

# Lagrådsremiss

## Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 22 juni 2016

*Magdalena Andersson*

*Jan Larsson*  
(Finansdepartementet)

## Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att det införs en ny definition av begreppet fastighet i mervärdesskattelagen (1994:200). Förslaget innebär också att begreppet verksamhetstillhör i mervärdesskattelagen slopas. Som en följd föreslås även ändringar i reglerna om undantag och skatteplikt på fastighetsområdet och om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Slutligen föreslås en justering av reglerna om tillhandahållanden som ingår i upplåtelsen av nyttjanderätt till fastigheter.

Ändringarna görs med anledning av att en unionsrättslig definition av fast egendom träder i kraft den 1 januari 2017. Syftet är att uppnå en mer enhetlig tillämpning av mervärdesskatt på fastighetsområdet och därmed förenkla mervärdesskattehanteringen.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

## Innehållsförteckning

1	Beslut .....	3
2	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	4
3	Ärendet och dess beredning .....	11
4	Bakgrund.....	11
5	Gällande rätt.....	12
5.1	EU-rätt.....	12
5.2	Svensk rätt.....	13
6	Ändringar i mervärdesskattelagens bestämmelser om fastighet .....	15
6.1	Ny definition av fastighetsbegreppet.....	15
6.2	Vad innebär den nya fastighetsdefinitionen?.....	18
6.3	Undantag och skatteplikt på fastighetsområdet.....	24
6.4	Tillhandahållanden som ingår i upplåtelsen av nyttjanderätt till fastigheter .....	27
6.5	Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn .....	30
6.6	Jämkning av avdrag för ingående skatt .....	33
6.7	Omsättningsland för fastighetstjänster .....	37
6.8	Övriga frågor.....	38
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	39
8	Konsekvensanalys.....	41
9	Författningskommentar.....	45
9.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	45
Bilaga 1	Promemorians förslag till lagtext .....	48
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanser för promemorian Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen .....	54

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

## 2 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Häri genom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup>  
*dels* att 1 kap. 12 § ska upphöra att gälla,  
*dels* att 1 kap. 2 och 11 §§, 3 kap. 2 och 3 §§, 8 kap. 2 § och 8 a kap.  
2 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **1 kap.**

#### **2 §<sup>2</sup>**

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 1 a–4 e: den som omsätter varan eller tjänsten,

1 a. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som ska redovisas enligt bestämmelser som motsvarar den särskilda ordningen i artiklarna 369a–369k i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt direktiv 2008/8/EG, om den som omsätter tjänsten är en sådan grupp av personer som i ett annat EU-land anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp):  
mervärdesskattegruppen,

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk beskattningsbar person: den som förvärvar tjänsten, om denne är

- en beskattningsbar person,
- en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är registrerad till mervärdesskatt här, eller
- en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § varit tillämplig,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§, om den som omsätter varan är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan,

4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2016:261.

som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

– en beskattningsbar person som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan beskattningsbar person som tillhandahåller en beskattningsbar person som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av vara eller av tjänst med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 §, utom fastighetstjänst som avses i 4 b i denna paragraf eller 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

4 d. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf, av utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen vilka kan överlåtas enligt artikel 12 i det direktivet, eller av andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet: den som förvärvar tjänsten,

4 e. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av sådana varor som avses i tredje stycket: den som förvärvar varan,

5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar varan, och

6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen, om inte annat följer av c,

b) om importen avser en unionsvara eller om varan ska deklarerar för övergång till fri omsättning i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd, om inte annat följer av c,

c) om den som är eller skulle ha varit skyldig att betala tullen enligt a eller b är ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet: den för vars räkning ombudet handlar.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, *byggnad eller anläggning* som kan hänföras till

– mark- och grundarbeten,

– bygg- och anläggningsarbeten,

– bygginstallationer,

– slutbehandling av byggnader, eller

– uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,

2. byggstädning, och

3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Första stycket 4 e gäller varor som kan hänföras till följande nummer i

Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan i dess lydelse den 1 januari 2012,

1. avfall och skrot av järn eller stål; omsmältningögöt av järn eller stål (KN-nr som börjar med 7204),

2. avfall och skrot av koppar (KN-nr som börjar med 7404),

3. avfall och skrot av nickel (KN-nr som börjar med 7503),

4. avfall och skrot av aluminium (KN-nr som börjar med 7602),

5. avfall och skrot av bly (KN-nr som börjar med 7802),

6. avfall och skrot av zink (KN-nr som börjar med 7902),

7. avfall och skrot av tenn (KN-nr som börjar med 8002),

8. avfall och skrot av andra oädla metaller (KN-nr som börjar med 8101–8113), eller

9. avfall och skrot av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatörer (KN-nr som börjar med 854810).

Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en beskattningsbar person som har ett fast etableringsställe här ska den beskattningsbara personen vid tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk beskattningsbar person, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

Med tullskuld och unionsvara förstås detsamma som i artikel 5 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

#### 11 §

Med fastighet förstås

1. vad som enligt jordabalken utgör eller tillhör fastighet, dock inte egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken (industritillbehör),

2. byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggningar som för stadigvarande bruk anbragts i eller ovan jord och som tillhör någon annan än ägaren till jorden, och

3. egendom som avses i 2 kap. 2 § jordabalken även om byggnaden tillhör annan än ägaren till jorden eller om egendomen tillförts byggnaden av någon annan än ägaren till byggnaden.

Med fastighet avses fast egendom enligt artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

### 3 kap.

#### 2 §<sup>3</sup>

Från skatteplikt undantas, med de begränsningar som följer av 3 §, omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter.

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är *ett led i* upplåtelsen av nyttjanderätten.

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också *underordnade tillhandahållanden, exempelvis* upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är *en del av* upplåtelsen av nyttjanderätten.

#### 3 §<sup>4</sup>

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av *verksamhetsstillbehör,*

2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,

3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,

4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

5. upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel,

6. upplåtelse av förvaringsboxar,

7. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,

8. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,

9. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,

10. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,

11. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer, och

12. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2007:1376.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2013:1108.

12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Skatteplikt gäller dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Det som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,
2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och
3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

## 8 kap.

### 2 §<sup>5</sup>

Ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats.

Vid förvärv som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–5 eller om skattskyldighet föreligger för förvärvaren enligt 9 c kap. 5 § utgörs ingående skatt av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige skall redovisa till staten.

I det fall en förvärvare enligt 8 a kap. 11–14 §§ övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning utgörs förvärvarens ingående skatt för de övertagna investeringsvarorna av överlåtarens ingående skatt för varorna.

Ingående skatt utgörs också av skatt enligt denna lag som hänför sig till

1. förvärv enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 8 § andra stycket 2,
2. import till landet, eller
3. skattepliktiga uttag som avses i 4 § första stycket 6.
3. skattepliktiga uttag som avses i 4 § 5.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2000:500.



## 8 a kap.

### 2 §<sup>6</sup>

Med *investeringsvaror* avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor,

2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,

3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 5 med minst 100 000 kronor, och

4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Har under ett beskattningsår avseende en viss fastighet både en åtgärd som avses i första stycket 2 företagits och ett avdrag enligt första stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts ska vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Avdrag och åtgärder som avses i första stycket 3 och 4 ska på motsvarande sätt läggas samman med andra avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.

*Verksamhetstillbehör* ska vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som tillgångar som avses i första stycket 1.

*Maskin, utrustning och särskild inredning* ska vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som *sådan* tillgång som avses i första stycket 1, om den

1. tillförts *sådan* byggnad eller del av byggnad som är inrättad för annat än bostadsändamål, och

2. *anskaffats* för att direkt användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

2. Vid jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror gäller fortfarande äldre bestämmelser för avdrag för vilka korrigeringsperioden enligt 8 a kap. 6 § påbörjades innan ikraftträdandet, om inte något annat följer av 3–5.

3. Vid en överlåtelse av en investeringsvara sker jämkning enligt de bestämmelser som gäller vid tiden för överlåtelsen.

4. Om en investeringsvara, eller del av investeringsvara, vid tidpunkten för förvärvet eller nybyggnaden i mervärdesskattehänseende var en fastighet men vid tidpunkten för överlåtelsen inte längre är en fastighet

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2015:888.

ska ny-, till eller ombyggnader på den aktuella delen i jämningshänseende ses som förvärv med korrigeringsperiod på tio år.

5. Om en investeringsvara, eller del av investeringsvara, vid tidpunkten för förvärvet eller nybyggnaden i mervärdesskatteshänseende inte var en fastighet men vid tidpunkten för överlåtelsen är en fastighet ska förvärvet eller nybyggnaden av den aktuella delen i jämningshänseende ses som en ny-, till- eller ombyggnad med en korrigeringsperiod på fem år.

6. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

### 3 Ärendet och dess beredning

I oktober 2013 antog Europeiska unionens råd (rådet) genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster. Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (tillämpningsförordningen) är direkt gällande i medlemsstaterna och ska därför inte genomföras i svensk rätt. I de ändringar som beslöts i oktober 2013 ingår emellertid en definition av begreppet fast egendom som medför behov av ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML.

I en promemoria från finansdepartementet, Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen, lämnades lagförslag till följd av de nya bestämmelserna om fast egendom i tillämpningsförordningen. Promemorian innehöll även förslag om ytterligare anpassning till mervärdesskattedirektivet av mervärdesskattelagens regler på fastighetsområdet. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. Remissyttrandena finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (dnr Fi2016/00140/SKA/S2).

I denna lagrådsremiss behandlas promemorians förslag om de ändringar i mervärdesskattelagen som behövs med anledning av tillämpningsförordningens nya bestämmelser om fast egendom. Någon fullständig översyn av mervärdesskattelagens struktur och begreppsanvändning på fastighetsområdet görs dock inte i detta lagstiftningsärende. Sådana frågor får i stället hanteras inom ramen för den kommande översyn av mervärdesskattelagen som regeringen har aviserat i budgetpropositionen för 2016 (prop. 2015/16:1, förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor, avsnitt 6.35, s. 324).

### 4 Bakgrund

Reglerna för mervärdesskatt är i stor utsträckning harmoniserade inom EU. Grunden för regelverket finns huvudsakligen i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet eller direktivet). Medlemsstaterna är skyldiga att genomföra mervärdesskattedirektivets regler i den nationella rätten. I Sverige har det skett främst genom mervärdesskattelagen.

I syfte att säkerställa en enhetlig tillämpning av reglerna i mervärdesskattedirektivet har rådet beslutat om tillämpningsföreskrifter för direktivet i den s.k. tillämpningsförordningen. Tillämpningsförordningen är bindande och direkt gällande i samtliga medlemsstater.

Föreskrifterna i förordningen ska följaktligen inte genomföras i nationell lagstiftning.

Som ett led i målsättningen att uppnå en gemensam tillämpning föreslog Europeiska kommissionen den 18 december 2012 ändringar i tillämpningsförordningen, KOM(2012) 763 slutlig. En stor del av förslaget avsåg föreskrifter avseende de ändringar i mervärdesskattedirektivets regler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som trädde i kraft den 1 januari 2015. Förslaget innehöll dock även bestämmelser på fastighetsområdet, som en definition av begreppet fast egendom och regler om i vilka fall en tjänst ska anses ha anknytning till en fast egendom i omsättningslandshänseende. Förslaget beslutades i rådet den 7 oktober 2013.

## 5 Gällande rätt

### 5.1 EU-rätt

Det finns ingen definition av begreppet fast egendom i mervärdesskattedirektivet. Begreppet förekommer i en rad olika sammanhang, bl.a. i reglerna om var en tjänst ska anses vara omsatt och i reglerna om undantag från skatteplikt. Vid tolkningen av begreppet fast egendom är även begreppet byggnad av betydelse, jfr EU-domstolens dom i Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23, punkt 34.

Fast egendom betraktas som en vara enligt direktivet. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar (artikel 14.1 i direktivet). En medlemsstat får dock som materiella tillgångar (varor) behandla dels vissa rättigheter i fast egendom, dels sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom (artikel 15.2 a och b i direktivet). Om en medlemsstat väljer att betrakta överlåtelsen av en rättighet avseende en fast egendom som överlåtelse av en vara, är undantagen från skatteplikt för leverans av byggnader och mark enligt artikel 135.1 j och k i direktivet tillämpliga för överlåtelsen av rättigheten.

Av artikel 135.1 j och k i direktivet framgår att leveranser av byggnader eller delar därav och, i vissa fall, mark ska undantas från skatteplikt. Av artikel 12.1 följer dock att medlemsstaterna får, som beskattningsbar person, anse var och en som tillfälligtvis utför vissa transaktioner, särskilt någon av följande transaktioner:

Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.

Leverans av mark för bebyggelse.

Med det i artikel 12.1 a förekommande begreppet byggnad avses varje anläggning som anbragts på eller i marken (artikelns punkt 2). Av artikeln följer vidare att medlemsstaterna har ett visst handlingsutrymme vid utformningen av reglerna.

Sammanfattningsvis föreligger sålunda enligt direktivet skatteplikt för överlåtelse av nyuppförda byggnader eller delar därav, jämte den mark

de står på, och obebyggd mark som ska bebyggas. Överlåtelse av mark som inte ska bebyggas och överlåtelse efter första besittningstagandet av byggnader, eller delar därav, med mark är däremot undantaget från skatteplikt. Sverige har emellertid genom anslutningsfördraget rätt att behålla skattebefrielse för överlåtelse av nyuppförda byggnader, inbegripet den mark byggnaderna står på, och mark för bebyggelse (se artikel 380 och del B punkt 9 i bilaga X till direktivet).

Av artikel 135.11 i direktivet framgår att medlemsstaterna från skatteplikt ska undanta utarrendering och uthyrning av fast egendom. Följande transaktioner ska, enligt artikel 135.2 första stycket, inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 11:

- Tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på områden som iordningställts för användning som campingplatser.
- Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon.
- Uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner.
- Uthyrning av boxar.

Vidare får medlemsstaterna besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 11 (artikel 135.2 andra stycket i direktivet). Dessutom får medlemsstaterna enligt artikel 137 i direktivet medge rätt till valfrihet för beskattning bl.a. avseende uthyrning av fast egendom och leveranser av ”gamla” byggnader eller delar därav, inklusive marken de står på, och mark som inte ska bebyggas. Medlemsstaterna får även inskränka en sådan rätt.

Begreppet fast egendom förekommer även i direktivets regler om möjlighet att införa omvänd betalningsskyldighet (omvänd skattskyldighet) inom byggsektorn (artikel 199) och om jämkning av avdrag (artikel 187).

## 5.2 Svensk rätt

I svensk rätt, liksom i EU-rätten, omfattas fastigheter av varubegreppet (jfr 1 kap. 6 § ML). Enligt 1 kap. 11 § ML förstås med fastighet

- vad som enligt jordabalken utgör eller tillhör fastighet, dock inte egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken (industritillbehör),
- byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggningar som för stadigvarande bruk anbragts i eller ovan jord och som tillhör någon annan än ägaren till jorden, och
- egendom som avses i 2 kap. 2 § jordabalken även om byggnaden tillhör annan än ägaren till jorden eller om egendomen tillförts byggnaden av någon annan än ägaren till byggnaden.

Till byggnad hör fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna enligt 2 kap. 2 § jordabalken (s.k. byggnadstillbehör). Enligt jordabalken blir föremålet dock inte tillbehör till fastigheten, om det har tillförts av annan än fastighetens ägare (2 kap. 4 § jordabalken).

Industritillbehör är maskiner och annan utrustning som tillförts en fastighet, som helt eller delvis är inrättad för industriell verksamhet, för att huvudsakligen användas i verksamheten på denna (2 kap. 3 § jordabalken). Som framgår av 1 kap. 11 § ML omfattas inte industritillbehör av det mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet. Däremot omfattar mervärdesskattelagens fastighetsbegrepp, i motsats till jordabalken, föremål som har tillförts av någon annan än fastighetsägaren.

Verksamhetstillbehör definieras i 1 kap. 12 § ML som annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad som är inrättad för annat än bostadsändamål och den anskaffats för att direkt användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.

Omsättning av varor, inklusive fastigheter, och tjänster är generellt mervärdesskattepliktig (3 kap. 1 § första stycket ML). Från den generella skatteplikten finns flera undantag, bl.a. på fastighetsområdet. Enligt 3 kap. 2 § första stycket ML undantas från skatteplikt omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter. Av 3 kap. 3 § första stycket ML följer dock att undantaget i 3 kap. 2 § ML inte omfattar bl.a. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör, omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken, upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet, upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet, upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering av transportmedel, upplåtelse av förvaringsboxar, upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter, upplåtelse för djur av byggnader eller mark, upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel, korttidsupplåtelse av lokaler för idrottsutövning, upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer och upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion.

Vidare framgår av 3 kap. 3 § andra stycket ML att undantaget från skatteplikt inte heller gäller när t.ex. en fastighetsägare hyr ut en lokal för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. I sådana fall är omsättningen skattepliktig. Från detta finns i sin tur en rad undantag. För att omsättning som är skattepliktig enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML ska medföra skyldighet att betala mervärdesskatt krävs även att bestämmelserna om s.k. frivillig skattskyldighet i 9 kap. ML är uppfyllda.

Bestämmelser om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn finns i 1 kap. 2 § första stycket 4 b och andra stycket ML. I 8 a kap. ML finns regler om jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror.

## 6 Ändringar i mervärdesskattelagens bestämmelser om fastighet

### 6.1 Ny definition av fastighetsbegreppet

**Regeringens förslag:** Den nuvarande definitionen av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen ersätts med en hänvisning till definitionen av fast egendom i tillämpningsförordningen.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Promemorian föreslog att hänvisningen skulle knytas till en viss lydelse.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Stockholm, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Kommerskollegium, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Lantmäteriet och Företagarförbundet fria företagare* har inga synpunkter på förslaget. *Landsorganisationen i Sverige (LO)* avstår från att yttra sig. *Förvaltningsrätten i Göteborg* pekar på att nuvarande fastighetsbegrepp finns kvar i inkomstskattelagen (IL) och att det i vissa fall kan leda till problem om definitionen av vad som är en fastighet är olika. *Ekonomistyrningsverket* anför att eftersom myndigheters rätt till kompensation i huvudsak följer avdragsreglerna för ingående mervärdesskatt påverkas även myndigheters rätt till kompensation. Förändringarna bedöms dock inte påverka de statliga myndigheterna i någon större omfattning. Verket förutsätter att sådana fastighetstyper som är unika för staten, exempelvis farleder, vandringsleder och fisktrappor, har beaktats i beredningen. *Skatteverket* tillstyrker förslaget. *FAR* tillstyrker i stora delar förslaget men anför det är av stor vikt att tolkning och tillämpning av lagstiftningens väsentliga begrepp tydligt definieras i ML. Att fastighetsbegreppet i 1 kap. 11 § ML definieras genom hänvisning till den från 1 januari 2017 gällande definitionen av fast egendom i artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 kan medföra att mervärdesskattelagstiftningen framstår som mer svårtillgänglig. Det bör övervägas att införa en regelrätt definition av fastighet i 1 kap. 11 § ML. En lämplig avvägning kan vara att behålla den föreslagna hänvisningen, men att även komplettera hänvisningen med ett förtydligande genom återgivande av förordningstexten. *Företagarna, Näringslivets skattedelegation (NSD), Svenskt näringsliv, Sveriges allmännyttiga bostadsföretag (SABO), Sveriges byggindustrier, Sveriges kommuner och landsting (SKL) och Sveriges redovisningskonsulters förbund (SRF)* avstyrker att den nuvarande definitionen ersätts med en hänvisning till tillämpningsförordningen och menar att definitionen från förordningen ska föras in i den svenska lagen. NSD och Svenskt näringsliv anför vidare att i EU:s mätningar av storleken på administrativa kostnader för företag ligger mervärdesskatt tillsammans med redovisningsregler allra högst. Mervärdesskatteregler är generellt sett mycket komplicerade och regelverket avseende mervärdesskatt för fastigheter innebär en särskild komplexitet som medför onödigt svåra tillämpningsproblem för näringsliv, skatteverk och domstolar. En hänvisning till artikel 13b i förordningen ger en otydlighet i ett redan komplext regelverk. *Näringslivets regelnämnd* anför att

mervärdesskattelagstiftningen under flera år varit det regelverk som företagen anser vara mest komplicerat att hantera. De föreslagna förändringarna kommer inte att minska komplexiteten, utan snarare medverka till det motsatta, med ökade kostnader som följd. *Sveriges advokatsamfund* anför att en anpassning av definitionen av begreppet fastighet i ML till förordningens ordalydelse, med borttagande av hänvisningen till jordabalken, får anses medföra fördelar när det gäller att tydliggöra att det rör sig om ett gemenskapsrättsligt fastighetsbegrepp frikopplat från nationella bestämmelser. Det är dock olyckligt att ytterligare ett fastighetsbegrepp tillkommer. Med hänsyn till att ändringar i genomförandeförordningen inte per automatik leder till ändring i den svenska lagtexten bör det övervägas att begreppet fastighet i 1 kap. 11 § ML i stället definieras genom att ta in förordningstexten direkt i paragrafen. Det skulle underlätta förståelsen av lagtexten och säkerställa att ändringar i artikel 13b i genomförandeförordningen som påverkar definitionen av fastighet medför en ändring av paragrafen i ML. *Lantbrukarnas riksförbund* anför att tillämpningen av reglerna underlättas om tillämpningsförordningens definition återges i ML.

**Skälen för regeringens förslag:** Mervärdesskattedirektivet innehåller ingen definition av begreppet fast egendom. Av EU-domstolens praxis framgår emellertid att begreppet ”uthyrning av fast egendom” (och därmed ”fast egendom”) är ett självständigt unionsrättsligt begrepp och att det ska tolkas oberoende av den civilrättsliga lagstiftningen i medlemsstaterna, se t.ex. domen i *Susanne Leichenich*, C-532/11, EU:C:2012:720, punkt 17. I syfte att uppnå en enhetlig tillämpning av de gemensamma mervärdesskattereglerna på fastighetsområdet har rådet kommit överens om en definition av begreppet fast egendom. Definitionen har förts in i tillämpningsförordningen och den träder i kraft den 1 januari 2017 (den nya artikel 13b i tillämpningsförordningen). Definitionen har sin grund i EU-domstolens tolkning, se bl.a. – utöver det redan nämnda avgörandet – domen i *Rudolf Maierhofer*, C-315/00, EU:C:2003:23. Artikel 13b motsvarar de icke bindande riktlinjer som antagits av EU:s mervärdesskattekommitté. Enligt definitionen avses med fast egendom följande:

3. Varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta.
4. Varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet.
5. 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.
6. 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.

Mervärdesskattelagens definition av fastighet utgår från och är till viss del knuten till det civilrättsliga fastighetsbegreppet enligt jordabalken. I förhållande till jordabalkens fastighetsbegrepp innebär dock det mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet såväl utvidgningar som



inskränkningar. Till exempel anses byggnadstillbehör alltid som fastighet i mervärdesskattelhänseende, även om de ägs av någon annan än ägaren till byggnaden eller marken. Däremot omfattas inte industritillbehör av det mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet. Maskiner och annan utrustning i s.k. skräddarsydda industribyggnader kan dock anses utgöra tillbehör till byggnaden (verksamhetstillbehör) och inte industritillbehör, jfr RÅ 1988 ref. 139.

Verksamhetstillbehör omfattas av fastighetsbegreppet men behandlas i vissa avseenden som lös egendom, t.ex. så gäller skatteplikt för överlåtelse och upplåtelse av verksamhetstillbehör (3 kap. 3 § första stycket 1 ML). Även det unionsrättsliga fastighetsbegreppet omfattar under vissa förutsättningar – som framgår ovan – maskiner och utrustning som tillförts en byggnad. Av direktivet följer vidare att medlemsstaterna har ett visst handlingsutrymme vid utformningen av reglerna och att medlemsstaterna får begränsa undantaget ytterligare (se artikel 135.2 andra stycket). EU-rätten innehåller inte någon direkt motsvarighet till uppdelningen på olika tillbehör.

I promemorian har gjorts bedömningen att den unionsrättsliga definition av begreppet fast egendom får till följd att mervärdesskattelagens fastighetsbegrepp inte längre framstår som ändamålsenligt. För att underlätta tolkning och tillämpning av mervärdesskattereglerna görs i promemorian bedömningen att utformningen av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen bör ändras. Regeringen instämmer i denna bedömning.

En fråga som togs upp i promemorian är om ordet ”fastighet” bör behållas i den svenska mervärdesskattelagstiftningen eller om det bör ersättas med ”fast egendom”. Civilrättsligt har dessa begrepp olika innebörd, men i mervärdesskattesammanhang är frågan snarast av språklig art. ”Fast egendom” är det uttryck som förekommer i de svenska språkversionerna av mervärdesskattedirektivet och tillämpningsförordningen. Promemorian konstaterade att en förändring av terminologin i detta avseende skulle nödvändiggöra ändringar i ett relativt betydande antal lagbestämmelser. Till detta kommer enligt promemorian att ordet ”fastighet” förekommer i en rad sammansättningar i lagen, t.ex. ”fastighetsupplåtelse” och ”fastighetsägare”. Med anledning av detta har promemorian föreslagit att behålla det nuvarande begreppet ”fastighet”, men ersätta den nuvarande definitionen i 1 kap. 11 § ML med en hänvisning till tillämpningsförordningens definition av ”fast egendom”. Promemorian anser vidare att någon motsvarighet till tillämpningsförordningens uppräkningslista av vad som anses som fast egendom inte bör föras in i mervärdesskattelagen, med motiveringen att förordningen är direkt tillämplig och därför inte ska genomföras i svensk lagstiftning. Flertalet remissinstanser har invänt mot detta och anser att tillämpningsförordningens definition bör föras in i den svenska lagstiftningen. Tillämpningsförordningen är direkt tillämplig. Om definitionen i svensk lagstiftning skulle avvika från tillämpningsförordningen är det förordningens definition som ska tillämpas. Detta innebär också att den svenska regeln skulle behöva ändras om förordningen ändras. Om definitionen skulle införas i ML finns det, även om det också finns en hänvisning till förordningen, en

klar risk att definitionen uppfattas som en nationell rättsregel. Om det i svensk lagstiftning istället hänvisas till tillämpningsförordningens definition av ”fast egendom” framgår det tydligt att det är ett EU-rättsligt begrepp som ska tillämpas. Enligt regeringens mening finns mot bakgrund av ovanstående inte skäl att föra in tillämpningsförordningens definition i svensk lagstiftning.

Promemorian har föreslagit att hänvisningen ska gälla lydelsen enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013. Regeringen anser inte att det i detta fall är lämpligt att knyta hänvisningen till en viss lydelse. Normalt kan en hänvisning till en viss lydelse skapa en säkerhet kring vad som gäller om regeln som hänvisas till skulle ändras. Som nämnts ovan är dock bestämmelsen i tillämpningsförordningen direkt tillämplig och eventuella ändringar i förordningen kommer därför att gälla över svensk rätt vid en regelkonflikt. En hänvisning till en viss lydelse skapar därför i detta fall inte en säkerhet, utan tvärt om en otydlighet. Hänvisningen bör således enbart avse tillämpningsförordningens definition av ”fast egendom”, utan att knyta till en viss lydelse. Regeringen föreslår därför att definitionen av fastighet i 1 kap. 11 § ML ersätts med en hänvisning till fast egendom enligt artikel 13b i tillämpningsförordningen och anser att det är ändamålsenligt att hänvisningen till förordningen är dynamisk, dvs. avser förordningen i den vid varje tidpunkt gällande lydelsen.

Begreppen byggnads-, verksamhets- och industritillbehör har, som redan nämnts, inte någon omedelbar motsvarighet inom EU-rätten. Genom den föreslagna fastighetsdefinitionen slopas kopplingen till jordabalken och därmed även till bl.a. begreppet industritillbehör. Promemorian konstaterar att begreppet verksamhetstillbehör endast förekommer i två sammanhang i mervärdesskattelagen (reglerna om skatteplikt i 3 kap. 3 § och jämningsreglerna i 8 a kap. 2 § tredje stycket). Mot den bakgrunden föreslås att begreppet verksamhetstillbehör i mervärdesskattelagen ska slopas i samband med den nu föreslagna ändrade utformningen av fastighetsdefinitionen. Regeringen konstaterar dock att det finns vissa praktiska problem med ett sådant borttagande. Regeringens förslag avseende begreppet verksamhetstillbehör behandlas i avsnitten 6.3 och 6.6.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 11 § ML.

## 6.2 Vad innebär den nya fastighetsdefinitionen?

**Regeringens bedömning:** Det nya fastighetsbegreppet bör inte innebära någon större förändring i sak. I undantagsfall kan vissa föremål som idag anses utgöra fastighet inte längre komma att omfattas av fastighetsbegreppet och tvärt om. Eftersom bedömningen måste göras utifrån förhållandena i det enskilda fallet får den närmare avgränsningen överlämnas till rättstillämpningen.

**Promemorians bedömning:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Promemorians bedömning är något annorlunda i vissa detaljfrågor.

**Remissinstanserna:** *FAR, Företagarna* och *Sveriges advokatsamfund* anför att frågan om vad som naturligt hör till en byggnad tolkas olika i olika medlemsstater. Det gäller exempelvis vitvaror i bostadslägenheter. En närmare analys av skillnader i tolkningen av fastighetsbegreppet och effekterna av detta behövs. *SABO* anför att den nya fastighetsdefinitionen innebär att vitvaror inte längre utgör fast egendom. Eftersom vitvaror normalt ingår vid fastighetsuthyrning bör vitvaror istället inkluderas bland de tillbehör som ingår som ett led i upplåtelsen av nyttjanderätt i 3 kap. 2 § ML. *SKL* anför att det i promemorian finns avvikelser från vad som följer av tillämpningsförordningen och kommissionens förklarande anmärkningar. Med ”fast egendom” avses enligt artikel 13b b) i tillämpningsförordningen varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet. Båda villkoren måste vara uppfyllda samtidigt. I promemorian anges att det avgörande kravet bör vara om byggnaden eller konstruktionen kan monteras ned eller flyttas med lätthet och inte så mycket om den har fästs vid marken. Det avgörande från EU-domstolen som hänvisas till som stöd för detta är meddelat 2003, dvs. före den gällande fastighetsdefinitionen. Det behöver klargöras vilka vägledande avgöranden som meddelats före den 1 januari 2017 som fortsatt bedöms äga giltighet. Den nya fastighetsdefinitionen innebär att vitvaror inte längre utgör fast egendom. Eftersom vitvaror i Sverige normalt ingår vid fastighetsuthyrning bör vitvaror istället inkluderas bland de tillbehör som ingår som ett led i upplåtelsen av nyttjanderätt.

## **Regeringens bedömning**

### *Ett unionsrättsligt begrepp*

Inledningsvis kan det konstateras att införandet av ett unionsrättsligt begrepp i svensk lagstiftning skiljer sig på flera punkter från att införa en ny nationell definition. När en nationell regel införs står det i princip regeringen fritt att i lagtext och förarbeten definiera respektive förtydliga innebörden av begreppet. Ett unionsrättsligt begrepp är, som namnet antyder, kopplat till EU-rätten och ska tillämpas på samma sätt inom hela EU. En nationell regering kan därför inte ensidigt definiera ett sådant begrepp eller tolka det i strid med EU-rätten. Detta innebär att tolkningen av innebörden av ett unionsrättsligt begrepp i större mån än för nationell lagstiftning kan behöva överlåtas till rättstillämpningen.

I rättstillämpningen har bestämmelserna i mervärdesskattelagen tolkats mot bakgrund av den unionsrättsliga lagstiftningen och EU-domstolens praxis. Definitionen av fastighetsbegreppet i tillämpningsförordningen och den till följd därav föreslagna nya utformningen av fastighetsdefinitionen i mervärdesskattelagen bör mot den bakgrunden inte innebära någon större materiell förändring vid bedömningen av vad som ska anses utgöra fast egendom. I undantagsfall kan det dock bli så att vissa föremål som enligt nu gällande lagstiftning anses utgöra fastighet inte längre kommer att omfattas av fastighetsbegreppet. Det kan också i undantagsfall bli så att vissa föremål som i dag anses falla utanför

fastighetsbegreppet kommer att utgöra fastighet. Då en bedömning utifrån förhållandena i det enskilda fallet måste göras får dock den närmare avgränsningen överlämnas till rättstillämpningen.

Utöver de områden som anges nedan har fastighetsbegreppets räckvidd betydelse bl.a. för omfattningen av undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 och 3 §§ ML, men även för tillämpningen av den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn och jämkningen av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror. Fastighetsbegreppet har också betydelse för avgränsningen av tillämpningsområdet för omsättningslandsregeln för tjänster med fastighetsanknytning i 5 kap. 8 § ML. Dessa behandlas i separata avsnitt.

#### *Bestämda delar av jorden*

I artikel 13b a i tillämpningsförordningen anges som den första delen av definitionen av fast egendom ”Varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta”. Uttrycket ”äga eller besitta” i den nya artikeln 13b a i tillämpningsförordningen bör tolkas oberoende av civilrättsliga regler om äganderätt eller om fastighetsindelning och betraktas mot bakgrund av begreppet ”leverans av varor” i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet (jfr 2 kap. 1 § ML). Detta framgår bl.a. av den uppfattning som kommissionen redovisar i de s.k. förklarande anmärkningarna (eng. ”explanatory notes”) om regler om omsättningsland för tjänster med anknytning till fast egendom, publicerade i engelsk språkversion den 26 oktober 2015. Det bör dock noteras att de förklarande anmärkningarna inte är rättsligt bindande. Begreppet ”leverans av varor” är enligt EU-domstolen inte beroende av en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställs i den tillämpliga nationella rätten utan det innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om denne vore ägare till densamma, se t.ex. domen i HE, C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 64.

För att rekvisitet ”äga eller besitta” i artikel 13b a i tillämpningsförordningen ska vara uppfyllt är det inte nödvändigt att det är samma person som innehar, eller har möjlighet att inneha, både äganderätten och besittningsrätten. I vissa språkversioner, som t.ex. den svenska versionen, används ”eller” (eller motsvarande), medan det i andra används en motsvarighet till ”och”. Även detta tas upp av kommissionen i de förklarande anmärkningarna. Tolkningen stöds även av att det inte är nödvändigt att äganderätt eller besittningsrätt faktiskt innehas av någon utan det är, som framgår av bestämmelsens lydelse, tillräckligt att det är ”möjligt att” äga eller besitta egendomen. Mot den bakgrunden bör även, i likhet med vad som är fallet redan i dag i den svenska tillämpningen, allmänt vattenområde anses utgöra fast egendom enligt artikel 13b a i tillämpningsförordningen. Att en byggnad eller konstruktion är belägen inom allmänt vatten, inom territorialhavet eller inom internationellt vatten innebär således inte att den inte kan vara att betrakta som fast egendom. Arbete som utförs såväl inom territorialhavet som på internationellt vatten, t.ex. installation och underhåll av en kabel på havsbotten, kan avse fast egendom (jfr nya artikel 31a.21 i

tillämpningsförfordningen). På så vis kommer fördelningen mellan staternas skattejurisdiktion, och beskattningen, att bli densamma oavsett om omsättningen betraktas som en leverans av vara (monteringsleverans) eller tillhandahållande av tjänst, jfr EU-domstolens dom i NN, C-111/05, EU:C:2007:195, och RÅ 2007 not. 164.

Vidare bör det mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet också i fortsättningen omfatta s.k. tredimensionella fastigheter. Tredimensionell fastighetsbildning kan ske t.ex. för att ett utrymme ovanpå en befintlig kommersiell anläggning ska kunna utnyttjas för bostadsbebyggelse. Den omständigheten att en fastighet civilrättsligt är avgränsad både horisontellt och vertikalt, och till följd därav kanske inte vilar direkt på marken utan i stället ovanpå en annan horisontellt och vertikalt avgränsad fastighet, bör således inte medföra att den faller utanför det mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet. Att en tredimensionell fastighetsindelning kan avse en planerad men ännu inte uppförd anläggning bör inte heller föranleda några större problem vid tillämpningen av mervärdesskattereglerna. Till exempel bör vid fastställande av omsättningsland arkitektjänster såsom framtagande av ritningar till en anläggning, anses ha anknytning till en fast egendom förutsatt att den plats där anläggningen är tänkt att uppföras är känd vid tidpunkten för tillhandahållandet. Detta gäller även om någon anläggning inte kommer till stånd (jfr artikel 31a.2 a i tillämpningsförfordningen).

I likhet med vad som är fallet i dag omfattas träd och andra växter av det mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet tills de skiljs från roten eller jorden.

### *Byggnader och konstruktioner*

I andra punkten i tillämpningsförfordningens definition av fast egendom, artikel 13b b, anges ”Varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet”. Begreppet konstruktion kan anses motsvaras av vad som i svensk terminologi kan betecknas anläggning. Detta innebär att exempelvis stängsel och ledningar, beroende på hur de är konstruerade, på motsvarande vis som enligt den i dag gällande svenska lagstiftningen kan omfattas av fastighetsbegreppet, men då med stöd av denna punkt eller punkt c i artikel 13b.

Även enligt tillämpningsförfordningen bör fastighetsbegreppet omfatta byggnader eller konstruktioner som är belägna under marken, t.ex. stationsanläggningar i tunnelbanenätet. Vem som har äganderätten till den mark som byggnaden eller konstruktionen är belägen på eller under saknar betydelse, liksom fallet är i dag. Byggnader eller konstruktioner på annans mark (eller mark som faktiskt inte ägs av någon) omfattas således av fastighetsbegreppet.

För att en byggnad eller en konstruktion ska anses vara en fastighet är det inte nödvändigt att byggnaden eller konstruktionen inte går att skilja från marken, se t.ex. EU-domstolens dom i Rudolf Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23, punkt 33. Det avgörande kravet vid bedömningen enligt artikel 13b b i tillämpningsförfordningen om en byggnad eller en konstruktion är att anse som en fastighet, 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”. Ett större och tyngre föremål som främst är fäst vid marken genom sin egen tyngd, t.ex. en oljecistern, kan därför anses utgöra fastighet, förutsatt att det inte kan monteras ned eller flyttas med lätthet. Ett föremål som enbart vilar på marken utan någon som helst förankring (i form av t.ex. cement, ledningar eller rör), och som är avsett att lätt kunna flyttas, omfattas inte av fastighetsbegreppet. SKL har ifrågasatt denna bedömning och anför att båda villkoren i punkten b – att en byggnad eller konstruktion har fästs vid eller i marken och att byggnaden eller konstruktionen varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet – måste vara uppfyllda samtidigt. SKL anger vidare att det avgörande från EU-domstolen som promemorian hänvisar till i denna del är meddelat 2003, dvs. före den aktuella fastighetsdefinitionen, och att det behöver klargöras vilka vägledande avgöranden som meddelats före den 1 januari 2017 som fortsatt anses äga giltighet. Regeringen har inte möjlighet att redogöra för hur EU-domstolens praxis generellt kommer att påverkas av den nya definitionen av fast egendom i tillämpningsförordningen. Avseende den nu aktuella punkten kan dock konstateras att det i de förklarande anmärkningarna hänvisas till domarna avseende både Rudolf Maierhofer och Susanne Leichenich (se nedan). I de förklarande anmärkningarna anges även att det som avgör om en byggnad eller konstruktion bedöms vara fast egendom är om den kan monteras ned eller flyttas med lätthet samt om de anordningar som använts för att fästa den kan avlägsnas med lätthet (punkt 76 och 77). Även om de förklarande anmärkningarna inte är bindande kan de fungera som en vägledning vid tillämpningen.

Av EU-domstolens praxis framgår att rekvisitet att byggnaden eller konstruktionen inte ska kunna ”monteras ned eller flyttas med lätthet” innebär att eventuella anordningar med vilka ett från början mobilt föremål har gjorts orörligt inte ska kunna lossas utan en arbetsinsats och betydande kostnader, se domen i Susanne Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, punkt 23. Vid fastställandet av om rekvisitet ”monteras ned eller flyttas med lätthet” är uppfyllt kan flera faktorer vara av betydelse. Omständigheter som kan beaktas vid prövningen är bl.a. den faktiska användningen och syftet, dvs. om byggnaden eller konstruktionen är avsedd att användas tillfälligt på en viss plats. Av betydelse kan även vara faktorer som kostnaden för att montera ned och flytta byggnaden eller konstruktionen i förhållande till värdet av vad som monteras ned eller flyttas och tidsåtgången för nedmonteringen eller flyttningen. Dessutom kan det ha betydelse om nedmonteringen eller flyttningen förutsätter särskilda kunskaper eller hjälpmedel. Det kan också ha betydelse om nedmonteringen eller flyttningen leder till att byggnaden eller konstruktionen inte längre kan användas eller till att dess värde minskar väsentligt. De angivna faktorerna räknas upp i kommissionens förklarande anmärkningar.

Det i dag gällande fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen har i praxis tolkats mot bakgrund av unionsrätten. Den praxis som utvecklats av Högsta förvaltningsdomstolen bör därför även i fortsättningen tjäna som ledning vid bedömningen av om en byggnad eller en konstruktion kan ”monteras ned eller flyttas med lätthet”.

## *Maskiner och utrustning*

Som sista delar av tillämpningsförelörens definition av fast egendom anges i artikel 13b c och d ”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” respektive ”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”. Liksom med den i dag gällande svenska lagstiftningen kan således maskiner eller utrustning som tillförts en byggnad eller konstruktion i vissa fall omfattas av fastighetsbegreppet. Ett föremål kan omfattas av flera av punkterna i artikel 13b.

De föremål som omfattas av punkt c är sådana som är nödvändiga för byggnadens eller konstruktionens normala användning eller, annorlunda uttryckt, sådana som man normalt förväntar sig ska ingå i en byggnad eller en konstruktion av det aktuella slaget. I bestämmelsen räknas som exempel upp bl.a. dörrar, fönster och hissar. Uppräkningen är dock inte uttömmande. Några ytterligare exempel som anges i kommissionens förklarande anmärkningar är isolering, elektriska och sanitära installationer, värme- och kylinstallationer, rökutsug i en fabrik, skyddssystem i ett fängelse och turbinblad på ett vindkraftsverk. Det avgörande är om föremålet har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och om byggnaden eller konstruktionen är ofullständig utan föremålet. Bland tidigare i svensk rätt använda begrepp kan en jämförelse närmast göras med byggnadstillbehör (inbegripet verksamhetstillbehör). Någon fullständig överensstämmelse föreligger dock inte. Några exempel på föremål som räknas upp som byggnadstillbehör i 2 kap. 2 § första stycket jordabalken men som inte omfattas av det unionsrättsliga fastighetsbegreppet är nycklar, civilförsvarsmateriel och vissa brandredskap. Vidare kan i vissa fall t.ex. hyllor i butiker, mellanglaspersienner och parabolantenner komma att inte omfattas av det nya fastighetsbegreppet.

Om en byggnad eller konstruktion anses ofullständig utan föremålet är beroende av byggnadens eller konstruktionens ändamål. De föremål utan vilka en bostad anses ofullständig skiljer sig från de föremål utan vilka en fabrik, en lagerlokal eller ett kraftverk anses ofullständiga.

De föremål som omfattas av artikel 13b d är sådana som varaktigt installerats i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras. Rent obetydliga förändringar anses inte som en förstörelse eller förändring i den mening som avses i bestämmelsen. Om ett föremål som fästs med spik eller skruv på en vägg vid avlägsnande lämnar spår eller märken (exempelvis hål) som enkelt kan döljas eller repareras anses det exempelvis enligt de förklarande anmärkningarna vara obetydliga förändringar.

Väggfasta skåp eller fast monterad inredning i kök eller badrum i bostadslägenheter är exempel på föremål som, beroende på hur de har monterats, kan omfattas av punkt d. Som nämndes ovan kan föremål omfattas av flera av punkterna. Ett exempel som nämns i de förklarande anmärkningarna är solcellspaneler. Beroende på hur de har installerats

kan de omfattas av fastighetsbegreppet enligt punkt b, c eller d (eller enligt flera av dessa punkter). Om solcellspanelerna utgör en integrerad del av el- eller värmeanläggningen i en byggnad bör de omfattas av punkt b medan punkt c aktualiseras exempelvis om det är fråga om solcellspaneler som har installerats på ett hustak och som fungerar som ett tak för byggnaden. Beroende på hur de har fästs i byggnaden kan även punkt d bli tillämplig.

Flera remissinstanser har aktualiserat frågan om vitvaror anses vara en del av fastigheten. Då de punkter som kan bli aktuella för vitvaror är kopplade dels till byggnadens användning och ändamål, dels till hur föremålet har installerats är det inte möjligt att göra någon generell bedömning. En inbyggd spis i en bostadsbyggnad borde normalt anses som en del av fastigheten, medan en lös spis i ett pentry i en lagerlokal sannolikt inte ses som en del av fastigheten. Det avgörande är om vitvaran har installerats och ingår som en integrerad del av byggnaden och byggnaden utan vitvaran är ofullständig eller om vitvaran är varaktigt installerad i en byggnad och inte kan flyttas utan att byggnaden förstörs eller förändras. Om en vitvara i ett visst fall inte omfattas av fastighetsbegreppet är det dock viktigt att se om en omsättning eller upplåtelse av vitvaran är en underordnad del av en omsättning eller upplåtelse av fastigheten (se avsnitt 6.4). I så fall kan vitvaran ändå komma att behandlas på samma sätt som fastigheten i mervärdesskattehänseende.

På motsvarande vis som i dag saknar frågan om vem som äger byggnaden eller marken betydelse vid bedömningen av om ett föremål en del i fastigheten.

### 6.3 Undantag och skatteplikt på fastighetsområdet

**Regeringens förslag:** I bestämmelsen om vad undantaget från skatteplikt på fastighetsområdet inte omfattar ersätts ordet ”verksamhetstillbehör” med uttrycket ”maskiner och utrustning som har installerats varaktigt”.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Förvaltningsrätten i Göteborg* anför att ordet ”verksamhetstillbehör” i 3 kap. 3 § har ersatts med begreppet ”maskiner och utrustning som har installerats varaktigt” men i 8 a kap. 2 § punkten 4 har ordet istället ersatts med begreppet ”maskiner och utrustning som utgör fastighet”. Samma begrepp bör användas i båda paragraferna om det är samma sak som avses. *FAR* anför att det bör klargöras vilka kriterier som ska påverka bedömningen om det är fråga om en enda sammansatt omsättning eller flera omsättningar och att en exemplifiering bör göras. Det behöver finnas klara riktlinjer för när en viss del ska debiteras utan mervärdesskatt och en viss del med mervärdesskatt. *NSD* efterfrågar fler förtydligande exempel och anför att den nya definitionen måste tydliggöras, motiveras och analyseras. Det är ytterst viktigt att säkerställa att förslaget inte innebär inskränkningar av skatteplikten med jämkningseffekter som följd. Bestämmelserna om skatteplikt i 3 kap. 3 § ML bör förtydligas till att omfatta även industritillbehör som blir fast



egendom och maskiner och utrustning utanför en byggnad. *Sveriges advokatsamfund* anför att det är viktigt att utrymmet för frivillig skattskyldighet i 3 kap. 3 § andra stycket ML inte minskar på grund av att begreppet ”anläggning” ersätts med ”konstruktion”. *Sveriges byggindustrier* anför att de föreslagna reglerna innebär ett ändrat synsätt på vad som ska hänföras till exempelvis byggnadstillbehör och verksamhetstillbehör. I tillämpningsförfordningen används uttryck som ”varaktigt installerat” och ”integrerad del”. För att kunna använda dessa begrepp rätt bör de analyseras och ges en mer konkret innebörd genom exemplifiering.

**Skälen för regeringens förslag:** I huvudregeln i 3 kap. 2 § första stycket ML anges undantag från skatteplikt på fastighetsområdet. Bestämmelsen i 3 kap. 2 § andra stycket ML om tillhandahållanden av el m.m. som ingår som ett led i upplåtelsen av nyttjanderätt till fastighet behandlas i avsnitt 6.4. I 3 kap. 3 § första stycket ML räknas vissa undantag upp. Dessa kan avse såväl undantag från huvudregeln om undantag från skatteplikt i 3 kap. 2 § första stycket ML som klargöranden av vad huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet inte omfattar. Enligt gällande lydelse av 3 kap. 3 § första stycket 1 ML omfattar inte undantaget upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör. Begreppet verksamhetstillbehör har enligt promemorian ingen direkt motsvarighet i unionsrätten. På grund av detta har promemorian föreslagit att begreppet ska slopas i mervärdesskattelagen, se närmare avsnitt 6.1.

Enligt artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet ska utarrendering och uthyrning av fast egendom undantas från skatteplikt. I artikel 135.2 första stycket c i direktivet anges att uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner inte omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 l i direktivet. Sådana transaktioner är således skattepliktiga. Vidare ger artikel 135.2 andra stycket i direktivet medlemsstaterna möjlighet att ytterligare begränsa undantaget i artikel 135.1 l. Av artikel 135.1 j jämte artikel 12.1 a framgår att även leverans av ”byggnader eller delar därav och den mark de står på” efter första besittningstagandet (”gamla byggnader”) är undantaget från skatteplikt. För Sverige gäller motsvarande även för nya byggnader (eller delar) jämte mark, se artikel 380 och del B punkt 9 i bilaga X till direktivet. Det är, enligt promemorian, inte helt klart vad som ska anses utgöra del av en byggnad. I promemorian anges även att direktivet inte innehåller någon bestämmelse som uttryckligen föreskriver skatteplikt – eller, för den delen, ovillkorligt undantag – för överlåtelse av varaktigt installerad utrustning och maskiner. Vidare anges att det följer av artikel 137 att medlemsstaterna har ett visst skönsmässigt utrymme vid utformningen av reglerna om undantag och skatteplikt vid omsättningar avseende fast egendom.

I dag gäller till följd av mervärdesskattelagens koppling till jordabalken att viss maskinell utrustning som används i industriell verksamhet (industritillbehör) inte omfattas av det mervärdesskatte- rättsliga fastighetsbegreppet utan beskattas som lös egendom. Maskinell utrustning i s.k. skraddarsydda industribyggnader kan dock anses utgöra fastighet genom att den betraktas som verksamhetstillbehör. Överlåtelse och upplåtelse av verksamhetstillbehör omfattas inte av undantaget från

skatteplikt utan behandlas, i likhet med industritillbehör, som lös egendom. Vid en försäljning av en fastighet med maskiner eller annan utrustning som är industri- eller verksamhetstillbehör beskattas i princip tillbehören men inte fastigheten som sådan (dvs. själva byggnaden eller konstruktionen). Överlåtelsen av industri- eller verksamhetstillbehören kan dock falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatten och därmed inte beskattas, om den ingår i en verksamhetsöverlåtelse (se 2 kap. 1 b § ML). Vidare kan en överlåtelse av industri- eller verksamhetstillbehör ingå som en del i en sammansatt omsättning och därmed ges samma skattemässiga behandling som den huvudsakliga delen, dvs. som själva byggnaden eller konstruktionen. När en byggnad eller en del av en byggnad upplåts eller överlåts är en upplåtelse eller överlåtelse av sådan maskinell utrustning som tillförts byggnaden i regel att se som underordnad, oavsett om den maskinella utrustningen utgör fastighet.

Den nya utformningen av fastighetsbegreppet kan i undantagsfall komma att innebära att sådant som i dag utgör industritillbehör (dvs. lös egendom) anses som fastighet medan sådant som i dag är byggnads- eller verksamhetstillbehör inte längre omfattas av fastighetsbegreppet. I regel bör det dock vara så att maskiner eller utrustning som kan klassificeras som industritillbehör och som är installerade på ett sådant vis att de kommer att omfattas av fastighetsbegreppet i dag anses ingå i en skräddarsydd industribyggnad och därmed betraktas som verksamhetstillbehör (fastighet). Innebörden av fastighetsbegreppet kommenteras närmare i avsnitt 6.2.

Som en följd av utmönstringen av begreppet ”verksamhetstillbehör” föreslås i promemorian att det ordet ersätts med uttrycket ”maskiner och utrustning som har installerats varaktigt” i 3 kap. 3 § första stycket 1 ML. I mervärdesskattedirektivet används, som nämnts ovan, begreppet ”varaktigt installerad utrustning och maskiner” för motsvarande undantag. Uttrycket ”maskiner och utrustning som har installerats varaktigt” bedöms ha samma innebörd, men stämmer språkligt bättre överens med utformningen av 3 kap. 3 § ML. Regeringen föreslår därför att begreppet ”verksamhetstillbehör” i 3 kap. 3 § första stycket 1 ML ersätts med ”maskiner och utrustning som har installerats varaktigt”.

Den föreslagna ändringen innebär att även det som i dag kan betecknas som andra byggnadstillbehör än verksamhetstillbehör, dvs. maskiner och annan utrustning som installerats i fastigheter för bostadsändamål eller maskiner och annan utrustning som inte anskaffats för att direkt användas i en särskild verksamhet, i princip kommer att omfattas av skatteplikten i 3 kap. 3 § första stycket 1 ML. Skatteplikt kommer därmed att i princip gälla oavsett om maskinen eller utrustningen uppfyller förutsättningarna för att betraktas som fast egendom. I praktiken bör dock den föreslagna lydelsen inte leda till någon större förändring i sak. Vid en överlåtelse eller upplåtelse av fastighet bör i regel den maskinella utrustning som installerats på ett sådant vis att den omfattas av fastighetsbegreppet anses som underordnad den huvudsakliga delen och därmed ges samma skattemässiga behandling som själva byggnaden eller konstruktionen. En prövning av om en enda sammansatt eller flera separata omsättningar föreligger och, om en enda omsättning föreligger, hur denna ska klassificeras, får göras i det

enskilda fallet i enlighet med EU-domstolens praxis (se vidare avsnitt 6.4).

Bestämmelsen om skatteplikt för omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken i 3 kap. 3 § första stycket 2 ML bedöms i promemorian, liksom tidigare, förenlig med unionsrätten (se betänkandet Mervärdesskatten och EG, SOU 1994:88 s. 114). Bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 7 ML om skatteplikt för upplåtelse av utrymmen för reklam på fastigheter, t.ex. för uppsättning av skyltar på en fasad eller på ett tak, får enligt promemorian anses rymmas inom en medlemsstats möjlighet att ytterligare begränsa skattefriheten för uthyrning av fastighet enligt artikel 135.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och därmed är även den förenlig med direktivet (se också SOU 1994:88 s. 114, där motsvarande bedömning görs). Enligt mervärdesskattelagen gäller alltså skatteplikt för såväl en fastighetsägares uthyrning till en reklambyrå av en del av en fastighet för annonsering som reklambyråns tillhandahållande av en reklamtjänst till sin kund. Reklamtjänsten anses inte ha anknytning till en fast egendom, även om den inbegriper användning av en fast egendom (jfr artikel 31a.3 c i tillämpningsförordningen). Omsättningen av reklamtjänsten är således skattepliktig enligt den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § ML. Att tillhandahållande av annonsering inte anses ha anknytning till fast egendom, även om den sker på en fastighet, anges även i kommissionens förklarande anmärkningar om reglerna om omsättningsland för tjänster med anknytning till fast egendom.

Slutligen bedömer regeringen att även övriga bestämmelser om skatteplikt i 3 kap. 3 § första stycket ML får anses vara förenliga med mervärdesskattedirektivet. Några andra ändringar i 3 kap. 3 § ML än den nu föreslagna i paragrafens första stycke punkt 1 bedöms därför inte vara nödvändiga till följd av den nya mervärdesskatterättsliga definitionen av fastighetsbegreppet.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 3 § ML.

## 6.4 Tillhandahållanden som ingår i upplåtelsen av nyttjanderätt till fastigheter

**Regeringens förslag:** Bestämmelsen om tillhandahållanden av el m.m. som ett led i upplåtelsen av nyttjanderätt till en fastighet ändras till att avse underordnade tillhandahållanden, och den nuvarande uppräknningen görs exemplifierande.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer inte med regeringens. Promemorian föreslog att andra stycket skulle strykas.

**Remissinstanserna:** FAR anför att EU-domstolens uttalanden i mål C-42/14 skulle kunna tolkas som att en fastighetsägare som hyr ut en bostad och på hyresavin separat anger hyresbeloppet, el, städning, sophämtning, osv. inte ska debitera mervärdesskatt på hyran men på övriga tjänster och varor. Det skulle i så fall vara en förändring av dagens tillämpning. Det

bör förtydligas vilka kriterier som ska påverka bedömningen för när det är fråga om en enda sammansatt omsättning eller flera omsättningar. Den praxis som för närvarande finns avser inte de varor och tjänster som tidigare uppräknades i 3 kap. 2 § ML. Det bör även kommenteras hur lagförslaget påverkar s.k. colocationstjänster, som exempelvis lagerplats i en datorhall. *Företagarna* avstyrker att undantaget från skatteplikt för upplåtelse av fastighet inte längre ska omfatta tillhandahållande av bl.a. el, värme och nätutrustning för radio och TV som ingår i upplåtelsen. Detta undantag kan och bör finnas kvar och borde utökas till att omfatta även bredband och liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i upplåtelsen av fastigheten. *NSD* motsätter sig att regeln tas bort. Det saknas en redogörelse för vilka konsekvenser förändringen kan få. Ändringen leder till stor osäkerhet i fall där mervärdesskatt inte debiteras på t.ex. vidarefakturerade elkostnader till en icke mervärdesskattepliktig hyresgäst. Enligt Skatteverkets ställningstagande om huvudsaklighetsprincip och delning skulle sådan vidarefakturerings kunna komma att omfattas av mervärdesskatteplikt. Det kan exempelvis ifrågasättas vilka effekter det kan få på en idag icke mervärdesskattepliktig bostadsrättsförening. Det saknas även redogörelser kring eventuella effekter 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 Högsta förvaltningsdomstolen som i en dom gör en koppling till 3 kap. 2 § ML. En förändring av huvudsaklighetsprincipen i 3 kap. 2 § ML påverkar i sig inte skattskyldigheten för energiskatt, men kan alltså indirekt få effekt om fastighetsägare till följd av ändrad mervärdesskattelagstiftning börjar särredovisa elkraften på fakturor. *SABO* och *SKL* avstyrker att bestämmelsen i 3 kap. 2 § ML tas bort och anför att bestämmelsen bör vara kvar, utvidgas så att bredbandsuppkoppling och vitvaror inkluderas samt ändras till att vara exemplifierande. Den nuvarande bestämmelsen strider inte mot unionsrätten och ett borttagande är därför inte nödvändigt. *Sveriges advokatsamfund* anger att det utifrån EU-domstolens praxis synes finnas betydande oklarheter inom EU hur tillhandahållandena ska tolkas. Det bör övervägas en djupare analys av om sloandet av bestämmelsen i 3 kap. 2 § ML medför att tillämpningssvårigheterna undviks. Om så inte är fallet bör övervägas att låta bestämmelsen kvarstå. *Sveriges byggindustrier* motsätter sig att regeln tas bort och anför att ändringen leder till stor osäkerhet i fall där mervärdesskatt inte debiteras på t.ex. vidarefakturerade elkostnader till en icke mervärdesskattepliktig hyresgäst. En sådan vidarefakturerings skulle kunna komma att omfattas av mervärdesskatteplikt. Det kan exempelvis ifrågasättas vilka effekter det kan få på en idag icke mervärdesskattepliktig bostadsrättsförening.

**Skälen för regeringens förslag:** I nuvarande lydelse av 3 kap. 2 § ML anges i andra stycket att undantaget för upplåtelse av nyttjanderätt till fastigheter också omfattar upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, el, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och tv-sändningar,

om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten. Bestämmelsen har ingen motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Den kan, som angavs i promemorian Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. (Ds 2009:58 s. 170), skapa osäkerhet om vad som gäller när andra varor och tjänster än de däri uppräknade, t.ex. bredbandsuppkoppling, tillhandahålls i samband med en fastighetsupplåtelse. Det kan också uppkomma frågor kring bestämmelsens egentliga innebörd när det gäller de uppräknade tillhandahållandena.

När det gäller prövningen av om en transaktion ska anses utgöra en enda sammansatt eller flera omsättningar framgår det av EU-domstolens praxis (se t.ex. domarna i *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, C-42/14, EU:C:2015:229 och *Field Fisher Waterhouse LLP*, C-392/11, EU:C:2012:597) bl.a. följande. Varje transaktion ska i regel ses som separat och självständig. När en transaktion består av flera delar måste det dock bedömas om det ska anses vara fråga om en enda omsättning eller flera separata omsättningar. En enda omsättning föreligger när två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk omsättning och att det därför vore konstlat att försöka skilja de olika delarna från varandra. Det måste undersökas vilka delar som är kännetecknande för att bedöma om det är fråga om en eller flera omsättningar. Till grund för bedömningen ska läggas den genomsnittliga kundens uppfattning. En enda omsättning föreligger även när en eller flera delar utgör den huvudsakliga omsättningen och den andra eller de andra delarna ska betraktas som underordnade som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga. I synnerhet ska en del anses som underordnad när kunderna inte efterfrågar denna i sig utan den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten eller varan. Det kan nämnas att när det gäller uthyrning av parkeringsplatser (som omfattas av skatteplikt enligt artikel 135.2 första stycket b i mervärdesskattedirektivet, jfr 3 kap. 3 § första stycket 5 ML) har EU-domstolen funnit att uthyrningen är undantagen från skatteplikt om den sker i nära anknytning till en undantagen uthyrning av fast egendom för annat ändamål t.ex. för boende, se domen i *Morten Henriksen*, 173/88, EU:C:1989:329).

För att undvika att tillämpningssvårigheter uppkommer har i promemorian föreslagits att bestämmelsen i 3 kap. 2 § andra stycket ML ska slopas. Frågan om en omsättning, t.ex. av el, ska anses utgöra en del av eller underordnad ett enda tillhandahållande i form av uthyrning av fastighet eller annan upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet bör enligt promemorian i stället avgöras i enlighet med de principer som har utvecklats i EU-domstolens praxis. Flertalet remissinstanser har varit kritiska till detta och anser att bestämmelsen i 3 kap. 2 § andra stycket ML ska vara kvar. Regeringen instämmer i promemorians bedömning att de tillhandahållanden som i dag uppräknas i den aktuella bestämmelsen, och liknande tillhandahållanden, ska bedömas i enlighet med de principer som utvecklats i EU-domstolens praxis. Regeringen har dock även förståelse för den oro som remissinstanserna uttrycker för att slopandet av 3 kap. 2 § andra stycket ML riskerar att försvåra tillämpningen. I den mån de uppräknade tillhandahållandena verkligen är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten, vilket idag anges som ett krav i paragrafen, torde de även i de flesta fall ses som en underordnad del i en enda omsättning i

form av upplåtelse av nyttjanderätt till en fastighet. Den nuvarande bestämmelsen bör dock justeras för att markera att den relevanta bedömningen är huruvida tillhandahållandet är underordnat tillhandahållandet av nyttjanderätten, snarare än om det ingår i uppräknings. Den uppräknings av tillhandahållanden som i dag finns bedöms kunna behållas som exempel. För att bättre stämma överens med den praxis som har utvecklats av EU-domstolen bör emellertid skrivningen om att tillhandahållandet ska vara ”ett led i” upplåtelsen av nyttjanderätten ändras till att tillhandahållandet ska vara ”en del av” upplåtelsen. En bedömning av om tillhandahållandet är att se som en del av upplåtelsen av nyttjanderätten eller som en separat transaktion måste göras utifrån omständigheterna i varje enskilt fall med beaktande av unionsrätten. Regeringen föreslår således att bestämmelsen i 3 kap. 2 § andra stycket ML ändras så att den avser underordnade tillhandahållanden som är en del av upplåtelsen av nyttjanderätten. Den nuvarande uppräknings av tillhandahållanden görs exemplifierande. Den föreslagna ändringen är avsedd som en ytterligare anpassning av mervärdesskattelagen till mervärdesskattedirektivet och är inte en omedelbar följd av den unionsrättsliga definition av fastighetsbegreppet som träder i kraft den 1 januari 2017.

*Företagarna, SABO och SKL* har anfört att tillhandahållande av bredbandsuppkoppling bör ingå i uppräknings i 3 kap. 2 § andra stycket ML. Regeringen anser inte att en sådan förändring är nödvändig i nuläget. Med den ovan föreslagna ändringen framgår det tydligt av regeln att uppräknings är exemplifierande och att undantaget gäller samtliga underordnade tillhandahållanden som är en del av upplåtelsen av nyttjanderätten, oavsett om de ingår i uppräknings. Som anges ovan måste dock även för de tillhandahållanden som anges som exempel en prövning av omständigheterna i det enskilda fallet göras.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 2 § ML.

## 6.5 Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn

**Regeringens förslag:** Orden ”byggnad eller anläggning” slopas i bestämmelsen om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Ekonomistyrningsverket* anför att många statliga myndigheter omfattas av den s.k. omvända skattskyldigheten vid inköp av byggtjänster. Det bör dock enbart vara fråga om enstaka fall då de nya definitionerna kan ha inverkan på vilka arbeten som omfattas. *FAR* anför att förändringarna kan få stor påverkan på företag som omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet för byggtjänster. Enligt nuvarande regler är det endast mycket sällan en installation avseende något som varaktigt fästs vid en byggnad inte anses som fastighet efter det installerats. Såsom artikel 13 b är utformad finns det ett stort antal föremål och utrustningar som trots att de är installerade i eller på en

byggnad eller konstruktion bara under vissa villkor blir att anse som fastighet. Antingen ska de vara en integrerad del av en byggnad eller konstruktion utan vilken byggnaden eller konstruktionen är ofullständig (punkt c) eller så ska de inte kunna flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras (punkt d). Av de förklarande anmärkningarna framgår att ett föremål som i den ena byggnaden eller konstruktionen anses vara en integrerad del inte behöver vara det om den installeras i en annan byggnad. Vidare framgår att om ett föremål kan avlägsnas så att endast en mycket liten skada eller förändring uppstår ska inte förutsättningarna i punkt d anses uppfyllda. Det innebär en uppenbar risk att en stor mängd föremål kommer att bli fastighet när de installeras i en byggnad eller konstruktion och lös egendom när de installeras i en annan. Exempelvis kan väggfasta skåp och bänkar vara fastighet i ett kök i en bostadsbyggnad, men lös egendom om de installeras som ett pentry i en lagerlokal. Det kommer bli mycket komplicerat för den enskilda tillhandahållaren att bedöma om det som installeras är nödvändigt för att byggnaden eller konstruktionen ska vara fullständig. *Företagarna*, *NSD* och *Sveriges byggindustrier* anför att området inte är tillräckligt utrett och analyserat. *SABO* och *SKL* har i sig inget att invända mot att bestämmelsen om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn ändras till följd av den nya definitionen av fastighetsbegreppet, men anser att förändringarna inte är tillräckligt utredda och analyserade. *Sveriges advokatsamfund* anför att skattskyldighetens omfattning riskerar att bli mer svårbedömd. Det finns ett värde i att ytterligare exemplifieringar ges för att ge vägledning till de skattskyldiga.

**Skälen för regeringens förslag:** Av nuvarande bestämmelser i mervärdesskattelagen framgår att för vissa särskilt uppräknade tjänster som avser ”fastighet, byggnad eller anläggning” är det förvärvaren, i stället för den som tillhandahåller tjänsten, som är skyldig att betala skatten (skattskyldig). Denna s.k. omvända skattskyldighet gäller endast vid omsättning mellan byggföretag (dvs. beskattningsbara personer som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller aktuella tjänster) eller vid omsättning från ett annat företag till ett byggföretag. De aktuella tjänsterna utgörs av mark- och grundarbeten, bygg- och anläggningsarbeten, bygginstallationer, slutbehandling av byggnader, uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare, byggstädning och uthyrning av arbetskraft för dessa aktiviteter. Det förhållandet att ett uppdrag utförs av ett byggföretag är således inte tillräckligt för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Frågan om omvänd skattskyldighet ska gälla bedöms med utgångspunkt i det specifika uppdraget. Avgörande är följaktligen tjänstens art. Omsättning av varor, t.ex. leverans av byggmaterial, omfattas inte av omvänd skattskyldighet.

Det unionsrättsliga stödet för bestämmelserna om omvänd skattskyldighet i mervärdesskattelagen återfinns numera i artikel 199 i mervärdesskattedirektivet.

En grundläggande förutsättning för att beskattning ska ske i Sverige, och omvänd skattskyldighet tillämpas, är att tjänsten i fråga är omsatt inom landet. Tjänster som har anknytning till en fastighet är omsatta inom landet om fastigheten är belägen i Sverige (se 5 kap. 8 § ML, som motsvaras av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet). Tjänster bestående i tillhandahållande av arbetskraft är omsatta i Sverige om förvärvaren är

en beskattningsbar person som är etablerad här (5 kap. 5 § ML, jfr artikel 44 i direktivet). För en utländsk beskattningsbar persons omsättning av tillhandahållande av arbetskraft till en beskattningsbar person etablerad här tillämpas omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML (jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML). I de fall den som omsätter en sådan tjänst är en svensk beskattningsbar person gäller regleringen om omvänd skattskyldighet i 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML.

Av den nya definitionen av begreppet fast egendom i artikel 13b i tillämpningsförordningen framgår att med fast egendom avses bl.a. varje byggnad eller konstruktion. Förordningens begrepp ”konstruktion” motsvaras enligt promemorian närmast av mervärdesskattelagens begrepp ”anläggning”. Det är därför inte nödvändigt att i mervärdesskattelagens bestämmelser om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn särskilt ange att även tjänster avseende ”byggnad eller anläggning” omfattas, utöver tjänster avseende ”fastighet”. I promemorian föreslås därför att orden ”byggnad eller anläggning” i 1 kap. 2 § andra stycket ML slopas. Regeringen instämmer i promemorians bedömningar och föreslår att ”fastighet, byggnad eller anläggning” i 1 kap. 2 § andra stycket ML ersätts med ”fastighet”. Någon fullständig utmönstring av begreppet ”anläggning” i mervärdesskattelagen bedöms inte vara nödvändig. Begreppet kvarstår exempelvis i 3 kap. 3 § andra stycket ML (”sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet”). Någon övergripande anpassning av mervärdesskattelagens terminologi bedöms inte nödvändig i detta sammanhang. I den mån det finns behov av en sådan får det hanteras inom ramen för den översyn av mervärdesskattelagstiftningen som regeringen har aviserat i budgetpropositionen för 2016 (prop. 2015/16:1, förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor, avsnitt 6.35, s. 324).

Den föreslagna ändringen bör inte innebära några större förändringar av vilka tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet. Liksom tidigare bör inte arkitekt- och byggkonsulttjänster och projektledning vid byggverksamhet omfattas av omvänd skattskyldighet. Det finns inte någon fullständig överensstämmelse med de tjänster som vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna anses ha anknytning till en fastighet (jfr 5 kap. 8 § ML, se även de nya artiklarna 31a och 31b i tillämpningsförordningen).

När det gäller installations- eller monterings-tjänster av maskiner eller av utrustning, eller andra byggentreprenadtjänster, är det – liksom fallet är i dag – en förutsättning för att omvänd skattskyldighet ska aktualiseras att den aktuella tjänsten avser en fastighet. Om tjänsten i stället avser en maskin eller utrustning som inte blir en del av fastigheten genom installationen eller monteringen och som således inte omfattas av fastighetsbegreppet, omfattas inte heller tjänsten av omvänd skattskyldighet. I undantagsfall kan det därför bli så att vissa installations- och monterings-tjänster eller andra tjänster som i dag omfattas av omvänd skattskyldighet inte längre kommer att omfattas. Det kan också bli tvärtom, dvs. att installations- och monterings-tjänster av sådant som i dag anses som lös egendom kommer att avse fast egendom. *FAR* har anfört att ett föremål kan bli fastighet när det installeras i en byggnad eller konstruktion och lös egendom när det installeras i en



annan, vilket kan leda till att reglerna blir svårtillämpade. Vid bedömningen av om ett installerat föremål utgör fastighet eller inte ska flera faktorer beaktas, bl.a. byggnadens ändamål. Det innebär att ett installerat föremål, i likhet med vad FAR har anfört, kan ses som en del av fastigheten om det installeras i exempelvis en bostad, men inte om det installeras i en fabrikslokal. Det har även betydelse hur föremålet installeras eller byggs in i byggnaden eller konstruktionen. Detta är en direkt följd av det nya unionsrättsliga fastighetsbegrepp som, oavsett hur svensk lagstiftning utformas, börjar gälla den 1 januari 2017. Regeringen anser dock inte att denna förändring i praktiken kommer att innebära några större tillämpningsproblem. I de flesta fall bör de situationer då omvänd skattskyldighet tillämpas vara desamma som tidigare. Exempelvis bör installation och montering av fast inredning i kök i en bostad eller montering av kakel i våtutrymmen i normalfallet fortsatt omfattas av omvänd skattskyldighet, under förutsättning att det rör sig om tillhandahållande av en tjänst och inte om en varuomsättning. Även installation och montering av solcellspaneler bör i princip fortsatt omfattas av omvänd skattskyldighet i samma utsträckning som i dag. Ett närmare resonemang om vad som omfattas av det mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet finns i avsnitt 6.2.

I de fall det föremål som installeras eller monteras inte omfattas av fastighetsbegreppet kommer en tjänst som enbart avser en sådan installation eller montering att falla utanför tillämpningsområdet för den omvända skattskyldigheten. Däremot bör en entreprenadtjänst i form av t.ex. helrenovering av en butiklokal i sin helhet omfattas av omvänd skattskyldighet, även om den skulle innefatta enstaka delmoment som, om de skulle ses isolerat, görs på ett sådant vis att arbetet faller utanför tillämpningsområdet för den omvända skattskyldigheten. Detta gäller dock bara den entreprenör som utför helrenoveringen. Om denne i sin tur anlitar en underentreprenör som installerar ett föremål som inte omfattas av fastighetsbegreppet faller underentreprenörens tillhandahållande utanför tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet. Förändringar i vad som omfattas av den omvända skattskyldigheten bedöms i praktiken komma att ske i mycket begränsad utsträckning. Den närmare gränsdragningen får överlämnas åt rättstillämpningen.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 2 § ML.

## 6.6 Jämkning av avdrag för ingående skatt

**Regeringens förslag:** Reglerna om jämkning av avdrag för ingående skatt ändras inte i sak. Den nuvarande hänvisningen till ”verksamhetstillbehör” ersätts, men behåller sin innebörd.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer inte med regeringens. Promemorian föreslog att begreppet ”verksamhetstillbehör” skulle ersättas med ”maskiner och utrustning som utgör fastighet”.

**Remissinstanserna:** *Förvaltningsrätten i Göteborg* anför att ordet ”verksamhetstillbehör i 3 kap. 3 § ML har ersatts med begreppet ”maskiner och utrustning som har installerats varaktigt” men i 8 a kap. 2 § punkten 4 ML har ordet i stället ersatts med begreppet ”maskiner och utrustning som utgör fastighet”. Samma begrepp bör användas i båda paragraferna om det är samma sak som avses. *Skatteverket* anför att på motsvarande sätt som gäller för nuvarande jämningsbestämmelser om verksamhetstillbehör bör jämkning enligt 8 a kap. 2 § tredje stycket ML avse sådana maskiner och utrustning som kommer att omfattas av bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 1 ML. Bestämmelsen i 8 a kap. 2 § tredje stycket bör därför ändras. *FAR* avstyrker förslaget och anför att då promemorian inkluderar ”installerade föremål” enligt artikel 13 b punkt c i ”maskiner och utrustning” kommer alla installerade föremål enligt den aktuella bestämmelsen omfattas av jämkning enligt reglerna för lös egendom. Detta omfattar bl.a. dörrar, fönster, tak, trappor, hissar och kompletterande delar som placeras i strukturen, såsom isolering, skiljeväggar samt vägg- och golvbeläggningar. Detsamma gäller elektriska och sanitära installationer samt ventilations- och värmeinstallationer, utöver de huvudsakliga installationer som omfattas av artikel 13 b punkt b och köksinredning såsom väggfasta skåp och bänkar, fast monterad maskinell utrustning, inbegripet vitvaror, och sanitetsanläggningar i en bostadslägenhet. Förslaget innebär i princip att vad gäller en byggnad ska endast stomme, grunden och bjälklagen samt vissa el-, ventilations- och VVS-installationer som kan anses vara huvudsakliga jämkas enligt reglerna för fastighet, medan alla övriga fast monterade delar av byggnaden ska jämkas som lös egendom. Detta kommer att få omfattande konsekvenser för en fastighetsägare. Även om de aktuella investeringsvarorna jämkas enligt reglerna för lös egendom utgör de fastighet och ska därmed tas upp i den jämningshandling som säljaren av en fastighet ska överlämna till köparen. Med de föreslagna reglerna kommer komplexiteten vid sammanställningen av jämningsunderlag i allmänhet och jämningshandlingar i synnerhet att öka betydligt. I stället för att låta en stor del av en byggnad omfattas av jämningsreglerna för lös egendom vore en möjlig lösning att allt som enligt förslagets definition utgör fastighet ska omfattas av jämningsreglerna för fastighet. *Företagarna* anför att jämningsreglerna riskerar att innebära ökat regelkrångel för företagen i och med omfattande krav på dokumentation och underlag. Företagen kommer under många år tvingas till dubbla register över maskiner och utrustning. *NSD, SABO* och *Sveriges advokatsamfund* anför att vad som ska jämkas och omfattas av en jämningshandling utvidgas utan en relevant redogörelse och konsekvensanalys. Begreppet ”maskiner och utrustning” kan 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, m.m. Förslaget innebär även att en särskild sidoordnad förteckning krävs för jämningsändamål. *SKL* anför att de varken kan tillstyrka eller avstyrka förslaget eftersom det underlag som finns i promemorian inte är tillräckligt. Vad som jämkas som inventarier kommer att utvidgas. Oavsett om inventarier pga. beloppsgränsen om 50 000 kr per inventarium kommer att bli föremål för jämkning måste de

brytas ut vid beräkningen och upprättandet av jämningshandling. En korrekt tillämpning förutsätter att fastighetsägaren kan identifiera inköp av varje enskilt inventarium samt vad som utgör ett (1) inventarium, exempelvis avseende isolering eller innergolv. En särskild sidoordnad förteckning krävs för jämningsändamål. De nuvarande reglerna kring komponentredovisning kan inte läggas till grund för jämkning. Det administrativa merarbetet och kostnaderna ökar med all sannolikhet för flertalet fastighetsägare. Dessa aspekter omnämns inte i promemorian och konsekvenserna har därmed inte heller analyserats. Ytterligare utredning är nödvändig innan förslaget kan läggas till grund för lagstiftning.

**Skälen för regeringens förslag:** Jämkning av ingående skatt hänförlig till investeringsvaror kan ske såväl om avdragsrätten ökar som om den minskar. Med investeringsvaror avses enligt 8 a kap. 2 § första stycket ML bl.a. fastigheter som har belastats med kostnader för ny-, till- eller ombyggnad och fastigheter som har tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag som senare gett rätt till avdrag samt bostadsrätter eller hyresrätter som har belastats med ingående skatt på grund av att bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört ny-, till- eller ombyggnad. För att det ska anses vara fråga om en investeringsvara krävs dessutom att den ingående skatten på ny-, till- eller ombyggnaden eller uttagen uppgår till minst 100 000 kronor. Med investeringsvaror avses även maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden uppgår till minst 50 000 kronor. I nuvarande lydelse i 8 a kap. 2 § tredje stycket ML anges att verksamhetstillbehör ska anses som maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vid tillämpningen av reglerna om jämkning. Begreppet verksamhetstillbehör har ingen direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet och promemorian har därför föreslagit att begreppet ska slopas (se avsnitt 6.1). Fråga uppkommer därför om en ändring i jämningsreglerna är nödvändig.

Omsättning av fastigheter är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Någon utgående skatt ska därför normalt inte redovisas av säljaren vid försäljning av en fastighet. Varaktigt installerade maskiner och varaktigt installerad utrustning kan mervärdesskatterättsligt anses som fastighet, men omfattas enligt den föreslagna ändringen i 3 kap. 3 § första stycket 1 ML inte av undantaget från skatteplikt. Vid försäljning av en fastighet beskattas således dessa som huvudregel, men inte fastigheten som sådan (dvs. själva byggnaden eller konstruktionen). Även sådana maskiner och utrustning som har installerats i byggnaden eller konstruktionen men som utgör lös egendom, ska i princip beskattas. Vid en försäljning av en byggnad eller en konstruktion betraktas dock installerade maskiner och utrustning normalt som underordnade och ges samma skattemässiga behandling som den huvudsakliga delen, dvs. själva byggnaden eller konstruktionen. En prövning av om en enda sammansatt eller flera separata omsättningar föreligger måste dock göras i det enskilda fallet i enlighet med EU-domstolens praxis (se vidare avsnitt 6.4). Vidare kan överlåtelsen av maskiner eller utrustning falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatten, och därmed inte beskattas, om den ingår i en verksamhetsöverlåtelse (se 2 kap. 1 b § ML).

Mot bakgrund av det föreslagna slopandet av begreppet verksamhetstillbehör i mervärdesskattelagen föreslås i promemorian att det begreppet i 8 a kap. 2 § tredje stycket ML ska ersättas med ”maskiner och utrustning som utgör fastighet”. Det skulle innebära att maskiner och utrustning som har tillförts en fastighet ska behandlas som lös egendom i jämkningshänseende, oavsett om de utgör en del i fastigheten. Jämkningsreglerna för fastighet skulle därmed – till skillnad från i dag – inte omfatta sådana maskiner eller sådan utrustning som anses som fastighet och som har tillförts en byggnad som är inrättad för bostadsändamål, dvs. motsvarande det som i dag kan betecknas andra byggnadstillbehör än verksamhetstillbehör. Således skulle inte heller maskiner eller utrustning som tillförts en byggnad som är inrättad för annat än bostadsändamål men som inte anskaffats för att direkt användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten att omfattas av jämkningsreglerna för fastighet. Denna utrustning skulle med promemorians förslag i stället jämkas enligt reglerna för maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar i 8 a kap. 2 § första stycket 1 ML. I promemorian bedöms, med hänsyn till den för detta slag av anläggningstillgångar föreskrivna beloppsbegränsningen, att förändringen inte bör få någon större praktisk betydelse. Många remissinstanser har dock anfört att förändringen skulle få stora konsekvenser och att dessa inte har utretts tillräckligt. Enligt remissinstanserna kan begreppet ”maskiner och utrustning” tolkas som att det även innefattar bl.a. dörrar, fönster, innerväggar, elinstallationer och viss isolering. Även om regeringen inte fullt ut delar remissinstansernas tolkning av räckvidden av det begrepp promemorian föreslog framstår det som sannolikt att den föreslagna förändringen skulle få konsekvenser som skulle behöva analyseras ytterligare. Den av promemorian föreslagna förändringen är inte heller direkt föranledd av de förändringar i tillämpningsförfordningen som börjar gälla den 1 januari 2017. *Skatteverket* har därutöver anfört att jämkning enligt 8 a kap. 2 § tredje stycket ML bör avse sådana maskiner och utrustning som kommer att omfattas av bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 1 ML. Regeringen delar uppfattningen att det finns ett värde i att dessa avgränsningar är i överensstämmelse med varandra och omfattar samma grupper av objekt. Avseende 3 kap. 3 § första stycket 1 ML finns det dock skäl som talar för att den bör ändras för att bli mer lik den formulering som används i mervärdesskattedirektivet (se avsnitt 6.3). När det gäller jämkningsreglerna finns det, som nämnts ovan, skäl som talar mot att i nuläget göra några förändringar av reglerna. Sammantaget bedömer regeringen att 8 a kap. 2 § tredje stycket ML inte bör ändras i sak. Då begreppet verksamhetstillbehör inte kommer att användas på något annat ställe i lagen saknas dock anledning att fortsättningsvis hänvisa till definitionen av detta begrepp i en annan paragraf. Regeringen föreslår därför att 1 kap. 12 § ML, där definitionen av verksamhetstillbehör finns, upphör att gälla och att definitionen i stället förs in direkt i 8 a kap. 2 § tredje stycket ML. En mindre justering av definitionen bör dock göras på grund av det ändrade fastighetsbegreppet. Definitionen av verksamhetstillbehör inkluderar inte industritillbehör, eftersom industritillbehör i dag är undantagna från fastighetsbegreppet i ML. Med det nya mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet kan

industritillbehör räknas som fastighet. För att industritillbehör i så stor utsträckning som möjligt ska jämkas enligt samma regler som tidigare ska därför undantaget för industritillbehör i definitionen av verksamhetstillbehör strykas.

### Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 8 a kap. 2 § ML och upphävande av 1 kap. 12 § ML.

## 6.7 Omsättningsland för fastighetstjänster

**Regeringens bedömning:** Reglerna i mervärdesskattelagen om omsättningsland för tjänster med anknytning till en fastighet behöver inte ändras med anledning av det nya fastighetsbegreppet.

**Promemorians bedömning:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** FAR anför att det behövs en noggrannare analys avseende slutsatsen att det inte behövs några lagändringar på området. Det är viktigt att beakta att det finns skillnader mellan medlemsstaternas tolkning av olika tillhandahållanden. Exempel på tjänster där det kan finnas skillnader i synsättet mellan förordningen och ML är artikel 31 a 2 b) och artikel 31 a 3 c). *Sveriges kommuner och landsting* instämmer i promemorians bedömning att det inte behövs någon ändring i ML på detta område.

**Skälen för regeringens bedömning:** Den övergripande målsättningen med omsättningslandsreglerna är att en tjänst ska beskattas där den konsumeras. I samband med de betydande förändringar i reglerna om platsen för beskattning som beslöts genom direktiv 2008/8/EG (det s.k. momspaketet) lämnades i princip regleringen om platsen för beskattning av tjänster med fastighetsanknytning oförändrad i sak. Den svenska motsvarigheten till mervärdesskattedirektivets bestämmelser om platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till en fast egendom skiljer sig i språkligt hänseende från direktivet genom att den inte innehåller en exemplifiering av de tjänster som har fastighetsanknytning (5 kap. 8 § ML, jfr artikel 47 i mervärdesskattedirektivet, se vidare propositionen 2009/10:15, Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning, s. 100 f.).

De ändringar i tillämpningsförordningen som träder i kraft den 1 januari 2017 innehåller bestämmelser om i vilka fall en tjänst ska anses ha anknytning till en fast egendom och i vilka fall så inte ska anses vara fallet (artiklarna 31a och 31b). Bestämmelserna har till syfte att klargöra innebörden av mervärdesskattedirektivet och säkerställa en enhetlig tillämpning av de gemensamma mervärdesskattereglerna. De motsvarar icke bindande riktlinjer som tidigare har antagits av EU:s mervärdesskattekommitté. Tillämpningsförordningen är direkt gällande i medlemsstaterna och ska inte genomföras i svensk rätt. Kommissionen har gett uttryck för sin tolkning av den unionsrättsliga lagstiftningen i

förklarande anmärkningar om reglerna om omsättningsland för tjänster med anknytning till fast egendom.

I promemorian har gjorts bedömningen att några ändringar i ML inte behövs till följd av tillämpningsförordningens nya bestämmelser om tjänster med fastighetsanknytning. FAR har anfört att denna slutsats bör analyseras noggrannare och pekar på möjliga skillnader avseende bevakningstjänster och annonsering. Regeringen instämmer i promemorians bedömning. Eftersom den svenska regleringen om omsättningsland för tjänster med koppling till fast egendom inte innehåller några exempel och tillämpningsförordningen är direkt gällande behöver några ändringar i ML inte genomföras med anledning av ändringarna i tillämpningsförordningen, även med avseende på de områden FAR pekar på. Avseende annonsering, se även avsnitt 6.3.

## 6.8 Övriga frågor

**Regeringens förslag:** Definitionen av ingående skatt i 8 kap. 2 § mervärdesskattelagen justeras för att korrigera en felaktig hänvisning.

**Regeringens bedömning:** Inga ytterligare förändringar i mervärdesskattelagen bör genomföras i nuläget.

**Promemorians förslag och bedömning:** Promemorian behandlar inte dessa frågor.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* anför att enligt 3 kap. 2 § ML undantas från skatteplikt överlåtelse och upplåtelse av arrenden och andra rättigheter till fastighet på samma sätt som omsättningen av fastigheten i sig. Det är viktigt att det framgår att sakrätter eller vissa andra rättigheter i fast egendom ska behandlas som materiell egendom och därmed kan undantas från skatteplikt. Bestämmelsen i 1 kap. 6 § ML bör därmed justeras så att det framgår. FAR pekar på att den s.k. slussningsregeln har avskaffats men att det inte har gjorts någon uppdatering av definitionen av ingående skatt i 8 kap. 2 § fjärde stycket ML efter förändringen. Det gör att man i punkten 3 fortfarande hänvisar till 8 kap. 4 § första stycket 6 (uttagsmoms fastighet) trots att den bestämmelsen numrerats om och nu utgör 8 kap. 4 § 5. Detta bör justeras. *Svenskt näringsliv* anför att ML omgående behöver korrigeras avseende avdragsförbudet för stadigvarande bostad, förskottsreglerna vid frivillig skattskyldighet samt frivillig skattskyldighet vid utyrning till vård, skola och omsorg.

**Skälen för regeringens förslag och bedömning:** FAR har påpekat att en av hänvisningarna i definitionen av ingående skatt i 8 kap. 2 § fjärde stycket ML sedan årsskiftet är felaktig. I paragrafen hänvisas till 8 kap. 4 § första stycket 6 ML. Någon sådan punkt finns inte längre i mervärdesskattelagen. Regeln som hänvisningen åsyftar återfinns numera i 8 kap. 4 § 5 ML. Regeringen föreslår därför att hänvisningen i 8 kap. 2 § fjärde stycket ML ska ändras för att återspegla detta.

När det gäller de ändringar som *Skatteverket* och *Svenskt näringsliv* har föreslagit omfattas dessa inte av det nu aktuella lagstiftningsärendet.

## 7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Regeringens förslag:** De föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2017. Vid jämkning av avdrag för ingående skatt ska fortfarande äldre bestämmelser gälla för avdrag för vilka korrigeringstiden påbörjades innan ikraftträdandet. Vid en överlåtelse av en investeringsvara sker dock jämkning enligt de bestämmelser som gäller vid tiden för avyttringen eller överlåtelsen, med vissa justeringar. I övrigt ska äldre bestämmelser fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Promemorian föreslog andra övergångsbestämmelser för jämningsreglerna.

**Remissinstanserna:** FAR anför att övergångsbestämmelserna inte nämner något om begreppet ”förvärv” även ska inkludera ny-, till- eller ombyggnad av fastighet som utgör investeringsvara och som ägt rum före ikraftträdandet. Om så inte är fallet skulle det kunna få till effekt att ny-, till- eller ombyggnad av något som efter 1 januari 2017 inte längre utgör fastighet inte ska jämkas vid ändrad användning. Omvänt kan något som inte utgjorde fastighet innan ikraftträdandet komma att behöva jämkas efter ikraftträdandet om användningen av investeringsvaran ändras eller överlåtelse sker utan att förvärvaren övertar jämningssskyldigheten. Punkten 2 bör utvidgas till att även omfatta ny-, till- eller ombyggnad som ägt rum före ikraftträdandet. Det bör även förtydligas att äldre regler gäller för investeringsvaror som ursprungligen förvärvades före ikraftträdandet, även om överlåtelse eller ändrad användning sker efter ikraftträdandet. *Sveriges advokatsamfund* anför att det inte framgår av punkt 2 i övergångsbestämmelserna att äldre bestämmelser också ska gälla om det sker en överlåtelse eller ändrad användning efter ikraftträdandet. Detta behöver förtydligas. Det är oklart när ”förvärvet” ska anses ha skett, exempelvis om en installation som efter lagändringen kommer att utgöra fastighet förvärfas före år 2017, men fastigheten slutbesiktigas och tillträds först år 2017.

**Skälen för regeringens förslag:** Av artikel 3 i genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 framgår att de nya bestämmelserna om fast egendom (artiklarna 13b, 31a och 31b) ska tillämpas från och med den 1 januari 2017. Regeringen föreslår därför, i likhet med promemorian, att de ändringar i mervärdesskattelagen som föranleds av den nya unionsrättsliga definitionen av fastighetsbegreppet ska träda i kraft detta datum. Även övriga ändringar förslås träda i kraft den 1 januari 2017. Äldre bestämmelser föreslås fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

I promemorian föreslogs även särskilda övergångsbestämmelser avseende ändringen i jämningsreglerna, med koppling till förvärv som har gjorts före ikraftträdandet. Regeringen har inte föreslagit några ändringar i sak avseende jämningsreglerna. Det kan dock uppkomma situationer där jämningsreglerna påverkas av det nya mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet, varför övergångsbestämmelser behövs. Regeringen föreslår att övergångsbestämmelserna för jämningsreglerna knyts till den tidpunkt då korrigeringsperioden enligt 8 a kap. 6 § påbörjas. För samtliga jämningsregler måste en sådan tidpunkt beräknas. Att knyta de tillämpliga reglerna till denna tidpunkt innebär därför dels att någon ytterligare tidpunkt inte behöver beaktas, dels att reglerna inte ändras under en pågående korrigeringsperiod. Vid jämningsregler avdrag för ingående skatt ska därför äldre bestämmelser fortfarande gälla för avdrag för vilka korrigeringsperioden påbörjades innan ikraftträdandet. Att de äldre bestämmelserna ska tillämpas avser inte enbart 8 a kap. 2 § ML, utan även det tidigare fastighetsbegreppet i ML. Om exempelvis en investeringsvara var en fastighet då korrigeringsperioden påbörjades ska den fortsätta att jämnas som en fastighet även efter ikraftträdandet. I övergångsbestämmelserna används, liksom i jämningsreglerna i övrigt, begreppet ”avdrag”. Detta innebär dock inte att ett avdrag faktiskt måste ha gjorts. Om exempelvis en annan investeringsvara än en fastighet förvärfvas påbörjas en korrigeringsperiod även om avdrag för den ingående skatten inte görs. Korrigeringsperioder ska, i enlighet med vad som sagts ovan, beräknas enligt de regler som gällde när korrigeringsperioden påbörjas. Det innebär att om en åtgärd vidtas som gör att en ny korrigeringsperiod påbörjas görs en bedömning av om investeringsvaran är fastighet eller inte enligt reglerna som gäller när korrigeringsperioden påbörjas.

Eftersom det nya mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet träder i kraft den 1 januari 2017 kommer det att gälla för försäljningar från och med detta datum. Även i jämningshänseende bör överlåtelse regleras enligt de bestämmelser som gäller vid tidpunkten för överlåtelsen. En bedömning av om varan är en fastighet eller inte ska alltså göras vid tidpunkten för överlåtelsen. För att undvika oskäliga resultat i de undantagsfall där en vara har ändrats från att vara en fastighet till att bli lös egendom eller tvärt om behöver dock vissa justeringar göras. I fall där en investeringsvara, eller del av investeringsvara, vid tidpunkten för förvärvet eller nybyggnaden i mervärdesskatteshänseende var en fastighet men vid tidpunkten för överlåtelsen inte längre är en fastighet ska ny-, till- eller ombyggnader på den aktuella delen i jämningshänseende ses som förvärv med korrigeringsperiod på tio år. Detta medför att jämningsregler kan ske om det endast förelåg delvis avdragsrätt för åtgärderna. I den omvända situationen, då en investeringsvara, eller del av investeringsvara, vid tidpunkten för förvärvet eller nybyggnaden i mervärdesskatteshänseende inte var en fastighet men vid tidpunkten för avyttringen eller överlåtelsen är en fastighet ska förvärvet eller uppförandet av den aktuella delen i jämningshänseende ses som en ny-, till- eller ombyggnad med en korrigeringsperiod på fem år. Detta innebär att jämningsregler kan ske om avdrag gjorts för ingående skatt avseende uppförandet eller förvärvet. I dessa sammanhang får tidpunkten för förvärvet, överlåtelsen eller nybyggnaden ske enligt vad som i övrigt gäller avseende jämningsregler.



## 8 Konsekvensanalys

**Regeringens bedömning:** Förslaget får inga offentligfinansiella effekter. De allmänna förvaltningsdomstolarna påverkas inte. För Skatteverket uppkommer vissa kostnader för anpassning till de nya reglerna. Inledningsvis kan ökade administrativa kostnader uppkomma för vissa företag. I ett längre perspektiv kan den ökade harmoniseringen medföra vinster för företagen i form av förenklingar av tillämpningen.

**Promemorians bedömning:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* anför att förslaget kommer att innebära en engångskostnad för verket på 1 184 000 kronor. *FAR, Företagarna, Näringslivets regelnämnd, Sveriges kommuner och landsting* och *NSD* anför att ett stort antal företag kommer att påverkas av de nya reglerna. Det saknas dock en konsekvensanalys avseende detta i promemorian. Företagarna anför vidare att det saknas förslag för att förenkla och underlätta övergången särskilt för mindre företag. *Regelrådet* anför att konsekvensutredningen inte uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Redovisningen av syftet med förslaget, redovisningen av alternativa lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd är godtagbara. Detsamma gäller redovisningen av förslagets överensstämmelse med EU-rätten samt särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdandet och behov av speciella informationsinsatser. Redovisningen av berörda företag utifrån storlek är emellertid bristfällig och borde ha innehållit exempelberäkningar av potentiella kostnader för företag. Exempelberäkningar borde även ha gjorts avseende olika typer av företag. Med avsaknad av sådan information går det inte att bilda sig en uppfattning om förslagets påverkan på företagens administrativa kostnader. Bedömning och motivering av förslagets potentiella effekter på företagens andra kostnader saknas, vilket utgör en brist. Därutöver saknas en bedömning och motivering av hur förslagets påverkan på mindre byggföretag i större utsträckning än större byggföretag kan komma att påverka konkurrensförhållandena. Likaså saknas redovisning av påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag och påverkan på företagen i andra avseenden. Redovisningen av särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning är godtagbar. *Sveriges advokatsamfund* anför att utredningens konsekvensanalys i flera delar skulle ha kunnat vara mer utförlig med ytterligare exemplifiering. *Sveriges byggindustrier* anför att konsekvenserna för företagens praktiska hantering inte har beskrivits tillräckligt.

### Skälen för regeringens bedömning

#### *Allmänt*

Syftet med förslaget är att anpassa mervärdesskattelagen till den unionsrättsliga definition av fastighetsbegreppet som träder i kraft den 1 januari 2017. De av rådet antagna bestämmelserna på

fastighetsområdet är ett led i målsättningen att säkra en enhetlig tillämpning av det gemensamma mervärdesskattesystemet och på så vis förenkla tillämpningen av mervärdesskattereglerna för såväl myndigheter som företag. I lagrådsremissen föreslås dessutom med den nya fastighetsdefinitionen vissa ändringar i mervärdesskattelagen och en ytterligare anpassning på fastighetsområdet till mervärdesskattedirektivet. Med hänsyn till att det är fråga om anpassning till EU-rätten finns inte några alternativa lösningar för den nya fastighetsdefinitionen. *Regelrådet* har bl.a. efterfrågat tydligare redovisade effekter om förslaget inte genomförs. Då den unionsrättsliga definitionen av fast egendom träder i kraft den 1 januari 2017 genom ändringar i rådets genomförandeförordning skulle i praktiken reglerna gälla i Sverige även om mervärdesskattelagen inte ändras men då under mer oklara former.

I rättstillämpningen har bestämmelserna i mervärdesskattelagen tolkats mot bakgrund av den unionsrättsliga lagstiftningen och EU-domstolens praxis. Förslaget bedöms mot den bakgrunden inte innebära någon större materiell förändring vid bedömningen av vad som ska anses utgöra fastighet. I vissa fall kan förslaget dock komma att innebära förändringar i räckvidden i fastighetsbegreppet och därmed kan t.ex. tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet inom byggsektorn påverkas. Detta är dock beroende på hur rättspraxis utvecklas och därmed svårt att bedöma. Dessutom är de fall där undantagen från skatteplikt på fastighetsområdet eller den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn påverkas ett resultat av att det nya fastighetsbegreppet är direkt tillämplig från och med den 1 januari 2017 oavsett om anpassning sker av svensk lagstiftning.

Flera remissinstanser har varit kritiska till promemorians förslag och vilken påverkan förändringarna skulle få på jämningsreglerna samt bristen på analys kring detta. Även om regeringen inte fullt ut delar remissinstansernas tolkning av räckvidden av det begrepp promemorian föreslog framstår det som sannolikt att den föreslagna förändringen skulle få konsekvenser på jämningsreglerna som skulle behöva analyseras ytterligare. I lagrådsremissen föreslås därför inte någon ändring i sak av jämningsreglerna.

Förslagen i promemorian bedöms inte påverka hushållen eller ha några betydande sociala konsekvenser avseende t.ex. de jämställdhetspolitiska målen.

#### *Offentligfinansiella effekter*

Mervärdesskatten bygger på att skatt tas ut i varje led av produktions- och distributionskedjan till dess en försäljning sker till en slutkonsument. Varje led i kedjan svarar för skatten på den värdeökning (mervärdet) som tillförs genom bearbetning, hantering etc. i det egna ledet. Om mervärdet för en viss redovisningsperiod skulle vara negativt, dvs. mervärdesskatten på det som förvärvas uppgår till ett högre belopp än mervärdesskatten på det som omsätts, har den beskattningsbara personen rätt till återbetalning av överskjutande ingående skatt. Omvänd skattskyldighet innebär ett avsteg från denna struktur. De led i kedjan som omfattas av omvänd skattskyldighet kommer inte att betala in någon

mervärdesskatt. Någon löpande inbetalning av den utgående skatten till staten kommer inte att ske utan i stället kommer skatteinbetalningen att ske först när förvärvaren är någon som inte omfattas av omvänd skattskyldighet, vilket när det gäller omvänd skattskyldighet inom byggsektorn är någon som inte är ett s.k. byggföretag. Genom senareläggningen av inbetalningen av mervärdesskatt till staten uppstår ett upplåningsbehov och därmed en räntekostnad för staten. Denna bör dock ställas i relation till den positiva offentligfinansiella effekt som uppkommer till följd av att den omvända skattskyldigheten kan förväntas minska skattebortfall på grund av bedrägerier. De begränsade förändringar av fastighetsbegreppet, och därmed den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn, som förslaget innebär bedöms sammantaget inte ge några offentligfinansiella effekter.

#### *Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna och Skatteverket*

Ett genomförande av de föreslagna bestämmelserna bedöms inte medföra en sådan påverkan på måltillströmningen till de allmänna förvaltningsdomstolarna att något behov av ökade resurser uppkommer.

Skatteverket kommer bl.a. att behöva uppdatera ställningstaganden och information samt genomföra informationsinsatser. Något behov av särskilda informationsinsatser utöver vad som normalt krävs vid regeländringar finns inte. Skatteverket anför att förslaget kommer att innebära en engångskostnad för verket på 1 184 000 kronor. Merkostnaderna med anledning av förslaget ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

#### *Effekter för företagen*

Det är svårt att uppskatta antalet företag som skulle kunna beröras av förändringen. Den nya fastighetsdefinitionen i mervärdesskattelagen bedöms inte innebära någon större materiell förändring vid bedömningen av vad som ska anses utgöra fastighet. I undantagsfall kan det dock bli så att vissa föremål som enligt nu gällande lagstiftning anses utgöra fastighet inte längre kommer att omfattas av fastighetsbegreppet. Det kan också i undantagsfall bli så att vissa föremål som i dag anses falla utanför fastighetsbegreppet kommer att utgöra fastighet. Den nya definitionen av fastighetsbegreppet skulle, som diskuterats i avsnitt 6.3, exempelvis i undantagsfall kunna innebära att sådant som i dag utgör industri- eller verksamhetstillbehör kommer att anses som fastighet och att sådant som i dag är verksamhetstillbehör inte längre omfattas av fastighetsbegreppet. Detta får konsekvenser i mervärdesskattehänseende vid en överlåtelse eller upplåtelse. I praktiken begränsas dock effekten av förändringarna av den helhetsbedömning som sker om de aktuella föremålen är del i en sammansatt omsättning och därmed ges samma skattemässiga behandling som den huvudsakliga delen samt det undantag som finns för föremål som ingår i en verksamhetsöverlåtelse.

I undantaget från vad skatteplikt på fastighetsområdet inte omfattar föreslås ändring från ordet ”verksamhetstillbehör” till uttrycket ”maskiner och utrustning som har installerats varaktigt”. Detta skulle i vissa fall kunna få effekter vid överlåtelse av fastighet med tillbehör, t.ex. maskiner i bostäder, men bedöms i praktiken inte leda till någon

större ändring då maskinen i regel bör vara underordnad bostadsbyggnaden och därmed ges samma skattemässiga behandling som denna.

När det gäller tjänster går det, eftersom en bedömning utifrån förhållandena i det enskilda fallet måste göras, inte att ange någon viss tjänst som generellt kommer att påverkas. Exempel på tjänster som i vissa fall kan komma att påverkas är dock byggnadssnickeriarbeten och andra bygginstallationer. För 2014 redovisades omvänd skattskyldighet till ett totalt belopp om ca 7,48 miljarder kronor av 8 415 företag med kod 43.320 (byggnadssnickeriarbeten) enligt gällande standard för svensk näringsgrensindelning (SNI 2007). Vidare redovisades ett totalt belopp om ca 4,51 miljarder kronor av 917 företag med kod 43.290 (andra bygginstallationer) enligt SNI 2007. I den förstnämnda SNI-koden ingår bl.a. arbeten i form av installation av dörrar (med vissa undantag), fönster, kök med fast inredning, trappor och butiksinredningar (ej egentillverkade). Den andra SNI-koden, dvs. kod 43.290, avser bl.a. installation i byggnader och andra byggprojekt av hissar, isolering mot värme etc., markiser och persienner (ej egentillverkade). Ett företag kan emellertid ha åsatts flera SNI-koder, varför de redovisade beloppen inte enbart avser sådana arbeten som faller in under respektive SNI-kod. Överlag bedöms förändringar av den omvända skattskyldigheten ske i begränsad utsträckning, även med hänsyn till att det också kan förekomma arbeten under andra SNI-koder som påverkas av förändringen. I allt väsentligt bör tillämpningsområdet för den omvända skattskyldigheten alltså kvarstå oförändrat om man ser till marknaden som helhet.

För företagen orsakar omvänd skattskyldighet en administrativ börda. Regelverket för den omvända skattskyldigheten innebär, som ovan framgår, en avvikelse från mervärdesskattesystemets normala struktur. De administrativa kostnaderna för den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn har beräknats till 454 miljoner kronor eller i genomsnitt ca 5 500 kronor per företag och år (Malindatabasen för 2009 och Riksrevisionens rapport Regelförenkling för företag, RiR 2012:6). Enligt en utvärdering gjord av Skatteverket ökade företagens administrativa börda med ca 4 timmar på grund av reglerna (Skatteverkets rapport Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt i byggsektorn, dnr Fi2010/01868/SKA/S2).

I den mån förslaget innebär att ett företag inte längre behöver redovisa omvänd skattskyldighet minskar därför den administrativa bördan för företaget. Till viss del begränsas dock denna minskning inledningsvis genom den administration som uppkommer till följd av företagets behov att ändra redovisnings- och faktureringsrutiner. Om ett företag i stället skulle bli skyldigt att redovisa omvänd skattskyldighet i högre utsträckning än i dag, t.ex. för att det är fråga om installations- och monterings-tjänster av sådant som i dag anses som lös egendom men som blir fastighet till följd av förslaget, uppkommer inledningsvis en ökad administrativ kostnad. Storleken på denna kostnad är svår att beräkna. Förslaget innebär sannolikt, som flera remissinstanser påpekar och som även behandlas i avsnitt 6.5, vissa gränsdragningsfrågor kring när vissa installationer och reparationer ska omfattas av omvänd skattskyldighet och när de inte ska omfattas av omvänd skattskyldighet. Detta innebär en

oklarhet som kan förväntas medföra en administrativ kostnad för de enskilda företag som tillhandahåller sådana tjänster och därmed behöver ta ställning till hur och av vem som mervärdesskatten ska redovisas. Här blir det upp till Skatteverket att bedöma i vilken utsträckning som uppdaterad information och nya informationsinsatser behövs för att underlätta anpassningen till de förändrade reglerna. Helhetsbedömningen är dock att förändringen av vad som bör omfattas av den omvända skattskyldigheten i praktiken är begränsad. Detta bl.a. då entreprenadtjänster i form av t.ex. helrenovering av en butikslokal fortfarande i sin helhet bör omfattas av omvänd skattskyldighet, även om separata delmoment görs på ett sådant vis att arbetet faller utanför den omvända skattskyldigheten.

Förslagets utformning gäller lika för såväl små företag som större företag. Mindre byggföretag kan dock i högre utsträckning antas vara specialiserade inom ett visst område vilket medför att de med större sannolikhet, i första ledet, påverkas av förslagen än större byggföretag.

Sammantaget bedöms förslagen, utöver att påverka de administrativa kostnaderna för företag som redovisar med omvänd skattskyldighet, inte påverka andra kostnader för berörda företag.

Förändringarna kommer endast undantagsvis påverka hur företagen behöver förhålla sig till omvänd skattskyldighet eller skatteplikt. I ett längre perspektiv bör anpassningen till unionsrätten generellt sett medföra vinster för företagen i form av förenklingar av tillämpningen, även för de företag som i dag inte utför gränsöverskridande transaktioner. Hur förändringarna påverkar i det längre perspektivet är i mångt och mycket också en fråga för den framtida rättstillämpningen.

## 9 Författningskommentar

### 9.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

#### 1 kap.

##### 2 §

I paragrafens *andra stycke punkt 1* slopas orden ”byggnad eller anläggning” efter ”fastighet”. Byggnad eller anläggning innefattas i det nya fastighetsbegreppet. Fastighet definieras i 11 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.5.

##### 11 §

I paragrafen definieras vad som avses med fastighet. Kopplingen till de civilrättsliga bestämmelserna i jordabalken slopas och i stället hänvisas till den mervärdesskatterättsliga definitionen av fast egendom i artikel 13b i tillämpningsförordningen. Enligt den bestämmelsen avses med fast egendom, den 1 januari 2017, följande:

- a) Varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta.

b) Varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet.

c) Varje föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och utan vilken byggnaden eller konstruktionen är ofullständig, exempelvis dörrar, fönster, tak, trappor och hissar.

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

Hänvisningen avser dock inte en specifik lydelse, utan den vid varje tidpunkt gällande lydelsen, s.k. dynamisk hänvisning. Om definitionen i tillämpningsförordningen skulle ändras kommer det att få direkt genomslag i mervärdesskattelagen. Paragrafen behandlas i avsnitt 6.1. Innebörden av det mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet beskrivs även i avsnitt 6.2.

### **3 kap.**

#### **2 §**

Paragrafens *andra stycke* justeras. Bedömningen som ska göras avseende om ett tillhandahållande av gas, vatten, el eller liknande omfattas av undantaget för upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet är huruvida det tillhandahållandet är underordnat tillhandahållandet av nyttjanderätten. Den uppräknade av tillhandahållanden som i dag finns behålls som exempel. Det är dock ingen uttömmande lista. För att de uppräknade tillhandahållandena ska ses som underordnade krävs att de utgör en del av upplåtelsen av nyttjanderätten till fastigheten. Med detta avses att tillhandahållandet har ett så nära samband med upplåtelsen av nyttjanderätten till fastigheten att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk omsättning och att det därför vore konstlat att försöka skilja de olika delarna från varandra. En annan situation då tillhandahållandet får ses som underordnat upplåtelsen av nyttjanderätten till fastigheten är när kunderna inte efterfrågar tillhandahållandet i sig utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta upplåtelsen av nyttjanderätten. En bedömning av omständigheterna i varje enskilt fall med beaktande av unionsrätten måste göras. Se vidare avsnitt 6.4.

#### **3 §**

I paragrafen anges vad undantaget från skatteplikt på fastighetsområdet i 2 § inte omfattar. I *första stycket punkten 1* ersätts begreppet ”verksamhetstillbehör” med uttrycket ”maskiner och utrustning som har installerats varaktigt”. Ändringen är en följd av den nya utformningen av fastighetsbegreppet och det därmed sammanhängande föreslagna sloandet av begreppet verksamhetstillbehör. Enligt den nya lydelsen gäller skatteplikt för upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt. Bestämmelsen motsvarar närmast artikel 135.2 första stycket c i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.3. Innebörden av fastighetsbegreppet beskrivs även i avsnitt 6.2.

### **8 kap.**

#### *2 §*

I paragrafen definieras ingående skatt. Hänvisningen i fjärde stycket 3 har justerats på grund av tidigare ändringar i 8 kap. 4 § ML.

### **8 a kap.**

#### *2 §*

I paragrafen räknas upp vad som anses som investeringsvaror. I *tredje stycket* görs en språklig ändring i form av att den tidigare hänvisningen till ”verksamhetstillbehör” ersätts med den definition av verksamhetstillbehör som tidigare återfanns i 1 kap. 12 § ML. Det tidigare undantaget för industritillbehör stryks ur definitionen, eftersom dessa med det nya mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet i vissa fall kan ses som fastigheter.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.6.

### *Ikraftträdande och övergångsbestämmelser*

Bestämmelserna behandlas i avsnitt 7

# Promemorians förslag till lagtext

## Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>7</sup> dels att 1 kap. 12 § ska upphöra att gälla, dels att 1 kap. 2 och 11 §§, 3 kap. 2 och 3 §§ och 8 a kap. 2 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **1 kap.**

#### **2 §<sup>8</sup>**

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 1 a–4 e: den som omsätter varan eller tjänsten,

1 a. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som ska redovisas enligt bestämmelser som motsvarar den särskilda ordningen i artiklarna 369a–369k i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt direktiv 2008/8/EG, om den som omsätter tjänsten är en sådan grupp av personer som i ett annat EU-land anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp): mervärdesskattegruppen,

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk beskattningsbar person: den som förvärvar tjänsten, om denne är

– en beskattningsbar person,

– en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är registrerad till mervärdesskatt här, eller

– en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § varit tillämplig,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§, om den som omsätter varan är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan,

4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar

<sup>7</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2014:941.



varan,

4 b. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

– en beskattningsbar person som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan beskattningsbar person som tillhandahåller en beskattningsbar person som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av vara eller av tjänst med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 §, utom fastighetstjänst som avses i 4 b i denna paragraf eller 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

4 d. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf, av utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen vilka kan överlåtas enligt artikel 12 i det direktivet, eller av andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet: den som förvärvar tjänsten,

4 e. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av sådana varor som avses i tredje stycket: den som förvärvar varan,

5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar varan, och

6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen, om inte annat följer av d,

b) om importen avser en unionsvara eller om varan ska förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd, om inte annat följer av d,

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EU-land till följd av att ett sådant enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet, om inte annat följer av e,

d) om den som är eller skulle ha varit skyldig att betala tullen enligt a eller b är ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet: den för vars räkning ombudet handlar,

e) om innehavaren av tillståndet enligt c är ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet: den för vars räkning ombudet handlar.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, *byggnad eller anläggning* som kan hänföras till 1. sådana tjänster avseende fastighet som kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
  - bygg- och anläggningsarbeten,
  - bygginstallationer,
  - slutbehandling av byggnader, eller
  - uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,
2. byggstädning, och
3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Första stycket 4 e gäller varor som kan hänföras till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan i dess lydelse den 1 januari 2012,

1. avfall och skrot av järn eller stål; omsmältningsslag av järn eller stål (KN-nr som börjar med 7204),
2. avfall och skrot av koppar (KN-nr som börjar med 7404),
3. avfall och skrot av nickel (KN-nr som börjar med 7503),
4. avfall och skrot av aluminium (KN-nr som börjar med 7602),
5. avfall och skrot av bly (KN-nr som börjar med 7802),
6. avfall och skrot av zink (KN-nr som börjar med 7902),
7. avfall och skrot av tenn (KN-nr som börjar med 8002),
8. avfall och skrot av andra oädla metaller (KN-nr som börjar med 8101–8113), eller
9. avfall och skrot av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatörer (KN-nr som börjar med 854810).

Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en beskattningsbar person som har ett fast etableringsställe här ska den beskattningsbara personen vid tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk beskattningsbar person, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

Med *tullskuld* förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen. Med *unionsvara* förstås detsamma som gemenskapsvara i den förordningen.

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

## 11 §

Med *fastighet* förstås

1. vad som enligt jordabalken utgör eller tillhör fastighet, dock inte egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken (industritillbehör),
2. byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggningar som för stadigvarande bruk anbragts i eller ovan jord och som tillhör någon annan än ägaren till jorden, och

3. egendom som avses i 2 kap. 2 § jordabalken även om byggnaden tillhör annan än

Med *fastighet* avses fast egendom enligt artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013.

ägaren till jorden eller om egendomen tillförts byggnaden av någon annan än ägaren till byggnaden.

### 3 kap.

#### 2 §<sup>9</sup>

Från skatteplikt undantas, med de begränsningar som följer av 3 §, omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter.

*Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten.*

#### 3 §<sup>10</sup>

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

- |  |   |
|--|---|
| <p>1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,</p> <p>2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,</p> <p>3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,</p> <p>4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,</p> <p>5. upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel,</p> <p>6. upplåtelse av förvaringsboxar,</p> <p>7. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,</p> <p>8. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,</p> <p>9. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,</p> <p>10. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,</p> <p>11. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer, och</p> <p>12. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.</p> | <p>1. upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt,</p> |
|--|---|

<sup>9</sup> Senaste lydelse 2007:1376. Ändringen innebär att andra stycket tas bort.

<sup>10</sup> Senaste lydelse 2013:1108.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Skatteplikt gäller dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Det som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,
2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och
3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

## **8 a kap.**

### 2 §<sup>11</sup>

Med *investeringsvaror* avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,
3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 5 med minst 100 000 kronor, och
4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2015:888.

minst 100 000 kronor.

Bilaga 1

Har under ett beskattningsår avseende en viss fastighet både en åtgärd som avses i första stycket 2 företagits och ett avdrag enligt första stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts ska vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Avdrag och åtgärder som avses i första stycket 3 och 4 ska på motsvarande sätt läggas samman med andra avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.

*Verksamhetstillbehör* ska vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som tillgångar som avses i första stycket 1. *Maskiner och utrustning som utgör fastighet* ska vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som *sådana* tillgångar som avses i första stycket 1.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.
  2. Äldre bestämmelser om jämkning av ingående skatt gäller fortfarande för förvärv som har gjorts före ikraftträdandet.
  3. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

## Förteckning över remissinstanser för promemorian Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen

Efter remiss har yttranden över promemorian Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen lämnats av Kammarrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Göteborg, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, Kommerskollegium, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Lantmäteriet, FAR, Fastighetsägarna, Företagarförbundet Fria Företagare, Företagarna, Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation, Regelrådet, Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag (SABO), Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Byggindustrier, Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF).

Landsorganisationen i Sverige (LO) har angett att de avstår från att yttra sig.

Utöver instanserna på remisslistan har ett yttrande även inkommit från Lantbrukarnas riksförbund (LRF).