Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen, Enheten för mervärdesskatt och punktskatter
Oliver Sparrings

fi.remissvar@regeringskansliet.se
Kopia: oliver.sparrings@regeringskansliet.se

Stockholm den 22 oktober 2026

Remiss: Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet (SOU 2026:24), Fi2026/00876

FAR har erbjudits tillfälle att lämna synpunkter över ovanstående betänkande från Finansdepartementet. FAR vill med anledning av detta anföra följande.

Sammanfattning av FAR:s ställningstagande

FAR anser att möjligheten till frivillig beskattning vid uthyrning av fastighet bör utvidgas så att den inte längre är beroende av vilken verksamhet hyresgästen bedriver. En sådan ordning skulle ge ett mer neutralt, enkelt och förutsebart regelverk, förbättra tillgången till lämpliga lokaler för verksamheter utan avdragsrätt och minska de administrativa kostnader och snedvridningar som följer av dagens regler.

Utredningens huvudsakliga argument mot en utvidgning är de ökade kostnader som kan uppkomma för hyresgäster som helt saknar avdragsrätt. FAR anser att denna aspekt är viktig att beakta, men att den inte bör vara avgörande för utformningen av reglerna. De negativa konsekvenserna kan enligt FAR:s mening begränsas genom andra åtgärder, bland annat genom en utökad möjlighet att låta den frivilliga beskattningen upphöra.

FAR delar utredningens bedömning att justeringsreglerna måste ändras med anledning av EU-domstolens dom i mål C-787/18, Sögård Fastigheter. Frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser, i förening med omvänd betalningsskyldighet, framstår som en lämplig utgångspunkt för en ny reglering. Förslaget bör emellertid inte genomföras oförändrat. Bland de frågor som behöver analyseras ytterligare finns förhållandet till verksamhetsöverlåtelser, möjligheten enligt artikel 188.2 i rådets direktiv 2006/112/EG (mervärdesskattedirektivet) att avstå från kravet på justering samt möjligheten att överföra en rätt till positiv justering.

FAR anser vidare att reglerna behöver omarbetas för att begränsa de negativa konsekvenserna av att varje frivilligt beskattad överlåtelse kan ge upphov till ett nytt justeringsbelopp baserat på fastighetens hela överlåtelsevärde. Reformen av reglerna om fastighetsöverlåtelse bör samordnas med reglerna om frivillig beskattning vid uthyrning. Den kategoriska begränsningen för fastigheter med inslag av stadigvarande bostad bör omprövas, och reglerna behöver kompletteras och förtydligas i fråga om bland annat tillämpningstidpunkt, avdragsrätt, omvänd betalningsskyldighet, hyres- och bostadsrätter, beloppsgränser, särskilda situationer och övergångsbestämmelser.

FAR, Box 6417, 113 82 Stockholm
Besöksadress: Fleminggatan 7. Tel: 08 506 112 00, www.far.se

1. Frivillig beskattning vid uthyrning av fastighet

1.1. Möjligheten till frivillig beskattning bör utvidgas

FAR delar inte utredningens bedömning att möjligheten till frivillig beskattning vid uthyrning av fastighet bör lämnas oförändrad. FAR anser i stället att möjligheten bör utvidgas så att frivillig beskattning kan tillämpas oberoende av vilken verksamhet hyresgästen bedriver. Det bör således vara möjligt att tillämpa frivillig beskattning även vid uthyrning till en hyresgäst som bedriver verksamhet som inte medför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

En utökad frivillig beskattning skulle enligt FAR:s uppfattning innebära ett mer neutralt, enkelt och förutsebart regelverk. Dagens regler innebär att fastighetsägarens möjlighet att tillämpa frivillig beskattning är beroende av bland annat hur hyresgästen använder lokalen och den mervärdesskatterättsliga statusen på hyresgästens verksamhet. Reglerna medför därmed gränsdragningsproblem, behov av löpande bedömningar och betydande administrativa kostnader.

Reglernas utformning innebär dessutom att mervärdesskatten kan få en direkt påverkan på fastighetsägarens val av hyresgäst. Vid en uthyrning som omfattas av frivillig beskattning har fastighetsägaren normalt avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på kostnader hänförliga till lokalen. En uthyrning som inte kan omfattas av frivillig beskattning kan däremot medföra såväl utebliven avdragsrätt som skyldighet att justera tidigare gjorda avdrag. Fastighetsägaren kan därför ha betydande ekonomiska incitament att välja en hyresgäst vars verksamhet möjliggör frivillig beskattning framför en hyresgäst som bedriver mervärdesskattefri verksamhet.

FAR anser att detta är en otillfredsställande konsekvens av mervärdesskattesystemet. Valet av hyresgäst och lokal bör så långt möjligt styras av affärsmässiga överväganden och inte av parternas mervärdesskatterättsliga status. Dagens regler försvårar för många aktörer som bedriver mervärdesskattefri verksamhet att få tillgång till lämpliga lokaler. De riskerar också att leda till att befintliga lokaler inte används på det mest effektiva sättet.

Problemet är inte begränsat till kostnaden för dold mervärdesskatt. Osäkerheten om förutsättningarna för frivillig beskattning samt de ekonomiska konsekvenser som en felaktig bedömning kan medföra leder i sig till administrativa kostnader och ett mindre effektivt resursutnyttjande. Problematiken blir särskilt tydlig när användningen av lokaler förändras eller vid flexibla upplåtelseformer. En utvidgning av den frivilliga beskattningen skulle därför inte endast öka neutraliteten utan även medföra en betydande förenkling av regelverket.

1.2. Parterna bör ges möjlighet att avgöra om frivillig beskattning är lämplig

Utredningens huvudsakliga argument mot en utvidgning är de ökade kostnader som kan uppkomma för hyresgäster som *helt* saknar avdragsrätt. FAR anser att denna aspekt är viktig, men att den inte bör vara avgörande för utformningen av reglerna.

En första synpunkt är att dagens regelverk inte uppställer något krav på att hyresgästen ska ha full avdrags- eller återbetalningsrätt. Även en hyresgäst vars transaktioner endast medför en mycket

begränsad avdragsrätt kan således möjliggöra för fastighetsägaren att tillämpa frivillig beskattning, med åtföljande kostnader för hyresgästen till den del denne saknar avdragsrätt. FAR anser att det kan ifrågasättas varför hyresgäster som helt saknar avdragsrätt ska skyddas från sådana kostnader, medan hyresgäster med mycket begränsad avdragsrätt får bära mervärdesskatten som en kostnad. Denna gränsdragning sker dessutom på bekostnad av ett enklare regelverk och ett mer förutsebart utfall för samtliga aktörer.

Den nuvarande gränsdragningen framstår som än mindre ändamålsenlig mot bakgrund av att många verksamheter som traditionellt betraktats som mervärdesskattefria i dag även innefattar skattepliktiga inslag. Som exempel kan nämnas tandläkare och läkare som även tillhandahåller skattepliktiga estetiska behandlingar, personaluthyrning inom vård, skola och omsorg samt finansiella verksamheter som även tillhandahåller skattepliktiga tjänster. I sådana situationer kan förutsättningarna för frivillig beskattning skilja sig mellan olika delar av samma verksamhet eller lokal. Parterna kan då ha anledning att anpassa såväl avtalsförhållandet som verksamhetens fysiska förläggning efter mervärdesskattereglerna. Ett regelverk som påverkar hur verksamheter organiseras och lokaler disponeras är enligt FAR:s mening varken neutralt eller ändamålsenligt. Om möjligheten till frivillig beskattning görs oberoende av hyresgästens avdragsrätt minskar behovet av sådana överväganden och gränsdragningar.

En central utgångspunkt i FAR:s avvikande syn på utredningens förslag är vidare att beskattningen är frivillig. FAR anser att fastighetsägaren och hyresgästen i större utsträckning bör ges möjlighet att själva avgöra vilken lösning som är ekonomiskt och praktiskt mest ändamålsenlig i det enskilda hyresförhållandet. Om parterna bedömer att kostnaden för mervärdesskatten överstiger fördelarna med frivillig beskattning bör uthyrningen även fortsättningsvis kunna ske utan mervärdesskatt. Det gäller i synnerhet för aktörer inom vård, omsorg och utbildning. Som framgår av utredningen anser de vårdföretag som lämnat information till utredningen att frånvaron av avdragsrätt inte utgör något allvarligt hinder för att hitta lämpliga lokaler. Även de utbildningsföretag som intervjuats har uppgett att nuvarande regler inte medför några egentliga svårigheter att hitta lokaler att hyra.[1] Det rör sig således om hyresgäster som förefaller vara attraktiva även när uthyrningen inte omfattas av frivillig beskattning. Utredningens uppgifter talar enligt FAR:s mening för att sådana hyresgäster bör ha goda möjligheter att förhandla med hyresvärden om uthyrningen ska ske med eller utan frivillig beskattning. När det gäller mindre aktörer inom andra branscher anser FAR att det visserligen inte kan uteslutas att dessa kan ha en sämre förhandlingsposition gentemot fastighetsägaren och därför i större utsträckning kan behöva acceptera att uthyrningen sker med frivillig beskattning. Enligt det särskilda yttrandet från experten Jacob Lundberg har dock utredningens påstående i denna del svag förankring i ekonomisk teori.[2] De eventuella kostnadsökningar som sådana hyresgäster riskerar att få bära måste dessutom vägas mot att samma aktörer med dagens regelverk kan ha svårt att överhuvudtaget få tillgång till lämpliga lokaler, eftersom en uthyrning till dem kan medföra ökade kostnader och andra negativa konsekvenser för fastighetsägaren. För dessa aktörer står valet således inte nödvändigtvis mellan att hyra samma lokal med eller utan mervärdesskatt. I vissa fall kan alternativet vara att inte få tillgång till

[1] SOU 2026:24 s. 195-196.
[2] SOU 2026:24 s. 386.

lokalen alls. En utvidgad möjlighet till frivillig beskattning skulle undanröja en väsentlig nackdel som i dag är förknippad med att hyra ut till dessa aktörer.

Det bör i detta sammanhang också beaktas att en hyresgäst som saknar avdragsrätt redan i dagens system indirekt kan få bära kostnaden för den mervärdesskatt som fastighetsägaren inte kan dra av. Det kan exempelvis ske genom en högre hyra eller särskild kompensation till fastighetsägaren. Att hyran inte beläggs med mervärdesskatt innebär således inte nödvändigtvis att hyresgästen undgår den kostnad som följer av fastighetsägarens begränsade avdragsrätt. FAR noterar samtidigt att utredningen uppskattar den genomsnittliga ökningen av hyreskostnaderna för hyresgäster utan avdragsrätt till 6,25 procent.[3] Denna kostnadsökning måste vägas mot de positiva effekter som ett ändrat regelverk kan medföra i form av ökad tillgång till lokaler, minskad dold mervärdesskatt hos fastighetsägare, lägre administrativa kostnader och ett mer neutralt och förutsebart regelverk.

Sammanfattningsvis är det FAR:s uppfattning att en möjlighet att välja frivillig beskattning även när hyresgästen saknar avdragsrätt skulle ge parterna ytterligare ett alternativ. FAR anser att en sådan valfrihet, som dessutom medför väsentliga förenklingar i förhållande till dagens komplexa regelverk, är att föredra framför ett system där mervärdesskattereglerna i praktiken begränsar vilka hyresgäster som kan komma i fråga för en viss lokal.

1.3. Offentligfinansierad verksamhet och ersättning för dold mervärdesskatt

FAR är medvetet om att en utvidgad möjlighet till frivillig beskattning kan medföra ökade kostnader för vissa aktörer som helt saknar avdragsrätt och att kostnaderna därmed kan övervältras på regioner och kommuner när dessa upphandlar mervärdesskattefria tjänster. En utvidgad möjlighet till frivillig beskattning innebär dock inte att fastighetsägaren alltid kommer att välja att debitera mervärdesskatt på hyran. I den mån så ändå sker anser FAR att det bör övervägas ytterligare om effekterna kan hanteras inom ramen för systemet för ersättning enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, LEMK.[4]

Om en utvidgning av den frivilliga beskattningen innebär ökade mervärdesskatteintäkter för staten samtidigt som den leder till ökade kostnader för dold mervärdesskatt för kommuner och regioner, bör ersättningsnivåerna inom kompensationssystemet således ses över i syfte att motverka sådana effekter.

FAR anser principiellt att kostnadseffekter för vissa sektorer bör hanteras genom riktade åtgärder snarare än genom generella begränsningar av den frivilliga beskattningen, då sådana begränsningar skapar snedvridningar, administrativa kostnader och ett mindre effektivt utnyttjande av lokalbeståndet.

1.4. En utvidgning bör kombineras med en möjlighet till utträde

För att en ordning med frivillig beskattning verkligen ska vara frivillig anser FAR att en utvidgning av tillämpningsområdet måste kombineras med utökade möjligheter att låta den frivilliga beskattningen upphöra. De möjligheterna är enligt dagens regler starkt begränsade. En av de situationer som i dag kan innebära att den frivilliga beskattningen upphör är att lokalen övergår till en användning som inte

[3] SOU 2026:24 s. 212.
[4] Jfr SOU 2026:24 s. 217-220.

längre uppfyller förutsättningarna för frivillig beskattning, vanligtvis att lokalen hyrs ut till en hyresgäst vars verksamhet inte medför avdragsrätt. Om kravet på hyresgästens verksamhet tas bort skulle denna möjlighet i princip helt försvinna. Utan en särskild möjlighet till utträde finns därför en risk för att frivilligheten med tiden endast blir formell. Fastighetsägaren kan välja att gå in i systemet men därefter sakna motsvarande möjlighet att lämna det, även om förutsättningarna för fastighetsägaren eller hyresgästen förändras. FAR anser därför att det bör införas en möjlighet att låta den frivilliga beskattningen upphöra.

En sådan möjlighet kan behöva förenas med begränsningar för att motverka att systemet används för att uppnå oavsedda skattefördelar, exempelvis genom in- och utträden som styrs av tidpunkten för större investeringar. Ett alternativ som kan övervägas är därför att frivillig beskattning, sedan den har valts, måste tillämpas så länge uthyrning sker till samma hyresgäst eller att den frivilliga beskattningen måste tillämpas under en viss minsta tid innan den får upphöra. Efter ett hyresgästbyte eller när den föreskrivna minsta tiden har löpt ut bör fastighetsägaren kunna välja att låta den frivilliga beskattningen upphöra utan att det krävs att fastigheten överlåts eller att någon annan särskild förändring av användningen inträffar. En sådan ordning kan även kombineras med ett krav på anmälan eller ansökan till Skatteverket. På så sätt skulle systemet bygga på en faktisk frivillighet samtidigt som möjligheterna till strategiska in- och utträden begränsas.

Man skulle även kunna överväga ett system med kostnadsränta på justeringsbelopp för att motverka ett otillbörligt utnyttjande av reglerna i syfte att uppnå likviditetsfördelar. En ordning med kostnadsränta tillämpas redan i dag enligt 12 kap. 29 § mervärdesskattelagen (2023:200), ML, när frivillig beskattning under uppförandeskede upphör. Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2022 ref. 15 bedömt att denna ordning ligger inom medlemsstaternas skönsmässiga utrymme enligt artikel 186 i mervärdesskattedirektivet.

1.5. Även övriga begränsningar av den frivilliga beskattningen bör ses över

FAR:s förstahandsuppfattning är, som framgår ovan, att möjligheten till frivillig beskattning bör utvidgas så att den inte längre är beroende av vilken verksamhet hyresgästen bedriver. En sådan reform skulle minska betydelsen av flera av de gränsdragningsproblem som följer av dagens regler. FAR har mot denna bakgrund inte inom ramen för detta remissyttrande gjort någon fullständig analys av hur de nuvarande rekvisiten bör förändras om en sådan utvidgning inte genomförs. Om den nuvarande grundläggande systematiken behålls anser FAR emellertid att reglerna måste ses över och förtydligas i flera avseenden. Det gäller särskilt kravet på att lokalen ska användas stadigvarande i en verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Kravet på stadigvarande användning infördes redan 1986 men har därefter återkommande behövt utvecklas genom rättspraxis.[5] FAR anser att det är otillfredsställande att innebörden av ett centralt rekvisit, trots den långa tid som reglerna varit i kraft, alltjämt ger upphov till betydande gränsdragnings- och tillämpningsproblem. Om möjligheten till frivillig beskattning inte utvidgas i enlighet med FAR:s förstahandsförslag bör kravet därför bli föremål för en förnyad och mer ingående analys. Reglerna behöver vara anpassade till moderna och flexibla former för lokalutnyttjande, och målsättningen bör vara att parterna redan när

[5] Prop. 1985/86:47 s. 68.

hyresförhållandet inleds med rimlig säkerhet ska kunna avgöra om förutsättningarna för frivillig beskattning är uppfyllda.

FAR konstaterar vidare att det finns vissa begränsningar i dagens regler som inte nödvändigtvis har ingått i utredningens uppdrag att särskilt analysera men som enligt FAR:s uppfattning bör uppmärksammas i samband med den fortsatta beredningen och en modernisering av reglerna om frivillig beskattning. När regelverket nu är föremål för översyn finns det anledning att så långt möjligt även undanröja begränsningar som medför komplexitet eller bristande neutralitet utan att längre fylla någon tydlig funktion.

En sådan fråga är begränsningen av möjligheten till frivillig beskattning vid uthyrning i flera led. Nuvarande regler innebär att frivillig beskattning under vissa förutsättningar kan tillämpas vid uthyrning i första, andra och tredje hand, men inte i ytterligare uthyrningsled. Det är enligt FAR:s uppfattning svårt att se varför just antalet uthyrningsled ska vara avgörande för möjligheten till frivillig beskattning om fastigheten i slutledet används på ett sätt som i övrigt uppfyller förutsättningarna för sådan beskattning. Begränsningen kan skapa problem i kommersiellt motiverade strukturer och innebär ytterligare en omständighet som fastighetsägaren måste beakta för att kunna bedöma sin avdragsrätt och risken för framtida justering. FAR anser därför att det i samband med en reform av reglerna om frivillig beskattning bör övervägas om begränsningen till ett visst antal uthyrningsled fortfarande är motiverad.

Detsamma gäller reglerna om frivillig beskattning under uppförandeskede. Möjligheten är enligt dagens regler knuten till fastighetsägaren, vilket kan få särskilda konsekvenser vid uppförande av byggnader och andra anläggningar på annans mark samt i samband med samägande och pågående fastighetsbildning. I dessa situationer kan den ägarstruktur som ska gälla för den färdiga fastigheten ännu inte ha uppkommit när investeringarna påbörjas, eller den pågående byggnationen ännu inte ha fortskridit så långt att den som genomför projektet kan betraktas som fastighetsägare i mervärdesskattehänseende. Betydande kostnader kan således uppkomma innan förutsättningarna för frivillig beskattning under uppförandeskede är uppfyllda, trots att det från projektets början finns en klar och dokumenterad avsikt att den färdiga fastigheten ska användas för uthyrning som omfattas av frivillig beskattning. Dessa kostnader kan inte omfattas av den frivilliga beskattningen under uppförandeskedet, med följd att avdragsrätten i stället behöver hanteras i efterhand genom reglerna om retroaktivt avdrag eller justering.

FAR anser att det är svårt att motivera att möjligheten till löpande avdrag ska vara beroende av när byggnationen eller den planerade ägarstrukturen har nått ett visst stadium, när det redan från projektets början finns en klar och dokumenterad avsikt att använda den färdiga fastigheten för uthyrning som ska omfattas av frivillig beskattning. FAR anser därför att reglerna om frivillig beskattning under uppförandeskede bör ses över så att även sådana situationer kan omfattas.

2. Justering av avdrag och frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet

2.1. De svenska reglerna måste anpassas till unionsrätten

De nuvarande svenska reglerna innebär att en förvärvare av en fastighet under vissa förutsättningar övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att justera tidigare gjorda avdrag för ingående mervärdesskatt. Reglerna har enligt FAR:s uppfattning tjänat Sverige väl. De har möjliggjort att ett ägarbyte i många fall kan ske utan att tidigare avdragen mervärdesskatt blir en kostnad, samtidigt som den nye ägaren kunnat få ytterligare avdrag för mervärdesskatt som den tidigare ägaren inte kunnat dra av, om användningen av fastigheten ändrats så att avdragsrätten ökat.

FAR delar emellertid utredningens bedömning att reglerna måste ändras med anledning av EU-domstolens dom i mål C-787/18, Sögård Fastigheter. Av domen följer att en skyldighet att justera ett avdrag inte får åläggas någon annan beskattningsbar person än den som ursprungligen gjorde avdraget. FAR konstaterar samtidigt att den överlåtelse som prövades i målet inte utgjorde en verksamhetsöverlåtelse. Utredningen gör bedömningen att rättigheten och skyldigheten att justera även fortsättningsvis kan övergå på förvärvaren vid en verksamhetsöverlåtelse, eftersom förvärvaren i en sådan situation träder i överlåtarens ställe. FAR delar denna bedömning och anser att starka skäl talar för att såväl rättigheten som skyldigheten att justera även fortsättningsvis ska kunna övergå på förvärvaren i dessa fall. FAR ser därför positivt på att utredningen föreslår att möjligheten till sådant övertagande behålls vid verksamhetsöverlåtelser.

För andra fastighetsöverlåtelser föreslår utredningen att konsekvenserna av Sögård Fastigheter ska hanteras genom en möjlighet till frivillig beskattning. Om överlåtelsen beskattas behöver överlåtaren inte justera tidigare gjorda avdrag med anledning av överlåtelsen, samtidigt som förvärvaren gör ett eget avdrag för den mervärdesskatt som belöper på förvärvet. Om användningen därefter förändras är det således förvärvarens eget avdrag som blir föremål för justering. Modellen undviker därmed att förvärvaren blir skyldig att justera ett avdrag som en tidigare ägare har gjort. Frivillig beskattning av fastighetsöverlåtelser, kombinerad med omvänd betalningsskyldighet i de fall förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt, framstår mot denna bakgrund som en lämplig utgångspunkt för en ny reglering. Det innebär emellertid inte att den modell som utredningen föreslår bör genomföras oförändrad. Som utvecklas nedan finns flera delar av förslaget som enligt FAR:s uppfattning behöver ändras eller analyseras ytterligare för att regleringen så långt möjligt ska upprätthålla skatteneutraliteten och motverka uppkomsten av dold och kumulativ mervärdesskatt.

2.2. Verksamhetsöverlåtelser måste behandlas inom ramen för reformen

Som framgår ovan delar FAR utredningens bedömning att en förvärvare vid en verksamhetsöverlåtelse även fortsättningsvis bör kunna överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter att justera tidigare gjorda avdrag. Möjligheten till sådan kontinuitet får en särskild betydelse med den föreslagna regleringen, eftersom konsekvenserna vid en överlåtelse där rättigheten och skyldigheten att justera inte övergår till förvärvaren blir väsentligt annorlunda. För att den föreslagna ordningen ska bli förutsebar är det därför angeläget att det också är tydligt i vilka situationer bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser kan tillämpas. Tillämpningsområdet för 5 kap. 38 § ML har emellertid blivit osäkert efter HFD 2025 ref. 32. Av bestämmelsens andra stycke följer att den endast är tillämplig

under förutsättning att den mervärdesskatt som annars skulle ha tagits ut på överlåtelsen skulle vara avdragsgill för mottagaren eller berättiga denne till återbetalning. Högsta förvaltningsdomstolen fann att detta villkor är förenligt med mervärdesskattedirektivet och att bestämmelsen inte kunde tillämpas i det prövade fallet, eftersom mottagaren helt saknade avdragsrätt. Domstolen framhöll bland annat att syftet med artikel 19 i mervärdesskattedirektivet inte är att hindra att icke avdragsgill mervärdesskatt tas ut.

Skatteverkets tillämpning efter domen innebär dessutom att det inte är tillräckligt att förvärvaren har samma eller högre avdragsrätt än överlåtaren. För att bestämmelsen ska vara tillämplig krävs enligt Skatteverket att den skatt som annars skulle ha tagits ut är fullt avdragsgill hos mottagaren. Detta innebär bland annat att en verksamhetsöverlåtelse som omfattar en blandad verksamhet kan falla utanför bestämmelsens tillämpningsområde även om förvärvaren fortsätter att bedriva verksamheten på samma sätt som överlåtaren.

Särskild osäkerhet uppkommer enligt FAR:s uppfattning när verksamhetsöverlåtelsen omfattar en fastighet. Tillämpningen av 5 kap. 38 § ML förutsätter att mervärdesskatt ”annars skulle ha tagits ut” på överlåtelsen och att denna skatt skulle ha varit avdragsgill eller återbetalningsberättigande hos mottagaren. En fastighetsöverlåtelse är emellertid som huvudregel undantagen från mervärdesskatt. Det bör därför klargöras hur rekvisitet ska tillämpas när en fastighet ingår i en verksamhetsöverlåtelse och den underliggande fastighetsöverlåtelsen, om den bedömdes separat, skulle vara undantagen från beskattning. Det bör särskilt klargöras om det för tillämpningen av 5 kap. 38 § ML är tillräckligt att överlåtelsen hade kunnat omfattas av frivillig beskattning och att parterna skulle ha valt sådan beskattning om överlåtelsen inte hade utgjort en verksamhetsöverlåtelse, eller om lagtextens krav på att skatt ”annars skulle ha tagits ut” innebär att bestämmelsen inte kan tillämpas i en sådan situation.

Det behöver vidare klargöras om det för att rättigheten och skyldigheten att justera ska kunna övergå är tillräckligt att överlåtelsen utgör en verksamhetsöverlåtelse i unionsrättslig mening, eller om det även krävs att de nationella förutsättningarna i 5 kap. 38 § andra stycket ML är uppfyllda. Ordalydelsen i den föreslagna 15 kap. 20 § ML talar enligt FAR:s mening för att det är tillräckligt att det föreligger en verksamhetsöverlåtelse och att köparen bedriver verksamhet som medför avdragsrätt. Bestämmelsen uppställer inte något uttryckligt krav på att mervärdesskatt skulle ha tagits ut på överlåtelsen av just den aktuella fastigheten eller att skatten skulle ha varit avdragsgill eller återbetalningsberättigande hos förvärvaren. Samtidigt är rättsläget inte klart. Utredningens bedömning att rättigheter och skyldigheter kan övergå vid en verksamhetsöverlåtelse bygger på den kontinuitet som följer av att förvärvaren vid tillämpningen av artikel 19 i mervärdesskattedirektivet träder i överlåtarens ställe. Om villkoren för att tillämpa 5 kap. 38 § ML inte är uppfyllda kan det ifrågasättas om denna kontinuitet föreligger på det sätt som förutsätts för att motivera att justeringsskyldigheten övergår. FAR anser därför att förhållandet mellan 5 kap. 38 § ML och den föreslagna 15 kap. 20 § ML måste klargöras uttryckligen.

FAR anser att dessa frågor måste klargöras inom ramen för den fortsatta beredningen. Om avsikten är att förvärvaren ska kunna överta överlåtarens rättighet respektive skyldighet att justera avdrag för ingående mervärdesskatt när en fastighet ingår i en verksamhetsöverlåtelse, måste det vara tydligt vilka förutsättningar som gäller för ett sådant övertagande. Det gäller såväl förhållandet till kraven i 5 kap. 38 § ML som innebörden av den föreslagna 15 kap. 20 § ML. FAR har tidigare, tillsammans med

Företagarna, ställt sig bakom Näringslivets Skattedelegations hemställan om en ändring av reglerna om verksamhetsöverlåtelse.[6] De nu föreslagna justeringsreglerna understryker ytterligare behovet av en sådan ändring och medför samtidigt att det måste klargöras hur justeringsreglerna ska tillämpas när en fastighet överlåts inom ramen för en verksamhetsöverlåtelse. FAR:s fortsatta synpunkter tar mot denna bakgrund sikte på sådana överlåtelser där förvärvaren inte, inom ramen för en verksamhetsöverlåtelse, övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående mervärdesskatt.

2.3. Möjligheten att avstå från justering bör analyseras ytterligare

FAR anser att möjligheten enligt artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet bör analyseras ytterligare som ett komplement till frivillig beskattning. Bestämmelsen innebär att medlemsstaterna under vissa förutsättningar får avstå från krav på justering när förvärvaren är en beskattningsbar person som använder investeringsvaran uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag. Bestämmelsen erbjuder inte någon fullständig lösning eftersom det uppkommer svåra frågor om hur situationen ska hanteras om förvärvaren senare övergår till en användning som inte medför avdragsrätt. En lösning får inte innebära att förvärvaren i strid med Sögård Fastigheter görs ansvarig för överlåtarens avdrag.

FAR anser trots detta att det bör undersökas om artikel 188.2 kan användas mer flexibelt än vad utredningen har övervägt. Det bör exempelvis analyseras om en överlåtare som först har justerat tidigare avdrag med anledning av en skattefri överlåtelse senare kan medges återbetalning av mervärdesskatt, om förvärvaren har använt fastigheten uteslutande för avdragsberättigande transaktioner under hela den återstående justeringsperioden. Justeringen skulle i så fall fortfarande ske hos den person som ursprungligen gjorde avdraget och skulle således inte innebära att en justeringsskyldighet överförs till förvärvaren. FAR tar inte ställning till om en sådan konstruktion ryms inom direktivet, men anser att frågan bör analyseras innan en modell genomförs som i praktiken medför att frivillig beskattning av överlåtelsen blir det enda sättet att undvika att mervärdesskatten blir en kostnad vid överlåtelser som inte omfattas av frivillig beskattning.

2.4. Rätten till justering bör skiljas från skyldigheten att justera

EU-domstolens dom i Sögård Fastigheter avser möjligheten att överföra en skyldighet att justera ett avdrag som en annan beskattningsbar person har gjort. FAR anser att det bör analyseras närmare om domen på motsvarande sätt innebär att även en rättighet till positiv justering måste upphöra vid en fastighetsöverlåtelse. Utredningens förslag synes innebära att möjligheten att överföra såväl rättigheten som skyldigheten tas bort, trots att de båda situationerna kan ge upphov till helt olika konsekvenser.

Frågan får särskild betydelse när en tidigare ägare har gjort investeringar i en fastighet utan att ha haft full avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten, medan förvärvaren efter överlåtelsen använder fastigheten i verksamhet som medför högre avdragsrätt. Om överlåtelsen omfattas av frivillig beskattning kan överlåtaren genom justeringsreglerna få rätt till ytterligare avdrag. I situationer där endast en begränsad del av fastigheten har använts i avdragsberättigande verksamhet kan parterna emellertid sakna ekonomiska skäl att belägga hela överlåtelsevärdet med mervärdesskatt enbart för att tillvarata den latenta rätten till ytterligare avdrag. Om rätten till justering därmed upphör vid

[6] *Moms vid verksamhetsöverlåtelser*, hemställan om lagändring den 19 december 2025, tillgänglig på Svenskt Näringslivs webbplats.

överlåtelsen riskerar avdraget att gå definitivt förlorat, trots att investeringen under återstoden av justeringsperioden faktiskt används i verksamhet som medför avdragsrätt. FAR anser därför att det bör analyseras särskilt om en rättighet till positiv justering kan överföras till förvärvaren utan att detta kommer i konflikt med Sögård Fastigheter. Om unionsrätten medger en sådan åtskillnad skulle den kunna vara ett viktigt komplement till reglerna om frivillig beskattning och minska risken för kumulativ mervärdesskatt.

2.5. Ett nytt justeringsbelopp baserat på hela överlåtelsevärdet

Den föreslagna modellen innebär en principiell förändring av justeringssystemet. Enligt dagens regler är justeringsbeloppet knutet till den historiska ingående mervärdesskatt som belöper på investeringar i fastigheten. Vid en frivilligt beskattad överlåtelse kommer förvärvaren i stället att göra ett nytt avdrag för mervärdesskatt beräknad på ersättningen för fastighetsöverlåtelsen. Det nya avdraget, och därmed det nya justeringsbeloppet, kan vida överstiga det historiska avdrag som återstod att justera hos överlåtaren, eftersom överlåtelsevärdet även kan innefatta markvärde, allmän värdestegring och andra värden utan samband med tidigare avdragsgrundande ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder. Problemet blir särskilt påtagligt vid upprepade frivilligt beskattade överlåtelser. Varje sådan överlåtelse kan ge upphov till ett nytt avdrag och en ny justeringsperiod trots att någon motsvarande ny investering inte har gjorts. Om fastigheten därefter helt eller delvis övergår till en användning som inte medför avdragsrätt kan justeringsbeloppet därför bli betydande. Det kan dessutom överstiga den historiska ingående mervärdesskatt på investeringar i fastigheten som de nuvarande reglerna varit avsedda att hantera.

Den föreslagna ordningen innebär också att frivilligheten vid en senare fastighetsöverlåtelse i praktiken kan komma att begränsas. En förvärvare som har köpt en fastighet med frivillig beskattning kan ha gjort avdrag för mervärdesskatt på hela köpeskillingen. Om fastigheten överlåts på nytt under justeringsperioden utan frivillig beskattning kan den återstående delen av detta avdrag behöva justeras. Eftersom justeringsbeloppet kan vara betydande kommer en sådan säljare många gånger att ha ett starkt ekonomiskt incitament att även den efterföljande överlåtelsen sker med frivillig beskattning. En fastighet som en gång har förvärvats med frivillig beskattning kan därmed i praktiken komma att behöva fortsätta överlåtas med frivillig beskattning under justeringsperioden för att undvika betydande mervärdesskattekostnader. Detta kan i sin tur påverka kretsen av möjliga förvärvare och begränsa parternas handlingsutrymme vid efterföljande överlåtelser.

FAR anser mot denna bakgrund att det i den fortsatta beredningen bör analyseras om det finns en unionsrättsligt förenlig lösning som i större utsträckning bevarar kontinuiteten i justeringssystemet utan att varje frivilligt beskattad överlåtelse ger upphov till ett nytt justeringsunderlag baserat på fastighetens hela överlåtelsevärde. FAR är medvetet om att utredningen har analyserat möjligheten att begränsa den frivilliga beskattningen till endast en del av en fastighet och bedömt att övervägande skäl talar för att en sådan ordning inte är förenlig med mervärdesskattedirektivet. Som utvecklas nedan anser FAR att denna slutsats bör analyseras ytterligare. Även andra möjliga lösningar som kan begränsa de negativa konsekvenserna av att ett helt nytt justeringsunderlag uppkommer bör emellertid övervägas.

2.6. Uthyrning och överlåtelse måste behandlas samlat

FAR anser att utredningen i alltför stor utsträckning behandlar frivillig beskattning vid uthyrning respektive överlåtelse som separata frågor. Förslaget om frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser gör tvärtom behovet av en utvidgad möjlighet till frivillig beskattning vid uthyrning ännu mer påtagligt. En förvärvare som köper en fastighet med mervärdesskatt gör ett nytt avdrag som kan vara betydligt större än det historiska justeringsbelopp som funnits hos säljaren. Om fastigheten därefter helt eller delvis används för uthyrning som inte kan omfattas av frivillig beskattning riskerar motsvarande del av mervärdesskatten att bli en kostnad genom den justeringsskyldighet som uppkommer. Förslaget kan därmed förstärka de ekonomiska incitament som redan i dag finns att välja hyresgäster vars verksamhet möjliggör frivillig beskattning.

FAR anser därför att införandet av frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser bör kombineras med en utvidgning av möjligheten till frivillig beskattning vid uthyrning. Detta är särskilt angeläget eftersom det nya justeringsbeloppet, enligt utredningens förslag, inte längre kommer att vara begränsat till mervärdesskatten på historiska ny-, till- och ombyggnadsåtgärder utan kan baseras på mervärdesskatten på fastighetens hela överlåtelsevärde. Utan en motsvarande reform på uthyrningsområdet finns en överhängande risk för att lösningen på det unionsrättsliga problemet med justeringsreglerna samtidigt förstärker problemen med dold mervärdesskatt och bristande neutralitet på uthyrningsmarknaden.

2.7. Begränsningen för stadigvarande bostad bör omprövas

Utredningen föreslår att frivillig beskattning inte ska kunna tillämpas om en överlåtelse omfattar en byggnad som till någon del utgör stadigvarande bostad. Det innebär att förekomsten av även en enstaka bostad eller en mycket begränsad bostadsyta kan utesluta frivillig beskattning av hela fastighetsöverlåtelsen. FAR delar utredningens uppfattning att en sådan ordning kan framstå som oproportionerlig och riskera att medföra inlåsningseffekter.[7] Konsekvenserna kan bli särskilt långtgående för fastigheter som till helt övervägande del består av kommersiella lokaler men som innehåller en mindre bostadsdel. En marginell bostadsdel kan då medföra att hela överlåtelsen måste ske utan mervärdesskatt och att överlåtaren därmed behöver justera tidigare avdrag även avseende investeringar i fastighetens kommersiella delar.

FAR har förståelse för att möjligheten till frivillig beskattning måste utformas med beaktande av avdragsförbudet för stadigvarande bostad och standstill-klausulen i artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. FAR är emellertid inte övertygat om att de unionsrättsliga risker som utredningen identifierar motiverar den kategoriska begränsning som föreslås. Utredningen pekar på risken för att en frivilligt beskattad överlåtelse kan ge säljaren rätt till ytterligare avdrag för ingående mervärdesskatt som tidigare inte varit avdragsgill på grund av avdragsförbudet och att en särskild nationell regel som hindrar ett sådant avdrag skulle kunna innebära en otillåten utvidgning av förbudets tillämpningsområde. FAR anser att denna slutsats bör analyseras ytterligare.

Den omständigheten att fastighetsöverlåtelsen blir beskattad innebär inte nödvändigtvis att en fortsatt tillämpning av avdragsförbudet på tidigare kostnader hänförliga till bostadsdelen utgör en otillåten

[7] SOU 2026:24 s. 243.

utvidgning av förbudets tillämpningsområde. HFD 2021 ref. 4 ger visst stöd för detta synsätt. Där ansågs avdragsförbudet alltjämt tillämpligt på installationer hänförliga till bostäderna trots att individuellt uppmätta leveranser av bland annat el och vatten behandlades som separata skattepliktiga tillhandahållanden. Situationen är inte identisk med en positiv justering vid en fastighetsöverlåtelse, men avgörandet visar enligt FAR:s mening att frågan inte är så klar att den mest ingripande lösningen bör väljas utan ytterligare analys.

FAR anser även att utredningens bedömning att frivillig beskattning inte kan begränsas till den kommersiella delen av en fastighet bör analyseras ytterligare. Artikel 137 i mervärdesskattedirektivet medger uttryckligen frivillig beskattning vid leverans av en byggnad eller delar därav. Vid frivillig beskattning av uthyrning kan dessutom olika delar av samma byggnad behandlas olika beroende på användningen. EU-domstolen har visserligen i mål C-400/98, Breitsohl, funnit att en byggnad och den mark på vilken byggnaden står inte kan behandlas separat vid tillämpningen av möjligheten till frivillig beskattning. Den situationen är emellertid inte nödvändigtvis jämförbar med en byggnad som innehåller funktionellt avgränsade kommersiella lokaler och en mindre bostadsdel. Domen ger därför enligt FAR:s mening inte ensam tillräckligt stöd för slutsatsen att artikel 137 under alla förhållanden utesluter frivillig beskattning av vissa delar av en överlåten byggnad.

FAR anser mot denna bakgrund att mindre ingripande lösningar måste analyseras innan det införs en ordning där förekomsten av även en marginell bostadsdel utesluter frivillig beskattning av hela fastighetsöverlåtelsen. I första hand bör det enligt FAR:s mening analyseras om artikel 137 i mervärdesskattedirektivet medger att frivillig beskattning tillämpas på den kommersiella delen av en byggnad samtidigt som den del som utgör stadigvarande bostad undantas från beskattning. En sådan lösning skulle innebära att den kommersiella delen kan överlåtas med mervärdesskatt utan att motsvarande kostnad uppkommer för bostadsdelen. Lösningen skulle visserligen förutsätta en fördelning av ersättningen mellan de olika delarna av fastigheten, men framstår från neutralitets- och proportionalitetssynpunkt som mindre ingripande än att förekomsten av en marginell bostadsdel utesluter frivillig beskattning av hela fastigheten.

Om en sådan uppdelning inte bedöms vara förenlig med mervärdesskattedirektivet bör det i andra hand analyseras om hela fastighetsöverlåtelsen kan omfattas av frivillig beskattning. Utredningen har genom sina direktiv varit förhindrad att lämna förslag som innebär en inskränkning av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Denna begränsning av utredningens uppdrag innebär emellertid inte att en sådan förändring är utesluten enligt unionsrätten. FAR anser därför att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet bör analyseras vilka konsekvenser en frivilligt beskattad överlåtelse bör få för säljarens rätt till ytterligare avdrag avseende ingående mervärdesskatt som tidigare inte varit avdragsgill på grund av avdragsförbudet.

Vid denna analys bör det beaktas att köparen, om bostadsdelen även fortsättningsvis används för undantagen bostadsuthyrning, normalt kommer att sakna avdragsrätt för den del av mervärdesskatten på förvärvet som är hänförlig till bostäderna. Mervärdesskatten blir således en kostnad hos köparen även om säljaren medges ytterligare avdrag för den återstående delen av justeringsperioden. Det bör därför analyseras om det är motiverat att avdragsförbudet även hindrar säljarens positiva justering eller om detta riskerar att medföra en omotiverad kumulativ mervärdesskatteeffekt.

En eventuell förändring måste samtidigt utformas med beaktande av standstill-klausulen. Sverige får inte utvidga avdragsförbudet utöver dess unionsrättsligt tillåtna tillämpningsområde. Att utredningen enligt sina direktiv inte har fått föreslå en inskränkning av avdragsförbudet bör däremot enligt FAR:s mening inte hindra att en sådan förändring analyseras i den fortsatta beredningen eller inom ramen för ett annat lagstiftningsarbete. Utgångspunkten bör vara att en unionsrättsligt nödvändig förändring av justeringsreglerna inte ska leda till större inslag av dold eller kumulativ mervärdesskatt än vad som är nödvändigt.

2.8. Tidpunkten för frivillig beskattning, avdragsrätt och omvänd betalningsskyldighet behöver klargöras

FAR anser att förhållandet mellan leveranstidpunkten och tillträdesdagen behöver analyseras ytterligare. Den föreslagna frivilliga beskattningen av fastighetsöverlåtelsen är knuten till leveransen, medan den frivilliga beskattningen av en pågående uthyrning övergår till förvärvaren först från och med tillträdesdagen. Det kan således uppkomma en period under vilken fastighetsförvärvet har omfattats av frivillig beskattning samtidigt som den frivilliga beskattningen av den befintliga uthyrningen ännu inte har övergått till förvärvaren.

Skillnaden mellan tidpunkterna aktualiserar en grundläggande fråga om förvärvarens avdragsrätt. Om en fastighet exempelvis överlåts med frivillig beskattning den 1 november medan tillträdet sker först den 1 december, bör det tydligt framgå om och på vilken grund förvärvaren har rätt till omedelbart avdrag för mervärdesskatten på fastighetsförvärvet trots att den frivilliga beskattningen av uthyrningen ännu inte har övergått till förvärvaren. Frågan är särskilt betydelsefull eftersom mervärdesskatten på köpeskillingen kan uppgå till betydande belopp och samtidigt kommer att ligga till grund för en ny justeringsperiod. Den nuvarande tillämpningen av reglerna om frivillig beskattning av uthyrning innebär att avdragsrätt endast föreligger för ingående mervärdesskatt på förvärv som gjorts från och med den tidpunkt då den frivilliga beskattningen har börjat gälla.

Även den föreslagna omvända betalningsskyldigheten aktualiserar motsvarande problem. Enligt förslaget ska förvärvaren vara betalningsskyldig för mervärdesskatten på överlåtelsen om förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt. En förvärvare vars verksamhet ska bestå av frivilligt beskattad uthyrning kan emellertid ännu sakna sådan registrering vid leveranstidpunkten, även om förvärvaren kommer att omfattas av frivillig beskattning från tillträdesdagen. I en sådan situation riskerar den omvända betalningsskyldigheten att inte kunna användas och säljaren i stället behöva debitera mervärdesskatt på köpeskillingen. Detta motverkar den likviditetsmässiga fördel som den omvända betalningsskyldigheten är avsedd att åstadkomma.

FAR anser därför att regleringen bör samordnas bättre. Det bör i första hand övervägas om tillträdesdagen kan ges en större betydelse så att tidpunkterna för den frivilliga beskattningen av överlåtelsen, övergången av den frivilliga beskattningen av uthyrningen och förvärvarens avdragsrätt så långt möjligt sammanfaller. Om leveranstidpunkten även fortsättningsvis ska vara avgörande bör det uttryckligen regleras vilken avdragsrätt förvärvaren har under tiden fram till tillträdet. Reglerna om omvänd betalningsskyldighet bör vidare utformas så att de även kan tillämpas när förvärvaren ännu inte är registrerad vid leveransen men ska registreras för den verksamhet för vilken fastigheten ska användas, exempelvis i samband med tillträdet.

2.9. Hyresrätter och bostadsrätter bör omfattas av den fortsatta analysen

FAR anser att det bör analyseras om möjligheten till frivillig beskattning vid överlåtelser kan och bör omfatta även överlåtelser av hyresrätter och bostadsrätter. Utredningens förslag innebär att en hyresgäst eller bostadsrättshavare som har gjort avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till en investeringsvara kan behöva justera avdraget när hyres- eller bostadsrätten överlåts. Samtidigt synes den föreslagna möjligheten till frivillig beskattning inte omfatta sådana överlåtelser och ger således inte motsvarande möjlighet att undvika justering genom att överlåtelsen beskattas. Om en fastighetsöverlåtelse kan omfattas av frivillig beskattning i syfte att undvika att tidigare avdragen ingående mervärdesskatt blir en definitiv kostnad finns det enligt FAR:s mening starka skäl att åtminstone utreda en motsvarande möjlighet när en hyresrätt eller bostadsrätt överlåts och det finns investeringar som fortfarande omfattas av en justeringsperiod. I annat fall riskerar ekonomiskt likartade situationer att behandlas olika beroende på om investeringen har gjorts av fastighetsägaren eller av en hyresgäst eller bostadsrättshavare.

En annan situation uppkommer när en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar lokalen utan att rättigheten överlåts till en ny innehavare. Frivillig beskattning av en överlåtelse framstår då inte på samma sätt som en möjlig lösning. Enligt förslaget kan tidigare gjorda avdrag ändå behöva justeras trots att investeringen finns kvar i lokalen. FAR anser därför att det bör analyseras om det i sådana situationer finns en unionsrättsligt förenlig möjlighet att avstå från justering. I det sammanhanget bör bland annat möjligheten enligt artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet övervägas.

De föreslagna reglerna riskerar sammantaget att medföra betydande inlåsningseffekter för hyresgäster och bostadsrättshavare som har gjort investeringar som fortfarande omfattas av justeringsperioden. En överlåtelse av hyres- eller bostadsrätten kan medföra justering eftersom någon möjlighet till frivillig beskattning inte föreslås, samtidigt som en justeringsskyldighet även kan aktualiseras om nyttjandet i stället upphör utan att rättigheten överlåts. Den som har gjort en investering kan därmed få svårt att lämna sitt innehav utan att tidigare gjorda avdrag behöver justeras.

Vid bedömningen av om justering bör ske när nyttjandet upphör finns det även anledning att beakta investeringens karaktär. Hyresgästanpassningar är ofta särskilt utformade för den avgående hyresgästens verksamhet och kan därför sakna eller ha ett mycket begränsat värde efter det att hyresförhållandet har upphört. Detta talar enligt FAR:s mening för att det bör analyseras om justering i vissa sådana situationer kan underlåtas. Att hyresförhållandet upphör bör alltså inte utan vidare medföra att tidigare gjorda avdrag måste justeras för återstoden av justeringsperioden.

2.10. Särskilda situationer

De föreslagna reglerna får särskilda konsekvenser i ett antal situationer som enligt FAR:s uppfattning behöver uppmärksammas ytterligare i den fortsatta beredningen. Det gäller särskilt exploateringsavtal och kommunal infrastruktur samt transportköp och andra kortvariga innehav.

2.10.1. Exploateringsavtal och kommunal infrastruktur

Den etablerade ordningen där en exploatör uppför och därefter överlåter exempelvis gator, vägar och andra infrastrukturanläggningar till en kommun med överlämnande av en justeringshandling kommer

inte längre att kunna användas på samma sätt. Följden kan bli att ingående mervärdesskatt blir en kostnad i exploateringsprojektet, trots att infrastrukturen efter överlåtelsen används av kommunen för ett ändamål för vilket kommunen kan ha rätt till ersättning för mervärdesskatten enligt LEMK. Detta riskerar att skapa skillnader i mervärdesskattehänseende beroende på hur uppförandet av infrastrukturen organiseras. FAR anser därför att det bör tas fram en särskild lösning för investeringar i kommunal infrastruktur som genomförs inom ramen för exploateringsavtal. Reglerna bör så långt möjligt vara neutrala i förhållande till om kommunen själv uppför infrastrukturen, upphandlar byggtjänsterna eller låter en exploatör svara för uppförandet och därefter överlåta infrastrukturen till kommunen.

I detta sammanhang bör det bland annat övervägas om beskattning av överlåtelser av mark för bebyggelse och byggnader eller andra anläggningar före första besittningstagandet skulle kunna utgöra en del av lösningen. Utredningen har genom sina direktiv varit förhindrad att lämna förslag om beskattning av överlåtelser av mark eller byggnader före första besittningstagandet. De konsekvenser som de nya justeringsreglerna får vid bland annat exploateringsavtal visar emellertid på behovet av att frågan behandlas inom ramen för ett fortsatt arbete med att modernisera mervärdesskattereglerna på fastighetsområdet. En sådan översyn skulle också kunna omfatta förhållandet mellan beskattning vid överlåtelse och dagens regler om uttagsbeskattning av byggtjänster i egen regi.

2.10.2. Transportköp och andra kortvariga innehav

FAR anser att det föreslagna kravet på varaktig användning riskerar att få alltför långtgående konsekvenser i vissa situationer. Utredningen motiverar kravet med behovet av att förhindra att frivillig beskattning används i syfte att undandra skatt, bland annat när förvärvaren redan vid förvärvet avser att överlåta fastigheten vidare utan att påbörja någon egen verksamhet. Kravet innebär enligt utredningen att frivillig beskattning som utgångspunkt inte kommer att kunna tillämpas vid tillfälliga fastighetsinnehav och därmed inte heller vid transportköp. Utredningen konstaterar samtidigt att det inte har varit möjligt att utreda hur avsaknaden av möjligheten till frivillig beskattning vid transportköp kommer att påverka aktörerna på fastighetsmarknaden.

FAR har förståelse för behovet av regler som motverkar att möjligheten till frivillig beskattning utnyttjas för att uppnå oavsedda skattefördelar. Ett generellt varaktighetskrav innebär emellertid att även affärsmässigt motiverade kortvariga innehav träffas, oberoende av hur fastigheten används före och efter det tillfälliga innehavet. Vid ett transportköp kan följden bli att den föregående överlåtelsen måste ske utan frivillig beskattning och att säljaren därför blir skyldig att justera tidigare gjorda avdrag, trots att fastigheten efter transportköpet kommer att användas i verksamhet som medför avdragsrätt. Den ekonomiska kontinuiteten bryts således trots att någon faktisk övergång till en verksamhet utan avdragsrätt inte behöver förekomma.

FAR anser därför att varaktighetskravet inte bör utformas så att transportköp och andra affärsmässigt motiverade kortvariga innehav generellt utesluts från frivillig beskattning. Regleringen bör i stället inriktas på de situationer där det kortvariga innehavet medför en konkret risk för en obefogad skatte- eller likviditetsfördel.

2.11. Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna bör kompletteras

FAR anser att övergången till de nya justeringsreglerna måste utformas så att redan gjorda investeringar inte får väsentligt försämrade rättsliga och ekonomiska förutsättningar till följd av reformen. De föreslagna reglerna innebär betydande förändringar av de rättsliga och ekonomiska förutsättningarna för investeringar som redan har genomförts och vars justeringsperiod fortfarande löper vid ikraftträdandet. En beskattningsbar person kan således ha gjort en investering utifrån dagens regler om möjligheten att överföra rättigheten och skyldigheten att justera men efter ikraftträdandet mötas av helt andra konsekvenser vid en överlåtelse eller annan förändring.

Detta är särskilt angeläget för hyresgäster och bostadsrättshavare som har gjort egna investeringar i de lokaler som de nyttjar. En hyresgäst kan ha gjort en omfattande investering under nuvarande regelverk med utgångspunkt i att rättigheten och skyldigheten att justera under vissa förutsättningar kan övergå när hyresförhållandet upphör. Enligt de föreslagna reglerna kan hyresgästen i stället behöva justera tidigare gjorda avdrag för återstoden av justeringsperioden, även om investeringen gjordes långt före reformen och finns kvar i lokalen efter att hyresförhållandet har upphört. För redan gjorda investeringar kan de nya reglerna därmed medföra betydande ekonomiska inlåsningseffekter som inte rimligen kunnat beaktas när investeringen genomfördes.

FAR anser därför att generösa övergångsbestämmelser bör införas för investeringar som har gjorts före ikraftträdandet. Utgångspunkten bör vara att redan gjorda investeringar inte utan starka skäl ska få väsentligt försämrade justeringsförutsättningar till följd av den nya regleringen. Det bör särskilt analyseras om äldre regler helt eller delvis kan fortsätta att tillämpas på investeringsvaror vars justeringsperiod har påbörjats före ikraftträdandet eller om någon annan övergångslösning kan införas som begränsar de negativa konsekvenserna för redan genomförda investeringar.

FAR



Michael Johansson
Ordförande i FAR:s remissgrupp - Skatt