

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Ert referens/dnr: Fi2023/00434

103 33 Stockholm

Stockholm 2023-04-27

Remissyttrande

Remissyttrande över Finansdepartementets förslag om ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet

1. Sammanfattning

Mazars Skatt KB, nedan kallat Mazars, instämmer i att nya regler behöver införas eftersom nuvarande regler strider mot EU-rätten. Mazars anser emellertid att reglerna som föreslås i Finansdepartementets promemoria inte bör införas i sin nuvarande utformning utan omarbetas av skäl som utvecklas närmare nedan. Sammanfattningsvis bygger våra invändningar på följande.

- De regler som föreslås är oförenliga med den grundläggande neutralitetsprincipen inom EU-rätten, eftersom de innebär att mervärdesskatten blir en kostnad även i skattepliktig verksamhet.
- Vidare kan förslaget svårligen anses förenligt med allmänna principer om rättssäkerhet och förutsägbarhet. Dess lämplighet kan rentav diskuteras utifrån förbudet mot retroaktiv beskattning i 2 kap. 10 § i regeringsformen, eftersom de nya reglerna skulle få effekter för investeringar som gjorts upp till tio år före ikraftträdandet.
- Förslaget går dessutom utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det aktuella ändamålet och måste anses strida mot proportionalitetsprincipen.
- Ett flertal inlåsnings effekter kan förväntas uppkomma, eftersom moms på tidigare gjorda investeringar kommer att bli en kostnad även i fullt momspliktiga verksamheter om fastigheter överläts (utan att ingå i en verksamhetsöverlåtelse) respektive då hyresavtal sägs upp istället för att överlåtas. Detta riskerar att inverka menligt på rörligheten inom fastighetsmarknaden samt öka den ekonomiska bördan för företag som redan idag befinner sig i en ekonomiskt ansträngd situation.

- Konsekvensanalysen i promemorian är otillfredsställande och bör fördjupas. Enligt Mazars uppfattning kommer ett betydligt större antal företag att påverkas av förändringarna än vad som görs gällande i promemorian, och följderna av att genomföra dessa regler är inte tillräckligt utredda.

I avvaktan på att det fjärde alternativ som presenteras i promemorian undersöks närmare föreslår Mazars att regeringen överväger följande åtgärder som en utveckling av alternativ tre:

- Att regelverket utformas på ett sådant sätt att förvärvaren av en fastighet som ska använda fastigheten i skattepliktig verksamhet har möjlighet att återfå mervärdesskatt på de investeringar som följer med vid ett fastighetsförvärv. Mazars anser att detta kan ske genom att överlåtaren av fastigheten överlämnar en handling, motsvarande den som anges i 10 kap. 19 § mervärdesskattelagen (1994:200) till förvärvaren, dvs. en handling i vilken det framgår vilka investeringar som överlåtaren har gjort och för vilka korrigeringsperioder löper. Av handlingen ska framgå den mervärdesskatt som överlåtaren måste återbetala på grund av överlåtelsen. Härigenom ges överlåtaren och förvärvaren möjlighet att ta hänsyn till mervärdesskattekonsekvenserna av fastighetsöverlåtelsen när köpeskillingen bestäms.
- Att en hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare som lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan har möjlighet att överlåta den gjorda investeringen till fastighetsägaren och därigenom undvika jämkning. Reglerna samordnas lämpligen med reglerna för nyttjanderättshavares förbättringar i 19 kap 26 § inkomstskattelagen (1999:1229) i vilken fastighetsägares beskattning för värdet av ny- till- eller ombyggnad finns. Det värde som fastställs i enlighet med denna bestämmelse bör tillika utgöra beskattningsunderlag för den till fastighetsägaren överlåtna investeringen på vilken utgående skatt ska redovisas. Fastighetsägarens avdragsrätt för denna skatt följer sedvanliga mervärdesskatterättsliga principer.
- Att övergångsbestämmelser införs som innebär att endast investeringsvaror som anskaffats efter det att reglerna trätt i kraft kommer att omfattas av dessa förändringar.

2. Bakgrund

I den rubricerade promemorian föreslås ändringar i reglerna om jämkningsskyldighet för mervärdesskatt vid överlåtelse av investeringsvaror. De föreslagna ändringarna föranleds av att EU-domstolen anser att de svenska reglerna om övertagande av rättigheter och skyldigheter avseende jämkning vid överlåtelse av fastighet utanför en verksamhetsöverlåtelse strider mot EU:s mervärdesskattedirektiv. De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2024.

I promemorian föreslås att avdrag som gjorts för ingående skatt, vid försäljning av en fastighet utanför en verksamhetsöverlåtelse, ska jämkas vid ett enda tillfälle och att jämkningen ska avse återstoden av korrigeringsperioden.

Om investeringsvaror överlåts som en del av en verksamhetsöverlåtelse föreslås att förvärvaren fortsatt ska 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 ska enligt förslaget tas bort.

När en hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan föreslås att hyresrätten eller bostadsrätten inte längre ska anses användas i den skattepliktiga verksamheten under återstoden av korrigeringstiden. Detta innebär att den tidigare hyresgästen eller bostadsrättshavaren behöver jämka de tidigare gjorda avdragen med en tiondel årligen till dess att korrigeringstiden löpt ut för investeringen.

3. Synpunkter

3.1. Allmänna synpunkter på förslaget

Mazars instämmer i att det nuvarande regelverket behöver anpassas till EU-rätten. Däremot anser Mazars, av skäl som utvecklas nedan i avsnitt 3.2 – 3.4, att de föreslagna reglerna bör utformas på annat sätt än vad som föreslagits i promemorian.

Till att börja med saknas i promemorian en analys av om de föreslagna reglerna uppfyller EU-rättens grundläggande principer om skatteneutralitet och proportionalitet. Eftersom någon sådan analys inte verkar ha skett beaktas inte i tillräcklig utsträckning hur efterlevandet av dessa principer ska garanteras. Det är självklart viktigt att det föreligger överensstämmelse mellan de svenska reglerna och EU-rätten och att nuvarande jämningsbestämmelser behöver anpassas råder det ingen tvekan om. Mazars ser dock en risk för att även de föreslagna nya reglerna hade kunnat underkännas vid en EU-rättslig prövning om de utformas enligt nuvarande förslag.

För att säkerställa att de nya jämningsreglerna så långt som möjligt uppfyller kravet på skatteneutralitet bör regeringen införa en ventil i regelverket som gör det möjligt för en förvärvare, som avser att använda gjorda fastighetsinvesteringar inom ramen för sin mervärdesskattepliktiga verksamhet, att tillgodogöra sig ett avdrag för den skatt som överlåtaren måste återbetala till följd av överlåtelsen. En liknande ventil bör också införas för hyresgäster och bostadsrättsinnehavare som lämnar lokalen eller bostadsrätten utan att överlåta rättigheten till någon annan.

Fastighetsinvesteringar kräver långsiktighet och därför är det olyckligt om regler införs som de skattskyldiga inte rimligen har kunnat förutse när investeringsbeslutet fattades. Därför bör övergångsbestämmelser införas som innebär att den återbetalningsskyldigheten som nu föreslås endast omfattar sådana investeringsvaror som anskaffats efter det att reglerna trätt i kraft.

Mazars anser att konsekvensanalysen i departementspromemorian är otillfredsställande och vår bedömning är att de föreslagna reglerna skulle få negativ påverkan på ett betydligt större antal företag och verksamheter än vad som framgår av promemorian. Till exempel lär reglerna bli tillämpliga på koncerninterna företagsöverlåtelser, liksom företag som (oavsett bransch) bedriver

momspliktig verksamhet i förhyrda lokaler och som har vidtagit investeringsåtgärder i lokalerna. Återbetalningsskyldighet av det slag som nu föreslås skulle skapa onödiga komplikationer vid såväl omstruktureringar som andra rationella affärsmässiga beslut på ett sätt som är svårt att förutse vidden av i förväg.

3.2. Överlåtelse av fastigheter som inte är verksamhetsöverlåtelse

Regeringen redogör i promemorian för fyra alternativa förslag till nya jämningsregler vid fastighetsöverlåtelse. De två första alternativen bedöms av regeringen ha alltför stora nackdelar, medan det fjärde alternativet bedöms kräva en alltför omfattande utredning för att kunna genomföras nu. Regeringen drar därefter slutsatsen att det tredje alternativet är det enda av alternativen som kan vara aktuellt att genomföra. Enligt detta alternativ bör regler införas som innebär att avdrag ska jämkas tillbaka vid ett enda tillfälle och att jämkningen ska avse återstoden av korrigeringstiden.

Regeringen anger i promemorian att flera nackdelar kan väntas uppkomma, bl.a. om förvärvaren av fastigheten avser att fortsätta att driva en momspliktig verksamhet i fastigheten. I dessa fall föreligger enligt förslaget inte någon rätt för förvärvaren att göra avdrag för motsvarande ingående mervärdesskatt. Med andra ord uppkommer en kostnad för mervärdesskatt även om investeringarna gjorts för användning uteslutande i skattepliktig verksamhet.

Regeringen skriver i promemorian att det får "antas att sådana försäljningar i många fall sker genom en verksamhetsöverlåtelse". Som framgår nedan i avsnitt 3.3 bedömer Mazars emellertid att sådana försäljningar även fortsättningsvis i stor utsträckning kan väntas ske i transaktioner som inte uppfyller rekvisiten för att klassificeras som verksamhetsöverlåtelser.

Enligt Mazars bedömning är sannolikheten stor för att omfattande negativa konsekvenser uppkommer för näringslivet om förslaget genomförs med oförändrat innehåll. Det skulle strida mot den grundläggande EU-rättsliga principen om skatteneutralitet att genomföra förslaget i dess nuvarande utformning, eftersom säljaren ska återbetala mervärdesskatt som köparen saknar möjlighet att tillgodogöra sig även om denne ska bedriva skattepliktig verksamhet i fastigheten.

Förslaget kommer, om det genomförs, att medföra att det blir 25 procent dyrare att överlåta en investeringsvara i de fall överlåtelsen inte kan hanteras inom ramen för en verksamhetsöverlåtelse. Detta skulle i så fall bli en ren tilläggsbeskattning av fastighetstransaktioner där staten gynnas på företagens bekostnad.

Det kan också ifrågasättas om förslaget är förenligt med proportionalitetsprincipen med hänsyn till att de föreslagna ändringarna går utöver vad som är nödvändigt för att uppfylla ändamålet. Praxis från EU-domstolen är tydlig med att systemet om justering av avdrag utgör en väsentlig förutsättning för den ordning som inrättats genom mervärdesskattedirektivet, eftersom dess syfte är att säkerställa att avdragen blir korrekta och således att beskattningen blir neutral (jfr målet C-140/17 *Gmina Ryjewo*, punkt 32).

I den nuvarande utformningen medför förslaget risk för olyckliga inlåsnings effekter i form av ej avdragsgill ingående skatt. Som en konsekvens av detta kan därför förutspås en minskad rörlighet

på fastighetsmarknaden i det att fastighetsägare som gjort investeringar i fastigheter väljer att behålla dessa i vart fall under hela korrigeringstiden istället för att avyttra dem. I rådande ekonomiska läge där många företag redan går på knäna skulle de föreslagna reglerna bli en ytterligare ekonomisk börda för företagen.

3.2.1 Mazars förslag till hur de ändrade reglerna kan utformas

Mazars anser att det fjärde alternativet i promemorian förefaller som det mest tilltalande och förutsätter att alternativet utreds vidare. I avvaktan på att alternativ fyra utreds och eventuellt genomförs föreslår Mazars följande.

Mazars anser att regeringen bör överväga om det är möjligt att utforma det reviderade regelverket på ett sådant sätt att förvärvaren av en fastighet som ska använda denna i mervärdesskattepliktig verksamhet har möjlighet att återfå mervärdesskatt på investeringsvaror som ingår i transaktionen.

Mazars anser att detta skulle kunna åstadkommas genom att överlåtaren av en fastighet överlämnar en mervärdesskattebärande handling, motsvarande en sådan som anges i 10 kap. 19 § mervärdesskattelagen (1994:200) till förvärvaren, dvs. en handling i vilken det framgår vilka investeringar som överlåtaren har gjort inom korrigeringstiden. Av handlingen ska framgå vilket mervärdesskattebelopp som överlåtaren har att återbetala på grund av fastighetsöverlåtelsen. Härigenom ges överlåtaren och förvärvaren en möjlighet att ta hänsyn till samt sinsemellan reglera de mervärdesskattemässiga konsekvenserna av fastighetsöverlåtelsen när köpeskillingen förhandlas.

3.3. Överlåtelse av investeringsvaror som ingår i en verksamhetsöverlåtelse

I departementspromemorian föreslås 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.

Den nuvarande möjligheten att avtala bort detta, och regeln om att överlåtaren ska jämka avdrag på grund av ändringar som inträffat under dennes innehavstid, föreslås tas bort.

Enligt förslaget ska således en övergång av en fastighet till ny ägare genom verksamhetsöverlåtelse inte leda till återbetalningsskyldighet för överlåtaren eftersom förvärvaren automatiskt träder i överlåtarens ställe när det gäller skyldigheter att justera momsavdrag. Vid överlåtelse av en hel verksamhet eller verksamhetsgren på detta sätt bedöms EU-rätten inte förhindra att förvärvaren görs ansvarig för överlåtarens avdrag.

Att med säkerhet avgöra om en överlåtelse utgör en verksamhetsöverlåtelse i mervärdesskatte-hänseende är enligt Mazars erfarenhet komplicerat. Osäkerheten är många gånger stor och vid felaktig bedömning kan Skatteverket, om de föreslagna reglerna införs, kräva återbetalning av mervärdesskatt från överlåtaren i efterhand. Vidare finns risken för att överlåtaren dessutom påförs skattetillägg och kostnadsränta på grund av den oredovisade och försent inbetalda skatten.

Mazars bedömer att många överlåtelse av fastigheter kommer att falla utanför definitionen av verksamhetsöverlåtelse. Denna gränsdragningsvårighet kan leda till katastrofala följder för den enskilda överlåtaren som normalt inte har möjlighet att kräva justering av köpeskillingen eller annan kompensation från förvärvaren om en återbetalningsskyldighet visar sig uppstå retroaktivt. Ett mycket stort ansvar kommer följaktligen att läggas på företagen att reglera hur en hypotetisk återbetalningsskyldighet ska hanteras i köpeavtalet, vilket det stora flertalet företag sannolikt inte är medvetna om.

Som exempel på överlåtelse som generellt inte ska betraktas som verksamhetsöverlåtelse kan nämnas försäljning av en fastighet, vilken innan överlåtelsen använts som en tillgång i överlåtarens egen skattepliktiga verksamhet, till en förvärvare som omedelbart vid tillträdet påbörjar uthyrning av lokalerna tillbaka till den ursprungliga fastighetsägaren med frivillig skattskyldighet. Modellen är inte helt ovanlig vid omstruktureringar där en rörelsefastighet överlåts till ett fastighetsbolag i samma koncern. I ett sådant fall handlar det om överlåtelse av en enstaka tillgång och inte om att den tidigare verksamheten är tänkt att drivas vidare av förvärvaren. Skatteverket hade sannolikt inte bedömt detta som verksamhetsöverlåtelse (jfr Skatteverkets ställningstagande 2016-06-17, dnr 131 287467-16/111, "Verksamhetsöverlåtelse") och överlåtelsen skulle följaktligen utifrån förslaget kunna föranleda återbetalningsskyldighet för överlåtaren.

Som ytterligare exempel på en sådan situation kan nämnas överlåtelse av vindkraftverk som inte har tagits i bruk, eftersom inte heller sådana transaktioner anses utgöra verksamhetsöverlåtelse enligt Skatteverkets uppfattning (jfr Skatteverkets ställningstagande 2014-07-11, dnr 131 155560-14/111, "Överlåtelse av projekteringsunderlag och vindkraft; mervärdesskatt").

Mazars anser att det kan ifrågasättas om det står i överensstämmelse med rättspraxis att låta skyldigheten att jämka tidigare gjorda avdrag för ingående skatt övergå till en förvärvare vid en verksamhetsöverlåtelse. Enligt Mazars bedömning är regeringens slutsats att så skulle vara fallet inte alldeles självklar. EU-domstolens uttalanden i målen C-622/11 *Pactor Vestgoed* och C-787/18 *Sögård Fastigheter AB* kan tvärtom tolkas som att en skyldighet att jämka ett avdrag för ingående skatt avseende en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster aldrig – inte ens vid en verksamhetsöverlåtelse – kan åläggas annan beskattningsbar person än den som gjorde avdraget från början.

3.4. Vissa övergångar som inte är överlåtelse

Regeringen föreslår att när en hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt, utan att överlåta den till någon annan, ska detta ses som att hyresrätten eller bostadsrätten inte längre används i den skattepliktiga verksamheten under återstoden av korrigeringsperioden.

Enligt de föreslagna reglerna uppkommer således en återbetalningsskyldighet för hyresgästen om denne inom korrigeringsperioden frånträder en verksamhetslokal i vilken denne har gjort investeringar. Det gäller även om fastighetsägaren, sedan hyresgästen frånträtt kontraktet, fortsätter att använda lokalerna inklusive av hyresgästen gjorda investeringar i mervärdesskattepliktig verksamhet.

Mazars bedömer att även denna del i förslaget strider mot neutralitetsprincipen, eftersom reglerna om återbetalning medför att avdrag för ingående skatt på investeringar i lokalerna blir en kostnad i den skattepliktiga verksamheten om hyresgästen inte behåller lokalen under hela korrigeringsperioden på tio år. Mazars förordar att reglerna om jämkningsskyldighet för investeringar i förhyrda lokaler utformas på ett sätt som gör att reglerna blir skäligare och mer skatteneutrala.

Förslaget ger orimliga konsekvenser eftersom hyresgästen, vid avflyttning, kommer tvingas att börja jämka tillbaka tidigare avdragen mervärdesskatt på gjorda investeringar även om fastighetsägaren omedelbart upplåter lokalen med de aktuella investeringsvarorna till en ny hyresgäst som ska använda investeringen i skattepliktig verksamhet – utan att någon part har möjlighet att tillgodogöra sig avdrag för skatten på investeringen.

Ifall fastighetsägaren väljer att riva ut den tidigare hyresgästens investeringar för att anpassa lokalen till ny hyresgäst, är det orimligt att den tidigare hyresgästen ska behöva fortsätta jämka tillbaka avdrag varje år trots att det inte längre finns någon investeringsvara kvar som kan vara föremål för jämkning. Förslaget förutsätter för övrigt inte att lokalen frånträds på hyresgästens eget initiativ. Det kan därför befaras att även uppsägningar från fastighetsägarens sida skulle kunna leda till motsvarande återbetalningsskyldighet för hyresgästen, vilket i sin tur kan leda till ökad risk för tvister och skadeståndsanspråk gentemot fastighetsägarna i dessa fall.

Även förslagets del om återbetalningsskyldighet för hyresgäster och bostadsrättsinnehavare leder enligt Mazars uppfattning till negativa inlåsnings effekter som i förlängningen medför att hyresgäst av ekonomiska skäl inte kan lämna sin lokal innan korrigeringsperioden löpt ut. Förslaget riskerar att försämra rörligheten på hyresmarknaden och tvinga fram beslut som annars inte hade fattats på affärsmässiga grunder.

Effekterna av förslaget får anses särskilt olyckliga med tanke på rådande ekonomiska läge där många företag redan kämpar med kraftigt ökade kostnader i form av bl.a. hyreshöjningar och höga elpriser. Minskad lönsamhet och ökade kostnader medför att företag, redan utan att de föreslagna reglerna genomförs, i högre grad än tidigare riskerar att behöva lägga ner verksamheten. Att då införa regler som medför att momskostnader uppkommer om verksamheten i förhyrda lokaler avslutas innebär ytterligare en ekonomisk börda för företagen och lär minska benägenheten att vilja investera i verksamhetslokaler.

3.4.1 Mazars förslag på hur de ändrade reglerna kan utformas

Hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare som lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan bör ha möjlighet att överlåta den gjorda investeringen till fastighetsägaren som alternativ till den föreslagna årliga negativa jämkningen.

För det fall en sådan investering skulle anses utgöra fastighet enligt det mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet, torde överlåtelsen av investeringen i de flesta – om inte samtliga – fall vara skattepliktig enligt 3 kap. 3 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200).

Införandet av en sådan möjlighet kan lämpligen samordnas med reglerna för nyttjanderättshavares förbättringar i 19 kap. 26 § inkomstskattelagen (1999:1229) i vilken fastighetsägares beskattning för värdet av ny- till- eller ombyggnad finns. Värdet som fastställs i enlighet med denna bestämmelse bör tillika utgöra beskattningsunderlaget för den till fastighetsägaren överlåtna investeringen på vilken utgående skatt ska redovisas av hyresgästen. Fastighetsägarens avdragsrätt för denna skatt följer sedvanliga mervärdesskatterättsliga principer. För att säkerställa att fastighetsägaren har ett godtagbart underlag till stöd för sitt avdrag kan den avflyttade hyresgästen behöva åläggas ansvar att utfärda en faktura eller liknande handling till fastighetsägaren.

3.5. Övergångsbestämmelser

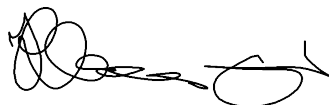
Eftersom de investeringar som har gjorts i fastigheter fram till idag har gjorts med beaktande av nu gällande regler, krävs en övergångsordning för att lagändringen inte ska få retroaktiva effekter och inkräkta på grundläggande rättssäkerhetsprinciper. Mazars anser därför – oavsett hur reglerna slutligen utformas – att övergångsbestämmelser ska införas som säkerställer att de nya reglerna inte på ett negativt sätt drabbar investeringar som gjorts före ikraftträdandet.



Johan Östholm

Director, Indirect Tax

Mazars Skatt KB



Klara Modin, föredragande

Senior Manager, Indirect Tax

Mazars Skatt KB