BYGGFÖRETAGEN

Stockholm 2026-10-27

Er referens/dnr: Fi2026/00876

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
103 33 Stockholm

Byggföretagens yttrande avseende SOU 2026:24 Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet

Byggföretagen är de enskilda byggföretagens bransch- och arbetsgivarorganisation och organiserar cirka 4 000 bygg-, anläggnings- och specialföretag. Byggföretagen har tagit del av rubricerad remiss och vill framföra nedanstående synpunkter.

Mervärdesskattereglerna får inte hämma byggande och investeringar

Sverige står inför stora behov av investeringar i bostäder, lokaler och infrastruktur. För att dessa investeringar ska bli verklighet krävs långsiktiga, förutsebara och konkurrensneutrala villkor. Skattesystemet ska underlätta byggande och investeringar, inte skapa nya kostnader, administrativa hinder eller inlåsningseffekter.

Byggföretagen välkomnar att reglerna om mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastigheter ses över. Samtidigt konstaterar Byggföretagen att flera av utredningens förslag riskerar att få motsatt effekt. Förslagen kan fördyra fastighetsutveckling, försvåra affärsmässigt motiverade överlåtelser och försämra förutsättningarna för såväl bostadsbyggande som utbyggnad av kommunal infrastruktur.

Detta är särskilt bekymmersamt i ett läge där bygg- och anläggningsbranschen befinner sig i en bräcklig återhämtning och Sverige behöver fler, inte färre, genomförbara byggprojekt.

Byggföretagens utgångspunkt är därför tydlig, mervärdesskattereglerna måste utformas så att de värnar neutralitet, rättssäkerhet och förutsebarhet. De ska inte styra hur fastigheter utformas, vilka verksamheter som kan hyra lokaler eller hur byggprojekt organiseras och genomförs.

Mot denna bakgrund anser Byggföretagen att förslagen behöver omarbetas och kompletteras i flera väsentliga delar innan de kan ligga till grund för lagstiftning.

Byggföretagen
Post Box 5054 102 42 Stockholm **Besök** Näringslivets Hus, Storgatan 19 **Telefon** 08-698 58 00, byggforetagen.se
Fakturor www.byggforetagen.se/faktureringsadress

Sammanfattning

Byggföretagen lämnar sammanfattningsvis följande synpunkter:

- Byggföretagen anser att utredningens uppdrag har varit alltför begränsat. Avdragsförbudet för stadigvarande bostad och beskattningen av vissa överlåtelser före första besittningstagandet bör analyseras vidare i den fortsatta beredningen.

- Frivillig beskattning vid lokaluthyrning bör kunna tillämpas även när hyresgästen saknar avdrags- eller återbetalningsrätt. Detta skulle förbättra lokalutbudet, underlätta investeringar och verksamhetsanpassningar samt minska administrationen.

- Förslaget om frivillig beskattning av hela fastighetsöverlåtelser är inte fullt ut anpassat till de problem som reglerna är avsedda att lösa. Modellen kan medföra att justeringsunderlaget saknar en tydlig koppling till den ursprungliga investeringen. Regeringen bör därför analysera mer träffsäkra alternativ, såsom en moderniserad intygsmodell, partiell frivillig beskattning och andra kompletterande lösningar.

- Utredningen underskattar förslagets samlade konsekvenser. Förslaget riskerar att skapa betydande inlåsningseffekter, definitiva kostnader för ingående mervärdesskatt och försämrade förutsättningar för fastighetsutveckling, investeringar och bostadsbyggande.

- En riktad möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelser under uppförandeskedet bör utredas. Förslaget riskerar annars att medföra justeringsskyldighet, likviditetspåfrestningar och inlåsningseffekter när en byggnad behöver överlåtas innan uthyrningen har påbörjats.

- En mervärdesskatterättsligt neutral lösning för exploatörers överlåtelse av allmänna anläggningar till kommuner bör också utredas. Analysen bör omfatta möjligheten till riktad frivillig beskattning och de rättsliga förutsättningarna för en sådan modell.

- Utredningens förslag för att motverka skatteundandragande och omotiverade skattefördelar är alltför långtgående. Varaktighetskravet, 50-procentsgränsen och spärregeln riskerar att träffa legitima affärstransaktioner utan inslag av kringgående. Förslagen bör därför inte genomföras i sin nuvarande utformning.

- Frivillig beskattning bör inte gå förlorad enbart på grund av ett oavsiktligt formfel i köpehandlingen när de materiella förutsättningarna för beskattningen är uppfyllda och parternas gemensamma avsikt kan styrkas.

- Reglerna om verksamhetsöverlåtelser behöver klargöras skyndsamt. En särskild utredning bör tillsättas för att klargöra förutsättningarna för verksamhetsöverlåtelser.
- Förslagets konsekvenser för hyresgäst- och bostadsrättshavaranpassningar behöver analyseras närmare. Justeringsskyldigheten bör i större utsträckning knytas till investeringens faktiska användning.
- Genomförs förslaget om frivillig beskattning bör övergångsbestämmelserna kompletteras. Redan ingångna exploateringsavtal och andra bindande avtal bör även fortsättningsvis omfattas av nuvarande justeringsregler.

Utredningens direktiv begränsar möjligheten att hitta ändamålsenliga lösningar

Utredningens direktiv har avgränsat uppdraget på ett sätt som hindrat utredaren från att behandla flera frågor med nära koppling till de problem som utredningen haft i uppdrag att lösa. Byggföretagen beklagar detta, eftersom ett bredare uppdrag hade gjort det möjligt att pröva mer neutrala och ändamålsenliga lösningar. Begränsningarna innebär att flera problem lämnas olösta och att nya gränsdragningar och inlåsningseffekter riskerar att uppkomma.

Det är särskilt olyckligt att utredaren inte har fått lämna förslag om att begränsa avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Förbudet saknar direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet och Sverige är inte förhindrat att begränsa eller avskaffa det.

Förbudet motiverades ursprungligen av behovet att hindra avdrag för privata levnadskostnader, trots att sådana kostnader redan faller utanför den generella avdragsrätten. I praktiken träffar det även kostnader med direkt anknytning till ekonomisk verksamhet och medför gränsdragningsproblem, bristande neutralitet och ökade kostnader.

Byggföretagen anser att avdragsförbudet bör avskaffas. Ett avskaffande skulle bland annat kunna möjliggöra frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter som innehåller både bostäder och lokaler, utan att avdragsrätten för lokaldelen begränsas. Frågan och nödvändiga följdändringar bör utredas inom den fortsatta beredningen.

Det är även olyckligt att utredaren inte har fått analysera beskattningen av vissa överlåtelser före första besittningstagandet. Utredningen har därmed inte kunnat pröva om en riktad möjlighet till frivillig beskattning skulle kunna införas för exempelvis kommersiella byggnader och allmänna anläggningar när förvärvaren har avdragsrätt eller rätt till ersättning för mervärdesskatten.

Frågan är unionsrättsligt komplicerad, bland annat med hänsyn till Sveriges särskilda undantag på fastighetsområdet. Detta är dock ett skäl att utreda frågan närmare, inte att helt utesluta den från analysen. En riktad möjlighet till frivillig beskattning skulle kunna bidra till en mer neutral hantering och motverka att tidigare avdragen mervärdesskatt behöver återbetalas och blir en definitiv kostnad när en byggnad eller anläggning överlåts före första besittningstagandet.

Frivillig beskattning vid uthyrning av lokaler

Bedömning

Det bör även i fortsättningen vara en förutsättning för frivillig beskattning att hyresgästens verksamhet medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

Byggföretagen delar inte utredningens bedömning att reglerna om frivillig beskattning bör lämnas oförändrade. Frivillig beskattning bör kunna tillämpas även när hyresgästen saknar avdragsrätt eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

Som utredningen visar påverkar dagens regler fastighetsägares val av hyresgäster och beslut om investeringar. En utvidgad frivillig beskattning skulle minska denna styrning och göra det möjligt att i större utsträckning grunda beslut om uthyrning, investeringar och verksamhetsanpassningar på affärsmässiga och verksamhetsmässiga överväganden. Reformen skulle därmed förbättra förutsättningarna att uppföra, renovera och verksamhetsanpassa lokaler för bland annat vård, utbildning, kultur och föreningsliv.

Byggföretagen är medvetna om att en hyra belagd med mervärdesskatt kan medföra ökade kostnader för hyresgäster utan avdragsrätt. Dessa hyresgäster belastas emellertid redan idag av ett, ofta betydande, hyrestillägg som kompensation för den dolda mervärdesskatt som uppkommer till följd av fastighetsägarens begränsade avdragsrätt. Kostnaden påverkar därmed hyran även inom ramen för dagens system.

Nuvarande regler innebär dessutom att dessa hyresgäster i praktiken ofta saknar möjlighet att hyra nyproducerade lokaler. Utöver kompensation för utebliven avdragsrätt avseende driftskostnader och eventuella hyresgästanpassningar måste hyresgästen även bära kostnaden för den mervärdesskatt som inte är avdragsgill på investeringen i byggnaden. Det gäller exempelvis kostnader för stomme, grundläggning och andra gemensamma delar av byggnaden. Beloppen blir ofta så stora att lokalerna i praktiken inte blir ekonomiskt tillgängliga för dessa verksamheter.

Dagens regler leder även till bristande konkurrensneutralitet. Möjligheten till frivillig beskattning finns redan vid uthyrning till vissa offentliga aktörer inom

bland annat skola, vård och omsorg. Dessa aktörer behöver därför inte bära motsvarande kostnader, vilket innebär att de kan bedriva samma verksamhet under mer fördelaktiga förutsättningar än privata aktörer.

Risken för ökade kostnader för vissa hyresgäster utgör därför inte ett tillräckligt skäl för att behålla regler som medför bristande neutralitet, omfattande administration och hinder för investeringar. Om en reform ändå skulle få oönskade ekonomiska konsekvenser för särskilt skyddsvärda verksamheter bör dessa hanteras genom träffsäkra och transparenta kompensationsåtgärder.

En utvidgad frivillig beskattning skulle dessutom innebära betydande förenklingar. Utredningen uppskattar fastighetsägarnas administrativa merkostnader för hanteringen av hyresgäster utan avdragsrätt till 400–500 miljoner kronor per år. Detta illustrerar den komplexitet som dagens regler medför. En reform skulle därför kunna minska administrationen, förbättra lokalmarknadens funktionssätt och skapa bättre förutsättningar för investeringar och uthyrning.

Förslag

Det ska införas en möjlighet till frivillig beskattning för mervärdesskatt vid fastighetsöverlåtelser.

Frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser ska införas

Justeringsunderlaget saknar koppling till den ursprungliga investeringen
En grundläggande skillnad mellan utredningens förslag och dagens justeringsregler är att mervärdesskatten vid frivillig beskattning beräknas på fastighetens aktuella överlåtelsevärde, medan justeringsreglerna tar sikte på den ingående skatt som har belastat den ursprungliga investeringen. Förslaget innebär därmed att köparens nya justeringsunderlag kan komma att sakna direkt koppling till den investeringsmoms som annars skulle ha omfattats av justeringsreglerna.

Köparens justeringsunderlag kan därför bli väsentligt högre än den investeringsmoms som återstår för justeringsperioden. Underlaget kan dessutom omfatta markvärden och värdestegringar som har uppkommit efter investeringen och som inte motsvaras av några nya mervärdesskattebelagda kostnader.

Detta visar enligt Byggföretagen att frivillig beskattning av hela fastighetsöverlåtelsen inte fullt ut är anpassad till det problem som förslaget är tänkt att lösa. Reglerna om justering av investeringsvaror tar i grunden sikte på tidigare avdragen investeringsmoms. Genom att i stället knyta beskattningen till

hela överlåtelsevärdet kommer även värden som inte motsvaras av någon tidigare investeringsmoms att påverka köparens framtida justeringsunderlag.

Intygsmomsen
Byggföretagen anser att utredningen borde ha analyserat alternativa och mer träffsäkra lösningar än frivillig beskattning av hela fastighetsöverlåtelsen. Utredningen borde särskilt ha prövat om en moderniserad variant av den tidigare ordningen för avdrag vid fastighetsöverlåtelser, den så kallade intygsmomsen, kan ges en direktivförenlig utformning.

Det tidigare systemet innebar, förenklat, att säljaren återförde tidigare avdrag för ingående skatt som är hänförlig till en investeringsvara och att köparen därefter, med stöd av ett intyg, kunde göra avdrag för motsvarande belopp. Syftet var att förhindra att den återförda mervärdesskatten belastade transaktionen och indirekt blev en kostnad för köparen.

Utredningen konstaterar att en moderniserad intygsmodell skulle kunna motverka inlåsningseffekter, men avfärdar alternativet efter en relativt kortfattad analys. Byggföretagen har förståelse för utredningens invändning att det är osäkert på vilken unionsrättslig grund köparen kan ges avdrag när någon mervärdesskatt inte tas ut på själva överlåtelsen. En moderniserad intygsmodell skulle därför behöva knytas till en beskattningsbar transaktion eller någon annan självständig och direktivförenlig grund för köparens avdragsrätt. Även om modellen efter en fördjupad prövning skulle bedömas vara oförenlig med direktivet bör de unionsrättsliga skälen för detta redovisas tydligare.

Även frågan om frivillig beskattning kan avgränsas till objektivt identifierbara delar av en fastighet, i stället för att omfatta hela överlåtelsen, borde ha analyserats närmare. Intygsmomsen och en sådan partiell frivillig beskattning är olika alternativ, men båda skulle kunna minska inlåsningseffekterna och bättre anpassa mervärdesskattehanteringen till fastighetens faktiska användning. Frågorna bör därför analyseras vidare i den fortsatta beredningen.

Fördelning av ingående skatt
Byggföretagen anser att förslaget även ger upphov till frågor om hur den ingående skatten ska allokeras. Mervärdesskatten på överlåtelsen beräknas med utgångspunkt i fastigheten som helhet, medan köparens avdragsrätt och en eventuell senare jämkning kan avse endast en viss byggnad, lokal eller annan del av fastigheten.

Det behöver därför klargöras hur den ingående skatten ska fördelas mellan de olika delar som kan ingå i en fastighet, såsom mark, byggnader, anläggningar och lokaler, när frivillig beskattning tillämpas vid en fastighetsöverlåtelse. Utan tydliga och rättssäkra fördelningsprinciper riskerar förslaget att leda till

betydande tillämpningsproblem, ökad administration och omotiverade mervärdesskattekostnader.

Möjligheten att avstå från justering enligt artikel 188.2
Byggföretagen anser att regeringen i den fortsatta beredningen även bör analysera möjligheten enligt artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet att avstå från justering vid en undantagen överlåtelse av investeringsvaror. Bestämmelsen medger att medlemsstaterna avstår från justering i den mån förvärvaren är en beskattningsbar person som använder investeringsvaran uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag. En sådan ordning skulle kunna vara ett mer träffsäkert komplement till frivillig beskattning av hela fastighetsöverlåtelsen när den fortsatta användningen är fullt avdragsgill.

En tillämpning av artikel 188.2 skulle kunna begränsa de justeringskonsekvenser som följer av utredningens förslag vid undantagna överlåtelser. Detta skulle minska inlåsningseffekter för företag som genomför affärsmässigt motiverade fastighetsöverlåtelser eller omstruktureringar.

Utredningen underskattar förslagets konsekvenser

Byggföretagen anser att utredningen underskattar de samlade konsekvenserna av den föreslagna regleringen av frivillig beskattning och justering vid fastighetsöverlåtelser. När frivillig beskattning inte kan tillämpas kan tidigare avdrag behöva justeras, med följden att ingående mervärdesskatt blir en definitiv kostnad. Detta riskerar att skapa inlåsningseffekter och påverka hur fastighetsöverlåtelser, projektutveckling och affärsmässigt motiverade omstruktureringar genomförs.

Förslaget riskerar även att styra fastighetsägare mot en mer renodlad användning av enskilda byggnader. Eftersom frivillig beskattning av en fastighetsöverlåtelse inte får tillämpas när fastigheten innehåller stadigvarande bostäder, missgynnas byggnader som innehåller både bostäder och kommersiella lokaler. Den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till lokaldelen kan då behöva justeras, trots att lokalerna används för uthyrning som omfattas av frivillig beskattning.

Reglerna kan därmed skapa incitament att skilja bostäder och kommersiella lokaler åt, i stället för att låta lokalisering och utformning bestämmas av stadsbyggnadsmässiga, verksamhetsmässiga och affärsmässiga överväganden. Förslaget riskerar därmed att motverka utvecklingen av blandade byggnader och stadsområden samt leda till att skattereglerna i ökad utsträckning påverkar hur fastigheter utformas, används och överlåts.

Utredningens förslag riskerar inte bara att påverka hur fastigheter utformas och används, utan även vilka hyresgäster som ges tillgång till lokaler. Utredningen bedömer att frivillig beskattning vid uthyrning även fortsättningsvis bör förutsätta att hyresgästens verksamhet medför avdragsrätt eller rätt till

återbetalning av mervärdesskatt. I kombination med en ordning där frivillig beskattning vid en fastighetsöverlåtelse omfattar hela fastighetens värde kan detta göra det mindre attraktivt att hyra ut lokaler till hyresgäster utan avdragsrätt. Sådan uthyrning kan medföra betydande mervärdesskattekonsekvenser vid en framtida överlåtelse av fastigheten, vilket riskerar att ytterligare försämra förutsättningarna för exempelvis vård-, utbildnings- och kulturverksamheter att få tillgång till ändamålsenliga lokaler.

Byggföretagen anser därför att förslagets samlade effekter för fastighetsutveckling, investeringar, lokalförsörjning och bostadsbyggande behöver analyseras och beaktas i större utsträckning i den fortsatta beredningen.

Vilka överlåtelser ska omfattas?

Förslag

Möjligheten till frivillig beskattning ska gälla överlåtelser av fastigheter som omfattas av undantaget från beskattning enligt 10 kap. 35 § ML. Den ska dock inte gälla överlåtelser av byggnader före det att de tagits i bruk första gången, mark för bebyggelse eller annan obebyggd mark eller byggnader med stadigvarande bostäder.

Bestämmelsen i 10 kap. 37 § ML om att leveransen av andra tillgångar än omsättningstillgångar ska undantas från skatteplikt i vissa fall ska inte gälla om en fastighet överlåts med frivillig beskattning.

Byggföretagen anser att möjligheten till frivillig beskattning bör få ett så ändamålsenligt tillämpningsområde som möjligt. Utredningens förslag innebär dock att frivillig beskattning i vissa situationer inte kan tillämpas på en fastighetsöverlåtelse, trots att fastigheten innehåller tydligt identifierbara delar som används i verksamhet som medför avdragsrätt. Detta gäller bland annat när fastigheten innehåller stadigvarande bostad, även om andra delar används för uthyrning som omfattas av frivillig beskattning.

Enligt artikel 137.1 b i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna medge valfrihet för beskattning av leveranser av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på. Medlemsstaterna får enligt artikel 137.2 fastställa villkoren för valfriheten och inskränka dess räckvidd. Direktivets uttryckliga hänvisning till delar av byggnader ger enligt Byggföretagen anledning att närmare analysera om frivillig beskattning kan avgränsas till objektivt identifierbara och funktionellt avgränsade delar av en fastighet.

Byggföretagen är medvetna om att en sådan ordning väcker unionsrättsliga frågor, bland annat om avgränsningen mellan olika delar av en byggnad och tillhörande mark. Dessa frågor bör dock inte leda till att möjligheten avfärdas

utan en närmare analys. Regeringen bör därför undersöka hur andra medlemsstater har utformat sina regler och om en mer differentierad modell kan minska inlåsningseffekterna och bättre anpassa köparens framtida justeringsunderlag till fastighetens faktiska användning.

En sådan analys ligger också i linje med att svensk mervärdesskatterätt redan hanterar fastigheter med blandad användning genom regler om fördelning av avdrag och justering av investeringsvaror. Reglerna innebär inte i sig att en fastighetsöverlåtelse kan delas upp, men visar att olika användningar och kostnader kan hänföras till skilda delar av samma fastighet.

Särskilt om överlåtelser under uppförandeskede

Utredningens förslag innebär att nya problem uppkommer när en fastighet behöver överlåtas innan en nybyggnation eller omfattande ombyggnad har färdigställts och tagits i bruk. Eftersom överlåtelsen inte kan omfattas av frivillig beskattning och förvärvaren inte längre kan överta säljarens justeringsskyldighet, kan säljaren behöva justera tidigare gjorda avdrag.

Byggföretagen anser inte att en generell beskattning av överlåtelser före första besittningstagandet bör införas. Det bör däremot utredas om frivillig beskattning kan tillåtas i vissa situationer, särskilt vid överlåtelser under uppförandeskedet.

Frivillig beskattning under uppförandeskedet gör det möjligt för en fastighetsägare att löpande dra av ingående mervärdesskatt under byggtiden, trots att uthyrningen som ska omfattas av frivillig beskattning ännu inte har påbörjats. Detta minskar behovet av att finansiera den ingående mervärdesskatten under byggtiden fram till dess att uthyrningen påbörjas.

Utredningens förslag innebär emellertid att frivillig beskattning av själva fastighetsöverlåtelsen inte kan tillämpas om byggnaden ännu inte har tagits i bruk. En överlåtelse under uppförandeskedet kan därför medföra att säljaren behöver justera tidigare avdrag. Det riskerar att skapa inlåsningseffekter när en fastighet av affärsmässiga eller organisatoriska skäl behöver överlåtas innan uthyrningen har påbörjats.

Begränsningen kan även påverka projektets upplägg redan från början. Om en överlåtelse under byggtiden kan bli aktuell kan fastighetsägaren avstå från att ansöka om frivillig beskattning under uppförandeskedet för att undvika en framtida justeringsskyldighet. Fastighetsägaren går då miste om den löpande avdragsrätten och måste i stället finansiera den ingående mervärdesskatten under byggtiden.

Byggföretagen anser därför att regeringen vid den fortsatta beredningen bör analysera en särskild möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av byggnader eller byggnadsdelar före första besittningstagandet. Detta bör särskilt

övervägas när fastigheten omfattas av frivillig beskattning under uppförandeskedet och förvärvaren avser att färdigställa byggnaden och använda den i verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

Frågan är unionsrättsligt komplex och en sådan möjlighet behöver vara tydligt avgränsad. Det behöver framför allt klarläggas om Sveriges särskilda undantag för överlåtelser före första besittningstagandet medger en riktad möjlighet till frivillig beskattning. Dessa frågor bör dock inte hindra att modellen analyseras närmare.

Byggföretagen anser att regeringen även bör analysera om artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet kan användas vid undantagna överlåtelser under uppförandeskedet. Om utredningens förslag genomförs och förvärvaren avser att färdigställa och använda byggnaden eller anläggningen uteslutande i avdragsgill verksamhet, kan bestämmelsen erbjuda en möjlighet att undvika justering utan att själva överlåtelsen görs skattepliktig.

Särskilt om allmänna anläggningar

Byggföretagen anser att utredningens förslag får särskilt negativa konsekvenser när exploatörer uppför och överlåter allmänna anläggningar, exempelvis gator och parker.

I dessa situationer används den så kallade Ludvikamodellen för att uppnå en neutral hantering av mervärdesskatten. När exploatören uppför en allmän anläggning och därefter överlåter anläggningen och den berörda marken till kommunen kan exploatören överlämna en uttags- eller justeringshandling. Kommunen kan med stöd av handlingen få ersättning enligt LEMK och, i enlighet med exploateringsavtalet, vidarebefordra motsvarande belopp till exploatören. Syftet är att mervärdesskatten inte ska bli en kostnad för exploatören och påverka formerna för utbyggnaden av allmänna anläggningar.

Utredningens förslag påverkar den del av modellen som bygger på en justeringshandling. En sådan handling kommer inte längre att kunna utfärdas vid en fastighetsöverlåtelse. För exploatörer som har uppfört allmänna anläggningar och gjort avdrag för ingående skatt, men inte själva bedriver byggnadsrörelse, innebär förslaget att kommunen inte längre kan överta rättigheten och skyldigheten att justera avdrag. Mervärdesskatten riskerar därmed att bli en definitiv kostnad i projektet. Utredningen redovisar också att förslaget kommer att göra kommunal infrastruktur dyrare.

Konsekvenserna begränsas emellertid inte till ökade kostnader för de allmänna anläggningarna. När exploatören ansvarar för både kvartersmark och allmän plats kan projektering, markarbeten, logistik och tidplan samordnas. Om den ingående mervärdesskatten blir en definitiv kostnad kan denna form för utbyggnad bli mindre ekonomiskt genomförbar. Därmed riskerar

samordningsvinster att gå förlorade, samtidigt som projektkostnaderna och ledtiderna ökar. Detta kan försämra bostadsprojektens kalkyler och finansieringsförutsättningar samt leda till försenade byggstarter och färre genomförbara bostadsprojekt.

Utredningen pekar visserligen på alternativa sätt att organisera byggandet. Kommunen kan ansvara för planering och uppförande och köpa byggtjänster, eller exploatören kan tillämpa reglerna om uttagsbeskattning. Dessa alternativ löser dock inte problemet i de fall där exploatören inte bedriver byggnadsrörelse men har ansvarat för uppförandet och gjort avdrag för ingående skatt.

Mervärdesskattereglerna bör vara neutrala i förhållande till valet av form för utbyggnaden av allmänna anläggningar. Utredningens förslag riskerar emellertid att styra detta val. Regeringen bör därför analysera om det går att införa en riktad möjlighet till frivillig beskattning vid exploatörers överlåtelse av allmänna anläggningar till kommuner.

En sådan möjlighet löser dock inte ensam problemet. Kommunen betalar normalt inte någon ordinär ersättning för anläggningen, samtidigt som beskattningsunderlaget enligt de allmänna reglerna bestäms med utgångspunkt i den ersättning som säljaren får från köparen eller en tredje part.

Om en ny modell ska bygga på frivillig beskattning behöver det därför klarläggas om överlåtelsen kan anses ske mot ersättning och hur beskattningsunderlaget ska bestämmas innan kommunen kan begära ersättning enligt LEMK. Det är inte självklart att beskattningsunderlaget kan fastställas med utgångspunkt i exploatörens uppförandekostnad, tidigare avdrag eller återstående justeringsbelopp.

Byggföretagen gör inte gällande att en sådan modell utan vidare är förenlig med mervärdesskattedirektivet. Regeringen bör emellertid analysera sambandet mellan den beskattningsbara transaktionen, ersättningen, beskattningsunderlaget och kommunens rätt till ersättning enligt LEMK. Utredningens egna slutsatser om ökade kostnader och förlorade effektivitetsvinster visar att frågan inte bör lämnas olöst i den fortsatta beredningen.

Krav på köparens verksamhet

Förslag

Möjligheten till frivillig beskattning ska gälla om köparen avser att använda fastigheten i sådan verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning. Avdragsrätten kan uppkomma genom den verksamhet som köparen avser att bedriva.

Byggföretagen delar utredningens bedömning att frivillig beskattning inte bör förutsätta att köparen har full avdragsrätt. Köparens avdragsrätt bör i stället bestämmas enligt de allmänna reglerna, utifrån i vilken omfattning fastigheten används för transaktioner som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Utredningen föreslår också att frivillig beskattning ska kunna tillämpas även när köparen endast delvis avser att använda fastigheten i sådan verksamhet.

Samma materiella princip bör gälla om frivillig beskattning i den fortsatta beredningen införs för objektivt identifierbara delar av en fastighet, exempelvis en byggnad eller en del av en byggnad. Köparens avdragsrätt bör då bestämmas utifrån hur den beskattade delen faktiskt används.

För att en sådan ordning ska fungera i praktiken anser Byggföretagen emellertid att det behöver införas tydliga regler för hur den ingående skatten ska fördelas mellan olika delar av fastigheten. Reglerna bör klargöra hur skatten ska hänföras till exempelvis mark, byggnader, anläggningar och olika lokaler. Utan sådana regler riskerar ordningen att ge upphov till tillämpningssvårigheter, ökad administration och omotiverade mervärdesskattekostnader.

Köparens verksamhet ska kunna bedömas som varaktig

Förslag

Möjligheten till frivillig beskattning ska gälla om köparen vid för värvet har för avsikt att varaktigt använda fastigheten för verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning. Kravet på varaktighet ska också gälla om staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund köper en fastighet och avser att använda fastigheten för verksamhet som inte medför avdrags rätt eller rätt till återbetalning.

Byggföretagen avstyrker det föreslagna varaktighetskravet. Enligt förslaget ska köparen ha för avsikt att under minst ett år använda fastigheten i verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt. Något uttryckligt krav på en viss tids användning finns inte i mervärdesskattedirektivet. Även om artikel 137 ger medlemsstaterna utrymme att fastställa villkor för och begränsa räckvidden av den frivilliga beskattningen, behöver ett nationellt varaktighetskrav vara motiverat och proportionerligt. Utredningen konstaterar att kravet innebär att frivillig beskattning som utgångspunkt inte kan tillämpas vid transportköp.

Transportköp är ett etablerat och praktiskt betydelsefullt inslag i bygg- och fastighetsbranschen. Vid ett transportköp avser den mellanliggande köparen att inom kort överlåta fastigheten vidare till den slutliga ägaren och uppfyller därför normalt inte kravet på varaktig användning i verksamhet som medför avdragsrätt

eller rätt till återbetalning. Varaktighetskravet riskerar därmed att försvåra affärsmässigt motiverade transaktioner och skapa nya inlåsningseffekter.

Byggföretagen ifrågasätter om ett generellt varaktighetskrav är nödvändigt för att motverka skatteundandragande. Om köparens användning förändras eller fastigheten därefter överlåts genom en transaktion som är undantagen från beskattning, aktualiseras reglerna om justering av tidigare avdrag. Möjligheten att genom ett kortvarigt innehav uppnå en bestående omotiverad skattefördel bör därför vara begränsad. Eventuella förfaranden som trots detta syftar till att kringgå reglerna bör i första hand kunna angripas genom principen om förfarandemissbruk.

Om regeringen ändå bedömer att en särskild begränsning behövs bör den utformas mer träffsäkert, så att transportköp och andra affärsmässigt motiverade kortvariga innehav inte generellt utesluts från frivillig beskattning.

Frivillig beskattning kan inte användas vid överlåtelser till lågt pris

Förslag

Frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet får tillämpas under förutsättning att försäljningspriset uppgår till minst 50 procent av taxeringsvärdet. Med taxeringsvärde avses det värde som fast ställs enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Har något taxeringsvärde inte fastställts, ska beräkningen göras med tillämpning av bestämmelserna för fastighetstaxering.

Om det finns synnerliga skäl, får en överlåtelse omfattas av frivillig beskattning även om försäljningspriset understiger 50 procent av taxeringsvärdet.

Byggföretagen avstyrker förslaget att frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser som huvudregel inte ska få tillämpas när försäljningspriset understiger 50 procent av fastighetens taxeringsvärde. Inte heller denna begränsning har någon uttrycklig motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Även om artikel 137 ger medlemsstaterna utrymme att fastställa villkor för och begränsa räckvidden av den frivilliga beskattningen, måste begränsningen vara motiverad och proportionerlig.

Byggföretagen delar uppfattningen att reglerna inte ska kunna användas för att uppnå omotiverade skattefördelar. En överlåtelse till underpris innebär dock inte i sig ett kringgående. Underprisöverlåtelser är ett etablerat inslag vid omstruktureringar inom fastighetsägande och fastighetsutveckling, exempelvis när fastigheter eller projekt överförs mellan koncernbolag eller när ägar- och projektstrukturer anpassas. Att priset understiger en viss andel av

taxeringsvärdet säger därför inte i sig något om transaktionens syfte eller om det uppkommer en omotiverad skattefördel.

Utredningen konstaterar att begränsningen är statisk och inte tar hänsyn till de mervärdesskatterättsliga förutsättningarna i den enskilda transaktionen. Frivillig beskattning kan därmed uteslutas även när transaktionen saknar inslag av kringgående. Byggföretagen anser att detta är en väsentlig brist.

Det föreslagna undantaget för synnerliga skäl är alltför snävt för att lösa problemet. Enligt utredningens bedömning ska undantaget i huvudsak vara förbehållet exceptionella situationer där fastighetens värde kraftigt har påverkats av omständigheter utanför fastighetsägarens kontroll. Sedvanliga affärsmässiga eller organisatoriska skäl beaktas däremot inte.

Byggföretagen anser att utredningen har lagt alltför stor vikt vid hypotetiska risker för skatteundandragande och alltför liten vikt vid behovet av konkurrenskraftiga, förutsebara och neutrala regler för fastighetsmarknaden. Utredningen redovisar själv att förslagen kan bidra till inlåsningseffekter, konkurrenssnedvridning och ökade kostnader för företag. Den föreslagna begränsningen riskerar att förstärka dessa effekter och bör därför inte genomföras.

Spärregel - begränsning av säljarens rätt till ytterligare avdrag

Förslag

Justeringsbeloppen avseende ny-, till- eller ombyggnad och tidigare förvärv av fastigheten med frivillig beskattning får samman taget uppgå till högst 25 procent av priset med anledning av överlåtelsen exklusive mervärdesskatt.

För att förhindra skatteundandragande föreslår utredningen även en spärregel som innebär att säljarens sammantagna justeringsbelopp vid en frivilligt beskattad fastighetsöverlåtelse begränsas till 25 procent av försäljningspriset exklusive mervärdesskatt. Säljarens ytterligare avdrag genom justering kan därmed högst motsvara den utgående mervärdesskatten på överlåtelsen. Byggföretagen har förståelse för att justeringsreglerna inte ska medföra omotiverade skattefördelar, men invänder mot den föreslagna spärregelns generella utformning.

Spärregeln träffar samtliga situationer där justeringsbeloppen överstiger den utgående skatten, oavsett om överlåtelsen sker till marknadsvärde, mellan oberoende parter och utan inslag av kringgående. Regeln kan därför medföra att mervärdesskatt blir en definitiv kostnad även vid en skattepliktig och helt affärsmässigt motiverad överlåtelse. Detta motverkar den neutralitet som justeringsreglerna är avsedda att upprätthålla.

Problemet blir särskilt tydligt vid legitima underprisöverlåtelser och koncerninterna omstruktureringar. Om priset understiger marknadsvärdet blir emellertid taket för justeringsbeloppen lägre enbart till följd av den valda prisnivån. Detta kan begränsa det ytterligare avdrag som annars skulle följa av att fastigheten genom den skattepliktiga överlåtelsen anses använd fullt ut i verksamhet som medför avdragsrätt under återstoden av justeringsperioden. Ingående mervärdesskatt kan därmed bli en definitiv kostnad, trots att omstruktureringen är legitim och inte medför någon omotiverad skattefördel.

Byggföretagen ifrågasätter därför om en sådan generell begränsning är nödvändig och proportionerlig. Regeln tar inte hänsyn till om den enskilda överlåtelsen innebär något kringgående eller någon faktisk risk för skattebortfall. Regeringen bör i den fortsatta beredningen närmare redovisa hur spärregeln förhåller sig till artikel 189 c i mervärdesskattedirektivet och överväga en mer träffsäker utformning som motverkar omotiverade skattefördelar utan att försvåra affärsmässiga överlåtelser och legitima omstruktureringar.

Den frivilliga beskattningen ska framgå av en köpehandling och överlåtelsen ska anmälas till Skatteverket

Förslag

Att frivillig beskattning ska tillämpas på en fastighetsöverlåtelse ska framgå av en köpehandling.

Förvärvaren och överlåtaren ska gemensamt anmäla en överlåtelse med frivillig beskattning till Skatteverket.

Byggföretagen välkomnar att utredningen inte föreslår att en utebliven eller försenad anmälan i sig ska omöjliggöra frivillig beskattning. Den gemensamma anmälan bör, i enlighet med utredningens utgångspunkt, vara en kontroll- och informationsåtgärd och inte ett materiellt villkor för beskattningen.

Byggföretagen invänder däremot mot att uppgiften om frivillig beskattning i köpehandlingen föreslås få avgörande betydelse för möjligheten att tillämpa reglerna. Enligt förslaget kan frivillig beskattning inte tillämpas om uppgiften saknas i köpehandlingen, även om det i övrigt står klart att parterna vid överlåtelsen gemensamt har avsett att tillämpa frivillig beskattning. Utredningen föreslår dessutom att bristen inte ska kunna avhjälpas genom en senare komplettering eller ett tilläggsavtal.

Konsekvenserna av en sådan ordning kan bli betydande för både överlåtare och förvärvare. Ett oavsiktligt dokumentationsfel riskerar att medföra att en överlåtelse får helt andra mervärdesskattekonsekvenser än parterna avsett, trots att de materiella förutsättningarna för frivillig beskattning är uppfyllda. Regeln

riskerar därmed att skapa osäkerhet och försvåra affärsmässigt motiverade fastighetsöverlåtelser och omstruktureringar utan att detta framstår som nödvändigt av kontrollskäl.

Byggföretagen anser därför att det bör vara möjligt att rätta eller komplettera köpehandlingen när det kan visas att parterna redan vid överlåtelsetidpunkten gemensamt avsett att tillämpa frivillig beskattning. Möjligheten till frivillig beskattning bör inte gå förlorad enbart på grund av ett oavsiktligt formfel när de materiella förutsättningarna för beskattningen är uppfyllda och parternas gemensamma avsikt kan styrkas.

Justering vid verksamhetsöverlåtelser

Reglerna om verksamhetsöverlåtelser har en viktig funktion för att säkerställa kontinuitet i mervärdesskattehänseende när en verksamhet eller verksamhetsgren överlåts. Utredningen framhåller att reglerna i vissa situationer kan begränsa de negativa effekterna av de föreslagna förändringarna, särskilt när frivillig beskattning inte kan användas vid en fastighetsöverlåtelse.

Frågan om verksamhetsöverlåtelser kommer att få ökad betydelse om utredningens förslag genomförs. Samtidigt har HFD 2025 ref. 32 skapat osäkerhet kring reglernas tillämpningsområde och vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att en överlåtelse ska behandlas som en verksamhetsöverlåtelse. Det är därför i många fall oklart i vilken utsträckning reglerna kan tillämpas vid fastighetsöverlåtelser, projektöverlåtelser och andra omstruktureringar. Osäkerheten försvårar företagens möjligheter att på förhand bedöma den mervärdesskatterättsliga behandlingen av en transaktion. Om rättsläget inte klargörs riskerar de negativa konsekvenserna av utredningens förslag att bli större än vad utredningen förutsätter.

För Byggföretagens medlemmar är det särskilt angeläget att de mervärdesskatterättsliga konsekvenserna av projektutveckling, omstruktureringar och fastighetsöverlåtelser kan bedömas med rimlig säkerhet i förväg. Osäkerhet kring möjligheten att överta justeringsrättigheter och justeringsskyldigheter riskerar annars att leda till ökade kostnader, försiktighetsbeteenden och minskad flexibilitet vid affärsmässigt motiverade transaktioner.

Byggföretagen anser därför att regeringen skyndsamt bör tillsätta en särskild utredning med uppdrag att analysera förutsättningarna för att behandla en transaktion som en verksamhetsöverlåtelse. Utredningen bör även klargöra samspelet och gränsdragningen mellan reglerna om verksamhetsöverlåtelser, frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser, undantaget för fastighetsöverlåtelser och justering av ingående skatt. Företagen måste med

rimlig säkerhet kunna bedöma den mervärdesskatterättsliga behandlingen av en transaktion i förväg.

Justering av hyresgästs eller bostadsrättsinnehavares investeringar

Förslag

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

Byggföretagen anser att förslagets konsekvenser för hyresgäst- och bostadsrättshavaranpassningar behöver analyseras närmare och att alternativa lösningar bör övervägas.

Den föreslagna bestämmelsen innebär att den avdragsgilla delen ska anses vara noll under återstoden av justeringsperioden om en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt utan att överlåta den till någon annan. Byggföretagen anser att innebörden av ”överlåta den till någon annan” behöver klargöras. Hyresgästens möjlighet att överlåta sin nyttjanderätt kan vara begränsad av hyresavtalet, fastighetsägarens ställning och civilrättsliga förutsättningar. Möjligheten att undvika justering kan därmed bli beroende av omständigheter som hyresgästen inte fullt ut råder över.

Byggföretagen ifrågasätter vidare att den avdragsgilla användningen schablonmässigt ska anses vara noll under hela återstoden av justeringsperioden. Förslaget kan medföra justering trots att hyresgästanpassningen finns kvar i lokalen och, efter en kortare vakansperiod, fortsatt används uteslutande i verksamhet som medför avdragsrätt. Att den fortsatta användningen sker hos en annan hyresgäst bör inte utan vidare medföra samma momskonsekvens som när investeringen faktiskt övergår till användning i en från skatteplikt undantagen verksamhet.

Byggföretagen anser därför att regeringen i den fortsatta beredningen bör analysera en mer neutral och träffsäker lösning för hyresgäst- och bostadsrättshavaranpassningar. Analysen bör särskilt avse om justeringsskyldigheten kan knytas närmare till investeringens fortsatta användning i lokalen, i stället för att automatiskt utlösas av att den ursprungliga hyresgästen lämnar lokalen.

En sådan ordning skulle minska risken för att mervärdesskatt blir en definitiv kostnad trots att investeringen även fortsättningsvis används i verksamhet som medför avdragsrätt. Den skulle också minska risken för att skattereglerna styr hur hyresgästanpassningar organiseras och finansieras. Förslaget kan annars

medföra att investeringar i ökad utsträckning behöver genomföras av fastighetsägaren i stället för av hyresgästen, vilket riskerar att påverka hyresnivåer, avtalsvillkor och kostnadsfördelning mellan parterna utan att detta motiveras av investeringens faktiska användning.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Förslag

De nya reglerna om frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser och övriga ändringar träder i kraft den 1 januari 2028. Reglerna om justering vid överlåtelse av fastigheter ska dock tillämpas i sin äldre lydelse för leveranser som sker före ikraftträdandet. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Utredningen föreslår att de nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2028 och att tidpunkten för leveransen av fastigheten eller anläggningen ska avgöra om äldre eller nya bestämmelser ska tillämpas.

Byggföretagen är starkt kritiska till de föreslagna övergångsbestämmelserna, då de föreslagna bestämmelserna inte på något sätt beaktar att avtal kan ha slutits långt innan leverans sker. Detta gör att övergångsbestämmelserna är mycket dåligt anpassade till förutsättningarna vid fastighetsutveckling, där bindande avtal normalt ingås långt före leveransen och projekten ofta löper under flera år. Särskilt ingripande blir konsekvenserna när en exploatör genom ett exploateringsavtal, upprättat i enlighet med nu gällande regler, har åtagit sig att uppföra och senare överlåta allmänna anläggningar till kommunen utan sedvanlig ersättning.

Kostnaderna för sådana anläggningar, och därmed även den ingående mervärdesskatten, uppgår ofta till betydande belopp. När möjligheten att överlämna en justeringshandling försvinner kan mervärdesskatten bli en betydande kostnad som parterna inte har kunnat beakta, prissätta eller fördela när avtalet ingicks. De ekonomiska förutsättningarna för redan planerade och pågående projekt förändras därmed i efterhand, vilket kan påverka såväl finansieringen som projektens genomförbarhet.

Utredningen uppmärksammar själv denna problematik och konstaterar att de nya reglerna innebär att en justeringshandling inte längre kan överlämnas, att mervärdesskatten därmed blir en kostnad för exploatören och att kommunal infrastruktur fördyras. Mot denna bakgrund är det särskilt anmärkningsvärt att utredningen inte föreslår några övergångsbestämmelser som begränsar konsekvenserna för exploateringsavtal som redan har ingåtts utifrån dagens regler.

Enligt Byggföretagens uppfattning bör äldre bestämmelser tillämpas på leveranser som sker med stöd av exploateringsavtal eller andra bindande avtal som har ingåtts före ikraftträdandet, även om leveransen sker först därefter. Det bör med andra ord vara tidpunkten för avtalets ingående, inte leveranstidpunkten, som ska avgöra vilka regler som ska tillämpas.

Utan särskilda övergångsbestämmelser kommer förslaget att medföra stora och oförutsebara kostnader i projekt vars ekonomiska villkor har fastställts utifrån gällande rätt. En ordning som i efterhand förändrar beskattningskonsekvenserna av bindande avtal riskerar att skada såväl reglernas legitimitet som företagens tilltro till att investeringar kan planeras utifrån gällande rätt.

Frågor med anledning av detta remissvar kan ställas till Sofie Wilhelmsson Agrén, skattejurist, sofie.wilhelmsson@byggforetagen.se alternativt 070-344 58 63.

BYGGFÖRETAGEN



Kristoffer Tamsons
Verkställande direktör