatten avser en beskattningsbar persons förvärv eller import som

1. bara delvis är avdragsgill,
2. görs gemensamt för flera ekonomiska verksamheter, av vilka det saknas avdragsrätt i någon, eller
3. görs för en verksamhet där det delvis saknas rätt till avdrag.

Avdrag får då bara göras för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som är avdragsgill respektive hänför sig till en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Det gäller även ingående skatt som till viss del avser annat än den ekonomiska verksamheten (13 kap. 29 § ML).

Rättspraxis

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) anser att en beskattningsbar person inte kan vägras att använda omsättning som fördelningsgrund för att bestämma andelen avdragsgill ingående skatt för gemensamma kostnader vid s.k. blandad verksamhet, dvs. när inköp avser både skattepliktiga och undantagna transaktioner (HFD 2023 ref. 45).

I målet hade den beskattningsbara personen begärt att andelen avdragsgill ingående skatt för gemensamma kostnader skulle beräknas utifrån omsättningen. Skatteverket ansåg dock att den avdragsgilla andelen skulle fastställas i enlighet med en s.k. sektoriserad beräkningsmodell, som baserades på varje sektors andel av det totala antalet ingångna avtal och finansierat belopp. En sådan modell motsvarade enligt Skatteverket bättre resursförbrukningen i den skattepliktiga respektive undantagna verksamheten.

HFD kom fram till att den svenska regleringen inte på ett korrekt sätt genomför de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och att direktivets regler kunde tillämpas med direkt effekt. Av bestämmelsen i 13 kap. 29 § ML framgår inte att omsättningsmetoden ska användas som huvudregel och det anges inte heller för vilka transaktioner som en annan metod ska eller får användas. Bestämmelsen kan därför enligt HFD inte anses uppfylla de krav på tydlighet, precision och klarhet som EU-

domstolen har ställt upp för att ett införlivande ska anses ha skett på ett godtagbart sätt.

Den beskattningsbara personen kunde därför inte vägras att använda direktivets omsättningsbaserade beräkningsmetod för att avgöra andelen avdragsgill ingående skatt på gemensamma kostnader vid s.k. blandad verksamhet. HFD anser att detsamma gäller vid fördelning av avdrag för ingående skatt på kostnader som är gemensamma för både undantagen upplåtelse av bostäder och upplåtelser av lokaler som är föremål för frivillig beskattning (HFD 2025 not 29).

2.1.2 EU-rätt

Mervärdesskattedirektivets regler

Rätt till avdrag finns för ingående skatt på varor och tjänster som tillhandahållits av en annan beskattningsbar person i den mån varorna eller tjänsterna används för beskattade transaktioner (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet). En beskattningsbar person har även rätt till avdrag för ingående skatt i den mån varorna eller tjänsterna används för vissa transaktioner utom landet eller för vissa undantagna transaktioner (artikel 169).

Mervärdesskattedirektivet innehåller regler om fördelning av ingående skatt i en ekonomisk verksamhet (artikel 173–175).

När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som avses i artiklarna 168, 169 och 170, vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. Den avdragsgilla andelen ska i sådana fall bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen (artikel 173.1).

Medlemsstaterna får dock vidta följande åtgärder:

a) tillåta den beskattningsbara personen att bestämma en andel för varje gren av sin verksamhet, om han för separata räkenskaper för varje verksamhetsgren,

b) ålägga den beskattningsbara personen att bestämma en andel för varje verksamhetsgren och att föra separata räkenskaper för varje verksamhetsgren,

c) tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,

d) tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget, i enlighet med bestämmelsen i punkt 1 första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,

e) föreskriva att mervärdesskatt som inte medför avdragsrätt hos den beskattningsbara personen och som är ringa inte skall beaktas vid beräkningen (artikel 173.2).

Den avdragsgilla andelen ska vara resultatet av ett bråk bestående av följande belopp:

a) I täljaren, det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som medför rätt till avdrag enligt artiklarna 168 och 169.

b) I nämnaren, det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner som inte medför rätt till avdrag.

Medlemsstaterna får i nämnaren inräkna beloppet av andra subventioner än sådana som är direkt kopplade till priset på leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster (artikel 174.1).

Vid beräkningen av den avdragsgilla andelen ska bortses från följande belopp:

a) den omsättning som kan hänföras till leverans av investeringsvaror som används av den beskattningsbara personen i dennes rörelse,

b) den omsättning som kan hänföras till transaktioner som har karaktären av bitransaktioner till fastighets- och finansiella transaktioner,

c) den omsättning som kan hänföras till de transaktioner som avses i artikel 135.1 b-g i de fall de har karaktären av bitransaktioner (artikel 174.2).

Den avdragsgilla andelen ska bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal (artikel 175.1). Den andel som ska gälla preliminärt för ett år ska vara den som beräknas på grundval av föregående års transaktioner. I avsaknad av sådana transaktioner att jämföra med, eller om transaktionerna uppgick till obetydliga belopp, ska den beskattningsbara personen under skattemyndighetens överinseende uppskatta den avdragsgilla andelen med utgångspunkt i sina prognoser (artikel 175.2).

När avdrag görs på grundval av en sådan preliminär andel ska avdraget justeras när den slutliga andelen för året bestämts under det påföljande året (artikel 175.3).

Rättspraxis

Bestämmelsen i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet föreskriver en rätt till avdrag för ingående skatt endast i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner (C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, punkt 32).

Bestämmelserna i artikel 173 och 174 i mervärdesskattedirektivet avser ingående mervärdesskatt som avser kostnader som uteslutande hänför sig till ekonomisk verksamhet (C-437/06 *Securenta* punkten 33 och C-496/11 *Portugal Telecom* punkten 42).

I ett första led ska de anskaffade varorna och tjänsterna hänföras till de olika utgående transaktioner som genomförs och för vilka dessa varor och tjänster var avsedda. Om en sådan fördelning i praktiken visar sig vara alltför komplex och därför är svår att genomföra kan, i ett andra led, den ordning som föreskrivs i artiklarna 173–175 tillämpas beträffande varor och tjänster som inte hänför sig till en viss specifik typ av transaktion (C-332/14, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR*, punkterna 26–30).

Den allmänna regeln är att den avdragsgilla andelen ska bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet för alla transaktioner som genomförs av den beskattningsbara personen med hänvisning till omsättningen (artikel 173.1). Enligt artikel 173.2 c har medlemsstaterna dock möjlighet att tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen

av alla eller en del av varorna och tjänsterna. Denna bestämmelse ger medlemsstaterna rätt att tillämpa en annan metod eller fördelningsnyckel än omsättningsmetoden för en viss transaktion, under förutsättning att denna metod garanterar att den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt med dess hjälp kan fastställas mer exakt än med omsättningsmetoden. Den valda metoden behöver inte vara den mest exakta metoden som är möjlig, men den måste kunna garantera ett resultat som är mer exakt än det som skulle följa av tillämpningen av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln (C-153/17 Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, punkterna 49–53). Bestämmelserna i artikel 173.2 ger således medlemsstaterna möjlighet att göra avsteg av större eller mindre räckvidd från regeln i 173.1. Syftet med bestämmelserna i artikel 173.2 är att, med beaktande av den specifika karaktären av den skattskyldiges olika verksamheter, ge medlemsstaterna möjlighet att uppnå mer exakta resultat vid beräkningen av den avdragsgilla andelen (jfr C-488/07 Royal Bank of Scotland, punkterna 23 och 24 och C-511/10 BLC Baumarkt punkten 18).

I mervärdesskattedirektivet saknas bestämmelser om uppdelning av ingående skatt mellan ekonomisk och icke ekonomisk verksamhet. Den ingående mervärdesskatt som erlagts för allmänna omkostnader kan motsvara förvärv av varor och tjänster som används för den beskattningsbara personens samlade verksamhet. EU-domstolen anser att det ska göras åtskillnad mellan, å ena sidan, fördelningen av dessa mervärdesskattebelopp beroende på om de allmänna omkostnaderna hänför sig till ekonomisk eller icke-ekonomisk verksamhet och, å andra sidan, när dessa kostnader hänför sig till ekonomisk verksamhet, deras fördelning beroende på om de hänför sig till beskattade transaktioner, som ger rätt till avdrag, eller till transaktioner som är undantagna från skatteplikt, som inte medför rätt till avdrag. Detta mot bakgrund av att ingående mervärdesskatt, enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, är avdragsgill endast om de varor eller tjänster för vilka den har betalats används för beskattade transaktioner (C-674/22, Gemeente Dinkelland, punkterna 40–42).

Fastställandet av metoder och kriterier för en uppdelning mellan ekonomisk och icke ekonomisk verksamhet faller inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning (C-496/11, Portugal Telecom, punkterna 42 och 47). En uppdelning ska dock ske även om det i medlemsstatens lagstiftning saknas särskilda bestämmelser för uppdelningen (C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, punkt 35).

Fördelningen mellan den del som används i en ekonomisk verksamhet och den del som endast används privat ska ske på grundval av proportionerna mellan användningen i ekonomisk verksamhet och den privata användningen under det år då förvärvet gjordes (C-291/92, Armbrecht, punkt 21).

3 Nya regler om fördelning av ingående skatt

3.1 Omsättningsmetoden är huvudregeln i ekonomisk verksamhet

Förslag

Särskilda regler införs för fördelning av avdrag i den ekonomiska verksamheten. Om en beskattningsbar person använder varor och tjänster i en ekonomisk verksamhet för transaktioner som medför avdragsrätt, och för transaktioner som inte medför avdragsrätt, får avdrag bara göras för den andel av den ingående skatten som kan hänföras till de transaktioner som medför avdragsrätt. Den andel av den ingående skatten som får dras av ska som huvudregel beräknas utifrån omsättningen. Om det finns flera verksamhetsgrenar ska en andel beräknas för varje verksamhetsgren.

Den avdragsgilla andelen ska vara resultatet av ett bråk. Omsättning som avser transaktioner som medför avdragsrätt ska vara i täljaren. Nämnaren i bråket ska vara den sammanlagda omsättning som avser transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt. En preliminär andel beräknas för det aktuella beskattningsåret. En slutlig andel ska beräknas efter utgången av beskattningsåret och avdraget ska justeras med hänsyn till den slutliga andelen. Justeringen ska hänföras till den sista redovisningsperioden för beskattningsåret.

Mervärdesskattelagens nuvarande regel om fördelning av avdrag ändras så att den inte omfattar sådan ingående skatt där fördelningen sker för att skatten delvis avser undantagna transaktioner i en ekonomisk verksamhet.

Skälen för förslaget

Omsättning införs som huvudregel för fördelning av avdrag i ekonomisk verksamhet

Mervärdesskattedirektivet innehåller regler om fördelning av ingående skatt i en ekonomisk verksamhet (artikel 173–175). Högsta förvaltningsdomstolen anser att den svenska regleringen i 13 kap. 29 § ML inte på ett korrekt sätt genomför de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och att direktivets regler i artikel 173.1 och 174 som innebär att omsättning ska vara huvudregel vid fördelning av avdrag kan tillämpas med direkt effekt (HFD 2023 ref. 45). Mervärdesskattelagens regler om fördelning av avdrag behöver därför ändras och anpassas till mervärdesskattedirektivet.

Direktivets regler om fördelning av avdrag i artikel 173–175 tillämpas på ingående skatt för varor och tjänster som används såväl för transaktioner som medför avdragsrätt som för transaktioner som inte medför sådan rätt. De särskilda bestämmelserna om fördelning av avdrag

i mervärdesskattedirektivet avser dock enbart mervärdesskatt som fördelas mellan olika transaktioner i en ekonomisk verksamhet (C-437/06 *Securenta* punkten 33). Mervärdesskattelagens bestämmelse om fördelning av avdrag efter skälig grund kan tillämpas även vid fördelning i andra situationer, t.ex. vid fördelning av avdrag mellan ekonomisk och icke ekonomisk verksamhet (13 kap. 29 tredje stycket ML). Vid en anpassning till mervärdesskattedirektivet behöver därför särskilda regler införas för fördelning i den ekonomiska verksamheten.

I direktivet anges att när varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som medför avdragsrätt som för transaktioner som inte medför avdragsrätt ska bara den andel av mervärdesskatten som hänför sig till de förstnämnda transaktionerna vara avdragsgill. Huvudregeln i direktivet är att den avdragsgilla andelen ingående skatt på sådana gemensamma kostnader i en ekonomisk verksamhet beräknas utifrån omsättningen (artikel 173.1 andra stycket och artikel 174). Omsättningen har enligt den nuvarande bestämmelsen i 13 kap. 29 § ML i normalfallet kunnat användas som fördelningsmetod för att bedöma hur mycket ingående skatt som får dras av för inköpta varor eller tjänster. För att göra mervärdesskattelagens regler förenliga med mervärdesskattedirektivet bör det dock införas regler så att det uttryckligen framgår att fördelningen i en ekonomisk verksamhet som utgångspunkt ska ske utifrån hur stor del av omsättning som kan hänföras till transaktioner som medför rätt till avdrag.

Fördelning ska göras för varje verksamhetsgren

Mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att vidta åtgärder för att uppnå ett mer exakt resultat än det som följer av omsättningsmetoden (se artikel 173.2). Syftet är således att, med beaktande av den specifika karaktären av den beskattningsbara personens verksamhet, uppnå mer exakta resultat vid fördelningen av den ingående skatten (C-488/07 *Royal Bank of Scotland* punkten 24). Direktivet ger bl.a. möjlighet att införa regler om att den beskattningsbara personen ska bestämma en avdragsgill andel för varje verksamhetsgren (artikel 173.2 b).

Direktivets huvudregel används för en beskattningsbar persons samtliga förvärv som sker gemensamt för transaktioner som medför respektive inte medför avdragsrätt. Huvudregeln får förstås som att vid beräkningen av omsättning är det den beskattningsbara personens samlade omsättning som avses, och att hänsyn tas till den beskattningsbara personens samtliga transaktioner som medför respektive inte medför avdragsrätt, oavsett om det gemensamma förvärvet avser en specifik del av verksamheten och därför är gemensamt enbart för vissa delar av omsättningen. En sådan schablonisering kan anses relativt enkel, men det finns också nackdelar med den. Med mervärdesskattelagens nuvarande regel om fördelning efter skälig grund har det funnits möjlighet att fördela med hänsyn till omsättningen i en viss verksamhetsgren. En beräkning som alltid utgår från den samlade omsättningen, även när det finns flera olika verksamhetsinriktningar, blir mindre exakt än om hänsyn kan tas till användningen i en viss del av verksamheten. Det kan leda till att en beskattningsbar persons avdrag för ingående skatt i en viss del av

verksamheten blir högre eller lägre beroende på vilka andra verksamhetsgrenar som den beskattningsbara personen har. Finns det flera andra verksamhetsgrenar med enbart undantagna transaktioner leder det till att den avdragsgilla andelen minskar. Om det däremot finns flera verksamhetsgrenar med skattepliktiga transaktioner leder det till att den avdragsgilla andelen ökar trots att förvärvet i den aktuella delen av verksamheten används på samma sätt. Det innebär att ett företag som är organiserat på ett visst sätt får mer avdrag än en ett konkurrerande företag som har samma typ av verksamhet. Det kan leda till snedvridningar och påverka hur företagen organiserar sig. För att fördelningen av den ingående skatten ska bli mer exakt och motverka snedvridande effekter bör direktivets bestämmelse om fördelning per verksamhetsgren införas i ML. Om det finns flera verksamhetsgrenar bör därför en avdragsgill andel beräknas för varje verksamhetsgren. Detta bör gälla även när fördelningen sker efter omsättning. Om ett förvärv helt är hänförligt till en verksamhetsgren så beräknas då den andel som får dras av utifrån omsättningen i den verksamhetsgrenen.

Enligt artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna ålägga den beskattningsbara personen att föra separata räkenskaper för varje verksamhetsgren. Någon särskild regel i mervärdesskattelagen om räkenskaper finns inte i dag. Det finns dock allmänna bestämmelser om att det ska finnas räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation för de deklarationer som lämnas och för kontrollen av dem, se 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Mot den bakgrunden bedöms inte nödvändigt att nu införa en särskild regel i mervärdesskattelagen om separata räkenskaper för verksamhetsgrenar.

Beräkningen av den avdragsgilla andelen enligt huvudregeln

Direktivet innehåller bestämmelser om beräkningen av den andel ingående skatt som får dras av enligt omsättningsmetoden. Av bestämmelserna framgår att avdraget ska vara resultatet av ett bråk där omsättning som avser transaktioner som medför avdragsrätt ska vara i täljaren. Nämnaren i bråket ska vara den sammanlagda omsättning som avser transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt (artikel 174.1). En bestämmelse om det föreslås därför i ML.

I direktivet finns också en bestämmelse som innebär att omsättningen för vissa transaktioner inte ska tas med vid beräkningen enligt omsättningsmetoden. Det avser omsättning av investeringsvaror, bitransaktioner till fastighets- och finansiella transaktioner samt undantagna finansiella tjänster som har karaktären av bitransaktioner (artikel 174.2). Syftet med bestämmelsen är att sådana transaktioner inte ska snedvrida den avdragsgilla andelen med förhållanden som inte återspeglar den skattskyldiga personens normala ekonomiska verksamhet. En motsvarande bestämmelse bör också införas i ML.

Av mervärdesskattedirektivet framgår att den avdragsgilla andelen ska bestämmas för varje år och omräknas till ett procenttal som avrundas uppåt till ett heltal (artikel 175.1). En bestämmelse om det föreslås därför i ML. Medlemsstaterna behöver dock inte använda direktivets avrundningsregel när de utnyttjar någon av de möjligheter som framgår av artikel 173.2, exempelvis att den avdragsgilla andelen ska fastställas för varje

verksamhetsgren. Medlemsstaterna får i sådana fall ha mer precisa avrundningsregler (C-186/15 Kreissparkasse Wiedenbrück punkterna 35–42, C-488/07 Royal Bank of Scotland punkterna 22–25). För att få ett mer exakt resultat om den beskattningsbara personen har flera verksamhetsgrenar bör avrundning i sådana fall ske till ett tal med två decimaler. Detsamma bör gälla om beräkningen av andelen ska ske enligt någon av de metoder som föreslås för vissa finansiella verksamheter och för vissa transaktioner mellan förbundna parter (13 kap. 29 l och 29 m §§). En regel om det föreslås införas i ML.

En preliminär och en slutlig andel ska beräknas

Enligt direktivet ska en preliminär andel beräknas för det aktuella året. Den preliminära andelen ska som utgångspunkt beräknas utifrån föregående års transaktioner (artikel 175.2). Under det pågående beskattningsåret är det slutliga förhållandet mellan skattepliktig respektive undantagen omsättning inte känd. I samband med att den sista deklarationen för det föregående beskattningsåret lämnas bör det finnas tillräckliga uppgifter om skattepliktig respektive undantagen omsättning för det beskattningsåret. De uppgifterna är därmed kända innan den första deklarationen för det påföljande beskattningsåret ska lämnas och bör kunna användas som underlag för beräkning av den preliminära andelen under det året. Med hänsyn till det föreslås att en preliminär andel ska beräknas för avdrag som görs under det pågående beskattningsåret.

Av direktivet (artikel 175.2) framgår vidare att om det inte finns några transaktioner för föregående år att jämföra med eller om transaktionerna uppgår till obetydliga belopp ska den beskattningsbara personen, under skattemyndighetens överinseende, uppskatta den avdragsgilla andelen med utgångspunkt i sina prognoser. För de fall där det saknas transaktioner från föregående år eller där transaktionerna är obetydliga föreslås därför att den beskattningsbara personen ska beräkna den preliminära andelen utifrån en uppskattning av den omsättning för beskattningsåret som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt. Uppskattningen bör vara rimlig och göras mot bakgrund av relevanta omständigheter.

När det gäller kriteriet att uppskattningen ska ske under skattemyndighetens överinseende bedöms det vara tillräckligt med Skatteverkets normala möjligheter att kontrollera de uppgifter som lämnas i en deklaration. Det handlar om en preliminär andel och avdraget ska justeras utifrån den slutliga andelen för året. Något särskilt administrativt förfarande med anmälan eller liknande föreslås därför inte.

Enligt artikel 175.3 i mervärdesskattedirektivet ska avdrag som görs på grundval av en sådan preliminär andel justeras när den slutliga andelen för året bestäms under det påföljande året. I direktivet anges inte någon bestämd tidpunkt för när en slutlig andel ska bestämmas och det regleras inte närmare hur justeringen ska redovisas. Justering på grund av den slutliga andelen kan anses jämförbar med justeringar som ska göras enligt artikel 184 och 185, om det efter att mervärdesskattedeklarationen lämnas inträffar faktorer som påverkar avdragsbeloppet, t.ex. en prisnedsättning. En justering med hänsyn till den slutliga andelen kan påverka alla förvärv av varor och tjänster med blandad användning och således inte enbart

förvärv av sådana investeringsvaror som avses i 15 kap. När deklarationen lämnas löpande för perioder under det pågående beskattningsåret är den slutliga omsättningen för året normalt inte känd. Justeringen bör därför inte hänföras till sådana perioder utan avdraget för de perioderna bör göras på grundval av den preliminära andelen. Som nämns ovan bör det finnas tillräckliga uppgifter om skattepliktiga respektive undantagna transaktioner vid den tidpunkt då den sista deklarationen för året lämnas, vilket sker under det påföljande året. Det bör därför vara möjligt att beräkna den slutliga andelen redan vid denna tidpunkt.

Med hänsyn till det föreslås att en slutlig andel ska beräknas efter utgången av beskattningsåret och att avdraget ska justeras med hänsyn till den slutliga andelen. Vidare föreslås att redovisningen av den slutliga justeringen för beskattningsåret ska redovisas i den sista redovisningsperioden för det aktuella beskattningsåret. Om det senare skulle framkomma att uppgifterna om beskattningsårets omsättning som ligger till grund för beräkningen av den slutliga andelen är felaktiga kan en ändring ske genom en omprövning.

Övrigt

Som framgår ovan föreslås att särskilda regler införs för fördelningen av ingående skatt när den ingående skatten ska fördelas på grund av att den hänför sig till både transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt i en ekonomisk verksamhet. Sådana fall behöver således inte omfattas av 13 kap. 29 § ML. Bestämmelsen i 13 kap. 29 § ML föreslås därför ändras så att den inte omfattar situationen där fördelningen ska ske enbart för att skatten avser både skattepliktiga och undantagna transaktioner i en ekonomisk verksamhet.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 8 kap. 18 § och 13 kap. 1 och 29 §§ samt att sex nya paragrafer, 7 kap. 48 a § och 13 kap. 29 a–e §§, införs i ML.

3.2 Användning i vissa fall av ekonomisk verksamhet

Förslag

Om varorna och tjänsterna används i en verksamhet med undantagna finansiella transaktioner ska det vid beräkningen av den andel som får dras av enligt omsättningsmetoden bortses från omsättning som avser vissa skattepliktiga transaktioner. Omsättning som avser en sådan transaktion ska dock ändå tas med vid beräkningen om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.

Ingående skatt som avser varor eller tjänster som används för byggnader eller delar av byggnader, eller den mark som byggnaderna står på, ska hänföras till byggnader och delar av byggnader med utgångspunkt i ytan för byggnaderna och byggnadsdelarna. Den

ingående skatt som hänförs till en byggnad eller del av en byggnad får dras av i den utsträckning som avdrag skulle få göras för den ingående skatten vid ett motsvarande förvärv av varan eller tjänsten bara för den byggnaden eller byggnadsdelen. Den ingående skatt som får dras av ska dock bestämmas enligt omsättningsmetoden om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.

Vid beräkning av den avdragsgilla andelen ska bortses från omsättning som avser skattepliktiga leveranser eller tillhandahållanden till förbundna parter, om leveranserna eller tillhandahållandena endast medför en försumbar användning av de varor eller tjänster som den ingående skatten avser och om leveranserna eller tillhandahållandena sker utan vidare förädling. Omsättning som avser en sådan transaktion ska dock ändå tas med vid beräkningen om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.

Skälen för förslaget

Regeln i 13 kap. 29 § ML om uppdelning efter skälig grund innebär att omsättning kan anses som skälig grund men att en annan grund ska användas om denna ger ett mer exakt resultat (jfr HFD 2014 ref. 18). Huvudregeln i mervärdesskattedirektivet är att omsättningsmetoden ska användas. Mervärdesskattedirektivet ger dock ett relativt stort utrymme för att införa andra metoder som på olika sätt avviker från huvudregeln. Enligt artikel 173.2 c har medlemsstaterna möjlighet att tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna. Syftet med bestämmelserna i artikel 173.2 är att, med beaktande av den specifika karaktären av den skattskyldiges olika verksamheter, ge medlemsstaterna möjlighet att uppnå mer exakta resultat vid beräkningen av den avdragsgilla andelen. Medlemsstaterna får alltså tillämpa en annan metod eller fördelningsnyckel än omsättningsmetoden för en viss transaktion, till exempel byggnadsytan i fråga om ingående skatt vid för uppförande av en byggnad. En förutsättning är att den valda metoden garanterar att den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt med dess hjälp kan fastställas mer exakt än med omsättningsmetoden (C-511/10 BLC Baumarkt punkterna 18 och 24).

Ett införande av mervärdesskattedirektivets omsättningsmetod är tillräckligt för att mervärdesskattelagen ska bli förenlig med direktivet. Direktivets omsättningsmetod är dock en schablon som inte alltid ger ett resultat som ger en rättvisande bild av hur de inköpta varorna eller tjänsterna förbrukas för skattepliktiga transaktioner. Efter Högsta förvaltningsdomstolens avgörande har det blivit möjligt att använda omsättningsmetoden oavsett om det ger ett skäligt resultat. Det har medfört att det uppkommit situationer där beskattningsbara personer fått ett betydligt ökat avdrag och därmed också medfört ett skattebortfall. En fördelning efter omsättning kan i vissa fall ge ett resultat där den avdragsgilla andelen inte står i proportion till hur de inköpta varorna och tjänsterna förbrukas för skattepliktiga respektive undantagna transaktioner. En sådan fördelning kan skapa snedvridande effekter och i

förlängningen påverka hur företagen organiserar sig. Det är således i linje med principen om skatteneutralitet att i vissa fall göra avsteg från direktivets omsättningsmetod. Det leder också till ett resultat som är mer i linje med den nuvarande regeln om skälig grund där en annan grund än omsättning ska användas om denna ger ett mer exakt resultat (jfr HFD 2014 ref. 18). Mot denna bakgrund bör andra metoder för fördelningen användas i vissa fall.

Vissa finansiella verksamheter

I vissa finansiella verksamheter har tidigare en annan grund än en renodlad omsättningsmetod använts för fördelningen för att få skäliga resultat. Med en fördelning efter direktivets omsättningsmetod ökar den avdragsgilla andelen i vissa fall betydligt jämfört med den fördelning som har gjorts enligt reglerna om skälig grund. Som ett exempel kan nämnas att det framgår av domarna i underinstanserna att finansföretaget i HFD 2023 ref. 45 hade en avdragsgill andel på 65–68 procent efter en bedömning enligt reglerna om skälig grund. Med omsättningsmetoden skulle den andelen beräknas till 99 procent när bl.a. skattepliktig s.k. konsignationsförsäljning och försäljning av leasingobjekt togs med vid beräkningen. En liknande ökning av den andel som får dras av var det fråga om i HFD 2024 not. 41 som gällde ett bolag med verksamhet bestående av fordonsfinansiering kopplad till leasing respektive avbetalningsavtal.

Verksamheter med finansiering av tillgångar i återförsäljares lager (konsignation), leasing och avbetalningsköp där finansbolag går in som mellanled vid försäljningen till slutkund leder ofta till en hög skattepliktig omsättning för finansbolaget eftersom varans värde påverkar den skattepliktiga omsättningen. Finansbolaget kan i mervärdesskattehänseende anses ha förvärvat tillgången och levererat den vidare och får på så sätt en hög skattepliktig omsättning som avser leveransen av tillgången. Inköpet och vidareförsäljningen av tillgången sker i syfte att finansiera tillgången i säljarens lager eller slutkundens inköp och medför normalt en försumbar användning av de gemensamma resurserna. Om värdet av tillgången räknas in i omsättningen vid fördelningen blir det en skillnad mot sedvanlig utlåning där enbart räntan och inte lånebeloppet ingår i den omsättning som hänförs till undantagna transaktioner. I sådana situationer kan en fördelning efter omsättningen ge en avdragsgill andel som inte ger en rättvisande bild av hur de inköpta varorna och tjänsterna används och förbrukas för skattepliktiga respektive undantagna transaktioner. Samma situation kan uppkomma vid leasing där leasingavgiften är skattepliktig även till den del den avser värdet av den aktuella tillgången. Detta medför att det uppkommer en hög skattepliktig omsättning som gör att omsättningen i en sådan situation inte blir jämförbar med omsättningen i en sedvanlig utlåningsverksamhet. Detta återspeglas även i EU-domstolens praxis genom att domstolen funnit att en medlemsstat har rätt att ålägga en bank som bedriver leasingverksamhet att endast ta med den andel av hyrorna som motsvarar ränta och inte den del som avser amortering, om användningen av de inköpta varorna och tjänsterna framför allt uppkommer med anledning av finansieringen och förvaltningen av dessa avtal (C-183/13, Banco Mais, punkterna 34 och 35). Efter HFD 2023 ref.

45 kan vissa finansieringsföretag genom att använda omsättningsmetoden få en betydligt högre avdragsgill andel än vad som är möjligt med den mest skäliga fördelningsgrunden.

Som nämnts ovan leder det till ett skattebortfall. En fördelning som inte speglar användningen kan också skapa snedvridande effekter och i förlängningen påverka hur företagen organiserar sig. Det innebär också en avvikelse från skatteneutraliteten. Med hänsyn till det föreslås att det införs regler om fördelning av avdrag vid verksamhet med finansiering av tillgångar i återförsäljares lager, leasing och avbetalningsköp där beskattningsbara personer med finansieringsverksamhet går in som mellanled vid försäljningen till slutkund.

Förslaget innebär att det vid beräkning av omsättningen, som i övrigt sker enligt den föreslagna 13 kap. 29 b § ML, ska bortses från vissa omsättningar som normalt inte medför en mer än försumbar användning av de varor och tjänster som används gemensamt för skattepliktiga och undantagna transaktioner. De transaktioner som avses är leverans av tillgångar som görs mot avbetalning, till den del ersättningen inte är hänförlig till ränta och leverans av tillgångar i avropslager eller liknande om tillgångarna till övervägande del innehåller i syfte att finansiera en annan beskattningsbar persons verksamhet. Även leveranser av leasingobjekt föreslås omfattas, liksom leasingavgifter till den del avgiften är hänförlig till varans inköpsvärde. Omsättning som avser någon av de nämnda transaktionerna ska dock ändå tas med vid beräkningen om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt (13 kap. 29 l § ML).

Ingående skatt på varor och tjänster som avser byggnader

Som framgår ovan anser Högsta förvaltningsdomstolen att den svenska regleringen i 13 kap. 29 § ML inte på ett korrekt sätt genomför de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och att direktivets regler om att omsättning ska vara huvudregel vid fördelning av avdrag kan tillämpas med direkt effekt. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att detta även gäller en bostadsrättsförenings verksamhet som består av upplåtelse av bostäder som är undantaget från skatteplikt och upplåtelse av lokaler som är föremål för frivillig beskattning (HFD 2025 not. 29). Vid inköp som avser fastigheter och särskilt vid upplåtelse av fastigheter har omsättning i regel inte använts vid fördelning av ingående skatt enligt skälig grund. Avgiften som tas ut av en bostadsrättsförening vid upplåtelse av bostad till en medlem bestäms på andra grunder än hyran för en affärslokal som normalt är marknadsmässig. Avgiften för boendet och hyran för affärslokalen är därför inte jämförbara. Att använda omsättning som grund för fördelningen kan därför leda till en missvisande fördelning.

Vid ingående skatt som avser fastigheter har beräkningen av den skatt som får dras av med tillämpning av skälig grund i stället normalt beräknats utifrån den yta som upplåts eller använts för respektive ändamål. Som framgår ovan innebär EU-domstolens praxis att medlemsstaterna får tillämpa en fördelningsmetod som utgår ifrån byggnadsytan i fråga om ingående skatt för t.ex. uppförande av en byggnad (C-511/10 BLC Baumarkt punkten 24). En fördelning utifrån en ytbaserad metod bör för ingående skatt som avser en viss byggnad ge en fördelning som på ett

bättre sätt återspeglar resursförbrukningen för respektive ändamål än vad direktivets omsättningsschablon gör. Vid fastighetsförvaltande verksamhet har yta också använts för fördelningen av ingående skatt under lång tid. En sådan fördelning bör tillämpas även i fortsättningen. Med hänsyn till det föreslås att den ingående skatten ska fördelas utifrån ytan för byggnader. Om det skulle ge en mer rättvisande bild att göra fördelningen genom omsättningsmetoden ska den metoden dock användas i stället för en ytbaserad fördelning.

När det gäller varor och tjänster som anskaffats för användning, bevarande eller underhåll av en byggnad för blandad användning har EU-domstolen uttalat att det framstår som enkelt genomförbart att hänföra dessa varor och tjänster till olika utgående transaktioner som genomförs med hjälp av denna byggnad (jfr C-332/14, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, punkten 29). Det är alltså bara den ingående skatt som inte är möjlig att hänföra till en viss typ av transaktion som ska fördelas. Om det är möjligt att få fram kostnaderna för olika lokaler i en byggnad med blandad användning bör avdraget därför göras med utgångspunkt i det. I de fall ingående skatt på kostnader för användning, underhåll m.m. som avser byggnader ändå behöver fördelas bör detta göras med utgångspunkt i ytan för de byggnader och byggnadsdelar som varorna och tjänsterna används för.

Reglerna om behandling av ingående skatt på varor och tjänster som avser byggnader bör i så hög grad som möjligt ta hänsyn till hur byggnaderna och dess olika delar används för att på så sätt få ett mer exakt resultat av fördelningen. Det föreslås därför att den ingående skatten som avser varor eller tjänster som används för byggnader eller delar av byggnader, eller den mark som byggnaderna står på, ska hänföras till byggnader och delar av byggnader med utgångspunkt i ytan för byggnaderna och byggnadsdelarna. Omsättningsmetoden ska dock användas i stället om den metoden ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt (13 kap. 29 f § ML). Den ingående skatt som har hänförts till en byggnad eller del av en byggnad får sedan dras av i den utsträckning som avdrag skulle få göras för den ingående skatten vid ett motsvarande förvärv av varan eller tjänsten bara för den byggnaden eller byggnadsdelen (13 kap. 29 k § ML).

Vidare föreslås ett antal bestämmelser om hur den ingående skatten ska hänföras till en byggnad eller byggnadsdel. Ingående skatt som avser enklare byggnader eller anläggningar med en underordnad funktion föreslås hänföras till de huvudsakliga byggnader som de används för. Anläggningar för produktion av energi, exempelvis solcellsanläggningar, föreslås behandlas på motsvarande sätt även om en del av produktionen används för skattepliktiga leveranser av energi. Till den del den producerade mängden energi används för skattepliktiga leveranser av energi föreslås dock att den ingående skatten ska anses helt hänförlig till transaktioner som medför avdragsrätt vid tillämpning av den föreslagna 13 kap. 29 k § ML (13 kap. 29 g § ML). Skälet är att en fördelning efter omsättning riskerar att bli missvisande i de fallen. Om den ingående skatten avser varor eller tjänster som används för flera byggnader föreslås den ingående skatten hänföras till respektive byggnad utifrån byggnadernas yta (13 kap. 29 h § ML). Används varor eller tjänster för

flera olika delar av en byggnad föreslås den ingående skatten hänföras till respektive del i förhållande till ytan för byggnadsdelarna (13 kap. 29 i § ML). Om en del används gemensamt för andra delar föreslås den ingående skatten för den gemensamma delen hänföras till de andra delar som den gemensamma delen används för. Även det föreslås ske med utgångspunkt i ytan (13 kap. 29 j § ML). Den ingående skatt som har hänförts till en byggnad eller del av en byggnad föreslås få dras av i den utsträckning som avdrag skulle få göras för den ingående skatten vid ett motsvarande förvärv av varan eller tjänsten bara för den byggnaden eller byggnadsdelen (13 kap. 29 k § ML).

Vissa transaktioner med förbundna parter

Enligt förslaget i avsnitt 3.1 ska fördelningen som utgångspunkt ske med omsättning som grund. Den föreslagna omsättningsmetoden och de närmare reglerna för den utformas utifrån bestämmelserna i artikel 174–175. Direktivets regler om beräkning av omsättningen är relativt detaljerade och det finns få undantag om att viss omsättning inte ska tas med i beräkningen. Reglerna om beräkningen blir på så sätt relativt schablonmässiga. Det finns därför risk för att vissa beskattningsbara personer som behöver fördela avdrag försöker åstadkomma en högre skattepliktig omsättning för att öka den andel av den ingående skatten som får dras av på ett konstlat sätt, som inte är motiverat utifrån hur varor och tjänster används för undantagna respektive skattepliktiga transaktioner. Ett sådant ökat avdrag leder till snedvridande effekter och bristande neutralitet. Det finns därför skäl att ha regler för att motverka sådana fall. En regel med liknande syfte finns i 8 kap. 18 § ML, som gäller omvärdering och innebär att det i vissa fall ska ske en omvärdering av beskattningsunderlaget till marknadsvärdet om leverantören har omsättning som fördelningsgrund i blandad verksamhet. På liknande sätt bör det införas en regel om fördelningsgrunden för att motverka att reglerna utnyttjas för att nå resultat som inte är motiverade utifrån hur inköpta varor och tjänster används för skattepliktig respektive undantagen försäljning. Syftet med en sådan regel är således att motverka skatteundandraganden och snedvridningar. Risken för detta bör dock i första hand uppkomma vid transaktioner mellan förbundna parter, och på liknande sätt som bestämmelsen i 8 kap. 18 § bör regeln därför kunna begränsas till transaktioner mellan förbundna parter. Mot denna bakgrund föreslås att det vid beräkningen av den andel som får dras av ska bortses från omsättning vid transaktioner mellan förbundna parter där genomförandet av transaktionen inte medför en mer än försumbar användning av de förvärvade varorna och tjänsterna som skatten avser, när varorna och tjänsterna är skattepliktiga och köps in och säljs vidare utan ytterligare förädling.

Lagförslag

Förslaget medför att åtta nya paragrafer, 13 kap. 29 f–29 m §§, införs i ML.

3.3 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag

De nya reglerna träder i kraft den 1 januari 2027.

Om den beskattningsbara personen har ett annat beskattningsår än kalenderår ska någon justering med hänsyn till en slutlig andel inte göras för perioder som avser tid före ikraftträdandet.

Skälen för förslaget

Den nuvarande regeln om fördelning av avdrag för ingående skatt i ML är inte förenlig med EU-rätten i den del den avser fördelningen med hänsyn till sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som inte medför avdragsrätt och sådana som medför avdragsrätt. Enligt förslaget införs bland annat en motsvarighet till direktivets omsättningsmetod vid fördelning av avdrag i den ekonomiska verksamheten. När det gäller förslaget om fördelning efter omsättning så är det den vanligaste grunden för fördelningen redan innan ändringen. Det är alltså inte fråga om något nytt inslag. Förslaget leder dock till att reglerna blir mer detaljerade och innebär att det ska göras preliminära och slutliga andelar för beskattningsåret. Eftersom det vanligaste beskattningsåret är kalenderår bedöms ett ikraftträdande vid ett årsskifte kunna bidra till att minska eventuella problem vid övergången till de nya reglerna. När det gäller de alternativa metoderna har fördelning efter yta varit det normala i många fall vid fördelning av ingående skatt som avser fastigheter. Även förslaget om fördelningsgrund vid vissa transaktioner i samband med finansiell verksamhet bygger på en metod som använts i den tidigare tillämpningen. Den nuvarande situationen med möjlighet att tillämpa direkt effekt av mervärdesskattedirektivet, vilket i vissa fall kan leda till snedvridande effekter, motiverar ett relativt snart ikraftträdande. Mot denna bakgrund föreslås förslagen träda i kraft den 1 januari 2027.

Som framgår ovan innebär de nya reglerna för omsättningsmetoden att en slutlig andel ska beräknas och att det ska ske en justering av avdragen för beskattningsåret med hänsyn till den slutliga andelen (13 kap. 29 § ML). För beskattningsbara personer som har ett annat beskattningsår än kalenderår finns det därför behov av en övergångsregel så att en sådan justering inte avser ingående skatt som avser perioder före ikraftträdandet. En sådan regel bedöms minska eventuella problem vid övergången till de nya reglerna. En regel med en sådan innebörd föreslås därför. Det bedöms inte finnas behov av några särskilda hänsyn i övrigt.

I övrigt föreslås att äldre föreskrifter ska tillämpas för förhållanden som avser tid före ikraftträdandet. Avdraget vid ett förvärv som gjorts före ikraftträdandet ändras därför inte för den period avdraget gjorts. Det utesluter dock inte att avdraget för en investeringsvara kan behöva justeras enligt 12 och 15 kap. ML i en period som avser tid efter ikraftträdandet. EU-domstolen praxis innebär att artikel 185 i mervärdesskattedirektivet omfattar det fall då metoden för beräkning av det avdrag som är tillämpligt på varor och tjänster för blandad användning har ändrats. Mervärdesskattedirektivets regler om justering av avdrag ska också tolkas

så, att det krävs att en justering av varor i en blandad verksamhet görs om det under den berörda justeringsperioden har antagits en fördelningsmetod för beräkning av mervärdesskatteavdraget som avviker från den omsättningsmetod som föreskrivs i direktivet (jfr C-332/14, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, punkterna 46 och 47).

De föreslagna ändringarna bedöms inte medföra ett behov av särskilda informationsinsatser utöver vad som är normalt vid regeländringar.

4 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagens effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av relevanta delar av 5–10 §§ i förordning (2024:183) om konsekvensutredningar. Redogörelser avseende kraven i 6, 9 och 10 §§ återfinns förutom i detta avsnitt även i de avsnitt där respektive förslag beskrivs närmare (avsnitt 3.1–3.3).

Förslagens konsekvenser bedöms inte vara av sådan omfattning att en större utvärdering är nödvändig. Efter ikraftträdandet kan förslaget utvärderas genom en uppföljning av Regeringskansliet tillsammans med exempelvis relevanta myndigheter eller branschorganisationer för att verifiera att syftet uppnåtts och för att oförutsedda konsekvenser av förslaget ska kunna uppdagas.

4.1 Offentligfinansiella effekter

Förslaget innebär bl.a. att avdrag för ingående skatt speglar verkliga förhållanden på ett bättre sätt för varor och tjänster som används för byggnader respektive för finansiella transaktioner. Förslaget bedöms medföra att skatteintäkterna ökar med 1,0 miljarder kronor.

Som underlag för beräkningen används uppgifter från Skatteverket om storleken på de omprövningar som gjorts som en följd av de domar som avgjorts i Högsta förvaltningsdomen (HFD) avseende fördelningsgrund. Enligt Skatteverket uppgick de samlade omprövningsbeloppen avseende finansiella tjänster till cirka 800 miljoner kronor per år avseende 2017 och 2018. Mot bakgrund av att omprövningstiden för dessa två år är passerad är en rimlig utgångspunkt att de företag som har för avsikt att begära omprövning med anledning av HFD:s domar har gjort så, och att det till största delen kommer att vara samma grupp företag som begär omprövning för efterföljande år. Därmed kan de samlade omprövningsbeloppen avseende dessa år i hög grad antas spegla de omprövningsbelopp som kan förväntas för efterföljande år.

I förlängningen kan dessa omprövningsbelopp även antas spegla en ökning av den ingående skatten som följer av domarna under kommande år. Med antagandet att ökningen av den ingående skatten kommer att stå i proportion till ekonomins tillväxt och inflationen är det rimligt att räkna upp förväntade omprövningsbelopp med BNP i löpande priser. Enligt Finansdepartementets prognoser kommer BNP i löpande priser att öka

med cirka 50 procent mellan 2018 och 2027. Det innebär att ökningen av avdraget för ingående skatt med anledning av HFD:s domar kan förväntas motsvara 1,2 miljarder kronor ($0,8 \cdot 1,5 = 1,2$) med oförändrad lagstiftning. När det gäller ingående skatt på byggnader uppgick omprövningsbeloppet med anledning av HFD:s domar till cirka 50 miljoner kronor avseende 2023. Uppräknat till 2027 års nivå motsvarar detta cirka 60 miljoner kronor ($50 \cdot 1,17 = 59$).

Enligt beräkningen ovan kommer den ingående skatten att vara 1,26 miljarder kronor högre som en följd av att omsättningen kan användas som fördelningsgrund för alla typer av varor och tjänster. När det gäller varor och tjänster som används för byggnader respektive för finansiella transaktioner kommer förslagen i denna promemoria att medföra att avdraget för ingående skatt bättre speglar verkliga förhållanden.

I jämförelse med det utrymme som finns i mervärdesskattelagen att utforma en fördelningsgrund efter individuella förhållanden innebär dock förslaget att fördelningsgrunden blir något mer schablonmässig, och därför inte i fullt lika hög grad speglar verkliga förhållanden. Bedömningen är att förslaget återställer fördelningsgrunden till åtminstone 80 procent för varor och tjänster som används för byggnader respektive finansiella transaktioner, vilket medför att det samlade avdraget för ingående skatt minskar med motsvarande andel för berörda företag som använder omsättningsmetoden.

För övriga varor och tjänster innebär förslaget att dessa ska fördelas enligt omsättningsmetoden, vilken får tillämpas i enlighet med domarna från HFD. I den mån en annan metod är tillämplig enligt gällande regler kan förslaget leda till både ett högre och lägre avdrag än vad som yrkas idag. Sammantaget bedöms den samlade offentligfinansiella effekten av förslaget avseende varor och tjänster som inte används för byggnader respektive för finansiella transaktioner vara av mindre storlek.

Av detta följer att den offentligfinansiella effekten av förslagen kommer att uppgå till 1,0 miljarder kronor från 2027 och efterföljande år ($1,26 \cdot 0,8 = 1,01$).

Tabell 4.1 Offentligfinansiella effekter

Miljarder kronor

	Bruttoeffekt 2027	Nettoeffekt 2027	Nettoeffekt 2028	Nettoeffekt 2029	Varaktig effekt
Fördelningsg rund	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0

4.2 Effekter för företagen

Vilka företag som berörs

Förslaget påverkar alla företag som bedriver blandad verksamhet genom att reglerna för fördelning av ingående skatt preciseras. Enligt SCB:s

databas GIN fanns det år 2024 totalt cirka 110 000 företag som bedrev blandad verksamhet och som gjorde avdrag för ingående skatt i meningen att de under året rapporterat icke mervärdesskattepliktig omsättning till mer än 5 procent av total omsättning samt utgående och ingående mervärdesskatt. Dessa företag berörs till den del de fördelar eller kan komma att fördela ingående skatt kopplat till gemensamma kostnader för skattepliktig och skattefri verksamhet. En del av de företag som berörs är del av en koncern. Enligt SCB:s koncernregister för 2022 ingår cirka 13 000 av de berörda företagen i cirka 8 000 koncerner. Totalt berör förslaget därmed cirka 104 000 koncerner och fristående företag som inte ingår i en koncern. Av dessa bedöms cirka 96 000 vara mikro- eller småföretag.¹

En majoritet av de berörda företagen bedöms använda omsättning som grund för beräkning av fördelningsnyckeln. I den mån dessa företag bedriver verksamheter som omfattas av huvudregeln enligt förslaget är påverkan i huvudsak därför av teknisk natur.

För fördelningen av avdrag för ingående skatt inom vissa fall av ekonomisk verksamhet införs särskilda bestämmelser. För företag som bedriver sådan verksamhet får förslaget i vissa fall en mer substantiell påverkan på fördelningen av avdrag för ingående skatt. De särskilda bestämmelserna gäller för vissa finansiella verksamheter med undantagna transaktioner, t.ex. finansiering av konsignation, leasing och avbetalningar, varor och tjänster som gäller byggnader och vissa transaktioner med förbundna parter.

De företag som till följd av förslaget får en substantiellt ändrad fördelningsgrund bedöms därmed vara finansiella företag, företag som äger en fastighet som hyrs ut till personer både med och utan avdragsrätt, samt företag som genomför transaktioner med förbundna parter.

Enligt SCB:s databas GIN år 2024 fanns cirka 100 finansiella företag med blandad verksamhet inom SNI-koder som bedöms beröras av de särskilda bestämmelserna för vissa finansiella verksamheter.² Av dessa bedöms cirka 30 vara mikro- eller småföretag. När det gäller företag som äger fastighet fanns totalt cirka 10 000 fristående företag och koncerner som både redovisade mervärdesskatt från uthyrning och intäkter som inte omfattas av mervärdesskatt, dvs. som bedriver s.k. blandad verksamhet. Av dessa bedöms cirka 7 000 vara mikro- eller småföretag.

Antalet företag som träffas av förslaget om transaktioner mellan förbundna parter är svår att uppskatta, men det bör till största delen vara företag som tillhör en koncern. Totalt omfattas cirka 8 000 koncerner av förslaget i allmänhet men det är inte möjligt att precisera hur många av dessa som kan komma att träffas av särregleringen.

¹ Mikro- eller småföretag definieras här som ett fristående företag (d.v.s. ett företag som inte ingår i en koncern) med färre än 50 anställda och en årsomsättning under 10 miljoner euro.

² Dessa SNI-koder är 64.190, Annan monetär finansförmedling, 64.910, Finansiell leasing och 64.920, Annan kreditgivning.

Hur företagen berörs

Som nämns ovan bedöms förslaget medföra en påverkan av mer teknisk natur för de flesta av företagen som berörs av reglerna. Detta innefattar alla företag med blandad verksamhet där avdrag för ingående skatt för gemensamma kostnader idag fördelas med omsättning som grund och där omsättning fortsatt ska användas som fördelningsgrund enligt huvudregeln. För dessa verksamheter kommer förslaget dock innebära att metoden för fördelning av ingående skatt blir mer preciserad än tidigare.

Förslaget innebär enligt huvudregeln att först en preliminär och sedan en slutlig avdragsgill andel beräknas. Denna metod kan skilja sig från hur omsättning används som skälig grund för fördelning av ingående skatt inom verksamheter idag. Förslaget bör därför innebära att alla berörda företag i viss mån måste ta till sig de nya reglerna och anpassa sina rutiner och beräkningar utefter dessa.

Det kan finnas verksamheter där en annan grund än omsättning har ansetts skälig i svensk praxis men där huvudregeln ska följas enligt förslaget. Bedömningen är att även omsättning i dessa fall ofta speglar fördelningen av resurser på ett rättvisande sätt. Effekten av förslaget bedöms även för dessa företag vara av mer teknisk natur men det kan inte uteslutas att fördelningen av ingående skatt för enskilda företag kan skilja sig från tidigare.

Det har sedan HFD:s dom generellt varit tillåtet att använda omsättningsmetoden inom alla verksamheter. Detta har gällt även i de fall då omsättningsmetoden i svensk praxis inte har ansetts som skälig grund då den inte ansetts spegla fördelningen av resurser på ett rättvisande sätt. Förslaget preciserar vissa verksamheter där särskilda regler ska gälla i stället för huvudregeln, eftersom de bättre speglar den verkliga fördelningen av verksamhetens gemensamma kostnader. Förslaget innebär därmed en substantiell förändring av fördelningen av den avdragsgilla andelen för dessa verksamheter och kan innebära att fördelningen blir antingen mer eller mindre fördelaktig för det enskilda företaget.

För finansiella företag med undantagna transaktioner innebär de särskilda bestämmelserna i förslaget att omsättningen som ska användas vid beräkningen av fördelningsnyckeln inte ska inkludera viss omsättning som inte kan anses beröras direkt av de gemensamma kostnader som medfört den ingående skatt som ska fördelas. De transaktioner som avses är till exempel leverans av vissa tillgångar som görs mot avbetalning och leverans av leasingobjekt. Detta gäller förutsatt att medräknandet av denna omsättning inte skulle ge en mer rättvisande bild av resursanvändningen.

Sedan HFD:s dom har finansiella företag kunnat fördela ingående skatt från gemensamma inköp av varor och tjänster enligt omsättningsmetoden utan en sådan inskränkning. Den typ av omsättning som inte ska räknas med enligt särregleringen bedöms dock ge en missvisande bild av resursfördelningen. När omsättningen från leverans av skattepliktiga varor tas med vid beräkning av fördelningsnyckeln så blir andelen avdragsgill ingående skatt högre än vad den annars varit. De inköp som görs för den blandade verksamheten bör i de flesta fall inte röra leveransen eller tillhandahållandet av varorna i sig eftersom den finansiella verksamheten i regel avser finansieringslösningar och inte direkt leverans av finansierade varor.

Genom att beräkningen enligt förslaget inte ska omfatta denna omsättning blir fördelningsnyckeln mer rättvisande men mindre fördelaktig för berörda företag jämfört med den obegränsade omsättningsmetoden. Till följd av förslaget bedöms dock fördelningen av ingående skatt ligga mer i linje med fördelningen enligt skälig grund i tidigare svensk praxis. Företagen berörs i den mån de använder omsättningsmetoden för fördelningen av berörda avdrag efter HFD:s dom och en exkludering av viss omsättning ger en mer rättvisande fördelning i förhållande till resursanvändningen.

För företag som har ingående skatt hänförlig till en byggnad innebär de särskilda bestämmelserna enligt förslaget att fördelningsgrunden för ingående skatt på varor och tjänster som avser byggnader ska utgå ifrån den yta som hör till byggnaderna och byggnadsdelarna. Om omsättning ger en mer rättvisande fördelning ska dock omsättning även fortsättningsvis kunna användas som fördelningsgrund.

Framför allt bostadsrättsföreningar och fastighetsbolag med uthyrning av lokaler med frivillig mervärdesbeskattning kan komma att påverkas substantiellt av den föreslagna särregleringen. Efter HFD:s dom har de haft möjlighet att använda omsättning som fördelningsgrund trots att denna inte ansetts rättvisande. Anledningen till att omsättningen som grund leder till en högre och mindre rättvisande fördelning av ingående skatt för kostnader beror på att omsättningen kopplad till avgifter eller hyror från boende inte speglar det marknadsmässiga värdet av ytan som dessa åtnjuter. Omsättning från hyresrätter eller avgifter är alltså begränsad i förhållande till omsättningen från den marknadsmässiga hyran för lokaler med frivillig mervärdesbeskattning.

Det är osäkert i vilken grad bostadsrättsföreningar och fastighetsbolag idag använder omsättning som fördelningsgrund till följd av HFD:s dom. Antalet omprövningar som gjorts är få i förhållande till antalet företag som redovisade mervärdesskatt från uthyrning. För företag som inte är bostadsrättsföreningar eller fastighetsbolag bedöms reglerna dock inte innebära några substantiella förändringar.

För företag som äger en fastighet som hyrs ut till personer både med och utan avdragsrätt och dessutom har en anläggning för energiproduktion innebär de särskilda bestämmelserna i förslaget att fördelningsgrunden för den ingående skatten för energiproduktion ska bestämmas utifrån förhållandet mellan mängden av energi som används för transaktioner som medför och inte medför avdragsrätt. Om omsättning ger en mer rättvisande fördelningsgrund får dock denna användas i stället.

De föreslagna reglerna gällande energiproduktion bedöms i stora drag spegla hur ingående skatt fördelas för anläggning av energiproduktion inom dessa verksamheter enligt dagens regler. Fördelning av ingående skatt för energianvändning bedöms i de flesta fall innebära ett mer rättvisande och högre avdrag jämförd med fördelning enligt omsättning eller yta.

Förslaget om vissa transaktioner mellan förbundna parter syftar till att företag inte ska kunna utnyttja reglerna genom att manipulera den omsättning som ligger till grund för fördelning av ingående skatt. Reglerna berör i första hand företag som ingår i koncerner och innebär i generella drag att transaktioner mellan förbundna parter inte ska ingå i beräkningen. Detta bedöms inte påverka fördelningen av ingående skatt för berörda

företag nämnvärt. Förslaget innebär dock att dessa företag måste bedöma vilken omsättning som ska inkluderas vid beräkningen av avdrag för ingående skatt.

Sammantaget bedöms särregleringarna i förslaget innebära ett substantiellt lägre avdrag för vissa verksamheter, i första hand för vissa finansiella företag som bedriver blandad verksamhet och bostadsrättsföreningar och bostadsförvaltare som redovisar mervärdesskatt från uthyrning. Den substantiella effekten uppstår i den mån de använder omsättning som fördelningsgrund i stället för en grund som ansetts rättvisande i svensk praxis. I det senare fallet bedöms förslaget främst innebära en effekt av teknisk natur.

Precis som huvudregeln påverkar de föreslagna särregleringarna företagen genom att de behöver förstå och anpassa sina rutiner. Eftersom företagen redan idag måste beräkna och tillämpa en fördelningsgrund antas de föreslagna reglerna inte innebära några löpande kostnader. Inga särskilda uppgifter bedöms behöva samlas in i förhållande till vilka uppgifter som redan idag borde vara lättillgängliga, antingen för att de redan används vid fördelningen eller på annat sätt är grundläggande i företagets verksamhet.

Den administrativa kostnaden av förslaget kan grovt uppskattas genom att anta att en viss tid krävs för att sätta sig in i och anpassa rutiner till det nya systemet. I viss mån kan de föreslagna reglerna också innebära en förenkling eftersom företaget enligt gällande regler måste göra en egen bedömning om en fördelningsgrund ska anses skälig.

Tiden för att sätta sig in i de nya reglerna, att anpassa sina rutiner och dokumentation bedöms uppgå till mellan 1 och 4 timmar för en person som är insatt i mervärdesskattedeklarationerna och fördelningen av ingående skatt. Många småföretag kan antas använda ekonomiska förvaltare och tidskostnaden för dessa blir därför gemensam. För att anpassa beräkningen till detta antas att tiden som krävs för att sätta sig in i reglerna per mikro- och småföretag uppgår till 45 minuter i snitt. Tidsåtgången för ett medelstort eller stort företag eller för en koncern antas uppgå till 4 timmar i snitt för att även spegla viss tid åt intern genomgång och ytterligare dokumentation.

Antalet företag som kan beröras av förslaget bedöms, som nämnts tidigare, vara upp till cirka 104 000 koncerner eller fristående företag varav cirka 96 000 bedöms vara mikro- eller småföretag. Av dessa företag bedöms inte alla fördela ingående mervärdesskatt och de behöver därför inte sätta sig in i eller anpassa sig efter reglerna i mer än mycket liten omfattning. En grov uppskattning är därmed att den totala tidsåtgång som uppstår till följd av att företag ska anpassa sig till de föreslagna reglerna uppgår till cirka 100 000 timmar. För att beräkna de administrativa kostnaderna används Tillväxtverkets regelräknare. Värdet av den tid som används antas motsvara lönen för en redovisningsekonom. Enligt SCB uppgår lönen för redovisningsekonom i privat sektor till 43 000 kronor i månaden. Enligt Tillväxtverkets rekommendationer ska lönen multipliceras med schablonvärdet 1,84 för att inkludera semesterersättning, arbetsgivaravgifter och overheadkostnader. Med en arbetstid om 160 timmar per månad kan timkostnaden beräknas till cirka 500 kronor ($43\,000 \cdot 1,84 / 160 = 495$). De administrativa kostnaderna för näringslivet bedöms därmed uppgå till cirka 50 miljoner kronor.

För företag som inte omfattas av reglerna, för att de inte bedriver blandad verksamhet, innebär förslaget att konkurrerande företag i vissa fall får lägre avdrag för ingående skatt som i praktiken är kopplade till skattefri verksamhet. Företag med blandad verksamhet har i viss mån kunnat tillämpa gällande regler på ett sätt som ger konkurrensfördelar. Förslaget leder därmed till en mindre snedvriden konkurrenssituation på marknaden. Sammantaget bedöms förslaget dock inte leda till att intäkterna i berörda branscher nämnvärt förändras.

4.3 Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget förväntas medföra vissa kostnader för Skatteverket för att ändra information och tillgodose företagens informationsbehov vid regeländringen. De åtgärder som Skatteverket behöver göra till följd av förslagen bedöms ingå i den anpassning som årligen görs på grund av ny eller förändrad lagstiftning. Utgångspunkten är att eventuella tillkommande kostnader ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. De allmänna förvaltningsdomstolarna kan tillfälligt påverkas av att det kan tillkomma skatteprocesser. Det bedöms dock vara en mycket begränsad påverkan i förhållande till den sammantagna verksamheten. Kostnaderna för de eventuellt tillkommande processerna bedöms vara marginella och bedöms kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. För övriga statliga myndigheter bedöms förslaget inte ha några effekter.

4.4 Effekter för enskilda, inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten

Det är i första hand företag som berörs av förslagen om nya regler för fördelning av ingående skatt. I den mån förslaget får effekter för enskilda i egenskap av enskilda näringsidkare beskrivs denna effekt i avsnitt 4.2. Konsekvenserna för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män och inkomstfördelningen av förslaget är därför främst indirekta och beror på vilka individer det är som äger och driver företag med blandad verksamhet.

Män äger och driver företag i allmänhet i större utsträckning än kvinnor och det kan antas att samma förhållande gäller för företag med blandad verksamhet. De indirekta konsekvenserna bedöms därför vara att män i större utsträckning än kvinnor missgynnas av förslagen i den mån de leder till minskade möjligheter till avdrag för ingående skatt. Det är personer med jämförelsevis högre inkomst som äger och driver företag i allmänhet och som därmed kan antas missgynnas mer av förslagen om ändrad fördelning av ingående skatt än de med lägre inkomst.

Konsekvenserna för den ekonomiska jämställdheten mellan män och kvinnor och inkomstfördelningen av förslagen bedöms dock som marginella.

4.5 Effekter för kommuner och regioner

Kommuner och regioner bedriver i regel både mervärdesskattepliktig och undantagen verksamhet. Fördelningen av ingående skatt för kommuner och regioner kan därmed påverkas av förslaget. Kommuner och regioner får dock ersättning för ingående skatt som inte får dras av enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund och påverkan är därför mest av teknisk natur.

Kommuner och regioner kommer i den mån de fördelar ingående skatt behöva sätta sig in i och anpassa sina rutiner efter det föreslagna regelverket. Den administrativa bördan för kommunerna bedöms uppstå under införandeåret och bestå i en tidsåtgång på upp till ett par timmar för en anställd som arbetar med fördelningen av ingående skatt vid införandet.

Kommuner och regioner påverkas också indirekt av förslaget som ägare av företag som berörs, se avsnitt 4.2. Det bedöms vara cirka 1 000 kommunalt eller regionalt kontrollerade företag som bedriver blandad verksamhet och därmed berörs av förslaget.

4.6 Övriga effekter

Förslaget bedöms inte påverka verksamheter som inte fördelar ingående skatt mellan skattefri och skattepliktig verksamhet. I den utsträckningen till exempel ideella verksamheter berörs av att de själva bedriver blandad ekonomisk verksamhet eller driver företag med blandad verksamhet beskrivs effekten för dessa i avsnitt 4.2. De föreslagna ändringarna bedöms inte innebära några effekter för sysselsättningen, inflationen eller för miljön.

5 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)

7 kap.

48 a § *Justering av ett avdrag med hänsyn till en slutlig andel enligt 13 kap. 29 e § tredje stycket ska redovisas för den sista redovisningsperioden för det beskattningsår som justeringen avser.*

Paragrafen, som är ny, behandlar redovisningsperiod för justering av avdrag efter beräkning av den slutliga avdragsgilla andelen ingående skatt enligt 13 kap. 29 e §.

Bestämmelsen innebär att justeringen av avdraget ska redovisas i den sista redovisningsperioden för det aktuella beskattningsåret. Om den preliminära andelen ingående skatt som får dras av under beskattningsåret

avviker från den slutliga andelen ska således den justering som avses i 13 kap. 29 e § tredje stycket redovisas i den sista redovisningsperioden för det beskattningsår som avdraget är hänförligt till. För den som har redovisningsperioden kvartal innebär det exempelvis att om avdraget för det första till tredje kvartalet under ett beskattningsår har blivit för högt till följd av att den preliminära andelen har inneburit ett högre avdrag än det som följer av den slutliga andelen ska justeringen av avdraget hänföras till den fjärde redovisningsperioden under samma beskattningsår.

Övervägandena finns i avsnitt 3.1.

8 kap.

18 § I det fall som avses i 2 § utgörs beskattningsunderlaget av marknadsvärdet, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet och avser en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som ska undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 5, 6, 9, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 27, 28, 29, 30, 32 eller 33 §, 34 § 2, 35 eller 37 §, eller är högre än marknadsvärdet,

2. leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt,

3. leverantörens eller tillhandahållarens avdragsbelopp med stöd av 13 kap. 29 b–29 e §§, 29 l eller 29 m § bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför avdragsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen,

4. leverantören eller tillhandahållaren och förvärvaren är förbundna med varandra, och

5. leverantören eller tillhandahållaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Paragrafen innehåller bestämmelser om omvärdering av beskattningsunderlaget i vissa fall. Paragrafen genomför delvis artikel 80 i mervärdesskattedirektivet.

Ändringen innebär att hänvisningen till bestämmelserna i 13 kap. om fördelning av ingående skatt justeras.

Övervägandena finns i avsnitt 3.1.

13 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med ingående skatt (4 och 5 §§),

- avdragsrättens omfattning (6–12 §§),

- begränsningar och preciseringar av avdragsrätten (13–28 §§),

- uppdelning av den ingående skatten

(29–30 §§), och

-att avdrag ska styrkas (31–36 §§).

I paragrafen anges kapitlets innehåll. Paragrafen ändras genom att hänvisningen till bestämmelserna om uppdelning av ingående skatt justeras.

29 § Om den ingående skatten avser en beskattningsbar persons förvärv eller import som bara delvis är avdragsgill, *får avdrag endast göras för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som är avdragsgill. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.*

Första stycket gäller även ingående skatt som till viss del avser annat än den ekonomiska verksamheten.

I fråga om ingående skatt på förvärv eller import som delvis är avdragsgill för att förvärvet eller importen hänför sig till både sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som medför avdragsrätt och sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som inte medför avdragsrätt tillämpas dock 29 a §.

Paragrafen innehåller bestämmelser om fördelning av avdrag när den ingående skatten bara delvis får dras av. Paragrafen ändras så att den inte omfattar situationen där fördelningen ska ske för att skatten avser både skattepliktiga och undantagna transaktioner i en ekonomisk verksamhet. I övrigt görs redaktionella och språkliga ändringar som inte är avsedda att medföra någon ändring i sak.

I *första stycket* regleras fördelningen om den ingående skatten på förvärvet eller importen endast delvis är avdragsgill. I den nuvarande lydelsen av första stycket 2 framgår att fördelning ska ske enligt bestämmelsen om den ingående skatten avser förvärv eller import som görs gemensamt för flera ekonomiska verksamheter, av vilka det saknas avdragsrätt i någon. Någon motsvarighet föreslås inte i den nya lydelsen. I de fallen sker fördelningen i stället enligt den föreslagna 29 a §, se *tredje stycket*. I den nuvarande lydelsen av första stycket 3 framgår vidare att fördelning ska ske enligt bestämmelsen om den ingående skatten avser förvärv eller import som görs för en verksamhet som delvis saknar rätt till avdrag. Det kan avse en ekonomisk verksamhet men även andra situationer. I den nya lydelsen slopas den punkten. I den utsträckning den punkten har avsett annat än fördelning i en ekonomisk verksamhet så framgår det av *andra stycket* att första stycket ska tillämpas även i de fallen. Paragrafen ändras också på så sätt att det nuvarande andra stycket slås ihop med första stycket.

Av andra stycket framgår att första stycket även gäller ingående skatt som till viss del avser annat än den ekonomiska verksamheten.

Av tredje stycket framgår vidare att 29 a § tillämpas i fråga om ingående skatt på förvärv eller import som delvis är avdragsgill för att förvärvet eller importen hänför sig till både sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som medför avdragsrätt och sådana transaktioner i en ekonomisk verksamhet som inte medför avdragsrätt. Det innebär att sådan ingående skatt inte ska fördelas enligt denna paragraf utan enligt 29 a §. Om den ingående skatten ska fördelas för att varor eller tjänster används för både icke ekonomisk verksamhet och transaktioner i en ekonomisk verksamhet som medför avdragsrätt respektive inte medför avdragsrätt tillämpas 29 a § endast till den del den ingående skatten är hänförlig till den ekonomiska verksamheten (jfr C-674/22, Gemeente Dinkelland, punkterna 40–42). I övrigt görs fördelningen enligt denna paragraf.

Övervägandena finns i avsnitt 3.1.

29 a § *Om en beskattningsbar person använder varor och tjänster i en ekonomisk verksamhet såväl för transaktioner som medför avdragsrätt, som för transaktioner som inte medför avdragsrätt, får avdrag bara göras för den andel av den ingående skatten som kan hänföras till de transaktioner som medför avdragsrätt.*

Den andel av den ingående skatten som får dras av ska bestämmas genom uppdelning efter omsättning enligt 29 b–29 e §§, om inte annat följer av 29 f–29 m §§.

Om det finns flera verksamhetsgrenar ska en andel bestämmas för varje verksamhetsgren.

Paragrafen innehåller bestämmelser om omfattningen av den andel som får dras av vid förvärv i en ekonomisk verksamhet som är gemensamma för transaktioner som medför avdragsrätt och för transaktioner som inte medför avdragsrätt. Paragrafen genomför artikel 173.1 och 173.2 d och c i mervärdesskattedirektivet.

Första stycket innebär att när varor används såväl för transaktioner som medför avdragsrätt som för transaktioner som inte medför avdragsrätt får avdrag bara göras för den andel som avser de transaktioner som medför avdragsrätt. I ett första led ska de anskaffade varorna och tjänsterna så långt som möjligt hänföras till de olika utgående transaktioner som genomförs och för vilka dessa varor och tjänster var avsedda. Den ingående skatt som därefter ska fördelas är sådan som det inte är möjligt att hänföra till en viss typ av transaktion (jfr C-332/14, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, punkterna 26–30). Första stycket genomför artikel 173.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Andra stycket innebär att den andel av den ingående skatten som får dras av på gemensamma förvärv som utgångspunkt ska bestämmas genom uppdelning efter omsättning. I vissa fall ska dock fördelningen ske enligt 29 f–29 m §§, dvs. i fråga om byggnader, vissa finansiella verksamheter och vid vissa transaktioner mellan förbundna parter.

Andra stycket genomför artikel 173.1 andra stycket och delvis artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet.

Tredje stycket innebär att om en beskattningsbar person har flera verksamhetsgrenar ska en avdragsgill andel bestämmas för varje verksamhetsgren. Avdragsgilla andelar för varje verksamhetsgren ska bestämmas oavsett om andelen ska bestämmas enligt omsättningsmetoden i 29 b § eller på annat sätt. Tredje stycket genomför artikel 173.2 b i mervärdesskattedirektivet.

Övervägandena finns i avsnitt 3.1.

29 b § *Den andel av den ingående skatt som får dras av ska vara resultatet av ett bråk där*

1. täljaren är det sammanlagda beloppet av den omsättning per beskattningsår som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt, och

2. nämnaren är det sammanlagda beloppet av den omsättning under samma tid som kan hänföras till

a) transaktioner som medför avdragsrätt, och

b) transaktioner som inte medför avdragsrätt.

Mervärdesskatt ska inte ingå i beloppen.

I paragrafen, som är ny, anges hur beräkningen ska göras av den ingående skatt som får dras av när uppdelningen sker efter omsättning. Paragrafen motsvarar artikel 174.1 i mervärdesskattedirektivet.

Första stycket innebär att andelen ingående skatt som får dras av ska vara resultatet av ett bråk. I täljaren ska det sammanlagda beloppet av den omsättning som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt ingå (*punkten 1*). Nämnaren ska utgöras av det sammanlagda beloppet av den omsättning som kan hänföras både till transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt (*punkten 2*). Beloppen ska avse beskattningsåret. Enbart beskattningsbara transaktioner

som hänför sig till den ekonomiska verksamheten ska beaktas vid beräkningen enligt denna paragraf (jfr C-77/01 EDM punkten 54).

Andra stycket innebär att mervärdesskatten inte ska ingå i beloppen vid beräkningen. Beloppen ska således vara exklusive mervärdesskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 3.1.

29 c § *Vid beräkningen av andelen ingående skatt som får dras av ska bortses från belopp för omsättning som kan hänföras till:*

1. leverans av investeringsvaror som används av den beskattningsbara personen i den egna rörelsen,

2. transaktioner som har karaktären av bitransaktioner till fastighets- och finansiella transaktioner, och

3. finansiella transaktioner som undantas enligt 10 kap. 33 § och har karaktären av bitransaktioner.

Av paragrafen, som är ny, framgår att belopp som kan hänföras till vissa transaktioner inte ska ingå vid beräkningen enligt 29 b §. Paragrafen motsvarar artikel 174.2 i mervärdesskattedirektivet.

Punkten 1 innebär att belopp som avser investeringsvaror som används av den beskattningsbara personen i dennes rörelse inte ska ingå vid beräkningen.

Av *punkten 2* följer att belopp som kan hänföras till transaktioner som har karaktären av bitransaktioner till fastighets- eller finansiella transaktioner inte ska ingå.

Punkten 3 innebär att belopp som avser finansiella transaktioner som undantas enligt 10 kap. 33 § och har karaktären av bitransaktioner inte heller ska ingå vid beräkningen.

Med "bitransaktion" avses vissa transaktioner som inte omfattas av den beskattningsbara personens normala näringsverksamhet (jfr C-716/18 AJFP Caraș-Severin och DGRFP Timișoara punkten 38). En ekonomisk verksamhet kan inte utgöra en bitransaktion om den utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av ett företags verksamhet eller om den innebär en omfattande användning av skattepliktiga varor och tjänster (C-174/08 NCC Construction Danmark punkten 31 och C-378/15 Mercedes Benz Italia punkten 48).

Övervägandena finns i avsnitt 3.1.

29 d § *Den andel som får dras av ska bestämmas för varje beskattningsår och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.*

Om andelen avser en verksamhetsgren avrundas dock procenttalet till två decimaler. Detsamma gäller om 29 l eller 29 m § ska tillämpas vid beräkning av andelen.

Paragrafen, som är ny, innehåller närmare bestämmelser om beräkningen av den avdragsgilla andelen av den ingående skatten. Paragrafen motsvarar delvis artikel 175.1 i mervärdesskattedirektivet.

Första stycket innebär att den andel som får dras av ska bestämmas för varje beskattningsår och att omräkning ska ske till ett procenttal som avrundas uppåt till närmaste heltal.

Av *andra stycket* följer att om den avdragsgilla andelen avser en verksamhetsgren ska avrundning i stället ske till två decimaler.

Avrundning till två decimaler ska också ske om bestämmelserna i 29 l eller 29 m § ska tillämpas vid beräkning av andelen.

Övervägandena finns i avsnitt 3.1.

29 e § *För avdrag som görs under ett beskattningsår ska en preliminär andel bestämmas. Den preliminära andelen ska bestämmas med utgångspunkt i föregående års transaktioner.*

Den preliminära andelen ska dock bestämmas med utgångspunkt i den beräknade omsättningen för beskattningsåret som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt, om

- 1. det saknas transaktioner från föregående år att jämföra med, eller*
- 2. transaktionerna uppgår till obetydliga belopp.*

Efter utgången av beskattningsåret ska en slutlig andel bestämmas och avdraget för beskattningsåret ska justeras med hänsyn till den slutliga andelen.

I paragrafen, som är ny, behandlas beräkning av en preliminär andel under beskattningsåret och justering av avdraget under det efterföljande beskattningsåret. Paragrafen motsvarar artikel 175.2 i mervärdesskattedirektivet.

Första stycket innebär att en preliminär andel ska beräknas för avdrag som görs under beskattningsåret. Den preliminära andelen beräknas med utgångspunkt i föregående års transaktioner i de fall det finns sådana att jämföra med och om transaktionerna från föregående år inte uppgick till obetydliga belopp.

Andra stycket innebär att en slutlig andel ska beräknas efter beskattningsårets utgång och att avdraget för beskattningsåret ska justeras med hänsyn till den slutliga andelen. Både den slutliga och den preliminära andelen beräknas på det sätt som framgår av 29 b–29 d §§.

När justeringen av avdraget ska redovisas framgår av 7 kap. 48 §.

Övervägandena finns i avsnitt 3.1.

29 f § *Om den ingående skatten avser varor eller tjänster som används för byggnader eller delar av byggnader, eller den mark som byggnaderna står på, ska den ingående skatt som får dras av bestämmas enligt 29 k § efter att den hänförs till byggnader och delar av byggnader enligt 29 g–29 j §§.*

Den ingående skatt som får dras av ska dock bestämmas enligt 29 b–29 e §§ om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.

Paragrafen är ny. I paragrafen regleras hur ingående skatt som avser varor och tjänster som används för byggnader eller delar av byggnader, eller den mark som byggnaderna står på, ska behandlas. Paragrafen genomför artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet.

Av *första stycket* framgår att den ingående skatten får dras av enligt 29 k § efter att den hänförs till byggnader och delar av byggnader enligt 29 g–29 j §§.

Av *andra stycket* framgår att den ingående skatt som får dras av i stället ska bestämmas enligt omsättningsmetoden i 29 b–29 e §§ om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt. Detta innebär att fördelningen på ett bättre sätt ska avspeglade i vilken utsträckning de kostnader som uppkommit med anledning av förvärv av varor och tjänster

med blandad användning faktiskt hänför sig till transaktioner som ger rätt till avdrag (jfr. C-661/18 CTT – Correios de Portugal, punkten 36).

Övervägandena finns i avsnitt 3.2.

29 g § *Ytan för en enklare byggnad med en underordnad funktion till en annan byggnad eller del av byggnad ska inte ingå i beräkningen enligt 29 h–29 j §§. Ingående skatt på varor och tjänster för en sådan byggnad ska vid tillämpningen av 29 h–29 j §§ behandlas som ingående skatt för de huvudsakliga byggnader eller delar av byggnader som den underordnade byggnaden används för.*

Om en anläggning har en underordnad funktion till en byggnad eller del av en byggnad ska den ingående skatten på varor och tjänster för en sådan anläggning vid tillämpningen av 29 h–29 j §§ behandlas som ingående skatt för varje byggnad eller del av byggnad som anläggningen används för.

Andra stycket tillämpas också om den ingående skatten avser varor eller tjänster för anläggning för energiproduktion som delvis används för eget bruk till byggnader, delar av byggnader eller den mark de står på och delvis för skattepliktiga leveranser av energi. Den andel av den sammanlagda mängden energi från anläggningen som används för skattepliktiga leveranser av energi ska i sådant fall anses hänförlig till en byggnad som i sin helhet används för transaktioner som medför avdragsrätt vid tillämpning av 29 k §.

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om behandlingen av ingående skatt på varor och tjänster för enklare byggnader och anläggningar som har en underordnad funktion till byggnader eller delar av byggnader. Paragrafen genomför artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet.

Första stycket innebär att ytan för en enklare byggnad med en underordnad funktion till en annan byggnad eller del av en byggnad inte ska ingå i beräkningen vid tillämpningen av 29 h–29 j §§. Exempel på sådana byggnader med underordnad funktion kan vara enklare cykelskjul, sopbodar eller liknande som används av hyresgäster i en byggnad med bostäder och kontorslokaler. Vid fördelningen av den ingående skatten som används för en sådan enklare byggnad med underordnad funktion ska den ingående skatten i stället behandlas som om den avsåg den huvudsakliga byggnaden eller de delar av den som den enklare byggnaden används för.

Andra stycket avser ingående skatt på varor och tjänster för en anläggning som har en underordnad funktion till en byggnad eller del av en byggnad. Det kan handla om t.ex. asfalterade parkeringar som används för att betjäna en viss byggnad. Bestämmelsen innebär att den ingående skatten på varor och tjänster för en sådan anläggning vid tillämpningen av 29 g–29 j §§ ska behandlas som ingående skatt för de byggnader eller delar av byggnader som anläggningen används för.

Av tredje stycket följer att andra stycket ska tillämpas även i fråga om ingående skatt på varor och tjänster som används för en anläggning för produktion av energi, exempelvis en solcellsanläggning, som delvis används för eget bruk till byggnader, delar av byggnader eller den mark de står på och delvis för skattepliktiga leveranser av energi, exempelvis skattepliktiga leveranser av el till elhandelsföretag eller till medlemmar i en bostadsrättsförening. Som användning för eget bruk bör exempelvis förstås energi som används för uppvärmning, även till den del det ingår som ett underordnat led i en upplåtelse. Bestämmelsen i tredje stycket

innebär att den ingående skatten på varor och tjänster för en sådan anläggning som avses i bestämmelsen vid tillämpningen av 29 g–29 j §§ ska behandlas som ingående skatt för de byggnader eller delar av byggnader som energin från anläggningen används för. Den ingående skatten som avser den andel av den sammanlagda mängden energi från anläggningen som används för skattepliktiga leveranser av energi ska dock anses hänförlig till en byggnad som i sin helhet används för transaktioner som medför avdragsrätt vid tillämpning av 29 k §.

Övervägandena finns i avsnitt 3.2.

29 h § *Om den ingående skatten avser varor och tjänster som används för flera byggnader ska den ingående skatten för varje byggnad beräknas med utgångspunkt i ytan för den byggnaden i förhållande till den sammanlagda ytan för byggnaderna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till byggnaderna enligt 29 g §.*

Paragrafen är ny och handlar om behandlingen av ingående skatt på varor och tjänster som används för flera byggnader. Paragrafen genomför artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet och innebär att ingående skatt som avser varor och tjänster som används för flera byggnader ska hänföras till respektive byggnad utifrån byggnadens yta i förhållande till de aktuella byggnadernas sammanlagda yta. Följande exempel kan tas. Det finns 30 000 kronor i ingående skatt på en tjänst för två byggnader och det är inte möjligt att direkt hänföra skatten till respektive byggnad. Byggnad A är på 1000 kvm och byggnad B är på 500 kvm. I sådant fall ska 20 000 kr (1000/1500) av den ingående skatten på den gemensamma tjänsten hänföras till byggnad A och 10 000 kronor (500/1500) till byggnad B. Av paragrafen framgår att den är tillämplig även i fråga om ingående skatt för byggnader och anläggningar med underordnad funktion och som har hänförts till byggnaderna enligt 29 g §. Om den ingående skatten skulle avse en anläggning som är underordnad verksamheten i byggnaderna och kan användas gemensamt för båda byggnaderna ska 2/3 av den ingående skatten hänföras till byggnad A och 1/3 till byggnad B.

Övervägandena finns i avsnitt 3.2.

29 i § *Om den ingående skatten avser varor och tjänster som används för flera delar av en byggnad ska den ingående skatten för varje del beräknas med utgångspunkt i ytan för den delen i förhållande till den sammanlagda ytan för delarna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till byggnaden enligt 29 g–29 h §§.*

Av paragrafen, som är ny, framgår hur ingående skatt på varor och tjänster som används för flera olika delar av en byggnad ska behandlas. Paragrafen genomför artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen innebär att om den ingående skatten avser varor och tjänster som används för flera olika delar av en byggnad ska den ingående skatt som ska hänföras till en viss del av byggnaden beräknas utifrån ytan för den delen i förhållande till den sammanlagda ytan för delarna. Om den ingående skatten på en gemensam kostnad är 40 000 kronor och avser tre lokaler i en byggnad där lokal A är på 250 kvm, B på 500 kvm och C på 250 kvm ska således 10 000 kronor av den ingående skatten anses hänförlig till lokal A, 20 000 kronor till lokal B och 10 000 kronor till lokal

C. Det gäller även i fråga om sådan ingående skatt som får anses hänförlig till byggnaden enligt 29 g–29 h §§, dvs. sådan ingående skatt som först hänförs till byggnaden för att den även avser andra byggnader eller om varorna eller tjänsterna använts för underordnade byggnader eller anläggningar.

Övervägandena finns i avsnitt 3.2.

29 j § *Om en del av en byggnad används gemensamt för andra delar ska den ingående skatten för den gemensamma delen hänföras till de övriga delarna. Det gäller även ingående skatt som hänförs till den gemensamma delen enligt 29 h eller 29 i §.*

Den andel av den ingående skatten för en gemensam del som ska hänföras till en övrig del ska beräknas med utgångspunkt i ytan för den övriga delen i förhållande till den sammanlagda ytan för de övriga delar som den gemensamma delen används för.

Av paragrafen, som är ny, framgår hur ingående skatt ska behandlas för en del av en byggnad som används som en gemensam del till flera andra delar. Paragrafen genomför artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet.

Av *första stycket* framgår att ingående skatt för en del som används gemensamt för andra delar ska hänföras till de övriga delar av byggnaden som den gemensamma delen används för. Det gäller även i fråga om ingående skatt som hänförs till den gemensamma delen enligt 29 h eller 29 i §.

Av *andra stycket* framgår att den andel av den ingående skatt för en gemensam del som ska hänföras till en övrig del ska beräknas utifrån ytan för den övriga delen i förhållande till den sammanlagda ytan för de övriga delar som den gemensamma delen används för. Om den ingående skatten på en gemensam kostnad är 50 000 kronor och avser tre delar i en byggnad där lokal A är på 200 kvm, lokal B på 200 kvm och den gemensamma delen C på 100 kvm ska först en beräkning göras enligt 29 i § för att hänföra den ingående skatten till de olika delarna. Den ingående skatten för del C på 10 000 kronor hänförs därefter enligt denna paragraf till A och B med 5 000 kronor per lokal (10 000 kronor*200/400). Den ingående skatten som hänför sig till A respektive B blir därmed 25 000 kronor per lokal.

Övervägandena finns i avsnitt 3.2.

29 k § *Den ingående skatt som enligt 29 g–29 j §§ hänförs till en byggnad eller en annan del av en byggnad än en gemensam del får dras av i den utsträckning som den ingående skatten skulle medföra avdragsrätt om motsvarande förvärv av varan eller tjänsten gjorts bara för den byggnaden eller delen av byggnaden.*

Bestämmelsen i 30 § tillämpas dock inte på den andel av den ingående skatten som hänförs till byggnaden eller byggnadsdelen.

Av paragrafen, som är ny, framgår i vilken utsträckning ingående skatt som hänförs till en byggnad eller en annan del än en gemensam del får dras av. Paragrafen genomför artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet.

Första stycket innebär att den skatt som hänförs till en byggnad eller del av en byggnad enligt 29 g–29 j §§ får dras av i den utsträckning som den ingående skatten skulle ha medfört avdragsrätt vid ett motsvarande förvärv av varan eller tjänsten bara för den delen av byggnaden. Om den

aktuella delen av byggnaden enbart används för transaktioner som är undantagna från skatteplikt skulle den ingående skatten för ett motsvarande förvärv enbart för den byggnadsdelen inte vara avdragsgill. Den ingående skatt som hänförs till byggnadsdelen får därmed inte dras av. Om den aktuella delen av byggnaden enbart används för skattepliktiga transaktioner skulle avdragsrätt finnas för hela den ingående skatten vid ett motsvarande förvärv enbart för byggnadsdelen. Hela den ingående skatten som ansetts hänförlig till byggnadsdelen får därmed dras av. Används byggnadsdelen för en ekonomisk verksamhet med såväl transaktioner som medför avdragsrätt som transaktioner som inte medför avdragsrätt får avdrag bara göras med en andel av den ingående skatten, se 29 a §.

Andra stycket innebär att 30 § inte ska tillämpas på den andel av den ingående skatten på ett förvärv som hänförs till byggnadsdelen. Bestämmelsen i 30 § är bara tillämplig i situationer där hela den ingående skatten får dras av på vissa förvärv.

Övervägandena finns i avsnitt 3.2.

291 § *Om varor och tjänster används i en verksamhet med finansiella transaktioner som undantas enligt 10 kap. 33 § och som inte har karaktären av bitransaktioner ska, vid beräkning av den andel som får dras av enligt 29 b §, bortses från omsättning som avser*

1. leverans av tillgångar som görs mot avbetalning, till den del ersättningen inte är hänförlig till ränta,

2. leverans av tillgångar i avropslager eller liknande, om tillgångarna till övervägande del innehåller i syfte att finansiera en annan beskattningsbar persons verksamhet,

3. leverans av leasingobjekt, eller

4. leasingavgifter, till den del avgiften är hänförlig till varans inköpsvärde.

Omsättning som avser en sådan transaktion ska dock ändå tas med vid beräkningen om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om beräkning av den andel av ingående skatt på gemensamma kostnader som får dras av i vissa fall när varor och tjänster används i en verksamhet med undantagna finansiella transaktioner. Bestämmelsen genomför artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet.

Av *första stycket* följer att det vid beräkningen av den andel som får dras av enligt 29 b § ska bortses från omsättning som avser vissa transaktioner. De aktuella transaktionerna är sådana som kan förekomma i samband med finansiell verksamhet och som normalt inte medför en mer än försumbar användning av de varor och tjänster som används gemensamt för skattepliktiga och undantagna transaktioner. *Punkten 1* avser transaktioner i form av leveranser av tillgångar som görs mot avbetalning, till den del ersättningen inte är hänförlig till ränta. Det kan exempelvis omfatta situationer när ett finansieringsföretag övertar tillgångar från en återförsäljare och säljer dem vidare enligt ett avtal om avbetalning. I den utsträckning som det ingår ränta i beskattningsunderlaget för leveransen ska dock den delen beaktas vid beräkningen av omsättningen. Enligt *punkten 2* omfattas också leverans av tillgångar i avropslager eller liknande om tillgångarna till övervägande del innehåller i syfte att finansiera

en annan beskattningsbar persons verksamhet. Även leverans av leasingobjekt omfattas (*punkten 3*). Det innebär att bestämmelsen till exempel kan bli tillämplig på en leasinggivares överlåtelse av ett leasingobjekt till leasingtagaren vid leasingperiodens slut. Även leasingavgifter till den del avgiften är hänförlig till varans inköpsvärde omfattas (*punkten 4*). Den del av avgiften som är hänförlig till ränta ska dock fortsatt beaktas vid beräkningen (jfr C-183/13 Banco Mais *punkten 34*).

Av *andra stycket* framgår att omsättning som avser någon av de transaktioner som framgår av första stycket ändå ska tas med vid beräkningen av den andel som får dras av om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt. Det innebär att omsättningen ska tas med om det medför att fördelningen på ett bättre sätt avspeglar i vilken utsträckning de kostnader som uppkommit med anledning av förvärv av varor och tjänster med blandad användning faktiskt hänför sig till transaktioner som ger rätt till avdrag. Den bedömningen bör göras för sig för respektive kategori av transaktioner som avses i första stycket 1–4.

Övervägandena finns i avsnitt 3.2.

29 m § *Vid beräkning av den andel som får dras av enligt 29 b eller 29 l § ska bortses från omsättning som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, om*

1. varorna eller tjänsterna har förvärvats av den beskattningsbara personen för att levereras eller tillhandahållas vidare utan ytterligare förädling,

2. leveransen eller tillhandahållandet är en transaktion som medför avdragsrätt,

3. den beskattningsbara personen och den person som varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls till är förbundna med varandra enligt 8 kap. 19 §, och

4. leveransen eller tillhandahållandet inte medför en mer än försumbar användning av de varor eller tjänster som den ingående skatten avser.

Omsättning som avser en sådan transaktion ska dock ändå tas med vid beräkningen om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt.

Paragrafen är ny och innehåller en bestämmelse som gör det möjligt att vid beräkning av den avdragsgilla andelen enligt 29 b eller 29 l § i vissa fall bortse från omsättning till förbundna parter.

Av *första stycket* framgår att varorna och tjänsterna ska ha förvärvats av den beskattningsbara personen för att levereras vidare utan ytterligare förädling (*punkten 1*). Det innebär att bestämmelsen avser situationer där varorna eller tjänsterna har köpts in och säljs vidare i oförändrat skick. Vidare framgår att leveransen eller tillhandahållandet ska vara en transaktion som medför avdragsrätt (*punkten 2*). *Punkten 3* innebär att den beskattningsbara personen och den person som varorna eller tjänsterna levereras eller tillhandahålls vidare till ska vara förbundna med varandra enligt 8 kap. 19 §. En leverantör eller en tillhandahållare och en förvärvare ska enligt 8 kap. 19 § anses förbundna med varandra bland annat om det finns organisatoriska, äganderättsliga och finansiella band mellan dem. Ett moderföretag och dess dotterföretag är ett exempel på parter som bör anses vara förbundna med varandra. Detsamma bör gälla i fråga om dotterföretag till samma moderföretag (se prop. 2007/08:25 s. 131 och 256 f). En ytterligare förutsättning är att leveransen av varorna eller

tillhandahållandet av tjänsterna inte medför en mer än försumbar användning av de varor eller tjänster som den ingående skatten avser (*punkten 4*). Det innebär att bestämmelsen inte blir tillämplig om de varor och tjänster som används gemensamt i mer än försumbar omfattning används för att genomföra de aktuella skattepliktiga leveranserna eller tillhandahållandena till den förbundna parten.

Av *andra stycket* framgår att omsättning som avser en sådan transaktion som avses i första stycket ändå ska tas med vid beräkningen av den andel som får dras av om det ger en mer rättvisande bild av i vilken utsträckning varorna eller tjänsterna används för transaktioner som medför avdragsrätt. Det innebär att omsättningen ska tas med om det medför att fördelningen på ett bättre sätt avspeglar i vilken utsträckning de kostnader som uppkommit med anledning av förvärv av varor och tjänster med blandad användning faktiskt hänför sig till transaktioner som ger rätt till avdrag (jfr. C-661/18 CTT – Correios de Portugal, *punkten 36*).

Övervägandena finns i avsnitt 3.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.

2. Om den beskattningsbara personen har ett annat beskattningsår än kalenderår ska någon justering med hänsyn till en slutlig andel enligt 29 e § tredje stycket inte göras för avdrag hänförliga till tid före ikraftträdandet.

3. I övrigt tillämpas äldre föreskrifter för förhållanden som avser tid före ikraftträdandet.

Av *punkten 1* framgår att reglerna träder i kraft den 1 januari 2027.

Punkten 2 avser justering med hänsyn till slutlig andel och innebär att en sådan justering inte ska göras för avdrag hänförliga till tid före ikraftträdandet. Bestämmelsen avser beskattningsbara personer som har ett annat beskattningsår än kalenderår. Om en beskattningsbar person har ett beskattningsår som är 1 juli till 30 juni ska justering med hänsyn till den slutliga andelen under året för ikraftträdandet, dvs. 2027, inte göras för avdragen som är hänförliga till tid före den 1 januari 2027. Justeringen efter utgången av beskattningsåret ska således enbart avse tiden från den 1 januari 2027 till och med den 30 juni 2027.

Av *punkten 3* framgår att äldre föreskrifter ska gälla för förhållanden som avser tid före ikraftträdandet. Det medför att avdraget vid ett förvärv som gjorts före ikraftträdandet inte ändras för den period avdraget gjorts. Det utesluter dock inte att avdraget för en investeringsvara kan behöva justeras enligt 15 kap. eller 12 kap. i en period som avser tid efter ikraftträdandet (jfr C-332/14, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, *punkterna 47*). För att en justering ska komma i fråga ska dock ändringen av den avdragsgilla delen vara minst fem procentenheter i förhållande till den del för vilken avdrag gjordes vid anskaffningen (se 15 kap. 9 §).

Övervägandena finns i avsnitt 3.3.