SVENSKT NÄRINGSLIV

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
Enheten för moms & punktskatt
103 33 Stockholm
fi.remissvar@regeringskansliet.se
oliver.sparrings@regeringskansliet.se

Vår referens/dnr: 2026-82

Er referens/dnr: Fi2026/00876

Stockholm, 2026-10-22

Remiss av betänkandet *Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet* (SOU 2026:24)

Svenskt Näringsliv lämnar följande synpunkter avseende förslag till ändringar av mervärdesskattelagen (2023:200), ML.

1. Sammanfattning

Svenskt Näringsliv (SN) sammanfattar synpunkterna enligt följande:

Att förslagen i nuvarande utformning innebär så stora risker, oklarheter och kostnader att de inte kan läggas till grund för lagstiftning, men att de tillsammans med remissynpunkterna kan utgöra ett gott underlag för den fortsatta beredningen.

Att utredningen framhåller neutralitet, enkelhet och förutsebarhet som centrala mål, men förslagen riskerar i stället att förstärka bristen på neutralitet, dold kumulativ moms och inlåsningseffekter.

Att frivillig beskattning vid uthyrning och fastighetsöverlåtelser måste analyseras som delar av ett sammanhängande system tillsammans med reglerna om justering, uttagsbeskattning, verksamhetsöverlåtelser, retroaktiva avdrag, kompensationssystem och avdragsrätt i blandad verksamhet.

Att utredningen underskattar hur frivillig moms vid fastighetsöverlåtelser kan påverka frivillig beskattning vid uthyrning. När moms tas ut på hela försäljningspriset kan nya och större justeringsbelopp uppkomma, vilket ökar risken för dold moms och högre hyror för hyresgäster utan avdragsrätt eller när den frivilliga hyresmomsen i övrigt brister.

Att utredningen inte tillräckligt har analyserat dagens problem med frivillig hyresmoms, bland annat kravet på stadigvarande användning, huvudsaklighets- och delningsprinciperna, krav på viss yta samt behovet av regler som fungerar för flexibla upplåtelseformer.

Att reglerna för uthyrning behöver säkerställa konkurrensneutralitet mellan offentliga och privata aktörer samt fungera över tid, oavsett vakansgrad, aktör och samhällssituation.
Att möjligheten enligt artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet att avstå från justering behöver analyseras, liksom skillnaden mellan att överta en skyldighet och att överta en rättighet till justering efter C-787/18 Sögård Fastigheter.

Att utredningen behöver analysera om obligatoriskt beskattade fastighetstransaktioner i 10 kap. 36 § ML kan utvidgas för att hantera identifierade problem på ett mer träffsäkert sätt.

Att begränsningarna för fastigheter med stadigvarande bostad, överlåtelser före första besittningstagandet och obebyggd mark behöver omprövas eller kompletteras med mindre ingripande lösningar. Även verksamhetsöverlåtelser, exploateringsavtal, transportköp, hyresgästanpassningar och allokering av ingående moms kräver ytterligare analys.

Att begreppen leverans och överlåtelse behöver förtydligas. Att övergångsbestämmelser behöver skydda projekt där förutsättningar redan har fastställts och att anmälnings- och dokumentationskraven måste vara proportionerliga och medge rättelser.

Att möjligheten till partiell frivillig beskattning av identifierbara och avgränsade fastighetsdelar bör analyseras. Reglerna behöver säkerställa koncernneutralitet vid interna fastighets-överlåtelser och fastighetspaketeringar, medan begränsningar mot skatteundandragande måste vara träffsäkra och inte utesluta legitima affärstransaktioner.

Att frivillig moms vid fastighetsöverlåtelser i kombination med omvänd betalningsskyldighet är en välkommen del av förslaget, men att reglerna behöver bli mer förutsebara och bättre hantera konsekvenserna för företag, kommuner, infrastruktur och välfärdsverksamheter.

Att Sverige behöver verka aktivt för regler, inom ramen för pågående översyn av EU:s mervärdesskattedirektiv[1] (EU-direktivet), som stärker neutralitet, konkurrenskraft och hållbar tillväxt.

2. Bakgrund & utredningens förslag

Utredningen har haft två huvudsakliga uppgifter: 1) att analysera effekterna av utökade möjligheter till frivillig beskattning vid uthyrning (nedan frivillig hyresmoms), samt 2) att föreslå EU-rättsligt förenliga regler om justering av avdrag för investeringar i fastigheter och frivillig beskattning vid överlåtelse av fastigheter (nedan frivillig överlåtelsemoms).

Utredningsdirektiven innehöll begränsningar som innebar att förslag inte fick lämnas om momsplikt vid överlåtelse av mark eller byggnader före första besittningstagandet eller inskränka avdragsbegränsningen för stadigvarande bostäder.

Utredningen föreslår att de nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2028.

2.1 Frivillig beskattning vid uthyrning av fastighet

Gällande rätt: Huvudregel och förutsättningar

Uthyrning av fastighet är som huvudregel undantagen från moms. Frivillig hyresmoms kan dock tillämpas under vissa förutsättningar, bland annat när lokalen används stadigvarande i en verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Frivillig hyresmoms begränsas när hyresgästen saknar sådan avdragsrätt.

[1] Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Förändringar av reglerna har efterfrågats av bland annat Fastighetsägarna/Svenskt Näringsliv[2], Riksidrottsförbundet[3] och av Skatteverket[4].

Utredningens förslag: Ingen utvidgning av frivillig hyresmoms
Utredningen föreslår inte någon utvidgning av möjligheten till frivillig hyresmoms. Inte heller föreslås någon ändring av kravet på stadigvarande användning; dess innebörd får även fortsättningsvis utvecklas i rättspraxis. Den huvudsakliga anledningen är att de uppskattade kostnaderna för hyresgäster med begränsad avdragsrätt bedöms bli höga i förhållande till nyttan av en utvidgad möjlighet.

2.2 Frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet och justeringsreglerna

Gällande rätt: Justering vid fastighetsöverlåtelser
Överlåtelser av fastigheter är som huvudregel undantagna från moms. Dagens svenska regler medger under vissa förutsättningar att köparen övertar säljarens rättigheter och skyldigheter att justera momsavdrag avseende investeringsvaror. Frågan har prövats av EU-domstolen i mål C-787/18, Sögård Fastigheter.[5] EU-domstolen underkände den svenska ordningen, vilket har skapat behov av en översyn.

Utredningens förslag: Frivillig moms vid vissa fastighetsöverlåtelser
Utredningen bedömer att reglerna om att köparen övertar säljarens justeringsskyldighet måste tas bort. Den nuvarande ordningen har varit väl fungerande. En förändring innebär att en momsfri fastighetsöverlåtelse kan medföra att säljarens tidigare investeringsmoms behöver justeras för återstående del av tioårsperioden. Den återförda investeringsmomsen riskerar att bli en kostnad i form av dold moms.

Utredningen föreslår en möjlighet till frivillig moms vid fastighetsöverlåtelser. Om vissa villkor är uppfyllda kan parterna välja att beskatta överlåtelsen med 25 procent moms. Det förutsätter att köparen avser att varaktigt använda fastigheten i verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Denna verksamhet behöver inte uppgå till någon viss andel.

Om överlåtelsen beskattas behöver säljaren inte justera tidigare gjorda avdrag. Säljaren kan ha rätt till ytterligare momsavdrag för investeringar om denne tidigare bara haft delvis avdragsrätt. Köparen får samtidigt, i den utsträckning denne har avdragsrätt, göra avdrag för moms på fastighetsförvärvet, och en ny justeringsperiod kan börja löpa. Justeringsbeloppet grundas då på momsen på köpeskillingen, till skillnad från dagens ordning där den tidigare investeringsmomsen förs över till köparen. Omvänd betalningsskyldighet föreslås som huvudregel för att minska köparens likviditetsbelastning.

Utredningens förslag omfattar inte frivillig beskattning vid överlåtelser som:
- omfattar en byggnad med (även enstaka) stadigvarande bostäder,
- avser en ny byggnad före första besittningstagandet, eller
- avser obebyggd mark.

Förslaget innehåller också villkor om försäljningspris, köpehandling, skriftlig dokumentation och gemensam anmälan till Skatteverket.

---

[2] 2018 hemställan Modernisera hyresmomsen för verksamhetslokaler
[3] 2026 Oroande besked – idrottsföreningar låses ute - Riksidrottsförbundet
[4] 2022 Utökad möjlighet till frivillig skattskyldighet avseende mervärdesskatt vid uthyrning av lokal | Skatteverket
[5] C-787/18 CURIA - Documents

2.3 Sammanfattning av dagens regler och föreslagna förändringar

Reglerna om fastighetsmoms är redan i dag oerhört komplexa. SN konstaterar att utredningens förslag inte förenklar regelverket utan i flera avseenden tillför ny komplexitet. Tabellen beskriver dels dagens regler, dels tillkommande förslag i fjärde kolumnen.

Undantag 10 kap. 35 § ML	Obligatorisk moms 10 kap. 36 § ML	Frivillig hyresmoms 12 kap. ML	Frivillig överlåtelsemoms Förslag 12 a kap. ML
Huvudregel. Momsfritt att överlåta och upplåta: • arrende • hyresrätt • bostadsrätt • tomträtt • servitut	Skatteplikt för: • Upplåtelse/överlåtelse varaktigt installerad maskin och utrustning • leverans av växande skog och odling • Upplåtelse/överlåtelse jordbruksarrende, avverkningsrätt samt rätt till jord, sten, jakt, fiske och bete • hotellrum och campingplats • upplåtelse av plats för parkering • upplåtelse av förvaringsbox • upplåtelse av utrymme för reklam • upplåtelse byggnad eller mark för djur • upplåtelse av väg, bro, tunnel, järnväg och annan trafikanläggning • korttidsupplåtelse av idrottslokal • upplåtelse terminal-anläggning för buss- och tågtrafik • upplåtelse plats på mast	Frivillig beskattning kan användas för viss uthyrning när bl.a.: • upplåtelsen avser fastighet • användningen är stadigvarande • hyresgästen bedriver verksamhet med avdragsrätt eller rätt till återbetalning • upplåtelsen inte avser stadigvarande bostad • uthyrningen sker högst i tredje hand • moms anges i faktura *Ingen förändring föreslås*	Idag huvudregel undantaget Om fastighet säljs, kan säljaren behöva justera. Köparen kan i vissa fall överta säljarens rättighet och skyldighet att justera. *Förslag frivillig moms vid överlåtelse* • försäljningen kan beskattas - säljaren behöver inte justera tidigare avdrag • moms på köpeskillingen. • omvänd beskattning • köparen varaktigt använda i verksamhet med avdragsrätt • priset normalt minst 50 % av taxeringsvärdet • säljarens justeringsbelopp begränsas till 25 % av försäljningspris exkl. moms • parterna avtala i köpehandling • anmäla till SKV Omfattar inte: • mark för bebyggelse, • nya byggnader före första besittningstagandet eller • stadigvarande bostad

3. SN:s synpunkter

3.1 Generella synpunkter avseende uthyrning och överlåtelse

Helhetsperspektiv saknas, nya problem riskerar att uppstå
SN ifrågasätter varför utredningen har behandlat hyresmoms och överlåtelsemoms som separata frågor. De behöver analyseras tillsammans och i ett vidare perspektiv med reglerna om uttagsbeskattning, verksamhetsöverlåtelser, retroaktiva avdrag, kompensationssystem och avdragsrätt i blandad verksamhet. Områdena är nära sammankopplade och utgör delar av samma momssystem för fastigheter. Förslaget riskerar därför att lösa ett unionsrättsligt problem samtidigt som flera nya nationella problem uppstår. Den fortsatta beredningen måste utgå från ett helhetsperspektiv och åtgärderna måste vara proportionerliga.

Neutraliteten framhålls men neutralitetsbristerna riskerar att förstärkas
SN delar utredningens syn att neutralitet, enkelhet och förutsebarhet är centrala principer. SN anser dock att förslaget inte uppfyller dessa principer utan i stället riskerar att förstärka momssystemets brister. När avdragsrätten inte säkerställs eller tidigare avdrag ska återföras uppkommer betydande kostnader och dold moms. Detta kan påverka uthyrning, investeringar, infrastruktur och företagens organisationsbeslut på ett sätt som hämmar tillväxt och konkurrenskraft.

SN anser att ett moderniserat regelverk behöver minska betydelsen av hyresgästens momsstatus, motverka dold moms och ge större flexibilitet på fastighetsmarknaden. Företagens investerings- och uthyrningsbeslut bör i första hand styras av affärsmässiga, inte momsrättsliga, överväganden. I den fortsatta beredningen behöver möjligheterna att förenkla och modernisera fastighetsmomsen därför övervägas samlat, samtidigt som konsekvenserna för särskilt berörda hyresgäster hanteras på ett ändamålsenligt sätt.

Nya och större belopp riskerar att utöka problemen med dold kumulativ moms
Om en fastighet överlåts utan frivillig beskattning ska, enligt förslaget, justering ske och tidigare avdragen investeringsmoms kan bli en kostnad i form av dold moms. Den historiska investeringsmomsen består bland annat av moms på tidigare ny-, till- och ombyggnationer. I dagens system ebbar den historiska investeringsmomsen normalt ut efter tio år.

Vid frivillig överlåtelsemoms tas moms i stället ut på hela försäljningspriset (byggnad, mark och allmän värdeökning), vilket kan skapa nya och större justeringsbelopp än den historiska investeringsmomsen. Vid upprepade överlåtelser med frivillig beskattning startar en ny tioårsperiod med risk att den ingående momsen på fastigheter hela tiden ökar i systemet.

Vid verksamhetsöverlåtelse (se vidare nedan) gäller fortsatt dagens regler med överföring av investeringsmomsen till köparen. Vid uttagsbeskattning av nya byggnader är beskattnings-underlaget fortsatt de byggtjänster som utförts i egen regi och eventuella upphandlade underentreprenader (se vidare nedan).

SN ifrågasätter ovanstående skillnader i beskattningsunderlag och deras påverkan på dold moms, kumulativa effekter och neutralitet.

3.2 Frivillig beskattning vid uthyrning av fastighet

Överlåtelser kan öka dold moms vid uthyrning
SN anser att utredningen underskattar de effekter som överlåtelsemomsen kan få på hyresmomsen. Inte heller den enkätundersökning[6] som utredningen gjorde var utformad för att fånga dessa effekter.

SN konstaterar, som framgår ovan, att frivillig överlåtelsemoms innebär att moms tas ut på hela försäljningspriset, vilket kan skapa nya och större justeringsbelopp än den historiska investeringsmomsen. I dagens system ebbar den historiska investeringsmomsen normalt ut efter tio år. Genom frivillig överlåtelsemoms kan fastigheten däremot beskattas på nytt vid försäljning och en ny tioårsperiod börja löpa. När en lokal hyrs ut till en hyresgäst utan avdragsrätt blir den del av överlåtelsemomsen som inte kan dras av en kostnad (dold moms) för fastighetsägaren. Kostnaden riskerar att föras vidare genom hyran och kan därmed leda till högre hyror och minskad vilja att hyra ut till hyresgäster utan avdragsrätt. Detsamma gäller om frivillig hyresmoms inte kan användas på grund av andra begränsningar, exempelvis krav på viss bestämd yta, stadigvarande användning eller tolkningen av stadigvarande bostad.[7]

Huvudsaklighets- och delningsprinciperna skapar komplexitet
SN vill lyfta den komplexitet som uppkommer när sammansatta transaktioner inkluderar en fastighetsupplåtelse.[8] Det kan gälla lokalupplåtelser med tillhörande tjänster för datacenter, specialutrustade lokaler, olika abonnemangsmodeller för kontor, arbetsplatser, teknikhubbar och företagshotell. Om en transaktion *huvudsakligen* anses utgöra en momsfri lokal-upplåtelse saknas avdragsrätt och dold moms uppkommer. Om lokalen i ett tidigare led har hyrts av en fastighetsägare med frivillig hyresmoms kan effekter spridas bakåt i kedjan och påverka fastighetsägarens avdragsrätt samt medföra justering. Detta hanteras i regel genom skadeståndsklausuler i hyresavtalen. SN påtalar att detta problemområde är vanligt förekommande och en praktiskt betydelsefull fråga som borde ha analyserats inom ramen för utredningens uppdrag.[9]

Kravet på stadigvarande användning behöver omprövas
Utredningen gick särskilt igenom kravet på stadigvarande användning men föreslog ingen ändring. SN anser att detta krav behöver åtgärdas i den fortsatta beredningen. Rekvisitet har utvecklats genom omfattande praxis och skapar stor osäkerhet.[10] Syftet med kravet är enligt utredningen att undvika problem om en lokal växlar mellan momspliktig och momsfri användning. SN ifrågasätter hur omfattande detta problem är och om det motiverar ett generellt krav som både hindrar momspliktig uthyrning och skapar tillämpningsproblem. Om särskilda problem uppstår vid exempelvis upplåtelse av möteslokaler, förråd och festlokaler bör de kunna hanteras genom riktade regler, exempelvis en utvidgning av listan i 10 kap. 36 § ML. Rekvisitet är inte heller anpassat till moderna förhållanden där flexibla arbetsplatser, delade lokaler, popup-butiker och förändrade lokalbehov blivit vanligare.

---

[6] Bilaga 4 (sid 413-419) Enkätundersökningen
[7] 2018 hemställan Modernisera hyresmomsen för verksamhetslokaler
[8] Upplåtelse av fastigheter | Rättslig vägledning | Skatteverket
[9] 2018 hemställan Modernisera hyresmomsen för verksamhetslokaler
[10] Begreppet stadigvarande användning m.m. vid frivillig beskattning; mervärdesskatt | Rättslig vägledning | Skatteverket

Reglerna måste fungera över tid, vid varierande vakansgrad och för olika aktörer
Utredningen anger att vakanserna har ökat men att samlad statistik över nyttjandet av den totala lokalytan saknas. En högre vakansgrad kan göra det lättare för hyresgäster utan avdragsrätt att hitta lokaler, medan ett stramare marknadsläge kan få motsatt effekt. Utredningen pekar också på att vakanser kan öka behovet av anpassningar och ombyggnationer. SN konstaterar att det saknas uppgifter om aktörer som inte har lokaluthyrning som kärnverksamhet men som periodvis kan ha vakanser, exempelvis bostadsrättsföreningar eller företag som normalt inte förvaltar fastigheter. Erfarenheter från flyktingkrisen och covid-19-pandemin visar att momsregler kan medföra att lokaler står tomma trots behov av ankomstboenden eller vaccinationslokaler. Reglerna behöver därför vara hållbara och flexibelt utformade, oavsett vakansgrad, aktör eller samhällssituation.

10 kap. 36 § ML behöver analyseras och vid behov moderniseras
SN konstaterar att utredningen, trots de möjligheter som EU-direktivet ger, inte analyserar om listan i 10 kap. 36 § ML kan utvidgas för att hantera identifierade problemområden. Flera situationer som anges i hemställan ovan, där momsplikt har eftersträvats men underkänts inom ramen för frivillig hyresmoms, borde stora möjligheter finnas att uppnå momsplikt genom utvidgning av 10 kap. 36 § ML.

Nuvarande regler medför konkurrensneutralitetsproblem
Nuvarande regler aktualiserar konkurrensneutraliteten mellan offentliga och privata aktörer inom exempelvis vård, skola och omsorg. Vid uthyrning till privata aktörer utan avdrags- eller återbetalningsrätt kan fastighetsägaren behöva kompenseras för förlorad avdragsrätt genom hyran, medan uthyrning till offentliga aktörer under vissa förutsättningar kan omfattas av frivillig beskattning.[11] Reglernas påverkan på konkurrensneutraliteten mellan aktörer som bedriver likartad verksamhet behöver analyseras djupare.

Utredningen konstaterar brister men föreslår inga reformer
SN konstaterar att utredningen anger att dagens hyresmoms medför negativa samhälls-ekonomiska effekter genom snedvridningar och minskad neutralitet. Reglerna kan begränsa fastighetsägarnas möjligheter att anpassa och investera i fastighetsbeståndet och samtidigt medföra osäkerhet, administrativa kostnader och risk för dold moms. Trots dessa slutsatser föreslås inga reformer som åtgärdar problemen. SN anser att utredningen inte tar till vara möjligheten att förenkla och modernisera regelverket utan i stället förstärker problematiken.

3.3 Frivillig beskattning vid överlåtelse av fastighet och justeringsreglerna

Omvänd betalningsskyldighet välkomnas
SN välkomnar att frivillig överlåtelsemoms kombineras med omvänd betalningsskyldighet.

Begreppen leverans och överlåtelse behöver förtydligas
SN konstaterar att 12 a kap. ML omväxlande använder uttrycken ”leverans av fastighet” och ”överlåtelse av fastighet”, trots att ML i övrigt skiljer mellan leveranser av fastigheter och överlåtelse eller upplåtelse av olika fastighetsrättigheter. I den fortsatta beredningen behöver det klargöras om frivillig beskattning kan tillämpas vid överlåtelse av tomträtt, bostadsrätt och andra nyttjanderätter eller fastighetsrättigheter, samt hur sådana transaktioner förhåller sig till begreppet leverans.

[11] 2026 Svenskt Näringsliv Hög momsskattesats och undantag för välfärden – en giftig cocktail

Anmälnings- och dokumentationskraven måste vara proportionerliga
SN anser att anmälningskravet och övriga formkrav bör utgöra kontroll- och informationsåtgärder och inte materiella förutsättningar för frivillig beskattning. Ett formellt fel eller en försenad anmälan bör inte automatiskt medföra att den frivilliga beskattningen underkänns när de materiella förutsättningarna är uppfyllda och parternas gemensamma avsikt tydligt framgår av köpehandlingen. Konsekvenserna av ett underkännande kan bli betydande för både säljaren och köparen. Det bör därför finnas möjlighet att rätta eller komplettera en anmälan utan att den frivilliga beskattningen går förlorad. Det behöver även klargöras vilken betydelse köparens registreringsstatus vid leveranstidpunkten har för den omvända betalningsskyldigheten.

Fortsatt analys krävs av C-787/18 Sögård Fastigheter
De svenska justeringsreglerna har inneburit att investeringsmoms hänförlig till en fastighet har kunnat föras vidare till nästa ägare. En ordning som fungerat mycket väl. EU-domstolen underkände delvis denna ordning i mål C-787/18, Sögård Fastigheter (EU-domen).

SN konstaterar att EU-domen gäller *skyldigheten* att justera annans investeringsmoms, medan frågan om en *rättighet* till ytterligare avdrag inte har prövats på samma sätt. Om lösningar är möjliga genom närmare analys av detta skulle negativa effekter avseende exempelvis infrastruktur kunna undvikas. Frågan behöver analyseras och beredas vidare. Om en fastighet bebyggs för *för*försäljning har fastighetsägaren inte rätt till momsavdrag eftersom fastighetsförsäljningen är momsfri. För att motverka kumulativa momseffekter kan retroaktivt avdrag[12] eller fastighetsköparens rätt till avdrag för säljarens uttagsmoms[13] aktualiseras. SN noterar att köparen i dessa fall får avdrag för säljarens moms och framtida justeringsskyldighet, vilket är välkommet, men saknar analys hur dessa lösningar förhåller sig till EU-domen.

Analysera möjligheten i EU-direktivets artikel 188.2 att avstå från justering
I EU-domens punkt 42 påtalas följande möjlighet.

> ”42 Av artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet framgår nämligen att om leveransen av investeringsvarorna är undantagen ***får medlemsstaterna avstå från kravet på justering*** i den mån förvärvaren är en beskattningsbar person som ***använder investeringsvarorna i fråga uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag***.”

Detta kan vara en lösning för att minska effekterna för företag med anläggningar som klassas som fastighet och som bedriver verksamhet med momspliktiga transaktioner inom exempelvis industri, handel, skog, lantbruk och infrastruktur som el eller telekom. SN ifrågasätter varför utredningen inte analyserar möjligheten att avstå från justering när avdragsrätt (och neutralitet) råder, utan i stället väljer en modell som riskerar neutralitetsbrister för dessa näringar. Se vidare avsnittet om ”före första besittningstagande nedan. Bristen behöver åtgärdas i den fortsatta beredningen.

Verksamhetsöverlåtelser är ett viktigt undantag som behöver klargöras
EU-domen behandlade inte verksamhetsöverlåtelser som därför utgör ett viktigt undantag från utredningens huvudlinje, och köparen kan fortsatt överta säljarens justeringsskyldighet. Utredningen betonar samtidigt att Högsta förvaltningsdomstolens dom, HFD 2025 ref. 32, har skapat osäkerhet om hur långt reglerna sträcker sig och i vilka situationer de kan

[12] 12 kap. 22 § ML
[13] 13 kap. 8 § 4 ML

användas. Utredningen anser att frågan bör ses över i ett annat sammanhang. SN vill betona att den fortsatta beredningen av hyresmoms och överlåtelsemoms inte kan ske utan att frågan om verksamhetsöverlåtelse klargörs.

SN har tillsammans med Näringslivets Skattedelegation, Företagarna och FAR hemställt[14] om lagändring avseende verksamhetsöverlåtelser. Av hemställan framgår att den förändrade svenska tillämpningen stoppar förvärv och försäljningar av verksamheter och att majoriteten av EU-länder inte tillämpar EU-direktivet på liknande sätt vilket kraftigt försämrar svensk tillväxt och konkurrenskraft. Hemställan innehåller förslag på åtgärder.

Konsekvenser vid interna fastighetspaketeringar behöver klargöras
SN anser att konsekvenserna vid koncerninterna fastighetsöverlåtelser som ett led i en fastighetspaketering, behöver analyseras i den fortsatta beredningen. Reglerna behöver säkerställa koncernneutralitet och en förutsebar hantering av interna fastighetsöverlåtelser, särskilt vid fastighetspaketeringar och underprisöverlåtelser.

Den kategoriska spärren avseende stadigvarande bostad behöver omprövas
Utredaren har inte fått analysera eller lämna förslag som inskränker avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad. Begränsningen följer inte av EU-rätten utan av utrednings-direktiven. Utredningen föreslår att alla fastigheter som innehåller även enstaka bostäder helt ska uteslutas från möjligheten till frivillig överlåtelsemoms. Skälet är att avdragsförbudet för stadigvarande bostad i 13 kap. 26 § ML ingår i standstill-klausulen och inte får utvidgas. Utredningen anger att en momsbelagd överlåtelse av en sådan fastighet skulle kunna innebära att säljaren genom justering får avdrag även för bostadsrelaterad moms som tidigare inte varit avdragsgill. Utredningen väljer därför en kategorisk spärr, trots att den är medveten om att den kan vara alltför långtgående.

SN konstaterar att avdragsförbudet för stadigvarande bostad har kritiserats under lång tid och tillämpningen har ifrågasatts som en otillåten utvidgning i strid med standstill-klausulen.[15] SN anser därför att ytterligare en kategorisk spärr riskerar att skapa stora hinder för samhällsbyggandet och att detta behöver omprövas. Regeln kan påverka bland annat ombyggnation av lokaler till bostäder, byggande av stadsradhus på tak till kommersiella fastigheter samt vård-, omsorgs- och flyktingboenden. I den fortsatta beredningen behöver mindre ingripande åtgärder analyseras, exempelvis en avgränsning av avdrag och justering till den del som hänför sig till bostäder. Vidare behövs en särskild prövning om spärren är förenlig med principerna om skatteneutralitet, likabehandling och proportionalitet.

Partiell frivillig beskattning bör analyseras
Artikel 137.1 b i EU-direktivet hänvisar till leveranser av byggnader eller *delar* av byggnader och den mark de står på. En analys behövs i den fortsatta beredningen om frivillig beskattning kan avgränsas till objektivt identifierbara och funktionellt avgränsade delar av en fastighet. En sådan modell skulle kunna minska inlåsningseffekterna för blandade fastigheter och bättre anpassa beskattningen och köparens framtida justeringsunderlag till fastighetens faktiska användning. Analysen bör även omfatta hur andra medlemsstater har utformat motsvarande regler och hur tillhörande mark ska hänföras till den beskattade byggnaden eller byggnadsdelen.

---

[14] 251219 Moms vid verksamhetsöverlåtelser
[15] Se exempelvis Karlsson, T, SN 1998, Kleerup, J & Schiess, R, SN 2014, Sandberg Nilsson, A, SvSkT 2014:5 s. 375. Blomquist, E, SvSkT 2020:1, Elken, M, SN 2023

Före första besittningstagandet, analysera flera möjliga alternativ
Utredaren har genom begränsningar i utredningsdirektiven inte fått analysera eller lämna förslag om överlåtelser av mark eller byggnader före första besittningstagandet. Direktiven eller utredningen redovisar inte direkt skälen till detta, men anger indirekt att överlåtelser av nya byggnader före första användning och av mark för bebyggelse är *momspliktiga* enligt EU-direktivet. Utredningen anger också att de svenska reglerna om uttagsbeskattning för nya byggnader riskerar att överlappa, varför frivillig beskattning endast föreslås efter första användningen. SN saknar en analys av hur denna lösning förhåller sig till EU-domen.

SN konstaterar vidare att utredningen inte föreslår någon lösning för överlåtelser som omfattas av begränsningen men som inte träffas av uttagsbeskattning. Fastighetsbegreppet som baseras på EU-rätten omfattar ett brett spektrum av anläggningar. Det kan exempelvis gälla energi- och värmeanläggningar, rörsystem, övervakningssystem, busskurer, pumpstationer, cisterner, silos, trafiksignaler, vägar och broar (se vidare bilaga). Begränsningen av frivillig överlåtelsemoms före första besittningstagandet riskerar därför att försvåra affärsmässigt motiverade omstruktureringar och investeringar inom exempelvis industri, handel, skog, lantbruk och infrastruktur som el eller telekom. SN anser att även dessa problem behöver åtgärdas genom en förändrad utformning av 12 a kap. 2 § ML, kompletteringar av 10 kap. 36 § ML, avstående från justering enligt EU-direktivets artikel 188.2 eller på annat sätt.

Behov av hållbara lösningar för exploateringsavtal
Utredningen anger att i etablerade modeller för exploateringsavtal, där en exploatör efter uppförandet överlåter kommunal infrastruktur till kommunen mot justeringshandling, inte längre kan användas. Detta medför att momsen i berörda fall kan bli en kostnad i projektet, trots att infrastrukturen ska användas i kommunal verksamhet som omfattas av det kommunala ersättningssystemet. De etablerade modellerna kan ge betydande samordnings- och effektivitetsvinster i större bostads- och samhällsutvecklingsprojekt och alternativen, kommunal egen regi, upphandling av byggtjänster eller andra organisationsformer, är inte alltid likvärdiga. Förslaget riskerar därmed att fördyra eller försvåra bostads- och samhällsbyggnadsprojekt. SN anser att detta område behöver beredas vidare för att hitta en hållbar lösning för kommunal infrastruktur som uppförs inom ramen för exploateringsavtal.

Hyresgästanpassningar, minska risken för dold kumulativ moms
När en hyresgäst lämnar lokalen ska, enligt förslaget, justering ske även om lokalen och de investeringar som hyresgästen tillfört fortsatt används i momspliktig verksamhet. Den föreslagna bestämmelsen innebär att den avdragsgilla delen ska anses vara noll under återstoden av justeringsperioden när en hyresgäst lämnar en hyresrätt utan att överlåta den till någon annan. Det behöver klargöras om kravet avser överlåtelse av själva hyresrätten, den investering som hyresgästen har gjort i lokalen eller båda delarna. Om bestämmelsen tar sikte på hyresrätten bör det beaktas att hyresgästen normalt inte ensidigt kan förfoga över möjligheten att överlåta denna. Hyresgästens möjlighet att undvika justering kan därmed bli beroende av fastighetsägarens samtycke eller andra omständigheter som hyresgästen inte kontrollerar. Det framgår inte heller hur en tillfällig vakans mellan två hyresgäster ska behandlas. En hyresgäst kan enligt förslaget behöva justera tidigare avdrag trots att investeringen finns kvar och, utan avbrott eller efter en kortare vakansperiod, fortsätter att användas för transaktioner som medför avdragsrätt. Det är inte självklart att upphörd användning hos den tidigare hyresgästen ska likställas med att investeringen övergår till momsfri användning. Reglerna riskerar dessutom att påverka vem som

avtalsmässigt utför och finansierar hyresgästanpassningar. Detta kan påverka hyressättning, avtalsstruktur och riskfördelning på lokalmarknaden. SN konstaterar att förslaget medför ökade kostnader i form av dold moms och kumulativa effekter samt neutralitetsbrister. Förslaget och dess konsekvenser behöver därför analyseras djupare och omprövas. Möjligheten att avstå från justering enligt EU-direktivets artikel 188.2 eller andra lösningar behöver analyseras.

Allokering av ingående moms, behov av tydliga regler
Frivillig överlåtelsemoms aktualiserar ett otillräckligt analyserat allokeringsproblem. Vid ändrad användning justeras i dag den moms som belöper på den aktuella fastighetsdelen. Vid frivillig beskattning beräknas momsen utifrån fastigheten som helhet, medan en senare ändrad användning och därmed en justering kan avse endast en enskild lokal eller byggnadsdel. Utredningen redovisar inte någon metod för hur den ingående momsen i dessa fall ska fördelas på ett enkelt, rättvisande och rättssäkert sätt. Detta behöver analyseras i den fortsatta beredningen.

Fortsatt analys behövs kring transportköp
Utredningen bedömer att frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser inte kan användas vid transportköp. Skälet är det föreslagna varaktighetskravet, enligt vilket köparen ska avse att varaktigt använda fastigheten i verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Med transportköp avses förenklat att en köpare inom tre månader överlåter fastigheten vidare på oförändrade villkor, varvid stämpelskatt tas ut endast för det sista köpet. Utredningen har inte kunnat bedöma hur avsaknaden av frivillig beskattning vid transportköp påverkar fastighetsmarknadens aktörer. SN anser att konsekvenserna behöver analyseras närmare och att alternativa lösningar utreds.

Föreslagna begränsningar för att motverka skatteundandragande
SN delar uppfattningen att reglerna inte ska kunna användas för att uppnå omotiverade skattefördelar. De föreslagna begränsningarna i form av ett varaktighetskrav, en nedre prisgräns i förhållande till taxeringsvärdet och en begränsning av säljarens justeringsbelopp är emellertid generellt utformade och riskerar att träffa legitima affärstransaktioner utan inslag av kringgående. Begränsningarna behöver bedömas mot principerna om skatteneutralitet, proportionalitet och likabehandling. Att en fastighet innehas under kort tid, överlåts inom en koncern eller säljs till ett pris som understiger en viss andel av taxeringsvärdet innebär inte i sig att transaktionen medför en omotiverad skattefördel. Risker för missbruk bör i första hand mötas genom träffsäkra bestämmelser och exempelvis principen om förfarandemissbruk, inte genom schablonmässiga villkor som även utesluter normala affärstransaktioner.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser
De föreslagna övergångsbestämmelserna tar inte tillräcklig hänsyn till att bindande avtal och investeringsbeslut kan ha ingåtts eller fattats långt före den tidpunkt då en fastighet eller anläggning levereras. Detta är särskilt problematiskt vid fastighetsutveckling, exploaterings- och infrastrukturprojekt, som normalt löper under flera år. Om nya regler tillämpas enbart utifrån leveranstidpunkten kan de träffa projekt vars ekonomiska och avtalsmässiga förutsättningar har fastställts utifrån nuvarande justeringsregler. Momsen kan då bli en definitiv kostnad som parterna inte kunnat beakta, fördela eller prissätta när avtalet ingicks. Äldre regler bör därför kunna tillämpas på leveranser som sker med stöd av exploaterings-, överlåtelse- eller andra bindande avtal som har ingåtts före ikraftträdandet, även när leveransen sker senare.

Övergångsregler bör beakta projekt där bindande investerings- eller genomförandebeslut har fattats och väsentliga kostnader har upparbetats före ikraftträdandet.

Avslutande synpunkt, förslagen kan inte genomföras i nuvarande form
SN noterar att någon fördragsbrottstalan mot Sverige inte har inletts med anledning av de svenska justeringsreglerna. Vidare konstaterar SN att en översyn och modernisering pågår av EU-direktivet i syfte att säkerställa hållbar tillväxt och konkurrenskraft.[16] Sverige behöver mer aktivt påtala behov av förändringar inom ramen för detta initiativ.

SN anser att det är alltför överilat att gå vidare med förslagen i nuvarande utformning. Förslagen medför alltför stora risker, oklarheter och kostnader för att kunna läggas till grund för lagstiftning. Tillsammans med remissynpunkterna kan de dock utgöra en god grund för det fortsatta arbetet med att ta fram regler som är förenliga med såväl EU:s regelverk som näringslivets hållbara tillväxt och konkurrenskraft.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION

Johan Fall

Anna Sandberg Nilsson

[16] 2024 European Commission Study on the challenges of VAT beyond VAT in the Digital Age 17/12/2024, CL/cle taxud.c.1(2024)10471373.

Bilaga: Fastighetsbegreppet enligt EU-regler & ML, exempel

Källa: Mervärdesskattelagens fastighetsbegrepp | Rättslig vägledning | Skatteverket

Exemplen är illustrativa och inte uttömmande. Bedömningen av om en tillgång är fastighet enligt ML ska göras i det enskilda fallet utifrån 1 kap. 11 § ML och artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011, särskilt med beaktande av hur tillgången är installerad, integrerad eller förankrad samt möjligheten att flytta eller avlägsna den.

Mark och natur	Byggnader och byggnadsdelar
• Markområden (jordbruksmark, tomtmark) • Undermark – olje-/vattentillgångar, mineraler • Träd och grödor rotade i marken • Vatten (hav, sjöar, floder, inlandsvatten) • Offentlig egendom (hamnar, parker, inlandsvatten) • Markmonterade solpaneler / solpark • Fast förankrade undervattensanläggningar • Flytande anläggningar med fast förankring • Nedgrävda bränslecisterner • Rörsystem och ledningar i mark • Tankar ovan mark med eget fundament • Råvarucisterner / siloanläggningar med egna fundament	• Vanliga byggnader (hus, kontor, lager) • Ofullständiga byggnader och byggnader under uppförande • Dörrar och fönster • Tak • Trappor och hissar • Innerväggar • Golvbeläggning (parkett, matta, kakel m.m.) • Väggbeklädnad (tapet, panel m.m.) • Sopnedkast i byggnad • Kontorsbyggnad / kassadel • Pumptak / kanopi • Industribyggnad som sådan • Raffinaderi, kraftverk (som konstruktioner) • Rörsystem och ledningar inbyggda i industribyggnad
Installationer och utrustning	**Infrastruktur och specialanläggningar**
• Bergvärmeanläggning • Luftbehandlingsaggregat i operationsrum • Laboratorieutrustning (fast monterad) • Fast monterad utrustning (kylrum, fryspaneler, spishäll, diskmaskin) • Vattenreningsanläggning och hopptorn • Kylaggregat • Elfördelningssystem • Utrustning för automatisk brandsläckning • Vikväggar, ribbstolar, handbollsmål, basketställningar (fast monterade) • Jalusiskydd för arbetsgrop (fast monterat) • Larm • Övervakningsutrustning • Passagekontrollutrustning • Solceller integrerade i tak eller fasad • Solceller ovanpå befintligt tak • Växelriktare och fast monterad el-/värmeutrustning • Maskinell utrustning (nacell, turbinblad, generator) • Bensinpumpar (fast installerade) • Turbiner i kraftverk • Flytande innertak i oljecistern • Processmaskin – borttagning kräver rivning av vägg/tak	• Vägar, broar, flygfält, hamnar • Gasledningar, VA-system och avloppssystem i mark • Tunnel och tunnelbanestationer • Staket och grindar • Sopanläggning under jord / soprum på innergård • Busskurer • Bullerskydd • Vattenrutschbanor (fast monterade, inom- och utomhus) • Fast fundament för karusell/pariserhjul • Karusell, pariserhjul på fast fundament • Skidlift (torn, kablar, stationer) • Maskineri i skidlift • Trafiksignaler vid väg • Vägskyltar vid väg • Lyktstolpar vid väg • Fundament och torn