Regelrådet

Beslutsdatum 2026-10-15
Vårt diarienummer RR 2026–104
Ert diarienummer Fi2026/00876

Regelrådets uppgift är att granska och yttra sig över kvaliteten på konsekvensutredningar till författningsförslag som kan få effekter av betydelse för företag.

Finansdepartementet

Yttrande över Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet (SOU 2026:24)

Regelrådets ställningstagande

Regelrådet bedömer att konsekvensutredningen uppfyller kraven i förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar.

Motivering till Regelrådets ställningstagande

Regelrådet bedömer att det framgår vilken typ av företag som kan komma att beröras av förslaget. Det finns en uppskattning av hur många dessa är och vilka branscher de tillhör. Även om det finns vissa osäkerheter i hur många som kommer att påverkas och hur, har förslagsställaren presenterat uppgifter om antal uppskattade fastighetsförsäljningar, hur stora belopp i mervärdesskatt det kan tänkas röra sig om och hur köpare och säljare kan komma att påverkas av de olika sätten att hantera justeringsskyldigheten. Det bidrar till konsekvensutredningens transparens. Det framgår varför förslagen lämnas och vilka effekter man vill uppnå. Regelrådet bedömer dock att redovisningen av delaspekterna *särskilda hänsyn till små och medelstora företag* och *hur och när konsekvenserna kan utvärderas* hade behövt utvecklas ytterligare för att kunna bedömas som godtagbara. Delaspekten *åtgärder för att begränsa kostnader och andra negativa effekter* saknas helt. Sammantaget bedömer dock Regelrådet att konsekvensutredningen uppfyller kraven i förordningen om konsekvensutredningar.

Innehållet i förslaget

Utredningen föreslår att huvudregeln vid överlåtelse av fastighet ska vara justering, men att det ska införas en möjlighet till frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter i vissa fall. En fastighet som förvärvats med frivillig beskattning ska anses vara en investeringsvara hos köparen, vilket innebär att reglerna om justering av avdrag blir tillämpliga. Justeringsperioden för en fastighet som förvärvats med frivillig beskattning ska vara tio år. Även andra investeringar kan komma att omfattas av reglerna, det kan till exempel handla om infrastrukturanläggningar såsom gator, parker, vatten och avlopp.

Förslaget innebär ändringar i mervärdesskattelagen (2023:200) och lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2028.

Bedömning av delaspekter

Problembeskrivning och syftet med förslaget

Förslagsställaren uppger att EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter medför att skyldigheten att justera mervärdesskatt på investeringar inte längre kan överföras när en fastighet överlåts till en ny ägare, om överlåtelsen inte är att betrakta som en verksamhetsöverlåtelse enligt mervärdesskattelagens regler. Enligt EU-domstolen får justeringsskyldigheten inte åläggas någon annan än den som har gjort avdraget. Justeringsreglerna finns för att upprätthålla neutraliteten i beskattningen av investeringar. En central aspekt i detta är tiden. Den ingående mervärdesskatten på en investering dras av när investeringen görs, men det mervärde som uppstår genom avkastningen på investeringen beskattas i regel under en betydligt längre tidsperiod. För att det skattepliktiga mervärdet som följer av investeringen också ska omfattas av mervärdesskatt är det viktigt att det finns en symmetri mellan den ingående skatt som dras av och den utgående skatten på intäkterna. Sett från intäktssidan innebär detta att beskattning måste ske under hela den tidsperiod som investeringen genererar skattepliktiga intäkter. Sett från avdragssidan innebär det att den ingående mervärdesskatten på investeringen justeras ned om de intäkter som investeringen genererar inte längre beskattas. Med en sådan justering upprätthålls neutraliteten genom att det är det skattepliktiga mervärde som investeringen faktiskt genererar som beskattas. EU-domstolens dom i målet Sögård fastigheter innebär att justeringsskyldigheten inte längre kan åläggas köparen vid en överlåtelse av fastighet. Den metod som användes före domen för att upprätthålla neutraliteten kan därmed inte längre användas.

Med utredningens förslag finns tre möjliga sätt att behandla justeringsskyldigheten vid överlåtelser av fastigheter. Om överlåtelsen betraktas som en verksamhetsöverlåtelse övergår justeringsskyldigheten till den nya ägaren. Om överlåtelsen i sig beskattas sker samtidigt en beskattning av det implicita värdet av investeringen, med följden att någon justering av ingående mervärdesskatt inte behöver göras. Om överlåtelsen varken är en verksamhetsöverlåtelse eller blir beskattad i sig kommer den ingående mervärdesskatten att behöva justeras.

Vissa överlåtelser kan inte beskattas av olika skäl. Överlåtelser av fastigheter som ännu inte tagits i bruk får inte beskattas enligt ett särskilt undantag från mervärdesskattedirektivet. Överlåtelser av fastigheter där det finns bostäder kan heller inte beskattas, eftersom det finns risk för att beskattning inte är förenlig med avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad. Vid sådana överlåtelser kommer därför ingående mervärdesskatt att behöva justeras om de inte är att betrakta som verksamhetsöverlåtelser. Övriga överlåtelser kommer dock att kunna beskattas. Enligt förslagsställaren är det dock troligt att köpare och säljare i vissa fall kommer att anse att det är mer fördelaktigt att justera den ingående mervärdesskatten än att lägga mervärdesskatt på försäljningen. Så kan vara fallet om köparen inte har full avdragsrätt, med följden att hela mervärdesskatten på köpet av fastigheten inte kan dras av.

Regelrådet bedömer att redovisningen av problembeskrivning och syftet med förslaget är godtagbar.

Konsekvenser om ingen åtgärd vidtas

Förslagsställaren uppger att det om ingen åtgärd vidtas kommer att vara möjligt att överlåta fastigheter utan att den ingående skatt som dragits av på investeringar behöver justeras. Därmed kan det uppstå situationer där det skapas en asymmetri mellan den ingående och

utgående skatt som tas ut på det mervärde som investeringen generar, med följden att hela det samlade mervärdet inte blir beskattat. Förutom den offentligfinansiella kostnaden som detta skulle medföra uppstår också snedvridningar på marknaden. Det skulle till exempel yttra sig genom att kostnaderna för investeringar kan bli olika i verksamheter som i övrigt är likartade, beroende på om verksamheten bedrivs i egen fastighet eller i en fastighet som köpts av en beskattningsbar person som tidigare gjort avdrag för mervärdesskatt. Detta skulle i sin tur medföra konkurrenssnedvridning där det blir möjligt att uppnå konkurrensfördelar genom olikformig beskattning.

Regelrådet bedömer att redovisningen av konsekvenser om ingen åtgärd vidtas är godtagbar.

Alternativa lösningar

Förslagsställaren uppger att det, förutom alternativet att inte vidta någon åtgärd, finns ytterligare tre tänkbara alternativ. Ett alternativ är att fastighetsöverlåtelse alltid medför justeringsskyldighet. Ett annat alternativ är att låta säljaren behålla rättigheten och skyldigheten att justera tidigare avdrag. Det sista alternativet är att införa justeringsskyldighet som huvudregel, men att det även införs en möjlighet till frivillig beskattning på överlåtelsen.

Alternativet att fastighetsöverlåtelse alltid medför justeringsskyldighet skulle innebära en avvikelse från neutraliteten. Detta genom att mervärdesskatten på investeringar kan bli en kostnad i verksamheter som beskattas med mervärdesskatt, med bland annat inlåsningseffekter som följd. Alternativet att låta säljaren behålla justeringsskyldigheten skulle visserligen upprätthålla neutraliteten men har flera andra nackdelar, såsom att det skulle vara praktiskt svårhanterligt och svårkontrollerat. Utredningen har fått i uppdrag att utreda hur mervärdesskattereglerna om justering av avdrag ska bli förenliga med EU-rätten och om det är möjligt att införa frivillig beskattning för överlåtelse av fastigheter. Alternativet att införa justeringsskyldighet som huvudregel men med en möjlighet till frivillig beskattning är en möjlighet att minska neutralitetsproblemen på ett sätt som är förenligt med EU-rätten. Rent teoretiskt kan möjligheten till frivillig beskattning omfatta alla överlåtelser av fastigheter. Enligt utredningens direktiv får ett förslag om frivillig beskattning dock inte omfatta överlåtelser av fastigheter som inte tagits i bruk första gången och överlåtelser av obebyggd mark eller mark för bebyggelse. Ett förslag får heller inte innebära att avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad inskränks.

Förslagsställaren har även utrett om möjligheten till frivillig beskattning vid uthyrning ska utökas, men bedömer att nackdelarna överstiger fördelarna och att reglerna inte bör ändras (avsnitt 7).

Det finns flera särskilda yttranden till utredningen. De flesta är av uppfattningen att det hade behövts en större utredning eftersom området är komplicerat. Det uttrycks också kritik mot att uppdraget är så pass avgränsat och att det är beklagligt att utredningen inte går vidare med förslaget om en utökad frivillig beskattning för uthyrning.

Regelrådet gör följande bedömning. Det finns en genomgång av olika alternativ och det finns också exempel som illustrerar hur de olika lösningar som föreslås påverkar säljare och köpare vid en fastighetsförsäljning.

Regelrådet bedömer att redovisningen av alternativa lösningar är godtagbar.

Berörda företag

Förslagsställaren uppger att antalet företag som avyttrar en fastighet där det finns en ingående mervärdesskatt som kan behöva justeras bedöms uppgå till cirka 500 per år. Av dessa bedöms att cirka 55 procent bedriver uthyrning av fastighet i någon form, varav cirka 15 procent i huvudsak hyr ut bostäder och cirka tio procent bedriver jord eller skogsbruk. Resterande 30 procent bedriver annan verksamhet. När det gäller storlek har cirka 20 procent en omsättning under en miljon kronor. Cirka 30 procent har en omsättning mellan en miljon och tio miljoner kronor. Ytterligare 30 procent har en omsättning mellan tio miljoner och 100 miljoner kronor. Resterande 20 procent har en omsättning över 100 miljoner kronor.

När det gäller företag som hyr fastighet, och som kan beröras i egenskap av hyresgäster, saknas underlag för att bedöma hur många och vilka kategorier som kan komma att beröras. Utredningens bedömning är dock att det är liten andel av alla företag som kommer att beröras och att de flesta som berörs inte kommer att påverkas i särskilt hög grad.

En följd av den frivilliga beskattningen uppges vara att antalet fastighetsägare som köpt en fastighet och som inte kunnat dra av hela mervärdesskatten på inköpet kommer att öka med tiden. Förslagsställarens bedömning är att det handlar om ett tiotal företag per år och att andelen fastighetsägare där mervärdesskatt utgör en del av förvärvspriset kommer att vara mycket liten även sett över lång tid.

Byggföretag uppges också beröras genom att förutsättningarna att överlåta nybyggnationer utan att det uppstår skattekonsekvenser kommer begränsas. Byggföretag som använder möjligheten att uttagsbeskattas påverkas i de flesta fall inte. Däremot kommer förutsättningarna för exploatörer som i samarbete med kommuner uppför allmänna infrastrukturanläggningar att påverkas i hög grad. I många fall kommer avtalen som reglerar bostads- och samhällsbyggnadsprojekt att behöva utformas på annat sätt, liksom det sätt som projekten organiseras.

Regelrådet bedömer att redovisningen av berörda företag är godtagbar.

Påverkan på företagens kostnader och intäkter

På sidorna 310–315 presenterar förslagsställaren några exempel på hur förslaget kan komma att påverka olika aktörer beroende på vilket sätt man hanterar justeringsskyldigheten för olika typer av överlåtelser och övergångar.

Förslagsställaren har också gjort en genomgång av uppskattad justeringsmoms för företag som avyttrat fastighet och redovisar frivillig mervärdesskatt vid uthyrning, uppdelat på de olika branscher som identifierats. Det finns också en uppskattning av storleken på mervärdesskatt på försäljning (se mer i avsnitt 9.6 på sidorna 324–331).

Utredningens förslag påverkar företag i egenskap av säljare och köpare av fastigheter. Företagen påverkas olika beroende på om försäljningen beskattas med mervärdesskatt eller om mervärdesskatten på investeringar justeras. För säljare av fastigheter ersätts upprättande av en justeringshandling antingen med att mervärdesskatt redovisas på försäljningen eller att mervärdesskatten på investeringar justeras. Det betyder att vissa krav på hantering ersätts av andra krav på hantering och att en jämförelse behöver göras av tidsåtgång och kostnader för respektive krav. När det gäller framtagandet en justeringshandling uppges tidsåtgången i stor utsträckning skilja sig åt mellan olika företag beroende på antalet fastigheter, storleken på fastigheter och typ av fastighet. För små företag som inte har något stort fastighetsbestånd

bör den information som behöver sammanställas om gjorda investeringar ofta vara begränsad, medan det för stora företag med stora fastighetsbestånd kan handla om stora mängder information som behöver sammanställas. Ett rimligt antagande är dock att de resurser som krävs för att ta fram en justeringshandling i hög grad motsvarar de resurser som krävs för att beräkna justeringsbeloppet vid en försäljning. Det är samma information som behöver tas fram i båda fallen. Skillnaden är endast att i det första fallet ska en justeringshandling upprättas, medan i det andra fallet ska ett belopp redovisas i mervärdesskattedeklarationen. Förslagsställarens bedömning är dock att det inte bör vara någon stor skillnad i tids- eller resursåtgång och att förslaget därmed inte påverkar de administrativa kostnaderna för de cirka 140 företag som varje år kan komma att behöva justera mervärdesskatten med anledningen av utredningens förslag.

När det gäller försäljning av fastighet ska upprättandet av en justeringshandling jämföras med att det ska göras en anmälan till Skatteverket att det skett en mervärdesskattepliktig försäljning och att det i köpeavtalet ska uppges den mervärdesskatt som utgår på beloppet samt att det omfattas av omvänd betalningsskyldighet. Utredningen bedömer att den tidsåtgång och de resurser som krävs för att upprätta en justeringshandling i många fall är större än vad som krävs för att uppfylla skyldigheterna enligt förslaget vid en mervärdesskattepliktig försäljning. På grund av de stora skillnaderna i förutsättningar för olika företag uppges det inte vara möjligt att göra en beloppsmässig uppskattning av kostnaderna för respektive krav, men förslagsställaren bedömer att de administrativa kraven och kostnaderna inte kommer att öka för de flesta av de cirka 200 företag som kommer att redovisa mervärdesskatt på försäljning av fastighet. Om de administrativa kostnaderna förändras av förslaget är det mer troligt att de minskar. Det finns dock en mindre grupp företag med blandad verksamhet som kommer att göra en så kallad plusjustering för mervärdesskatt på investeringar som inte dragits av de senaste tio åren. För dessa företag tillkommer ett krav. För de flesta företag bör dock inte de resurser som behövs för att ta fram information för plusjusteringen skilja sig särskilt mycket från de resurser som behövs för att upprätta en justeringshandling. Bedömningen är därför att de administrativa kostnaderna inte kommer att påverkas särskilt mycket för denna delgrupp.

För köpare av fastighet påverkas hanteringen om försäljningen beskattas med mervärdesskatt, men inte om säljaren justerar mervärdesskatten. För köpare av fastighet innebär det att anmälan ska göras till Skatteverket och att utgående mervärdesskatt på försäljningen ska redovisas i mervärdesskattedeklarationen. Samtidigt dras mervärdesskatten av som ingående mervärdesskatt i mervärdesskattedeklarationen. Den tillkommande redovisningsskyldigheten medför en viss ökning av de administrativa kostnaderna. Den information som ska lämnas till Skatteverket, i anmälan och i mervärdesskattedeklarationen, är dock direkt tillgänglig för köparen. Bedömningen är därför att den tillkommande administrativa kostnaden är begränsad för de cirka 200 företag som ska redovisa mervärdesskatt på köp av fastighet.

Utredningen har varit i kontakt med företag som ingår exploateringsavtal med kommuner i större bostads- och samhällsbyggnadsprojekt. Företagen uppger att ändringar av reglerna som medför att infrastrukturanläggningar inte längre kan överlåtas till kommuner mot en justeringshandling kommer att medföra att många projekt kan bli dyrare att genomföra. Enligt företagen beror detta på att såväl resursutnyttjande som planering och samordning blir mer ineffektiva, vilket medför dyrare projekt (se även avsnitt 9.5.2). Hur stora effektivitetsvinsterna är varierar stort mellan olika projekt och olika företag. Förslagsställaren menar därför att det saknas möjligheter att göra en beloppsmässig uppskattning.

Företag som är involverade i överlåtelser av infrastruktur bedöms inte påverkas på annat sätt än företag som säljer och köper fastigheter med byggnader.

Utredningens förslag uppges inte påverka företagens rörelseintäkter. Företag som säljer en fastighet där mervärdesskatten justeras bedöms i de flesta fall ta ut en kompensation för denna genom försäljningspriset. Eftersom kompensationen i regel är lika stor som kostnaden för utgiften påverkar detta inte företagens nettoresultat av fastighetsförsäljningen.

Regelrådet gör följande bedömning. Det framgår vilken typ av kostnader förslaget kan medföra och även vilken påverkan förslaget kan få för företagens verksamhet. I vissa fall uppger förslagsställaren att det inte går att ange några specifika kostnader, men det finns jämförelser med nuvarande krav och vilka resurser som krävs för att uppfylla dem, vilket bidrar till en ökad förståelse.

Regelrådet bedömer att redovisningen av påverkan på företagens kostnader och intäkter är godtagbar.

Påverkan på konkurrens

Utredningens förslag att justering blir huvudregel, med möjlighet till beskattning av överlåtelsen i vissa fall, uppges leda till att den konkurrenssnedvridning som nu råder upphör. Det nuvarande rättsläget medför att fastigheter kan överlåtas utan att justering behöver göras, vilket får till följd att företag som äger eller hyr en fastighet där någon annan gjort investeringen får en konkurrensfördel jämfört med företag som investerat i en egen fastighet eller hyr av en fastighetsägare som investerat i egen fastighet. Utredningens förslag uppges dock medföra att konkurrensvillkoren påverkas på andra sätt. Förslaget uppges påverka dels vissa företag som bedriver blandad verksamhet, dels fastighetsägare som har fastigheter med både bostäder och lokaler. Företag med blandad verksamhet som köper en fastighet där det finns mervärdesskatt att justera kommer att få betala ett högre pris för fastigheten som en följd av utredningens förslag. Priset blir högre antingen på grund av att mervärdesskatten justeras eller för att mervärdesskatt, som inte får dras av tillfullo, läggs på försäljningen. Eftersom företag som har full avdragsrätt inte påverkas på samma sätt uppstår en olikformighet och i vissa avseenden en konkurrenssnedvridning.

Konkurrenssnedvridningar uppges främst uppstå i fall där mervärdesskatten justeras, eftersom mervärdesskattekostnaden då även belastar den del av verksamheten som är skattepliktig. Företag med både bostäder och lokaler som köper en fastighet har inget alternativ till att justera mervärdesskatten. Därmed uppstår en mervärdesskattekostnad även för den skattepliktiga delen. Eftersom motsvarande mervärdesskattekostnad inte uppstår för företag som har fastigheter utan bostäder uppstår en konkurrenssnedvridning. De konkurrenssnedvridningar som kan uppstå genom det nuvarande rättsläget bedöms vara betydligt mer omfattande och allvarliga än de som följer av utredningens förslag. Det nuvarande rättsläget uppges ge incitament till ett skattedrivet agerande som kan medföra betydande olikheter i förutsättningar mellan olika företag och därmed för konkurrensvillkoren. De snedvridningar som uppstår med utredningens förslag berör förhållandevis få företag under vissa förutsättningar, varför betydelsen för konkurrensvillkoren bedöms vara begränsad.

Regelrådet bedömer att redovisningen av påverkan på konkurrens är godtagbar.

Särskilda hänsyn till små och medelstora företag

Förslagsställaren uppger att små eller medelstora företag inte berörs på något särskilt sätt av utredningens förslag och att några särskilda åtgärder därför inte bedöms vara nödvändiga för denna grupp.

Regelrådet gör följande bedömning. Det framgår att förslagsställaren gjort en bedömning av om det bör tas särskilda hänsyn till små eller medelstora företag. Regelrådet vill dock påpeka att även om samma regler gäller för samtliga företag kan reglerna komma att påverka företag av olika storlek på olika sätt. Det hade därför varit behövligt med en mer utförlig redovisning av särskilda hänsyn till små och medelstora företag.

Regelrådet bedömer dock att redovisningen av särskilda hänsyn till små och medelstora företag är bristfällig.

Åtgärder för att begränsa kostnader och andra negativa effekter

Såvitt Regelrådet kan se innehåller konsekvensutredning ingen uttrycklig redovisning av åtgärder för att begränsa kostnader och andra negativa effekter. Regelrådet vill påminna om att alltid redovisa samtliga delaspekter i konsekvensutredningen. Om förslagsställaren bedömer att någon delaspekt inte är relevant ska det framgå att en sådan bedömning har gjorts.

Regelrådet bedömer att redovisningen av åtgärder för att begränsa kostnader och andra negativa effekter är bristfällig.

Särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser

Utredningen föreslår att de nya reglerna om frivillig beskattning och övriga ändringar ska träda i kraft den 1 januari 2028. Möjligheten till frivillig beskattning kan användas först för leveranser som äger rum från och med ikraftträdandet. Äldre bestämmelser ska dock gälla för överlåtelser som sker före ikraftträdandet och i övrigt för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Det bör dock noteras att Högsta förvaltningsdomstolens dom i målet Sögård fastigheter innebär att det finns begränsningar i hur de nuvarande reglerna kan tillämpas.

Förslagsställaren bedömer inte att några särskilda informationsinsatser utöver Skatteverkets information om regeländringar är nödvändiga.

Regelrådet bedömer att redovisningen av särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser är godtagbar.

Hur och när konsekvenserna kan utvärderas

Förslagsställaren uppger att om förslaget genomförs bör en utvärdering göras. Den centrala frågan i utvärderingen är om syftet med regeländringen är uppfyllt samtidigt som konsekvenserna inte avviker från de uppskattningar som gjorts. Utvärderingen bör göras något år efter att de nya reglerna trätt i kraft. Utredningens bedömning är att Skatteverket har goda förutsättningar att genomföra en utvärdering.

Regelrådet gör följande bedömning. Det framgår vad det är som enligt förslagsställaren bör utvärderas, när detta bör göras och av vem. Enligt Regelrådets uppfattning hade det dock varit behövligt med en något mer utförlig beskrivning av hur detta ska göras.

Regelrådet bedömer att redovisningen av hur och när konsekvenserna kan utvärderas är bristfällig.

Överensstämmelse med EU-rätten och om förslaget går utöver minimikraven

Förslagsställaren uppger att huvudsyftet med förslaget är att anpassa mervärdesskattelagen så att den blir förenlig med EU-rätten. Frågan om förenlighet med EU-rätten behandlas i avsnitt 8. Sammantaget bedöms förslaget vara förenligt med EU-rätten.

Regelrådet bedömer att redovisningen av överensstämmelse med EU-rätten och om förslaget går utöver minimikraven är godtagbar.

Övrigt som Regelrådet vill framföra

Regelrådet har inget övrigt att framföra i detta ärende.

Regelrådet behandlade ärendet vid sammanträde den 15 oktober 2026.

I beslutet deltog Anna-Lena Bohm, ordförande, Helena Fond, Roland Sigbladh, Lars Silver och Mats Wiberg.

Ärendet föredrogs av Katarina Kjellström.





Anna-Lena Bohm
Ordförande

Katarina Kjellström
Föredragande