

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

# Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen

Januari 2016

## Promemorians huvudsakliga innehåll

Förslaget i promemorian är föranlett av den unionsrättsliga definition av fastighetsbegreppet som träder i kraft den 1 januari 2017 genom ändringar i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG (tillämpningsförordningen). Syftet med ändringarna i tillämpningsförordningen är att uppnå en enhetlig tillämpning av de gemensamma mervärdesskattereglerna på fastighetsområdet och på så vis förenkla mervärdesskattehanteringen. Förslaget i promemorian innebär 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. Dessutom föreslås en ändring i reglerna om jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror. Slutligen föreslås en ytterligare anpassning på fastighetsområdet till mervärdesskattedirektivet.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

## Innehållsförteckning

1	Lagtext .....	4
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	4
2	Ärendet och dess beredning .....	10
3	Bakgrund.....	10
4	Gällande rätt.....	11
4.1	EU-rätt .....	11
4.2	Svensk rätt .....	12
5	Ändringar i mervärdesskattelagens bestämmelser om fastighet.....	14
5.1	Ny definition av fastighetsbegreppet .....	14
5.2	Vad innebär den nya fastighetsdefinitionen?.....	16
5.3	Undantag och skatteplikt på fastighetsområdet .....	21
5.4	Tillhandahållanden som ingår i upplåtelsen av nyttjanderätt till fastigheter.....	24
5.5	Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn .....	25
5.6	Jämkning av avdrag för ingående skatt .....	27
5.7	Omsättningsland för fastighetstjänster .....	29
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	30
7	Konsekvensanalys .....	31
8	Författningskommentar .....	33
8.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	33

# 1 Lagtext

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

Härigenom 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 §§ 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

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

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2014:941.

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 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

- 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; omsmältningsgöt 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

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)

än ägaren till jorden, och

nr 1042/2013.

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.

### 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.*

#### 3 §<sup>4</sup>

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetsstillbehör,
1. upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt,
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 trafik-

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2007:1376. Ändringen innebär att andra stycket tas bort.

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

operatörer, 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 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>5</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

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2015:888.



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

## 2 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 denna promemoria lämnas lagförslag till följd av de nya bestämmelserna om fast egendom i tillämpningsförordningen. Promemorian innehåller även förslag om ytterligare anpassning av mervärdesskattelagens regler på fastighetsområdet till mervärdesskattedirektivet. Någon fullständig översyn av mervärdesskattelagens struktur och begrepps användning 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).

## 3 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 (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 även bestämmelser på fastighetsområdet, närmare bestämt 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

behandlades i rådet under det första halvåret 2013. Slutlig överenskommelse fattades i rådet den 21 juni 2013, och formellt beslut fattades den 7 oktober 2013.

I denna promemoria redovisas de ändringar i mervärdesskattelagen som bedöms behövliga med anledning av tillämpningsförordningens nya bestämmelser om fast egendom.

## 4 Gällande rätt

### 4.1 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 omsatt och därmed ska beskattas och också 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 vara enligt direktivet. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar, se 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 nyssnämnda punkter i 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. Detta gäller dock inte sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a eller b i direktivet. Av artikel 12.1 i direktivet följer att medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför vissa transaktioner, särskilt någon av följande transaktioner:

- a) Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.
- b) Leverans av mark för bebyggelse.

Med det i artikel 12.1 a förekommande begreppet byggnad avses varje anläggning som anbragts på eller i marken (se 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 ”gamla” byggnader, eller delar därav, med mark och mark som inte ska bebyggas 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 135.1 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 1 i:

- a) 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.
- b) Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon.
- c) Uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner.
- d) Uthyrning av boxar.

Vidare får medlemsstaterna besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 i (artikel 135.2 andra stycket i direktivet). Dessutom får medlemsstaterna enligt artikel 137 i direktivet medge frivilligt inträde bl.a. vid leveranser av "gamla" byggnader eller delar därav, inklusive mark, och mark som inte ska bebyggas och vid uthyrning av fast egendom. Av artikel 137 framgår vidare att medlemsstaterna får inskränka den rätten.

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).

## 4.2 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

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 någon 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 ovan redovisade 1 kap. 11 § ML omfattas inte industritillbehör av det mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet. Däremot

omfattar mervärdesskattelagens fastighetsbegrepp, som också ovan framgår, 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 skattepliktigt (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 skatteplikt föreligger vid 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 m.m., rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och 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 m.m.

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.

## 5 Ändringar i mervärdesskattelagens bestämmelser om fastighet

### 5.1 Ny definition av fastighetsbegreppet

**Promemorians förslag:** Den nuvarande definitionen av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen ersätts med en hänvisning till definitionen av fast egendom i tillämpningsförförordningen. Begreppet verksamhetstillbehör slopas.

**Skälen för promemorians 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 tillämpningsförförordningen och den träder i kraft den 1 januari 2017 (den nya artikel 13b i tillämpningsförförordningen). 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. Artikelens motsvarar icke bindande riktlinjer som antagits av EU:s mervärdesskatterkommitté. Enligt artikeln avses med fast egendom 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.

Mervärdesskattelagen innehåller alltsedan sin tillkomst, och i likhet med sin föregångare, regler om vad som innefattas i fastighetsbegreppet. Definitionen, som finns i 1 kap. 11 § ML, 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. Dessa är motiverade närmast av praktiska skäl. 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 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. Sådana tillbehör omfattas således 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 ovan framgår – 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.

Den unionsrättsliga definition av begreppet fast egendom som träder i kraft den 1 januari 2017 får till följd att mervärdesskattelagens fastighetsbegrepp inte längre framstår som ändamålsenligt. För att underlätta tolkning och tillämpning av mervärdesskattereglerna bör utformningen av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen ändras.

En fråga av främst språklig karaktär som inställer sig är om ordet ”fastighet” bör behållas i den svenska lagstiftningen eller om det bör ersättas med ”fast egendom”. Sistnämnda uttryck är det som förekommer i de svenska språkversionerna av mervärdesskattedirektivet och tillämpningsförordningen. Det kan konstateras att en förändring av terminologin i detta avseende skulle nödvändiggöra ändringar i ett relativt betydande antal lagbestämmelser. Till detta kommer att ordet ”fastighet” förekommer i en rad sammansättningar i lagen, t.ex. ”fastighetsupplåtelse” och ”fastighetsägare”. I lagstiftningstekniskt hänseende framstår det därför som en enklare lösning 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”. Någon motsvarighet till tillämpningsförordningens uppräkningslista av vad som anses som fast egendom bör inte föras in i mervärdesskattelagen. Skälet härför är att förordningen är direkt tillämplig och därför inte ska genomföras i svensk lagstiftning.

Begreppen byggnads-, verksamhets- och industritillbehör har, som redan nämnts, inte någon omedelbar motsvarighet inom EU-rätten. Generellt gäller att nationellt definierade begrepp inte bör ges styrande betydelse vid tolkningen och tillämpningen av mervärdesskattereglerna, eftersom detta kan motverka mervärdesskattedirektivets syfte att uppnå ett gemensamt och enhetligt mervärdesskattesystem. Vidare bör beaktas att om begreppet verksamhetstillbehör ska behållas i mervärdesskattelagen bör definitionen av detsamma ändras till följd av den nya utformningen av fastighetsbegreppet. Genom den nya fastighetsdefinitionen slopas kopplingen till jordabalken och därmed till bl.a. industritillbehörsbegreppet. En lämplig utformning av en ny definition av begreppet verksamhetstillbehör framstår inte som helt given. Slutligen kan konstateras 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. Ett sådant borttagande föranleder några följdändringar. Förslag med anledning härav behandlas i avsnitten 5.3 och 5.6.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 11 § ML och upphävande av 1 kap. 12 § ML.

## 5.2 Vad innebär den nya fastighetsdefinitionen?

Fastighetsbegreppets räckvidd har 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 jämningsreglerna 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.

#### *Artikel 13b a i tillämpningsförfordningen – varje bestämd del av jorden*

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

Uttrycket ”äga eller besitta” (eng. ”title and possession”) i den nya artikeln 13b a i tillämpningsförfordningen bör tolkas oberoende av civilrättsliga regler om äganderätt eller om fastighetsindelning. I annat fall uppkommer en risk för att den enhetliga tillämpning som bestämmelsen syftar till inte uppnås utan att medlemsstaterna i stället tillämpar de gemensamma reglerna för mervärdesskattesystemet på olika sätt. Uttrycket bör ges en relativt vid innebörd och betraktas mot bakgrund av begreppet ”leverans av varor” i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet (jfr 2 kap. 1 § ML). Det nu sagda stöds också av den uppfattning som kommissionen redovisar i sina 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. Vad gäller begreppet ”leverans av varor” är det enligt EU-domstolen inte beroende av att det förevarit 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 tillämpningsförfordningen ska vara uppfyllt är det inte nödvändigt att det är samma person som innehar



(eller har möjlighet att inneha) både äganderätten och besittningsrätten. Det sagda stöds även av de olika språkversionerna av förordningen. I vissa versioner, som t.ex. den svenska versionen, används ”eller” eller motsvarande, medan det i andra, exempelvis den ovan citerade engelska, används en motsvarighet till ”och”. Även detta tas upp av kommissionen i de ovannämnda förklarande anmärkningarna.

Det är inte 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, i likhet med vad som är fallet redan i dag i den svenska tillämpningen, allmänt vattenområde anses utgöra fast egendom också 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 tillämpningsförordningen). 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. Även i detta fall görs samma bedömning som kommissionen gör i sina förklarande anmärkningar.

Vidare bör 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, medför således inte att den faller utanför det mervärdes-skatte- och skatterättsliga fastighetsbegreppet. Att en tredimensionell fastighetsindelning kan avse en planerad men ännu inte uppförd anläggning och därmed utgöra en ”luftfastighet” bör av naturliga skäl inte heller föranleda några större problem vid tillämpningen av mervärdeskatte- och skattereglerna. Till exempel bör vid fastställande av omsättningsland arkitektjänster såsom exempelvis 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 tillämpningsförordningen).

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

*Artikel 13b b i tillämpningsförförordningen – byggnader och konstruktioner*

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. Till exempel stängsel och ledningar (bl.a. elledningar) kan, beroende på hur de är konstruerade, således – på motsvarande vis som enligt den i dag gällande svenska lagstiftningen – omfattas av fastighetsbegreppet, men då med stöd av denna punkt i artikel 13b eller t.ex. punkt c i den artikeln.

Även enligt tillämpningsförförordningen 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 utgöra 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 tillämpningsförförordningen 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” (eng. ”easily dismantled or moved”) och inte så mycket om byggnaden eller konstruktionen har ”fästs vid eller i marken” (”fixed to or in the ground”). 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.

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 orörlig 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. Nu angivna faktorer räknas även upp i kommissionens tidigare nämnda förklarande anmärkningar.

Det i dag gällande fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen har i praxis tolkats med bakgrund av unionsrätten. Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2012 ref. 53 prövat om byggnadskonstruktioner som utgjordes av en sammansättning av lådliknande standardiserade moduler var att betrakta som fast eller lös egendom. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att de standardiserade modulerna var avsedda att användas som tillfälliga verksamhetslokaler. Vidare konstaterade domstolen att modulerna redan från början var särskilt konstruerade för att hyras ut upprepade gånger och kunna användas av olika kunder och på olika platser. Domstolen fann att modulerna fick anses vara lätta att montera ned och flytta i den mening som EU-domstolen angett. Modulerna var därför enligt domstolen att betrakta som lös egendom, till skillnad från de prefabricerade byggnader som var föremål för bedömning i det tidigare avgörandet RÅ 2005 not. 78 och som i och för sig förutsattes kunna avlägsnas vid hyrestidens utgång. Den praxis som således utvecklats av Högsta förvaltningsdomstolen bör även i fortsättningen tjäna som ledning vid bedömningen av om en byggnad eller en konstruktion kan ”monteras ned eller flyttas med lätthet”.

*Artikel 13b c och d i tillämpningsförfordningen – maskiner och utrustning*

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

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

Liksom i dag i enlighet med den gällande svenska lagstiftningen kan maskiner eller utrustning som tillförts en byggnad eller konstruktion omfattas av fastighetsbegreppet. En förutsättning är att de har installerats och ingår som en integrerad del av byggnaden eller konstruktionen utan vilken byggnaden eller konstruktionen är ofullständig (artikel 13b c) eller att de installerats varaktigt och inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras (artikel 13b d). Ett föremål kan omfattas av både punkt c och punkt d eller, för den delen, t.ex. av punkterna b och c i artikel 13b.

De föremål som omfattas av punkt c kan anses avse sådana som är nödvändiga för byggnadens eller konstruktionens normala användning eller, annorlunda uttryckt, sådana maskiner och utrustning som man normalt förväntar sig att finna i en byggnad eller en konstruktion av det aktuella slaget. I bestämmelsen räknas som exempel upp bl.a. dörrar, fönster och hissar. Som ytterligare exempel kan tas köksinredning såsom väggfasta skåp och bänkar, fast monterad maskinell utrustning (inbegripet vitvaror) och sanitetsanläggningar i en bostadslägenhet, fläktutrustning i en fabrik och passagekontrollanläggningar i ett fängelse, se även kommissionens tidigare nämnda förklarande anmärkningar (”explanatory notes”). Vilka föremål som utgör fastighet är beroende av byggnadens eller konstruktionens ändamål. Jämförelse kan kanske närmast göras med byggnadstillsbehör (inbegripet verksamhetstillbehör), med reservation för att någon

fullständig överensstämmelse inte kan anses föreligga. Till exempel får några av föremål som räknas upp som byggnadstillbehör i 2 kap. 2 § första stycket jordabalken anses komma att falla utanför fastighetsbegreppet, närmare bestämt nycklar, civilförsvarsmateriel och vissa brandredskap. Vidare kan t.ex. hyllor i butiker, mellanglaspersienner och parabolantenner komma att inte omfattas av fastighetsbegreppet. Av betydelse vid bedömningen av om ett föremål omfattas av fastighetsbegreppet är, liksom i dag, om det föreligger ett ändamåls-sammanhang av objektiv karaktär mellan föremålet och byggnaden eller konstruktionen. Sådan utrustning som anses typisk för en byggnad inrättad t.ex. som bostadshus och som därför normalt kommer till användning där, bör därmed även fortsatt räknas som fastighet. Utrustningen ska, på motsvarande vis som i dag, framstå som en så typisk inredningsdetalj att man kan anta att en ny ägare eller nyttjare av byggnaden eller konstruktionen har bruk för denna, och utan vilken en byggnad eller en konstruktion av det aktuella slaget därmed alltså skulle framstå som ofullständig. Det innebär t.ex. att fast monterad hyllinredning i bl.a. butiker normalt även fortsatt kommer att omfattas av fastighetsbegreppet.

Utformningen av den nya definitionen innebär att det i undantagsfall också skulle kunna uppkomma exempel på att sådant som i dag (i enlighet med den gällande svenska lagstiftningen) inte utgör fastighet kan komma att omfattas av fastighetsbegreppet. Till exempel kan tryckpressar, traverser, skenor och annan maskinell utrustning som utgör industritillbehör och som inte finns i en skräddarsydd industribyggnad komma att utgöra fastighet. I regel bör det dock vara så att maskinell utrustning som utgör industritillbehör och som är installerad på ett sådant vis att den kommer att omfattas av fastighetsbegreppet enligt punkt c eller punkt d i artikel 13b i dag anses ingå i en skräddarsydd industribyggnad och därmed betraktas som verksamhetstillbehör (fastighet).

De föremål som omfattas av artikel 13b d kan anses karakteriseras av att de har tillförts för att uppfylla ett särskilt ändamål, fristående från byggnaden eller konstruktionen, och inte kan avlägsnas 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.

Väggfasta skåp eller fast monterad inredning i kök eller badrum i bostadslägenheter kan omfattas av fastighetsbegreppet även enligt denna punkt (punkt d). Maskiner och utrustning i industribyggnader såsom exempelvis rotor, maskinhus, generator m.m. i vindkraftverk och värmeledningsutrustning m.m. i fjärrvärmekraftverk är ytterligare exempel på sådant som kan omfattas av fastighetsbegreppet enligt både punkt c och punkt d i artikel 13b. Solcellspaneler kan beroende på hur de installerats omfattas av fastighetsbegreppet enligt punkt b, c eller d i artikel 13b (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 om det exempelvis är fråga om solcellspaneler som har installerats på ett tak och som fungerar som ett tak för byggnaden. Det nu angivna framgår även av kommissionens förklarande anmärkningar.

På motsvarande vis som i dag saknar frågan om vem som äger byggnaden eller marken betydelse vid bedömningen av om en maskin eller annan utrustning har installerats på ett sådant vis att den är en del i fastigheten.

### *Sammanfattande kommentarer*

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 maskiner eller utrustning som enligt nu gällande lagstiftning anses utgöra fastighet inte längre kommer att omfattas av fastighetsbegreppet. Det kan också i undantagsfall bli så att vissa maskiner eller utrustning som i dag anses falla utanför fastighetsbegreppet (vissa industritillbehör) kommer att utgöra fastighet. I regel bör det dock vara så att de maskiner eller den utrustning som utgör industritillbehör och som är installerad på ett sådant vis att den kommer att omfattas av fastighetsbegreppet redan i dag anses ingå i en skräddarsydd industribyggnad och därmed betraktas som fastighet. Den maskinella utrustning som kommer att omfattas av fastighetsbegreppet är, förenklat uttryckt, sådan som i regel kan antas ingå vid en överlåtelse av den byggnad eller den konstruktion som den är installerad i. Den närmare avgränsningen får överlämnas till rättstillämpningen.

### 5.3 Undantag och skatteplikt på fastighetsområdet

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

**Skälen för promemorians 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 5.4.

Uppräkningarna i 3 kap. 3 § första stycket ML 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 ingen direkt motsvarighet i unionsrätten. Mot den bakgrunden föreslås i promemorian att begreppet ska slopas i mervärdesskattelagen, se närmare avsnitt 5.1. Till följd härav är en ändring i 3 kap. 3 § första stycket 1 ML nödvändig.

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 i i direktivet. Sådana transaktioner är således skattepliktiga. Vidare ger artikel 135.2 andra stycket i direktivet medlemsstaterna möjlighet att begränsa undantaget ytterligare. Av artikel 135.1 j jämte artikel 12.1 a framgår att leverans av ”byggnader eller delar därav och den mark de står på” efter första

besittningstagandet (eller förenklat uttryckt, 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 inte helt klart vad som ska anses utgöra del av en byggnad. I vart fall kan konstateras 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 följer även av artikel 137 att medlemsstaterna har ett visst skönsrätt 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 maskinell utrustning, huvudsakligen av tyngre beskaffenhet, som används i industriell verksamhet (industritillbehör) inte omfattas av det mervärdesskatte-rättsliga fastighetsbegreppet utan beskattas som lös egendom. Maskinell utrustning i s.k. skräddarsydda 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 utgör 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 den samtidiga upplåtelsen eller överlåtelsen av 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). Däremot kan i vissa fall t.ex. hyllor i butiker, mellanglaspersiennor och parabolantennor komma att inte omfattas av fastighetsbegreppet. I likhet med vad som är fallet i dag kommer dock – förenklat uttryckt – sådana maskiner och sådan utrustning som man i regel förväntar sig att finna i en byggnad eller konstruktion av det aktuella slaget att omfattas av fastighetsbegreppet. Till exempel fast monterad hyllinredning i bl.a. butiker kommer därför normalt även fortsatt omfattas av fastighetsbegreppet. Innebörden av fastighetsbegreppet kommenteras närmare i avsnitt 5.2.

Som en följd av utmönstringen av begreppet ”verksamhetstillbehör” föreslås att det ordet ersätts med uttrycket ”maskiner och utrustning som har installerats varaktigt” i 3 kap. 3 § första stycket 1 ML.

Den föreslagna ändringen innebär att även det som i dag kan betecknas 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 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 5.4).

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, 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 anses rymmas inom en medlemsstats möjlighet att ytterligare begränsa skattefriheten för uthyrning av fastighet enligt artikel 135.2 andra stycket i mervärdesskatte-direktivet 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 av en del av en fastighet till en reklambyrå 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 tillämpningsförfordningen). Omsättningen av reklamtjänsten är således skattepliktig enligt den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § ML. Att det endast är det förstnämnda slaget av tillhandahållande, dvs. fastighetsägarens uthyrning, som anses ha fastighetsanknytning stöds även av den uppfattning som kommissionen redovisar i sina förklarande anmärkningar ("explanatory notes") om reglerna om omsättningsland för tjänster med anknytning till fast egendom, publicerade i engelsk språkversion den 26 oktober 2015.

Slutligen görs bedömningen att även övriga bestämmelser om skatteplikt i 3 kap. 3 § första stycket ML får anses vara förenliga med mervärdesskatte-direktivet. 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 definitionen av fastighetsbegreppet.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 3 § ML.

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

**Promemorians förslag:** Bestämmelsen om tillhandahållanden av el m.m. som ett led i upplåtelsen av nyttjanderätt till en fastighet tas bort.

**Promemorians 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.

Vad gäller prövningen av om en transaktion ska anses utgöra en enda sammansatt eller flera omsättningar framgår det av EU-domstolens praxis (se t.ex. dom i *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, C-42/14, EU:C:2015:229) 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 bör bestämmelsen i 3 kap. 2 § andra stycket ML 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 får således avgöras i enlighet med de principer som har utvecklats i EU-domstolens praxis. En bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet med beaktande



av unionsrätten får därmed göras. 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.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 2 § ML.

### 5.5 Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn

**Promemorians förslag:** Bestämmelsen om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn ändras till följd av den nya definitionen av fastighetsbegreppet.

**Skälen för promemorians 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), se 1 kap. 2 § första stycket 4 b och andra stycket. 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 som uppfyller vissa förutsättningar. Fastighets-

begreppet kan därmed omfatta både byggnader och konstruktioner. Tillämpningsförförordningens begrepp ”konstruktion” motsvaras närmast av mervärdesskattelagens ”anläggning”. Vid sådana förhållanden framstår det som överflödigt, eller kanske närmast ologiskt, att i mervärdesskattelagens bestämmelser om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn särskilt ange att även tjänster avseende ”byggnad eller anläggning” omfattas, utöver tjänster avseende ”fastighet”. Det föreslås därför att orden ”byggnad eller anläggning” i 1 kap. 2 § andra stycket ML slopas. Uppräkningen av tjänster för vilka omvänd skattskyldighet gäller bör inte ändras. Någon fullständig utmönstring av begreppet ”anläggning” i mervärdesskattelagen föreslås inte. Till exempel kvarstår det begreppet i 3 kap. 3 § andra stycket ML (”sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet”). Formuleringar av detta slag framstår också som något mer logiska. Det kan givetvis hävdas att det finns förtjänster med en övergripande anpassning av lagens terminologi i detta hänseende. Ett sådant förslag bedöms dock inte nödvändigt i detta lagstiftningsärende. I stället får eventuella förslag om ytterligare anpassningar av begreppsapparaten i mervärdesskattelagens regler på fastighetsområdet hanteras inom ramen för den översyn 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 i 1 kap. 2 § andra stycket ML 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. Som redan framgått finns det 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 tillämpningsförförordningen).

När det gäller installations- eller monteringtjänster av maskiner eller av utrustning, eller andra byggtreprenadtjänster, 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 monteringtjänster eller andra tjänster som i dag omfattas av omvänd skattskyldighet inte längre kommer att omfattas. Det kan också bli tvärtom, dvs. att installations- och monteringtjänster av sådant som i dag anses som lös egendom kommer att avse fast egendom. Tillämpningsområdet för den omvända skattskyldigheten bör dock i allt väsentligt kvarstå oförändrat. Bland annat installation och montering av fast inredning i kök eller av kakel i våtutrymmen bör även fortsatt omfattas av omvänd skattskyldighet, givetvis under förutsättning att det rör sig om tillhandahållande av en tjänst och inte om en varuomsättning. Även installation och montering av solcellspaneler bör också fortsatt omfattas av omvänd skattskyldighet i princip samma utsträckning som i dag. Som exempel där det i vissa fall kan komma att bli en förändring kan tas tjänster bestående i installation och montering av hyllor i en butik och montering

av persienner och av vissa andra solskyddsprodukter. I de flesta fall bör det som installeras eller monteras dock kunna omfattas av fastighetsbegreppet och tjänsten i fråga också i fortsättningen omfattas av omvänd skattskyldighet (se vidare om fastighetsbegreppet i avsnitt 5.2). Men i de fall det som installeras eller monteras inte blir fastighet 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 butikslokal, där ett av momenten består i installation och montering av hyllor, i sin helhet, omfattas av omvänd skattskyldighet, även om installationen och monteringen av hyllorna – sett isolerat – görs på ett sådant vis att arbetet faller utanför tillämpningsområdet för den omvända skattskyldigheten. Förändringar i vad som omfattas av den omvända skattskyldigheten bedöms således komma att ske i mycket begränsad utsträckning. Den närmare gränsdragningen får överlämnas åt rättstillämpningen.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 2 § ML.

### 5.6 Jämkning av avdrag för ingående skatt

**Promemorians förslag:** Maskiner och utrustning som omfattas av fastighetsbegreppet ska vid tillämpningen av jämningsreglerna inte anses utgöra fastighet.

**Skälen för promemorians 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 i denna promemoria föreslås att begreppet ska slopas (se avsnitt 5.1). En ändring i jämningsreglerna är därför 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 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, 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 i regel som underordnade och ges samma skattemässiga behandling som den huvudsakliga delen, dvs. själva byggnaden eller konstruktionen, eller som en del i en enda odelbar omsättning. 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 sloandet av begreppet verksamhetstillbehör i mervärdesskattelagen föreslås att i 8 a kap. 2 § tredje stycket ML ska det begreppet ersättas med ”maskiner och utrustning som utgör fastighet”. Det innebär att maskiner och utrustning som har tillförts en fastighet ska behandlas som lös egendom i jämningshänseende, oavsett om de utgör en del i fastigheten. Jämningsreglerna för fastighet kommer därmed – till skillnad från i dag – inte att 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 kommer 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 jämningsreglerna för fastighet. Denna utrustning kommer i stället att jämkas enligt reglerna för maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar i 8 a kap. 2 § första stycket 1 ML. Med hänsyn till den för detta slag av anläggningstillgångar föreskrivna beloppbegränsningen bör förändringen inte få någon större praktisk betydelse.

Jämkning kan alltså – på motsvarande vis som i dag – aktualiseras vid försäljning av en fastighet trots att fastigheten inte har varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om det är så att varaktigt installerade maskiner eller varaktigt installerad utrustning ingår i fastigheten och den ingående skatten på anskaffningskostnaden för någon av dessa uppgår till minst 50 000 kronor.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 8 a kap. 2 § ML.

## 5.7 Omsättningsland för fastighetstjänster

**Promemorians bedömning:** Det behövs ingen ändring i mervärdesskattelagens bestämmelse om omsättningsland för tjänster med anknytning till en fastighet.

**Skälen för promemorians 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 och 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 tillämpningsförfordningen 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. Tillämpningsförfordningen är direkt gällande i medlemsstaterna och ska inte genomföras i svensk rätt. Kommissionen har gett uttryck för sin tolkning av den unionsrättsliga lagstiftningen i s.k. förklarande anmärkningar ("explanatory notes") om reglerna om omsättningsland för tjänster med anknytning till fast egendom, publicerade i engelsk språkversion den 26 oktober 2015. De förklarande anmärkningarna är inte rättsligt bindande.

Några ändringar i mervärdesskattelagen bedöms inte behövliga till följd av tillämpningsförfordningens nya bestämmelser om tjänster med fastighetsanknytning.

## 6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Promemorians förslag:** De föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2017. Äldre bestämmelser om jämkning av ingående skatt hänförlig till investeringsvaror ska fortfarande gälla för förvärv som har gjorts före ikraftträdandet. I övrigt ska äldre bestämmelser fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

**Skälen för promemorians 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. De ändringar i mervärdesskattelagen som föranleds av den nya unionsrättsliga definitionen av fastighetsbegreppet föreslås därför träda i kraft detta datum. Även övriga ändringar föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

I fråga om jämkning av ingående skatt hänförlig till investeringsvaror föreslås att det klargörs att äldre bestämmelser fortfarande ska gälla för förvärv som har gjorts före ikraftträdandet. Bedömningen av vilka maskiner, utrustning m.m. som omfattas av jämningsreglerna för andra investeringsvaror än fastighet (8 a kap. 2 § första stycket 1 och tredje stycket ML) bör således avgöras enligt de bestämmelser som gällde då förvärvet av varan skedde. Detta gäller även om överlåtelse eller ändrad användning sker efter ikraftträdandet. För ett förvärv av en investeringsvara som skett före ikraftträdandet och som avser en vara som då ansågs utgöra ett verksamhetstillbehör sker jämkning enligt äldre bestämmelser, vilket bl.a. innebär fem års korrigeringsperiod. När det gäller förvärv av sådana investeringsvaror som enligt dagens regler utgör andra byggnadstillbehör än verksamhetstillbehör innebär den föreslagna övergångsbestämmelsen att dessa omfattas av jämningsreglerna för fastighet, om förvärvet skett före ikraftträdandet.

Slutligen föreslås att på sedvanligt vis ska i övrigt äldre bestämmelser fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

## 7 Konsekvensanalys

**Promemorians 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 ett fåtal företag. I ett längre perspektiv medför den ökade harmoniseringen vinster för företagen i form av förenklingar av tillämpningen.

### Skälen för promemorians 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 promemorian föreslås dessutom med den nya fastighetsdefinitionen sammanhängande 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.

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 undantagsfall kan förslaget dock komma att innebära förändringar i räckvidden i fastighetsbegreppet och därmed kan t.ex. tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet inom byggsektorn påverkas. Förslagen i promemorian bedöms inte påverka hushållen eller ha några betydande sociala konsekvenser avseende t.ex. jämställdhet.

#### *Offentligfinansiella effekter*

Tekniken för mervärdesskatten bygger på att skatt tas ut i varje led av produktions- och distributionskedjan till dess att 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 i räckvidden av fastighetsbegreppet, och därmed den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn, som förslaget kan förväntas innebära 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. Eventuella merkostnader 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. Tjänster som i vissa fall skulle kunna komma att inte längre omfattas av omvänd skattskyldighet är installation och montering av hyllor i en butik och montering av persienner och av vissa andra solskyddsprodukter. För 2014 redovisades omvänd skattskyldighet till ett totalt belopp om ca 7,48 miljarder kronor av 8 415 företag med kod 43.320 (byggnadssnickeri-arbeten) 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). Som framgår omfattar de nu nämnda SNI-koderna en rad andra arbeten än de som enligt vad ovan angetts skulle kunna påverkas av förändringen. Till detta kommer att ett företag kan ha åsatts flera SNI-koder, varför de redovisade beloppen inte enbart avser sådana arbeten som faller in under respektive SNI-kod. Vad gäller arbetena avseende installation av hyllor och montering av persienner eller av andra solskyddsprodukter bedöms dessa i nästan samtliga fall även fortsatt kunna antas falla inom tillämpningsområdet för den omvända skattskyldigheten. Förändringar av den omvända skattskyldigheten bedöms således ske i mycket 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 kvarstå oförändrat.

För företagen orsakar omvänd skattskyldighet i viss mån 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 idag, t.ex. för att det är fråga om installations- och monterings tjänster av sådant som idag 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. 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 påverkas av förslagen än större byggföretag.

Sammantaget bedöms förändringarna påverka endast ett fåtal företag. 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 idag inte utför gränsöverskridande transaktioner.

## 8 Författningskommentar

### 8.1 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”. Dessa innefattas i begreppet fastighet. Fastighetsbegreppet definieras i 11 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.5.

### 11 §

I paragrafen definieras vad som avses med fastighet. Kopplingen till jordabalken slopas och i stället hänvisas till definitionen av fast egendom i artikel 13b i tillämpningsförordningen. Enligt den bestämmelsen avses med fast egendom 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.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.1. Innebörden av fastighetsbegreppet beskrivs även i avsnitt 5.2.

### 3 kap.

#### 2 §

Paragrafens *andra stycke* tas bort. I det stycket anges att undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter 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. Syftet med slopandet är att klargöra att frågan om ett tillhandahållande av t.ex. el i samband med en fastighetsupplåtelse är att betrakta som en enda sammansatt omsättning eller flera omsättningar, får avgöras i enlighet med de principer som har utvecklats i EU-domstolens praxis.

Se vidare avsnitt 5.4.

#### 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 slopandet 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 5.3. Innebörden av fastighetsbegreppet beskrivs även i avsnitt 5.2.

## **8 a kap.**

### **2 §**

I paragrafen räknas upp vad som anses som investeringsvaror. I *tredje stycket* görs ändringar till följd av den nya utformningen av fastighetsbegreppet och det därmed sammanhängande föreslagna slopandet av begreppet verksamhetstillbehör. Enligt den nya lydelsen ska maskiner och utrustning som utgör fastighet vid tillämpningen av jämningsreglerna anses som sådana tillgångar som avses i första stycket punkten 1. Skatten på sådan maskinell utrustning som omfattas av fastighetsbegreppet ska således jämkas enligt reglerna för maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar, och inte enligt reglerna för fastigheter. Jämkning kan därmed – liksom är fallet enligt den gällande lydelsen – aktualiseras vid försäljning av en fastighet, trots att fastigheten inte har varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om det är så att varaktigt installerade maskiner eller varaktigt installerad utrustning ingår i fastigheten och den ingående skatten på anskaffningskostnaden för någon av dessa uppgår till minst 50 000 kronor.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.6. Innebörden av fastighetsbegreppet beskrivs även i avsnitt 5.2.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

I *punkt 1* anges ikraftträdandepunkten. I *punkt 2* klargörs att för jämkning av ingående skatt hänförlig till investeringsvaror gäller fortfarande äldre bestämmelser om förvärvet av investeringsvaran har gjorts före ikraftträdandet. Av *punkt 3* framgår att i övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

Se vidare avsnitt 6.