

## LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2026-09-21

**Närvarande:** F.d. justitierådet Inga-Lill Askersjö samt justitieråden Jonas Malmberg och Anders Perklev

### **Ändrade regler om fördelning av avdrag för mervärdesskatt**

Enligt en lagrådsremiss den 11 juni 2026 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av ämnesrådet Lars Mattisson.

Förslaget föranleder följande yttrande.

#### Allmänt

I lagrådsremissen föreslås ändringar i mervärdesskattelagen om avdragsrätt vid blandad verksamhet, dvs. när verksamheten består av både skattepliktiga och undantagna transaktioner.

Enligt den nuvarande regeln i mervärdesskattelagen ska – om det inte går att fastställa om den ingående skatten är avdragsgill – det ske en uppdelning efter skälig grund. Högsta förvaltningsdomstolen har fastslagit att regeln inte överensstämmer med mervärdesskattedirektivet och att den avviker i så stor utsträckning att lagstiftningen inte kan tolkas EU-konformt.

I syfte att komma till rätta med detta föreslås i lagrådsremissen nya bestämmelser som motsvarar regleringen i direktivet. Ändringarna är emellertid begränsade till transaktioner som omfattas av mervärdesskattesystemet, dvs. transaktioner i en ekonomisk verksamhet. I de fall den ingående skatten inte är avdragsgill av annan anledning kvarstår regleringen med en uppdelning efter skälig grund.

Skälet till begränsningen är enligt lagrådsremissen att mervärdesskattedirektivet endast innehåller bestämmelser om en uppdelning av ingående skatt i ekonomisk verksamhet och att det också är en sådan situation som Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt. Det saknas bestämmelser i direktivet om kriterier och metoder för fördelning av ingående skatt i andra fall, t.ex. mellan ekonomisk verksamhet och icke ekonomisk verksamhet. I lagrådsremissen görs därför bedömningen att medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning avseende fördelningen i sådana fall med stöd av EU-domstolens dom i mål *Zwiazek Gmin Zagłębia Miedz*, (C-566/17, EU:C:2019:320, punkt 34). Enligt remissen behövs därför inte någon ändring av bestämmelserna i det avseendet.

Lagrådet instämmer i att det genom EU-domstolens dom är klarlagt att direktivets bestämmelser om hur uppdelningen ska ske endast omfattar ekonomisk verksamhet. Det innebär dock inte att

EU-domstolen anser att en alltför svepande reglering av uppdelningen mellan ekonomisk verksamhet och icke ekonomisk verksamhet är förenlig med EU-rätten. I domen uttalar visserligen domstolen att legalitetsprincipen inte kräver att beskattningens alla tekniska aspekter regleras på ett uttömmande sätt. Domstolen slår emellertid samtidigt fast att det ska finnas bestämmelser i den tillämpliga skattelagstiftningen som ger den beskattningsbara personen möjlighet att fastställa den exakta räckvidden av avdragsrätten (punkterna 39 och 43). Det som medlemsstaterna har ett utrymme att skönsmässigt bedöma är valet av metoder eller kriterier för fördelningen (punkt 34).

Det saknas underlag i lagrådsremissen för att kunna bedöma om den svenska regleringen av "skälig grund" är tillräckligt precis som metod eller kriterium för att uppfylla domstolens krav på utformningen av medlemsstaternas lagstiftning. Mot bakgrund av att gränsdragningen mot icke ekonomisk verksamhet har en direkt påverkan på avdragsrätten i den ekonomiska verksamheten – och uppdelningen därför utgör en central del av avdragsrätten – är det av vikt att frågan utreds i ett framtida lagstiftningsprojekt.

### Lagförslagen

#### 13 kap. 29 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om fördelning av avdrag när den ingående skatten bara delvis får dras av. I förhållande till tidigare lydelse har regleringen av hur fördelningen mellan transaktioner i en ekonomisk verksamhet som medför respektive inte medför avdragsrätt tagits in i ett tredje stycke som hänvisar till 29 a § som i sin tur hänvisar till 29 b–29 l §§. Regleringen blir tydligare om i stället en hänvisning till 29 a § görs direkt i första stycket och tredje

stycket stryks. Lagrådet föreslår att första stycket sista meningen ges följande lydelse.

För det fall avdragsbeloppet inte kan fastställas på detta sätt får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund, om inte annat följer av 29 a §.

### 13 kap. 29 e §

Paragrafen innehåller bestämmelser om att en preliminär beräkning av den avdragsgilla andelen ska göras under beskattningsåret.

Paragrafen blir tydligare om den utformas på följande sätt.

För avdrag som görs under ett beskattningsår ska en preliminär andel bestämmas med utgångspunkt i föregående års omsättning.

Den preliminära andelen ska dock bestämmas med utgångspunkt i en uppskattad omsättning för beskattningsåret, om

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

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

### 13 kap. 29 f §

Paragrafens första stycke innebär att ingående skatt som avser varor och tjänster som används för byggnader, del av byggnader eller den mark som byggnaderna står på får dras av enligt 29 k § första stycket om skatten hänförs till byggnader och delar av byggnader enligt 29 g–29 i §§. Enligt 29 k § får sådan skatt dras av i den utsträckning som den ingående skatten skulle få dras av om motsvarande förvärv gjorts bara för de transaktioner som den byggnaden eller delen av byggnaden används för.

Bestämmelserna i förevarande paragraf och i 29 k § reglerar den sammantagna grunden för avdragsrätten när varor och tjänster används för byggnader. Regleringen skulle bli lättare att följa – och systematiskt mer korrekt – om det som regleras i 29 k § första stycket tas in direkt i förevarande paragraf.

Paragrafen skulle förslagsvis kunna ges följande lydelse.

Ingående skatt på varor eller tjänster som används för byggnader eller delar av byggnader, eller den mark som byggnaderna står på, ska hänföras till en byggnad eller del av en byggnad enligt 29 g–29 j §§.

Den ingående skatt som ska hänföras till en byggnad eller del av en byggnad får dras av i den utsträckning som den skulle få dras av om motsvarande förvärv av varor eller tjänster gjorts bara för de transaktioner som den byggnaden eller delen av byggnaden används för.

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

### 13 kap. 29 g §

Lagrådets förslag att 29 k § ska utgå medför en följdändring av hänvisningen till den paragrafen sist i förevarande paragrafs tredje stycke. Det har emellertid inte framkommit något skäl att ha en hänvisning till någon paragraf i bestämmelsen. Orden "vid tillämpning av 29 k §" kan därför strykas.

### 13 kap. 29 j §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur ingående skatt ska behandlas för en del av en byggnad som används som en gemensam del till flera andra delar i byggnaden eller i någon annan byggnad.

I lagtexten används uttrycken "andra delar" och "övriga delar" omväxlande i samma betydelse. Följande lagtext kan övervägas.

Om en del av en byggnad används gemensamt för andra delar ska den ingående skatten för den gemensamma delen hänföras till de andra 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 av de andra delarna ska beräknas med utgångspunkt i ytan för den delen i förhållande till den sammanlagda ytan för de delar som den gemensamma delen används för.

### 13 kap. 29 k §

Lagrådet har föreslagit att det som regleras i första stycket tas in i 29 f §, se vidare vad Lagrådet anført under den paragrafen.

Enligt paragrafens andra stycke ska bestämmelsen i 30 § inte tillämpas på den andel av den ingående skatten som hänförs till byggnaden eller byggnadsdelen. Lagrådet föreslår att det föreskrivna undantaget i stället placeras i ett nytt andra stycke till 30 §.

Lagrådets förslag innebär att paragrafen ska utgå.

### 13 kap. 30 §

Den bestämmelse som tidigare var införd i 29 k § andra stycket bör av systematiska skäl i stället placeras i ett nytt andra stycke i förevarande paragraf och kan utformas på följande sätt.

Första stycket tillämpas inte på den andel av den ingående skatten som enligt 29 g–29 j §§ hänförs till en byggnad eller en del av en byggnad.