

Björn Sjösvärd

Från: Ann-Britt Eriksson <ann-britt.eriksson@regeringskansliet.se>
Skickat: den 26 januari 2023 14:59
Till: registraturen@boverket.se; info@byggforetagen.se; registrator@esv.se; admin@fastighetsentreprenorerna.se; kontakt@fastighetsagarna.se; kontakta@far.se; info@foretagarna.se; forvaltningsrattenimalmo@dom.se; registrator@gu.se; kammarrattenistockholm@dom.se; registrator@kommerskollegium.se; konkurrensverket@kkv.se; konsumentverket@konsumentverket.se; johan.fall@svensktnaringsliv.se; Regelrådet; registrator@skatteverket.se; info@smaforetagarna.se; info@srfkonsult.se; remiss@advokatsamfundet.se; info@sverigesallmannnytta.se; info@skr.se; info@svenskhandel.se; remisser@svensktnaringsliv.se; tillvaxtverket

Ämne: Remiss av Promemorian Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet. Svar senast den 28 april 2023

Bifogade filer: Remissmissiv Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet.pdf; PM Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet.pdf

Uppföljningsflagga: Följ upp
Flagga: Har meddelandeflagga

Kategorier: Björn
AppServerName: p360_prod
DocumentID: RR 2023-19:01
DocumentIsArchived: -1

Hej!

Remissvaren ska ha kommit in till Finansdepartementet **senast den 28 april 2023**. Svaren bör lämnas per e-post till fi.remissvar@regeringskansliet.se och med kopia till

johan.westlund@regeringskansliet.se.

Ange diarienummer Fi2022/

00434 och remissinstansens namn i ämnesraden på e-postmeddelandet.

Svaret bör lämnas i två versioner: den ena i ett bearbetningsbart format (t.ex. Word), den andra i ett format (t.ex. pdf) som följer tillgänglighetskraven enligt lagen (2018:1937) om tillgänglighet till digital offentlig service. Remissinstansens namn ska anges i namnet på respektive dokument.

Remissvaren kommer att publiceras på regeringens webbplats.

I remissen ligger att regeringen vill ha synpunkter på förslagen eller materialet i promemorian.

Myndigheter under regeringen är skyldiga att svara på remissen. En myndighet avgör dock på eget ansvar om den har några synpunkter att redovisa i ett svar. Om myndigheten inte har några synpunkter, räcker det att svaret ger besked om detta.

För **andra remissinstanser** innebär remissen en inbjudan att lämna synpunkter.

Promemorian kan laddas ned från Regeringskansliets webbplats www.regeringen.se.

Råd om hur remissyttranden utformas finns i Statsrådsberedningens promemoria [Svara på remiss \(SB PM 2021:1\)](#). Den kan laddas ned från Regeringskansliets webbplats www.regeringen.se.

Kansliråd
Anna Sundblad Stahre

Hälsningar
Ann-Britt Eriksson
Assistent
Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
103 33 Stockholm
Tel. 08-405 16 31



Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen, Enheten för
mervärdesskatt och punktskatter

Kansliråd

Johan Westlund

08-405 11 13

**Promemorian Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse
av fastighet**

Remissinstanser

- 1 Boverket
- 2 Byggföretagen
- 3 Ekonomistyrningsverket
- 4 Fastighetsentreprenörerna
- 5 Fastighetsägarna
- 6 FAR
- 7 Företagarna
- 8 Förvaltningsrätten i Malmö
- 9 Göteborgs universitet
- 10 Kammarrätten i Stockholm
- 11 Kommerskollegium
- 12 Konkurrensverket
- 13 Konsumentverket
- 14 Näringslivets skattedelegation
- 15 Regelrådet
- 16 Skatteverket
- 17 Småföretagarnas riksförbund
- 18 SRF konsulterna
- 19 Sveriges advokatsamfund

- 20 Sveriges allmännytt
- 21 Sveriges Kommuner och Regioner
- 22 Svensk Handel
- 23 Svenskt Näringsliv
- 24 Tillväxtverket

Remissvaren ska ha kommit in till Finansdepartementet **senast den 28 april 2023**. Svaren bör lämnas per e-post till fi.remissvar@regeringskansliet.se och med kopia till johan.westlund@regeringskansliet.se. Ange diarienummer Fi2022/00434 och remissinstansens namn i ämnesraden på e-postmeddelandet.

Svaret bör lämnas i två versioner: den ena i ett bearbetningsbart format (t.ex. Word), den andra i ett format (t.ex. pdf) som följer tillgänglighetskraven enligt lagen (2018:1937) om tillgänglighet till digital offentlig service. Remissinstansens namn ska anges i namnet på respektive dokument.

Remissvaren kommer att publiceras på regeringens webbplats.

I remissen ligger att regeringen vill ha synpunkter på förslagen eller materialet i promemorian.

Myndigheter under regeringen är skyldiga att svara på remissen. En myndighet avgör dock på eget ansvar om den har några synpunkter att redovisa i ett svar. Om myndigheten inte har några synpunkter, räcker det att svaret ger besked om detta.

För **andra remissinstanser** innebär remissen en inbjudan att lämna synpunkter.

Promemorian kan laddas ned från Regeringskansliets webbplats www.regeringen.se.

Råd om hur remissyttranden utformas finns i Statsrådsberedningens promemoria [Svara på remiss \(SB PM 2021:1\)](#). Den kan laddas ned från Regeringskansliets webbplats www.regeringen.se.

Anna Sundblad Stahre
Kansliråd

Ändrade regler om mervärdes- skatt vid överlåtelse av fastighet

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian föreslås ändringar av reglerna om mervärdesskatt vid överlåtelse av investeringsvaror. 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 mervärdesskattedirektivet.

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

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2024. Reglerna om överlåtelse av fastigheter tillämpas fortfarande i sin äldre lydelse för överlåtelser som sker före ikraftträdandet. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Innehållsförteckning

Promemorians huvudsakliga innehåll	2
1 Lagtext	4
1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:000)	4
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund	8
2 Bakgrund och gällande rätt	9
2.1 Reglering i lag	9
2.2 Rättspraxis	10
2.2.1 Pactor Vastgoed	10
2.2.2 Sögård fastigheter AB	11
3 Ändrade regler om jämkning	13
3.1 Överlåtelse av fastigheter utanför en verksamhetsöverlåtelse	13
3.2 Överlåtelse av investeringsvaror inom en verksamhetsöverlåtelse	16
3.3 Vissa övergångar som inte är överlåtelser	18
3.4 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	19
4 Konsekvensanalys	20
5 Författningskommentar	26
5.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:000)	26
5.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund	29

1 Lagtext

1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:000)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (2023:000)
dels att 15 kap. 17, 21–22 och 27 §§ ska upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast före 15 kap. 21 och 27 §§ ska utgå,
dels att 7 kap. 51 §, 12 kap. 30 §, 15 kap. 1–3, 7, 20, 23, 26, 28 och 31 §§
ska ha följande lydelse,
dels att det införs en ny paragraf, 15 kap. 14 a §, av följande lydelse.

Lydelse enligt prop. 2022/23:46 *Föreslagen lydelse*

7 kap.

51 §

Avdrag för ingående skatt i de fall som avses i 12 kap. 28–31 §§ samt 15 kap. 3–24 och 27 §§ ska justeras för den första redovisningsperioden efter det beskattningsår då användningen ändrats eller överlåtelse skett, om inte annat följer av 52 eller 53 §.

Avdrag för ingående skatt i de fall som avses i 12 kap. 28–31 §§ samt 15 kap. 3–16, 18–20, 23 och 24 §§ ska justeras för den första redovisningsperioden efter det beskattningsår då användningen ändrats eller överlåtelse skett, om inte annat följer av 52 eller 53 §.

12 kap.

30 §

Bestämmelserna i 15 kap. 21–23 §§ gäller också vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig beskattning, även om den frivilliga beskattningen övergår till den nya ägaren först vid tillträdet enligt 15 § andra stycket.

Om den frivilliga beskattningen upphör enligt 18 eller 19 § är den tidigare ägaren skyldig att justera avdrag för ingående skatt, om inte den nya ägaren övertar rättighet och skyldighet att justera avdrag enligt 15 kap. 21–23 §§.

Om frivillig beskattning upphör enligt 18 eller 19 § är den tidigare ägaren skyldig att justera avdrag för ingående skatt.

15 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om justering av avdrag för ingående skatt som avser investeringsvaror. Bestämmelserna avser

- vad som avses med ingående skatt (2 §),
- särskilt om hyresrätter och bostadsrätter (3 §),

- vad som är en investeringsvara (4–6 §§),
- i vilka fall avdrag ska justeras (7–9 §§),
- justeringsperiod (10 och 11 §§),
- hur avdrag ska justeras (12–19 §§),
- hur avdrag ska justeras (12–16 och 18–19 §§),
- övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag (20–27 §§),
- övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag (20 och 23–26 §§),
- utfärdande av justeringshandling (28–30 §§), och
- justeringshandling vid övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag (31 §).

Ytterligare bestämmelser om justering av avdrag för ingående skatt finns i 12 kap. om frivillig beskattning för vissa fastighetsupplåtelse.

2 §

Med ingående skatt avses detsamma som i 13 kap. 4 och 5 §§. När någon enligt 20–27 §§ övertar rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt utgörs dock dennes ingående skatt för den övertagna investeringsvaran av den andres ingående skatt.

Med ingående skatt avses detsamma som i 13 kap. 4 och 5 §§. När någon enligt 20 och 23–26 §§ övertar rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt utgörs dock dennes ingående skatt för den övertagna investeringsvaran av den andres ingående skatt.

3 §

För hyresrätter och bostadsrätter gäller det som sägs om fastigheter i 7 § 3–5, 11 § andra stycket, 14 § andra stycket, 21–23, 25 och 26 §§. Rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgästen eller bostadsrätts-havaren.

För hyresrätter och bostadsrätter gäller det som sägs om fastigheter i 7 § 3–5, 11 § andra stycket, 14 § andra stycket, 20, 23, 25 och 26 §§. Rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgästen eller bostadsrätts-havaren.

7 §

Om inte annat följer av 9 § eller 20–27 §§, ska avdrag för ingående skatt justeras i följande fall:

Om inte annat följer av 9 §, 20 § eller 23–26 §§, ska avdrag för ingående skatt justeras i följande fall:

1. om användningen av en investeringsvara, för vilken ingående skatt för förvärvet eller importen varit helt eller delvis avdragsgill, ändras på så sätt att den avdragsgilla delen minskar,
2. om användningen av en investeringsvara, för vilken ingående skatt för förvärvet eller importen inte varit avdragsgill eller bara delvis varit avdragsgill, ändras på så sätt att den avdragsgilla delen ökar,
3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och leveransen är skattepliktig, under förutsättning att den ingående skatten för förvärvet eller importen av varan bara delvis varit avdragsgill,

4. om en fastighet överläts under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som avses i 4 § 2 eller 4,

5. om en fastighet som avses i 4 § 3 överläts, eller

6. om en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att ingående skatt som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i 4 § 2, 3 eller 4 varit avdragsgill för denne.

14 a §

Om en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan ska, vid bedömningen av hyresgästens eller bostadsrättshavarens skyldighet att justera avdrag för ingående skatt, den avdragsgilla delen anses vara noll under återstoden av justeringsperioden.

20 §

Vid överlåtelse av investeringsvaror, *utom sådana som omfattas av frivillig beskattning*, i samband med att en verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, ska förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock bara om förvärvaren har avdragsrätt.

Vid överlåtelse av investeringsvaror i samband med att en verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, ska förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock bara om förvärvaren har avdragsrätt.

23 §

En överlåtare som avses i 21 § ska fullgöra skyldighet att justera avdrag som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtitt den, om överlåtarens

Om en överlåtelse enligt 20 § avser en fastighet ska överlåtarens fullgöra skyldighet att justera avdrag som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtitt den, om överlåtarens

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 §.

26 §

Konkursgäldenären ska dock alltid justera avdrag för ingående skatt på grund av ändringar som inträffat under tiden fram till dess denne försatts i konkurs.

Om en fastighet överläts av konkursboet ska bestämmelserna i 21–23 §§ gälla för konkursboet och förvärvaren.

Om en fastighet överläts av konkursboet ska bestämmelserna i 20 och 23 §§ gälla för konkursboet och förvärvaren.

28 §

När rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt övertas enligt 20–27 §§, ska den som rättigheten och skyldigheten övertas från utfärda en handling som innehåller de uppgifter som framgår av 30 § (justeringshandling).

När rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt övertas enligt 20 och 23–26 §§, ska den som rättigheten och skyldigheten övertas från utfärda en handling som innehåller de uppgifter som framgår av 30 § (justeringshandling).

Om utfärdaren av en justeringshandling efter utfärdandet fått förändrad ingående skatt eller förändrad avdragsgill andel avseende denna skatt, ska denne utfärda en kompletterande handling om ändringen.

31 §

Den som enligt 20–27 §§ övertar rättighet och skyldighet när det gäller justering av avdrag för ingående skatt, ska i sina räkenskaper ha en sådan justeringshandling som avses i 28 § som grund för justeringen.

Den som enligt 20 och 23–26 §§ övertar rättighet och skyldighet när det gäller justering av avdrag för ingående skatt, ska i sina räkenskaper ha en sådan justeringshandling som avses i 28 § som grund för justeringen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.
 2. Bestämmelserna i 15 kap. 20–22 §§ ska fortfarande tillämpas i sina äldre lydelse för överlåtelser som sker före ikraftträdandet.
 3. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund

Härigenom föreskrivs att 2 a § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund¹ ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt prop. 2022/23:46 Föreslagen lydelse

2 a §

I denna paragraf finns bestämmelser om vad som utgör ersättningsbelopp och när rätten till ersättning inträder när användningen av en investeringsvara ändras samt när en investeringsvara förvärvas.

Om justering av avdrag för ingående skatt ska göras enligt 15 kap. 7 § 1 mervärdesskattelagen (2023:000) eller rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt övertas enligt 15 kap. 20 <i>eller</i> 21 § samma lag, utgör ersättningsbeloppet ett belopp som beräknas på samma sätt som justeringsbeloppet enligt 15 kap. 12–17 och 19 §§ samma lag.	Om justering av avdrag för ingående skatt ska göras enligt 15 kap. 7 § 1 mervärdesskattelagen (2023:000) eller rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt övertas enligt 15 kap. 20 § samma lag, utgör ersättningsbeloppet ett belopp som beräknas på samma sätt som justeringsbeloppet enligt 15 kap. 12–16 och 19 §§ samma lag.
---	---

Rätten till ersättning inträder årligen under återstoden av justeringsperioden. I justeringsperioden ska även det kalenderår då användningen ändras eller förvärvet sker räknas in.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

2 Bakgrund och gällande rätt

Mervärdesskatt regleras i dag i mervärdesskattelagen (1994:200). I propositionen Ny mervärdesskattelag (prop. 2022/23:46) föreslås att en ny mervärdesskattelag ska ersätta den nuvarande. I sak är de aktuella bestämmelserna lika i de båda lagarna. I texten nedan benämns den nuvarande mervärdesskattelagen ML och den kommande NML.

Att ett tidigare gjort avdrag för ingående mervärdesskatt avseende en investeringsvara ändras på grund av senare inträffade förhållanden benämns ”jämkning” i ML och ”justering” i NML och rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Någon skillnad i sak är inte avsedd mellan de två begreppen. För att underlätta jämförelsen med dagens regler kommer begreppet ”jämkas” att användas nedan, förutom när det avser mervärdesskattedirektivet. I själva lagförslaget (avsnitt 1 ovan) används dock ”justeras” eftersom det avser ändringar i NML.

2.1 Reglering i lag

Omsättning av fastigheter och upplåtelse av hyresrätter och andra rättigheter till fastigheter är som huvudregel undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första stycket ML respektive 10 kap. 35 § första stycket NML. En fastighetsägare som för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad som utgör fastighet kan dock välja att bli skattskyldig för sådan uthyrning, s.k. frivillig skattskyldighet (3 kap. 3 § andra stycket och 9 kap. 1 § första stycket ML. motsvarande regler finns i 12 kap. 5 och 8 §§ NML). Om en fastighetsägare som har valt att bli skattskyldig för uthyrning överlåter fastigheten övergår den frivilliga skattskyldigheten från och med tillträdesdagen på den nya ägaren (9 kap. 5 § andra stycket ML respektive 12 kap. 15 § andra stycket NML). Denne träder då i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt lagen. Den frivilliga skattskyldigheten upphör när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse (9 kap. 6 § första stycket ML respektive 12 kap. 16 § NML).

Enligt 2 kap. 1 b § ML respektive 5 kap. 38 § NML anses överlåtelse av tillgångar i en verksamhet, som sker i samband med att verksamheten överläts eller i samband med fusion eller liknande förfarande, inte vara en omsättning eller leverans av varor om förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för eller återbetalning av den skatt som annars skulle ha tagits ut på överlåtelsen. Detta brukar ofta benämnas verksamhetsöverlåtelse. Bestämmelsen motsvaras av artikel 19 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Där föreskrivs att vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.

Enligt 8 a kap. 1 § första stycket ML, vilken inte har någon direkt motsvarighet i NML, ska avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv av investeringsvaror jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan överläts. Med investeringsvaror avses bl.a. fastigheter som har varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor (8 a kap. 2 § första stycket ML respektive 15 kap. 4 § NML). Jämkning ska ske bl.a. om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten ökar eller minskar (8 a kap. 4 § första stycket ML respektive 15 kap. 7 § NML). För fastigheter ska jämkning även ske om fastigheten överläts under förutsättning att avdrag har gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad. För fastigheter ska jämkning ske när användningen har förändrats eller fastigheten har överlåtits inom tio år från ny-, till- eller ombyggnaden, vilket benämns ”korrigeringsstid” i ML och ”justeringsperiod” i NML (8 a kap. 6 § ML respektive 15 kap. 10 och 11 §§ NML). Vid överlåtelse ska jämkningsen göras vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringsstiden (8 a kap. 7–8 §§ ML respektive 15 kap. 13–17 §§ NML). Om en fastighet exempelvis överläts tre år efter en ombyggnation ska jämkningsen avse sju tiondelar av det avdrag som medgavs.

Om förvärvaren av en fastighet är skattskyldig ska denne under vissa förutsättningar överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt (8 a kap. 11–12 §§ ML respektive 15 kap. 20–23 §§ NML). För andra investeringsvaror än fastigheter gäller detta enbart vid verksamhetsöverlåtelse och enbart om varan inte är föremål för frivillig skattskyldighet. Om förvärvaren har övertagit överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt ska överlåtaren inte jämka med anledning av överlåtelsen. Bestämmelsen motsvaras av artikel 188 i mervärdesskattedirektivet. Enligt andra punkten i denna artikel får medlemsstaterna, om leveransen av investeringsvarorna är undantagen från beskattning, avstå från kravet på justering i den mån förvärvaren är en beskattningsbar person som använder investeringsvarorna uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag. Av artikel 189 i mervärdesskattedirektivet framgår vidare att medlemsstaterna för tillämpningen av artiklarna 187 och 188 bl.a. får vidta lämpliga åtgärder för att se till att justeringen inte medför några omotiverade fördelar och tillåta administrativa förenklingar.

2.2 Rättspraxis

2.2.1 Pactor Vastgoed

EU-domstolen uttalade sig i en dom den 10 oktober 2013 (Mål C-622/11, Pactor Vastgoed) om jämkning enligt det tidigare mervärdesskattedirektivet, rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, nedan kallat sjätte direktivet. Enligt nederländsk rätt var tillhandahållande av fastigheter som huvudregel undantaget från mervärdesskatt. Om en fastighet tillhandahölls en person som skulle

använda fastigheten på ett sätt som berättigade till skatteavdrag fanns dock vissa möjligheter att göra tillhandahållandet skattepliktigt. Det var i så fall köparen som blev skattskyldig. Om det visade sig att köparen inte använde fastigheten på ett sätt som berättigade till skatteavdrag skulle köparen påföras de avdrag som säljaren hade gjort. I målet hade ett bolag förvärvat en fastighet, valt att göra förvärvet skattepliktigt och dragit av den påförda mervärdesskatten. Några år senare sålde bolaget fastigheten till ett annat bolag. Även denna försäljning gjordes skattepliktig. Det visade sig senare att köparen inte använde den på ett sätt som berättigade till skatteavdrag och frågan blev då om köparen kunde påföras de av säljaren gjorda avdragen. EU-domstolen uttalade då följande om jämningsbestämmelsen:

Den bestämmelsen ska tolkas på så sätt att när ett mervärdesskatteavdrag som gjorts av en skattskyldig person jämkas, ska de belopp som ska erläggas som en följd av jämkningen betalas in av just den skattskyldiga personen.

Om bestämmelsen tolkades på motsatt sätt och jämkningen av ett mervärdesskatteavdrag avseende en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster ansågs kunna träffa en annan skattskyldig person än den som tagit emot leveransen eller tillhandahållandet, skulle det vara fråga om en tolkning som är oförenlig med de mål som eftersträvas med [sjätte direktivet] ...

Som svar på tolkningsfrågan angav domstolen att direktivet skulle tolkas så, att det utgör hinder för att de belopp som ska erläggas som en följd av jämkningen av ett mervärdesskatteavdrag, uppbärs från någon annan än den skattskyldiga person som gjorde avdraget.

2.2.2 Sögård fastigheter AB

Sögård fastigheter AB (Sögård) förvärvade under 2012 en fastighet. Den tidigare ägaren hade varit frivilligt skattskyldig och hade gjort avdrag för ingående mervärdesskatt avseende ombyggnadsåtgärder på fastigheten. Även Sögård var inledningsvis frivilligt skattskyldig, men sålde under 2013 fastigheten till två privatpersoner. Den frivilliga skattskyldigheten upphörde då. Fråga uppkom om Sögård var skyldigt att jämka den del av den tidigare ägarens avdrag för ingående skatt som hänförde sig till återstoden av korrigeringstiden. Skatteverket beslutade att så var fallet med hänvisning både till att bolaget hade tagit över jämningskyldigheten enligt bestämmelserna om överlåtelse av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet och till att bolagets förvärv av fastigheten fick anses ha skett genom en verksamhetsöverlåtelse. Sögård överklagade Skatteverkets beslut, men förvaltningsrätten avslog överklagandet. Sögård överklagade förvaltningsrättens dom till kammarrätten. Kammarrätten biföll överklagandet och ansåg med hänvisning till EU-domstolens dom i Pactor Vastgoed att Sögård inte kunde åläggas någon skyldighet att jämka den tidigare ägarens avdrag, oavsett om det var fråga om en verksamhetsöverlåtelse eller ett rent fastighetsförvärv. Skatteverket överklagade kammarrättens dom och Högsta förvaltningsdomstolen

beslutade att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen. I begäran om förhandsavgörande ställdes följande frågor:

1. Om en säljare av en fastighet, på grund av regler som medlemsstaten har infört med stöd av artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet, inte har justerat ett avdrag för ingående skatt eftersom köparen ska använda fastigheten uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag, föreligger då hinder mot att köparen, i ett fall då justeringstiden allttjämt löper, åläggs att justera avdraget vid den senare tidpunkt då köparen i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för sådana transaktioner?

2. Förändras svaret på frågan om den första överlåtelsen utgör en sådan överföring av tillgångar som avses i artikel 19 i mervärdesskattedirektivet?

EU-domstolen konstaterade i en dom den 26 november 2020 (mål C-787/18, Sögård fastigheter AB) först att åtgärder som får vidtas enligt artikel 189 i mervärdesskattedirektivet inte får medföra att skyldigheten att justera ett avdrag för ingående skatt avseende en leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster åläggs en annan beskattningsbar person än den som gjorde avdraget. Domstolen redogjorde sedan för vad den kom fram till i Pactor Vastgoed. Som svar på den första frågan angav EU-domstolen att mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att det utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver, med stöd av artikel 188.2 i direktivet, att säljaren av en fastighet inte är skyldig att justera ett avdrag för ingående mervärdesskatt om köparen ska använda fastigheten uteslutande för transaktioner som medför avdragsrätt, samtidigt som den även ålägger köparen att justera avdraget avseende återstoden av korrigeringsperioden vid den tidpunkt då köparen i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för sådana transaktioner. Vad gällde den andra frågan konstaterade EU-domstolen att frågan var hypotetisk i det skede som det nationella målet befann sig och att det inte framgick att det fanns något direkt behov av att få frågan besvarad för att kunna avgöra målet. Frågan togs därmed inte upp till prövning.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i en dom den 23 juni 2021 (mål 4302-17, HFD 2021 not 26) att det genom EU-domstolens dom var klarlagt att artikel 188 i mervärdesskattedirektivet inte ger stöd för att i enlighet med den svenska regleringen ålägga den som har förvärvat en fastighet skyldighet att jämka ett avdrag för ingående skatt som har gjorts av en tidigare ägare av fastigheten. Sögård kunde därmed inte åläggas att jämka den tidigare ägarens avdrag med hänvisning till att fastigheten omfattades av frivillig skattskyldighet och att jämkningsskyldigheten på den grunden togs över av bolaget när fastigheten förvärvades. Frågan blir därför om Sögård kan åläggas att jämka med hänvisning till att fastigheten förvärvades genom en verksamhetsöverlåtelse och att jämkningsskyldigheten på den grunden togs över av bolaget vid förvärvet. Eftersom EU-domstolen inte besvarade frågan om vad som gäller vid verksamhetsöverlåtelse är det dock enligt Högsta förvaltningsdomstolen fortfarande inte klart om den svenska regleringen i det avseendet är förenlig med direktivet. Frågan blev därför om Skatteverket hade visat att

det hade skett en verksamhetsöverlåtelse. Det förhållandet att den frivilliga skattskyldigheten enligt 9 kap. 5 § ML gick över på bolaget vid förvärvet innebär enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte i sig att det var fråga om en verksamhetsöverlåtelse. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar slutligen att Skatteverket inte hade lagt fram någon utredning om de närmare omständigheterna kring fastighetsförvärvet och att det är därmed inte var visat att bolaget hade förvärvat fastigheten genom en verksamhetsöverlåtelse. Överklagandet avslögs därmed.

3 Ändrade regler om jämkning

När en fastighet eller en annan investeringsvara säljs finns det, som nämnts tidigare, två olika situationer som kan bli aktuella. Försäljningen kan ske inom eller utanför en verksamhetsöverlåtelse. Med verksamhetsöverlåtelse avses överlåtelse av tillgångar i en verksamhet, som sker i samband med att verksamheten överläts eller i samband med fusion eller liknande förfarande, se vidare avsnitt 2.1.

Av EU-domstolens avgörande i Sögård fastigheter AB framgår att de svenska reglerna om övertagande av rättigheter och skyldigheter avseende jämkning strider mot mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen besvarade dock inte frågan om bedömningen förändrades av att överlåtelsen skedde som en del av en verksamhetsöverlåtelse. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i sitt avgörande i samma mål att det fortfarande inte är klart om den svenska regleringen i det avseendet är förenlig med direktivet. Hur de två olika situationerna ska hanteras behandlas därför i var sitt avsnitt nedan.

Utöver dessa två situationer förekommer även att kontrollen över en fastighet övergår till en annan person genom att fastigheten indirekt ”säljs” genom ett bolag. I dessa situationer ägs fastigheten av ett bolag och överlåtelsen sker genom att bolaget säljs. Detta innebär att bolagets nya ägare även får kontroll över fastigheten. En sådan försäljning utlöser dock normalt inte någon fråga om jämkning eftersom själva fastigheten inte har överlåtits. Det är samma bolag som äger fastigheten både före och efter försäljningen. Att bolaget har bytt ägare medför i sig inte att jämkning ska ske.

3.1 Överlåtelse av fastigheter utanför en verksamhetsöverlåtelse

Promemorians förslag: Vid försäljning av en fastighet utanför en verksamhetsöverlåtelse ska avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkningen ska avse återstoden av korrigeringsstiden.

Skälen för förslaget: Som angetts ovan framgår det av EU-domstolens avgörande i Sögård fastigheter AB att de svenska reglerna om övertagande av rättigheter och skyldigheter avseende jämkning vid överlåtelse av

fastighet utanför en verksamhetsöverlåtelse strider mot mervärdesskattedirektivet. Det står därför klart att de svenska reglerna för dessa situationer måste ändras. Fråga uppkommer då hur de nya reglerna ska utformas. Det går i princip att tänka sig fyra alternativ.

Det första är att försäljningen som sådan inte medför någon jämkning, men att säljaren behåller sin rättighet och skyldighet att jämka tidigare gjorda avdrag även efter försäljningen. Det innebär att säljaren efter försäljningen ska jämka tidigare gjorda avdrag om köparen ändrar fastighetens användning så att den används mer eller mindre i mervärdesskattepliktig verksamhet. En sådan lösning innebär flera stora praktiska problem, både för de skattskyldiga och Skatteverket. För säljaren innebär regleringen att den måste hålla sig informerad om hur köparen använder fastigheten under återstoden av korrigeringstiden. Det innebär även att säljaren inte har någon direkt kontroll över de omständigheter som medför att avdragen måste jämkas. Om köparen i sin tur säljer fastigheten vidare under korrigeringstiden kommer dessutom den ursprungliga säljarens jämkning att påverkas av handlingarna av en aktör som den eventuellt aldrig har haft någon kontakt eller affärsrelation med. För köparens del innebär en sådan reglering att den måste hålla säljaren informerad om hur fastigheten används. I praktiken skulle sannolikt relationen mellan säljaren och köparen i de flesta fall regleras genom köpekontraktet. De skatterättsliga konsekvenserna för säljaren av hur köparen använder fastigheten skulle då medföra att säljaren har incitament att civilrättsligt reglera hur köparen kan använda fastigheten. Även för Skatteverket skulle regleringen medföra problem. Att ett skattesubjekts användning av en fastighet påverkar avdragen hos ett annat skattesubjekt medför ytterligare administration och försvårar kontrollen. Det kan dessutom inträffa att säljaren har gått i konkurs eller likviderats när köparen ändrar användningen och att någon jämkning därmed inte kan ske. Sammantaget bedöms en ordning där försäljningen inte medför någon jämkning men säljaren behåller sin rättighet och skyldighet att jämka tidigare gjorda avdrag även efter försäljningen medföra stora praktiska problem och inte vara lämplig att genomföra.

Det andra alternativet är att försäljningen inte medför någon jämkning, och att säljaren inte heller behåller sin rättighet och skyldighet att jämka tidigare gjorda avdrag. Ett sådant system skulle i praktiken bryta kopplingen mellan avdrag för ingående skatt och användning i skattepliktig verksamhet. Även om det krävs att fastigheten används i skattepliktig verksamhet när avdragen görs skulle det i så fall inte få några konsekvenser om fastigheten såldes och sedan började användas i icke-skattepliktig verksamhet. Detta skulle medföra stor risk för kringgående av skattereglerna. Regleringen skulle även skapa en skillnad mellan att ny-, till- och ombyggnader genomförs på en egen fastighet och att samma åtgärder genomförs på en fastighet som någon annan äger men som efter åtgärderna köps in. I det första fallet skulle avdragen jämkas om fastigheten när åtgärden vidtogs användes i skattepliktig verksamhet men senare började användas i icke-skattepliktig verksamhet. I det andra fallet skulle dock avdragen inte påverkas. Ett sådant system bedöms vara klart olämpligt. Det är också tveksamt om det skulle vara förenligt med mervärdesskattedirektivet.

Ett tredje alternativ är att jämkning av tidigare gjorda avdrag alltid sker vid försäljning, även om köparen fortsätter att använda fastigheten i skattepliktig verksamhet. Ett sådant system blir enkelt att tillämpa och förhindrar kringgående. Det medför dock nackdelar för både säljaren och köparen. Att säljaren behöver jämka tidigare gjorda avdrag oavsett hur fastigheten fortsatt ska användas riskerar att leda till att det under korrigeringsperioden kan bli ekonomiskt olönsamt att sälja fastigheten, vilket i sin tur kan leda till en inlåsningsseffekt. I den mån fastigheten ändå säljs under korrigeringsperioden kommer jämkningen av avdragen sannolikt leda till en ökning av priset, vilket medför s.k. dold mervärdesskatt. Med detta menas att även om kostnadsökningen indirekt är orsakad av mervärdesskatt är försäljningen inte skattepliktig och köparen kan inte göra avdrag för kostnaden som om den hade varit mervärdesskatt. Regleringen skulle även skapa en skillnad mellan att ny-, till- och ombyggnader genomförs på en egen fastighet och att samma åtgärder genomförs på en fastighet som någon annan äger men som efter åtgärderna köps in. I det första fallet kommer någon jämkning inte att behöva ske så länge fastigheten används i skattepliktig verksamhet. I den andra fallet kommer dock jämkning att ske vid försäljningen, oavsett om fastigheten ska användas i skattepliktig verksamhet både före och efter försäljningen.

Det fjärde alternativet är att jämkning av tidigare gjorda avdrag som huvudregel sker vid försäljning, men att det införs en frivillig möjlighet att påföra mervärdesskatt på själva försäljningen. En mervärdesskattepliktig försäljning skulle medföra att säljaren inte skulle behöva jämka tidigare gjorda avdrag. För köparen skulle regleringen innebära att den kan göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på fastighetsköpet om fastigheten ska användas i skattepliktig verksamhet och att en ny korrigeringsperiod i så fall skulle påbörjas för det avdraget. Att försäljning av fastigheter i vissa fall kan ses som en mervärdesskattepliktig omsättning skulle dock vara en mycket stor förändring av dagens system, vilken riskerar att få omfattande följdverkningar som i sin tur behöver hanteras. En sådan förändring skulle behöva utredas noggrant för att avgöra vilka konsekvenser den skulle få för de inblandade parterna och systemet som helhet. Det är i nuläget inte möjligt att bedöma om en sådan ändring är lämplig eller inte.

Sammantaget bedöms de två första alternativen ha så stora nackdelar att de inte är lämpliga att genomföra. Det fjärde alternativet går inte att fullt ut bedöma utan en omfattande utredning, vilket också innebär att det inte kan genomföras i nuläget. Eftersom EU-domstolen har slagit fast att de nuvarande svenska reglerna på området strider mot EU-rätten måste en ändring av reglerna ske. Det alternativ som återstår är således det tredje alternativet, att jämkning av tidigare gjorda avdrag alltid sker vid försäljning, oavsett om köparen fortsätter att använda fastigheten i skattepliktig verksamhet eller inte. Som nämnts ovan får en sådan reglering flera nackdelar om köparen avser att fortsätta driva en skattepliktig verksamhet i fastigheten. Det får dock antas att sådana försäljningar i många fall sker genom en verksamhetsöverlåtelse, vilket behandlas i avsnitt 3.2 nedan. Sådana situationer omfattas alltså inte av denna bedömning. I de fall köparen inte avser att bedriva skattepliktig verksamhet i fastigheten innebär regleringen i praktiken ingen skillnad jämfört med dagens regler. Ändringen kommer således att träffa enbart de

fall då köparen avser att bedriva skattepliktig verksamhet i fastigheten men överlåtelsen inte anses vara en verksamhetsöverlåtelse. Med detta i åtanke bedöms lösningen vara den mest lämpliga. Det föreslås därför att vid försäljning av en fastighet utanför en verksamhetsöverlåtelse ska avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkningen ska avse återstoden av korrigeringstiden.

Om en kommun eller region som har avdragsrätt köper en fastighet utanför en verksamhetsöverlåtelse kan den med dagens regler överta rättigheten och skyldigheten att jämka på samma sätt som andra aktörer. I den mån jämkningen utgör en kostnad för kommunen eller regionen kan den få ersättning enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund. Med anledning av förslagen i denna promemoria kommer kommuner, på samma sätt som andra aktörer, inte längre kunna överta rättigheten och skyldigheten att jämka vid fastighetsöverlåtelser utanför en verksamhetsöverlåtelse. Det behöver därför göras en följdändring i lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund. Ändringen påverkar i sig inte kommunernas eller regionernas ekonomiska situation eftersom den kostnad som ersättningen ska täcka inte längre kan uppkomma.

Lagförslag

Förslaget innebär, tillsammans med förslaget i avsnitt 3.2, att 15 kap. 17, 21 och 22 §§ mervärdesskattelagen (2023:000) upphör att gälla och ändringar i 12 kap. 30 § samt 15 kap. 20 och 23 §§ samma lag. Förslaget innebär dessutom följdändringar i 7 kap. 51 §, 15 kap. 1–3, 7, 26, 28 och 31 §§ mervärdesskattelagen (2023:000) samt 2 a § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

3.2 Överlåtelse av investeringsvaror inom en verksamhetsöverlåtelse

Promemorians förslag: Om investeringsvaror överläts som en del av en verksamhetsöverlåtelse ska förvärvaren fortsatt överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren har avdragsrätt. Möjligheten att avtala bort detta och regeln om att överlåtaren ska jämka avdrag på grund av ändringar som inträffat under dennes innehavstid tas bort.

Skälen för förslaget: EU-domstolens avgöranden i *Pactor Vastgoed* och *Sögård fastigheter AB* berör inte frågan hur jämkning ska hanteras i samband med en verksamhetsöverlåtelse. I *Pactor Vastgoed* var frågan inte aktuell och i *Sögård fastigheter AB* besvarade EU-domstolen inte den frågan. I båda domarna finns dock uttalanden som, om de läses ensamt, kan tolkas som att en skyldighet att jämka ett avdrag för ingående skatt avseende en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster aldrig kan åläggas en annan beskattningsbar person än den som gjorde avdraget,

inte ens vid en verksamhetsöverlåtelse. Det kan emellertid konstateras att en sådan tolkning skulle strida mot grunderna i systemet med verksamhetsöverlåtelse. Vid en verksamhetsöverlåtelse anses enligt mervärdesskattedirektivet någon leverans av varor inte ha ägt rum och mottagaren ska träda i överlåtarens ställe. Om köparen inte har möjlighet att överta säljarens rättigheter och skyldigheter till jämkning är det inte möjligt för köparen att till fullo träda i säljarens ställe. Det går därför 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. Att det inte anses ske någon leverans av varor vid en verksamhetsöverlåtelse innebär även att det inte är möjligt att jämka vid försäljningen. Om det inte skulle vara möjligt för köparen att överta säljarens jämkningsskyldighet skulle således den enda möjligheten till jämkning efter en verksamhetsöverlåtelse vara att säljaren jämkar tidigare gjorde avdrag om köparen efter försäljning ändrar användningen, vilket skulle medföra stora praktiska problem (se avsnitt 3.1 ovan). I teorin går det även att tänka sig ett system där jämkning över huvud taget inte sker efter en verksamhetsöverlåtelse, även om köparen skulle ändra användningen av investeringsvaran. Ett sådant system bedöms dock vara klart olämpligt, och det är även tveksamt om det skulle vara förenligt med EU-rätten (se avsnitt 3.1 ovan).

Sammantaget bedöms ett system där köparen av en investeringsvara vid en verksamhetsöverlåtelse övertar säljarens rättighet och skyldighet att jämka vara den lösning som både är mest förenlig med mervärdesskattedirektivet och mest lämplig. Det föreslås därför att förvärvaren ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt om investeringsvaror överläts som en del av en verksamhetsöverlåtelse. Detta föreslås på motsvarande sätt som i NML gälla under förutsättning att förvärvaren har avdragsrätt. I dagens regler om överlåtelse av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet finns en möjlighet för säljaren och köparen att avtala om att säljaren ska jämka vid försäljningen. Någon sådan möjlighet finns dock inte vid andra verksamhetsöverlåtelser. Det föreslås att möjligheten att avtala om att säljaren ska jämka tas bort. I dag finns vidare en regel om att överlåtaren av en fastighet ska jämka avdrag på grund av ändringar som inträffat under dennes innehavstid även om förvärvaren har tagit över rättigheter och skyldigheter till jämkning i övrigt. Med tanke på att övertagande av jämkning enligt förslagen enbart kan bli aktuellt vid en verksamhetsöverlåtelse ter sig en sådan regel olämplig att ha kvar. Det föreslås därför att denna regel tas bort.

Tillsammans innebär de föreslagna ändringarna att fastigheter hanteras på samma sätt som andra investeringsvaror i jämkningshänseende.

Lagförslag

Förslaget innebär, tillsammans med förslaget i avsnitt 3.1, att 15 kap. 17, 21 och 22 §§ mervärdesskattelagen (2023:000) upphör att gälla och ändringar i 12 kap. 30 § samt 15 kap. 20 och 23 §§ samma lag. Förslaget innebär dessutom följdändringar i 7 kap. 51 §, 15 kap. 1–3, 7, 26, 28 och 31 §§ mervärdesskattelagen (2023:000) samt 2 a § lagen (2005:807) om

ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

3.3 Vissa övergångar som inte är överlåtelser

Promemorians förslag: Då en hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan ska det ses som att hyresrätten eller bostadsrätten inte längre används i den skattepliktiga verksamheten under återstoden av korrigeringsstiden.

Promemorians bedömning: Några ändringar behöver inte göras avseende in- och utträde ur mervärdesskattegrupper eller konkurser.

Skälen för förslaget och bedömningen: I vissa fall kan det inträffa att rättigheten och skyldigheten att jämka övergår till en annan person än den som gjorde avdraget, även om det inte har skett en överlåtelse. En sådan situation är in- och utträde ur mervärdesskattegrupper. Något förenklat kan sägas att när en beskattningsbar person inträder i en mervärdesskattegrupp övertar gruppen dennes rättighet och skyldighet till jämkning och när personen utträder ur gruppen återgår rättigheten och skyldigheten till personen. En annan situation är då en fastighetsägare försätts i konkurs. Konkursboet kan då under vissa förutsättningar överta konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att jämka. Även om det kan hävdas att en skyldighet att jämka i dessa situationer formellt sett åläggs en annan person än den som gjorde avdraget skiljer sig situationerna tydligt från en överlåtelse. Den person som åläggs skyldigheten, och får rättigheten, att jämka har ett mycket starkt samband med personen som gjorde avdraget. I fallet med en mervärdesskattegrupp ingår personen som gjorde avdraget i gruppen som övertar jämknings. Och vid en konkurs är det verksamheten hos den person som gjorde avdraget som drivs vidare av konkursboet. Det är mer fråga om att den beskattningsbara personen har bytt form än att en ny beskattningsbar person tar över rättigheten och skyldigheten att jämka. Det bedöms därför inte finnas något behov av att ändra de nuvarande reglerna i dessa situationer.

Ytterligare en situation då rättigheten och skyldigheten att jämka övergår till en annan person än den som gjorde avdraget utan att det har skett en överlåtelse är då en hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan. Enligt nuvarande regler ska fastighetsägaren i så fall överta rättigheten och skyldigheten att jämka ingående skatt på kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad som tillförts av hyresgästen eller bostadsrättsinnehavaren. Till skillnad från situationerna som nämndes ovan är det här fråga om att skyldigheten att jämka åläggs en beskattningsbar person som är tydligt åtskild från den person som gjorde avdraget. I ljuset av EU-domstolens avgörande i Sögård fastigheter AB kan en sådan reglering inte anses vara förenlig med EU-rätten. Den behöver därför ändras. Att en hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare har genomfört ny-, till- eller ombyggnad skiljer sig delvis från situationen då fastighetsägaren har genomfört samma åtgärd. Åtgärden är i det första fallet utförd på någon annans fastighet och knuten till verksamheten som hyresgästen eller bostadsrättsinnehavaren bedriver,

snarare än uthyrningen av lokalen som sådan. Även om en framtida hyresgäst skulle använda lokalen i en mervärdesskattepliktig verksamhet är det inte samma verksamhet som den avdragen var kopplade till. När den hyresgäst eller bostadsrättshavare som har gjort avdragen har lämnat lokalen kommer den därför inte längre att användas i den verksamhet som avdragen har gjorts för, såvida inte hyresgästen eller bostadsrättshavaren återigen tillträder. I fallet då en hyresgäst lämnar en hyresrätt men vid ett senare tillfälle inom korrigeringsstiden återigen hyr samma lokal är det dock inte säkert att gjorda ny-, till- eller ombyggnader är kvar. De kan helt eller delvis ha ändrats av fastighetsägaren eller en senare hyresgäst. Ett system som fullt ut beaktar hur lokalen ändras i dessa situationer riskerar att bli komplext. Samtidigt torde det vara mycket ovanligt att en hyresgäst genomför en ombyggnation i en hyrd lokal, lämnar lokalen och sedan återigen hyr samma lokal inom korrigeringsstiden. För att behålla systemet enkelt föreslås därför att det då en hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan ska ses som att hyresrätten eller bostadsrätten inte längre används i den skattepliktiga verksamheten under återstoden av korrigeringsstiden. Det innebär att den före detta hyresgästen eller bostadsrättshavaren kommer att behöva jämka de tidigare gjorda avdragen under varje år för återstoden av korrigeringsstiden.

Lagförslag

Förslaget innebär att 15 kap. 27 § mervärdesskattelagen (2023:000) upphör att gälla, att en ny paragraf, 15 kap. 14 a §, införs och följdändringar i 7 kap. 51 § samt 15 kap. 1, 2, 7, 28 och 31 §§.

3.4 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2024. Reglerna om överlåtelse av fastigheter tillämpas fortfarande i sin äldre lydelse för överlåtelser som sker före ikraftträdandet. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

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

avsnitt 2.2.2) finns begränsningar i hur de nuvarande reglerna kan tillämpas.

4 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslaget effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. Antagandet om oförändrat beteende ger en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt. På längre sikt, och för att analysera andra konsekvenser än de offentligfinansiella effekterna, kan ett mer dynamiskt synsätt behöva användas, där skattebaser tillåts påverkas av regeländringen.

Syfte och alternativa lösningar

Syftet med förslaget är att skapa ett system för jämkning av tidigare gjorda avdrag avseende investeringsvaror som stämmer överens med EU-rätten samtidigt som det förhindrar kringgående och minimerar den administrativa bördan för både Skatteverket och de skattskyldiga. De olika alternativa lösningarna redogörs för i avsnitt 3. I sammanhanget är det viktigt att komma ihåg att samtliga möjliga lösningar kommer att innebära försämringar för beskattningsbara personer i vissa fall jämfört med dagens regler. EU-domstolen har dock funnit att dagens regler inte är förenliga med EU-rätten och därför måste ändras.

Offentligfinansiella effekter

Som underlag för beräkningen av den offentligfinansiella effekten används mervärdesskattedata från SCB:s databas GIN och företagsdata från företagsdatabasen FRIDA. De data som används avser år 2019 och tidigare.

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

I den grupp företag som identifieras som möjliga berörda av förslaget uppskattas den ingående mervärdesskatt som belöper på investeringar som genomförts under 2019, och som skulle omfattas av jämkning vid

försäljning, till 10 663 miljoner kronor. Om samtliga fastigheter som ägs av dessa företag skulle säljas måste hela detta belopp jämkas tillsammans med nio tiondelar av motsvarande ingående mervärdesskatt år 2018, åtta tiondelar av ingående mervärdesskatt år 2017, sju tiondelar av ingående mervärdesskatt år 2016 osv. Om jämningsbeloppet t år efter försäljningen av fastigheten är x kan det samlade jämningsbeloppet vid försäljningen beräknas till $\sum_{t=0}^9 x_t \cdot (10 - t)/10$. I beräkningen måste även hänsyn tas till att det samlade möjliga jämningsbeloppet ökat i storlek över tid. Enligt databasen GIN har det samlade uppskattade jämningsbeloppet ökat med i genomsnitt 2,6 procent mellan åren 2017 och 2019. Det innebär att jämningsbeloppet för ett tidigare år kan uppskattas genom att jämningsbeloppet efterföljande år multipliceras med 0,975 ($1/1,026 = 0,975$). Det betyder att jämningsbeloppet för år 2018 kan beräknas till 10 396 mnkr ($10\,633 \cdot 0,975$), jämningsbeloppet för år 2017 kan beräknas till 10 137 ($10\,663 \cdot 0,975^2$) osv. Om de samlade möjliga jämningsbeloppen för respektive år, beräknade på detta sätt, sätts in i formeln för justering av jämningsbeloppet kan det samlade möjliga jämningsbeloppet vid försäljning av fastigheterna ett visst år beräknas till 54 460 mnkr.

Beloppet 54 460 mnkr är det belopp som skulle jämkas om samtliga som är frivilligt skattskyldiga skulle sälja sina fastigheter samma år. Enligt företagsdatabasen FRIDA är det i genomsnitt 1,6 procent av dessa företag som säljer sin fastighet under ett genomsnittligt år. Det innebär att det möjliga jämningsbeloppet ett visst år kan beräknas till 871 mnkr ($54\,460 \cdot 0,016 = 871$). Om detta belopp ökar i samma takt som historiskt kan beloppet omräknas till 965 mnkr som en uppskattning av 2024 års nivå ($871 \cdot 1,026^4 = 965$).

Det möjliga jämningsbeloppet motsvarar inte den offentligfinansiella effekten av förslaget. I beräkningen av den offentligfinansiella effekten måste hänsyn tas dels till att vissa investeringar hade blivit föremål för jämkning även utan regeländring, dels till att vissa fastighetsförsäljningar är att betrakta som del av en verksamhetsöverlåtelse, vilket innebär att jämkningsskyldigheten överförs till köparen även enligt förslaget. Det saknas underlag för att göra en exakt fördelning av det samlade möjliga jämningsbeloppet mellan fall som rör överlåtelse av verksamhet, fall där jämkning även skulle ske med dagens regler och fall där jämkning skulle ske efter förslaget. När det gäller överlåtelse av verksamhet är det dock troligt att fastighetsförsäljningar som görs av företag som bedriver uthyrning av lokaler i de allra flesta fall kan betraktas som sådana. Enligt beräkningar utifrån databasen GIN motsvarar det samlade potentiella jämningsbeloppet för företag som bedriver uthyrning av lokaler 75 procent av det samlade potentiella jämningsbeloppet 2019. Eftersom det även förekommer överlåtelser av fastigheter som är att betrakta som verksamhetsöverlåtelser i andra branscher görs en grov bedömning att 80 procent av det potentiella jämningsbeloppet kan betraktas som verksamhetsöverlåtelser. När det gäller den resterande delen av det potentiella jämningsbeloppet saknas underlag för en fördelning mellan jämkningar som hade fått göras även med dagens regler respektive jämkningar som får göras som en följd av förslaget. I brist på annat underlag antas att fördelningen är jämn så att 50 procent av det återstående

beloppet, eller 10 procent av det samlade beloppet, motsvarar den offentligfinansiella effekten av förslaget. Den offentligfinansiella effekten kan därmed beräknas till 100 miljoner kronor ($965 \cdot 0,1 \approx 100$). Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2024.

Tabell 4.1 Offentligfinansiell effekt av ändrade jämningsregler

Miljarder kronor, fasta priser och baser

Effekt från	Bruttoeffekt Periodiserad nettoeffekt				Varaktig effekt
	2024	2024	2025	2026	
2024-01-01	+0,1	+0,1	+0,1	+0,1	+0,1

Databaserna GIN och FRIDA

Effekter för företagen

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

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

Företag som berörs

Av de företag som bedöms beröras av förslaget bedriver cirka 16 procent någon form av tillverkning, cirka 15 procent har verksamhet inom juridik, ekonomi eller vetenskap och cirka 14 procent finns i byggbranschen. Fördelningen mellan branscher framgår av tabell 4.1.

Det är inte möjligt att göra någon uppdelning av företag som påverkas i egenskap av köpare av fastigheter. Detta eftersom köparna inte är möjliga att identifiera i de databaser som används i analysen.

Tabell 4.2 Andel företag som berörs av förslaget per bransch

Bransch	Andel
A Jordbruk, skogsbruk och fiske	4%

Bransch	Andel
C Tillverkning	16%
F Byggverksamhet	14%
G Handel	10%
H Transport och magasinering	9%
J Information och kommunikation	5%
M Juridik, ekonomi och vetenskap	15%
N Uthyrning och leasing	5%
Övriga	22%

Databaserna GIN och FRIDA, egen bearbetning

I tabellen nedan visas fördelningen av berörda företag efter omsättning. Över två tredjedelar av företagen har en omsättning under 10 miljoner kronor. Av dessa företag ingår dock över hälften i en koncern, vilket betyder att de utgör en del i en större organisation. Därmed kan cirka en tredjedel av berörda företag kategoriseras som små.

Tabell 4.3 Andel företag som berörs av förslaget efter omsättning

Omsättningsintervall anges i miljoner kronor

Omsättning	Andel
1 - 10	68%
10 - 50	13%
50 - 100	7%
100 - 500	5%
500 -	7%

Databaserna GIN och FRIDA, egen bearbetning

Regelverket är neutralt med avseende på företagsstorlek. Någon särskild hänsyn till små företag bedöms inte vara nödvändig vid reglernas utformning.

Administrativa kostnader

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

Det finns ingen studie eller annan information som kan användas som underlag för en bedömning av den genomsnittliga administrativa kostnaden för att uppfylla skyldigheten att jämka ingående skatt. I stället görs en rimlighetsbedömning av tidsåtgång och timkostnad för ett genomsnittligt företag. Flertalet företag kommer troligen inte att behöva göra någon djupgående analys för att konstatera att de nya reglerna inte omfattar dem. För ett stort antal företag bedöms tidsåtgången därför vara begränsad till cirka en timme. För de företag som kommer att behöva jämka tidigare avdrag bedöms skillnaden i administrativ kostnad vara stor mellan enskilda företag. Skillnaderna beror på sådant som antalet investeringar under den senaste tioårsperioden, investeringarnas storlek

och hur långt tillbaka i tiden de ligger. Vissa företag kan troligen snabbt ta fram information om storleken på investeringen medan andra måste lägga ned flera timmars arbete på detta. En grov bedömning är att de flesta företag behöver lägga mellan fem och tio timmars arbete på att ta fram information, sammanställa den och sedan redovisa den i mervärdesskattedeklarationen. Vidare är bedömningen att det är fler företag som behöver lägga ned fem timmars arbete än tio timmar och att den genomsnittliga tiden därför kan uppskattas till 7 timmar. Med antagandet att cirka 700 företag behöver lägga cirka 1 timmes arbete på att informera sig om de nya reglerna och att cirka 100 företag behöver använda i genomsnitt 7 timmar för att uppfylla reglerna, kan den genomsnittliga tiden beräknas till 1,75 timmar $((700 \cdot 1) + (100 \cdot 7)) / 800 = 1,75$).

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

Utifrån bedömningen att 800 företag kommer att beröras av regeländringen kan den totala administrativa kostnaden uppskattas till 0,6 miljoner kronor per år $(800 \cdot 800 \approx 600\,000)$.

Konkurrensförhållanden

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

Effekter för den ekonomiska jämställdheten

Det övergripande målet för regeringens jämställdhetspolitik är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Utifrån det övergripande målet arbetar regeringen efter sex delmål. Det andra jämställdhetspolitiska delmålet är ekonomisk jämställdhet. Kvinnor och män ska ha samma möjligheter och villkor i fråga om betalt arbete som ger ekonomisk jämställdhet livet ut.

Förslaget berör företag. Enskilda personer kan beröras indirekt i egenskap av företagsägare. Bedömningen är dock att förslagets påverkan på ägarandelarnas värde inte är märkbar. Därmed är också eventuell påverkan på kvinnors respektive mäns ekonomiska förutsättningar inte märkbar. Samma slutsats kan dras gällande effekter för inkomstfördelningen.

Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget bedöms initialt innebära en viss ökning av arbetsbördan för Skatteverket då de skattskyldiga behöver informeras om det nya systemet. På längre sikt bedöms dock förslaget minska Skatteverkets arbetsbörda, då det föreslagna systemet är mindre komplicerat än dagens system. Även det faktum att rättsläget förtydligas bedöms minska Skatteverkets arbetsbörda. Ändringarna skulle dock kunna leda till fler bedömningar huruvida en överlåtelse är en del av en verksamhetsöverlåtelse eller inte. Sammantaget bedöms dock de långsiktiga effekterna bli positiva eller neutrala för Skatteverket och eventuella kostnader ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Även för de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslaget på längre sikt innebära en minskad arbetsbörda. Dagens situation där delar av det svenska systemet har ansetts oförenliga med EU-rätten medför ett ökat antal processer. Att rättsläget klargörs bedöms därför minska domstolarnas arbetsbörda. Totalt bedöms förslaget på längre sikt minska antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna något. Som nämnts är även det föreslagna systemet mindre komplicerat än dagens system, vilket innebär att varje mål i genomsnitt borde kräva mindre arbete. Eventuella tillkommande kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslagets förenlighet med EU-rätten

Eftersom förenligheten med EU-rätten är anledningen till förslaget har denna fråga behandlats i avsnitt 3. Se i synnerhet avsnitt 3.2. Sammantaget bedöms förslaget vara förenligt med EU-rätten.

Övriga effekter

Förslaget bedöms generellt inte ha några effekter på det kommunala självstyret, kommunernas och regionernas ekonomi, övrig offentlig sektor, sysselsättning, miljö eller integration. Denna bedömning omfattar även ändringen i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, eftersom utgifter och ersättning påverkas i samma omfattning. Se vidare avsnitt 3.1. I den mån kommuner och regioner äger bolag påverkas de dock av förslaget om ändrade jämningsregler på samma sätt som andra bolagsägare.

5 Författningskommentar

5.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:000)

7 kap.

51 §

Avdrag för ingående skatt i de fall som avses i 12 kap. 28–31 §§ samt 15 kap. 3–16, 18–20, 23 och 24 §§ ska justeras för den första redovisningsperioden efter det beskattningsår då användningen ändrats eller överlåtelse skett, om inte annat följer av 52 eller 53 §.

I paragrafen regleras redovisning vid justering av avdrag. Genom ändringen tas de numera upphävda 15 kap. 21, 22 och 27 §§ bort från uppräknningen över när reglerna blir tillämpliga. Det görs även en mindre språklig justering.

12 kap.

30 §

Om *frivillig beskattning* upphör enligt 18 eller 19 § är den tidigare ägaren skyldig att justera avdrag för ingående skatt.

I paragrafen regleras justering av avdrag för ingående skatt i vissa fall. Genom ändringen tas nuvarande *första stycket* bort. I det nuvarande *andra stycket* tas undantaget för fall då den nya ägaren övertar rättighet och skyldighet att justera avdraget bort. Eftersom regeln enbart blir tillämplig då säljaren och köparen är överens om att den frivilliga skattskyldigheten inte ska övergå till köparen och där köparen således inte har avdragsrätt är det inte fråga om en verksamhetsöverlåtelse där köparen kan ta över rättighet och skyldighet att justera tidigare gjorda avdrag. Det görs även en mindre språklig justering.

15 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om justering av avdrag för ingående skatt som avser investeringsvaror. Bestämmelserna avser

- vad som avses med ingående skatt (2 §),
- särskilt om hyresrätter och bostadsrätter (3 §),
- vad som är en investeringsvara (4–6 §§),
- i vilka fall avdrag ska justeras (7–9 §§),
- justeringsperiod (10 och 11 §§),
- hur avdrag ska justeras (12–16 och 18–19 §§),
- övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag (20 och 23–26 §§),
- utfärdande av justeringshandling (28–30 §§), och
- justeringshandling vid övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag (31 §).

Ytterligare bestämmelser om justering av avdrag för ingående skatt finns i 12 kap. om frivillig beskattning för vissa fastighetsupplåtelser.

I paragrafen anges kapitlets innehåll. Genom en ändring i *första stycket* tas hänvisningar till de numera upphävda 21, 22 och 27 §§ bort.

2 §

Med ingående skatt avses detsamma som i 13 kap. 4 och 5 §§. När någon enligt 20 och 23–26 §§ övertar rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt utgörs dock dennes ingående skatt för den övertagna investeringsvaran av den andres ingående skatt.

I paragrafen regleras vad som avses med ingående skatt. Genom ändringen tas hänvisningar till de numera upphävda 21, 22 och 27 §§ bort.

3 §

För hyresrätter och bostadsrätter gäller det som sägs om fastigheter i 7 § 3–5, 11 § andra stycket, 14 § andra stycket, 20, 23, 25 och 26 §§. Rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgästen eller bostadsrättshavaren.

I paragrafen finns vissa särskilda regler om hyresrätter och bostadsrätter. Genom ändringen justeras hänvisningarna.

7 §

Om inte annat följer av 9 §, 20 § eller 23–26 §§, ska avdrag för ingående skatt justeras i följande fall:

1. om användningen av en investeringsvara, för vilken ingående skatt för förvärvet eller importen varit helt eller delvis avdragsgill, ändras på så sätt att den avdragsgilla delen minskar,

2. om användningen av en investeringsvara, för vilken ingående skatt för förvärvet eller importen inte varit avdragsgill eller bara delvis varit avdragsgill, ändras på så sätt att den avdragsgilla delen ökar,

3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och leveransen är skattepliktig, under förutsättning att den ingående skatten för förvärvet eller importen av varan bara delvis varit avdragsgill,

4. om en fastighet överläts under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som avses i 4 § 2 eller 4,

5. om en fastighet som avses i 4 § 3 överläts, eller

6. om en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att ingående skatt som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i 4 § 2, 3 eller 4 varit avdragsgill för denne.

I paragrafen regleras i vilka fall avdrag ska justeras. Genom ändringen tas hänvisningar till de numera upphävda 21, 22 och 27 §§ bort.

14 a §

Om en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan ska det, vid bedömningen av hyresgästens eller bostadsrättshavarens skyldighet att justera avdrag för ingående skatt, anses som att hyresrätten eller bostadsrätten inte längre används i den skattepliktiga verksamheten under återstoden av justeringsperioden.

Paragrafen är ny och reglerar vad som händer när en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta

den till någon annan. I så fall ska det, vid bedömningen av hyresgästens eller bostadsrättshavarens skyldighet att justera avdrag för ingående skatt, anses som att hyresrätten eller bostadsrätten inte längre används i den skattepliktiga verksamheten under återstoden av justeringsperioden. Detta medför att hyresgästen eller bostadsrättshavaren som gjorde avdraget kommer att behöva jämka det varje år under återstoden av justeringsperioden. Detta gäller även om hyresgästen eller bostadsrättshavaren senare återigen skulle hyra lokalen. Regleringen gäller enbart den hyresgäst eller bostadsrättshavare som gjorde avdraget och sedan lämnade hyresrätten eller bostadsrätten. Om exempelvis fastighetsägaren eller en ny hyresgäst genomför nya ny-, till- eller ombyggnader kan lokalen anses vara använd i deras respektive verksamheter om förutsättningarna är uppfyllda. Så som regeln är utformad blir den dessutom enbart tillämplig på avdrag kopplade till den aktuella hyresrätten eller bostadsrätten, i praktiken avdrag avseende ny-, till- eller ombyggnad som tillförts av hyresgästen eller bostadsrättsinnehavaren. Rättighet och skyldighet att justera avdrag för eventuella andra investeringsvaror påverkas inte.

Vad som händer när en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan reglerades tidigare i 27 §.

20 §

Vid överlåtelse av investeringsvaror i samband med att en verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, ska förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock bara om förvärvaren har avdragsrätt.

I paragrafen regleras övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag vid verksamhetsöverlåtelser. Ändringen innebär att begränsningen att regeln inte tillämpas på investeringsvaror som omfattas av frivillig beskattning tas bort. Regeln omfattar därmed samtliga investeringsvaror vid verksamhetsöverlåtelser.

23 §

Om en överlåtelse enligt 20 § avser en fastighet ska överlåtaren fullgöra skyldighet att justera avdrag som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtit den, 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 §.

I paragrafen regleras överlåtelse av fastigheter i vissa fall. Ändringen innebär att en hänvisning till 21 § ändras till 20 §. Liksom tidigare gäller dock regeln enbart fastigheter och inte andra investeringsvaror.

26 §

Konkursgäldenären ska dock alltid justera avdrag för ingående skatt på grund av ändringar som inträffat under tiden fram till dess denne försatts i konkurs.

Om en fastighet överläts av konkursboet ska bestämmelserna i 20 och 23 §§ gälla för konkursboet och förvärvaren.

I paragrafen finns vissa specialregler om när en fastighetsägare har försatts i konkurs. Genom en ändring i *andra stycket* justeras en hänvisning från 21 § till 20 § och en hänvisning till den numera upphävda 22 § tas bort.

28 §

När rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt övertas enligt 20 och 23–26 §§, ska den som rättigheten och skyldigheten övertas från utfärda en handling som innehåller de uppgifter som framgår av 30 § (justeringshandling).

Om utfärdaren av en justeringshandling efter utfärdandet fått förändrad ingående skatt eller förändrad avdragsgill andel avseende denna skatt, ska denne utfärda en kompletterande handling om ändringen.

I paragrafen regleras utfärdandet av justeringshandling. Genom en ändring i *första stycket* tas de numera upphävda 21, 22 och 27 §§ bort från uppräknningen över när reglerna blir tillämpliga.

31 §

Den som enligt 20 och 23–26 §§ övertar rättighet och skyldighet när det gäller justering av avdrag för ingående skatt, ska i sina räkenskaper ha en sådan justeringshandling som avses i 28 § som grund för justeringen.

I paragrafen regleras räkenskaper vid övertagande av justering. Genom ändringen tas de numera upphävda 21, 22 och 27 §§ bort från uppräknningen över när reglerna blir tillämpliga.

5.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund

2 a §

I denna paragraf finns bestämmelser om vad som utgör ersättningsbelopp och när rätten till ersättning inträder när användningen av en investeringsvara ändras samt när en investeringsvara förvärvas.

Om justering av avdrag för ingående skatt ska göras enligt 15 kap. 7 § 1 mervärdesskattelagen (2023:000) eller rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt övertas enligt 15 kap. 20 § samma lag, utgör ersättningsbeloppet ett belopp som beräknas på samma sätt som justeringsbeloppet enligt 15 kap. 12–16 och 19 §§ samma lag.

Rätten till ersättning inträder årligen under återstoden av justeringsperioden. I justeringsperioden ska även det kalenderår då användningen ändras eller förvärvat sker räknas in.

I paragrafen regleras ersättningsbelopp och tidpunkten för när rätt till ersättning inträder i de situationer när kommuner, regioner eller kommunalförbund är skyldiga att justera ingående skatt eller övertar justeringsrättigheter enligt reglerna i mervärdesskattelagen (2023:000). Genom en ändring i *andra stycket* tas hänvisningar till de upphävda 15 kap. 17 och 21 §§ mervärdesskattelagen bort. Effekterna av ändringen beskrivs närmare i avsnitt 3.1.