

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen,  
Enheten för mervärdesskatt och punktskatter

fi.remissvar@regeringskansliet.se  
Kopia: johan.westlund@regeringskansliet.se

Stockholm 28 april 2023

## **Remiss: Promemorian Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet (Fi2022/00434)**

FAR har erbjudits tillfälle att lämna synpunkter över Finansdepartementets remiss *Promemorian Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet (Fi2022/00434)*. FAR vill med anledning av detta anföra följande.

### **FAR:s ställningstagande**

FAR avstyrker förslaget.

### **FAR:s kommentarer till författningsförslaget**

#### ***Motivering till avstyrkandet***

FAR är av uppfattningen att frågan om översyn av justeringsreglerna inte bör brytas ut utan att nödvändiga ändringar av regelverket görs inom ramen för en bredare översyn av mervärdesskattelagens bestämmelser rörande fastigheter. FAR anser att det är av stor vikt att konsekvenserna av att införa en frivillig beskattning av överlåtelse av fastigheter liksom ökade möjligheter att frivilligt beskatta uthyrning av fastigheter utreds inom ramen för en sådan översyn. Områdena är så nära sammanhängande att en hantering där justeringsfrågan isoleras riskerar att medföra mycket negativa konsekvenser för företag som önskar förvärva, förvalta eller överlåta fastigheter för användning i skattepliktig verksamhet, liksom för hyresgäster som gjort investeringar i hyrda lokaler.

De ändringar som föreslås i promemoria innebär:

1. att det vid försäljning av fastighet som inte sker inom ramen för en verksamhetsöverlåtelse ska ske en justering av avdrag som gjorts för ingående skatt vid ett enda tillfälle och avse återstoden av justeringsperioden,
2. att det vid överlåtelse av fastighet som inte sker inom ramen för en verksamhetsöverlåtelse inte längre kommer vara möjligt att senare justera avdrag för ingående skatt om köparen använder fastigheten i en verksamhet som medför högre avdragsrätt än vad som gällde vid tidpunkten för överlåtelsen, samt

3. att en hyresgäst som gjort justeringsgrundande investeringar i hyrda lokaler inte kommer att kunna säga upp hyreskontraktet inom den tioåriga justeringsperioden utan att behöva justera tidigare avdragen ingående skatt på investeringarna.

I promemorians kap. 3.1 avfärdas ett alternativ (det s.k. fjärde alternativet) varigenom justering vid försäljning som inte sker inom ramen för en verksamhetsöverlåtelse kan undvikas genom att en möjlighet att frivilligt påföra mervärdesskatt på själva försäljningen införs. Motivet till detta är att en sådan möjlighet först skulle kräva en omfattande utredning som inte kan genomföras i nuläget. Enligt FAR framstår det fjärde alternativet som det alternativ i utredningen som skulle medföra minst inlåsnings effekter och oönskade skattekostnader. Mot bakgrund av den tid som har förflutit sedan EU-domstolens avgöranden i målen C-622/11 *Pactor Vastgoed* och C-787/18 *Sögård fastigheter AB*, liksom de påtagliga försämringar i mervärdesskattesystemets funktion det alternativ promemorian förordar riskerar att få, är det enligt FAR mycket olyckligt att promemorian förordar en lösning med konstaterat negativa konsekvenser med motiveringen att det saknats tid att utreda det fjärde alternativet.

FAR är medvetet om att det i princip finns en risk för fördragsbrottstalan mot Sverige i och med att Sverige inte implementerat reglerna korrekt. Under förutsättning att regeringen aktivt arbetar med att utreda och därefter genomföra nödvändiga ändringar framstår dock den risken inte som överhängande. Vad gäller risken för att den uppkomna situationen utnyttjas för att undandra skatt anser FAR att om något betydande skatteundandragande skett borde det i så fall ha kunnat konstateras vid det här laget eftersom EU-domstolen underkände de svenska reglerna redan i november 2020. En mycket stor andel av det totala antalet fastighetstransaktioner torde också ske antingen i paketerad form, dvs. genom försäljning av aktier eller andelar i det bolag som äger fastigheten, eller kvalificera som en verksamhetsöverlåtelse, vilket är transaktioner som inte påverkas av förslaget. Sammantaget ger vad som ovan anförts stöd för fortsatt utredning.

FAR konstaterar vidare att det förslag av de fyra alternativen som utredningen gått vidare med inte tillräckligt har beaktat den rättsliga osäkerhet som finns gällande om det är förenligt med mervärdesskattedirektivet att överföra justeringsskyldigheten på förvärvaren när investeringsvaran överläts inom ramen för en verksamhetsöverlåtelse. Denna fråga har inte varit föremål för EU-domstolens prövning och det finns därför risk att de regler som införs med syfte att bättre efterleva EU-rätten trots allt inte är ändamålsenliga. Gränsdragningen kring vad som faller in under reglerna om verksamhetsöverlåtelse är också många gånger mycket svår och ger inte sällan upphov till tvister både mellan parterna i en transaktion och med Skatteverket. Genom de negativa konsekvenser förslaget får när en fastighetstransaktion inte kvalificerar som en verksamhetsöverlåtelse får begreppet en än större betydelse än det redan har idag. FAR anser att även den osäkerheten talar emot att införa de föreslagna reglerna redan till den 1 januari 2024 utan att först ha utrett alternativa lösningar grundligt.

FAR anser även att det bör övervägas att utreda om det skulle vara möjligt att medge köparen av en fastighet som används i skattepliktig verksamhet rätt till avdrag för eventuell ingående skatt som säljaren måste återföra genom justering. Ett liknande system fanns fram till 2001 i mervärdesskattelagen genom reglerna om den s.k. "intygsmomsen". En sådan möjlighet skulle visserligen inte ge köparen rätt att göra avdrag för eller justera av säljaren ej avdragen ingående skatt om användningen av fastigheten ändras på

sådant sätt att avdragsrätten ökar men det skulle begränsa de ekonomiska konsekvenserna av att säljaren måste återföra tidigare avdragen skatt vid en försäljning som inte kvalificerar som en verksamhetsöverlåtelse.

FAR noterar slutligen att det i promemorian saknas en komparativ jämförelse med andra EU-länders lagstiftning. Enligt FAR:s mening borde en sådan studie göras i syfte att identifiera andra mer ändamålsenliga lösningar som inte medför de negativa konsekvenser som är förenade med det förslag som nu läggs fram.

Mot bakgrund av vad som anförs ovan, jämte vad som redogörs för nedan under avsnittet *Bristande konsekvensbedömning*, avstyrker FAR förslaget.

#### ***Bristande konsekvensbedömning (kap. 4)***

I utredningens konsekvensanalys anges att de företag som potentiellt kan beröras av förslaget är de som är registrerade som frivilligt skattskyldiga för uthyrning av lokaler. Detta är felaktigt då även företag som till exempel äger sina egna rörelsefastigheter eller andra tillgångar som utgör fastighet, t.ex. vindkraftverk, berörs.

Som exempel skulle de föreslagna reglerna få stora konsekvenser för ett företag som av olika affärsmässiga skäl skulle behöva sälja sin fastighet vari det bedriver sin verksamhet. En sådan fastighet omfattas inte av frivillig skattskyldighet vid överlåtelsen. Fastigheten, när den överläts utan andra rättigheter eller skyldigheter, ingår inte heller i en verksamhetsöverlåtelse. En sådan transaktion varigenom företaget efter överlåtelsen blir hyresgäst i stället för fastighetsägare skulle i allra högsta grad omfattas av de föreslagna reglerna och för det fall det finns justeringsgrundande investeringar medföra en negativ slutjämkning. Att bortse från företag vilka bedriver verksamhet i egna rörelsefastigheter, företag som överlåter andra fastigheter än traditionella byggnader eller hyresgäster som gjort investeringar i hyrda lokaler, blir enligt FAR:s bedömning missvisande och leder till felaktiga slutsatser kring omfattningen av förslagets negativa konsekvenser.

Ett annat exempel som inte beaktas i promemorian är kommuners övertagande av justeringsunderlag vid exploatering av bostadsområden. En ändring av reglerna enligt nuvarande förslag innebär en förändring av förutsättningarna i redan tecknade avtal och kan antas föranleda samhällsfördyrande kostnader, alternativt kraftigt ökade kostnader för exploatörer som räknat med att kunna återfå belopp från kommunen motsvarande den mervärdesskatt som nedlagts i allmän platsmark, infrastruktur m.m. som exploatören förbundit sig att bygga och sedan överlåta till kommunen.

Vidare framgår inte vid beräkningen av konsekvenserna i promemorian hur de frivilligt skattskyldiga personer, som utredningen anser omfattas av ändringen, har identifierats. Uttrycket ”registrerade för frivillig skattskyldighet” skapar osäkerhet kring underlaget då FAR konstaterar att det, med undantag för frivillig skattskyldighet under uppförandeskede, inte längre ansöks om frivillig skattskyldighet för byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet.

FAR är sammantaget av uppfattningen att de negativa konsekvenserna av förslaget är betydligt mer omfattande än vad utredningen ger för handen.

Såsom framgår ovan avstyrker FAR förslaget i sin helhet. Om lagstiftaren likväl väljer att helt eller delvis gå vidare med förslaget har FAR följande övriga synpunkter på förslaget.

#### ***Innebörden av verksamhetsöverlåtelse (kap. 3.2)***

För att motverka förslagets negativa konsekvenser är det enligt FAR angeläget att överlåtelse av investeringsvaror inom en verksamhetsöverlåtelse ges en så vid tillämpning som möjligt. Att det finns en tydlighet kring vilka överlåtelser som omfattas är även av vikt för att undvika ovannämnda tolknings- och tillämpningssvårigheter. Bestämmelsen i 5 kap. 38 § mervärdesskattelagen (motsvarande 2 kap. 1 b § i nuvarande mervärdesskattelagen (1994:200)) om verksamhetsöverlåtelse bör i den utsträckning det är möjligt därför ses över och förtydligas i ljuset av framvuxen rättspraxis.

#### ***Justering när hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare lämnar lokal (kap. 3.3)***

FAR konstaterar att ett system varigenom en hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare (härefter används uttrycket hyresgäst synonymt även för bostadsrättsinnehavare) som gjort avdrag för ingående skatt på förbättringsutgifter på annans fastighet, och som lämnar lokalen innan den s.k. justeringsperioden gått ut, med promemorians förslag får en skyldighet att justera sådan ingående skatt som är hänförlig till den aktuella ny-, till-, eller ombyggnationen för den återstående justeringsperioden. Detta oaktat om hyresgästen fortsätter bedriva skattepliktig verksamhet, om än i annan lokal, eller att lokalen i fråga fortsatt kommer användas för skattepliktig uthyrning av fastighetsägaren. FAR är av uppfattningen att förslaget riskerar att leda till stora skattekostnader och därmed oönskade inlåsnings effekter och avråder därför starkt från förslaget.

FAR är inte övertygad att den nuvarande ordningen vad gäller hyresgästers investeringar i annans fastighet är i strid med EU-rätten och konstaterar att promemorian endast kort anför att den situation att justering åläggs en annan person, dvs. fastighetsägaren, som är ”tydligt åtskild” från personen som gjorde avdraget, dvs. hyresgästen, inte är förenligt med EU-domstolens avgörande i mål C-787/18 *Sögård fastigheter AB*. FAR konstaterar att det i utredningen inte har beaktats att hyresgästs förbättringsåtgärder på annans fastighet skiljer sig från annan överlåtelse av investeringsåtgärder i form av ny-, till-, ombyggnation på fastighet genom att fastighetsägaren civilrättsligt blir ägare till det som utförs redan vid uppförandet.

Alternativt bör övervägas generösa övergångsbestämmelser som gör att en hyresgäst som gjort investeringar i hyrd lokal utifrån dagens regler och som inte rimligen kunnat förutse det ändrade rättsläget inte ska behöva justera avdragen skatt om hyresgästen av olika anledningar behöver lämna lokalen.

#### ***Övergångsbestämmelser (kap. 3.4)***

FAR är av uppfattningen att det är olyckligt att de föreslagna lagändringarna leder till långtgående konsekvenser för företag som fattat affärsmässiga beslut om investeringar som kan ha gjorts för upp till tio år sedan, eller i vissa fall ännu längre tillbaka i tiden om den ingående skatten dragits av genom ett

retroaktivt avdrag. FAR noterar visserligen att övergångsbestämmelserna säger att reglerna om överlåtelse av fastigheter ska tillämpas i sin äldre lydelse för överlåtelser som sker före ikraftträdandet och att äldre bestämmelser i övrigt fortfarande gäller för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. FAR tolkar dock inte det som att justering ska underlåtas vid överlåtelse efter ikraftträdandet till en köpare som har avdragsrätt enbart av den anledningen att *investeringen* gjordes före ikraftträdandet. Detta kan dock möjligen förtydligas.

FAR anser även att övergångsbestämmelserna bör förtydligas så att det klargörs vilka regler som ska tillämpas när köpekontrakt ingås före utgången av 2023 men där tillträde sker först under 2024.

FAR



Michael Johansson  
Ordförande i FAR:s remissgrupp - Skatt