

## Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen

Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) har erbjudits möjlighet att lämna synpunkter på ovanstående förslag och anför följande.

### Sammanfattning

SKL avstyrker förslaget att den nuvarande definitionen av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen ersätts med en hänvisning till definitionen av fast egendom i tillämpningsförförordningen.

SKL anser att innebörden av, samt nationella avvikelser från, den nya fastighetsdefinitionen måste tydliggöras, motiveras och analyseras.

SKL avstyrker förslaget att bestämmelsen om tillhandahållanden av el m.m. som ett led i upplåtelsen av nyttjanderätt till en fastighets tas bort. SKL anser att bestämmelsen ska vara kvar, utvidgas samt ändras till att vara exemplifierande.

SKL har i sig inget att invända mot att bestämmelsen om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn ändras till följd av den nya definitionen av fastighetsbegreppet.

SKL kan, på det underlag som presenterats i promemorian, varken tillstyrka eller avstyrka förslaget att maskiner och utrustning som omfattas av fastighetsbegreppet inte ska anses utgöra fastighet vid tillämpningen av jämningsreglerna.

SKL delar bedömningen att det inte behövs någon ändring i mervärdesskattelagens bestämmelse om omsättningsland för tjänster med anknytning till fastighet. SKL vill dock framhålla att bestämmelsen om omsättningsland inte bör ges en vidare tillämpning genom nationell utvidgning av den gemensamma fastighetsdefinitionen.

SKL anser att konsekvensanalysen är oacceptabelt bristfällig.

### 5.1 Ny definition av fastighetsbegreppet

SKL avstyrker förslaget att den nuvarande definitionen av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen ersätts med en hänvisning till definitionen av fast egendom i tillämpningsförförordningen.

SKL anser att definitionen i artikel 13b a)-d) i tillämpningsförförordningen ska införas i mervärdesskattelagen i syfte att underlätta tillämpningen av mervärdesskattegränslagerna inom fastighetsområdet.

Tillämpningsförfordningen syftar till att tydliggöra tillämpningsområdet för artikel 47 i mervärdesskattedirektivet. Den nya definitionen i artikel 13b a)-d) i tillämpningsförfordningen gäller dock generellt vid tillämpningen av mervärdesskattereglerna inom fastighetsområdet och bör av den anledningen införas i mervärdesskattelagen.

Det torde inte finnas något hinder mot att i nationell lag införa en gemenskapsrättslig förordningsbestämmelse.

## 5.2 Vad innebär den nya fastighetsdefinitionen?

Det bakomliggande syftet med införandet av den nya gemenskapsrättsliga definitionen är att uppnå en enhetlig tillämpning i medlemsstaterna. I s.k. förklarande anmärkningar, publicerade i engelsk språkversion den 26 oktober 2015, redovisar kommissionen sin uppfattning om hur den nya gemensamma definitionen ska tolkas och tillämpas.

I den promemoria som nu remitterats finns avvikelser från vad som följer direkt av definitionen i artikel 13b a)-d) i tillämpningsförfordningen samt också i förhållande till vad som anges i kommissionens förklarande anmärkningar.

I det fortsatta lagstiftningsarbetet måste, bl.a. mot bakgrund av syftet med införandet av ett gemenskapsrättsligt fastighetsbegrepp, följande tydliggöras, motiveras och analyseras.

- I vilka fall bedömningar i promemorian inte är i överensstämmelse med kommissionens bedömningar.

I promemorian anges i vissa fall att bedömningen överensstämmer med den som kommissionen gör i sina förklarande anmärkningar. I vissa fall saknas en sådan angivelse.

Det är av betydelse för rättstillämpningen att klargöra i vilka fall och på vilket sätt bedömningar i den nu remitterade nationella promemorian skiljer sig från kommissionens bedömningar. Vid uttolkning av innebörden av en gemenskapsrättslig bestämmelse torde kommissionens förklarande anmärkningar, oaktat dessa inte är rättsligt bindande, tillmätas större betydelse än vad som anges i en nationellt upprättad promemoria.

- Av vad följer att rekvisiten i artikel 13b b)-d) kan ges olika tyngd?

Med fast egendom avses enligt artikel 13b b) varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken *och* som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet.

Av artikel 13b i tillämpningsförfordningen följer inte att rekvisiten kan eller ska ges olika tyngd. I kommissionens förklarande texter (avsnitt 2.2.2.3. i punkten 72) anges att båda villkoren i artikel 13b b) måste vara uppfyllda samtidigt.

I promemorian (sidan 18) anges att det avgörande kravet bör vara om byggnaden eller konstruktionen kan ”monteras ned eller flyttas med lätthet” och inte så mycket om

byggnaden eller konstruktionen har ”fästs vid eller i marken”. Som stöd för detta påstående hänvisas i promemorian till avgörande av EU-domstolen meddelat 2003, d.v.s. för tid före den fr.o.m. 1 januari 2017 gällande fastighetsdefinitionen.

SKL anser att det är av betydelse för den framtida rättstillämpningen att vad som anges i promemorian står i överensstämmelse med vad som följer direkt av definitionen i tillämpningsförförordningen och som även kommer till uttryck i kommissionens förklarande anmärkningar. Det är också av betydelse att klargöra vilka vägledande avgöranden, meddelade före 1 januari 2017, som fortsatt bedöms äga giltighet.

- Den bedömning som ligger till grund för att vitvaror även fortsatt anses utgöra fast egendom samt konsekvenserna av bedömningen.

Den nya, fr.o.m. 1 januari 2017 gällande, mervärdesskatterättsliga fastighetsdefinitionen innebär att vitvaror inte längre utgör fast egendom. Detta alldeles oavsett att vitvaror utgör byggnadstillbehör och därför fast egendom enligt bestämmelser i jordabalken. I strid med lydelsen i artikel 13b i tillämpningsförförordningen anges i promemorian, inom parentes, att vitvaror utgör fast egendom.

SKL påtalade ”vitvaruproblemet” i yttrande 2013-02-11 till finansdepartementet över förslaget till tillämpningsförförordningen. ”Vitvaruproblemet” är ett svenskt problem (möjligen ett problem även i Finland) som inte kan lösas genom att göra artikel 13b tillämplig i strid mot den direkta lydelsen. I övriga medlemsstater utgör vitvaror inte fast egendom och med beaktande av syftet med införandet av en gemensam definition uppkommer problem med en nationell särlösning. En nationell särlösning som endast återfinns i den nu remitterade promemorian genom att vitvaror inkluderas genom att i löptext, och inom parentes, ange ”inklusive vitvaror”.

Tillämpningsförförordningen syftar till att tydliggöra tillämpningsområdet för artikel 47 i mervärdesskattedirektivet. Tjänster på vitvaror, även om dessa utgör byggnadstillbehör enligt jordabalkens bestämmelser, omfattas inte av artikel 47 utan av artikel 44. Särlösningen är inte förenlig med det uttalade syftet med införandet av den gemensamma definitionen. Särlösningen skapar en nationell rättslig osäkerhet och konsekvenserna har inte analyserats.

Eftersom vitvaror, i Sverige, normalt ingår vid fastighetsuthyrning bör övervägas om det inte är en nöjaktig och en rättsligt hållbar lösning att i stället inkludera vitvaror bland vad som ingår som ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten. (Se kommentar under avsnitt 5.4 nedan)

#### **5.4 Tillhandahållanden som ingår i upplåtelsen av nyttjanderätt till fastigheter**

SKL avstyrker förslaget att bestämmelsen om tillhandahållanden av el m.m. som ett led i upplåtelsen av nyttjanderätt till en fastighet tas bort.

SKL anser att bestämmelsen ska vara kvar, utvidgas samt ändras till att vara exemplifierande.

SKL anser att förslaget, tvärtemot vad som anges i promemorian, skapar tillämpningsproblem. Fastighetsägare och fastighetsförvaltare saknar kunskap om unionsrätten och de principer som har utvecklats i EU-domstolens praxis. Effekterna, det administrativa merarbetet, av förslaget har inte analyserats.

Nuvarande bestämmelse är i enlighet med vad som följer av unionsrätten och ett borttagande är därför inte nödvändigt som en anpassning till mervärdesskattedirektivet.

För att förenkla tillämpningen bör breddband inkluderas och bestämmelsen göras exemplifierande.

I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör även utredas om vitvaror kan inkluderas i exemplifieringen i 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen för att lösa ”vitvaruproblemet” vid fastighetsuthyrning.

### **5.5 Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn**

SKL har i sig inget att invända mot att bestämmelsen om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn ändras till följd av den nya definitionen av fastighetsbegreppet.

I promemorian anges att förändringar i vad som omfattas av den omvända skattskyldigheten bedöms komma att ske i mycket begränsad utsträckning. SKL anser att detta endast är ett antagande och att förändringarna inte är tillräckligt utredda och analyserade. För att möjliggöra en korrekt tillämpning av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet fr.o.m. den 1 januari 2017 måste samtliga tidigare gjorda bedömningar jämföras med vad som följer av artikel 13b och artiklarna 31a och 31b i tillämpningsförfordningen. Av promemorian kan inte utläsas att någon mer ingående jämförelse och analys har genomförts.

### **5.6 Jämkning av avdrag för ingående skatt**

I promemorian föreslås att maskiner och utrustning som omfattas av fastighetsbegreppet i artikel 13b inte ska anses utgöra fastighet vid tillämpningen av jämningsreglerna.

SKL kan varken tillstyrka eller avstyrka förslaget på det underlag som presenterats i promemorian.

Vad som presenteras i promemorian utgör inte ett tillräckligt underlag för en korrekt tillämpning av jämningsreglerna. Effekterna av förslaget behöver ytterligare analyseras och belysas.

Förslaget i promemorian innebär att maskiner och utrustning som omfattas av fastighetsbegreppet ska jämkas som inventarier, d.v.s. korrigeringsperioden utgör fem år från inköpstillfället och beloppsgränsen 50 000 kr i moms per inventarium gäller.

Begreppet maskiner och utrustning omfattar varaktigt installerade föremål, utrustning eller maskiner (artikel 13b d)) samt föremål utan vilka byggnaden är ofullständig såsom t.ex. dörrar, fönster, tak, trappor och hissar (artikel 13b c)). I kommissionens

förklarande anmärkningar anges (i punkten 91) även viss isolering, innerväggar, tapeter och innergolv liksom sådan el-, sanitets-, ventilations- och värmeinstallation som inte omfattas av artikel 13b b).

Vad som ska jämkas som inventarier utvidgas således fr.o.m. den 1 januari 2017. Den gällande beloppsgränsen om 50 000 kr per inventarium innebär dock att vissa inventarier inte blir föremål för jämkning. Oavsett om inventarier, p.g.a. beloppsgränsen, kommer bli föremål för jämkning måste dessa brytas ut vid beräkning av jämkning vid fastighetsförsäljning/ändrad användning samt vid upprättandet av jämningshandling. Inventarier där momsen överstiger 50 000 kr per inventarium ska inte bara brytas ut utan kan också bli föremål för jämkning.

En korrekt tillämpning av förslaget - jämkningen av avdrag för ingående moms samt upprättande av jämningshandling - förutsätter att fastighetsägare kan identifiera inköp av varje enskilt inventarium samt vad som utgör *ett* inventarium med hänsyn till beloppsgränsen 50 000 kronor per inventarium.

Att *ett* fönster och *en* dörr utgör ett inventarium torde vara klart men hur många trappor utgör *ett* inventarium? Hur mycket isolering utgör *ett* inventarium? Är innergolvet i ett rum *ett* inventarium eller kan innergolven i hel fastighet anses utgöra *ett* inventarium?

Förslaget innebär att en särskild sidoordnad förteckning krävs för jämningsändamål. De nuvarande reglerna kring komponentredovisning kan inte läggas till grund för jämkning. Komponentredovisningen har inte samma krav på detaljeringsgrad och en redovisningsmässig komponent behöver inte överensstämja med vad som utgör inventarium enligt jämningsreglerna. Det administrativa merarbetet och kostnaderna ökar med all sannolikhet för flertalet fastighetsägare.

Vad SKL anför ovan omnämns inte i promemorian och konsekvenserna har därmed inte heller analyserats.

Ytterligare utredning är nödvändig för att förslaget ska kunna läggas till grund för lagstiftningsåtgärd.

## 5.7 Omsättningsland för fastighetstjänster

Promemorians bedömning är att det inte behövs någon ändring i mervärdesskattelagens bestämmelse om omsättningsland för tjänster med anknytning till fastighet.

SKL delar den bedömningen men bestämmelsen om omsättningsland bör inte ges en vidare tillämpning genom en nationell utvidgning av den gemensamma fastighetsdefinitionen.

## **7 Konsekvensanalys**

SKL anser att konsekvensanalysen är oacceptabelt bristfällig.

Sveriges Kommuner och Landsting

Anders Henriksson  
1:e vice ordförande