

PROMEMORIA

TILL: Dag Björklund, Danderyds kommun
FRÅN: Advokaterna Natalie Svensson och Robin Bringsén samt biträdande juristen Jonathan Wallin
ANG: Utredning angående retroaktiv moms
DATUM: Den 14 mars 2025, uppdaterad version den 2 februari 2026

1 BAKGRUND OCH OMFATTNING

Danderyd kommuns helägda kommunala bolag, Djursholms AB (org.nr. 556002-2831) har ett pågående avtal med Ranängens båtgarförening (org.nr. 812000-2970) ("RBF") avseende upplåtelse av plats för uppläggning av båtar. Enligt RBF:s hemsida är båtgarföreningen en ideell förening som har till ändamål att förse medlemmarna med uppläggningsplats på land för fritidsbåtar enligt markupplåtelseavtal med Djursholms AB.¹

Djursholms AB:s avtal med RBF utgör enligt avtalsrubriceringen ett lägenhetsarrende och avser ett markområde inom fastigheterna Djursholm 2:413, 2:335, 2:11, 2:12 och 2:10 om ca 16 000 kvadratmeter. Ändamålet med upplåtelsen är uppläggning av båtar och därmed sammanhängande verksamhet under perioden 1 september – 30 maj varje år. För annan verksamhet krävs Djursholms AB:s skriftliga medgivande. Under perioden 1 juni – 31 augusti har RBF inte rätt att nyttja området för annat än lagring av uppläggningsmaterial och tillfällig bilparkering för medlemmarna, om inte Djursholms AB skriftligen medgivit annat (se 1 §). Avtalet gäller fr.o.m. 2014-07-01 t.o.m. 2024-12-31. Avtals tiden förlängs med fem år i taget om skriftlig uppsägning inte sker senast ett år före den löpande avtalstidens slut (se 4 §). Avgiften för arrendet uppgår till 25 kr per år och kvadratmeter och betalas årsvis den 1 september. Om arrendeformen ska beskattas för mervärdesskatt utgår moms med gällande skattesats (se 5 §).

Den 7 februari 2025 registrerades RBF i Skatteverkets momsregister. Vid den tidpunkten hade någon moms aldrig fakturerats av Djursholms AB. AX Advokatbyrå fick strax därefter i uppdrag att utreda om Djursholms AB med grund i avtalet med RBF har möjlighet att fakturera moms retroaktivt från år 2019 och framåt. AX Advokatbyrå konstaterade i utredning den 14 mars 2025 att markupplåtelsen är momspiktig (inget undantag från

¹ Se <https://www.ranangen.se/>, hämtad 2025-03-13.

skatteplikt) och att Djursholms AB har möjlighet att retroaktivt fakturera moms från båtklubben för åren 2019–2024.

Djursholm AB fakturerade i juli 2025 RBF mervärdesskatt avseende dessa år för ett belopp om 563 773 kronor. RBF erlade betalning enligt fakturan i månadsskiftet november/december 2025. RBF återkom därefter i december 2025 med krav på återbetalning av hela beloppet under påstående att Djursholm AB saknat rätt att debitera mervärdesskatt retroaktivt. Till stöd för detta gör RBF gällande att 5 § i Avtalet endast ger Djursholm AB rätt att debitera mervärdesskatt framåt i tiden – och inte retroaktivt. Om bolaget skulle haft rätt att debitera retroaktivt skulle det, enligt RBF, krävt att 5 § i Avtalet var formulerad annorlunda på så vis att det uttryckligen framgår att villkoret även ger rätt att fakturera mervärdesskatt retroaktivt.

Därtill anser RBF, så som det får förstås, att förhållandet att RBF inte var registrerat för mervärdesskatt före år 2025 innebär att RBF inte kan åläggas skyldighet att betala mervärdesskatt avseende tid före registreringen. Detta eftersom RBF inte haft rätt att göra avdrag för den retroaktivt debiterade mervärdesskatten hos Skatteverket, vilket RBF förutsatte när de betalade fakturan till Djursholm AB.

Mot bakgrund av ovanstående har AX Advokatbyrå fått i uppdrag att utreda huruvida de av RBF framförda invändningarna föranleder en annan bedömning av Djursholm AB:s rätt att debitera mervärdesskatt för upplåtelsen retroaktivt för åren 2019–2024 än som presenterats i vår tidigare utredning.

2 RÄTTSLIG ANALYS

2.1 Betydelsen av att RBF inte varit mervärdesskattregistrerade förrän år 2025 samt att föreningen inte bedömts ha rätt att göra avdrag för mervärdesskatten

Rättslig reglering

EU-domstolen har i ett antal avgöranden behandlat frågan om hur mervärdesskattregistrering förhåller sig till uppkomsten av skattskyldighet respektive rätten att göra avdrag för mervärdesskatt. EU-domstolen har slagit fast att den registrering för mervärdesskatt som föreskrivs endast är ett formellt krav, som inte kan påverka rätten att göra avdrag för mervärdesskatt (jfr. dom av den 18 november 2021, Promexor Trade, C-358/20, ECLI:EU:C:2021:936, punkt 35). Även Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att registrering för mervärdesskatt endast är en formell åtgärd som främst syftar till att underlätta administrationen av skatten och kontrollen av att skattskyldigheten fullgörs. Registreringen är därför i huvudsak utan betydelse för uppkomsten av skattskyldighet respektive avdragsrätten (jfr. RÅ 2002 not. 26 och RÅ 1987 ref. 115).

Bedömning

I förevarande fall kan det, mot bakgrund av ovanstående rättspraxis, konstateras att RBF:s skyldighet att erlagga moms för upplåtelsen (vilket har konstaterats i vår tidigare utredning) inte är avhängig huruvida RBF har rätt att göra avdrag för mervärdesskatten eller huruvida RBF varit registrerat för mervärdesskatt under de aktuella åren.

Dessutom ska tilläggas att en underlåtenhet att debitera mervärdesskatt för momspliktig verksamhet innebär att Djurholm AB saknar förutsättningar att upprätta en korrekt momsdeklaration. En icke korrekt momsdeklaration innebär i sin tur att Skatteverket vid en kontroll kan komma att påföra Djurholm AB skattetillägg, vilket utgör en avgift för felaktig momsdeklaration. Om inte Djurholm AB redan själv rättat sina momsdeklarationer efter debiteringen av den retroaktiva mervärdesskatten bör detta ske omgående för att undvika risken för att Skatteverket påför skattetillägg.

2.2 Tolkningen av 5 § i Avtalet

Avtalstolkning

Högsta domstolen har i flera avgöranden utvecklat en metod för tolkning av avtalsvillkor. Utgångspunkten är att man ska försöka klarlägga vad parterna gemensamt har avsett med villkoret i fråga. Det är emellertid ofta svårt att fastställa en gemensam partsavsikt. Vidare har Högsta domstolen uttalat att när en gemensam partsavsikt inte kan konstateras får tolkningen i stället bygga på objektiva grunder och då utgå från *avtalets ordalydelse*. När ordalydelsen ger utrymme för olika tolkningar, liksom när ordalydelsen inte ger något besked alls, får ledning sökas i andra faktorer. Sådana andra faktorer kan vara avtalets systematik, bakgrunden till avtalet, d.v.s. dess syfte, avtalsföremålets natur och ibland parternas ställning. Avslutningsvis ska, enligt Högsta domstolen, en helhetsbedömning i det enskilda fallet ske, där man utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet får bedöma vilken eller vilka tolkningsfaktorer som ska vara utslagsgivande (se bl.a. NJA 2021 s. 597 p. 11 och NJA 2023 s. 630 p. 9).

Bedömning

I förevarande fall kan inledningsvis konstateras att det, utifrån tillgängligt underlag, inte är möjligt att fastställa någon gemensam partsavsikt beträffande villkorets innebörd angående om villkoret även medger rätt att debitera mervärdesskatt retroaktivt. Övergår man därefter till villkorets ordalydelse framgår att bestämmelsen endast föreskriver att mervärdesskatt ska utgå om arrendet är skattepliktigt. Av 5 § i Avtalet framgår följande:

”Om arrendeformen skall beskattas för mervärdesskatt utgår moms med gällande skattesats.”

Villkoret innehåller däremot ingen tidsbegränsning, såsom att mervärdesskatt endast får debiteras framåt i tiden. Sålunda utesluter inte villkoret, såsom RBF hävdar, retroaktiv debitering av mervärdesskatt. Tvärtom bedömer vi att ordalydelsen ger stöd för att villkoret tillåter retroaktiv debitering, eftersom ordalydelsen kan tolkas som att skyldigheten att erlægga mervärdesskatt uppkommer i samband med att Djursholm AB debiterar den årliga avgiften för upplåtelsen, såvida upplåtelsen är skattepliktig. Det innebär att om upplåtelsen var skattepliktig år 2019–2024 uppkom en skyldighet att erlægga mervärdesskatt respektive år. Att debitering av mervärdesskatten sker först år 2025, är i stället något som får angripas genom en preskriptionsinvändning eller invändning om att Djursholm AB genom sin passivitet efterskänt sin rätt att kräva betalning. Vid denna bedömning får vad RBF anført i sitt kravbrev om Djursholm AB:s passivitet, liksom det förhållandet att Djursholm AB själva vid tidigare debiteringar har agerat som om upplåtelsen inte omfattats av skatteplikt, betydelse.

Sammantaget är vår bedömning att villkorets ordalydelse inte utesluter retroaktiv debitering av mervärdesskatt såsom RBF hävdar. I stället ger ordalydelsen stöd för att Djursholm AB har rätt att debitera mervärdesskatt retroaktivt. Det ska emellertid understrykas att det ytterst är upp till en domstol att avgöra villkorets innebörd.

3 SAMMANFATTANDE SLUTSATS

Avdragsrätt för mervärdesskatt är inte en förutsättning för att kunna utkräva mervärdesskatt för en skattepliktig upplåtelse. Registrering av mervärdesskatt är inte heller en förutsättning för att kunna utkräva mervärdesskatt utan utgör enbart ett formellt krav utan betydelse för mervärdesskatteplikten eller avdragsrätten som sådan.

Av närmast betydelse i detta fall är därför en tolkning av avtalet (5 §). Företar man en tolkningsoperation är vår bedömning att 5 § i Avtalet tillåter retroaktiv debitering av mervärdesskatt eftersom ordalydelsen ger stöd för att villkoret bör tolkas så att skyldigheten att erlægga mervärdesskatt uppkommer i samband med att Djursholm AB debiterar den årliga avgiften för upplåtelsen. Detta innebär att om upplåtelsen varit skattepliktig under åren 2019–2024 har en skyldighet att erlægga mervärdesskatt uppkommit respektive år, även om debiteringen av mervärdesskatten skett först år 2025. I stället får Djursholm AB:s sena debitering, såvitt vi bedömer, angripas genom preskriptionsinvändning eller invändning om att Djursholm AB genom passivitet efterskänt sin rätt till betalning.

Härtill ska tilläggas att om inte Djursholm AB debiterat den retroaktiva mervärdesskatten hade Djursholm AB kunnat påföras skattetillägg för felaktig momsdeklaration vid en kontroll av Skatteverket. Detta mot bakgrund av att upplåtelsen är momspliktig och att Djursholm AB därmed haft en skyldighet att debitera mervärdesskatt för upplåtelsen. Om inte Djursholm redan självträttat sina momsdeklarationer efter debiteringen av den retroaktiva

mervärdesskatten bör detta ske omgående för att undvika risken för att Skatteverket påför skattetillägg.
