

2016-03-14

SN Dnr: 9/2016
Fi 2013/1535

Finansdepartementet
Enheten för mervärdesskatt och punktskatter
Johan Westlund
103 33 Stockholm
fi.registrator@regeringskansliet.se

Remissvar – promemoria om ny fastighetsdefinition i mervärdesskattelagen

Näringslivets Skattedelegation (NSD) har tagit del av rubricerade promemoria (PM) och får anföra följande.

Sammanfattning

- NSD anser att en textmässig återspeglning av förordningens definition ska införas i ML istället för en hänvisning till förordningens bestämmelser.
- NSD anser att innebörden av, samt nationella avvikelser från, den nya fastighetsdefinitionen och uttrycket "maskiner och utrustning som utgör fastighet" måste ytterligare tydliggöras, motiveras och analyseras.
- NSD anser att nuvarande bestämmelsen om tillhandahållanden av el m.m. som ett led i upplåtelsen av nyttjanderätt till en fastighets behålls.
- NSD anser att effekterna av förslaget avseende jämkning behöver ytterligare analyseras och belysas innan det kan läggas till grund för lagstiftning.
- NSD anser att konsekvensanalysen är oacceptabelt bristfällig.
- NSD anser att det inte är tillfredsställande att remissinstanser i yttrande på detta sätt ska behöva utreda och identifiera nedan påtalade frågeställningar och förutsätter att ett nytt förslag skickas ut på remiss.

Inledning

Från och med den 1 januari 2017 införs ett EU-harmoniserat fastighetsbegrepp avseende mervärdesskatt (moms). Definitionen införs i EU:s genomförandeförordning nr 282/2011¹ som fastställer tillämpningsföreskrifter för EU:s mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG. EU-kommissionen har även publicerat förklarande anmärkningar² (ej rättsligt bindande riktlinjer). I den svenska mervärdesskattelagen (1994:200), ML, återfinns en definition som idag utgår från fastighetsbegreppet i jordabalken med ett antal tillägg och inskränkningar.

¹ Rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster

² http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_sv.pdf

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

En fastighetsdefinition får stor betydelse då den påverkar omfattande områden inom momsbeskattningen såsom beskattningsland, skattepliktiga respektive undantagna transaktioner, frivillig skattskyldighet, omvänd byggmoms och jämningsregler.

I EU:s mätningar av administrativa kostnader för företag ligger moms- tillsammans med redovisningsregler allra högst. Momsreglerna generellt sett är mycket komplicerade och regelverket avseende fastighetsmoms innebär en särskild komplexitet som medför onödigt svåra tillämpningsproblem för näringsliv, skatteverk och domstolar. NSD anser att lagstiftaren därför har ett särskilt ansvar i att göra en så tydlig lagstiftningsprodukt som möjligt samt att förenklingar prioriteras.

Näringslivet har i flera sammanhang påtalat till finansdepartementet behov att i tid tydligt identifiera och klargöra vad den förändrade EU-definitionen kan innebära. Vidare har vikten av förenklingar och förbättringar framförts. Under våren 2015 påtalades i en skrivelse³ från näringslivet till finansdepartementet, återigen detta behov och en sammanställning medsändes med inledande analyser.

Den remitterade PM anger att syftet är att uppnå en enhetlig tillämpning och på så sätt förenkla momshanteringen. Samtidigt anges att någon fullständig översyn av ML:s struktur och begrepp på fastighetsområdet inte görs i detta lagstiftningsärende utan detta skjuts till den kommande översyn av hela ML som regeringen aviserat. NSD beklagar att en sådan översyn inte gjorts då detta i sig skapar flera onödigt svåra bedömningar på ett redan komplicerat område. Vidare anser NSD att den aktuella PM inte på ett godtagbart sätt har utrett de effekter som den nya definitionen medför. NSD anser att det därför inte heller kan säkerställas att de justeringar som borde ha gjorts har identifierats och hanterats.

Fastighetsdefinitionen

För att anpassa ML till EU:s definition föreslås en hänvisning till artikel 13b i förordningen. En sådan hänvisning ger en otydlighet i ett redan komplext regelverk genom att det inte går att utläsa vad som avses med fastighet direkt i lagtexten. NSD anser att en textmässig återspeglning av förordningens definition i artikel 13 b (a-d) måste ske istället för en hänvisning till förordningens bestämmelser. Detta för att underlätta tolkning och tillämpning. NSD ifrågasätter påståendet att föreskrifterna i förordningen inte ska genomföras i nationell lagstiftning. Att föreskrifterna i en förordning inte *behöver* regleras i nationell lag på grund av att de är bindande och direkt gällande betyder inte att de inte *kan* återges i nationell lag. Med tanke på reglernas komplexitet anser NSD att definitionen måste återfinnas i lagtexten.

Begreppet ”verksamhetstillbehör” slopas

Begreppet ”verksamhetstillbehör” i 1 kap. 12 § ML slopas. Detta begrepp förekommer avseende reglerna om skatteplikt i 3 kap. 3 § och jämkning i 8 a kap. 2 § ML. Förslaget innebär att fast egendom i form av verksamhetstillbehör ska behandlas på samma sätt som lös egendom beträffande skatteplikt och jämkning.

NSD efterfrågar fler förtydligande exempel när begreppet ”verksamhetstillbehör” ersätts med uttrycket ”maskiner och utrustning som utgör fastighet”. NSD anser att innebörden av den nya definitionen måste tydliggöras, motiveras och analyseras.

³ http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/konkurrenskraftiga-skatter/nya-momsregler-staller-allt-pa-anda_617459.html

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

Omfattas exempelvis här såväl invändig utrustning i en byggnad som utrustning som installerats utomhus t.ex. fristående bensinpumpar och vattenrutschbana? Se vidare kommentarer kring jämkning och skatteplikt nedan.

Underordnade tillhandahållanden

I PM föreslås att upplåtarens tillhandahållanden av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning som underordnade lokalupplåtelse tas bort i 3 kap. 2 § andra stycket ML. Detta medför att det lämnas till rättstillämpningen att avgöra om dessa tillhandahållanden ska anses underordnade eller inte. NSD anser att det saknas redogörelse för vilka konsekvenser en sådan förändring kan få.

Ändringen leder till stor osäkerhet vad gäller i de fall där moms inte debiteras på t.ex. vidarefakturerade elkostnader till en momsfri hyresgäst. Enligt Skatteverkets ställningstagande⁴ om huvudsaklighetsprincip och delning skulle sådan vidarefakturerings kunna komma att omfattas av momsplikt. Vilka effekter kan detta exempelvis få på en idag helt momsfri bostadsrättsförening? Kan exempelvis sådana intäkter påverka bedömningen om en förening är äkta och oäkta?

NSD saknar även redogörelser kring eventuella effekterna på skattskyldigheten för energiskatt. När det gäller leveranser till hyresgäster har skatteverket av tradition ansett att det är en yrkesmässig leverans om fastighetsförvaltaren fakturerar elen i form av uppmätt eller uppskattad elförbrukning. Om däremot elen ingår ospecificerad i hyresdebiteringen anser skatteverket att fastighetsförvaltaren inte ska anses ha levererat elen. Detta synsätt har bekräftats av HFD⁵ som gör en koppling till 3 kap. 2§ ML. HFD yttrade att "Om tillhandahållandet endast ingår som ett osjälvständigt och naturligt moment i upplåtelsen, vilket typiskt sett är fallet när elen ingår ospecificerad i hyran, bör elen inte anses levererad till hyresgästerna i den mening som avses i dessa bestämmelser". NSD:s bedömning är att en förändring av huvudsaklighetsprincipen i 3 kap 2§ inte i sig påverkar skattskyldigheten för energiskatt. Däremot kan det indirekt få effekt om fastighetsägare till följd av ändrad momsagstiftning börjar särredovisa elkraften på fakturor och medföra en "yrkesmässig leverans" enligt energiskattelagen.

I flera sammanhang lyfts behovet av en tydlig hjälpregel som reglerar tillämpningen av huvudsaklighets- och delningsprincipen. I detta avseende har vi haft en tydlig och praktisk hjälpregel. NSD motsätter sig därför att regeln tas bort.

Jämningsregler

Jämningsreglerna inom momsbeskattningen är ett särskilt besvärligt område. Reglerna kräver redan idag en mer detaljerad specificering än vad som normalt behöver hanteras i redovisning, fastighetstaxering eller inkomstbeskattning. Vidare kräver jämningsreglerna längre lagringstid av dokumentation än övrig lagstiftning och systemstöd saknas i ekonomihanteringssystem.

Vad som ska jämkas och/eller omfattas av en jämningshandling synes här bli utvidgat utan en relevant redogörelse och konsekvensanalys i PM.

⁴ 2015-05-18, dnr: 131 283125-15/111, Ett eller flera tillhandahållanden

⁵ HFD 2012 ref 26

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

I PM⁶ anges följande.

”Mot bakgrund av det föreslagna slopandet av begreppet verksamhetstillbehör i mervärdesskattelagen föreslås att i 8 a kap. 2 § tredje stycket ML ska det begreppet ersättas med ”maskiner och utrustning som utgör fastighet”. Det innebär att maskiner och utrustning som har tillförts en fastighet ska behandlas som lös egendom i jämkningshänseende, oavsett om de utgör en del i fastigheten.”

Maskiner och utrustning som omfattas av fastighetsbegreppet ska enligt förslaget inte anses utgöra fastighet vid tillämpningen av jämkningsreglerna. Detta innebär att maskiner och utrustning som idag omfattas av fastighetsbegreppet istället ska jämkas som inventarier med ändrad jämkningstid och andra beloppsgränser.

Begreppet maskiner och utrustning⁷ omfattar följande.

”Artikel 13b c och d i tillämpningsförfordningen – maskiner och utrustning
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.

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.”

I kommissionens förklarande anmärkningar⁸ anges (p 89-91) följande.

89. Vid bedömningen av om en del av en byggnad eller konstruktion ska anses vara fast egendom måste det därför undersökas om frånvaron av delarna (dvs. om de skulle avlägsnas) skulle förändra bygganden eller konstruktionen på ett sådant sätt att den inte skulle kunna användas för det avsedda ändamålet.

90. Föremål, utrustning eller maskiner, även sådana som är fästa vid en byggnad eller konstruktion, som inte förlorar sin individualitet eller strukturella integritet är däremot endast utrustning i en byggnad eller konstruktion som förblir fullständig även utan dessa delar. Dessa föremål kan emellertid anses utgöra fast egendom om byggnaden eller konstruktionen där de har installerats skulle förstöras eller förändras, i den mening som avses i artikel 13b d, om de avlägsnades (se punkt 2.2.4 nedan för en mer ingående förklaring).

91) Exempelen i artikel 13b c är kompletterande delar utan vilka vissa byggnader eller konstruktioner inte skulle vara fullständiga. De ingår inte i byggnadens eller konstruktionens stomme (dvs. de bidrar inte till dess styrka eller stabilitet), men deras installation fulländar eller utrustar den. Dessa delar ska betraktas som fast egendom om de bidrar till att fullända byggnadens eller konstruktionens huvudsakliga struktur så att den kan användas för det avsedda ändamålet. Utöver exemplen i artikel 13b c kan man också nämna de kompletterande delar som placeras i strukturen, såsom isolering, skiljeväggar och vägg- och golvbeläggningar. Detsamma gäller elektriska och sanitära installationer samt ventilations- och värmeinstallationer, utöver de huvudsakliga installationer som omfattas av led b. Alla dessa föremål är avsedda att förbättra eller effektivisera användningen eller utnyttjandet av byggnaden eller konstruktionen.

Begreppet maskiner och utrustning kan således omfatta varaktigt installerade föremål, utrustning eller maskiner samt föremål utan vilka byggnaden är ofullständig såsom t.ex. dörrar, fönster, tak, trappor och hissar och även viss isolering, innerväggar, tapeter och innergolv osv.

⁶ Sid 28

⁷ Sid 19

⁸ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_sv.pdf

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

Vad som ska jämkas eller omfattas vid upprättande av en jämningshandling utvidgas således och NSD saknar i PM en redogörelse och konsekvensanalys kring detta. Effekterna av förslaget behöver ytterligare analyseras och belysas innan det kan läggas till grund för lagstiftning.

Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn

I PM anges att förändringar i vad som omfattas av den omvända byggmomsen bedöms komma att ske i mycket begränsad utsträckning. Av det som anförts ovan ser NSD ett antal ändringar i fastighetsbegreppet som påverkar tillämpningsområdet för omvänd byggmoms. NSD anser att detta område inte är tillräckligt utrett och analyserat.

Skatteplikt

I PM⁹ påpekas att förslaget inte bedöms innebära någon större materiell förändring och att det endast i undantagsfall ska innebära förändringar i räckvidden av det nya fastighetsbegreppet. Som påtalas ovan är området komplext och NSD har svårt att se hur förslaget påverkar skatteplikten. Det är därför ytterst viktigt att säkerställa att förslaget inte innebär inskränkningar av skatteplikten med jämnings effekter som följd.

Med tanke på att industritillbehör blir fast egendom (förutsatt varaktigt installerad alternativt inte med lätthet kan flyttas) anser NSD att bestämmelser om skatteplikt i 3 kap. 3 § bör förtydligas till att även omfatta sådana industritillbehör. Vidare borde fast egendom i form av maskiner och utrustning *utanför* en byggnad, dvs. maskiner och utrustning som utgör fastighet även ingå i skatteplikten.

Konsekvensanalys

NSD anser att konsekvensanalysen är oacceptabelt bristfällig. I PM anges att förändringarna sammantaget bedöms påverka endast ett fåtal företag. NSD delar inte denna uppfattning. För att bedöma vilka effekter förändringarna kan få och huruvida det endast är ett fåtal eller flertal som påverkas måste en analys göras av vilka aktörer som påverkas utifrån olika typer av verksamheter och transaktioner.

Omvänd byggmoms

- Installationer och reparationer av utrustning, maskiner, byggnadstillbehör som inte längre utgör fast egendom
- Installationer och reparationer av vissa industritillbehör som numera blir fast egendom
- Tillhandahållande av byggtjänster till "byggbolag" och bedömning om moms ska debiteras (lös egendom) eller inte (fast egendom)
- Inköp av installation och reparation och bedömning om förvärvsbeskattning ska ske (fast egendom) eller debiterad moms (lös egendom)
- Vidarefakturerings av installation och reparation medför detta att säljaren ses som "byggbolag"

⁹ Sid 31

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

Uthyrning av fast monterad utrustning, maskin, byggnads- eller industritillbehör

- Leasingbolag
- Finansbolag
- Fastighetsbolag
- Branschspecifika bedömningar t.ex. telekom-, energi- och petroleumbranschen

Försäljning av fast monterad utrustning, maskin, byggnads- eller industritillbehör

- Leasingbolag
- Finansbolag
- Fastighetsbolag
- Hyresgäster som köper och säljer utrustning
- Momsfri försäljning av fast egendom, överlämna jämkningshandling
- Momspliktig försäljning av lös egendom/maskiner utrustning varaktigt installerad
- Branschspecifika bedömningar t.ex. telekom-, energi- och petroleumbranschen

Upprättande av jämkningsunderlag

- Ändrad användning eller ändrad verksamhet
- Verksamhetsöverlåtelser

Underordnade tillhandahållanden

- Bostadsrättsföreningar
- Bostadsföretag

NSD anser att förslaget kommer att påverka momsbeskattningen för ett stort antal skattskyldiga och ett stort antal transaktioner. Vidare anser NSD att det inte är tillfredsställande att remissinstanser i yttrande på detta sätt ska behöva utreda och identifiera påtalade frågeställningar och förutsätter att ett nytt förslag skickas ut på remiss.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION

Krister Andersson

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99