

Till
Finansminister Anders Borg
Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Stockholm 2013-06-17

Förenkla och förbättra momsavdraget för personbilar

1 Hemställan om lagändring - sammanfattning

Reglerna om avdrag för ingående moms vid inköp och hyra av personbilar och motorcyklar måste förenklas och förbättras. Detta bör ske genom införandet av en enkel, mer rättvis och ändamålsenlig schablon. Idag gäller olika regler för avdrag vid inköp och hyra av fordon.

I dag särbehandlas personbilar genom att avdragsförbud råder för ingående moms vid inköp av personbil även om denna bil fullt ut används i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Avdragsförbud råder vid exempelvis inköp av personbil som används för budtjänster, hemtjänster och ambulanstransporter. Om fordonet däremot köps in eller hyrs ut för återförsäljning, uthyrning, persontransporter, transporter av avlidna eller körkortsutbildning gäller inte avdragsförbudet.

Vidare premierar dagens regler inköp av större fordon eftersom avdragsförbudet endast gäller personbilar. Vid inköp av större fordon gäller de generella avdragsreglerna vilket för många företag innebär att full avdragsrätt föreligger. Vid ett investeringsbeslut kan därför momsregler ligga bakom beslutet att köpa in ett större fordon framför ett mindre och oftast mer miljövänligt fordon, även om köpet av det större fordonet inte är motiverat med hänsyn till den verksamhet som bedrivs.

Svenskt Näringsliv föreslår att samma procentuella avdrag för ingående moms införs för båda fallen. Vissa branscher bör även fortsättningsvis vara undantagna från schablonernas tillämpningsområde. Den särskilda personbilsdefinitionen i 1 kap 13 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är bristfällig och bör utmönstras.

Schematisk bild över reglerna idag och föreslagna förändringar

	Dagens avdragsrätt	Förslag ny avdragsrätt
Förvärv av fordon	0 procent	80 procent
Hyra av fordon	50 procent	80 procent

2 Bakgrund och problembeskrivning

Dagens momsregler avseende kostnader för fordon är orättvisa, komplexa och uppfyller enligt Svenskt Näringslivs uppfattning inte reglernas syften att vara just förenklande schablonregler.

Generellt gäller avdragsrätt för alla kostnader som kan hänföras till verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Ibland kan schabloner behöva användas. Schabloner utgör en avvikelse från verkliga förhållanden eftersom avdrag inte nödvändigtvis medges för så stor del som faktiskt används i verksamheten. Å andra sidan utgör schabloner ett praktiskt instrument i situationer där privat konsumtion förekommer.

Med dagens regler avseende personbilar medges normalt sett inte avdrag för ingående moms när en personbil eller motorcykel köps in i en verksamhet. Detta är problematiskt av två skäl. För det första är utgångspunkten att kostnaden är fullt ut privat och 0 procent avdragsrätt föreligger vilket medför en orättvis och orimlig beskattning. Avdragsförbudet råder vid exempelvis inköp av personbil som används för budtjänster, hemtjänster och ambulanstransporter. För de fall en personbil används i momsfri verksamhet i privat regi erhålls ingen avdragsrätt då kostnaden inte är hänförlig till en skattepliktig verksamhet. Dagens avdragsförbud innebär en orimlig konsekvens då den exempelvis drabbar djurambulanser och likaså för ambulanstransporter i offentlig verksamhet.

För det andra behandlas leasing av personbilar annorlunda än inköp. För leasing av personbilar medges nämligen avdrag med 50 procent av kostnaden. Två olika schabloner, en för inköp och en för leasing, kan tyckas onödigt krångligt eftersom syftet med reglerna varit att förenkla momshanteringen. Denna skillnad leder till att momsreglerna styr hur företagare väljer att ta in fordonet i verksamheten. Detta strider enligt Svenskt Näringslivs uppfattning mot neutralitetsprincipen enligt vilken skatten ska påverka de skattskyldigas val så lite som möjligt. Skattesystemet ska så långt som möjligt vara neutralt. Det är med dagens regler mer fördelaktigt att hyra ett fordon än att köpa det, eftersom avdragsrätt då föreligger för ingående skatt.

Dagens regler kan dessutom sägas premiera inköp av större fordon, eftersom avdragsförbudet i förvärvsfallet endast gäller personbilar. Vid inköp av större fordon gäller de generella avdragsreglerna, vilket för många företag innebär att full avdragsrätt föreligger. Vid ett investeringsbeslut kan därför idag rena skatteskal ligga bakom beslutet att köpa in ett större fordon framför ett mindre och oftast mer miljövänligt fordon, även om köpet av det större fordonet inte är motiverat med hänsyn till den verksamhet som bedrivs.

Slutligen måste företagen veta vilka typer av fordon som omfattas av reglerna vilket inte är helt lätt. Bestämmelsen gäller enligt ML motorcyklar och "personbilar". För att avgöra om ett fordon utgör en personbil i momshänseende måste företagen ha kunskap om två definitioner, dels en definition i lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner, LDEF, och dels den särskilda definitionen i ML. För motorcyklar behöver bara definitionen i LDEF beaktas.

3 Gällande rätt

3.1 Mervärdesskattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), nedan mervärdesskattedirektivet, avdelning 5, behandlas avdragsrättens inträde och räckvidd. I artikel 168 anges att i den mån varor eller tjänster används för en beskattningsbar persons beskattade transaktioner ska han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från mervärdesskatt som han är skyldig att betala, dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

I artikel 176 anges att rådet enhälligt på kommissionens förslag får besluta vilka utgifter som inte ska medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt ska inte under några omständigheter vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation. Vidare anges att till dess att sådana bestämmelser träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de avvikelser som föreskrivs i deras nationella lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning.

Sverige anslöt sig till EU 1995 och får således behålla alla de avvikelser som föreskrevs i svensk lagstiftning vid den tidpunkten.

I målet C-40/00, *kommissionen mot Frankrike* uttalade sig EU-domstolen om hur artikel 17.6 andra stycket i mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG (motsvarar artikel 176 i nuvarande mervärdesskattedirektivet) skulle tolkas. Av domen framgår att bestämmelsen innebär att varje nationell lagstiftningsåtgärd som leder till en utökning av den avdragsbegränsning som gällde i landet vid inträdet i EU är otillåten (se domens punkt 17). EU-domstolen har vidare i mål C-345/99, *kommissionen mot Frankrike*, uttalat att om en medlemsstat efter inträdet i EU, ändrar sin lagstiftning genom att minska tillämpningsområdet för ett avdragsförbud som gällde vid inträdet, så ska den ändringen anses omfattas av undantaget i artikel 17.6 andra stycket och således är en tillåten ändring (se domens punkt 22). Denna praxis har tillämpats av domstolen även i senare praxis och får därför anses representera EU-domstolens syn på hur artikel 176 ska tolkas (se t.ex. C-409/99, *Metropol och Stadler* och C-371/07, *Danfoss A/S*).

I artikel 395 anges att rådet får, enhälligt på kommissionens förslag, bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i direktivet, för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuppbörden får endast i ringa utsträckning påverka medlemsstaternas totala skatteinkomster i det sista konsumtionsledet.

Vad gäller avvikelser från de allmänna principer som styr rätten till avdrag har även andra medlemsstater beviljats att införa schablonregler för kostnader hänförliga till personbilar (se bl.a. s. 3 i förslag från Europeiska kommissionen 13 februari 2013 COM(2013) 68 final, Förslag till rådets beslut om bemyndigande för Lettland att införa en särskild åtgärd som avviker från artiklarna 26.1 a, 168 och 168a i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt).

Anledningen till att länder vill och tillåts införa schablonregler på detta område är att huvudregeln, som kommer till uttryck i artiklarna 168 och 168a (avdragsrätt), är svår att tillämpa på grund av svårigheten att fastställa fördelningen mellan privat och yrkesmässigt bruk.

3.2 Mervärdesskattelagen m.m.

3.2.1 Generell skatteplikt och avdragsrätt

I 1 kap. 1 § första stycket första punkten ML anges att moms ska betalas till staten för sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i yrkesmässig verksamhet. Huvudregeln är således att utgående moms ska utgå vid omsättning av varor och tjänster som sker i Sverige. Syftet är att denna skatt slutligen ska belasta försäljningspriset till konsumenterna i Sverige, och därigenom fungera som en generell konsumtionsskatt. Momsen ska alltså inte belasta näringsidkare som bedriver skattepliktig verksamhet. Näringsidkare ska istället ses som en uppbörsman som administrerar skatten för statens räkning.

I 8 kap. ML regleras avdragsrätten för ingående moms. Med ingående moms avses enligt 8 kap. 2 § ML den skatt som hänförs till ersättning för förvärv av varor och tjänster om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna förvärvats. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket ML göra avdrag för ingående skatt som hänförs till förvärv i verksamheten.

3.2.2 Begränsningar i avdragsrätten

Utöver den generella avdragsrätten som förutsätter att den verksamhet som bedrivs är skattepliktig finns också s.k. avdragsbegränsningar i ML. En sådan begränsning gäller bl.a. för kostnader hänförliga till personbilar och motorcyklar.

Avdragsbegränsningarna avseende personbilar infördes första gången i mervärdesskattelagen (1968:430). I förarbetena konstaterades att det för fordon som används både i en verksamhet och privat inte är möjligt att redan vid inköpet göra en realistisk bedömning av en framtida privat användning av bilen. Av förenklings skull infördes därför en schablonregel för avdragsrätten vilket innebar att ett totalt avdragsförbud infördes (prop.1968:100 s 138 f).

Det totala avdragsförbudet har funnits kvar sedan dess, men vissa ändringar i form av t.ex. förtydliganden av vilka verksamheter som undantas från förbudet har gjorts (se t.ex. prop. 1993/94:99 s 215).

Förvärv

Enligt 8 kap. 15 § ML får, med några få branschrelaterade undantag, avdrag för ingående moms inte göras vid förvärv av en personbil eller motorcykel. När fordonet förvärvas för återförsäljning, uthyrning, persontransporter enligt taxitrafiklagen (2012:211), transporter av avlidna eller körkortsutbildning gäller inte avdragsförbudet vilket innebär att företag som bedriver t.ex. taxiverksamhet och körskoleverksamhet medges fullt avdrag för den ingående skatten.

Hyra

Ett totalt avdragsförbud gäller som huvudregel vid förhyrning av fordon om det endast i ringa omfattning används i den verksamhet som medför skattskyldighet, 8 kap. 15 § p 2. Vad gäller begreppet "ringa omfattning" är Skatteverkets inställning att en personbil som körts mer än 100 mil under året i en verksamhet som medför skattskyldighet anses använd i mer än ringa omfattning (se Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2013 s 921).

Vidare gäller enligt 8 kap. 16 § första stycket 2 p att en skattskyldig som använder en personbil eller motorcykel (i mer än ringa omfattning) i en verksamhet som medför skattskyldighet får dra av hälften av den ingående skatten som hänför sig till hyra av fordonet för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten.

När regeln infördes ville man åstadkomma en likabehandling i avdragsrätten för köp och hyra och bedömningen gjordes att endast en viss del av hyran fick anses motsvara anskaffningsutgifterna för en personbil. Denna del skulle behandlas som utgifterna vid köp av personbil, dvs. avdragsförbud skulle gälla. För resterande del av kostnaden skulle fullt avdrag medges. Detta resulterade i införandet av en schablonregel som innebär att 50 procent av momsen på hyran är avdragsgill om fordonet i någon omfattning används i en verksamhet som medför skattskyldighet (prop. 1978/79:141 s 79).

Avdragsbegränsningen gäller enligt 8 kap. 16 § andra stycket dock inte om fordonet har hyrts för persontransporter i taxitrafik, uthyrning, transport av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt eller om den ingående skatten omfattas av avdragsförbudet i 8 kap 15 § 2 p. Detta innebär att t.ex. taxiverksamhet och körskoleverksamhet inte träffas av begränsningen.

Driftkostnader

I 8 kap. 16 § första stycket 1 anges att en skattskyldig som använder en personbil eller motorcykel i en verksamhet som medför skattskyldighet får dra av ingående skatt som hänför sig till driftkostnader för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten. Bestämmelsen gäller enligt 8 kap. 16 § andra stycket ML endast om fordonet tillhör inventarierna i verksamheten eller har hyrts för användning i denna.

Begrepp

Begreppen personbil och motorcykel har inte definierats självständigt i ML, istället anses de definitioner som finns i LDEF vägledande (prop. 1993/94:99 s 132). Med personbil avses enligt 2 § i LDEF en bil som är försedd med högst åtta sittplatser utöver förarplatsen och är inrättad huvudsakligen för personbefordran eller är permanent försedd med ett karosseri som är inrättat som bostadsutrymme och utrustat med åtminstone fast monterade sittplatser, fast monterade sovplatser som kan utgöras av sittplatser som kan omvandlas till sovplatser, fast monterad utrustning för matlagning och lagring och bord.

Motorcykel definieras i 2 § LDEF som ett motorfordon på två hjul eller tre symmetriskt placerade hjul som är konstruerat för en hastighet som överstiger 45 kilometer i timmen eller, om det drivs av en förbränningsmotor, denna har en slagvolym som överstiger 50 kubikcentimeter. Motorcykel är även ett motorfordon på fyra hjul och med en massa utan last som är högst 400 kilogram eller 550 kilogram om fordonet är inrättat för godsbefordran, och vars maximala nettomotoreffekt inte överstiger 15 kilowatt, dock inte moped.

Vid beräkningen av en motorcykels massa ska i fråga om ett eldrivet fordon batterierna inte räknas in. Motorcyklar delas in i lätta och tunga motorcyklar.

ML innehåller även en särskild personbilsdefinition. I 1 kap. 13 § ML anges att med personbil förstås även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3500 kilogram. Detta gäller dock inte om lastbilens förarhytt utgör en separat karosserienhet. För att tillämpa bestämmelserna om avdragsbegränsning för förvärv hänförliga till personbil måste man således ta hänsyn till två fristående definitioner av begreppet personbil. Någon särskild definition av begreppet motorcykel finns däremot inte i ML utan där är definitionen i LDEF vägledande.

4 Hemställan om ändring i mervärdesskattelagen

Svenskt Näringsliv förslår en ändring av ML som innebär att en schablonregel införs så att samma procentuella avdrag tillåts vid förvärv och hyra av fordon i en skattepliktig verksamhet.

I EU-kommissionens förslag till rådets beslut om bemyndigande för Lettland att införa en särskild åtgärd som avviker från artiklarna 26.1 a, 168 och 168a s. 2, anger kommissionen att utifrån de uppgifter som Lettland lämnat framgår att i genomsnitt 20 procent av användningen av företagsbilar är för privat bruk. I förslaget tillåts Lettland därför införa en avdragsbegränsning som innebär att 80 procent av det ursprungliga avdraget för kostnader hänförliga till personbilar som används som tjänstebilar får dras av.

Svenskt Näringsliv är av uppfattningen att 20 procent bör spegla en genomsnittlig privat användning även i Sverige. Detta innebär att en schablon som tillåter avdrag med 80 procent av ingående moms på kostnader hänförliga till både förvärv och hyra av fordon bör införas. För att säkerställa att avdrag endast medges om fordonet till någon del används i en skattepliktig verksamhet föreslås att avdrag endast medges om det i mer än ringa omfattning används i sådan verksamhet.

De undantag från avdragsbegränsning som gäller idag för vissa verksamheter föreslås bli kompletterade så denna även omfattar ambulanstransporter av djur och människor. Specialinredda fordon, såsom ambulanser, är klassade som personbilar men används inte privat och skäl saknas då att begränsa avdragsrätten överhuvudtaget. Vidare föreslås ingen förändring i regeln som tillåter att full avdragsrätt föreligger för ingående skatt hänförlig till fordonets driftkostnader, förutsatt att fordonet tillhör inventarierna i verksamheten.

Ett införande av rätt till avdrag vid förvärv av personbil istället för dagens avdragsförbud väcker självklart frågan om behovet av att justera bestämmelserna om uttagsbeskattning vid privat användning. Enligt vår bedömning är den föreslagna schablonmässiga begränsningen i kombination med befintliga regler för uttagsbeskattning och jämkning tillräcklig för att i allt väsentligt hantera beskattningen av det privata nyttjandet.

EU-rätten tillåter att medlemsstaterna ändrar i sina befintliga avdragsförbud, så länge ändringarna innebär att tillämpningsområdet minskas eller är oförändrat. Utökningar av tillämpningsområdet är däremot inte tillåtet. Vid förvärv av fordon medför detta förslag att tillämpningsområdet för avdragsbegränsningen minskas, eftersom ett totalt avdragsförbud ändras till att tillåta avdrag med 80 procent av den ingående skatten.

I fallet då ett fordon hyrs innebär också den föreslagna förändringen att tillämpningsområdet för avdragsbegränsningen minskas. Enligt nuvarande lydelse gäller ett avdragsförbud även vid hyra av fordon om fordonet endast i ringa omfattning används i den verksamhet som medför skattskyldighet. Enligt vårt förslag stryks denna bestämmelse, vilket innebär att avdragsrätten ökar i de fall ett fordon hyrs när fordonet endast i ringa omfattning används i den skattepliktiga verksamheten. Även denna förändring innebär att tillämpningsområdet för avdragsbegränsningarna minskar.

Förändringar av nu beskrivet slag får anses tillåtna enligt EU-rätten eftersom avdragsrätten ökar både i fallet då ett fordon förvärvas och när det hyrs.

5 Förslaget

Svenskt Näringsliv förslår att 1 kap. 13 § ML ska upphöra att gälla. Vidare föreslås följande ändringar.

Härigenom föreslås att 8 kap. 15 § ML ska ha följande lydelse.

<i>Nuvarande lydelse</i>	<i>Föreslagen lydelse</i>
När personbilar eller motorcyklar förvärvas eller förhyrs för andra ändamål än återförsäljning, uthyrning, persontransporter enligt taxitrafiklagen (2012:211), transporter av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt får avdrag inte göras för ingående skatt som hänför sig till <ol style="list-style-type: none"> 1. förvärv av fordonet, eller 2. förhyrning av fordonet om det endast i ringa omfattning används i den verksamhet som medför skattskyldighet. 	När personbilar eller motorcyklar förvärvas eller förhyrs för ändamål som omfattas av skatteplikt får avdrag göras för 80 procent av den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller förhyrning av fordonet, om det i mer än i ringa omfattning används i den verksamhet som medför skattskyldighet. Första stycket gäller inte vid förvärv eller förhyrning för återförsäljning, uthyrning, persontransporter enligt taxitrafiklagen (2012:211), djurtransport, transporter av avlidna eller sjuka samt för körkortsutbildning.

Härigenom föreslås att 8 kap. 16 § ML ska ha följande lydelse.

<i>Nuvarande lydelse</i>	<i>Föreslagen lydelse</i>
En skattskyldig som använder en personbil eller motorcykel i en verksamhet som medför skattskyldighet får dra av <ol style="list-style-type: none"> 1. ingående skatt som hänför sig till driftkostnader för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten, och 2. hälften av den ingående skatt som hänför sig till förhyrning av fordonet för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten. Första stycket 1 gäller endast om fordonet tillhör inventarierna i verksamheten eller har förhyrts för användning i denna. Första stycket 2 gäller inte om fordonet har förhyrts för persontransporter i taxitrafik, uthyrning, transport av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt eller om den ingående skatten omfattas av avdragsförbudet i 15 § 2.	En skattskyldig som använder en personbil eller motorcykel i en verksamhet som medför skattskyldighet får dra av ingående skatt som hänför sig till driftkostnader för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten. Första stycket gäller endast om fordonet tillhör inventarierna i verksamheten eller har förhyrts för användning i denna.

6 Förväntade konsekvenser

Förslaget kan bidra till en viktig stimulering av nybilsförsäljning inte minst av mindre och mer miljövänligare fordon. Vidare förbättras och förenklas momsreglerna som blir mer rättvisa och systemet mer neutralt för företagare som i sin verksamhet använder personbilar eller motorcyklar. Dagens regler är svårhanterliga och risken för att man gör oavsiktliga fel är stor. En schablon som medger avdrag för 80 procent av den ingående skatten oberoende på hur fordonet tas in, skulle underlätta och förenkla i stor utsträckning för företagarna. De föreslagna reglerna är mindre komplexa och skulle reducera både administration och kostnader för företagen.

Genom denna ändring skulle reglerna i större utsträckning uppfylla sitt syfte, dvs. att vara just förenklingar samt att hålla privata kostnader borta från momssystemet. Genom upphävandet av personbilsdefinitionen i ML förenklas tillämpningen av reglerna ytterligare för företagen eftersom att endast en definition måste tas hänsyn till.

Genom de föreslagna schablonreglerna kommer *neutralitetsprincipen*, att skattesystemet så långt som möjligt ska vara neutralt och påverka de skattskyldigas val så lite som möjligt, att upprätthållas och avspeglas i reglerna i ML.

Svenskt Näringsliv

Anna Sandberg Nilsson
Skatteexpert, mervärdesskatt

Claes Norberg
Professor, Redovisningsexpert