

Stockholm 2023-04-28

Fi2023/00434

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen,
Enheten för mervärdesskatt och
punktskatter

Byggföretagens yttrande över Finansdepartementets promemoria ”Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet”

Byggföretagen är bransch- och arbetsgivarorganisation för seriösa bygg-, anläggnings- och specialföretag verksamma på den svenska byggmarknaden. Byggföretagen har idag cirka 4 000 medlemsföretag, och dessa företag sysselsätter för närvarande cirka 115 000 personer. Våra medlemmar finns i alla storlekar och verkar över hela landet.

Byggföretagen har tagit del av rubricerad promemoria och önskar framföra följande synpunkter.

Sammanfattning

- Läget i byggsektorn är allvarligt, bostadsinvesteringarna beräknas i år minska med 27 procent och drabba samtliga hustyper och upplåtelseformer. Promemorians förslag kommer, om de genomförs, medföra ytterligare kostnader för bygg- och fastighetsbranschen, och drabba en redan hårt pressad bransch. Mot denna bakgrund avstyrker Byggföretagen promemorians förslag.
- Promemorians förslag och konsekvensanalys synes utgå ifrån att enbart fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet kommer att påverkas av det föreslagna regelverket. Förslagen kommer dock potentiellt att påverka alla fastigheter som används i momspliktig verksamhet.
- Förslaget om jämkning vid verksamhetsöverlåtelse vilar på uppfattningen att jämkningsskyldighet kan överföras vid en verksamhetsöverlåtelse. Frågan har dock inte prövats av vare sig EU-domstolen eller HFD och viss osäkerhet föreligger därför om detta verkligen är fallet.

- Alla fastighetsöverlåtelser kommer inte att kvalificera som verksamhetsöverlåtelser. Vilka överlåtelser som kvalificerar och var gränsen går är oklart, något som kommer att påverka möjligheten att överföra jämkningsskyldighet.
- Förslaget leder till inlåsnings effekter, högre markpriser och ökade kostnader vid uppförande av allmänna anläggningar. Dessa kostnadsökningar kommer att påverka bostadsbyggandet ytterligare.
- Mot bakgrund av de negativa effekter och den osäkerhet som förslaget för med sig, samt att konsekvenserna av förslaget sannolikt underskattats kraftigt förordar Byggföretagen att en utredning tillsätts för att grundligt analysera vilka handlingsalternativ som står till buds, samt konsekvenserna av dessa.

Läget i byggsektorn – bostadsbyggandet störtdyker

Byggföretagen önskar inledningsvis ge en bild av läget i byggsektorn. Omvärldsläget med rusande inflation och stigande räntor har inneburit att spelplanen fullständigt ritats om för många byggföretag. Redan under fjolåret syntes en nedgång i bostadsproduktionen, och denna kommer enligt Byggföretagens konjunkturprognos att accelerera 2023. Byggkostnaderna, som började stiga redan mot slutet av 2021, har tagit ytterligare fart efter Rysslands invasion av Ukraina och kostnadsutvecklingen är nu den högsta på nästan ett halvsekel. Byggmaterial, transporter, drivmedel och elkraft har stigit mer än den generella inflationen. Även om Byggkostnadsindex visar att den höga årsförändringstakten för byggmaterial börjar dämpas något, fortsätter byggherrekostnaderna att stiga kraftigt efter Riksbankens snabba och stora räntehöjningar. Till detta kommer fallande bostadspriser, minskad real disponibel inkomst samt ett avvecklat investeringsstöd.

I år minskar bostadsinvesteringarna med 27 procent, och nedgången fortsätter in i 2024 då investeringarna uppskattas falla med ytterligare 7 procent. Nedgången i bostadsbyggandet väntas drabba samtliga hustyper och upplåtelseformer.

Att i detta läge införa regler som ytterligare fördyrar mark, och ökar kostnader både för byggföretag och fastighetsägare lägger ytterligare sten på börda. Det finns andra sätt att lösa jämkningsfrågan på, som inte får de negativa konsekvenser som promemorians förslag leder till. Mot denna bakgrund avstyrker Byggföretagen det förslag som presenteras i promemorian. Byggföretagen förordar en mer gedigen lagstiftningsprocess där olika handlingsalternativ och konsekvenserna av dessa analyseras ingående.

Promemorians förslag i korthet

Överlåtelse av fastighet utanför en verksamhetsöverlåtelse

Regeringen föreslår i promemorian att vid en försäljning av en fastighet, utanför en verksamhetsöverlåtelse, ska avdrag som gjorts för moms och som avser investeringsvaror jämkas vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Det innebär att överlåtaren blir skyldig att återbetala ingående moms när denne inom korrigeringstiden har gjort en ny- till- eller ombyggnad med moms som överstiger 100 000 kronor. Detta gäller oavsett om köparen kommer att fortsätta använda fastigheten i skattepliktig verksamhet eller ej.

Överlåtelse av en fastighet som sker inom en verksamhetsöverlåtelse

I promemorian föreslås 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. Detta ska gälla under förutsättning att förvärvaren har avdragsrätt.

Vilka överlåtelser kommer att påverkas av förslaget - fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagens mening

Frågan om jämkning aktualiseras om en investeringsvara överlåts. Som investeringsvara definieras bland annat fastigheter som varit föremål för ny-, till-, eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor. Det är själva fastigheten som utgör en investeringsvara och vars överlåtelse eller ändrade användning som medför att jämningsreglerna blir tillämpliga. Eftersom omsättning av fastigheter är undantagen från skatteplikt blir jämkning emellertid endast aktuell om ny-, till- eller ombyggnad skett.

För att få en bättre förståelse av effekterna av promemorians förslag är det mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet centralt.

Med fastighet avses enligt mervärdesskattelagen (ML) följande:

- a. Varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta.
- b. 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.
- c. Varje föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och utan vilken byggnaden eller

konstruktionen är ofullständig, exempelvis dörrar, fönster, tak, trappor och hissar.

- d. Varje föremål, utrustning eller maskin som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras.

ML:s fastighetsbegrepp innebär att det inte enbart är fast egendom enligt jordabalkens definition som omfattas. Begreppet omfattar även byggnad på ofri grund samt anläggningar och installationer under och ovan mark. Exempelvis har Skatterättsnämnden kommit fram till att kanalisation och kabelnät utgör fastighet ur ett momsperspektiv, se SRN 45-14/I¹.

Enligt Byggföretagens uppfattning innebär fastighetsdefinitionen att jämkning kan komma att aktualiseras i långt fler fall än de som nämns i promemorian. Det är inte enbart fastigheter som är föremål för frivillig skattskyldighet som kan komma att drabbas av förslaget, utan alla fastigheter som används i momspliktig verksamhet. Detta innebär att effekterna av förslaget blir långt större än vad som redovisas i promemorian, dels på grund av att fler fastigheter omfattas, dels på grund av att överlåtelse av dessa fastigheter många gånger inte kommer att utgöra en verksamhetsöverlåtelse.

Jämkning vid verksamhetsöverlåtelse

Betydelsen av verksamhetsöverlåtelse för överföring av jämkningsskyldighet

Promemorians förslag utgår ifrån att jämkningsskyldigheten kan överföras om överlåtelsen kvalificerar som en verksamhetsöverlåtelse. Regeringen anför i promemorian att det måste 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.

Frågan om verksamhetsöverlåtelse och överföring av jämkningsskyldighet har dock inte prövats av vare sig EU-domstolen eller Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). Skatteverket anförde i HFD 2021 not. 26 och 27 att jämkning kunde göras hos köparen på grund av att fastigheten överläts som en del i en verksamhetsöverlåtelse enligt 2 kap. 1 b § ML och artikel 19

¹ Förhandsbeskedet avsåg ML:s gamla fastighetsdefinition, men det finns inget som talar för att bedömningen skulle vara annorlunda idag.

mervärdesskattedirektivet, men frågan om verksamhetsöverlåtelse prövades aldrig.

EU-domstolen grundade sitt avgörande i mål C-787/18, Sögård, på att en skattskyldig inte kunde åläggas jämkning av en annan persons momsavdrag. Överförs jämkningsskyldigheten uppstår en sådan situation även vid en verksamhetsöverlåtelse. Det är därför inte självklart att bedömning skulle bli annorlunda, även om överlåtelsen utgör en verksamhetsöverlåtelse. Den rättsliga betydelsen av en verksamhetsöverlåtelse är således fortfarande oklar.

Mot denna bakgrund anser Byggföretagen frågan huruvida jämkningsskyldighet faktiskt kan överföras genom en verksamhetsöverlåtelse behöver utredas närmare. I promemorian berörs frågan endast översiktligt och förslaget synes utgå ifrån att det är närmast en självklarhet att jämkningsskyldighet kan överföras genom en verksamhetsöverlåtelse.

Vad utgör en verksamhetsöverlåtelse?

Förslaget i promemorian innebär att frågan om en fastighetsöverlåtelse kommer att kvalificera som en verksamhetsöverlåtelse blir avgörande för möjligheten att överföra jämkningsskyldigheten.

En verksamhetsöverlåtelse är enligt artikel 19 i mervärdesskattedirektivet en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav. Vad som närmare avses med detta har utvecklats i EU-domstolens praxis.

EU-domstolen har i målet Zita Modes C-497/01 slagit fast vad som krävs för att en överföring ska omfattas av artikel 19 i Direktivet. EU-domstolen uttalade att det framgår av syftet med bestämmelsen att mottagaren ska ha för avsikt att driva den mottagna verksamheten vidare, och inte endast omedelbart avveckla den aktuella verksamheten. Däremot finns det inget krav på att mottagaren ska ha bedrivit samma slags verksamhet som överlåtaren. EU-domstolen uttalade också att det krävs att de överförda tillgångarna tillsammans ska utgöra ett företag eller en del av ett företag som kan bedriva självständig ekonomisk verksamhet.

Vid bedömning av om en fastighetsöverlåtelse ingår i en verksamhetsöverlåtelse blir det avgörande vilket slags verksamhet det är fråga om. När en fastighet används i en momspliktig verksamhet som inte avser uthyrning blir frågan om transaktionen utgör en verksamhetsöverlåtelse beroende av en helhetsbedömning av vilka tillgångar som överförs.

I fråga om lokaluthyrning är fastigheten emellertid den helt centrala och avgörande tillgången. Detta innebär dock inte att en överlåtelse av en fastighet med uthyrningsbara lokaler alltid ska ses som en verksamhetsöverlåtelse. Förutom fastighet krävs även hyresgäster, samt att

köparens avsikt är att driva vidare säljarens verksamhet, jmf HFD 2021 not 26. Enbart det faktum att den frivilliga skattskyldigheten övergår till förvärvaren innebär dock inte att det skett en verksamhetsöverlåtelse.

Om en köpare förvärvar en outhyrd fastighet och genomför en ombyggnation av de vakanta lokalerna för att vända sig till en helt annan marknad liknar fastighetsöverlåtelsen mer en ren överlåtelse av en tillgång. I och med att det inte finns någon tydlig avsikt att driva säljarens verksamhet vidare kan det ifrågasättas om en sådan överlåtelse skulle anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse.

För det fall en fastighet omfattas av frivillig skattskyldighet när den säljs, fastigheten står tom, och köparens avsikt med förvärvet är att fastigheten ska byggas om till bostäder kommer överlåtelsen sannolikt inte att utgöra en verksamhetsöverlåtelse, jmf HFD 2021 not. 27.

Skulle köparen ha för avsikt att fortsätta uthyrningsverksamheten en kortare tid innan den avvecklas skulle det kunna vara fråga om en verksamhetsöverlåtelse, men sannolikt behöver en helhetsbedömning göras. Skulle köparen ha en uttalad avsikt att avsluta uthyrningen, om hyreskontrakten är uppsagda vid övertagande och om uthyrningen endast fortsätter i några månader skulle detta kunna tala för att det inte är fråga om en verksamhetsöverlåtelse. Exakt var gränsen går är dock mycket svårt att fastställa. Sannolikt är det omständigheterna i det enskilda fallet som blir avgörande även i dessa fall.

För Byggföretagens medlemmar innebär osäkerheten kring vad som utgör en verksamhetsöverlåtelse kopplat till eventuell ändrad användning av fastigheten en fördyring av byggbar mark (se nedan). Till detta kommer den generella osäkerheten kring var gränsen går för vad som utgör en verksamhetsöverlåtelse och inte, samt att denna gräns kan komma att förflyttas med anledning av EU-domstolens tolkning av artikel 19 i momsdirektivet. Dessutom kommer en ny mervärdesskattelag att träda i kraft 1 juli 2023. En ny mervärdesskattelag innebär en ny lagtext att tolka och förhålla sig till. Trots att avsikten är att lagtexten i princip ska ha samma materiella innebörd som i dagens ML kommer den nya lagen att leda till att tolkningen påverkas på olika sätt. Det går med andra ord inte att med säkerhet säga att tolkningen av exempelvis 5 kap 38 § nya mervärdesskattelagen (2023:000) i alla delar kommer att överensstämma med tolkningen av 2 kap 1 b § ML.

Att bygga in så pass mycket osäkerhet i systemet med övertagande av jämkningsskyldighet, som ofta rör mycket stora värden och långa processer, anser Byggföretagen är olämpligt. För att minimera osäkerheten bör frågan om när en verksamhetsöverlåtelse föreligger analyseras närmare, och vid behov förtydligas.

Förslagets effekter på byggbranschen och bostadsproduktionen

Inlåsnings effekter

Förslagets inlåsnings effekter har identifierats i promemorian, men i och med utgångspunkten att endast fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet kommer att beröras av förslaget underskattas dessa effekter sannolikt.

Byggföretagen anser att effekterna riskerar att bli allvarliga, och kan komma att innebära att många fastighetsägare blir betydligt mer restriktiva med ny-, till- och ombyggnationer av fastigheter.

För att exempelvis en ombyggnation ska bli lönsam krävs att fastighetsägaren vet att fastigheten som är föremål för ombyggnation kommer att ägas i åtminstone tio år till, alternativt att fastighetsägaren med säkerhet vet att en försäljning av fastigheten kommer att kvalificera som en verksamhetsöverlåtelse.

Flexibiliteten i systemet blir betydligt sämre om förslaget genomförs. Omstruktureringar försvåras och fördyras, och osäkerhet skapas. I vissa fall kommer stor osäkerhet föreligga kring om en fastighetsöverlåtelse kvalificerar som verksamhetsöverlåtelse eller inte, något som kommer innebära en hämsko på vissa typer av överlåtelser. Detta gäller naturligtvis även de fastighetsöverlåtelser inte kvalificerar som verksamhetsöverlåtelser. Ett exempel på detta är överlåtelse av vindkraftverk där anläggningen ännu inte tagits i bruk.

Högre markpriser

Förslaget innebär att priserna för viss mark sannolikt kommer att öka. Den mark som drabbas är mark som idag är bebyggd, och där investeringar i form av exempelvis hyresgäst Anpassningar gjorts den senaste tioårsperioden. Idag kan fastighetsägare och byggföretag, baserat på kommersiella överväganden, komma överens om hur byggnader som står på fastigheten ska hanteras och i vilken "skick" som marken ska förvärvas. Byggföretaget kan exempelvis förvärva mark med befintlig byggnad och riva bygganden. Den frivilliga skattskyldigheten upphör i samband med rivningen men jämkning ska i detta fall inte ske, se 9 kap 6 § ML samt 9 kap 10 § ML. Detta innebär att det inte uppkommer någon momskostnad för jämkning för vare sig köpare eller säljare.

För byggföretag kan det vara ekonomiskt mer fördelaktigt att förvärva mark, inklusive byggnad, och själv ombesörja rivning m.m. istället för att låta befintlig fastighetsägare utföra detta och sedan förvärva marken. Promemorians förslag innebär dock att denna möjlighet många gånger inte längre kommer att föreligga. Byggföretagen kommer istället att vara hänvisade till att köpa mark där befintlig byggnad rivs, alternativt kompensera säljaren för den momskostnad som uppkommer i samband med fastighetsförsäljningen. Detta

innebär ytterligare kostnadsökningar för en bransch som redan drabbats mycket hårt av ökade kostnader.

Fördyring av allmänna anläggningar i samband med exploatering

Promemorian berör översiktligt frågan om kommuners fastighetsförvärv, och effekterna av förslaget på dessa förvärv. Effekterna berörs dock enbart utifrån kommunernas perspektiv, ingenting sägs om effekter hos överlåtande företag.

När ett område ska exploateras är det emellertid inte ovanligt att kommuner träffar avtal med berörda fastighetsägare om att dessa, kostnadsfritt, ska stå för byggnation av allmän platsmark, såsom exempelvis gator eller parker, i det berörda området. Alternativet till en sådan överenskommelse är att kommunen själv genomför de aktuella byggarbetena och sedan tar betalt av de berörda fastighetsägarna för dessa genom så kallad gatukostnadsersättning. Gatukostnadsersättningen är inte föremål för mervärdesskatt. Kommunen har också genom 2 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund ("LEMK") rätt till ersättning för kostnader för mervärdesskatt, trots att dessa kostnader inte används för en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Dessa regler finns för att så långt som möjligt eliminera mervärdesskattebetingade skillnader mellan egenproduktion och externa inköp.

Genom LEMK kan en kommun få ersättning för bland annat mervärdesskattekostnader hänförliga till uppförande av allmänna anläggningar. För att kommunen ska kunna begära ersättning från Skatteverket krävs att kommunen kan presentera en uttagshandling eller en jämkningshandling för Skatteverket. Kommunen erhåller en jämkningshandling då exploatören inte själv bedriver byggnadsrörelse (enligt 27 kap inkomstskattelagen).

När kommunen erhåller återbetalning av ingående mervärdesskatt alternativt s.k. uttagsmoms återbetalas den erhållna mervärdesskatten till exploatören. På detta sätt uppnås en mervärdesskatteneutral hantering, oavsett om kommunen väljer att själv genomföra de aktuella byggarbetena eller överlåter detta på exploatören. För exploatörerna är det ofta en fördel att även hantera byggnationen av allmän platsmark då det underlättar planering och samordning av projektet.

Neutralitetsprincipen kan sägas vara den viktigaste principen vid utformningen av mervärdesskatten. Den innebär att skatten ska påverka de skattskyldigas val så lite som möjligt, dvs. den ska så långt som möjligt fungera neutralt. I den mån skatteregler påverkar de skattskyldigas val medför detta samhällsekonomiska effektivitetsförluster. Den förändring som föreslås skulle emellertid innebära att det framöver inte längre kommer att föreligga neutralitet mellan de tre olika alternativen för byggnation av allmän platsmark. Förslaget medför istället att de mervärdesskatteåtslagliga konsekvenserna av de olika alternativen för byggnation av allmänna anläggningar kommer att variera beroende av vem som uppför

anläggningarna. En exploatör som inte bedriver byggnadsrörelse kommer att få bära hela mervärdesskattekostnaden för de allmänna anläggningarna, medan kommun och exploatör som bedriver byggnadsrörelse kan undvika dessa.

Detta kommer innebära att exploatörer som inte bedriver byggnadsrörelse kommer att behöva ta höjd för tillkommande mervärdesskattekostnader när de köper mark (i och med att kommunen ofta kräver att exploatörer ska stå för byggnation av allmänna anläggningar i samband med att nya områden exploateras), något som innebär att de inte kommer att kunna betala lika mycket för marken. Förändringen missgynnar således denna typ av exploatörer, och strider mot neutralitetsprincipen.

Frågorna om jämkning vid fastighetsöverlåtelser bör utredas ytterligare

Det område som promemorian berör är mycket komplext. Byggföretagen har ovan visat på några av de allvarliga konsekvenser som promemorians förslag ger upphov till. Många fastigheter överläts idag paketerade, men för byggföretag är det inte alltid möjligt att köpa och sälja fastigheter paketerat. Detta gäller bland annat då större fastigheter styckas av. I och med att ML:s fastighetsbegrepp omfattar långt mer än enbart fast egendom enligt jordabalkens definition kommer förslagen få betydelse för långt fler transaktioner än de som identifierats i promemorians konsekvensanalys.

Byggföretagens uppfattning är att de förslag som presenteras i promemorian avhandlas alltför översiktligt, och vissa av handlingsalternativen avfärdas på alltför lösa grunder. Det finns även ytterligare alternativ som skulle behöva utredas närmare, exempelvis en variant av den s.k. intygsmomsen (som avskaffades 1 januari 2001, se prop. 1999/2000:82).

Mot denna bakgrund förordar Byggföretagen en mer gedigen lagstiftningsprocess. En utredning bör tillsättas och få i uppdrag att grundligt analysera frågorna om jämkning vid fastighetsöverlåtelser, samt hitta en modell för att hantera dessa frågor som innebär färre negativa konsekvenser för en hårt pressad byggbransch.

Frågor med anledning av detta remissvar kan ställas till Sofie Wilhelmsson, skatteexpert, sofie.wilhelmsson@byggforetagen.se alternativt 070-344 58 63.

BYGGFÖRETAGEN



Catharina Elmsäter-Svärd
Verkställande direktör