

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen

Dnr. Fi2022/00434

Via e-post till:

[fi.remissvar@regeringskansliet.se](mailto:fi.remissvar@regeringskansliet.se)

[johan.westlund@regeringskansliet.se](mailto:johan.westlund@regeringskansliet.se)

Stockholm den 28 april 2023

## Promemorian Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet

Fastighetsägarna är en riksomfattande branschorganisation, som arbetar för en väl fungerande fastighetsmarknad med stort fokus på hållbarhet, stadsutveckling och trygghet. Fastighetsägarna har ca 13 000 medlemmar och dessa äger tillsammans ca 80 000 fastigheter för kontors-, handels-, industri-, samhälls- och bostadsändamål. Bland medlemmar som äger flerfamiljshus finns såväl privata som kommunägda fastighetsbolag och bostadsrättsföreningar.

Fastighetsägarna har fått rubricerade promemoria på remiss.

Fastighetsägarna lämnar följande synpunkter på regeringens förslag och hänvisar i övrigt till svar lämnat av Näringslivets skattedelegation, NSD.

### Sammanfattning

- Fastighetsägarna avstyrker de föreslagna begränsade ändringarna i den nya mervärdesskattelagen och anser att nödvändiga justeringar av den nya mervärdesskattelagen (härefter NML) med anledning av EU-rätten bör göras inom ramen för en bredare översyn av mervärdesskattereglerna rörande fastigheter.
- Frågan när det föreligger en verksamhetsöverlåtelse eller inte måste tydliggöras. En ändring av reglerna kan inte genomföras om inte dylika förtydliganden görs i lagtext eller förarbeten.
- Fastighetsägarna bedömer inte att en mera gedigen lagstiftningsprocess med grundligare kartläggning och utredning kring Sveriges handlingsalternativ mot bakgrund av EU-rätten

skulle medföra en risk för missbruk eller skatteundandragande avseende mervärdesskatten. Fastigheter omsätts idag i hög grad genom så kallad paketering, dvs. att ett bolag försäljs istället för själva fastigheten. Försäljning i form av paketering sker av olika administrativa och ekonomiska skäl, och inte i första hand på grund av mervärdesskattereglerna.

- Förslagen ändrar spelplanen för fastighetsföretagens samverkan med landets kommuner i samband med utveckling av bostäder och lokaler, samt allmän platsmark. Övergångsreglerna i såväl NML som i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (härefter LEMK) måste bli tydliga och ta hänsyn till att utvecklingsprojekt på fastighetsområdet tar många år att färdigställa och ekonomiskt slutjustera. Pågående avtal om utveckling i olika bygg- och anläggningsprojekt kommer att påverkas av inlåsnings effekter när erlagd mervärdesskatt inte kan överföras till en förvärvare i en jämningshandling.
- Fastighetsägarna anser att konsekvensanalysen är bristfällig. Det är oklart hur urvalet skett vid bedömningen av antal företag som berörs av förslagen. Det framgår inte om konsekvensanalysen även omfattar antal transaktioner rörande sådana särskilda anläggningar vilka också omfattas av EU:s fastighetsbegrepp, t.ex. vindkraftverk, spåranläggningar, terminalanläggningar, nätanläggningar av olika slag såsom elnät, fibernät, värmeledningar, m.m. Fastighetsägarna saknar också en analys av effekterna på fastighetsmarknaden i stort (innehavstid, transaktioner och värdering).
- Fastighetsägarna efterfrågar en djupare konsekvensanalys och att förslagen testas på fler identifierade transaktioner som skulle kunna anses vara fastighetsöverlåtelser för att säkerställa att fastighets- och stadsutveckling inte begränsas av nya regler med bristande neutralitet vad gäller avdragsrätten för ingående moms. Sammantaget bör därför en större översyn av regelverket göras kompletterad med en mera genomarbetad och detaljerad analys och konsekvensutredning.

## **Behovet av en översyn av mervärdesskattereglerna på fastighetsområdet**

Fastighetsägarna avstyrker regeringens förslag i promemorian och hemställer om att regeringen ser över andra möjliga alternativ med en bredare ansats, för att anpassa den svenska mervärdesskattelagstiftningen till EU-rätten. Fastighetsägarna har sedan flera år fört fram behovet att se över mervärdesskattereglerna på fastighetsområdet, bland annat bredda den frivilliga skattskyldigheten avseende lokalhyra, slopa det strikta avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad samt slopa uttagsbeskattning vid förvaltning av egna fastigheter. Vi förordar att en utredning tillsätts skyndsamt som får till uppdrag att modernisera och förenkla reglerna på området, inklusive reglerna om jämkning/justering av och anpassning till artiklarna 184-192 i mervärdesskattedirektivet.

Bland annat bör regeringen låta utreda möjligheterna och konsekvenserna av att momsbelägga överlåtelse av fastigheter, såväl nya som gamla.

Det kan sägas att Sverige delvis, i praktiken, redan idag momsbelägger nyproducerade byggnader och den mark de står på genom den uttagsbeskattning som sker inom ramen för en byggnadsrörelse

enligt 2 kap. 7 § ML. När en uttagsbeskattad fastighet överlåts kan köparen göra avdrag för uttagsmomsen under förutsättning att dennes verksamhet medför skattskyldighet, 8 kap. 4 § 4 ML eller 9 kap. 8 § 2 st. 2 ML. Momsavdraget hos förvärvaren ska styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling, 8 kap. 19 § ML. Säljaren av fastigheten är skyldig att utfärda en sådan handling om köparen begär det. I praktiken faktureras således den omsatta nyproducerade fastigheten med moms. De svenska momsreglerna ansågs vara förenliga med EU-rätten, jfr. prop. 1994/95:57, Mervärdesskatten och EG.

I det betänkande som föregick propositionen, SOU 1994:88, uttalades följande. Sverige har i anslutningsfördraget fått rätt att från beskattning undanta bl.a. överlåtelse av nyproducerade byggnader, eller delar därav, och marken de står på (sådana överlåtelser är annars skattepliktiga enligt mervärdesskattedirektivet). För att motsvarande beskattningsresultat skall uppnås måste uttagsbeskattning ske avseende egenregiarbeten på fastigheter i verksamheter som avses i 2 kap. 7 § ML; hade omsättning av fastighet varit skattepliktig även enligt ML skulle behov av 2 kap. 7 § ML inte ha förelegat, enligt utredningen. Utredningen ansåg därför att såväl 2 kap. 7 § ML som 2 kap. 8 § ML borde kunna behållas. I efterföljande prop. 1994/95:57 delade regeringen den bedömningen (s.118).

#### *Övriga reformer som breddar momsbasen på fastighetsområdet*

Fastighetsägarna med flera organisationer har under minst 15 års tid fört fram önskemål till regeringen om att bland annat villkoren för att frivilligt få ta ut mervärdesskatt på lokalhyra ändras.<sup>1</sup> Regelverket är i starkt behov av modernisering med anledning av nya sätt att förvalta och bruka våra fastigheter. Vi ser en möjlighet att bredda momsbasen (utvidga skatteplikten) rörande lokalhyra och slopa onödigt komplicerande regler, t.ex. det strikta avdragsförbudet för moms hänförlig till stadigvarande bostad, en regel som saknar motsvarighet i EU-rätten. Listan kan göras lång.

Investeringar, ägande samt sättet att nyttja av våra fastigheter har förändrats och behovet av en modernare reglering av mervärdesskatt och fastigheter är tydligt. Bidragande orsaker till att förändringen gått särskilt fort de senaste åren är ändrade handelsmönster, ökad digital handel samt pandemins effekter på nyttjande av våra kontor. Andra trender som påverkar nyttjandet av våra fastigheter är arbetskraftens ökade rörlighet, såväl på den inhemska marknaden som gränsöverskridande rörlighet vilket ställer krav på tillgång till kortvariga boenden. Fastigheter måste idag kunna nyttjas på ett mera flexibelt sätt för att möta en ändrad efterfrågan och tillgodose nödvändiga krav på minskad resursanvändning och minskad klimatpåverkan. Investeringar i fastigheter är kapitalintensivt och mervärdesskatt blir därmed en stor kostnadspost i verksamhet som inte medför skattskyldighet.

**Fastighetsägarna vill peka på** att möjligheterna att vid överlåtelse av en fastighet överföra jämkningsskyldigheten till en beskattningsbar person som fortsätter den skattepliktiga uthyrningsverksamheten är en viktig regel för att upprätthålla kontinuiteten i det svenska regelverket och undvika för mycket krångel. Eftersom Sverige valt att inte beskatta överlåtelser av fastighet

<sup>1</sup> Se t.ex. hemställan om lagändring från den 25 juni 2008 från Fastighetsägarna Sverige, Svenskt Näringsliv, Företagarna och Stockholms Handelskammare, samt hemställan av Fastighetsägarna och Svenskt näringsliv av den 24 oktober 2018. Se även Fastighetsägarnas hemställan i yttrandet över SOU 2020:31, Ny mervärdesskattelag av den 30 november 2020.

kommer en utlöst jämkningsskyldighet hos säljaren vid överlåtelse av fastigheten medföra att en fastighet belastas med en icke avdragsgill mervärdesskatt, trots att fastigheten kontinuerligt använts i skattepliktig verksamhet. Se vidare nedan om Fastighetsägarnas bedömning av förslaget konsekvenser.

Avgörandena i målen C-787/17, Skatteverket mot Sögård Fastigheter AB samt C-622/11, Pactor Vastgoed bekräftar behovet av att grundligt se över mervärdesskattereglerna på fastighetsområdet.

## **Bakgrund – nuvarande regler om jämkning av moms på investeringsvaror samt övertagande av jämkningsskyldighet**

De regler i ML som nu ska ändras enligt regeringens förslag infördes vid två olika tillfällen. I samband med anpassningen av lagen till det sjätte momsdirektivet på grund av Sveriges inträde i EU infördes regler om jämkning av investeringsvaror (prop. 1994/95:57). Bakgrunden var att dåvarande artikel 20 i det sjätte momsdirektivet innehöll särskilda regler om korrigerande avdrag ingående skatt avseende kapital- och investeringsvaror. Regeringen uttalade i propositionen att justeringsreglerna i artikel 20 endast avsåg kapital- eller investeringsvaror (s. 132 f.). Den slutsatsen torde kunna ifrågasättas, se närmare nedan om EU-rätten. För att klargöra bestämmelsernas innebörd hänvisade regeringen i sin proposition till Danmarks regler.

I prop. 1994/95:57 framhålls att eftersom kapitalvaror vanligen används under en förhållandevis lång tid, inte sällan under flera år, kan det inträffa att användningen av tillgångarna förändras. Om användningen av en tillgång ändras kan avdraget framstå som felaktigt.

Vid införandet i ML av bestämmelserna om jämkning ansågs just den omständigheten att det enligt de dåvarande svenska bestämmelserna saknades möjlighet till jämkning när en skattskyldig var berättigad till *ytterligare avdrag* vara skäl för att i ML införa särskilda jämkningsregler (jfr prop. 1994/95:57, s. 134 f.).

Genom denna lagändring blev det möjligt att justera upp ett ursprungligt momsavdrag avseende investeringsvaror om varan användes till större del för beskattningsbara transaktioner.

Parallellt med reglerna om jämkning fanns regler om återföring av avdrag för ingående skatt. Återföringsreglerna, vilka infördes i samband med att reglerna om frivillig skattskyldighet infördes per den 1 juli 1979 (prop. 1978/79:141) syftade till att motverka missbruk av avdragsrätten genom omotiverade avdrag och skentransaktioner. Reglerna gällde endast vid frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokal. Återföring av avdragen moms skulle ske i samband med fastighetsägarens överlåtelse av fastigheten eller vid ändrad användning, t.ex. om den frivilliga skattskyldigheten upphörde. Återföring avsåg all avdragen moms, inklusive moms på löpande reparationer och underhåll, drift och investeringar när avdraget gjorts inom viss tid i förhållande till överlåtelsen eller den ändrade användningen. Den återförda momsen kunde på vissa villkor överföras som avdragsgill moms på en köpare av fastigheten, den s.k. intygsmomsen. Ett krav för att få ett intyg var att säljaren hade återbetalat den återförda momsen till staten.

I samband med lagändringar i prop. 1999/2000:82 infördes från den 1 januari 2001 diverse lättnader och förenklingar avseende frivillig skattskyldighet, jämkning och intygsmomsen. Lagändringarna innebar bland annat att den som avyttrade en fastighet skulle slippa jämkningsskyldighet under förutsättning att avdragen moms tagits upp i en särskild handling som skulle utfärdas i samband med överlåtelsen. Reglerna om återföring av skatt ("intygsmomsen") slopades och ersattes av korrigerings inom ramen för jämkningsreglerna. Jämkning skulle inte omfatta moms på löpande reparationer, underhåll, drift och administration.

De ändringar som regeringen nu föreslår innebär

1. Att det inte blir möjligt att vid överlåtelse av fastighet senare justera upp avdrag för moms på investeringsvaror på grund av att fastigheten i förvärvarens hand används till större del i momspliktig verksamhet
2. Att det vid försäljning av en fastighet utanför verksamhetsöverlåtelse ska ske en jämkning av avdrag som gjorts för ingående skatt vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden

## Vad säger EU-rätten

### *Beskattning av fastighetsområdet*

Fastighetsägarna konstaterar att mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna ett betydande handlingsutrymme när det gäller mervärdesbeskattning av fastighetsområdet. Det finns vissa tvingande grundregler om skatteplikt men härutöver ges länderna möjlighet att ge beskattningsbara personer olika val för beskattning (artikel 137). Exempelvis är det möjligt att ge beskattningsbara personer rätt att välja att beskatta omsättning av byggnader och tomtmark, som inte räknas som nyuppförda.<sup>2</sup> Det är också möjligt att ge beskattningsbara personer rätt att beskatta uthyrning av lokaler eller bostäder. Här har Sverige valt att tillåta frivillig skattskyldighet vid uthyrning av lokaler, men begränsat valmöjligheten till att endast omfatta lokaler i vilka hyresgästen bedriver en momspliktig verksamhet. Fastighetsägare har enligt ML aldrig möjlighet att välja beskattning vid uthyrning av stadigvarande bostad.

Härutöver har medlemsstaterna rätt att begränsa undantaget för utarrendering och uthyrning av fast egendom i artikel 135.1 I (jfr artikel 135.2 andra stycket). Den lista som återfinns i 3 kap. 3 § 1 st. ML skulle således kunna utökas om man önskar bredda momsbasen utan att ändra i reglerna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av lokaler i 3 kap. 3 § 2 st. ML.

### *Justering av avdrag i efterhand - jämkning*

Bestämmelserna om jämkning, vilka överfördes till ett separat kapitel i ML, 8 a kap., genom SFS 2000:500 (prop. 1999/2000:82) speglar delvis dagens artiklar 184–192 i mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattelagen saknar dock en motsvarighet till artiklarna 184–186 när det gäller möjligheten att korrigera avdragen ingående skatt på annat än investeringsvaror. Artiklarna 184–185 om ändring

<sup>2</sup> En dylik valmöjlighet har införts i Danmark. Reformen trädde i kraft den 1 januari 2010.

av den ingående skatten är en spegling av reglerna om nedsättning av beskattningsunderlaget enligt artikel 90 i direktivet vilken reglerar villkoren för nedsättning av beskattningsunderlaget i samband med exempelvis hävning eller prisnedsättning. Reglerna om jämkning i direktivet måste läsas och tolkas i sin samlade kontext. Så har inte skett i Sverige eftersom man vid genomförandet av reglerna endast införde jämkning för investeringsvaror.

**Fastighetsägarna menar** att det finns anledning att ånyo göra en fullständig översyn av de svenska jämnings-/justeringsreglerna mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet och aktuell rättspraxis. Lagändringarna rörande intygsmomsen (prop. 1999/2000:82) har över 20 år på nacken. Vid Sveriges EU-inträde 1 januari 1995 rådde allmänt sett en stor osäkerhet i Sverige kring tolkningen av EU-rätten och hur den skulle förstås. EU-rätten har sedan dess utvecklats genom ett stort antal avgöranden i EU-domstolen och direktivändringar under de 27 år som Sverige har varit medlem i EU. Härutöver kan regeringen inhämta erfarenhet av hur andra medlemsstater har utnyttjat mervärdesskattedirektivets regler, en sådan undersökning bör göras.

#### *Andra avdragsregler i ML som inte är förenliga med EU-rätten?*

I promemorian åtgärdas de svenska reglerna avseende övertagande av rättighet eller skyldighet att justera avdrag genom att slopa endast de regler som avser jämkning i samband med överlåtelse av fastighet (15 kap. 21-22 §§ NML). Enligt vår bedömning gör emellertid EU-domstolen uttalanden i Sögård fastigheter AB som är av principiell karaktär när det gäller reglerna i mervärdesskattedirektivet om justering av avdrag för ingående skatt (jfr punkterna 51-54 i domen). Domstolens uttalanden kan tolkas så att varken 15 kap. 20 § NML (andra investeringsvaror än fastighet) eller reglerna om retroaktivt avdrag enligt 12 kap. 22 § NML är förenliga med principerna för avdragsrätt och justering av avdrag, när det gäller rätt, eller skyldighet, att göra avdrag för eller justera moms som är hänförlig till en annan persons inköp.

**Fastighetsägarna anser** att även denna osäkerhet rörande den svenska mervärdesskattelagens förenlighet med principerna i mervärdesskattesystemet talar för att regeringen gör en grundligare utredning av moms i fastighetssektorn.

Såvitt avser frågan om det finns en risk för omfattande läckage av skattemedel till följd av att de svenska reglerna om jämkning hos förvärvaren av en fastighet har underkänts av EU-domstolen bedömer Fastighetsägarna att denna risk inte torde vara överhängande. De flesta transaktioner som görs med fastigheter vilka undergått ny-, till-, eller ombyggnad och därför klassificeras som investeringsvaror torde ske i paketerad form, dvs. genom försäljning av aktier i bolag vilket äger fastigheten. Skälen till att försäljning sker via bolag är bland annat av administrativa och fastighetsekonomiska skäl. Skulle ett betydande skatteundandragande ha skett borde detta ha kunnat konstateras av Skatteverket vid det här laget eftersom den aktuella domen har påverkat svensk rättstillämpning i snart 2 ½ år. När det gäller frågan om EU-kommissionen i sin roll av EU-rättens väktare skulle vilja dra Sverige inför EU-domstolen bedömer Fastighetsägarna att Sverige bör kunna hantera den frågan genom en dialog med EU-kommissionen där man påtalar att en översyn är på gång.

## Vad är en verksamhetsöverlåtelse?

Regeringen föreslår i promemorian att förvärvaren vid en överlåtelse av investeringsvaror som omfattas av frivillig beskattning, i samband med en verksamhetsöverlåtelse eller vid fusion eller liknande förfarande, ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt (15 kap. 20 § NML). Detta ska gälla under förutsättning att förvärvaren har avdragsrätt.

Enligt regeringens bestämda uppfattning måste det anses förenligt med grunderna i mervärdesskattesystemet att en förvärvare vid en verksamhetsöverlåtelse kan överta en skyldighet att jämka ett avdrag. Detta eftersom en mottagare vid en verksamhetsöverlåtelse ska träda i överlåtarens ställe. Enligt regeringen går det med fog att hävda att det skulle strida mot mervärdesskattedirektivet att vid en verksamhetsöverlåtelse hindra köparen från att ta över överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka tidigare gjorda avdrag för ingående mervärdesskatt och därmed träda i överlåtarens ställe.

Regeringens tolkning är inte bekräftad i rättspraxis och det kan konstateras att artiklarna 19 (och 29) i mervärdesskattedirektivet, vilka den svenska regeln i 2 kap. 1 b § ML vilar på, är fakultativa för medlemsstaterna. Vid tolkningen av mervärdesskattedirektivet skulle EU-domstolen därmed kunna komma fram till att det aldrig kan anses förenligt med direktivets grundprinciper att skyldigheten att justera ett gjort avdrag skulle kunna åläggas en annan beskattningsbar person än den som har gjort avdraget (jfr. p. 53-54 i målet Sölgård fastigheter). Det kan också anföras att om det är så självklart att skyldighet att jämka övertas av förvärvaren i samband med en verksamhetsöverlåtelse (2 kap. 2 b § ML samt 5 kap. 38 § NML), torde detta inte ha behövt regleras särskilt i 8 a kap. ML (15 kap. NML).

Fastighetsägarna menar att rättsläget kring huruvida en jämkningsskyldighet följer med vid en verksamhetsöverlåtelse eller inte är osäkert. Vi menar också att gränsdragningen kring vad som faller in under verksamhetsöverlåtelse eller inte också är högst osäker (dvs. tolkningen av 2 kap. 2 b § ML (5 kap. 38 § NML) i ljuset av artikel 19 (och 29) i mervärdesskattedirektivet. Fastighetsägarna förordar därför, såsom sagts inledningsvis, att de lagändringar som föreslås inte genomförs utan att det istället görs en grundligare genomgång av hur Sverige bör anpassa momsreglerna på fastighetsområdet till EU-rätten med anledning av den situation som har uppstått genom avgörandet C-787/18, Sölgård fastigheter AB.

Skulle regeringen välja att ändå genomföra förslaget anser Fastighetsägarna att bestämmelsen i 2 kap. 2 b § ML (5 kap. 38 § NML) om verksamhetsöverlåtelse måste ses över och förtydligas i ljuset av framvuxen rättspraxis (se t.ex. beslut i det polska målet C-729/21, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi, domen C-497/01, Zita Modes samt de svenska målen RÅ 2001 Not. 99, RÅ 2001 Not. 97 samt RÅ 2001 Not. 98).

I Promemorians lagtextförslag anges i den föreslagna 15 kap. 23 § NML att om en verksamhetsöverlåtelse, en fusion eller liknande avser en fastighet ska överlåtaren ändå justera avdrag om överlåtaren

1. dragit av ingående skatt och inte tagit upp den i en justeringshandling som avses i 28 §, eller

2. inte lämnat uppgift om justeringshandling som avses i 29 §.

Fastighetsägarna menar att om en överlåtelse av en fastighet bedöms vara en verksamhetsöverlåtelse ska (enligt regeringens tolkning) förvärvaren alltid överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter, bör denna bedömning inte vara beroende av om skatten tagits upp i en justeringshandling eller inte. Således bör denna regel enligt vår bedömning kunna slopas. Överlåtarens justeringsplikt framgår i andra fall än vid verksamhetsöverlåtelse direkt av 15 kap. 13 § NML.

Bestämmelsen om verksamhetsöverlåtelse ger ofta upphov till tvister mellan Skatteverket och de skattskyldiga. Det är svårt att avgöra om det anses föreligga en verksamhetsöverlåtelse eller inte, och frågor uppstår ofta om köparen ska ha rätt till avdrag för debiterad skatt för förvärv av tillgångar i en verksamhet. Vid en felaktig bedömning kan Skatteverket i efterhand kräva återbetalning från överlåtaren, utan att överlåtaren alltid kan kräva kompensation från förvärvaren.

I det aktuella lagstiftningsärendet synes regeringen utgå ifrån att de flesta fastighetsöverlåtelser utgör verksamhetsöverlåtelse. Detta kan enligt Fastighetsägarna ifrågasättas. Ett exempel på en oklar situation kan vara när en fastighet som använts i överlåtarens egen momspliktiga verksamhet överläts till ett fastighetsbolag som därefter ska hyra tillbaka lokalerna till den tidigare fastighetsägaren med moms. En sådan överlåtelse kan sannolikt inte betraktas som verksamhetsöverlåtelse, och följaktligen skulle överlåtelserna kunna medföra jämkningsskyldighet hos överlåtaren. En annan situation kan vara att en fastighet i ny ägares hand kan komma att användas i en egen skattepliktig verksamhet istället för att såsom hos överlåtaren, hyras ut.

Det förekommer även fastighetsöverlåtelser under olika skeden i ett fastighetsprojekt där vissa företag skapar mervärde i en del av produktionskedjan och andra företag skapar mervärde i andra delar (såsom löpande förvaltning). Att införa ett förslag som begränsar möjligheten till fastighetsöverlåtelser utan att ingående moms kan föras över på förvärvaren skulle kunna få kedjeeffekter för företag som är involverade i en del av fastighetsutvecklingen i de transaktioner som inte kan klassificeras som verksamhetsöverlåtelser.

## **Svåröverblickbara konsekvenser av förslaget**

### *Ekonomiska konsekvenser – prispåverkan?*

Fastighetsägarna anser att de föreslagna reglerna skulle innebära en väsentligt ändrad spelplan för många aktörer. Det lagda förslaget innehåller inte någon mekanism som gör det möjligt för en köpare att få avdrag för den moms som överlåtaren tvingas betala tillbaka till staten. Det betyder att momsen blir en kostnad vid fastighetsöverlåtelser som måste beaktas på ett helt annat sätt än vad man behöver göra idag när fastigheten används i skattepliktig verksamhet. Detta är en tydlig brist och står i strid med neutralitetsprincipen. Det är vår bedömning att förslagen kan komma att påverka rörligheten på fastighetsmarknaden (man avstår från att sälja under korrigeringsstiden) eftersom jämkningsskyldighet kan inträda utan möjlighet för en köpare att göra avdrag för säljarens moms. Vad blir effekten av en dylik inlåsning på en marknad där det handlar om stora transaktionskostnader



och stora värden? Priset på en fastighet som säljs under korrigeringsperioden kommer att öka med den moms som säljaren är skyldig justera. Konsekvenserna för värderingen av fastigheter bör analyseras.

#### *Vilka berörs av förslagen?*

Enligt promemorian berör förslaget 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. Det framgår inte av promemorian vilka data som ligger till grund för dessa 800 företags försäljningar. Det är också oklart om finansdepartementet har uppskattat antal företag som utnyttjar möjligheten att få ytterligare avdrag genom jämkning, dvs. erhålla ett större momsavdrag än det säljaren gjort avdrag för. Sådana situationer kan uppstå vid exempelvis uppförande av byggnader eller anläggningar på egen mark men som inte sker inom ramen för en byggnadsrörelse, dvs. 2 kap. 7 § ML är inte tillämplig. En sådan rätt att jämka framgår av 8 a kap. ML (försäljningen medför ingen momsdebitering i sig men säljaren kan utställa en jämningshandling som berättigar köparen att yrka avdrag för säljarens erlagda moms, jfr. 8 a kap. 11-12 §§ ML och de villkor som framgår här.

Alla företag som innehar och investerar i fastigheter kan komma att påverkas. Begreppet 'fastighet' definieras i 1 kap. 11 § ML. Bestämmelsen hänvisar till definitionen av 'fast egendom' enligt artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Fast egendom är ett vitt begrepp inom EU-rätten. Enligt artikel 13b b i genomförandeförordningen är exempelvis varje *byggnad eller konstruktion* som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet. Enligt EU-kommissionens informella vägledning om platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, till vilken Skatteverket hänvisar i sin rättsliga vägledning, kan konstruktioner vara till exempel anläggningar såsom vägar, broar, flygfält, hamnar, diken, gasledning, vatten- och avloppssystem och industriella anläggningar, såsom kraftverk, vindturbiner, raffinaderier osv. Även spåranläggningar för järnvägstrafik torde räknas som en sådan anläggning som utgör fast egendom (jfr. svensk rätt i 3 kap. 3 § 1 st. 9 ML (10 kap. 36 § NML) där det framgår att undantaget i 3 kap. 2 § ML (10 kap. 35 § NML) inte ska omfatta upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik).

Fastighetsägarnas tolkning är att de nya reglerna troligen kommer att beröra betydligt fler fastighetsägare och fler slags fastigheter än vad Finansdepartementet synes ha bedömt i sin konsekvensanalys.

#### *Vilka företag påverkas mest?*

Alla fastighetsägare påverkas mer eller mindre och analyser måste göras av den egna verksamheten. Investeringar i fastigheter uppgår regelmässigt till stora belopp. Fastighetsägare som kan komma att påverkas särskilt hårt är de som på senare tid har gjort avdrag för ingående moms på stora fastighetsinvesteringar och som har planer på att överlåta fastigheterna i framtiden.

Det är därför av stor vikt att Finansdepartementet särskilt förtydligar övergångsbestämmelserna i såväl NML som LEMK. Se vidare nedan.

Fastighetsägarna vill också peka på att föreslagen påverkar externa såväl som koncerninterna fastighetstransaktioner. Finansdepartementet bör överväga om det är möjligt att motverka ökade momskostnader vid interna fastighetstransaktioner.

I dagens läge med ned- och senarelagda fastighetsprojekt med bristande lönsamhet är förslaget också väldigt olyckligt att det kan komma att ytterligare påverka befintliga och kommande projekt som får en ökad kostnad på normalt 25% av nedlagd investeringskostnad (d.v.s. den ej avdragsgilla moms).

*Vilka andra åtgärder bör ha övervägts?*

Promemorian är en kortfattad sådan med hänsyn till de effekter som uppstår. Fastighetsägarna efterfrågar därför förutom en större konsekvensanalys även att förslagen kompletteras med såväl ytterligare alternativ som motåtgärder mot negativa konsekvenser inom nuvarande alternativ. Förslagen bör testas på samtliga identifierade transaktioner som skulle kunna anses vara fastighetsöverlåtelser för att säkerställa att fastighets- och stadsutveckling inte begränsas av nya regler med bristande neutralitet vad gäller avdragsrätten för ingående moms. Sammantaget bör därför en större översyn göras och promemorian bör kompletteras med en avsevärt mer genomarbetad och detaljerad analys, förslag och konsekvensutredning.

## **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Regeringen anför i promemorian att eftersom de föreslagna ändringarna baseras på att EU-domstolen har konstaterat att de nuvarande svenska reglerna inte är förenliga med mervärdesskattedirektivet bör ändringarna träda i kraft så snart som möjligt. Ikraftträdande föreslås till den 1 januari 2024 för att ge Skatteverket och de skattskyldiga tid att anpassa sig.

Fastighetsägarna har ovan anført att frågorna bör utredas vidare med ett bredare anslag, och att ändringarna således inte bör genomföras på det sätt som nu föreslås. Om ändringar ändå genomförs vill vi lyfta fram följande.

Det är vanligt förekommande att kommuner och privata fastighetsägare samverkar i olika samhällsutvecklingsprojekt. Att utveckla fastigheter tar ofta många år och själva byggnationen kan stå klar först många år efter det att projektering har inletts genom s.k. exploateringsavtal eller markanvisningsavtal.

Förslaget blir extra kännbart för samhällsbyggnadsprojekt eftersom dessa ofta har långa kontrakt (dvs. lång tid mellan kontraktsdag och tillträde). Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i domen HFD 2023 ref. 10 ansett att överlåtelsetidpunkten för en fastighet mervärdesskatterättsligt är vid tillträdet, om de väsentliga fördelar som förknippas med äganderätten då överförs till köparen och denne såsom ägare kan förfoga över fastigheten. Långa kontrakt och HFD:s dom i kombination med förslaget skapar en osäker situation avseende pågående projekt om exploateringen av landets kommuner och infrastruktur. Detta ger ökade kostnader för det allmänna och det i synnerhet om förslaget genomförs redan 1 januari 2024.

Fastighetsägarna anser att de nya reglerna inte ska omfatta redan ingångna exploateringsavtal eller andra avtal om utveckling av en bestämd fastighet om avtalen ingåtts vid tidpunkten för ikraftträdande av de nya reglerna. Detta förlänger övergångsperioden och ger ett större manöverutrymme för samtliga inblandade parter.

Anders Holmestig  
VD Fastighetsägarna Sverige

Ulrika Hansson  
Skattejurist