Mervärdeskatt på fastighetskostnader

Av assessorn Leif Wernevi

I. Inledning

I 17 § andra stycket lagen om mervärdeskatt (ML) regleras om och i vad mån den som bedriver skattepliktig verksamhet kan tillgodoföra sig avdrag för mervärdeskatt som belöper på kostnader som nedlagts på i verksamheten nyttjad fastighet. Lagrummet har fr o m den 1 januari 1974[1] erhållit följande lydelse:

"Bedrives verksamhet, som medför skattskyldighet, i fastighet som helt eller delvis äges direkt av den skattskyldige eller av ett av honom helägt fastighetsförvaltande företag eller av den som direkt eller indirekt helt äger det företag som bedriver verksamheten, får den skattskyldige avdraga ingående skatt som belöper på förvärv för fastigheten som han själv eller det fastighetsförvaltande företaget gör med så stor del av skatten som faller på fastighetens användning för den verksamhet som medför skattskyldighet. Motsvarande gäller delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål."

Det stora antal frågor som ställs rörande lagrummets egentliga innebörd och tillämpning i konkreta fall visar att detta förvisso kunde ha givits en klarare och mera lättillgänglig avfattning. Därtill kommer att det är ovisst om stadgandet är avsett att uttömmande reglera avdragsrätten eller ej.

I det följande skall jag först närmare söka belysa i vilka situationer avdrag för skatt på fastighetskostnader kan påräknas enligt lagrummets ordalydelse och därefter till diskussion uppta frågan om avdragsrätten därmed kan anses uttömmande reglerad. Inom parentes satta siffror hänvisar till den härvid fogade schematiska sammanställningen.

II. Lagtexten

Egen fastighet

("Bedrives verksamhet — — — i fastighet som helt eller delvis äges direkt av den skattskyldige— — —.")

Den som är skattskyldig till mervärdeskatt och bedriver rörelse i egen fastighet erhåller avdrag för sådana kostnader som i rörelsen nedläggs på fastigheten. Detta gäller vare sig rörelseidkaren är en juridisk person eller en fysisk person som nyttjar fastigheten i sin enskilda firma. Rätt till avdrag för ingående skatt på fastighetskostnaderna föreligger såväl då fastigheten ägs

[1] Prop. 1973:163, SkU 1973:62, SFS 1973:928.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:08

direkt av rörelseidkaren ensam (1) som då den ägs direkt av honom tillsammans med utomstående juridisk eller fysisk person (samägande; 2). Genom kravet på direkt ägande är emellertid avdragsrätt utesluten i de fall då fastigheten ägs tillsammans med annan genom ett handelsbolag (3).

Indirekt ägd fastighet

("Bedrives verksamhet — — — i fastighet som helt eller delvis äges — — — av ett av honom /rörelseidkaren/ helägt fastighetsförvaltande företag — — —.")

Den som bedriver skattepliktig rörelse kan också erhålla avdrag för sådan ingående mervärdeskatt som belöper på kostnader som han haft på en rörelsefastighet som han endast äger indirekt. Det är emellertid att märka att den skattskyldige i så fall måste vara *ensam* ägare till det företag som i sin tur äger fastigheten (4). Dessutom måste detta ha karaktären av ett "fastighetsförvaltande" företag.

Som ovan framhållits under rubriken "Egen fastighet" kan avdrag för ingående mervärdeskatt på fastighetskostnader inte erhållas om fastigheten ägs av ett handelsbolag, eftersom verksamheten då inte bedrives i egen — direkt ägd — fastighet utan i av annan — handelsbolaget — ägd fastighet. Frågan blir då om avdrag skulle kunna erhållas på den grunden att ett *indirekt* ägarförhållande (via handelsbolaget) föreligger. Enligt lagtexten blir svaret på denna fråga emellertid nej, eftersom det fastighetsägande subjektet måste vara ett av rörelseidkaren *helägt* företag, (vilket handelsbolaget enligt sin natur ej kan vara). Bedömningen blir densamma därest andelarna i handelsbolaget ägs av två skattskyldiga rörelseidkare som båda nedlagt kostnader på handelsbolagets fastighet. Ingendera kan erhålla avdrag för ingående mervärdeskatt på dessa kostnader, eftersom fastigheten inte ägs av ett av respektive skattskyldig helägt fastighetsförvaltande företag (5).

Denna effekt av de givna reglerna framstår onekligen som egendomlig med hänsyn till att avdrag skulle ha medgivits om fastigheten ägts direkt av de båda skattskyldiga med hälften vardera och icke via ett handelsbolag, vars enda egentliga verksamhet kan vara att förvalta den gemensamma rörelsefastigheten. Det lär också finnas åtminstone två — egendomligt nog — *icke publicerade* förhandsbesked, i vilka (den då gällande) författningstextens krav på odelat ägande ansetts kunna förbigås. Det ena fallet skall ha gällt två personer som drev hotellrörelse i handelsbolag och som till hälften vardera ägde aktierna i ett aktiebolag som förvaltade hotellfastigheten. I det andra fallet var fråga om en fastighetsförvaltande ekonomisk förening, som endast ägde 96 % av aktierna i ett aktiebolag som drev rörelse i föreningens fastighet. I båda fallen erhölls avdrag för på fastighetskostnader belöpande mervärdeskatt.

Som framgår av lagtexten kan avdrag för mervärdeskatt på fastighetskostnader erhållas om fastigheten *delvis* ägs av ett av rörelseidkaren *helägt* fastighetsförvaltande företag (6). Man frågar sig då om avdrag för skatt på fastig-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:08

hetskostnader kan erhållas om rörelseidkaren äger samtliga aktier i ett aktiebolag som i sin tur äger alla aktier i det aktiebolag som äger rörelsefastigheten, dvs fråga är om ett *indirekt* ägande (7). Av såväl det aktuella delstadgandets ordalydelse som — e contrario — vid en jämförelse med lagrummets avfattning i övrigt (orden "direkt eller indirekt" saknas här) följer emellertid att avdragsrätt är utesluten. Detta framstår förvisso som en orimlighet.

Det är inte ovanligt att skattskyldiga rörelseidkare som tillsammans driver en terminal eller liknande äger en rörelsefastighet genom ett aktiebolag, i vilket samtliga rörelseidkare/hyresgäster är aktieägare (8). Kan den enskilde rörelseidkaren avlyfta den mervärdeskatt som belöper på (egna eller fastighetsbolagets) kostnader för arbeten på fastigheten? Då fastigheten inte ägs direkt av rörelseidkaren/den skattskyldige är avdragsrätt utesluten enligt vad som behandlats ovan under rubriken "Egen fastighet". Vid indirekt ägande skall å andra sidan fråga vara om ägande genom ett *helägt* fastighetsförvaltande företag för att avdragsrätt skall föreligga. Som lagtexten kommit att utformas föreligger därför ingen avdragsrätt.

Om ett samägande av ovan angiven art sker genom en fastighetsförvaltande förening — ett ingalunda ovanligt fall — uppkommer jämväl frågan om en förening kan vara ett sådant "fastighetsförvaltande företag" som åsyftas i lagtexten (9). Enligt min uppfattning vore det orimligt om inte en så vid tolkning av begreppet "fastighetsförvaltande företag" kunde accepteras. Därmed är emellertid — som framgått av vad ovan anförts — frågan om avdragsrätten enligt lagtextens ordalydelse icke klar.

Företagsägarens fastighet

("Bedrives verksamhet — — — i fastighet som helt eller delvis äges — — — av den som direkt eller indirekt helt äger det företag som bedriver verksamheten — — —.")

Ovan har diskuterats de fall då en i rörelsen brukad fastighet helt eller delvis ägs av den som driver skattepliktig verksamhet i fastigheten. Avdragsrätt för mervärdeskatt på fastighetskostnader kan emellertid föreligga även då den skattepliktiga verksamheten bedrives i en fastighet som tillhör den person (fysisk eller juridisk) som äger det rörelsedrivande företaget.

Som framgår av lagtexten är en grundläggande förutsättning för avdragsrätt i dessa fall att det rörelsedrivande företaget *i sin helhet* ägs av fastighetsägaren. Avdragsrätt föreligger emellertid vare sig rörelseföretaget ägs direkt (10) eller indirekt (11).

Om rörelseföretaget ägs på nu angivet sätt är det helt klart att detta äger avlyfta den ingående mervärdeskatten såväl då rörelseidkaren äger fastigheten i dess helhet som då han endast äger den delvis (samägande; 12).

Om fastigheten inte ägs direkt av företagsägaren utan *indirekt*, t ex genom ett av honom helägt fastighetsförvaltande aktiebolag, blir avdragsrätten mera tveksam (13). Som lagtexten avfattats skulle rörelseföretaget i detta fall inte vara berättigat till avdrag för ingående skatt på kostnader som nedlagts på den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:08

i rörelsen brukade fastigheten. Denna konsekvens av lagstiftningen framstår emellertid som orimlig, då någon saklig grund att förvägra avdragsrätt knappast torde kunna anföras. Att fastighet och rörelse ägs på detta sätt är dessutom mycket vanligt förekommande. Något bärande skäl att förvägra avdragsrätt synes inte heller föreligga i de fall då det fastighetsförvaltande företaget (ett aktie- eller handelsbolag) förutom av företagsägaren ägs av en utomstående person (14). Genom lagtextens utformning — kravet på helägande — är emellertid förutsättningarna för avdragsrätt ännu mindre i detta fall.

Om däremot flera intressenter äger ett fastighetsförvaltande bolag (aktiebolag eller handelsbolag) och detta i sin tur helt äger rörelseföretaget, så föreligger enligt lagtextens klara ordalydelse full avdragsrätt för sådana kostnader som av rörelseföretaget nedlägges på det fastighetsförvaltande företagets, dvs företagsägarens, fastighet (15).

Proportionering

I den mån avdragsrätt föreligger för de på fastighet nedlagda kostnaderna tillkommer denna rätt "den skattskyldige", dvs den som i fastigheten bedriver den verksamhet som medför skattskyldighet.

Rörelseidkaren får avdrag för *såväl* ingående skatt som belöper på kostnader som han själv lagt ner på fastigheten *som* ingående skatt som belöper på kostnader som nedlagts av ett sådant "fastighetsförvaltande företag" som ovan närmare beskrivits. I enlighet med de för avdragsrätten eljest gällande grunderna erhålles avdrag endast för den del av kostnaderna som belöper på fastighetens användning i den skattepliktiga rörelsen. Om rörelseidkaren äger ett fastighetsförvaltande företag, vars fastighet i sin helhet nyttjas i den skattepliktiga rörelsen, erhåller alltså rörelseidkaren avdrag för såväl skatt på egna som skatt på det fastighetsförvaltande företagets kostnader för fastigheten.

Bedömningstidpunkt

Ett speciellt problem utgör frågan till vilken tidpunkt bedömningen av om fastigheten använts i skattepliktig verksamhet skall hänföra sig. Något stöd för att avgöra denna fråga med utgångspunkt från förhållanden som ej förelegat vid tidpunkten för investeringen återfinns vare sig i lagstiftningen eller i rättspraxis. Med mitt sätt att se på saken måste därför avgörandet ske under hänsynstagande uteslutande till de senast vid redovisningstillfället rådande förhållandena och inte med utgångspunkt från efter såväl investerings- som redovisningstidpunkt inträffade omständigheter, som icke varit förutsedda då investeringen gjordes. Vad jag härvid syftar på är t ex sådana fall då en fastighet vid nämnda tidpunkter brukats eller varit avsedd att brukas i den skattepliktiga verksamheten varefter emellertid denna på grund av oförutsedda, ändrade förhållanden helt eller delvis kommit att nyttjas på annat sätt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:08

III. Ett exklusivt stadgande?

Efter den ovan gjorda analysen av stadgandet i 17 § andra stycket ML inställer sig frågan om avdrag för mervärdeskatt på fastighetskostnader uttömmande reglerats däri eller om rätt till avdrag föreligger även i andra fall än de i lagrummet särskilt angivna. I ett mycket stort antal fall finns nämligen ingen rimlig anledning att förvägra avdragsrätt, trots att de formellt inte täcks av lagrummets ordalydelse. I viss utsträckning synes också de tillämpande myndigheterna i praktiken ha accepterat en vidare tillämpning än som följer av stadgandet. Finns det m. a. o. inte vid sidan av den i 17 § andra stycket gjorda regleringen redan i 17 § första stycket en regel av innebörd att avdrag — liksom eljest — erhålles så snart kostnaden har ett direkt samband med den bedrivna verksamheten?

Lagstiftningen eller dess förarbeten ger inget klart svar på denna fråga. I förarbetena till 1973 års ändringar behandlades det nu ifrågavarande stadgandet under rubriken "Koncernförhållanden"[2]. Detta skulle närmast kunna sägas tyda på att avsikten varit att med lagstiftningen utsäga att avdragsrätt endast föreligger vid de i lagrummet särskilt reglerade koncernliknande förhållandena. I andra fall skulle alltså avdragsrätt inte föreligga.

Till stöd för en sådan restriktiv tolkning skulle också kunna anföras att vid hyresförhållande utgår ingen mervärdeskatt på den betingade hyran. För att ställa saken på sin spets antar vi att hyresgästen/rörelseidkaren erlägger en reducerad hyra mot att han i gengäld åtar sig att utföra vissa — för rörelsen nödvändiga — reparationer på fastigheten. Kostnaderna för fastighetsarbetena skulle då — i vart fall om koncernförhållande ej föreligger — kunna betraktas som förtäckt hyra, varför den på dessa kostnader belöpande mervärdeskatten inte vore avdragsgill[3].

IV. Lagändring

Någon rimlig anledning att generellt förvägra avdrag för ingående mervärdeskatt på fastighetskostnader i de fall som inte uttryckligen reglerats genom stadgandet i 17 § andra stycket ML finns inte. Mervärdeskatten skall till sin natur vara neutral. För avdragsrätten avgörande bör därför — liksom eljest — vara att kostnaden uppkommit vid utövande av skattepliktig verksamhet och att den — då den uppkom — varit en nödvändig kostnad i denna verksamhet[4].

Med den nu angivna begränsningen finns ingen anledning att inte medge avdrag ens i de fall då fastigheten i sin helhet ägs av en helt utomstående person. Den uttalade huvudregeln bör alltså vara att *avdragsrätt* för på kostnaderna belöpande mervärdeskatt föreligger om kostnaden från inkomst-

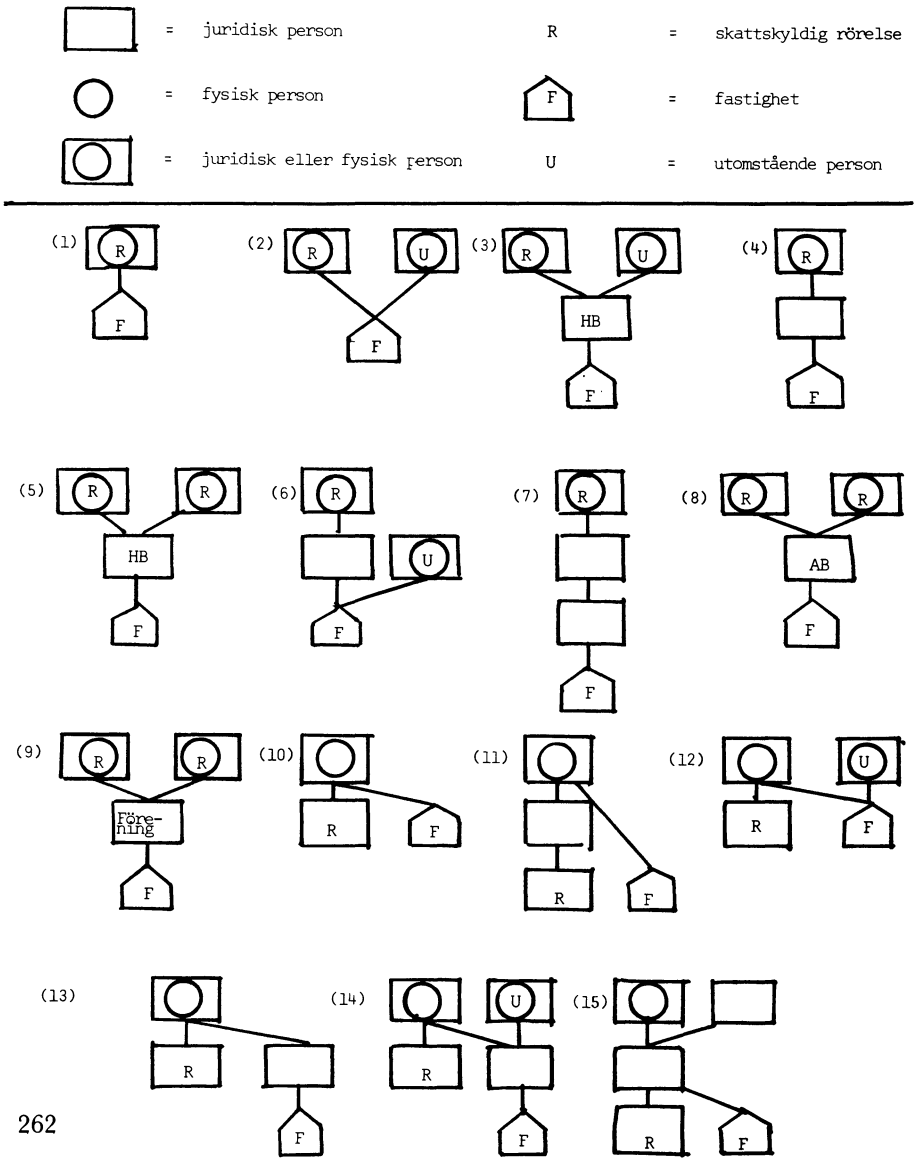
[2] Stencil DsFi 1973:3 sid. 181 ff, Prop. 1973: 163 sid. 152 f.

[3] Jfr SkU 1973:62 sid. 30 f.

[4] Jfr regeringsrättens motivering i MRN II 1972 nr 2:4.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:08

skatterättsliga utgångspunkter utgör *en i skattepliktig rörelse avdragsgill kostnad*. Från denna huvudregel får sedan göras sådana i lag reglerade undantag som är motiverade från kontrolltekniska eller skattepolitiska utgångspunkter. För uppnående av en enhetlig rättstillämpning bör vad nu sagts snarast komma till klart uttryck i lagstiftningen.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:08