

NSD
NÄRINGS-
LIVETS
SKATTE-
DELEGATION

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen,
Enheten för mervärdesskatt och
punktskatter
Kansliråd Johan Westlund
fi.remissvar@regeringskansliet.se
johan.westlund@regeringskansliet.se

Er referens: Fi2022/00434

Stockholm, 2023-04-28

Remissyttrande

Remiss av promemorian om ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet

Näringslivets Skattedelegation (NSD) lämnar följande synpunkter på promemorian.¹

Sammanfattning

NSD avstyrker förslaget som innehåller allt för stora brister såväl i den materiella delen som i konsekvensanalysen. NSD anser därför att förslaget inte kan läggas till grund för lagstiftning.

- NSD menar att förslagen i PM strider mot momsens syften och ändamål.
- NSD ifrågasätter utformningen av de materiella reglerna, alternativ saknas som undviker dold moms och säkerställer neutraliteten i momssystemet.
- NSD anser att frivillig skattskyldighet vid försäljning av fastighet med flera andra alternativa lösningar behöver utredas noggrant.
- NSD saknar en omvärldsbevakning som kartlägger andra EU-länders hantering av jämningsreglerna och där de bästa förebilderna identifieras.
- NSD anser att det saknas skäl att hasta igenom ett förslag med stora brister.
- NSD menar att de negativa konsekvenserna för näringsliv och samhället i stort har underskattats. Risk finns för omfattande negativa effekter med stora kostnadsökningar för alla branscher, vid byggande av infrastruktur och att förslaget kan vara inflationsdrivande.

¹230126 Fi2022/0434 PM [Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet](#)

Huvudmän i NSD är:
**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

Bakgrund

Ändringarna föreslås med anledning av att EU-domstolen² anser att de svenska reglerna om övertagande av rättigheter och skyldigheter avseende jämkning vid överlåtelse av fastighet utanför en verksamhetsöverlåtelse, strider mot mervärdesskattedirektivet.

Vid försäljning av en fastighet, utanför en verksamhetsöverlåtelse, föreslås att återföring av momsavdrag, så kallad jämkning, ska ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Denna återförda moms fastnar som en kostnad oavsett om köparen kommer att fortsätta använda fastigheten i momspliktig verksamhet eller ej.

Om investeringsvaror överlåts som en del av en verksamhetsöverlåtelse ska köparen fortsatt kunna överta överlåtarens rättighet och skyldighet att återföra (jämk) momsavdrag, under förutsättning att köparen har avdragsrätt.

Då en hyresgäst/bostadsrättsinnehavare lämnar en hyresrätt/bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan ska det ses som att hyresrätten/bostadsrätten inte längre används i den momspliktiga verksamheten vilket innebär att momsavdrag avseende återstoden av korrigeringstiden ska återföras (jämkas). Denna återförda moms fastnar som en kostnad.

Förslag om ändring görs i mervärdesskattelagen (2023:000), NML, kapitel 7 (Beskattningsgrundande händelse och redovisning), kapitel 12 (Frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser) och kapitel 15 (Justering av avdrag för ingående skatt som är hänförlig till investeringsvaror) samt i Lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, LEMK.

I NSD:s kommentarer nedan återfinns hänvisning till nu gällande mervärdesskattelag (1994:200), ML. NML träder i kraft 1 juli 2023.

Momsens syften och ändamål

EU:s momssystem bygger på två grundprinciper, dels principen om att momsen är en allmän konsumtionsskatt, dels principen om skatteneutralitet. I en samlad studie³ över hur de svenska momsreglerna har utvecklats från 1969 till idag, sammanfattas syftet och ändamålen med en momsbeskattning. Skatten ska vara enkel, rationell, samhällsekonomiskt effektiv, främja svenska företags internationella konkurrenskraft och inte leda till dold moms och kumulativa effekter. NSD menar att förslagen strider mot momsens syften och ändamål.

Brister i förslagen till förändrade materiella regler

Försäljning av fastighet utanför verksamhetsöverlåtelse (PM avsnitt 3.1)

Vid försäljning av en fastighet, utanför en verksamhetsöverlåtelse, föreslås att återföring av momsavdrag, så kallad jämkning, ska ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Denna återförda moms fastnar som en kostnad oavsett om köparen kommer att fortsätta använda fastigheten i momspliktig verksamhet eller ej.

² C-622/11, C-787/18

³ Sid 9-10 Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagskatt? Professor Pernilla Rendahl

NSD

N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

Det förslag som valts med återföring av momsavdrag för återstoden av korrigeringsperioden innebär flera nackdelar, PM:n har identifierat följande risker.

- Att det kan bli ekonomiskt olönsamt att sälja fastigheten under korrigeringsperioden vilket leder till inlåsnings effekter,
- att jämkningen sannolikt leder till en ökning av priset och därmed ökad dold moms,
- att kostnadsökningen indirekt är orsakad av att investeringsmomsen inte kan föras vidare till köparen och
- att en skillnad uppkommer mellan ny-, till- och ombyggnad på egen jämfört med annans fastighet.

Det anges i PM att många fastighetsförsäljningar kan antas ske genom en verksamhetsöverlåtelse varmed köparen fortsatt övertar rättigheter och skyldigheter att jämkas. I konsekvensanalysen anges att de företag som potentiellt kan beröras av förslaget är de som är registrerade som frivilligt skattskyldiga för uthyrning av lokaler. NSD bekräftar ovanstående identifierade risker i PM men ifrågasätter olika antaganden och menar att de negativa konsekvenserna för näringsliv och samhälle har underskattats. Se vidare konsekvensanalysen nedan. NSD ifrågasätter även utformningen och utredningen av föreslagna materiella regler.

NSD saknar en redogörelse i PM kring det momsmässiga fastighetsbegreppet och dess effekter på föreslagna förändringar. NSD menar att fastighetsbegreppet, som från 2017 är EU-harmoniserat och frikopplat från jordabalkens bestämmelser, medför att förslaget får långt mer omfattande effekter än vad som anges i PM. Fastighetsbegreppet omfattar även byggnad på ofri grund samt anläggningar och installationer under och ovan mark. Exempelvis har Högsta förvaltningsdomstolen fastslagit att det i målet aktuella havsområdet för en vindkraftspark är att betrakta som fastighet i momsrättslig mening.⁴ Skatteverket⁵ tolkar EU:s riktlinjer⁶ att även föremål som installerats i en specifikt utformad byggnad eller lokal utgör fastighet såsom skyddssystem, fast monterade larm, turbiner och ugn i ett fjärrvärmeverk. Vidare omfattas kanalisationsrör och kabelnät av fastighetsbegreppet enligt Skatterättsnämnden.⁷ NSD anser att inte bara fastigheter med frivillig hyresmoms påverkas utan förslaget får långtgående effekter på alla verksamheters fastigheter och infrastruktur. Se vidare konsekvensanalysen nedan.

PM konstaterar flera negativa effekter som NSD anser är underskattade. NSD menar att det måste utredas vidare hur dessa negativa effekter kan undvikas och hur neutraliteten i moms systemet kan säkerställas. Förslaget kommer att medföra omfattande kostnadsökningar och PM innehåller ingen utredning huruvida återföring och överföring av investeringsmomsen skulle kunna ske på andra sätt. NSD kan exempelvis inte se att regeringen fann att den tidigare använda intygsmomsen skulle strida mot EU-rätten.⁸ NSD menar att lösningar liknande reglerna i 8 kap 4 § ML kan finnas. När exempelvis en uttagsbeskattad fastighet överläts kan köparen göra avdrag för uttagsmomsen under förutsättning att dennes verksamhet medför skattskyldighet, 8 kap. 4 § 4 ML eller 9 kap. 8 §

⁴ 230320, HFD Mål: [7304-22](#)

⁵ [Mervärdesskattelagens fastighetsbegrepp | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)

⁶ 26.10.2015 [Förklarande anmärkningar](#) om EU:s momsregler gällande platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, vilka träder i kraft 2017

⁷ SRN 45-14/I⁷.

⁸ Prop. [1999/2000:82](#) Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter

NSD

NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

2 st. 2 ML. Momsavdraget hos förvärvaren ska styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling, 8 kap. 19 § ML. Lösningar liknande denna hantering saknas i PM och behöver utredas vidare.

Ett av alternativen som anges i PM är möjligheten till frivillig skattskyldighet vid försäljning av fastighet. Det konstateras i PM att ett sådant förslag behöver utredas noggrant och att det i nuläget inte kan bedömas om en sådan förändring är lämplig eller inte. NSD menar att även detta alternativ behöver utredas vidare. Se omvärldsbevakning nedan.

Överlåtelse av fastighet inom en verksamhetsöverlåtelse (PM avsnitt 3.2)

Om investeringsvaror däremot överläts som en del av en verksamhetsöverlåtelse, ska köparen fortsatt kunna överta överlåtarens rättighet och skyldighet att återföra (jämka) momsavdrag, under förutsättning att köparen har avdragsrätt. I detta fall fastnar inte investeringsmomsen och dold moms kan undvikas. NSD saknar närmare redogörelse i PM kring vad som anses utgöra verksamhetsöverlåtelse i momshänseende.

NSD menar att det påstående som görs i PM att många fastighetsförsäljningar görs genom en verksamhetsöverlåtelse är ett felaktigt antagande. Vad som utgör en verksamhetsöverlåtelse är en mycket komplicerad fråga som inte sällan omfattas av olika bedömningar från rådgivare, företag, Skatteverket och domstolar. Se exempelvis domar från Kammarrätten samt EU-domstolen som illustrerar denna komplexitet.⁹ Frågan om verksamhetsöverlåtelse och överföring av jämkningsskyldighet prövades inte heller av EU-domstolen i den aktuella domen¹⁰ och vi vet inte vad utfallet skulle bli om frågan kommer upp. Att bygga in denna osäkerhet i systemet med övertagande av jämkningsskyldighet, är direkt olämpligt.

Vissa övergångar som inte är överlåtelse (PM avsnitt 3.3)

Då en hyresgäst/bostadsrättsinnehavare lämnar en hyresrätt/bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan ska det ses som att hyresrätten/bostadsrätten inte längre används i den momspliktiga verksamheten och momsåterföring (jämkning) måste ske avseende återstoden av korrigeringstiden. Enligt nuvarande regler ska fastighetsägaren överta rättighet och skyldighet att jämka kostnad för ny-, till- eller ombyggnad som tillförts av hyresgäst eller bostadsrättshavare. Även här medför förslaget att återförda momsavdrag innebär en omfattande momskostnad som står i strid med neutralitetsprincipen. NSD menar att konsekvenserna av detta förslag underskattas. De ovanstående identifierade frågorna avseende försäljning av fastighet utanför verksamhetsöverlåtelse, behöver utredas även avseende dessa övergångar för att undvika kostsamma återföringar och säkerställa neutraliteten i momssystemet. Se vidare konsekvensanalysen nedan.

Avsaknad av omvärldsbevakning

NSD anser att svensk konkurrenskraft måste säkerställas och en kartläggning behöver göras hur andra medlemsländer inom EU hanterar de harmoniserade reglerna avseende jämkning, inte minst i ljuset av de aktuella EU-domarna C-622/11 & C-787/18. Detta borde kunna ske genom finansdepartementets ordinarie kontakter med medlemsstaterna inte minst under det svenska ordförandeskapet.

⁹ 220519, målnr: 935–938-18, 191205 målnr: 5242-19, båda Kammarrätten Stockholm, 031127 C-497/01

¹⁰ C-787/18

NSD

N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

Enligt den preliminära och översiktliga information som NSD fått ta del av bör bland annat följande länders hantering utredas för att hitta de bästa förebilderna för utformning av konkurrenskraftiga svenska momsregler vid försäljning av fastigheter.

- I regel är försäljning av fastigheter undantagna från momsplikt inom EU (med möjlighet till frivillig beskattning). Cypern avviker från detta, där fastighetsförsäljningar i regel är momspliktiga med få undantag.
- I många EU-länder finns särskilda regler vid försäljning av nybyggda fastigheter. Exempelvis är den första försäljningen av en fastighet alltid momspliktig i vissa länder (Cypern, Irland, Polen, Rumänien, Spanien och Ungern.) I Grekland är exempelvis försäljningen momspliktig om fastigheten inte tagits i bruk innan försäljningen.
- Det är även vanligt att försäljning av en fastighet är momspliktig inom de första fem åren efter fastighetens uppförande (Frankrike, Italien och Tjeckien). Även på Irland är de första fem åren särskilt reglerade, med den skillnaden att om fastigheten varit uthyrd under 2 av dessa 5 år, kan försäljningen undantas från moms.
- Efter de första fem åren är försäljningar av fastigheter i regel undantagna från moms men många länder tillämpar möjlighet till frivillig skattskyldighet på fastighetsförsäljningar under förutsättning att köparen har delvis eller full avdragsrätt (Frankrike, Irland, Italien, Spanien och Tjeckien.) I Nederländerna, Polen och Ungern är motsvarande tidsgräns 2 år efter byggnadens uppförande.
- I många länder saknas en tidsgräns för att kunna tillämpa frivillig skattskyldighet, utan den är i stället villkorad av att köparen har viss avdragsrätt för moms samt att fastigheten kommer användas i köparens momspliktiga verksamhet (Luxemburg, Tyskland och Österrike.) I Ungern kan en säljare även ensidigt välja att debitera moms på försäljningen av en fastighet, oavsett köparens möjlighet till avdragsrätt.
- På Irland, i Rumänien, Tjeckien och Tyskland tillämpas omvänd beskattning vid frivillig skattskyldighet för en fastighetsförsäljning.
- Ingående moms som debiterats på en fastighetsförsäljning är generellt sett avdragsgill för köparen om denne bedriver momspliktig verksamhet (Cypern, Grekland, Irland, Luxemburg, Rumänien, Spanien, Tyskland, Ungern och Österrike.)
- För försäljningar undantagna från moms medges ingen avdragsrätt och jämkning behöver ske. Gällande jämkningar skiljer sig reglerna något mellan länderna. Exempelvis varierar jämkningsperioderna generellt mellan 5 år (Grekland) respektive 10 år (Sverige, Spanien, Luxembourg, Polen, Tjeckien, Tyskland) och 20 år (Irland, Frankrike, Rumänien, Ungern).
- Gällande möjligheterna att överlåta jämkningsskyldigheten, kan man exempelvis i Frankrike överlåta jämkningsskyldigheten till köparen förutsatt att denne har avdragsrätt för moms och fastigheten förvärvas i egenskap av en kapitalvara. I Italien är det i stället vanligt att en säljare som behöver jämka tar höjd för detta vid prissättningen av försäljningen. Jämkningsperioden som sådan kan i Italien endast överlåtas till köparen om äganderätten till fastigheten övergår via en icke-omsättning, såsom fusion, fission eller verksamhetsöverlåtelse.
- Vid verksamhetsöverlåtelser är det vanligt förekommande att jämkningsskyldigheten kan överlåtas till köparen (Irland, Nederländerna, Rumänien, Spanien och Tyskland.)

Brister i konsekvensanalysen

Allmänt

Konsekvensanalysens utgångspunkt är att företag som potentiellt kan beröras av förslaget är de som omfattas av frivillig skattskyldighet. Därefter exkluderas företag som inte har sålt en fastighet ett visst år samt företag som inte gjort investeringar under de senaste tio åren. En ytterligare avgränsning görs bl.a. för verksamhetsöverlåtelse. Slutsatsen i PM leder till att bara ca 50–100 företag kommer omfattas av förslaget. Vidare anges i PM att någon särskild hänsyn till små företag inte bedöms vara nödvändig. I PM anges att de företag som påverkas är sådana som säljer eller köper en fastighet under särskilda omständigheter, som endast sker vid något enstaka tillfälle under dessa företags livstid varför förslaget har marginell betydelse för företagets löpande verksamhet och konkurrensförhållandena. Vidare anges att förslaget inte bedöms ha några effekter på kommuner/regioners ekonomi.

Exempel på konsekvenser

NSD menar att slutsatserna i konsekvensanalysen är bristfällig och felaktig. Baserat på nedanstående exempel anser NSD att PM innehåller en underskattning av förslagets negativa effekter på näringslivet och samhället.

Momslagens fastighetsdefinition medför att infrastruktur kopplat till produktion och distribution inom exempelvis energisektorn kan klassas som fastighet. Vid ägarförändringar och omstruktureringar kan infrastruktur omfattas av jämkning. Detta gäller exempelvis vindkraftverk, industrifastigheter, ledningar, sopsorteringsanläggningar, fibernät, vägar och anläggningar. Infrastruktur överläts, vad NSD erfar, i regel inte genom överlåtelse av aktier i ett bolag varför risken för momskostnader är stor.

Omfattande konsekvenser kan uppkomma för hyresgäster och bostadsrättsinnehavare. Det är inte ovanligt att kommersiella hyresgäster i hyrd lokal gör anpassningar som kan uppgå till belopp som omfattas av jämkning. Här kan nämnas investeringar som görs av hyresgäster som driver butiker, apotek och distributörer som investerar i hyrda terminaler.

Det är inte ovanligt med fastighetsöverlåtelser inom en koncern. Det kan röra en fastighet som innehåller ett lager som säljs till ett annat koncernbolag eller till en extern ägare. Det kan vara fastigheter som överläts internt till nybildade bolag.

Även bostadsbyggandet kan påverkas. Vid bostadsutveckling är det vanligt förekommande att utvecklaren får uppföra allmänna anläggningar som sedan överlämnas till kommunen. Utvecklaren erhåller ingen ersättning för de allmänna anläggningarna men kan få ersättning för moms som är hänförlig till kommunen genom LEMK. Med förslaget kan en situation uppkomma som innebär att utvecklaren även måste bedriva byggverksamhet för att kunna tillgodogöra sig momsavdrag. Om så inte är fallet kommer de allmänna anläggningarna att fördras, vilket i slutändan påverkar kostnaden för bostadsutveckling.

Förslaget innebär att priset för mark kan komma att öka. Bebyggd mark som har varit föremål för anpassningar och investeringar för hyresgäster riskerar att påverkas negativt. Enligt dagens regler kan en fastighetsägare och ett byggnadsföretag avtala om hur mark ska förvärfas och hur befintliga byggnader ska hanteras för att undvika jämningskonsekvenser.

NSD

NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

Med förslaget kommer byggföretag få en annan situation vid markköp där befintlig byggnad rivits, vilket kan innebära att fastighetsägaren behöver kompenseras för momskostnad vid fastighetsförsäljning. Förslagen ändrar spelplanen för fastighetsföretagens samverkan med landets kommuner i samband med utveckling av bostäder, lokaler och allmän platsmark.

Det förekommer många långa fastighetskontrakt och tider på 3 - 20 år är inte ovanligt. Förändrade förutsättningar kan förekomma men regeländringar som helt bortser från neutralitetsprincipen för fullt momspliktig verksamhet, ska inte behöva uppkomma.

För att frigöra kapital förekommer det att verksamheter i alla branscher ser över eget innehav av fastigheter och i stället överväger en sale & leaseback. Vid försäljning av en fastighet kommer förslaget att innebära en stor momskostnad som tidigare varit neutral för momspliktiga verksamheter.

Vid fastighetspaketering där ett bolag försäljs i stället för själva fastigheten, uppkommer problematiken med jämkning och momsinsläsning i skedet innan när en fastighet säljs in till ett nybildat bolag.

Slutsats

Många branscher inom näringslivet skulle med förslaget drabbas av allt högre kostnader för både insatsvaror, energipriser och räntor. Detta riskerar att drastiskt minska nödvändig flexibilitet inom fastighetsområdet, infrastrukturbyggande och miljöinvesteringar. Ökade kostnader i form av inlåst investeringsmoms riskerar bli inflationsdrivande då ökade kostnader övervältras på konsumenten. Momsreglerna ska inte heller styra eller påverka hur verksamhet bedrivs eller avtal utformas. Reglerna kan komma att styra beslut mot fastighetsförsäljning via verksamhetsöverlåtelse trots att en ren fastighetsförsäljning kan vara det rationella alternativet. Dessa risker och kostnader drabbar särskilt de allra minsta företagen.

NSD anser att förslaget innehåller så stora brister i såväl den materiella delen som konsekvensanalysen och kan därför inte läggas till grund för lagstiftning.

Saknas behov av skyndsamt ikraftträdande

Av PM framgår att ändringarna föreslås träder i kraft den 1 januari 2024. NSD konstaterar att den aktuella EU-domen C-787/18 Sögar Fastigheter kom i november 2020 och Högsta förvaltningsdomstolens dom i ärendet¹¹ kom i juni 2021. Det har således funnits tid i över två år att ta fram ett bra och hållbart förslag. Skatteverket har genom ett ställningstagande¹² hanterat de mest akuta och praktiska delarna. Det finns inget överträdelseärende mot Sverige som påtalar att en förändring brådskar. I detta sammanhang kan påminnas om regeringens hantering vid den formella underrättelsen avseende ideell sektor¹³ som påbörjades i juni 2008 och avslutades i februari 2015 utan åtgärd från EU-kommissionens sida. Vad NSD erfar finns inte heller rapporter om att effekterna av reglerna skulle innebära stora statistiskt beräknade skatteintäktsförluster för det allmänna (däremot torde minskad ekonomisk aktivitet till följd av förslaget påverka negativt).

¹¹ HFD 2021 not. 26

¹² 221025, dnr: 8-1740076 [Jämkningsskyldighet vid överlåtelse av fastighet](#)

¹³ [Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. - Regeringen.se](#)

NSD
NÄRINGSLIVETS
SKATTE-
DELEGATION

Snarare finns det flera skäl att utreda frågan ordentligt i stället för att hasta fram ett dåligt underbyggt förslag som riskerar medföra omfattande negativa effekter på svensk ekonomi i stort.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION

Johan Fall

Anna Sandberg Nilsson