

Regelrådet är ett särskilt beslutsorgan inom Tillväxtverket vars ledamöter utses av regeringen. Regelrådet ansvarar för sina egna beslut. Regelrådets uppgifter är att granska och yttra sig över kvaliteten på konsekvensutredningar till författningsförslag som kan få effekter av betydelse för företag.

Finansdepartementet

Yttrande över Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet (promemoria)

Regelrådets ställningstagande

Regelrådet finner att konsekvensutredningen uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Innehållet i förslaget

Remissen innehåller förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:000) samt förslag till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

I promemorian föreslås ändringar av reglerna om mervärdesskatt vid överlåtelse av investeringsvaror. Vid försäljning av en fastighet utanför en verksamhetsöverlåtelse föreslås att avdrag som gjorts för ingående skatt ska jämkas vid ett enda tillfälle och jämkningen ska avse återstoden av korrigeringstiden. Om investeringsvaror överläts som en del av en verksamhetsöverlåtelse ska förvärvaren fortsatt överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren har avdragsrätt. Möjligheten att avtala bort detta och regeln om att överlåtaren ska jämka avdrag på grund av ändringar som inträffat under dennes innehavstid tas bort. Då en hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan ska det ses som att hyresrätten eller bostadsrätten inte längre används i den skattepliktiga verksamheten under återstoden av korrigeringstiden.

Skälen för Regelrådets ställningstagande

Bakgrund och syfte med förslaget

I promemorian anges att förslaget föranleds av att EU-domstolen, mot bakgrund av avgörandet i fallet Sögård fastigheter AB, anser att de svenska reglerna om övertagande av rättigheter och skyldigheter avseende jämkning vid överlåtelse av fastighet utanför en verksamhetsöverlåtelse strider mot mervärdesskattedirektivet.

Syftet med förslaget är att skapa ett system för jämkning av tidigare gjorda avdrag avseende investeringsvaror som stämmer överens med EU-rätten samtidigt som det förhindrar kringgående av skattereglerna och minimerar den administrativa bördan för både Skatteverket och de skattskyldiga. Det understryks att samtliga möjliga lösningar kommer att innebära försämringar för beskattningsbara personer i vissa fall jämfört med dagens regler. EU-domstolen har dock funnit att dagens regler inte är förenliga med EU-rätten och därför måste ändras.

Regelrådet finner redovisningen av bakgrund och syfte med förslaget godtagbar.

Alternativa lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd

Som anges ovan framgår det av EU-domstolens avgörande i Sögård fastigheter AB att de svenska reglerna om övertagande av rättigheter och skyldigheter avseende jämkning vid överlåtelse av fastighet utanför en verksamhetsöverlåtelse strider mot mervärdesskattedirektivet. Det står därför klart att de svenska reglerna för dessa situationer måste ändras. Frågan uppkommer då hur de nya reglerna ska utformas. Det går, enligt promemorian, i princip att tänka sig fyra alternativ.

Det första alternativet är att försäljningen som sådan inte medför någon jämkning, men att säljaren behåller sin rättighet och skyldighet att jämka tidigare gjorda avdrag även efter försäljningen. Det andra alternativet är att försäljningen inte medför någon jämkning och att säljaren inte heller behåller sin rättighet och skyldighet att jämka tidigare gjorda avdrag. Ett tredje alternativ är att jämkning av tidigare gjorda avdrag alltid sker vid försäljning, även om köparen fortsätter att använda fastigheten i skattepliktig verksamhet. Det fjärde alternativet är att jämkning av tidigare gjorda avdrag som huvudregel sker vid försäljning, men att det införs en frivillig möjlighet att påföra mervärdesskatt på själva försäljningen.

Sammantaget bedöms de två första alternativen ha så stora nackdelar att de inte är lämpliga att genomföra. Det fjärde alternativet går, enligt förslagsställaren, inte att fullt ut bedöma utan en omfattande utredning, vilket också innebär att det inte kan genomföras i nuläget. Eftersom EU-domstolen har slagit fast att de nuvarande svenska reglerna på området strider mot EU-rätten måste en ändring av reglerna ske. Det alternativ som återstår är således det tredje alternativet, det vill säga att jämkning av tidigare gjorda avdrag alltid sker vid försäljning, oavsett om köparen fortsätter att använda fastigheten i skattepliktig verksamhet eller inte. I de fall köparen inte avser att bedriva skattepliktig verksamhet i fastigheten innebär regleringen i praktiken ingen skillnad jämfört med dagens regler. Ändringen kommer således att träffa enbart de fall då köparen avser att bedriva skattepliktig verksamhet i fastigheten men överlåtelsen inte anses vara en verksamhetsöverlåtelse. Med det i åtanke bedöms denna lösning vara den mest lämpliga. Det föreslås därför att vid försäljning av en fastighet utanför en verksamhetsöverlåtelse ska avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkningen ska avse återstoden av korrigerings tiden.

Vidare föreslås i promemorian, som framgår ovan, att om investeringsvaror överläts som en del av en verksamhetsöverlåtelse ska förvärvaren fortsatt överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren har avdragsrätt. Detta bedöms vara den lösning som både är mest förenlig med mervärdesskattedirektivet och mest lämplig. I dagens regler om överlåtelse av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet finns en möjlighet för säljaren och köparen att avtala om att säljaren ska jämka vid försäljningen. Någon sådan möjlighet finns dock inte vid andra verksamhetsöverlåtelser. Det föreslås därför att möjligheten att avtala om att säljaren ska jämka tas bort. I dag finns vidare en regel om att överlåtaren av en fastighet ska jämka avdrag på grund av ändringar som inträffat under dennes innehavstid även om förvärvaren har tagit över rättigheter och skyldigheter till jämkning i övrigt. Med tanke på att övertagande av jämkning enligt förslaget enbart kan bli aktuellt vid en verksamhetsöverlåtelse bedöms en sådan regel olämplig att ha kvar. Det föreslås därför att denna regel tas bort. Tillsammans innebär de föreslagna ändringarna att fastigheter hanteras på samma sätt som andra investeringsvaror i jämkningshänseende.

Regelrådet gör följande bedömning. Informationen i remissen är utförlig och tydlig, vilket är värdefullt.

Regelrådet finner redovisningen av alternativa lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd godtagbar.

Förslagets överensstämmelse med EU-rätten

Av remissen framgår att förslaget, som föranleds av EU-rätten, bedöms vara förenligt med densamma.

Regelrådet finner redovisningen av förslagets överensstämmelse med EU-rätten godtagbar.

Särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2024.

De föreslagna ändringarna baseras på att EU-domstolen har konstaterat att de nuvarande svenska reglerna inte är förenliga med mervärdesskattedirektivet. Detta talar, enligt förslagsställaren, för att ändringarna bör träda i kraft så snart som möjligt. Både Skatteverket och de skattskyldiga behöver dock en viss tid på sig att anpassa sig till de nya reglerna. Ändringarna föreslås därför träda i kraft den 1 januari 2024. Eftersom reglerna i vissa fall kan leda till mer långtgående skyldigheter än dagens regler bör de nya reglerna inte tillämpas retroaktivt. Det föreslås därför att reglerna om överlåtelse av fastigheter fortfarande ska tillämpas i sin äldre lydelse för överlåtelser som sker före ikraftträdandet. I övrigt ska äldre bestämmelser fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Det anges inget i remissen om behov av speciella informationsinsatser.

Regelrådet gör följande bedömning. Informationen om ikraftträdande är tillräcklig. Vad beträffar avsaknaden av information kring behov av speciella informationsinsatser anser Regelrådet att det inte är en uppenbar brist i detta fall. Anledningen är att de företag som påverkas är sådana som säljer eller köper en fastighet under särskilda omständigheter (se även under *Andra kostnader och verksamhet* nedan). Eftersom det handlar om speciella händelser som endast sker vid något enstaka tillfälle under dessa företags livstid finns det, enligt Regelrådets uppfattning, anledning att utgå från att företagen själva informerar sig om gällande bestämmelser inför en sådan eventuell situation.

Regelrådet finner således redovisningen av särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och avsaknaden av information om behov av speciella informationsinsatser godtagbara.

Berörda företag utifrån antal, storlek och bransch

Av remissen framgår att förslaget berör alla företag som säljer en fastighet där det under den senaste tioårsperioden gjorts investeringar där mervärdesskatt behöver jämkas på grund av försäljningen.

Totalt bedöms cirka 800 företag per år sälja en fastighet där jämningsreglerna behöver beaktas. Av dessa bedöms mellan 50 och 100 företag påverkas genom att de ändrade

reglerna medför att tidigare avdragen mervärdesskatt behöver jämkas (se vidare under *Administrativa kostnader* nedan).

Av de företag som bedöms beröras av förslaget bedriver cirka 16 procent någon form av tillverkning, cirka 15 procent har verksamhet inom juridik, ekonomi eller vetenskap, cirka 14 procent finns i byggbranschen och cirka 10 procent är verksamma inom handeln.

Vidare anges att drygt två tredjedelar av företagen har en omsättning under 10 miljoner kronor. Av dessa företag ingår dock över hälften i en koncern, vilket betyder att de utgör en del i en större organisation. Därmed kan cirka en tredjedel av de berörda företagen kategoriseras som små.

Regelrådet finner redovisningen av berörda företag utifrån antal, storlek och bransch godtagbar.

Påverkan på berörda företags kostnader, tidsåtgång och verksamhet

Som anges ovan berör förslaget alla företag som säljer en fastighet där det under den senaste tioårsperioden gjorts investeringar där mervärdesskatt behöver jämkas på grund av försäljningen. Alla företag berörs i den meningen att de måste sätta sig in i de nya reglerna, vilket medför en administrativ kostnad. Många fastighetsförsäljningar kommer dock även enligt de föreslagna reglerna att betraktas som verksamhetsöverlåtelser. För dessa företag kommer den administrativa kostnaden att vara begränsad. Övriga företag som kommer att behöva jämka mervärdesskatten på tidigare investeringar berörs dock i högre grad. Förutom den ökade kostnaden som följer av återföringen av mervärdesskatten medför förslaget administrativa kostnader. Även företag som köper en fastighet där tidigare avdragen mervärdesskatt behöver jämkas berörs genom att förslaget kan ha en påverkan på priset för fastigheten.

Administrativa kostnader

I promemorian anges att av de 800 företag som förväntas bli berörda av regeländringen bedöms de administrativa kostnaderna bli begränsade för cirka 700 företag medan mellan 50 och 100 företag kommer att behöva jämka tidigare avdrag för mervärdesskatt, vilket bedöms medföra högre administrativa kostnader.

Förslagsställaren uppger att det inte finns någon studie eller annan information som kan användas som underlag för en bedömning av den genomsnittliga administrativa kostnaden för att uppfylla skyldigheten att jämka ingående skatt. I stället görs en rimlighetsbedömning av tidsåtgång och timkostnad för ett genomsnittligt företag. Flertalet företag kommer troligen inte att behöva göra någon djupgående analys för att konstatera att de nya reglerna inte omfattar dem. För ett stort antal företag bedöms tidsåtgången därför vara begränsad till cirka en timme. För de företag som kommer att behöva jämka tidigare avdrag bedöms skillnaden i administrativ kostnad vara stor mellan enskilda företag. Skillnaderna beror på sådant som antalet investeringar under den senaste tioårsperioden, investeringarnas storlek och hur långt tillbaka i tiden de ligger. Vissa företag kan troligen snabbt ta fram information om storleken på investeringen medan andra måste lägga ned flera timmars arbete på detta. En grov bedömning är att de flesta företag behöver lägga mellan fem och tio timmars arbete på att ta fram information, sammanställa den och sedan redovisa den i mervärdesskattedeklarationen. Vidare bedömer förslagsställaren att det är fler företag som behöver lägga ned fem timmars arbete än tio timmar och att den genomsnittliga tiden därför kan uppskattas till sju timmar.

Med antagandet att cirka 700 företag behöver lägga cirka en timmes arbete på att informera sig om de nya reglerna och att cirka 100 företag behöver använda i genomsnitt sju timmar för att uppfylla reglerna kan den genomsnittliga tiden beräknas till 1,75 timmar ($((700 \cdot 1) + (100 \cdot 7)) / 800 = 1,75$).

Den genomsnittliga administrativa kostnaden beräknas enligt följande. Arbetet med att ta fram, sammanställa och redovisa informationen kan antas utföras av en kvalificerad ekonom. Enligt SCB:s lönestatistik uppgick den genomsnittliga månadslönen för revisorer och personer med liknande arbetsuppgifter till 43 900 kronor år 2020. Enligt Tillväxtverket ska den genomsnittliga månadslönen multipliceras med schablonvärdet 1,84 som inkluderar semesterersättning, arbetsgivaravgifter och olika indirekta kostnader. Med en årsarbetstid om 2 080 timmar resulterar detta i en genomsnittlig kostnad om cirka 800 kronor per företag och år ($43\,900 \cdot 12 / 2\,080 \cdot 1,75 \cdot 1,84 \approx 800$). Utifrån bedömningen att 800 företag kommer att beröras av regeländringen kan den totala administrativa kostnaden uppskattas till cirka 600 000 kronor per år ($800 \cdot 800 \approx 600\,000$).

Regelrådet gör följande bedömning. Regelrådet anser att den rimlighetsbedömning som redovisas i promemorian är väl avvägd och att informationen är såväl tydlig som transparent.

Regelrådet finner därmed redovisningen av berörda företags administrativa kostnader godtagbar.

Andra kostnader och verksamhet

I remissen anges att de företag som potentiellt kan beröras av förslaget är de som är registrerade som frivilligt skattskyldiga för uthyrning av lokaler. I beräkningen av offentligfinansiella effekter har den grupp företag som påverkas av förslaget på ett sådant sätt att det medför en offentligfinansiell effekt identifierats i två steg. I ett första steg avgränsas gruppen till företag som sålt en fastighet ett visst år och som under den senaste tioårsperioden har gjort investeringar där den ingående mervärdesskatten kan behöva jämkas vid försäljning. I ett andra steg avgränsas gruppen ytterligare till dels dem där fastighetsförsäljningen inte skulle medföra en jämkning enligt nuvarande regler, dels dem där fastighetsförsäljningen inte är en del av en verksamhetsöverlåtelse.

Baserat på en formel för justering av jämningsbelopp, i kombination med statistik över fastighetsförsäljningar, beräknar förslagsställaren det möjliga jämningsbeloppet ett visst år till 871 miljoner kronor. Om detta belopp ökar i samma takt som historiskt kan beloppet omräknas till 965 miljoner kronor som en uppskattning av 2024 års nivå ($871 \cdot 1,0264 = 965$).

Det möjliga jämningsbeloppet motsvarar dock inte den offentligfinansiella effekten av förslaget. I beräkningen av den offentligfinansiella effekten måste hänsyn tas dels till att vissa investeringar hade blivit föremål för jämkning även utan regeländring, dels till att vissa fastighetsförsäljningar är att betrakta som del av en verksamhetsöverlåtelse. Viss statistik finns, men i brist på övrigt underlag antar förslagsställaren att 10 procent av det samlade jämningsbeloppet motsvarar den offentligfinansiella effekten av förslaget. Den offentligfinansiella effekten kan därmed beräknas till cirka 100 miljoner kronor ($965 \cdot 0,1 \approx 100$).

Vidare anger förslagsställaren att de företag som påverkas är sådana som säljer eller köper en fastighet under särskilda omständigheter. Det handlar således om speciella händelser som endast sker vid något enstaka tillfälle under dessa företags livstid. Därmed bedöms förslaget ha marginell betydelse för företagens löpande verksamhet.

Regelrådet gör följande bedömning. Beräkningen av de offentligfinansiella effekterna är, som förslagsställaren själv anger, behäftad med stor osäkerhet. Den analys som görs kan dock, enligt Regelrådet, ses som rimlig, och Regelrådet värdesätter att effekterna har kvantifierats på ett transparent sätt.

Regelrådet finner således redovisningen av påverkan på berörda företags andra kostnader och verksamhet godtagbar.

Påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag

I promemorian anges att förslaget inte bedöms påverka företagens konkurrensförhållanden på något märkbart sätt. De företag som påverkas är, som anges ovan, sådana som säljer eller köper en fastighet under särskilda omständigheter. Det handlar således om speciella händelser som endast sker vid något enstaka tillfälle under dessa företags livstid. Därmed bedöms förslaget ha marginell betydelse för företagens löpande verksamhet och följaktligen också för konkurrensförhållandena.

Regelrådet finner redovisningen av förslagets påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag godtagbar.

Regleringens påverkan på företagen i andra avseenden

Inget anges i remissen om regleringens påverkan på företagen i andra avseenden.

Regelrådet finner inget som talar för att förslaget skulle ha någon annan påverkan på företagen än den som tidigare har angivits och finner därmed att avsaknaden av redovisning är godtagbar i detta fall.

Särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning

I promemorian anges att regelverket är neutralt med avseende på företagsstorlek. Någon särskild hänsyn till små företag bedöms därmed inte vara nödvändig.

Regelrådet finner redovisningen av om särskilda hänsyn behöver tas till små företag godtagbar.

Sammantagen bedömning

Regelrådet finner att konsekvensutredningen uppfyller kraven med avseende på samtliga delasppekter. Remissen är i sin helhet både tydlig och utförlig. Sammantaget är detta avgörande för helhetsbedömningen.

Regelrådet finner därför att konsekvensutredningen uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Stöd till regelgivare i konsekvensutredningsarbetet finns i [Tillväxtverkets handledning för konsekvensutredning](#).

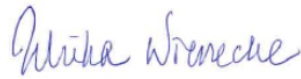
Regelrådet behandlade ärendet vid sammanträde den 19 april 2023.

I beslutet deltog: Anna-Lena Bohm, ordförande, Hans Peter Larsson, Lennart Renbjer och Lars Silver.

Ärendet föredrogs av: Ulrika Wienecke.



Anna-Lena Bohm
Ordförande



Ulrika Wienecke
Föredragande