



UPPSALA
UNIVERSITET

Juridiska institutionen

Vårterminen 2024

Examensarbete i skatterätt, särskilt mervärdesskatt

30 högskolepoäng

Justering av ingående mervärdesskatt vid fastighetsöverlåtelser

– en analys av reglerna utifrån den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen

(Adjustment of input VAT in case of delivery of immovable property – an analysis of the rules based on the principle of neutrality in VAT law)

Författare: Alva Palmgren

Handledare: Mikael Ek



Innehållsförteckning

1 Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte och frågeställningar.....	4
1.3 Avgränsningar.....	5
1.4 Metod och material.....	6
1.5 Disposition.....	8
2 Neutralitetsprincipen	9
2.1 Inledning.....	9
2.2 Olika aspekter av neutralitet.....	10
2.3 Belastningsneutralitet.....	13
2.4 Sammanfattning.....	16
3 Regleringen på fastighetsområdet	16
3.1 Inledning.....	16
3.2 Bestämmelser om skatteplikt och undantag från skatteplikt.....	17
3.3 Avdragsrätt och frivillig beskattning.....	20
3.4 Sammanfattning.....	22
4 Justering av ingående mervärdesskatt	23
4.1 Inledning.....	23
4.2 Allmänt om justering och avdragsrätt.....	24
4.3 Justering vid överlåtelse av fastighet.....	25
4.4 Sammanfattning.....	28
5 EU-domstolen om justeringsskyldighet	29
5.1 Inledning.....	29
5.2 Mål C-622/11 (Pactor Vastgoed).....	30
5.3 Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter).....	32
5.4 Konsekvenserna av EU-domstolens avgöranden.....	37
5.5 Sammanfattning.....	40
6 Neutrala justeringsregler	41
6.1 Inledning.....	41
6.2 De nuvarande justeringsreglerna.....	42
6.3 Nya justeringsregler vid "rena" fastighetsöverlåtelser.....	45
6.3.1 Övertagandebestämmelsen slopas.....	45
6.3.2 Dold mervärdesskatt.....	46
6.3.3 Kumulativa effekter.....	49
6.4 Alternativa lösningar.....	51
6.4.1 Återföring av mervärdesskatt åtföljd av ett avdrag.....	51

6.4.2	Frivillig beskattning av fastighetsöverlåtelser	53
6.5	<i>Sammanfattning</i>	57
7	Avslutning	58

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I 15 kap. mervärdesskattelagen (2023:200) ML finns bestämmelser om justering av avdrag för ingående skatt, vilka genomför artiklarna 184–192 i Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet).¹ Bestämmelserna i 15 kap. ML avser endast investeringsvaror. Med investeringsvaror avses, enligt 15 kap. 4 § 2 p. ML, bland annat fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, under förutsättning att den ingående skatten på kostnaden för åtgärden uppgått till minst 100 000 kronor. Vid mervärdesbeskattningen medges avdrag för anskaffning av en tillgång i princip omedelbart och med hela skattebeloppet, även om tillgången vid ett senare tillfälle upphör att användas för beskattade transaktioner.² Utmärkande för just investeringsvaror är att de normalt sett används under en förhållandevis lång tid, inte sällan under flera år, och det kan således inträffa att användningen av en sådan tillgång förändras.³ Det kan exempelvis inträffa att användningen av en fastighet ändras på så vis att den avdragsgilla delen minskar. Detta medför i sin tur att ett avdrag för ingående skatt, som medges i samband med förvärvet av en tillgång, i efterhand kan framstå som felaktigt.⁴

Syftet med justeringsreglerna är att avdragen ska bli korrekta och beskattningen *neutral*. Genom dessa regler ska ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de aktuella varorna och tjänsterna för beskattade utgående transaktioner skapas.⁵ För det fall en investeringsvara som utgör fastighet överlåts, är huvudregeln i ML att förvärvaren övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt,

¹ Prop. 2022/23:46, s. 481.

² Mål C-37/95 (Ghent Coal Terminal), p. 16. Se även prop. 1999/2000:82, s. 55 och Nilsson I, s. 48.

³ Prop. 1994/95:57, s. 132.

⁴ Prop. 1999/2000:82, s. 48.

⁵ Mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 34 och mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 52.

under förutsättning att denne har avdragsrätt.⁶ Detta gäller både vid ”rena” fastighetsöverlåtelse, det vill säga överlåtelse som sker utan samband med en verksamhetsöverlåtelse, och vid överlåtelse som sker som en del av en verksamhetsöverlåtelse. EU-domstolen har emellertid, i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), konstaterat att det inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet att skyldigheten att justera ett avdrag för ingående skatt åläggs en annan beskattningsbar person än den som gjort avdraget, åtminstone vid rena fastighetsöverlåtelse.⁷

EU-domstolen motiverade bland annat sitt avgörande med att det skulle vara oförenligt med justeringsreglernas syfte att låta köparen justera ett avdrag för ingående skatt som säljaren gjort. Till följd av EU-domstolens avgörande i Sögård Fastigheter har Finansdepartementet, i promemorian Fi2023/00434, *Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet*, sedermera föreslagit ändringar av reglerna om justering av mervärdesskatt vid överlåtelse av investeringsvaror. Av promemorian framgår att ändringarna föreslås träda i kraft den första januari 2024, så har emellertid inte skett.

Enligt förslaget ska det, vid rena fastighetsöverlåtelse där avdrag gjorts för ingående skatt på ny-, till- eller ombyggnad om minst 100 000 kr, inte längre ska vara möjligt att överföra rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt. Vid en sådan överlåtelse ska i stället säljaren alltid vara skyldig att justera avdraget i samband med överlåtelsen, även om köparen fortsätter att använda fastigheten för skattepliktiga transaktioner och således, i princip, har rätt till avdrag.⁸ Flera av remissinstanserna har anfört att förslaget, om det genomförs, riskerar att leda till inlåsnings effekter samt ge upphov till dold mervärdesskatt och bristande neutralitet.⁹ Som framgått är syftet med justeringsreglerna att avdragen ska bli korrekta och beskattningen *neutral*. Vidare är neutralitetsprincipen en

⁶ Prop. 1999/2000:82, s. 136 och prop. 2022/23:46, s. 484.

⁷ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 47, 53.

⁸ Fi2023/00434, s. 2, 15.

⁹ Se Boverkets, Byggföretagens, Fastighetsägarnas, FARs, NSDs och SKRs yttrande över Fi2023/00434. Företagarna, Svenskt Näringsliv och Svensk Handel ansluter sig i sina respektive yttranden till NSDs remissyttrande.

grundläggande princip i mervärdesskattesystemet.¹⁰ Den kan till och med sägas vara den viktigaste principen som styr utformningen av mervärdesskatten.¹¹

En aspekt av den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen är att skatten inte ska belasta beskattningsbara personer. EU-domstolen har ett flertal gånger framhållit att det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar *fullständig neutralitet beträffande skattebördan* för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig.¹² En förvärvare av en fastighet som belastas med dold mervärdesskatt kan inte göra avdrag för denna skatt, även om förvärvaren ska använda fastigheten för skattepliktiga transaktioner, vilket innebär att skatten blir en kostnad för förvärvaren. Det är inte bara remissinstanserna som har påpekat att de föreslagna reglerna kan ge upphov till dold mervärdesskatt och bristande neutralitet. Även i Finansdepartementets promemoria lyfts det fram att förslaget kan medföra sådana effekter, men det anses ändå att de föreslagna ändringarna bör genomföras.

Det finns ett alternativt förslag i promemorian som eventuellt kan vara ett lämpligt alternativ till att en säljare alltid ska åläggas att justera avdrag vid rena fastighetsöverlåtelser. Detta är att justering som huvudregel ska ske vid en försäljning, men att det införs en frivillig möjlighet att påföra mervärdesskatt på själva försäljningen. Det framhålls dock i promemorian att detta förslag skulle kräva en så pass omfattande utredning att det inte kan genomföras i nuläget. Vidare antas det i promemorian att fastighetsförsäljningar i många fall sker genom verksamhetsöverlåtelser och vid sådana överlåtelser ska rättighet och skyldighet att justera avdrag alltjämt kunna överföras.¹³

¹⁰ Se bl.a. mål C-454/98 Schmeink & Cofreth (p. 59), mål C-188/09 Profaktor Kulesza m.fl. (p. 26) och C-587/10 VSTR (p. 44).

¹¹ Kleerup m.fl., s. 24.

¹² Se bl.a. Mål 268/83 (Rompleman), p. 19, mål C-37/95 (Ghent Coal Terminal), p. 15, de förenade målen C-110/98–C-147/98 (Gabalfrisa), p. 44, mål C-408/98 (Abbey National), p. 24, mål C-25/03 (Gladbach), p. 70, mål C-465/03 (Kretztechnik), p. 34, mål C-174/11 (Zimmerman), p. 47 och mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 51.

¹³ Fi2023/00434, s. 15.

1.2 Syfte och frågeställningar

Det övergripande syftet med denna uppsats är att analysera hur de nuvarande och av Finansdepartementet föreslagna justeringsreglerna avseende rena fastighetsöverlåtelser förhåller sig till EU-rätten och framför allt den mervärdesskatte-rättsliga neutralitetsprincipen. I det övergripande syftet ingår att föreslå ändringar till de nuvarande och föreslagna reglerna. Med de nuvarande justeringsreglerna avses reglerna i 15 kap. ML. Som kommer att framgå finns det flera olika aspekter av neutralitetsprincipen. I denna framställning analyseras det ovan nämnda utifrån principen om belastningsneutralitet. Det övergripande syftet konkretiseras i följande frågeställningar:

- Är de nuvarande reglerna i ML om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid rena fastighetsöverlåtelser förenliga med principen om belastningsneutralitet?
- Är de nya justeringsregler som Finansdepartementet har föreslagit ska gälla vid rena fastighetsöverlåtelser förenliga med principen om belastningsneutralitet?
- Finns det några alternativa lösningar, till de nuvarande och föreslagna justeringsreglerna vid rena fastighetsöverlåtelser, som är förenliga med principen om belastningsneutralitet?

För att det övergripande syftet ska kunna uppfyllas, och frågeställningarna besvaras, utreds vad utfallet i EU-domstolens avgörande i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter) innebär för de svenska justeringsreglerna avseende rena fastighetsöverlåtelser och hur dessa regler förhåller sig till principen om belastningsneutralitet. Vidare utvärderas de av Finansdepartementet föreslagna reglerna, samt alternativa lösningar till de nuvarande och föreslagna reglerna, utifrån nyss nämnda rättsfall och princip.

Detta är intressant att analysera mot bakgrund av att neutralitetsprincipen är en grundläggande princip i mervärdesskattesystemet, att EU-domstolen motiverade sitt avgörande i Sögård Fastigheter bland annat med att de svenska reglerna inte leder till att beskattningen blir neutral samt att det, av både remiss-instanserna och

i promemorian, har framhållits att Finansdepartementets förslag i den del det avser rena fastighetsöverlåtelse kan ge upphov till neutralitets-brister.

1.3 Avgränsningar

Som framgått finns det alltså två situationer som kan bli aktuella när en fastighet eller en annan investeringsvara säljs. Försäljningen kan ske antingen inom eller utom en verksamhetsöverlåtelse.¹⁴ Vid verksamhetsöverlåtelse gäller, precis som vid rena fastighetsöverlåtelse, att förvärvaren ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren har avdragsrätt. Detta ska, enligt Finansdepartementets förslag, gälla även framöver.¹⁵ Varken EU-domstolen eller Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har tagit ställning till om svensk rätt i denna del är förenlig med mervärdesskattedirektivet. Det finns dock inte utrymme för att i denna uppsats behandla både rena fastighetsöverlåtelse och överlåtelse av fastigheter som sker i samband med verksamhetsöverlåtelse. De senare överlåtelsefallen lämnas således utan avseende.

Det är inte bara fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad som utgör investeringsvaror, även fastigheter som innehas med hyres- eller bostadsrätt och som tillförts varor och tjänster genom uttag enligt 5 kap. 32 § ML kan, enligt 15 kap. 4 § 3 p. ML utgöra investeringsvaror. Sådana fastigheter behandlas emellertid inte i denna framställning. Denna avgränsning har gjorts av utrymmes-skäl, men också för att det i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter) var fråga om en fastighet som hade varit föremål för ombyggnadsåtgärder.¹⁶

Det förutsätts att läsaren har grundläggande kunskaper inom både skatte- och EU-rätt. Det ges därför inte någon utförlig beskrivning av exempelvis reglerna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, utan dessa presenteras endast kort och på ett övergripande plan. Detsamma gäller vissa grundläggande begrepp som det redogörs för, exempelvis termen *beskattningsbar person*. Endast de regler i ML

¹⁴ Se ovan 1.1.

¹⁵ Fi2023/00434, s. 16.

¹⁶ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 26.

som är relevanta för analysen beskrivs mer ingående, exempelvis justeringsreglerna. Detsamma gäller EU-rätten. Det är, i princip, endast de artiklar i mervärdesskattedirektivet som är aktuella i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter) som presenteras, vilket i huvudsak är artiklarna 184–193 samt artiklarna 135 och 137 i mervärdesskattedirektivet. Vad gäller neutralitetsprincipen finns det inte utrymme att, inom ramen för denna framställning, presentera samtliga aspekter av denna princip som framförts i den mervärdesskatterättsliga doktrinen. Det ges således endast några exempel på vad som kan avses med mervärdesskatterättslig neutralitet. Material som har publicerats efter den 28 februari 2024 har inte beaktats.

1.4 Metod och material

Frågeställningarna i avsnitt 1.2 utreds med tillämpning av en rättsdogmatisk metod i den mening att utredningen görs genom att de vedertagna rättskällorna, det vill säga framför allt lagstiftning, lagförarbeten, rättspraxis och doktrin, studeras.¹⁷ Syftet med den rättsdogmatiska metoden är i huvudsak att fastställa hur rätten ska tolkas och tillämpas i ett konkret sammanhang, men den innefattar även en kritisk granskning och diskussion avseende den problematik som tillämpning av gällande rätt innebär.¹⁸ I den del uppsatsen behandlar justeringsreglerna i ML utgörs materialet främst av förarbeten. Eftersom mervärdesskatten är harmoniserade inom EU och bestämmelserna i ML följaktligen baseras på mervärdesskattedirektivet är dock en stor del av det material som ligger till grund för uppsatsen av EU-rättslig karaktär.

I viss utsträckning hänvisas det till tidigare gällande direktiv på mervärdesskatteområdet. Detta görs främst när bestämmelser i de äldre direktiven motsvaras av bestämmelser i det nuvarande mervärdesskattedirektivet, men också för att ge läsaren en fördjupad förståelse för ämnet. Den praxis från EU-domstolen som behandlas rör främst avdragsrätt och justering. Praxis som behandlar rätt till avdrag för ingående skatt är relevant eftersom avdragsrätten har ett direkt samband med

¹⁷ Kleineman, s. 21.

¹⁸ Cejje II, s. 42.

justeringsreglerna. Det görs, i viss utsträckning, hänvisningar till generaladvokaters förslag till avgöranden. Detta i syfte att bidra till en fördjupad förståelse för ämnet. Förslagen utgör inte domar och har därför inte ett motsvarande värde som rättskälla.¹⁹ De kan närmast anses likna kvalificerade rättsutredningar och betraktas således i denna framställning som välgrundade doktrinuttalanden.²⁰

Framställningen är i huvudsak rättsdogmatisk, men den innehåller också rättspolitiska inslag i och med att en del av syftet med uppsatsen är att utreda om det finns alternativa lösningar, till de nuvarande och föreslagna justeringsreglerna, som skulle kunna vara förenliga med neutralitetsprincipen. Det material som ligger till grund för de alternativa lösningar som utvärderas är främst förslag som har lyfts fram i doktrin samt i Finansdepartementets promemoria och av remissinstanserna. Eftersom nyss nämnda promemoria publicerades relativt nyligen (i januari 2023) finns det i nuläget inte några förarbeten i vilka alternativ till det av Finansdepartementet förespråkade förslaget har utretts. Det görs dock hänvisningar till äldre förarbeten eftersom ett av de alternativ som presenteras baseras på regler som gällde före det att reglerna om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid rena fastighetsöverlåtelser infördes.

Som framgått i föregående avsnitt finns det inte utrymme att presentera samtliga aspekter av neutralitetsprincipen som framförts i doktrinen. I framställningen presenteras Terra och Kajus syn på principen. Förstnämnda författare var, innan sin bortgång, en av de ledande och mest inflytelserika professorerna på mervärdeskatteområdet.²¹ Vidare presenteras Ad van Doesums och Sonnerbys syn på neutralitetsprincipen eftersom dessa författares beskrivning av principen, enligt min mening, stämmer mycket väl överens med hur EU-domstolen tillämpar den.

¹⁹ Hettne och Otken Eriksson s. 117.

²⁰ Jfr. Cejje I, s. 234.

²¹ Papis-Almansa och Herbain, s. xiii.

1.5 Disposition

Till varje kapitel, med undantag för det avslutande kapitlet, ges en kort inledning och sammanfattning. Uppsatsen inleds i kapitel 2 med att den mervärdes-skatte- rättsliga neutralitetsprincipen beskrivs. I avsnitt 2.2 förklaras att neutralitet är ett relativt begrepp som måste ställas i relation till något för att kunna bedömas. Det redogörs för olika aspekter av neutralitet som framförts inom ramen för skatte- rättslig forskning, framför allt av Terra och Kajus samt van Doesum med flera. I avsnitt 2.3 konkretiseras det hur neutralitetsprincipen tillämpas inom ramen för denna framställning. I kapitel 3 redogörs det för regleringen på fastighets- området. Här beskrivs, i avsnitt 3.2, vissa grundläggande regler om skatteplikt och undantag från skatteplikt och i avsnitt 3.3 ges en kort beskrivning av avdragsrättens funktion och reglerna om frivillig beskattning. Syftet är att ge läsaren en grund- läggande förståelse för de regler som är av relevans för att justeringsreglerna, samt EU-domstolens avgöranden i målen C-622/11 (Pactor Vastgoed) och C-787/18 (Sögård Fastigheter), ska bli begripliga.

I kapitel 4 presenteras de nuvarande justeringsreglerna, dels i allmänhet (avsnitt 4.2), dels vid fastighetsöverlåtelser (avsnitt 4.3). Eftersom det är just justerings- reglerna som ska analyseras i denna framställning beskrivs dessa regler utförligt. Därefter presenteras, i kapitel 5, EU-domstolens avgöranden i ovan nämnda mål. I avsnitt 5.2 redogörs det för EU-domstolens avgörande i Pactor Vastgoed. Detta avgörande presenteras först eftersom det fick stor betydelse för utfallet i Sögård Fastigheter. Avsnittet är disponerat på så vis att det inledningsvis redogörs för omständigheterna i målet. Därefter redogörs det för EU-domstolens bedömning i målet. Avsnitt 5.3, som avser avgörandet i Sögård Fastigheter, är disponerat på samma sätt. I avsnitt 5.4 utreds det vilka konsekvenser EU-domstolens avgöranden, framför allt avgörandet i Sögård Fastigheter, får för justeringsreglerna i ML.

I kapitel 6 utvärderas det hur justeringsreglerna förhåller sig till principen om belastningsneutralitet. I avsnitt 6.2 utvärderas det hur de nuvarande justerings- reglerna förhåller sig till principen. Avsnitt 6.3 behandlar de nya justeringsreglerna som Finansdepartementet har föreslagit. I avsnitt 6.3.1 beskrivs det först vad

förslaget innebär. Effekterna som kan uppstå om förslaget genomförs illustreras med ett exempel. Det återkopplas i viss utsträckning till detta exempel i efterföljande avsnitt. I avsnitt 6.3.2 och 6.3.3 utvärderas det hur förslaget förhåller sig till principen om belastningsneutralitet.

I avsnitt 6.4 förs ett resonemang *de lege ferenda* i den mening att det utreds om det finns alternativa lösningar, till de nuvarande och föreslagna justeringsreglerna, som är förenliga med principen om belastningsneutralitet, samt EU-domstolens avgöranden i Pactor Vastgoed och Sögård Fastigheter. I avsnitt 6.4.1 utvärderas ett återförings-/intygssystem, likt det som tidigare har gällt i svensk rätt, utifrån nyss nämnda princip och mål. Det har, av några av de remissinstanser som lämnat yttranden över Finansdepartementets promemoria, däribland Näringslivets Skatte-delegation (NSD), framhållits att detta alternativ bör övervägas. I avsnitt 6.4.2 utvärderas om regler om frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser skulle kunna vara förenliga med principen om belastningsneutralitet. Detta alternativ lyftes fram av EU-domstolen i Sögård Fastigheter och var även ett av de alternativ som presenterades i Finansdepartementets promemoria. I kapitel 7 sammanfattas avslutningsvis de slutsatser och synpunkter som har framkommit i de tidigare kapitlen.

2 Neutralitetsprincipen

2.1 Inledning

Eftersom det övergripande syftet med denna framställning är att analysera hur de olika justeringsreglerna förhåller sig till EU-rätten, och framför allt den mervärdes-skatterättsliga neutralitetsprincipen, ska denna princip presenteras inledningsvis. Det går egentligen inte att tala om en enda princip eftersom det, i själva verket, finns flera olika aspekter av neutralitetsprincipen på mervärdesskatteområdet. Detta kommer att framgå i avsnitt 2.2 där det ges exempel på olika aspekter av neutralitet som framgår av preambeln till mervärdesskattedirektivet, samt olika aspekter av neutralitet som har behandlats inom ramen för mervärdesskatterättslig forskning. Här beskrivs framför allt Terra och Kajus syn på neutralitetsprincipen

mer utförligt. Det redogörs dock även för det sätt på vilket van Doesum med flera beskriver neutralitetsprincipen.

Eftersom neutralitet är ett relativt begrepp som måste ställas i relation till något för att kunna bedömas konkretiseras det, i avsnitt 2.3, hur neutralitetsprincipen ska tillämpas inom ramen för denna framställning. I detta avsnitt presenteras Sonnerbys syn på neutralitetsprincipen, vilken liknar van Doesum med fleras. Sonnerby menar, på basis av EU-domstolens praxis, att det finns det två huvudinriktningar av innebörden av neutralitetsprincipen, varav den ena är principen om belastningsneutralitet. Eftersom denna princip är tydlig i mål som rör avdragsrätt och justering lämpar den sig väl för en analys av huruvida justeringsregler är neutrala. Framställningen utgår således från just principen om belastningsneutralitet. I avsnitt 2.4 görs slutligen en kort sammanfattning av kapitel 2.

2.2 Olika aspekter av neutralitet

Av EU-domstolens praxis följer att neutralitetsprincipen är en grundläggande princip i mervärdesskattesystemet.²² Domstolen, samt författare på mervärdesskatteområdet, använder sig ofta av just begreppet *neutralitetsprincipen*, vilket kan ge intryck av att det finns en entydig princip. Så är emellertid inte fallet. Det finns flera olika aspekter av neutralitet och det går således inte att finna något entydigt svar på vad ”neutralitetsprincipen” innebär.²³ Av förenklings skull har jag dock ändå valt att använda mig av denna term. Att det finns olika aspekter av neutralitet framgår bland annat av skälen i preambeln till mervärdesskattedirektivet.

Av skäl (5) följer bland annat att mervärdesskattesystemet blir enklast och mest *neutralt* när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt samt omfattar alla led av produktion, distribution och tillhandahållande av tjänster. Vidare framgår det av skäl (7) att mervärdesskattesystemet bör vara *konkurrensneutralt* genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje

²² Se bl.a. mål C-454/98 (Schmeink & Cofreth), p. 59, mål C-188/09 (Profaktor Kulesza m.fl.), p. 26 och mål C-587/10 (VSTR), p. 44.

²³ Sonnerby, s. 21–22.

medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är. Även EU-domstolen har framhållit att begreppet neutralitet används i olika betydelser när det gäller mervärdesskatt.²⁴

Olika aspekter av neutralitet har också behandlats inom ramen för mervärdesskatterättslig forskning. Eggert Møller, som var en av de första att ingående analysera principen, identifierar hela tio olika typer av neutralitet. Dessa innefattar bland annat att: Mervärdesskatten ska kunna övervältras, beskattningen inte ska påverkas av om handeln sker inhemskt eller mellan olika länder, skatten ska inte snedvrída konkurrensen och att alla skattskyldiga ska behandlas lika både vad gäller skattebördan och reglernas tillämpning.²⁵

Neutralitet ett relativt begrepp som måste ställas i relation till något för att kunna bedömas.²⁶ För att neutraliteten ska kunna diskuteras i ett relativt perspektiv delar Terra och Kajus in neutraliteten i två nivåer: intern och extern neutralitet. Den interna neutraliteten tar sikte på nationella förhållanden, medan den externa avser internationella förhållanden. I doktrinen är det vanligt att man gör denna distinktion mellan intern och extern neutralitet.²⁷ Eftersom denna uppsats tar sikte på svenska reglers förenlighet med den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen är det endast interna aspekter av neutralitet som är relevant för denna framställning. Den interna neutraliteten delar Terra och Kajus vidare in i juridisk neutralitet, konkurrensneutralitet och ekonomisk neutralitet.

Den *juridiska neutraliteten* tar sikte på kopplingen mellan skattebördan och hur mycket som konsumeras eller spenderas och har ett samband med mervärdesskattens legala karaktär, av att vara en generell, indirekt skatt på konsumtion. För att denna koppling ska kunna göras krävs att skatten är fastställd på så sätt att den utgör en viss procent av priset och skatten ska vara lika stor för identiska varor.

²⁴ Se t.ex. mål C-174/11 (Zimmerman), p. 46.

²⁵ Eggert Møller, s. 433–437, Ek, s. 68 och Sonnerby, s. 76.

²⁶ Terra och Kajus, s. 234, Ek, s. 72 och Rendahl, s. 89.

²⁷ Sonnerby, s. 80 och Alhager, s. 494.

För att juridisk neutralitet ska kunna uppnås måste skatten vara mätbar och tas ut med stöd av en förutbestämd procentsats.²⁸

Den andra aspekten av intern neutralitet som presenteras av Terra och Kajus är *konkurrensneutralitet*. Konkurrensneutraliteten har ett samband med den juridiska neutraliteten och tar sikte på att verksamhetens utformning inte ska medföra en ökad skattebörda. Om juridisk neutralitet föreligger, genom att skatten är fastställd på så vis att den utgör en viss procent av försäljningspriset, påverkas inte skattebördan av hur verksamheten utformas. Det blir exempelvis inte någon fördel i skattehänseende att en vara går igenom olika processer inom samma företag, i stället för att olika företag sköter olika delar av processen. Till konkurrensneutraliteten hör, enligt Terra och Kajus, även att skatten ska kunna övervältras på konsumenterna så att den inte blir en kostnad för beskattningsbara personer.²⁹

Den tredje typen av intern neutralitet som presenteras av Terra och Kajus är *ekonomisk neutralitet*. För att ekonomisk neutralitet ska kunna uppnås ska ekonomiska aktörer inte få incitament att agera på ett resursineffektivt sätt till följd av reglernas utformning. Författarna framhåller att det är viktigt att liknande varor beskattas med samma skattesats, men det är för den sakens skull inte nödvändigt med en enhetlig skattesats. Det kan till exempel finnas politiska skäl till att differentierade skattesatser tillämpas.³⁰

Van Doesum med flera delar i stället in neutralitetsprincipen i legal neutralitet/konkurrensneutralitet och systemneutralitet. Den legala neutraliteten/konkurrensneutraliteten återspeglar enligt dessa författare den generella lika-behandlingsprincipen och syftar till att liknande varor och tjänster ska behandlas lika i mervärdesskattehänseende. Systemneutralitet tar i stället sikte på att skattebördan inte ska påverkas av produktions- och distributionskedjans längd samt att kaskadeffekter, dubbel- och ickebeskattning ska undvikas. Denna aspekt

²⁸ Terra och Kajus, s. 235 (se även s. 225 angående mervärdesskattens legala karaktär).

²⁹ A.a. s., 236, Ek, s. 69 och ABC-rapporten, s. 24.

³⁰ Terra och Kajus, s. 237.

av neutralitetsprincipen säkerställer att beskattningsbara personer inte belastas av skatten som en kostnad.³¹

2.3 Belastningsneutralitet

Det som av van Doesum med flera beskriver som systemneutralitet liknar, enligt min mening, det som Sonnerby kallar för ”belastningsneutralitet”. I avhandlingen, *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, analyserar Sonnerby EU-domstolens användning av neutralitetsprincipen i syfte att utröna vad domstolen avser med mervärdesskatterättslig neutralitet. Författaren delar in domarna i olika kategorier beroende på vilken fråga neutralitetsaspekten hänger samman med. De kategorier som rättsfallen delas in i är: Avdragsrätt, frågan om en verksamhet utgör ekonomisk verksamhet eller inte, uttagsbeskattning, jämkning (justering), skattepliktig eller skattefri omsättning, val av skattesats och beräkning av beskattningsunderlag.

Sonnerby kommer till slutsatsen att det finns åtminstone två huvudinriktningar av innebörden av neutralitetsprincipen, nämligen *belastningsneutralitet* och *konkurrensneutralitet*. Inspiration till förstnämnda neutralitetsbegrepp har författaren fått från tysk skatterättslig litteratur.³² Med belastningsneutralitet avses att beskattningsbara personer ska hamna i en neutral position gentemot mervärdesskattesystemet. De ska inte belastas av skatten, utan den ska övervältras till slutkonsumenten. Konkurrensneutralitet innebär i stället att konkurrensen mellan beskattningsbara personer och mellan liknande transaktioner inte får begränsas. Vad gäller konkurrensneutraliteten ställs således neutraliteten mot tänkbara konkurrenter i stället för mot mervärdesskattesystemet.³³

Sonnerbys slutsats, det vill säga att det finns (åtminstone) två huvudinriktningar av innebörden av neutralitetsprincipen, tycks bekräftas av EU-domstolens

³¹ Van Doesum m.fl., s. 45–46.

³² Sonnerby, s. 105, not 201.

³³ A.a. s. 81, 151–152.

uttalanden i mål C-174/11 (Zimmerman).³⁴ I detta mål konstaterade domstolen att begreppet neutralitet används i olika betydelser när det gäller mervärdesskatt. Därefter framhöll domstolen att den ”å ena sidan [har] slagit fast att ändamålet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt är att garantera neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet”. Domstolen fortsatte med att principen om skatteneutralitet ”å andra sidan [utgör] hinder för att jämförbara och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskatte-hänseende”.³⁵

Även om EU-domstolen inte använder sig av begreppet belastningsneutralitet är det, i mål som rör avdragsrätt, tydligt att beskattningsbara personer ska hamna i en neutral position gentemot mervärdesskattesystemet och inte belastas av mervärdesskatten. I flera sådana mål har EU-domstolen nämligen framhållit att *syftet med avdragssystemet* är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv, samt att det gemensamma systemet för mervärdesskatt följaktligen garanterar en *fullständig neutralitet beträffande skattebördan* för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig.³⁶

Även i mål som rör justering har EU-domstolen använt sig av samma typ av belastningsneutralitet. Detta kan förklaras av att justeringsmekanismen utgör *en oskiljaktig del av avdragssystemet*, som EU-domstolen brukar uttrycka det.³⁷ I flera mål som rör justering har domstolen betonat att syftet med justeringsmekanismen är att skapa *ett nära och direkt samband* mellan rätten att dra av

³⁴ Se även generaladvokat Bots förslag till avgöranden i målen C-274/10 (Kommissionen mot Ungern), p. 56–57 och C-446/18 (AGROBET), p. 57, samt generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i mål C-8/17 (Biosafe), p. 42–43.

³⁵ C-174/11 (Zimmerman), p. 46–48.

³⁶ Se bl.a. mål 268/83 (Rompleman), p. 19, mål 50/87 (Kommissionen mot Frankrike), p. 15, mål C-37/95 (Ghent Coal Terminal), p. 15, mål C-98/98 (Midland Bank), p. 19, mål C-408/98 (Abbey National), p. 24, mål 255/02 (Halifax m.fl.), p. 78, mål C-536/03 (António Jorge), p. 21, mål C-324/11 (Tóth), p. 25 och mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 51.

³⁷ Se bl.a. mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 33, mål C-107/13 (FIRIN), p. 48, 50 och mål C-684/18 (World Comm Trading Gfz SRL), p. 31.

ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med beskattade transaktioner. Vidare har EU-domstolen framhållit att bestämmelserna om justering av avdrag *syftar till att säkerställa att avdragen blir korrekta och således att beskattningen blir neutral*.³⁸

I denna uppsats ska de frågeställningar som presenterats i 1.2 analyseras med utgångspunkt i principen om belastningsneutralitet. De nuvarande justeringsreglerna i ML, de nya justeringsreglerna som Finansdepartementet har föreslagit, samt de alternativa lösningar till dessa regler som utreds inom ramen för denna framställning ska således utvärderas utifrån denna princip. Som framgått är neutralitet ett relativt begrepp som måste ställas i relation till något för att kunna bedömas. Att ovan nämnda regler ska utvärderas utifrån principen om belastningsneutralitet innebär att neutraliteten ställs mot mervärdesskattesystemet. Utgångspunkten är att beskattningsbara personer inte ska belastas av mervärdesskatten, utan den ska övervältras till slutkonsumenten, så att dessa personer hamnar i en neutral position gentemot mervärdesskattesystemet.

Att beskattningsbara personer inte ska belastas av skatten, utan att den ska övervältras på slutkonsumenten, tycks Terra och Kajus hänföra till neutralitet med avseende på konkurrensen.³⁹ Som framgått skiljer emellertid EU-domstolen på konkurrensneutralitet och neutralitet beträffande skattebördan.⁴⁰ Det senare förutsätter att skatten kan övervältras.⁴¹ Jag är av den anledningen av uppfattningen att Sonnerbys uppdelning i konkurrens- respektive belastningsneutralitet stämmer mycket väl överens med domstolens praxis. Även van Doesum med flera skiljer på legal neutralitet/konkurrensneutralitet och systemneutralitet. Det senare liknar det som Sonnerby kallar belastningsneutralitet. Det bör dock framhållas att Terra och Kajus, van Doesum med flera samt Sonnerby, är överens om att mervärdes-

³⁸ Se för liknande resonemang mål C-255/02 (Halifax m.fl.), p. 92, mål C-532/16 (SEB bankas), p. 37, mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 52, mål C-791/18 (Stichting Schoonzicht), p. 26, mål C-374/19 (HF), p. 20 och mål C-248/20 (Skellefteå Industrihus), p. 42.

³⁹ Se avsnitt 2.2.

⁴⁰ Se ovan domstolens uttalanden i mål C-174/11 (Zimmerman).

⁴¹ Terra och Kajus, s. 236 och Sonnerby, s. 105.

skatten inte ska bli en kostnad för beskattningsbara personer. Sonnerby framhåller också att gränsen mellan belastningsneutralitet och konkurrensneutralitet inte är knivskarp.⁴²

2.4 Sammanfattning

I detta avsnitt har det konstaterats att det inte finns en enda neutralitetsprincip, utan flera olika aspekter av principen. Neutralitet är således ett relativt begrepp som måste ställas i relation till något för att kunna bedömas. I denna framställning ska frågeställningarna i avsnitt 1.2 besvaras med utgångspunkt i principen om belastningsneutralitet. Neutraliteten ställs mot mervärdesskattesystemet, vilket här innebär att utgångspunkten är att beskattningsbara personer inte ska belastas av mervärdesskatten, utan den ska övervältras till slutkonsumenten.

Principen om belastningsneutralitet lämpar sig väl för att analysera huruvida just justeringsregler är neutrala. Det är nämligen, i EU-domstolens mål som rör avdragsrätt och justering, tydligt att neutralitet ska uppnås med avseende på skattebördan. Som framgått beskriver ovan nämnda författare neutralitetsprincipen på olika sätt. De är emellertid överens om att mervärdesskatten inte ska bli en kostnad för beskattningsbara personer. Det har således inte någon avgörande betydelse hur man väljer att dela upp olika neutralitetsaspekter. Vidare kan det konstateras att det inte alltid finns någon skarp gräns mellan olika neutralitetsaspekter, exempelvis belastnings- och konkurrensneutralitet, utan att flera olika neutralitetsaspekter kan komma att aktualiseras i ett och samma fall eller i en och samma situation.

3 Regleringen på fastighetsområdet

3.1 Inledning

Justeringsreglerna ska alltså analyseras utifrån ovan nämnda princip, det vill säga principen om belastningsneutralitet. Före det att justeringsreglerna beskrivs är det dock nödvändigt att beskriva vissa grundläggande regler. I avsnitt 3.2 redogörs det

⁴² Sonnerby, s. 153.

för bestämmelser om skatteplikt och undantag från skatteplikt på fastighetsområdet, samt själva fastighetsbegreppet. I detta ingår att översiktligt beskriva vissa grundläggande begrepp, exempelvis vad som avses med *leverans av varor* och *beskattningsbar person*. Vissa bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som *inte* har implementerats i ML beskrivs också i detta avsnitt.

Allt detta är av relevans för att justeringsreglerna, samt de avgöranden från EU-domstolen som presenteras i kapitel 5, ska bli begripliga, men också för den fortsatta framställningen i övrigt. I avsnitt 3.3 redogörs det för avdragsrättens funktion inom mervärdesskatterätten. Detta är nödvändigt eftersom avdragsrätten har ett direkt samband med justeringsreglerna. Vidare redogörs det för reglerna om frivillig beskattning eftersom dessa är av stor betydelse på fastighetsområdet och dessutom var aktuella i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter). Slutligen ges, i avsnitt 3.4, en kort sammanfattning av kapitlet.

3.2 Bestämmelser om skatteplikt och undantag från skatteplikt

Av 1 kap. 1 § 2 st. ML framgår att mervärdesskatt är en transaktionsbaserad, indirekt och allmän skatt på konsumtion. Vidare framgår av 3 kap. 1 § 1 och 3 p. ML att både leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster mot ersättning är transaktioner som är föremål för mervärdesskatt. Detta gäller under förutsättning leveranserna respektive tillhandahållandena görs inom landet av en *beskattningsbar person* som agerar i denna egenskap. En beskattningsbar person är, enligt 4 kap. 2 § 1 st. ML, den som *självständigt* bedriver en *ekonomisk verksamhet*, oavsett på vilken plats det sker och oberoende av dess syfte eller resultat. I och med kravet på självständighet utesluts främst anställda (se 4 kap. 2 § 1 st. andra meningen).⁴³ Med ekonomisk verksamhet avses bland annat varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, vilket framgår av 4 kap. 2 § 2 st. ML. Med *leverans av varor* avses en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiell egendom och med *tillhanda-*

⁴³ Kleerup m.fl., s. 34.

hållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor. Detta framgår av 5 kap. 3 respektive 26 §§ ML.

Eftersom 3 kap. 1 § 1 p. ML förutsätter att leveranser av varor sker mot ersättning är typfallet av en leverans av varor en försäljning.⁴⁴ Fastigheter är materiell egendom, vilket innebär att en försäljning av en fastighet utgör en leverans av en vara, under förutsättning att den görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Fastighetsbegreppet är ett unionsrättsligt sådant. EU-domstolen har framhållit att begreppet ”uthyrning av fastighet” inte är beroende av den civilrättsliga tolkningen i en medlemsstat, utan ska göras utifrån ett unionsrättsligt perspektiv.⁴⁵ Detta innebär, indirekt, att detsamma gäller frågan om vad som utgör en fastighet.⁴⁶

Med fastighet avses, enligt 2 kap. 2 och 11 §§ ML, fast egendom enligt artikel 13b i Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (genomförandeförordningen). Med fast egendom avses i nyss nämnda artikel bland annat varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta, samt varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet. Även föremål, utrustning eller maskiner som är varaktigt installerade i en byggnad eller konstruktion, och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras, utgör fast egendom.

Enligt huvudregeln i 10 kap. 2 § ML är skatteplikten är generell. Av denna bestämmelse följer att leveranser av varor, tillhandahållanden av tjänster, unions-interna förvärv av varor samt import av varor skattepliktiga. Eftersom en fastighetsförsäljning utgör en leverans av en vara skulle man kunna tro att sådana

⁴⁴ Kleerup m.fl., s. 46.

⁴⁵ Mål C-315/00 (Rudolf Maierhofer), p. 25–26.

⁴⁶ Se Frennberg m.fl., kommentaren till 1 kap. 11 § GML (2 kap. 11 § ML motsvarar bestämmelsen i 1 kap. 11 § GML) samt prop. 2016/17:14, s. 12.

är skattepliktiga. Från huvudregeln i 10 kap. 2 § ML görs emellertid ett flertal undantag, inte minst på fastighetsområdet. Av 10 kap. 35 § ML följer att leveranser av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter undantas från skatteplikt. Det finns dock ett undantag från undantaget, vilket framgår av 10 kap. 36 § ML. Av denna bestämmelse följer nämligen att vissa upplåtelser och överlåtelser av fastigheter inte omfattas av undantaget från skatteplikt i 10 kap. 35 § ML. Detta gäller bland annat upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt samt rumsuthyrning i hotellrörelse. Bestämmelserna i 10 kap. 35 och 36 §§ ML baseras på artikel 135 i mervärdesskattedirektivet.⁴⁷

Det kan i sammanhanget noteras att leveranser av nyuppförda byggnader (i direktivet leverans ”före första besittningstagandet”) eller delar av sådana byggnader och den mark byggnaderna står på är skattepliktiga enligt direktivet. Detsamma gäller för leveranser av mark för bebyggelse. Detta framgår av artikel 135.1 j) och k) i mervärdesskattedirektivet. Sådana leveranser är emellertid *inte* skattepliktiga enligt ML, vilket följer av bestämmelsen i 10 kap. 35 § ML. Förklaringen till detta är att Sverige, genom anslutningsfördraget, har fått rätt att fortsätta undanta sådana transaktioner från skatteplikt, vilket framgår av artikel 380 i mervärdesskattedirektivet samt p. 9 i del B av direktivets bilaga X.⁴⁸ Beskattning sker i stället när byggtreprenader i utåtriktad verksamhet tillhandahålls andra och genom att arbeten i egen regi uttagsbeskattas enligt 5 kap. 32 § ML. Det har ansetts att det på så vis uppnås ett beskattningsresultat som motsvarar det som följer av regleringen i direktivet.⁴⁹

Orsaken till denna komplicerade reglering på fastighetsområdet, med undantag och undantag från undantagen, kan förklaras av de problem som är förknippade med uttag av mervärdesskatt på fastigheter. Dessa problem beskrivs väl av

⁴⁷ Prop. 2022/23:46, s. 421.

⁴⁸ Se även prop. 2016/17:14, s. 13.

⁴⁹ Prop. 2007/08:25, s. 110 och prop. 2022/23:46, s. 374.

generaladvokat Jacobs i förslag till avgörande i mål C-346/95 (Blasi). I detta förslag framhöll Jacobs att mark, till skillnad från ”vanliga” varor inte är resultatet av en tillverkningsprocess och att en byggnad, när den väl är uppförd, kan byta ägare flera gånger under sin livstid. Detta är orsaken till att mervärdesbeskattningen, i princip, är begränsad till leveranser av mark för byggnation eller av nya byggnader och den mark på vilken de är uppförda.⁵⁰ Det torde nämligen i huvudsak vara i dessa fall som det faktiskt finns ett *mervärde* att beskatta och det följer ju av benämningen på skatten att det är just detta värde som ska beskattas.⁵¹

3.3 Avdragsrätt och frivillig beskattning

Eftersom leveranser av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastigheter är undantaget från skatteplikt enligt 10 kap. 35 § ML gäller som utgångspunkt att en fastighetsägare som hyr ut sin fastighet inte får göra avdrag för ingående mervärdesskatt i sin verksamhet. Av 13 kap. 6 § ML framgår nämligen att en grundläggande förutsättning för att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt ska föreligga är att en beskattningsbar person *använder varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner*. Definitionen av ingående mervärdesskatt finns i 13 kap. 4 och 5 §§ ML. Förenklat kan ingående mervärdesskatt beskrivas som den mervärdesskatt ett företag betalar på sina utgifter. Utgående mervärdesskatt kan motsatsvis beskrivas som den mervärdesskatt ett företag får in som ett ”påslag” på sina inkomster.⁵²

Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt utgör en av mervärdesskattesystemets grundbultar. Det är avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som gör det möjligt för beskattningsbara personer att övervältra skatten så att den i slutändan belastar slutkonsumenterna.⁵³ Detta är avgörande eftersom mervärdesskatten är just *en indirekt skatt på konsumtion*, den betalas in till staten (Skatte-

⁵⁰ Generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i mål C-346/95 (Blasi), p. 15.

⁵¹ Se mål C-308/16 (Kozuba), p. 32, Kleerup m.fl., s. 17–18 och Westberg, s. 82.

⁵² Bokelund Svensson, s. 11.

⁵³ Se bl.a. de förenade målen C-110/98–C-147/98 (Gabalfrisa), p. 43–44 och mål C-465/03 (Kretztechnik), p. 33–34.

verket) av beskattningsbara personer, men bärs i slutändan av konsumenterna.⁵⁴ Om avdragsrätt saknades skulle mervärdesskatten bli kumulativ och belasta beskattningsbara personer som en kostnad.⁵⁵ För att sådana kumulativa effekter ska undvikas vid fastighetsuthyrning, som är undantaget från skatteplikt, samt för att det inte ska bli en skillnad i mervärdesskattehänseende mellan att äga och hyra en fastighet har det i svensk rätt införts bestämmelser om frivillig beskattning för fastighetsupplåtelse.⁵⁶

Bestämmelserna om frivillig beskattning finns i 12 kap. ML och genomför artiklarna 137.1 d), 137.2 och 184–192 i mervärdesskattedirektivet.⁵⁷ Enligt artikel 137.1 d) får medlemsstaterna medge beskattningsbara personer *rätt till valfrihet för beskattning* för utarrendering och uthyrning av fast egendom. Av 12 kap. 5 § ML framgår att en fastighetsägare under vissa förutsättningar kan välja att låta fastighetsuthyrningar omfattas av frivillig beskattning. För att detta ska vara möjligt krävs att fastighetsägaren – för stadigvarande användning i en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt vissa bestämmelser – helt eller delvis hyr ut en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. Frivillig beskattning medges dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad.

Utan regler om frivillig beskattning skulle den som hyr ut fastigheter sakna rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i sin verksamhet. Om avdragsrätt saknas blir den icke avdragsgilla skatten en kostnadskomponent i hyran som debiteras hyresgästen, vilket i sin tur ger upphov till dold mervärdesskatt. Den dolda skatten kommer att ingå i hyresgästens kostnader och därmed i underlaget för beräkning av dennes utgående skatt, vilket innebär att skatt beräknas på skatt och en kumulativ skatteeffekt uppkommer därmed. Detta har också ansetts leda till

⁵⁴ Terra och Kajus, s. 225 och Kleerup m.fl., s. 17–19.

⁵⁵ Se generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i mål C-408/98 (Abbey National), p. 3, 32 samt Kleerup m.fl., s. 57 och Westberg, s. 82, 89.

⁵⁶ Prop. 1978/79:141, s. 68.

⁵⁷ Prop. 2022/23:46, s. 438.

bristande neutralitet eftersom det blir en skillnad mellan att äga och hyra fastigheter (och det senare missgynnas skattemässigt).⁵⁸

Det kan noteras att medlemsstaterna inte bara får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning för utarrendering och uthyrning av fast egendom, utan också för leveranser av ”gamla” byggnader. Detta framgår av artikel 137.1 b) i mervärdesskattedirektivet, som emellertid inte har genomförts i ML. Begreppet gamla byggnader används inte i direktivet, men med detta avses här byggnader som inte är nyuppförda.⁵⁹ Som framgått ovan är leveranser av nyuppförda byggnader alltid skattepliktigt enligt direktivet, men Sverige har genom anslutningsfördraget fått rätt att fortsätta undanta sådana transaktioner från skatteplikt.⁶⁰

3.4 Sammanfattning

Av detta kapitel har det framgått att en fastighetsförsäljning utgör en leverans av en vara, under förutsättning att den görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Detta innebär att en sådan försäljning träffas av bestämmelsen i 10 kap. 2 § ML i vilken den generella skatteplikten fastslås. Enligt bestämmelsen i 10 kap. 35 § ML undantas emellertid överlåtelse och upplåtelse av fastigheter som huvudregel från skatteplikt. Till följd av undantaget i 10 kap. 35 § ML gäller som utgångspunkt att en fastighetsägare som hyr ut sin fastighet inte får göra avdrag för ingående mervärdesskatt i sin verksamhet. Orsaken till detta är att en grundläggande förutsättning för att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt ska föreligga, enligt 13 kap. 6 § ML, är att en beskattningsbar person *använder varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner*.

Avdragsrätten är central inom mervärdesskatterätten. Om avdragsrätt saknas innebär det mervärdesskatten blir kumulativ och belastar beskattningsbara personer som en kostnad. Detta blir ett problem i fråga om beskattningsbara personer som använder varor (exempelvis fastigheter) eller tjänster för mervärdesskattepliktiga

⁵⁸ Prop. 1999/00:82, s. 42.

⁵⁹ Jfr. Jacobsson m.fl., s. 464.

⁶⁰ Se ovan 3.2.

transaktioner, men ändå inte kan göra avdrag för ingående skatt i sin verksamhet. För att kumulativa effekter ska undvikas vid fastighetsuthyrning, samt för att det inte ska bli en skillnad i mervärdesskattelhänseende mellan att äga och hyra en fastighet, har det i svensk rätt införts bestämmelser om frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser. Medlemsstaterna får inte bara medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning för utarrendering och uthyrning av fast egendom, utan också, enligt artikel 137.1 b) i mervärdesskattedirektivet, för leveranser av ”gamla” byggnader. Denna artikel har emellertid inte implementerats i ML.

4 Justering av ingående mervärdesskatt

4.1 Inledning

I detta avsnitt ges det inledningsvis, i avsnitt 4.2, en allmän beskrivning av justeringsreglerna i 15 kap. ML och de artiklar i mervärdesskattedirektivet som dessa regler i ML baseras på. Vidare beskrivs syftet med justeringsreglerna. I avsnitt 4.3 redogörs det för vad som gäller i fråga om justering av avdrag för ingående skatt vid överlåtelse av fastigheter. Det beskrivs dock även hur justering ska göras vid ändrad användning av en fastighet. Detta görs huvudsakligen för att bidra till en fördjupad förståelse för ämnet.

Som redan framgått i avsnitt 1.1 kan en fastighet överlåtas antingen genom en ”ren” fastighetsöverlåtelse, eller genom en verksamhetsöverlåtelse. Eftersom 15 kap. 21 § ML, som reglerar justering vid rena fastighetsöverlåtelse, hänvisar till bestämmelsen i 15 kap. 20 § ML, vilken reglerar justering vid överlåtelse som sker inom en verksamhetsöverlåtelse, presenteras även sistnämnda bestämmelse. Även i detta avsnitt redogörs det för de artiklar i direktivet som reglerna i ML baseras på. I avsnitt 4.4 görs slutligen en sammanfattning av kapitlet.

4.2 Allmänt om justering och avdragsrätt

Som framgått i avsnitt 1.1 medges avdrag för anskaffning av en tillgång i princip omedelbart, och med hela skattebeloppet, i mervärdesbeskattningen.⁶¹ Denna ordning skiljer sig således från vad som gäller inkomstskattemässigt, där avdrag i stället periodiseras.⁶² Den omedelbara avdragsrätten säkerställer att ingen likviditetsbelastning uppstår hos de beskattningsbara personerna.⁶³ Eftersom investeringsvaror normalt sett används under relativt en lång tid kan det inträffa att användningen av tillgångarna förändras. Detta, i kombination med den omedelbara avdragsrätten, medför att ett avdrag för ingående skatt som medges i samband med förvärvet av en tillgång i efterhand kan framstå som felaktigt.⁶⁴

För att avdrag ska kunna korrigeras i efterhand finns det därför regler om justering av avdrag för ingående skatt.⁶⁵ Syftet med justeringsreglerna är att avdragen ska bli korrekta och beskattningen *neutral*. Genom dessa regler ska ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de aktuella varorna och tjänsterna för beskattade utgående transaktioner skapas.⁶⁶ Även om någon periodisering av avdrag inte sker i mervärdesskatterätten kan alltså avdrag korrigeras i efterhand genom justering. Justeringsreglerna liknar således de inkomstskatte- och redovisningsmässiga avskrivningsreglerna.⁶⁷

Justeringsreglerna finns i 15 kap. ML och genomför artiklarna 184–192 i mervärdesskattedirektivet. I den gamla mervärdesskattelagen, mervärdesskattelagen (1994:200) (GML), användes begreppet ”jämkning”, men detta har alltså bytts ut mot justering, vilket är det begrepp som används i direktivet.⁶⁸ Av artikel

⁶¹ Se ovan avsnitt 1.1.

⁶² Berg m.fl., s. 83.

⁶³ Se mål C-334/20 (Amper Metal), p. 23 och Nilsson I, s. 48.

⁶⁴ Prop. 1999/2000:82, s. 48.

⁶⁵ Prop. 1994/95:57, s. 132.

⁶⁶ Mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 34 och mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 52.

⁶⁷ Berg m.fl., s. 54.

⁶⁸ Prop. 2022/23:46, s. 336, 481.

184 i direktivet följer att det ursprungliga avdraget ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra. Vidare framgår det av artikel 185 att justering särskilt ska göras när det, efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats, inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet. I artikel 186 anges att medlemsstaterna ska fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.

Av 15 kap. 1 § ML framgår att kapitlet innehåller bestämmelser om justering av avdrag för ingående skatt som avser *investeringsvaror*. Det är således inte alla typer av tillgångar som kan bli föremål för justering.⁶⁹ EU-domstolen har slagit fast att detta begrepp omfattar tillgångar som används i en ekonomisk verksamhet och som kännetecknas av att de har en sådan varaktighet och ett sådant värde att anskaffningskostnaderna normalt inte bokförs som löpande utgifter utan skrivs av över flera räkenskapsår.⁷⁰ Av artikel 189 a) i mervärdesskattedirektivet framgår att det är upp till medlemsstaterna att definiera begreppet ”investeringsvaror”. Vad som, enligt svensk rätt, avses med investeringsvaror framgår av 15 kap. 4 § ML. Enligt 15 kap. 4 § 2 p. ML utgör bland annat fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad investeringsvaror, under förutsättning att den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgått till minst 100 000 kronor. Syftet med att ha en beloppsgräns är att undvika att justering ska behöva göras med små belopp.⁷¹

4.3 Justering vid överlåtelse av fastighet

I ML anges det, i 15 kap. 7 §, i vilka fall avdrag för ingående skatt ska justeras. Avdrag ska, enligt 15 kap. 10 § 1 p. ML, bara ska justeras när de fall som avses i 15 kap. 7 § inträffar inom justeringsperioden, vilken är tio år för investeringsvaror som utgör fastigheter. Det är ny-, till- eller ombyggnaden som utgör utgångspunkt

⁶⁹ Se Frennberg m.fl., kommentaren till 8 a kap. 2 § GML (bestämmelsen motsvaras av 15 kap. 4 § i ML).

⁷⁰ Mål C-201/18 (Mydibel), p. 23. Se även prop. 1994/95:57, s. 132.

⁷¹ Prop. 1994/95:57, s. 189 och prop. 1999/2000:82, s. 93.

för beräkningen.⁷² Av 15 kap. 7 § 1 och 2 p. ML framgår att avdrag för ingående skatt bland annat ska justeras om användningen av en investeringsvara, för vilken ingående skatt för förvärvet eller importen varit helt eller delvis avdragsgill, ändras på så sätt att den avdragsgilla delen minskar eller ökar. Justering kan således medföra både inbetalning och återbetalning av mervärdesskatt.⁷³ Vid ändrad användning ska avdraget, enligt 15 kap. 12 § ML, justeras för varje beskattningsår under återstoden av justeringsperioden.

Vid överlåtelse av en fastighet upphör säljaren att använda fastigheten i verksamheten, varför fastigheten för den återstående tiden i stället anses ha använts för själva överlåtelsen. Som framgått undantas fastighetsöverlåtelser från skatteplikt enligt 10 kap. 35 § ML, vilket innebär att justering aktualiseras även vid överlåtelser av fastigheter som utgör investeringsvaror.⁷⁴ Av 15 kap. 7 § 4 p. ML framgår således att avdrag för ingående skatt ska justeras om en fastighet överläts, under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad om minst 100 000 kr. Av 15 kap. 13 § ML framgår att avdraget, till skillnad från vad som gäller vid ändrad användning, ska justeras vid ett enda tillfälle och att justeringen ska avse återstoden av justeringsperioden. Från regeln i 15 kap. 7 § 4 p. ML, enligt vilken justering ska ske vid fastighetsöverlåtelser görs emellertid undantag.

I artiklarna 187–192 i mervärdesskattedirektivet finns det särskilda regler om justering av avdrag för ingående skatt som gäller investeringsvaror. Artikel 188 i direktivet reglerar vad som gäller vid leverans (överlåtelse) av investeringsvaror under justeringsperioden. Utgångspunkten är, enligt artikel 188.1, att justering ska ske vid en leverans under justeringsperioden, om leveransen är undantagen från skatteplikt. Av artikel 188.2 framgår dock att medlemsstaterna får avstå från att kräva justering vid mervärdesskattefri överlåtelse av en investeringsvara under justeringsperioden, om köparen är en beskattningsbar person som uteslutande

⁷² Prop. 1999/00:82, s. 131 och prop. 2022/23:46, s. 482.

⁷³ Se även Kleerup m.fl., s. 185.

⁷⁴ Nilsson I, s. 49.

använder investeringsvaran för transaktioner som medför rätt till avdrag. Vidare följer av artikel 189 c) och d) i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna, vid tillämpning av artiklarna 187 och 188, dels får vidta lämpliga åtgärder för att se till att justeringen inte medför några omotiverade fördelar, dels får tillåta administrativa förenklingar.

Möjligheten att avstå från att kräva justering, som ges i artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet, har implementerats i ML genom att det införts regler om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag.⁷⁵ Det antogs, när dessa regler infördes, att möjligheten att avstå från att kräva justering, i kombination med det som följer av artikel 189 i direktivet, borde innebära att medlemsstaterna ges rätt att överföra justeringskyldigheten på den nye fastighetsägaren.⁷⁶ Detta antagande har emellertid, genom EU-domstolens avgörande i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), visat sig vara felaktigt.

Av 15 kap. 20 § ML följer att förvärvaren ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid överlåtelse av investeringsvaror, utom sådana som omfattas av frivillig beskattning, i samband med att en verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande. Detta gäller dock endast under förutsättning att förvärvaren har avdragsrätt. Bestämmelsen träffar investeringsvaror, inklusive fastigheter som *inte* omfattas av frivillig beskattning, som överläts i samband med en verksamhetsöverlåtelse, fusion eller liknande förfarande.

Vad gäller rena fastighetsöverlåtelser framgår av 15 kap. 21 § ML att förvärvaren, även vid överlåtelse av fastighet *i annat fall än som avses i 15 kap. 20 § ML*, ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt, förutsatt att förvärvaren har avdragsrätt. Överlåtaren och förvärvaren har dock möjlighet att träffa avtal om att överlåtaren ska justera avdragen. Denna bestämmelse träffar således *överlåtelser av fastigheter som omfattas av*

⁷⁵ HFD 2021 not. 26, p. 25.

⁷⁶ Prop. 1999/00:82, s. 56–57 och SOU 1999:47, s. 71.

frivillig skattskyldighet, samt överlåtelser av andra fastigheter som inte sker i samband med en verksamhetsöverlåtelse, fusion eller liknande förfarande.⁷⁷

Om en förvärvare som avses i 15 kap. 21 § ML övertar rättighet och skyldighet att justera avdrag ska överlåtaren, enligt 15 kap. 22 § ML, inte justera avdrag för ingående skatt till följd av överlåtelser. Överlåtaren ska dock justera avdrag på grund av ändringar som inträffat under dennes innehavstid. Värt att notera är att överlåtaren är skyldig att utfärda en justeringshandling när rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt överförs. Denna handling ska bland annat innehålla uppgifter om vilka avdrag som har gjorts. Detta framgår av 15 kap. 28–30 §§ ML. Om så inte sker riskerar överlåtaren att själv bli skyldig att justera avdragen, vilket framgår av 15 kap. 23 § ML.

Av ovanstående följer således att justeringsskyldigheten, i enlighet med bestämmelserna i 15 kap. 20 och 21 §§ ML, i många fall tas över av förvärvaren, vilket innebär att justering trots allt inte behöver ske, även om utgångspunkten rent lagtekniskt är att en fastighetsöverlåtelse utlöser justeringsskyldighet.⁷⁸ I praktiken är således huvudregeln i ML att förvärvaren ska överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter att justera avdrag för ingående skatt vid fastighetsöverlåtelser.⁷⁹ I mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), det vill säga i det mål i vilket EU-domstolen underkände de svenska justeringsreglerna i vissa avseenden, var det just det förhållandet att justeringsskyldigheten kan överföras på köparen enligt ML som var föremål för prövning.

4.4 Sammanfattning

Av vad som här framkommit kan det först och främst konstateras att syftet med justeringsreglerna i 15 kap. ML, som genomför artiklarna 184–192 i mervärdesskattedirektivet, är att avdragen ska bli korrekta och beskattningen *neutral*. Som framgått är utgångspunkten i direktivet, och i ML, att justering ska ske vid både

⁷⁷ Frennberg m.fl., kommentaren till 8 a kap. 12 § GML (8 a kap. GML motsvaras av 15 kap. 21 § i ML).

⁷⁸ Frennberg m.fl., kommentaren till 8 a kap. 12 § GML.

⁷⁹ Prop. 1999/2000:82, s. 136.

ändrad användning av en fastighet och vid överlåtelse av en fastighet. Genom den möjlighet som ges i artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet är det emellertid möjligt att avstå från att kräva justering vid leverans (överlåtelse) av en investeringsvara under justeringsperioden.

Denna artikel har implementerats i ML genom att det införts regler om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag. I praktiken är således huvudregeln i ML att förvärvaren ska överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter att justera avdrag för ingående skatt, under förutsättning att denne har avdragsrätt. Detta gäller både vid rena fastighetsöverlåtelser och överlåtelser av fastigheter som sker inom ramen för en verksamhetsöverlåtelse. I mål C-787/18 (Sögård Fastigheter) var det just detta förhållande som var föremål för prövning.

5 EU-domstolen om justeringsskyldighet

5.1 Inledning

Innan det redogörs för EU-domstolens avgörande i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter) ska EU-domstolens avgörande i mål C-622/11 (Pactor Vastgoed) presenteras. I förstnämnda avgörande hänvisar nämligen EU-domstolen genomgående till sistnämnda mål. Vidare var det mot bakgrund av EU-domstolens uttalanden i Pactor Vastgoed som HFD kände sig nödgad att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen i det mål som avsåg Sögård Fastigheter AB.

Både avsnitt 5.2 och 5.3 är disponerade på så vis att omständigheterna i målen först presenteras. Därefter redogörs det, i respektive avsnitt, för den eller de frågor som EU-domstolen hade att ta ställning till och slutligen för EU-domstolens bedömning. I avsnitt 5.4 redogörs det för den slutsats som HFD, mot bakgrund av EU-domstolens förhandsavgörande i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), kom till i HFD 2021 not. 26. Vidare utreds det vad EU-domstolens avgöranden, framför allt avgörandet i Sögård Fastigheter, innebär och hur det kan komma att påverka de svenska justeringsreglerna. I avsnitt 5.5 görs en sammanfattning av kapitlet.

5.2 Mål C-622/11 (Pactor Vastgoed)

Mål C-622/11 (Pactor Vastgoed) avsåg tolkningen av artikel 20 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (sjätte mervärdesskattedirektivet).⁸⁰ Nämnda artikel motsvaras av artiklarna 184–192 i mervärdesskattedirektivet.⁸¹ Omständigheterna i målet var följande. I början av januari år 2000 förvärvade det nederländska bolaget Pactor Vastgoed BV (bolaget) en fastighet av ett annat företag (leverantören). Bolaget valde, i samförstånd med leverantören, att beskattas för transaktionen, vilket enligt nederländsk rätt var möjligt under förutsättning att förvärvaren använder fastigheten på sådant sätt att denne helt eller delvis är berättigad till avdrag.⁸²

Mervärdesskatten på fastighetsförsäljningen skulle enligt de nederländska reglerna betalas, och samtidigt dras av, av köparen genom omvänd skattskyldighet. När leverantören hade förvärvat fastigheten några år tidigare valde denne, precis som Pactor Vastgoed, att beskattas för transaktionen. Leverantören gjorde då också avdrag för den mervärdesskatt som hade påförts denne. I början av juli år 2000 sålde Pactor Vastgoed fastigheten, utan att någonsin ha använt den för mervärdesskattepliktiga transaktioner. Bolaget hade därmed inte uppfyllt villkoret att använda fastigheten på sådant sätt att bolaget var berättigat till avdrag. Eftersom detta villkor inte hade iakttagits gjorde den nederländska skattemyndigheten gällande att försäljningen till Pactor Vastgoed BV skulle ha undantagits från mervärdesskatt och beslutade att efterbeskatta bolaget.⁸³

Justeringsskyldigheten utlöstes således *under den förre överlåtarens (leverantörens) innehavstid* av fastigheten genom leverantörens överlåtelse till Pactor Vastgoed som *borde* ha undantagits från mervärdesskatt. Den nederländska

⁸⁰ Mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 1.

⁸¹ Se jämförelsetabellen i bilaga XII till mervärdesskattedirektivet.

⁸² Mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 12, 16.

⁸³ Mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 17–20. Se även Bengtsson, s. 261, rubrik 2 och Kugic, s. 408 avseende den omvända skattskyldigheten.

skattemyndigheten ansåg att den mervärdesskatt som hade påförts och dragits av för själva fastighetsöverlåtelsen skulle upphävas.⁸⁴ Därutöver blev Pactor Vastgoed skyldigt att justera det avdrag som leverantören hade gjort vid sitt förvärv av fastigheten.⁸⁵ Det var just detta förhållande, det vill säga att Pactor Vastgoed ansågs skyldigt att justera den tidigare ägarens avdrag, som var föremål för prövning i EU-domstolen.

Den fråga som EU-domstolen hade att ta ställning till var, enligt domstolens egen formulering, om sjätte direktivet ska tolkas på så vis att det utgör hinder för att de belopp som ska erläggas som en följd av justeringen av ett mervärdesskatteavdrag, kan uppbäras från någon annan än den skattskyldiga person som gjort avdraget.⁸⁶ EU-domstolen framhöll inledningsvis att det i direktivet inte är uttryckligen angivet vilken skattskyldig som ska betala skatteskulder som följer av justeringen av ett mervärdesskatteavdrag.

Vidare framhöll domstolen att denna omständighet emellertid inte innebär att medlemsstaterna, i de närmare bestämmelser som de inför, har rätt att fritt besluta om vem som ska vara skyldig att erlägga mervärdesskatten i ett sådant sammanhang. Domstolen framhöll att utpekande av vem som ska vara skyldig att betala in de belopp som ska erläggas som en följd av justeringen av ett avdrag sker med tillämpning av en grundläggande regel i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Domstolen menade att detta framgår av artikel 21.1a) i sjätte direktivet, i vilken det föreskrivs att det är de skattskyldiga personer som genomför skattepliktiga transaktioner som är skyldiga att betala in mervärdesskatt vid omsättning inom landet. Denna artikel motsvaras av artikel 193 i mervärdesskattedirektivet.⁸⁷

Domstolen konstaterade vidare att justeringsmekanismen i direktivet utgör en oskiljaktig del av avdragssystemet för mervärdesskatt. Domstolen framhöll också

⁸⁴ Generaladvokat Wathelets förslag till avgörande i mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 21.

⁸⁵ Mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 20.

⁸⁶ Mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 26.

⁸⁷ Mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 30–32. Se Terra och Kajus, s. 1283 beträffande artikel 193.

att syftet med bestämmelserna om justering är att öka avdragens exakthet för att garantera *mervärdesskattens neutralitet*, så att de transaktioner som har utförts i det tidigare ledet endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån dessa används i samband med mervärdesskattepliktiga transaktioner. Domstolen anförde också att syftet med direktivet är att genom justeringsreglerna skapa *ett nära och direkt samband* mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användandet av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med mervärdesskattepliktiga transaktioner.⁸⁸

Mot bakgrund av detta konstaterade domstolen att artikel 20.1a) i sjätte direktivet (som motsvaras av artikel 184 i mervärdesskattedirektivet), enligt vilken det ursprungliga avdraget ska justeras när det var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till, ska tolkas enligt följande. När ett mervärdesskatteavdrag som gjorts av en skattskyldig person justeras, ska de belopp som ska erläggas till följd av justeringen *betalas in av just den skattskyldiga personen*. Om justeringen av ett avdrag ansågs kunna träffa en annan skattskyldig person än den som gjort avdraget skulle det enligt domstolens mening vara fråga om en tolkning som är oförenlig med de mål som eftersträvas med direktivet.⁸⁹

5.3 Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter)

Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter) avsåg tolkningen av artiklarna 19, 188 och 189 i mervärdesskattedirektivet och togs upp till prövning av EU-domstolen efter att HFD framställt en begäran om förhandsavgörande.⁹⁰ Omständigheterna i målet var följande. Sögård Fastigheter AB (bolaget) förvärvade en fastighet under 2012 och blev sedermera frivilligt skattskyldig för uthyrning av denna fastighet, vilket även den tidigare ägaren hade varit. Den tidigare ägaren hade under sin innehavstid gjort avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnader för ombyggnadsåtgärder på fastigheten och utfärdade i samband med överlåtelsen en justeringshandling med uppgifter om den ingående skatten. Under 2013 sålde bolaget fastigheten till två

⁸⁸ Mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 34.

⁸⁹ Mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 35–37.

⁹⁰ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 1.

privatpersoner, som inte skulle använda den för skattepliktiga transaktioner, och den frivilliga skattskyldigheten upphörde därmed. Skatteverket beslutade därför att Sögård Fastigheter AB skulle justera den tidigare ägarens avdrag för ingående skatt och återföra det belopp om 238 256 kr som hänförde sig till återstoden av justeringsperioden.⁹¹

Beslutet överklagades av bolaget – som mot bakgrund av avgörandet i mål C-622/11 (Pactor Vastgoed) inte ansåg sig vara skyldigt att betala tillbaka den mervärdesskatt som den tidigare ägaren hade gjort avdrag för – till förvaltningsrätt och sedan till kammarrätt, där bolaget vann framgång. Skatteverket överklagade kammarrättens dom till HFD, som mot bakgrund av EU-domstolens uttalanden i Pactor Vastgoed, kände sig nödgad att begära ett förhandsavgörande.⁹² En viktig skillnad mellan de två målen är den tidpunkt vid vilken justeringsskyldigheten utlöstes. Som framgått ovan utlöstes justeringsskyldigheten i Pactor Vastgoed *under den förre överlåtarens (leverantörens) innehavstid* av fastigheten. I Sögård Fastigheter hade däremot förvärvaren (Sögård Fastigheter AB) varit frivilligt skattskyldig för uthyrning av den aktuella fastigheten innan den överläts till de två privatpersonerna. Justeringsskyldigheten utlöstes till följd av överlåtelsen till privatpersonerna, det vill säga *under förvärvarens innehavstid*. Denna skillnad var en orsak till att det var oklart huruvida EU-domstolens avgörande i Pactor Vastgoed skulle anses träffa även en sådan situation som förelåg Sögård Fastigheter.

HFD:s första fråga var om det föreligger hinder mot att köparen av en fastighet åläggs att justera ett avdrag under justeringsperioden, då köparen i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för transaktioner som medför avdragsrätt. Detta mot bakgrund av att överlåtarens avdrag, i enlighet med nationella regler som har införts med stöd av artikel 188.2 i mervärdesskatte-direktivet, inte hade justerats eftersom köparen uteslutande skulle använda fastigheten för transaktioner som medför avdragsrätt. Den andra frågan som HFD

⁹¹ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 25–28.

⁹² Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 29–32.

ställdes till EU-domstolen var om svaret på den första frågan förändras om den första överlåtelsen (till Sögård Fastigheter) utgör en sådan överföring av tillgångar som avses i artikel 19 i direktivet, det vill säga en verksamhetsöverlåtelse.⁹³

EU-domstolen framhöll inledningsvis att artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna en möjlighet att avstå från kravet på att den ingående mervärdesskatten ska justeras när en investeringsvara överläts under justeringsperioden och överlåtelsen är undantagen från skatteplikt. Möjligheten att avstå från kravet på justering är beroende, dels av att förvärvaren är en beskattningsbar person, dels av hur investeringsvaran används. Varan får nämligen endast användas för transaktioner som medför avdragsrätt.⁹⁴ Domstolen konstaterade emellertid att artikeln inte reglerar vad som gäller när dessa villkor inte längre är uppfyllda. Vidare framhöll domstolen att medlemsstaterna, enligt artikel 189 i direktivet, får vidta lämpliga åtgärder för att se till att justeringen inte medför några omotiverade fördelar samt tillåta administrativa förenklingar. Domstolen menade dock att sådana nationella åtgärder inte får medföra att justeringsskyldigheten åläggs en annan beskattningsbar person än den som gjorde avdraget.⁹⁵

Domstolen framhöll att medlemsstaterna inte har rätt att fritt besluta om vem som ska vara skyldig att betala skatten i ett sådant fall, även om det i direktivet inte är uttryckligen angivet vem som ska betala skatteskulder som följer av justeringen av ett avdrag. Vidare konstaterade domstolen, med hänvisning till mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), att utpekande av vem som ska vara skyldig att betala in de belopp som ska erläggas som en följd av justeringen av ett avdrag för ingående mervärdesskatt sker med tillämpning av en grundläggande regel i det gemensamma system för mervärdesskatt. Domstolen menade att detta följer av artikel 193 i direktivet.⁹⁶ Domstolen konstaterade således, återigen med hänvisning till Pactor Vastgoed, att det av domstolens praxis framgår att artikel 184 i direktivet

⁹³ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 35.

⁹⁴ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 42–43.

⁹⁵ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 45–47.

⁹⁶ Se ovan avsnitt 5.2 om artikel 21.1a) i sjätte direktivet som motsvaras av artikel 193 i mervärdesskattedirektivet.

ska tolkas enligt följande. Vid justering av ett avdrag för ingående skatt som gjorts av en beskattningsbar person, är det denna beskattningsbara person som är betalningsskyldig för de belopp som ska betalas in till följd av justeringen.⁹⁷

Det skulle enligt domstolen vara oförenligt med ändamålen med avdrags- och justeringsreglerna att ålägga en annan person att jämka avdraget. Domstolen konstaterade att *syftet med avdragssystemet* är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv samt att *justeringsreglerna syftar till* att säkerställa att avdragen blir korrekta och således att beskattningen blir neutral. Vidare framhölls att syftet med direktivet är att genom dessa regler skapa ett *nära och direkt samband* mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de aktuella varorna och tjänsterna för beskattade transaktioner.⁹⁸

Att kräva att ett avdrag som gjorts av säljaren av en fastighet ska justeras av köparen av fastigheten skulle enligt domstolen vara detsamma som att ålägga köparen betalningsskyldighet för en skatteskuld avseende en transaktion som denne inte varit inblandad i och som har utförts inom ramen för en annan beskattningsbar persons ekonomiska verksamhet. Vidare skulle, enligt domstolen, säljaren som har gjort avdraget fortsätta att dra nytta av ett högre avdrag än vad den faktiska användningen av fastigheten ger denne rätt till och *målet om neutralitet beträffande skattebördan skulle inte uppnås med avseende på säljaren*.⁹⁹

Skatteverket och den finländska regeringen menade att det skulle strida mot *rättssäkerheten* att kräva att justeringen av avdraget ska göras hos säljaren som har gjort avdraget, trots att det är köparen som har ändrat användningen av fastigheten och att säljaren inte har något inflytande över den ändrade användningen. EU-domstolen godtog emellertid inte detta argument. Domstolen framhöll att det ankommer på medlemsstaterna att – med iakttagande av samtliga bestämmelser i

⁹⁷ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 48–50.

⁹⁸ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 51–53.

⁹⁹ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 54.

direktivet samt allmänna principer, såsom rättssäkerhetsprincipen – vidta lämpliga åtgärder för tillämpningen av artikel 188 i direktivet.¹⁰⁰

Vad gäller Skatteverkets och den finländska regeringens argument om att köparen kan få en *omotiverad fördel* om denne inte behöver justera den ingående skatten anser domstolen att en sådan situation följer av att Sverige inte har utnyttjat den möjlighet som ges i artikel 137.1b) i direktivet att införa regler som medger beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning för leveranser av byggnader. Vidare framhöll domstolen att överföringen av rätten och skyldigheten att justera avdraget inte ger köparen någon rätt att dra av sådan ingående skatt som säljaren helt eller delvis har dragit av tidigare. Att säljaren kan tänkas ha gått med på att sätta ett lägre pris på fastigheten än marknadspriset, på grund av att köparen eventuellt kan komma att bli skyldig att justera ett tidigare gjort avdrag, är enligt domstolen ett resultat av parternas avtalsfrihet och kan således inte anses utgöra en *omotiverad fördel*.¹⁰¹

Inte heller argumentet om att mervärdesskattesystemets kontinuitet skulle sättas ur spel om justeringsskyldigheten inte kunde övertas av köparen godtogs av domstolen. Skatteverket och den finländska regeringen menade att systemets kontinuitet skulle äventyras om justeringsskyldigheten inte kunde övertas av köparen. Detta på grund av att fastighetens pris då skulle innehålla en dold mervärdesskatt i och med att priset skulle beräknas så att det täckte en eventuell justering av avdrag för ingående skatt, som köparen inte skulle kunna göra avdrag för även om denne använder fastigheten för skattepliktiga transaktioner. Domstolen konstaterade att samma konsekvenser, om det antas att de faktiskt förekommer, kan uppstå även om en medlemsstat inte använder sig av den möjlighet att avstå från att kräva justering som ges i artikel 188.2 i direktivet.¹⁰²

Mot bakgrund av ovanstående blev EU-domstolens svar på den första frågan således att mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att det utgör hinder för en

¹⁰⁰ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 65–66.

¹⁰¹ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 67–70.

¹⁰² Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 71–72.

nationell lagstiftning som, med stöd av artikel 188.2 i direktivet, föreskriver att säljaren av en fastighet inte är skyldig att justera ett avdrag för ingående mervärdesskatt om köparen ska använda fastigheten uteslutande för transaktioner som medför avdragsrätt. Detta när den nationella lagstiftningen samtidigt ålägger köparen att justera avdraget avseende återstoden av korrigeringsperioden, vid den tidpunkt då köparen i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för sådana transaktioner. Vad gäller den andra frågan, det vill säga om svaret på den första frågan förändras om den första överlåtelsen utgör en sådan överföring av tillgångar som avses i artikel 19 i direktivet, ansåg domstolen att den inte kunde besvara denna eftersom frågan endast var hypotetisk i det aktuella skedet i det nationella målet.¹⁰³

5.4 Konsekvenserna av EU-domstolens avgöranden

Mot bakgrund av avgörandet i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter) konstaterade sedan HFD, i HFD 2021 not. 26 (som avsåg Sögård Fastigheter AB), samt i det närmast identiska målet HFD 2021 not. 27, att det, genom nämnda mål, är klarlagt att artikel 188 i mervärdesskattedirektivet inte ger stöd för att ålägga den som har förvärvat en fastighet skyldighet att justera ett avdrag för ingående skatt som har gjorts av en tidigare ägare av fastigheten. Det bör här noteras att HFD, i HFD 2021 not. 26, framhöll att Sögård Fastigheter inte kan åläggas att justera den tidigare ägarens avdrag ”med hänvisning till att fastigheten omfattades av frivillig skattskyldighet och att jämningskyldigheten på den grunden togs över av bolaget när fastigheten förvärvades”.¹⁰⁴

Detta skulle kunna tolkas som att domen endast avser överlåtelser av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet. Av 15 kap. 21 § ML följer emellertid att grunden för överföring av justeringskyldighet inte är att fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet, utan att förvärvaren har avdragsrätt. I förarbetena framhålls att det är *förvärvarens status* (som avdragsberättigad) som är avgörande

¹⁰³ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 73.

¹⁰⁴ HFD 2021 not. 26, p. 33.

för om överföring av rättighet och skyldighet att justera kan ske.¹⁰⁵ Domen ska således tolkas så att den avser både överlåtelser av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet och överlåtelser av fastigheter som *inte* omfattas av frivillig skattskyldighet.¹⁰⁶

Som framgått ovan tog EU-domstolen inte ställning till om artikel 19 i mervärdesskattedirektivet ger stöd för att justeringsskyldigheten förs över till förvärvaren vid en verksamhetsöverlåtelse. Det gjorde inte heller HFD då domstolen bedömde att Skatteverket inte hade visat att fastigheten hade förvärvats genom en verksamhetsöverlåtelse. Eftersom det var Skatteverket som påstod att det var fråga om en verksamhetsöverlåtelse hade myndigheten också bevisbördan för detta påstående.¹⁰⁷ Mot bakgrund av EU-domstolens och HFD:s avgöranden blev således Sögård Fastigheter AB inte skyldigt att betala tillbaka de 238 256 kr som Skatteverket hade beslutat att bolaget skulle återföra. Detta väcker frågan om säljaren i stället kan åläggas att justera till följd av ändrad användning hos köparen, annars uppstår det nämligen en situation i vilken ingen av parterna behöver justera avdraget.

EU-domstolens avgörande i mål C-787/28 (Sögård Fastigheter) kan tolkas som att det är möjligt att ålägga säljaren att justera, även om det är köparen som har ändrat användningen av fastigheten. Domstolen konstaterade bland annat att villkoren för att kunna avstå från kravet på justering hos säljaren, inte längre är uppfyllda när förvärvaren av en investeringsvara upphör att använda varan uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag. Vidare tycktes EU-domstolen anse att säljaren, om köparen åläggs att justera avdraget, skulle få dra nytta av ett högre avdrag än vad den faktiska användningen av fastigheten ger denne rätt till, trots att det var köparen som ändrat användningen av fastigheten. Domstolen menade också att målet om neutralitet beträffande skattebördan inte skulle uppnås med avseende på säljaren.

¹⁰⁵ Prop. 2009/10:15, s. 218.

¹⁰⁶ Nilsson II, s. 168. Nilsson hänvisar till 8 a kap. 12 § GML som motsvaras av 15 kap. 21 § ML.

¹⁰⁷ HFD 2021 not. 26, p. 34–38.

Därutöver godtog domstolen inte argumentet om att det skulle strida mot rätts-säkerheten att kräva att justeringen av avdraget ska göras hos säljaren som har gjort avdraget, trots att säljaren inte har något inflytande över köparens ändrade användning. EU-domstolen tycks således anse att säljaren kan åläggas att justera avdraget, även om det är köparen som har ändrat användningen av fastigheten. För svenskt vidkommande gäller dock att direktivet inte kan åberopas till nackdel för den skattskyldige. Av 15 kap. 21 och 22 §§ ML följer, dels att förvärvaren ska överta överlåtarens justeringsskyldighet (om förvärvaren har avdragsrätt), dels att överlåtaren inte ska justera avdrag för ingående skatt till följd av överlåtelsen. En överlåtelse kan således inte i sig medföra justeringsskyldighet för säljaren.¹⁰⁸ Däremot kan säljaren givetvis bli skyldig att justera ett avdrag på grund av ändringar som inträffat under dennes innehavstid.¹⁰⁹

Detta innebär följaktligen att det har uppstått en situation i vilken varken säljaren eller köparen behöver justera ett tidigare gjort avdrag, trots att fastigheten används för icke mervärdesskattepliktiga transaktioner under justeringsperioden. Det kan knappast påstås att det i en sådan situation skapas ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de aktuella varorna och tjänsterna för beskattade utgående transaktioner. Den situation som har uppstått i svensk rätt till följd av EU-domstolens avgöranden kan således svårligen anses skapa förutsättningar för korrekta avdrag och en neutral beskattning, vilket är syftet med justeringsreglerna.

Situationen som förelåg i Sögård Fastigheter kan jämföras med vad som hade hänt om den ursprunglige ägaren hade behållit fastigheten själv, men ändrat verksamheten till mervärdesskattefri uthyrning. I så fall hade nämligen den ursprunglige ägaren blivit skyldig att justera det tidigare erhållna avdraget. Det följer av 15 kap. 7 § 1 p. ML att avdrag för ingående skatt ska justeras om användningen av en investeringsvara, för vilken ingående skatt för förvärvet varit helt eller delvis avdragsgill, ändras på så sätt att den avdragsgilla delen minskar. I

¹⁰⁸ Nilsson II, s. 170.

¹⁰⁹ Se ovan 4.3.

nuläget gynnas således ändrad användning efter en överlåtelse jämfört med annan ändrad användning, vilket det inte finns någon grund för.¹¹⁰ Mot bakgrund av vad som här framkommit kan det konstateras att en fastighetsöverlåtelse, i det läge som uppstått i svensk rätt till följd av EU-domstolens avgörande i Sögård Fastigheter, kan bli mycket förmånlig skattemässigt. Det är således – inte bara på grund av att EU-domstolen har underkänt de svenska reglerna om överföring av justerings-skyldighet, utan också av skattemässiga skäl – nödvändigt att reglerna ändras.

5.5 Sammanfattning

Av EU-domstolens avgöranden i de två målen kan det konstateras att det i direktivet inte är uttryckligen angivet vilken skattskyldig som ska betala skatteskulder som följer av justeringen av ett mervärdesskatteavdrag. Detta innebär emellertid inte att medlems-staterna har rätt att fritt besluta om vem som ska vara skyldig att erlagga mervärdes-skatten i ett sådant sammanhang. EU-domstolen framhöll i bägge målen att utpekande av vem som ska vara skyldig att betala in de belopp som ska erläggas som en följd av justeringen av ett avdrag för ingående mervärdesskatt sker med tillämpning av *en grund-läggande regel* i det gemensamma system för mervärdesskatt, vilket enligt domstolen följer av artikel 193 i mervärdesskattedirektivet (artikel 21.1a) i sjätte direktivet). Vid justering av ett avdrag för ingående skatt som gjorts av en beskattningsbar person, är det således denna beskattningsbara person som är betalningsskyldig för de belopp som ska betalas in till följd av justeringen.

Domstolen framhöll också i både mål C-622/11 (Pactor Vastgoed) och i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter) att det skulle vara oförenligt med ändamålen med avdrags- och justeringsreglerna att ålägga en annan person att justera avdraget. Det kan också konstateras att det, i Sögård Fastigheter, inte gjorde någon skillnad för EU-domstolens bedömning att justeringsskyldigheten hade utlösts under förvärvarens, och inte överlåtarens, innehavstid. Domstolen godtog, i Sögård Fastigheter, varken argumentet om att det skulle strida mot rättssäkerheten att

¹¹⁰ Nilsson I, s. 53.

kräva att justeringen av avdraget ska göras hos säljaren (även om köparen har ändrat användningen av fastigheten) eller argumentet om att köparen skulle få en omotiverade fördel om denne undgår justering. Inte heller argumentet om att mervärdesskattesystemets kontinuitet skulle sättas ur spel om justerings-skyldigheten inte kunde övertas av köparen godtogs. Domstolen menade dessutom att säljaren, om köparen åläggs att justeras säljarens avdrag, skulle få dra nytta av ett högre avdrag än vad den faktiska användningen av fastigheten ger denne rätt till och att målet om neutralitet beträffande skattebördan då inte skulle uppnås med avseende på säljaren.

Vad gäller HFD:s mål HFD 2021 not. 26, som avsåg Sögård Fastigheter AB, ska detta, mot bakgrund av ordalydelsen i 15 kap. 21 § ML, tolkas på så vis att det gäller både överlåtelser av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet och överlåtelser av fastigheter som *inte* omfattas av frivillig skattskyldighet. EU-domstolen tycktes, i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), anse att säljaren kan åläggas att justera avdraget, även om det är köparen som har ändrat användningen av fastigheten. För svenskt vidkommande gäller dock att direktivet inte kan åberopas till nackdel för den skattskyldige. En överlåtelse kan således inte i sig medföra justeringsskyldighet för säljaren. Detta innebär följaktligen att det kan uppstå en situationer i svensk rätt där varken säljaren eller köparen behöver justera ett tidigare gjort avdrag, trots att fastigheten används för icke mervärdesskattepliktiga transaktioner under justeringsperioden. Det är således, både till följd av att EU-domstolen har underkänt de svenska reglerna om överföring av justerings-skyldighet och på grund av skattemässiga skäl, nödvändigt att ändra dessa regler.

6 Neutrala justeringsregler

6.1 Inledning

Inledningsvis ska det, i avsnitt 6.2, utvärderas hur de nuvarande justeringsreglerna vid rena fastighetsöverlåtelser förhåller sig principen om belastningsneutralitet. Här berörs bland annat EU-domstolens resonemang i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter) om att de svenska reglerna inte leder till att avdragen blir korrekta och

beskattningen *neutral*. I avsnitt 6.3 utreds det huruvida Finansdepartementets förslag är förenligt med nyss nämnda princip. Effekterna som kan uppstå om förslaget genomförs illustreras med ett exempel.

I avsnitt 6.3 hänvisas det bland annat till bilagan till HFD:s begäran om förhandsavgörande i Sögård Fastigheter. Av denna bilaga framgår nämligen vilka konsekvenser Skatteverket menar att det får om reglerna om övertagande att justeringsskyldighet inte kan tillämpas, vilket är relevant för utvärderingen av Finansdepartementets förslag utifrån principen om belastningsneutralitet. Vidare görs det i detta avsnitt även en koppling till vad förslaget kan innebära för principen om konkurrensneutralitet.

I avsnitt 6.4 presenteras och utvärderas alternativa lösningar. Först och främst utvärderas om det skulle vara förenligt med EU-rätten och principen om belastningsneutralitet att återinföra ett återförings-/intygssystem, likt det som tidigare funnits i svensk rätt. En av remissinstanserna, Näringslivets Skatte-delegation (NSD), har i sitt yttrande över Finansdepartementets promemoria framhållit att detta alternativ bör utredas. Därefter utvärderas huruvida det skulle vara möjligt att införa regler om frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser. EU-domstolen framhöll i Sögård Fastigheter att det är möjligt att införa sådana regler. Som framgått inledningsvis var detta också ett av alternativen som presenterades i Finansdepartementets promemoria.¹¹¹ Flera av remissinstanserna har också framhållit att detta alternativ bör utredas. Slutligen görs en sammanfattning i avsnitt 6.5.

6.2 De nuvarande justeringsreglerna

EU-domstolen motiverade, som redan framgått, sitt avgörande i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter) bland annat med att det skulle vara oförenligt med avdrags- och justeringsreglernas syfte, vilket är att avdragen ska bli korrekta och beskattningen *neutral*, att låta köparen justera ett avdrag för ingående skatt som säljaren gjort. EU-domstolen menade också att säljaren skulle få dra nytta av ett

¹¹¹ Se ovan 1.1.

högre avdrag än vad den faktiska användningen av fastigheten ger denne rätt till om köparen, till följd av att denne upphör att använda fastigheten för skattepliktiga transaktioner, åläggs att justera det ursprungliga avdraget. Enligt domstolen skulle därför målet om neutralitet beträffande skattebördan inte uppnås med avseende på säljaren.

Det är visserligen så att en fastighetsägare, enligt reglerna i ML, kan få fullt avdrag och samtidigt undgå justeringsskyldighet om denne överlåter sin fastighet under justeringsperioden, även om köparen börjar använda fastigheten för mervärdesskattefria transaktioner. De avdrag som, i fråga om en fastighet, kan bli föremål för justering enligt ML är emellertid avdrag för ingående skatt på *investeringar i fastigheten*, vilket framgår av 15 kap. 4 och 7 §§ ML. I mål C-787/18 (Sögård Fastigheter) var det fråga om justering av ett avdrag för ingående skatt på ombyggnadsåtgärder på den aktuella fastigheten.

När en fastighet överlåts är det rimligtvis den nye ägaren som drar nytta av de tidigare gjorda investeringarna och av att priset på fastigheten sannolikt är lägre än vad det hade varit om säljaren inte hade kunnat göra avdrag för den ingående skatten på investeringarna. Köparen får information om de avdrag som säljaren gjort i och med att säljaren är skyldig att utfärda en justeringshandling. Om säljaren underlåter att lämna information om tidigare gjorda avdrag blir denne skyldig att själv justera avdragen.¹¹² Vidare avser den latent skatteskuld som köparen övertar inte hela det ursprungliga avdrag som säljaren har gjort, utan endast *den andel av avdraget som belöper på den återstående justeringsperioden*.

Det stämmer visserligen att köparen, formellt sett, kan bli skyldig att återbetala säljarens ingående mervärdesskatt om denne ändrar användningen av fastigheten eller överlåter den. Eftersom fastighetsöverlåtelsen är undantagen från skatteplikt får köparen inte någon egen ingående skatt. På sätt och vis stämmer det således att köparen, som EU-domstolen framhöll, åläggs betalningsskyldighet för en

¹¹² Se ovan 4.3.

skatteskuld avseende en transaktion som denne inte varit inblandad i.¹¹³ I praktiken får emellertid köparen en egen ingående mervärdesskatt som motsvarar mervärdesskatt beräknad på restvärdet av investeringarna i fastigheten efter årliga avskrivningar om tio procent. Resultatet blir således detsamma som om säljaren hade gjort en mervärdesskattepliktig försäljning av investeringarna i fastigheten efter avskrivning för egen förbrukning.¹¹⁴

Enligt min mening är det, mot bakgrund av detta, rimligt att justerings- skyldigheten kopplas till själva fastigheten, i stället för till den beskattningsbara personen som har gjort det ursprungliga avdraget. Min uppfattning är att justeringsreglerna i ML är ändamålsenliga mot bakgrund av reglernas syfte, vilket är att säkerställa att avdragen blir korrekta och således att beskattningen blir neutral.¹¹⁵ Enligt min mening skapas det genom dessa regler ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de aktuella varorna och tjänsterna för beskattade transaktioner. Varken säljare eller köpare belastas av mervärdesskatten, så länge de utför mervärdesskattepliktiga transaktioner, och de hamnar följaktligen i en neutral position gentemot mervärdesskattesystemet. Min uppfattning är således att de nuvarande justerings- reglerna är förenliga med principen om belastningsneutralitet.¹¹⁶ Reglerna får enligt min mening anses leda till materiellt riktiga beskattningsresultat.

Även om min uppfattning är att de nuvarande reglerna om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt är ändamålsenliga mot bakgrund av syftet med justeringsreglerna och principen om belastningsneutralitet är det klart att reglerna måste ändras. EU-domstolen har, i både mål C-622/11 (Pactor Vastgoed) och i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), tämligen ovillkorligt framhållit att det är oförenligt med mervärdesskattedirektivet att ålägga en beskattningsbar person att justera ett avdrag för ingående skatt avseende en

¹¹³ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 54.

¹¹⁴ Nilsson I, s. 54–55, prop. 1999/00:82, s. 137 och SOU1999:47, s. 160.

¹¹⁵ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 52.

¹¹⁶ Jfr. Bengtsson m.fl., s 261, rubrik 9.

leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som någon annan har gjort.¹¹⁷ Domstolen har också upprepat detta i ett senare avgörande som avsåg frågor i samband med frivillig skattskyldighet för försäljning av fastighet, mål C-56/21 UAB ARVI ir Ko, och då hänvisat till avgörandet i Sögård Fastigheter.¹¹⁸ Det finns således inget annat alternativ än att ändra reglerna i ML om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid fastighetsöverlåtelser.

6.3 Nya justeringsregler vid ”rena” fastighetsöverlåtelser

6.3.1 Övertagandebestämmelsen slopas

Enligt Finansdepartementets förslag, i den del det avser rena fastighetsöverlåtelser, ska avdrag som gjorts för ingående skatt ska justeras vid ett enda tillfälle och justeringen ska avse återstoden av justeringsperioden. Förslaget innebär att säljaren, vid sådana överlåtelser, alltid ska justera tidigare gjorda avdrag, även om köparen fortsätter att använda fastigheten för skattepliktiga transaktioner. Detta ska implementeras genom att 15 kap. 21 och 22 §§ ML ska upphöra att gälla. Som framgått ovan ska förvärvaren, enligt den förra bestämmelsen, överta justeringsskyldigheten under förutsättning att denne har avdragsrätt och enligt 15 kap. 22 § ML ska överlåtaren i ett sådant fall inte justera avdrag för ingående skatt till följd av överlåtelser.

Bestämmelsen i 15 kap. 21 § ML träffar både överlåtelser av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet och överlåtelser av andra fastigheter, det vill säga sådana som inte omfattas av frivillig beskattning, som inte sker i samband med en verksamhetsöverlåtelse, fusion eller liknande förfarande. Att dessa bestämmelser ska slopas enligt Finansdepartementets förslag innebär att det inte längre kommer vara möjligt att överföra rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid rena fastighetsöverlåtelser, även om förvärvaren har avdragsrätt.¹¹⁹ Eftersom överföringsmöjligheten ska tas bort enligt förslaget

¹¹⁷ Nilsson II, s. 175.

¹¹⁸ Mål C-56/21 (UAB ARVI ir Ko), p. 37.

¹¹⁹ Fi2023/00434, s. 13 och 15–16.

kommer i stället bestämmelsen i 15 kap. 7 § ML, enligt vilken avdrag för ingående skatt ska justeras om en fastighet överläts, att gälla.

Effekterna som kan uppstå om förslaget genomförs kan illustreras med ett exempel. Antag att ett hotellföretag år ett låter utföra en ombyggnation på en fastighet och att den ingående skatten för denna åtgärd uppgår till fem miljoner kronor. Som framgått tidigare är rumsuthyrning i hotellrörelse skattepliktigt enligt 10 kap. 36 § ML.¹²⁰ Antag vidare att företaget gör avdrag för hela den ingående skatten och att fastigheten säljs till ett annat hotellföretag efterföljande år, det vill säga år två. Den resterande justeringsperioden är då nio år, vilket innebär att det finns en latent skatteskuld på fyra och en halv miljoner kronor. Vid överlåtelsen måste säljaren, enligt de föreslagna reglerna, justera avdraget och därmed betala in den kvarstående skatten. Eftersom överlåtelsen är undantagen från skatteplikt enligt 10 kap. 35 § ML debiteras ingen utgående mervärdesskatt på försäljningen och köparen får därmed ingen ingående skatt som denne kan göra avdrag för.

6.3.2 Dold mervärdesskatt

Finansdepartementets förslag kan till att börja med leda till att det blir ekonomiskt olönsamt att sälja fastigheter under justeringsperioden, vilket även kan medföra inlåsnings effekter genom att fastighetsägare avstår från att sälja fastigheter under justeringsperioden. Om en fastighet trots allt säljs under justeringsperioden vill säljaren sannolikt ha kompensation för den mervärdesskatt som ska betalas in till Skatteverket till följd av överlåtelsen, vilket kommer medföra en ökning av priset. I fastighetens pris kommer det således att ingå dold mervärdesskatt. Kostnadsökningen är nämligen indirekt orsakad av mervärdesskatt, men eftersom fastighetsförsäljningen, enligt 10 kap. 35 § ML, inte är skattepliktig kan köparen inte göra avdrag för kostnaden som om den hade varit mervärdesskatt.¹²¹

¹²⁰ Se ovan 3.2.

¹²¹ Fi2023/00434, s. 15.

Detta innebär följaktligen att mervärdesskatten blir en ren kostnad för förvärvaren. Som framgått i avsnitt 2.3 avses med belastningsneutralitet att beskattningsbara personer ska hamna i en neutral position gentemot mervärdesskattesystemet. De ska inte belastas av skatten, utan den ska övervältras till slutkonsumenten eftersom mervärdesskatten är en skatt på konsumtion. Den ordning som föreslås av Finansdepartementet tycks således inte vara förenlig med denna princip.

Av bilagan till HFD:s beslut om att inhämta förhandsavgörande i målet avseende Sögård Fastigheter framgår att Skatteverket framhöll att de svenska reglerna om övertagande av rättighet och skyldighet att justera syftar till att upprätthålla mervärdesskattesystemets kontinuitet. Skatteverket anförde vidare att säljaren, utan reglerna om övertagande att justeringsskyldighet, skulle tvingas justera vid överlåtelsen, och priset på fastigheten därmed skulle innehålla en dold mervärdesskatt som köparen inte kan dra av trots att denne ska använda fastigheten för mervärdesskattepliktiga transaktioner.¹²² Som framgått i avsnitt 5.3 bemötte EU-domstolen detta med att samma konsekvenser kan uppstå även i en situation där en medlemsstat beslutar att inte använda sig av den möjlighet att avstå från att kräva justering som föreskrivs i artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet.¹²³ Vidare hänvisade domstolen till att medlemsstaterna, med stöd av artikel 137.1b) i direktivet,¹²⁴ kan medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av leverans av byggnader, vilket gör det möjligt att undvika dessa konsekvenser.¹²⁵

Att fastigheter kan komma att belastas med dold mervärdesskatt och att skatten därmed blir en kostnad för beskattningsbara personer, även om fastigheterna används i samband med skattepliktiga transaktioner, tycks således vara en ordning som accepteras i direktivet och av EU-domstolen. Det bör här framhållas att

¹²² Bilagan till HFD:s beslut om att inhämta förhandsavgörande i mål nr. 4302-17, p. 39.

¹²³ Se ovan 4.2.

¹²⁴ Se ovan om frivillig beskattning vid 3.3.

¹²⁵ Mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), p. 72.

huvudregeln, enligt artikel 188.1 i direktivet, faktiskt är att justering ska ske vid överlåtelse av en investeringsvara. Vidare är det förstås så att rätt till avdrag endast föreligger för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en beskattningsbar person använder för sina beskattade transaktioner. Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt är kopplad till uttag av utgående mervärdesskatt.¹²⁶ Enligt ML debiteras ingen utgående mervärdesskatt på fastighetsförsäljningar eftersom sådana är undantagna från skatteplikt, låt vara att det i en fastighets pris kan ingå *dold* mervärdesskatt.

Att det i mervärdesskattedirektivet, och följaktligen av EU-domstolen, accepteras att exempelvis fastigheter kan komma att belastas med dold mervärdesskatt kan sannolikt förklaras av förekomsten av undantag inom mervärdesskattesystemet. EU-domstolen har till exempel, i mål C-378/02 (WZW), framhållit att domstolens tolkning av de bestämmelser som var föremål för prövning i målet visserligen kunde ”inverka på tillämpningen av principerna om neutralitet och likabehandling, men denna verkan följer av själva förekomsten av undantag inom mervärdesskattesystemet”.¹²⁷ I detta mål var det visserligen fråga om en eventuell konkurrensnedvridning, men det faktum att förekomsten av undantag inom mervärdesskattesystemet kan påverka neutraliteten gäller även i förhållande till principen om belastningsneutralitet. En konsekvens av att det finns undantag i mervärdesskattesystemet är nämligen att just dold mervärdesskatt kan uppkomma, vilket i sin tur kan leda till neutraliteten beträffande skattebördan rubbas, och som framgått finns det ett flertal undantag på fastighetsområdet.¹²⁸

Det kan således konstateras att det inte är så att neutralitet, i detta fall beträffande skattebördan, alltid ges företräde framför alla andra regler. Som framgått i avsnitt 5.2 och 5.3 menade domstolen i *Pactor Vastgoed* och *Sögård Fastigheter* att utpekande av vem som ska vara skyldig att justera ett avdrag sker med tillämpning av *en grundläggande regel i det gemensamma system för*

¹²⁶ Se bl.a. mål C-182/20 (BE och DT), p. 30 och mål C-532/16 (SEB bankas), p. 38.

¹²⁷ Mål C-378/02 (WZW), p. 43.

¹²⁸ SOU 2005:57, s. 45, 76 och Amand m.fl., s. 332.

mervärdesskatt. Det innebär emellertid inte att det är en bra ordning att beskattningsbara personer, som i princip har rätt till avdrag, belastas av dold mervärdesskatt. Detta gäller särskilt om reglerna kan utformas på ett sådant sätt att dold mervärdesskatt inte uppstår. Det följer inte bara av principen om belastningsneutralitet, utan också av mervärdesskattens karaktär, av att vara en generell, indirekt skatt *på konsumtion*, att skatten inte ska bli en kostnad för beskattningsbara personer som, i princip, har rätt till avdrag.

Vidare är själva syftet med justeringsmekanismen att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med beskattade transaktioner. I exemplet ovan med hotellföretagen är det, enligt min mening, uppenbart att det inte skapas ett sådant nära och direkt samband mellan rätten till avdrag och användningen av fastigheten i samband med beskattade transaktioner. Fastigheten ska ju även efter överlåtelsen användas för skattepliktiga transaktioner men förvärvaren kommer, enligt de föreslagna reglerna, trots detta inte att kunna tillgodogöra sig något avdrag för den ingående skatten på investeringarna. Avdraget matchas således inte till den faktiska användningen av fastigheten.

6.3.3 Kumulativa effekter

Ytterligare en konsekvens av att säljaren alltid måste justera vid en fastighetsöverlåtelse, även om fastigheten även efter överlåtelsen ska användas för skattepliktiga transaktioner, är att det torde finnas en risk för att kumulativa effekter uppstår. Som visats i exemplet ovan kommer fastigheten att belastas med dold mervärdesskatt som förvärvaren inte kan göra avdrag för. Den dolda skatten kommer således att ingå i förvärvarens kostnader och därmed i underlaget för beräkning av dennes utgående skatt, vilket innebär att skatt beräknas på skatt och en kumulativ skatteeffekt uppkommer därmed.¹²⁹

Även förekomsten av kumulativa effekter kan förklaras av att det finns undantag i mervärdesskattesystemet och det finns inte någon generell princip som förbjuder

¹²⁹ Jfr. prop. 1999/00:82, s. 42.

sådana effekter.¹³⁰ Det är dock likväl klart att sådana effekter inte är önskvärda. En av huvudorsakerna till införandet av det gemensamma mervärdesskattesystemet var nämligen att undanröja just kumulativa effekter.¹³¹ Av fjärde stycket i ingressen till Rådets första direktiv av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (första mervärdesskatte-direktivet) framgår att "[u]tredningar har visat att en sådan harmonisering måste leda till att kumulativa skatter avskaffas och till att alla medlemsstater antar ett gemensamt system för mervärdeskatt".

Det kan också noteras att Finansdepartementets förslag, förutom att det kan ge upphov till dold mervärdesskatt och kumulativa effekter, även innebär att det skapas en skillnad mellan att ny-, till- eller ombyggnad genomförs på en egen fastighet och att samma åtgärder genomförs på en fastighet som någon annan äger men som, efter att åtgärderna har vidtagits, köps in. I det förstnämnda fallet kommer någon justering inte att behöva ske så länge fastigheten används för skattepliktiga transaktioner. I det senare fallet kommer dock justering att ske vid försäljningen, även om fastigheten ska användas för skattepliktiga transaktioner efter överlåtelsen.¹³²

Även om framställningen inte tar sikte på huruvida Finansdepartementets föreslagna regler är förenliga med principen om konkurrensneutralitet, kan det ändå konstateras att denna ordning kan ifrågasättas utifrån nyss nämnda princip. Enligt principen om konkurrensneutralitet får nämligen konkurrensen mellan beskattningsbara personer och mellan liknande transaktioner inte begränsas.¹³³ Mot bakgrund av de negativa konsekvenser förslaget kan komma att innebära finns det anledning att undersöka vilka alternativa lösningar som står till buds.

¹³⁰ Mål C-165/88 (ORO), p. 18 och 25.

¹³¹ Bjerregaard Eskildsen, s. 446.

¹³² Fi2023/00434, s. 15.

¹³³ Se ovan 2.2 och 2.3.

6.4 Alternativa lösningar

6.4.1 Återföring av mervärdesskatt åtföljd av ett avdrag

Ett alternativ till den ordning som Finansdepartementet föreslagit skulle kunna vara att låta överlåtaren återföra avdraget för ingående skatt vid en fastighetsöverlåtelse och sedan utfärda ett intyg som visar att skatten återförts och betalats in till Skatteverket. Med stöd av detta intyg kan sedan förvärvaren tillåtas att göra avdrag med motsvarande belopp som överlåtaren har återfört. Ett sådant återförings-/intygssystem tillämpades före det att reglerna om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid rena fastighetsöverlåtelser infördes.¹³⁴ Om köparen medgavs avdrag för den ingående skatt som återförts av säljaren, och sedermera ändrade användningen av fastigheten eller överlät den, blev köparen skyldig att justera sitt avdrag. Detta framgick av bestämmelserna i 8 kap. 16 a och b §§ GML enligt deras lydelse 1995-01-01 (se lagen (1994:1798) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)). Dessa bestämmelser motsvaras i dag av 15 kap. 4 och 7 §§ ML.¹³⁵

Av förarbetena, som låg till grund för att återförings-/intygssystemet slopades, framgår att det var kravet på inbetalning av skatt åtföljd av ett avdrag hos förvärvaren, vilket kunde medföra en återbetalning till köparen, som ansågs vara den avgörande nackdelen med detta system. Kravet på inbetalning ansågs i många fall som onödigt, framför allt då förvärvaren har full avdragsrätt.¹³⁶ En sådan lösning, med återbetalning åtföljd av ett avdrag, tycks emellertid kunna vara förenlig med principen om belastningsneutralitet eftersom varken överlåtarens eller förvärvarens resultat påverkas av återföringsbeloppet i ett sådant fall, det vill säga skatten blir, i slutändan, inte en kostnad för någon av parterna.¹³⁷

NSD framhöll i sitt remissyttrande över Finansdepartementets promemoria att det bör utredas om lösningar liknande det tidigare gällande återförings-

¹³⁴ Prop. 1999/00:82, s. 104.

¹³⁵ A.prop. s. 126–127, 130 samt prop. 2022/23:46, s. 481–482, 769.

¹³⁶ Prop. 1999/00:82, s. 105.

¹³⁷ A.prop. s. 91.

/intygssystemet skulle kunna införas. NSD konstaterade, med hänvisning till proposition 1999/00:82, *Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter*, att detta system inte befunnits strida mot EU-rätten och att lösningar liknande den i 9 kap. 8 § 2 st. 2 p. GML, vilken motsvaras av 12 kap. 22 § 2 st. 2 p. ML, kan finnas.¹³⁸ EU-domstolens dom i *Sögård Fastigheter* meddelades emellertid under 2020, det vill säga långt efter att återförings/intygssystemet slopades. Att detta system inte ansågs strida mot EU-rätten på slutet av 90-talet kan således inte tas till intäkt för att ett liknande system, efter EU-domstolens avgörande i *Sögård Fastigheter*, skulle vara förenligt med EU-rätten.

Enligt 12 kap. 22 § 2 st. 2 p. ML kan en ny ägare av en fastighet, under vissa förutsättningar, få ett retroaktivt avdrag för den tidigare ägarens ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten som denne utfört eller låtit utföra. Avdragsrätten ska, enligt 12 kap. 26 § 1 st. ML styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling. Bestämmelsen i 12 kap. 22 § utgör ett komplement till justeringsreglerna och tar sikte på sådana fall där den tidigare ägaren inte ansökt om frivillig skattskyldighet under uppförandet av en byggnad.¹³⁹ Reglerna om retroaktiv avdragsrätt för en ny ägare avseende ingående mervärdesskatt som är hänförlig till en tidigare ägares ny-, till-, eller ombyggnad har, enligt min uppfattning, likheter med det tidigare gällande återförings-/intygssystemet.

Både i det fall som avses i 12 kap. 22 § 2 st. 2 p. ML och i ett fall där en förvärvare av en fastighet medges avdrag, efter att säljaren återfört sitt avdrag, tillåts nämligen en ny ägare att göra avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till överlåtarens inköp. Om köparen i ett senare skede, det vill säga efter förvärvet, ändrar fastighetens användning eller överlåter den kan blir avdraget föremål för justering. Hansson framhåller att reglerna om den retroaktiva avdragsrätten för en ny ägare för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till en tidigare ägares ny-, till-, eller ombyggnad ”eventuellt vilar på skakig grund” efter EU-domstolens

¹³⁸ Prop. 2022/23:46, s. 442.

¹³⁹ Prop. 1999/2000:82, s. 89, 143–144.

avgörande i Sögård Fastigheter.¹⁴⁰ Även i Fastighetsägarnas remissyttrande över Finansdepartementets promemoria framhålls att domstolens uttalanden i Sögård Fastigheter kan tolkas så att reglerna om retroaktivt avdrag enligt 12 kap. 22 § ML inte är ”förenliga med principerna för avdragsrätt och justering av avdrag, när det gäller rätt, eller skyldighet, att göra avdrag för eller justera moms som är hänförlig till en annan persons inköp”.¹⁴¹ Jag är benägen att hålla med om detta i och med att regeln i 12 kap. 22 § ML i praktiken innebär att en ny ägare tillåts göra avdrag för, och kan bli skyldig att justera, mervärdesskatt som är hänförlig till den tidigare ägarens inköp.

Enligt min uppfattning är det också tveksamt om ett återförings-/intygssystem skulle vara förenligt med EU-rätten efter domstolens avgörande i Sögård Fastigheter. Resultatet av ett sådant system skulle bli identiskt med det som de nuvarande reglerna om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt innebär. Den enda skillnaden är att överlåtaren, om återförings-/intygsregler tillämpas, inte behöver återbetala någon skatt och att förvärvaren inte har något avdrag att göra för ingående skatt.¹⁴² Köparen får visserligen, till skillnad från i Sögård Fastigheter, ett eget avdrag som denne, vid ändrad användning eller överlåtelse, kan bli skyldig att justera. Avdraget som köparen kan åläggas att justera är emellertid hänförligt till investeringar (ny-, till-, eller ombyggnad) som den tidigare ägaren har gjort. Därutöver skulle ett återförings-/intygssystem sannolikt bli administrativt betungande att hantera för Skatteverket.¹⁴³ Det finns därför anledning att undersöka andra alternativ.

6.4.2 Frivillig beskattning av fastighetsöverlåtelser

Lagstiftaren skulle, åtminstone i teorin, kunna införa regler som innebär att säljaren ska justera sitt avdrag endast om köparen börjar använda fastigheten för

¹⁴⁰ Hansson, s. 211.

¹⁴¹ Fastighetsägarna remissyttrande över Fi2023/00434, s. 6.

¹⁴² Prop. 1999/00:82, s. 89.

¹⁴³ Hansson, s. 205.

icke mervärdesskattepliktiga transaktioner under justeringsperioden.¹⁴⁴ Det skulle emellertid innebära en stor osäkerhet för överlåtaren som då får en latent justeringsskyldighet som finns kvar så länge justeringsperioden löper. Vidare skulle det bli svårt för säljaren att sätta "rätt" pris på fastigheten eftersom denne inte vet om den kommer att bli skyldig att återbetala det tidigare medgivna avdraget. Detta skulle kunna innebära att det inte skapas förutsättningar för en korrekt och neutral beskattning. Ett bättre alternativ torde vara att medge frivillig beskattning vid fastighetsöverlåtelser.

Som redan framgått framhöll EU-domstolen i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter) att det, med stöd av artikel 137.1b) i mervärdesskattedirektivet, är möjligt att undvika att dold mervärdesskatt uppkommer genom att medge rätt till valfrihet för beskattning av leveranser av byggnader.¹⁴⁵ Frivillig beskattning av fastighetsöverlåtelser lyfts också fram som ett alternativ i Finansdepartementets promemoria. I promemorian framhålls dock att detta förslag skulle kräva en så pass omfattande utredning att det inte kan genomföras i nuläget. Vidare antas det i promemorian att fastighetsförsäljningar i många fall sker genom verksamhetsöverlåtelser och vid sådana överlåtelser ska, som framgått, rättighet och skyldighet att justera avdrag alltså kunna överföras, under förutsättning att förvärvaren har avdragsrätt.¹⁴⁶ Det bör här framhållas att det är högst oklart om det ens vid verksamhetsöverlåtelser skulle vara förenligt med EU-rätten att överföra justeringsskyldigheten. Som framgått har varken EU-domstolen eller HFD tagit till ställning till denna fråga. Vidare har EU-domstolen kategoriskt framhållit att det är oförenligt med mervärdesskattedirektivet att ålägga en beskattningsbar person att justera ett avdrag för ingående skatt avseende en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som någon annan har gjort.

¹⁴⁴ Jacobsson m.fl., s. 468.

¹⁴⁵ Se ovan 6.3.2.

¹⁴⁶ Fi2023/00434, s. 15.

Av generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i mål C-346/95 (Blasi) framgår att möjligheten till frivillig beskattning av fastighetsöverlåtelse ges med kommersiell egendom i åtanke. Jacobs framhöll i detta förslag att:

En försäljare eller uthyrare kan föredra att bli beskattad för tillhandahållandet eller uthyrningen av kommersiell egendom till en skattskyldig person som använder egendomen för sin ekonomiska verksamhet och därför har rätt att göra avdrag för den skatt som tas ut. Försäljaren eller uthyraren kommer sedan själv att ha rätt att dra av all mervärdesskatt som tas ut på köp, uthyrning, ombyggnad eller renovering av egendomen. Man undviker således att skattskyldiga inte kan få tillbaka den mervärdesskatt som erlagts i samband med denna egendom.¹⁴⁷

Frivillig beskattning medges, enligt artikel 137.1 c), även för leveranser obebyggd mark, med undantag för leveranser av mark för bebyggelse. Om frivillig beskattning införs för överlåtelse av investeringsvaror som utgör fastigheter skulle det innebära att överlåtaren, vid leverans under justeringsperioden, inte behöver justera ett tidigare gjort avdrag avseende ingående skatt för ny-, till- eller ombyggnad. Av artikel 188.1 i mervärdesskattedirektivet följer nämligen att investeringsvaran i ett sådant fall ska betraktas som om den fortfarande användes i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet fram till och med utgången av justeringsperioden. Vidare framgår det att den ekonomiska verksamheten ska antas vara helt skattepliktig om leveransen är skattepliktig.

För att det ska vara möjligt att låta en fastighetsöverlåtelse omfattas av frivillig skattskyldighet bör det krävas att förvärvaren är en beskattningsbar person som ska använda fastigheten för mervärdesskattepliktiga transaktioner.¹⁴⁸ Detta var till exempel ett villkor enligt de nederländska reglerna i mål C-622/11 (Pactor Vastgoed).¹⁴⁹ Annars skulle nämligen säljaren kunna undgå justering, även om fastigheten används för icke mervärdesskattepliktiga transaktioner under justeringsperioden. Som framgått ovan får köparen, redan med de nuvarande reglerna, i praktiken en egen ingående mervärdesskatt som motsvarar

¹⁴⁷ Generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i mål C-346/95 (Blasi), p. 15, not 8.

¹⁴⁸ Jfr. Duarte Neves, s. 193 samt mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 12, 20.

¹⁴⁹ Mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 12, 20.

mervärdesskatt beräknad på restvärdet av investeringarna i fastigheten efter årliga avskrivningar om tio procent.¹⁵⁰ Enligt Nilsson utgör reglerna om överföring av rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt ”ett slags kvasiskattskyldighet för fastighetsöverlåtelse”.¹⁵¹ Detta skulle, enligt min mening, kunna tala för att man bör införa regler som ”på riktigt” innebär att fastighetsöverlåtelser kan medges frivillig beskattning.

Regler om frivillig beskattning av fastighetsöverlåtelser skulle kunna innebära att de beskattningsbara personerna hamnar i en neutral position gentemot mervärdesskattesystemet i och med att de inte belastas av mervärdesskatt, vilket följaktligen innebär att belastningsneutralitet uppnås.¹⁵² Om köparen kort efter förvärvet upphör att använda fastigheten för sina beskattade transaktioner, utan att det får några konsekvenser, skulle det emellertid kunna ge upphov till kringgående av reglerna och skatteundandragande. Det skulle därför sannolikt vara nödvändigt att införa regler om hur köparens ingående skatt, som belöper på fastighetsförvärvet, ska hanteras i ett sådant fall.¹⁵³ Detta för att det ska kunna skapas ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av en fastighet för beskattade utgående transaktioner. Ett alternativ skulle kunna vara att införa justeringsregler avseende köparens ingående skatt på fastighetsförvärvet.¹⁵⁴

Att medge frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser kan också innebära att konkurrensnackdelar undviks. Som framgått blir en konsekvens av Finansdepartementets förslag, som innebär att säljaren alltid måste justera vid en fastighetsöverlåtelse, att fastigheten kommer att belastas med dold mervärdesskatt. Förvärvaren kan inte göra avdrag för den dolda skatten, även om denne i princip har rätt till avdrag. Detta skulle kunna innebära att det inte blir lönsamt för

¹⁵⁰ Se ovan 6.1.

¹⁵¹ Nilsson I, s. 55.

¹⁵² Jfr. van Doesum m.fl., s. 375.

¹⁵³ Jfr. Duarte Neves, s. 194.

¹⁵⁴ Jacobsson m.fl., s. 468.

förvärvaren att köpa en sådan fastighet och att det i stället kan vara mer fördelaktigt för förvärvaren att själv utföra en eventuell ny-, till- eller ombyggnad. Det finns således en risk för att det uppkommer en nackdel i konkurrenshänseende för fastighetsägare som vill överlåta en fastighet till en förvärvare som avser att använda fastigheten för mervärdesskattepliktiga transaktioner. Faktum är att syftet med artikel 137 i mervärdesskattedirektivet är just att förhindra konkurrensnackdelar för tillhandahållaren.¹⁵⁵

6.5 Sammanfattning

Enligt min mening är de nuvarande reglerna i ML om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid rena fastighetsöverlåtelser ändamålsenliga mot bakgrund av justeringsreglernas syfte, vilket är att säkerställa att avdragen blir korrekta och således att beskattningen blir neutral. Vidare är dessa regler, enligt min uppfattning, förenliga med principen om belastningsneutralitet och måste anses leda till materiellt riktiga beskattningsresultat. Oaktat detta är det dock klart att reglerna måste ändras mot bakgrund av EU-domstolens avgörande i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter).

Det förslag som Finansdepartementet har lagt fram riskerar att leda till att dold mervärdesskatt och kumulativa effekter uppstår, vilket inte kan anses vara förenligt med principen om belastningsneutralitet. Att sådana effekter uppstår tycks visserligen accepteras i mervärdesskattedirektivet och av EU-domstolen, vilket kan förklaras av förekomsten av undantag inom mervärdesskattesystemet. Detta innebär emellertid inte att Finansdepartementets förslag är ett bra sådant, särskilt inte med tanke på att det finns alternativa lösningar.

Av de alternativa lösningar som presenterats är det bästa alternativet, enligt min mening, att införa regler om frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser. Sådana regler har, beroende på hur de utformas, potential att vara förenliga med principen om belastningsneutralitet och ändamålen med justeringsreglerna. Enligt min mening är det ytterst tveksamt om ett återförings-/intygssystem skulle vara

¹⁵⁵ Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i mål C-56/21 (UAB ARVI ir ko), p. 30–35, 46.

förenligt med EU-rätten mot bakgrund av avgörandet i Sögård Fastigheter. Att införa regler som innebär att säljaren ska justera sitt avdrag endast om köparen börjar använda fastigheten för icke mervärdesskattepliktiga transaktioner under justeringsperioden framstår inte heller som något bra alternativ. Detta skulle nämligen innebära en stor osäkerhet för köparen och skulle även kunna innebära att det inte skapas förutsättningar för en korrekt och neutral beskattning.

7 Avslutning

Det övergripande syftet med denna uppsats har varit att analysera hur de nuvarande och av Finansdepartementet föreslagna justeringsreglerna beträffande rena fastighetsöverlåtelse förhåller sig till EU-rätten och framför allt den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen. I detta har det ingått att föreslå ändringar till de nuvarande och föreslagna reglerna. Efter EU-domstolens avgörande i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter) är det klart att de svenska reglerna om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid fastighetsöverlåtelse inte är förenliga med mervärdesskattedirektivet.

Detta innebär följaktligen att det kan uppstå situationer i vilka varken säljaren eller köparen behöver justera ett tidigare gjort avdrag, trots att fastigheten används för icke mervärdesskattepliktiga transaktioner under justeringsperioden. Det kan, enligt min mening, inte påstås att det i sådana situationer skapas ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de aktuella varorna och tjänsterna för beskattade utgående transaktioner. Detta innebär också att fastighetsöverlåtelse, i nuläget, kan bli mycket förmånliga skattemässigt. Vidare innebär det att ändrad användning efter en överlåtelse i nuläget gynnas jämfört med annan ändrad användning, vilket det inte finns någon grund för.

Vad gäller den första frågeställning, det vill säga om de nuvarande reglerna i ML om överföring av justeringsskyldighet vid rena fastighetsöverlåtelse förenliga med principen om belastningsneutralitet, kan följande sägas. Min uppfattning är att de nuvarande reglerna, som innebär att förvärvaren ska överta rättighet och

skyldighet att justera avdrag för ingående skatt, under förutsättning att denne har avdragsrätt, är ändamålsenliga mot bakgrund av syftet med justeringsreglerna och principen om belastningsneutralitet. Enligt de svenska reglerna är det avdrag för ingående skatt på investeringar i en fastighet som kan bli föremål för justering. En köpare kan endast åläggas att justera den andel av avdraget som belöper på den återstående justeringsperioden, det vill säga inte hela avdraget. Reglerna innebär, i praktiken, att köparen får en egen ingående skatt som motsvarar mervärdesskatt beräknad på restvärdet av investeringarna i fastigheten efter årliga avskrivningar om tio procent. Enligt min mening skapas det således, genom justeringsreglerna i ML, *ett nära och direkt samband* mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de aktuella varorna och tjänsterna för beskattade transaktioner.

Vidare belastas varken säljare eller köpare av mervärdesskatt och de hamnar följaktligen i en neutral position gentemot mervärdesskattesystemet, vilket innebär att belastningsneutralitet uppnås. Reglerna får enligt min mening anses leda till materiellt riktiga beskattningsresultat. EU-domstolen har emellertid, i flera mål,¹⁵⁶ ovillkorligt framhållit att det är oförenligt med mervärdesskattedirektivet att ålägga en beskattningsbar person att justera ett avdrag för ingående skatt avseende en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som någon annan har gjort, vilket innebär att det inte finns något annat alternativ än att revidera de nuvarande reglerna.

Den andra frågeställningen var om de nya justeringsregler som Finansdepartementet har föreslagit ska gälla vid rena fastighetsöverlåtelser är förenliga med principen om belastningsneutralitet. Enligt det förslag som Finansdepartementet har lagt fram avseende rena fastighetsöverlåtelser, ska avdrag som gjorts för ingående skatt ska justeras vid ett enda tillfälle och justeringen ska avse återstoden av justeringsperioden. Förslaget innebär att säljaren, vid sådana överlåtelser, alltid ska justera tidigare gjorda avdrag, även om köparen fortsätter

¹⁵⁶ Se ovan 6.2.

att använda fastigheten för skattepliktiga transaktioner.¹⁵⁷ Detta ger upphov till dold mervärdesskatt, som säljaren inte kan göra avdrag för, och riskerar även att medföra kumulativa effekter. Förvärvaren belastas av mervärdesskatt i sin verksamhet, även om denne ska använda fastigheten för mervärdesskattepliktiga transaktioner.

Enligt min uppfattning ger Finansdepartementets förslag upphov till neutralitetsbrister utifrån principen om belastningsneutralitet. Förslaget tycks emellertid inte strida mot EU-rätten. Att fastigheter kan komma att belastas med dold mervärdesskatt och att skatten därmed blir en kostnad för beskattningsbara personer, även om fastigheterna används i samband med skattepliktiga transaktioner, tycks nämligen vara något som accepteras i direktivet och av EU-domstolen. Detta kan förklaras av det faktum att förekomsten av undantag inom mervärdesskattesystemet kan medföra just dold mervärdesskatt och kumulativa effekter. Som framgått finns det ett flertal undantag på fastighetsområdet. Detta innebär emellertid inte att den ordning som Finansdepartementet har föreslagit är bra. Min uppfattning är således att det finns anledning att utreda alternativa lösningar.

Den tredje frågeställningen var om det finns några alternativa lösningar, till de nuvarande och föreslagna justeringsreglerna vid rena fastighetsöverlåtelser, som skulle kunna vara förenliga med principen om belastningsneutralitet. Ett alternativ, som bland annat framförts av NSD, är att införa ett återförings-/intygssystem likt det som gällde före det att reglerna om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid rena fastighetsöverlåtelser infördes. Ett sådant system leder till samma resultat som de nuvarande justeringsreglerna vid fastighetsöverlåtelser och har således potential att vara förenligt med principen om belastningsneutralitet. Jag är emellertid tveksam till om ett sådant system, mot bakgrund av domstolens avgörande i mål C-787/18 (Sögård Fastigheter), skulle vara förenligt med EU-rätten.

¹⁵⁷ Fi2023/00434, s. 13, 15.

Enligt min uppfattning har reglerna om retroaktiv avdragsrätt för en ny ägare avseende ingående mervärdesskatt som är hänförlig till en tidigare ägares ny-, till-, eller ombyggnad likheter med det tidigare gällande återförings-/intygssystemet. Både Hansson och Fastighetsägarna har framhållit att det är oklart om dessa regler om retroaktiv avdragsrätt är förenliga med EU-rätten efter domstolens avgörande i Sögård Fastigheter. Med ett återförings-/intygssystem skulle köparen visserligen, till skillnad från i Sögård Fastigheter, få ett eget avdrag som denne, vid ändrad användning eller överlåtelse, kan bli skyldig att justera. Avdraget som köparen kan åläggas att justera är emellertid hänförligt till investeringar (ny-, till-, eller ombyggnad) som den tidigare ägaren har gjort.

Den lösning som, enligt min mening, framstår som den mest lämpliga är att medge frivillig beskattning av fastighetsöverlåtelser. Detta är den givna lösning på problemen med dold mervärdesskatt och kumulativa effekter som ges i direktivet. Sådana regler skulle kunna innebära att de beskattningsbara personerna hamnar i en neutral position gentemot mervärdesskattesystemet i och med att de kan undvika att belastas av mervärdesskatt, vilket följaktligen innebär att belastningsneutralitet kan uppnås. Om regler om frivillig beskattning införs för fastighetsöverlåtelser skulle det innebära att någon justering inte behöver ske vid en sådan överlåtelse. Det bör dock krävas att förvärvaren i ett sådant fall är en beskattningsbar person som ska använda fastigheten för mervärdesskattepliktiga transaktioner.¹⁵⁸

Vidare torde det krävas att det också införs regler om hur köparens ingående skatt, som belöper på fastighetsförvärvet, ska hanteras. Det skulle exempelvis kunna införas justeringsregler som avser köparens ingående skatt på fastighetsförvärvet. Att medge frivillig beskattning för fastighetsöverlåtelser kan också innebära att eventuella konkurrensnackdelar som kan drabba tillhandahållaren av en fastighet undviks, vilket är syftet med artikel 137 i mervärdesskattedirektivet.

¹⁵⁸ Jfr. Duarte Neves, s. 193 samt mål C-622/11 (Pactor Vastgoed), p. 12 och 20.

Hur regler om frivillig beskattning av fastighetsöverlåtelse kan komma att påverka andra regler i ML är dock givetvis också något som måste tas i beaktning.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att det inte är lätt att finna ett bra alternativ till de nuvarande reglerna om övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid fastighetsöverlåtelse, som nog får anses ha fungerat ganska bra.¹⁵⁹ Min uppfattning är dock att det är angeläget att hitta ett annat alternativ än det som Finansdepartementet har föreslagit. Enligt min mening är det bästa alternativet att medge frivillig beskattning av fastighetsöverlåtelse eftersom detta alternativ synes vara för enligt med principen om belastningsneutralitet. Det följer som sagt – inte bara av denna princip, utan också av mervärdesskattens karaktär, av att vara en generell, indirekt skatt *på konsumtion* – att skatten inte ska bli en kostnad för beskattningsbara personer, som exempelvis använder fastigheter för mervärdesskattepliktiga transaktioner.

¹⁵⁹ Jfr. Jacobsson m.fl., s. 468.

Källförteckning

Offentligt tryck

Sverige

Prop. 1978/79:141 *Om redovisning av mervärdeskatt m.m.*

Prop 1994/95:57 *Mervärdesskatten och EG*

Prop 1999/00:28 *Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter*

Prop 2007/08:25 *Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor*

Prop 2008/09:30 *Förslag till ändringar i ersättningssystemet för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting*

Prop 2016/17:14 *Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen*

Prop 2022/23:46 *Ny mervärdesskattelag*

SOU 1999:47. *Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet*

SOU 2005:57. *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?*

Fi2023/00434. *Ändrade regler om mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet*

EU

The EEC Reports in Tax Harmonization – The Report of The Fiscal and Financial Committee and The Reports of The Sub-Groups A, B and C, 1963 (ABC-rapporten)

Litteratur

Alhager E., *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Iustus 2001

Amand C., Schellmann G., Vermeulen R., *Immovable Property and VAT – Lessons from Past Experience*, International VAT Monitor, 2005-09, Vol.16 (5), p.325, IBFD (Amand m.fl.)

Bengtsson J., *Reglerna om övertagande av jämkningsskyldighets förenlighet med EU:s mervärdesskattedirektiv – behov av förhandsavgörande*, SvSkT 2018:4 s. 261

Berg M., Fink H., Frennberg E., *Fastighetsmoms*, Norstedts Juridik 2009 (Berg m.fl.)

Bjerregaard Eskildsen C., *Insourcing and Outsourcing in a VAT Context*, Intertax vol. 40, Issue 8/9 (2012) pp. 444 – 461, Springer Nature B.V

Bokelund Svensson U., *Moms: praktisk handbok i mervärdesskatt*, uppl. 21, Björn Lundén AB 2023

Cejie K., *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar: en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, Uppsala universitet 2010 (Cejie I)

Cejie K., *Inkomstskatter och socialavgifter: två metoder att beskatta löneinkomster*, Norstedts Juridik 2020 (Cejie II)

Duarte Neves F., *Portugal's Unique Option for Taxation*, International VAT Monitor, 2008-05, vol.19 (3), s. 192, IBFD

Eggert Møller M., *On the Value-Added Tax in Denmark and the European Economic Community and the renaissance of tax neutrality*, Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 21 (1967):10, s. 431–450, IBFD

Ek M., *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, Uppsala universitet 2020

Frennberg E., Hansson U., Jacobsson M., *Mervärdesskatt: en kommentar*, JUNO, e-bok, version 58 (2023-08-09) (Frennberg m.fl.)

Förslag till avgörande av generaladvokat F. G. Jacobs i mål C-346/95, Finanzamt München I mot Elisabeth Blasi, föredraget den 25 september 1997, EU:C:1997:432

Förslag till avgörande av generaladvokat F. G. Jacobs i mål C-408/98, Abbey National plc. mot Commissioners of Customs & Excise, föredraget den 13 april 2000, EU:C:2000:207

Förslag till avgörande av generaladvokat Y. Bot i mål C-274/10, Kommissionen mot republiken Ungern, föredraget den 26 maj 2011, EU:C:2011:353

Förslag till avgörande av generaladvokat M. Whathelet i mål C-622/11, Staatssecretaris van Financiën Mot Pactor Vastgoed BV, föredraget den 30 maj 2013

Förslag till avgörande av generaladvokat J. Kokott i mål C-8/17, Biosafe – Indústria de Reciclagens SA mot Flexipiso – Pavimentos SA, föredraget den 30 november 2017, EU:C:2017:927

Förslag till avgörande av generaladvokat J. Kokott i mål C-446/18, AGROBET CZ, s.r.o. mot Finanční úřad pro Středočeský kraj, föredraget den 19 december 2019, EU:C:2019:1137

Hansson U., *EU-domstolen underkänner svenska jämningsregler vid frivillig skattskyldighet*, Skattenytt 2021 s. 203

Hettne J., Otken Eriksson I., *EU-rättslig metod*, 2 uppl., Norstedts Juridik 2011

Jacobsson M., Karlsson T. Öberg J., *EU-domstolens domar*, Skattenytt 2021 s. 409 (Jacobsson m.fl.)

Kleerup J., Kristoffersson E., Öberg J., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 8 uppl., Norstedts Juridik 2023 (Kleerup m.fl.)

Kleineman J., *Rättsdogmatisk metod, I: Juridisk metodlära*, Nääv M., Zamboni M. (red.), uppl. 2, Studentlitteratur 2018, s. 21–46 (Kleineman)

Kugic R., *Övertagande av jämningskyldighet vid fastighetsförvärv*, SvSkT 2014:5 s. 406

Nilsson U., *EU-domstolen underkänner överföring av jämningskyldighet för moms. (C-787/18, Sögård Fastigheter AB)*, SvSkT 2021:1 s. 47 (Nilsson I)

Nilsson U., *Efter Sögårdmålet – jämkning av momsavdrag vid fastighetsöverlåtelse*, SvSkT 2022:2 s. 167 (Nilsson II)

Papis-Almansa M., Herbain C. Preface I: *EU valued added tax and beyond: essays in honour of Ben Terra*, s. xiii–xvi

Rendahl P., *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, vol. 18 Doctoral Series IBFD – Academic Council, 2009

Rosenkvist Sjögren Y., *Överföring av jämningskyldigheten, avdragsrätt och C-622/11, Pactor Vastgoed*, Skattenytt 2019 s. 119

Terra B., Kajus J., *A guide to the European VAT directives Volume 1 Introduction to European VAT:2023*, IBFD 2023

Van Doesum A. J., Nellen F., Cornielje S., van Kesteren H., *Fundamentals of EU VAT Law*, 2 uppl., Wolters Kluwer 2020 (Van Doesum m.fl.)

Westberg B., *Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*, Juristförlaget 1994

Praxis

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2021 not. 26, mål nr. 4302-17

HFD 2021 not. 27, mål nr. 445–448-18

EU-domstolen

Domstolens dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, D. A. Rompelman and E. A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën, EU:C:1985:74

Domstolens dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, europeiska gemenskapernas kommission mot Frankrike, EU:C:1988:429

Domstolens dom av den 5 december 1989 i mål C-165/88, ORO Amsterdam Beheer BV and Concerto BV mot Inspecteur der Omzetbelasting, Amsterdam, EU:C:1989:608

Domstolens dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, belgiska staten mot Ghent Coal Terminal NV, EU:C:1998:1

Domstolens dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Commissioners of Customs & Excise mot Midland Bank plc., EU:C:2000:300

Domstolens dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98 till C-147/98, Gabalfrija SL m.fl. mot Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), EU:C:2000:145

Domstolens dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National plc. mot Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2001:110

Domstolens dom av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG mot Finanzamt Borken och Manfred Strobel mot Finanzamt Esslingen, EU:C:2000:469

Domstolens dom av den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Rudolf Maierhofer mot Finanzamt Augsburg-Land, EU:C:2003:23

Domstolens dom av den 21 februari 2006 i mål 255/02, Halifax plc. m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2006:121

Domstolens dom av den 2 juni 2005 i mål C-378/02 Waterschap Zeeuws Vlaanderen (WZW) mot Staatssecretaris van Financiën, EU:C:2005:335

Domstolens dom av den 21 april 2005 i mål C-25/03, Finanzamt Bergisch Gladbach mot HE, EU:C:2005:241

Domstolens dom av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik AG mot Finanzamt Linz, EU:C:2005:320

Domstolens dom av den 26 maj 2005 i mål C-536/03, António Jorge Ld^a mot Fazenda Pública, EU:C:2005:323

Domstolens dom av den 29 juli 2012 i mål C-188/09, Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku mot Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp.j, EU:C:2010:454

Domstolens dom av den 27 september 2012 i mål C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) mot Finanzamt Plauen, EU:C:2012:592

Domstolens dom av den 15 november 2012 i mål C-174/11, Finanzamt Steglitz mot Ines Zimmermann, EU:C:2012:716

Domstolens dom av den 6 september 2012 i mål C-324/11, Gábor Tóth mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, EU:C:2012:549

Domstolens dom av den 10 oktober 2013 i mål C-622/11, Staatssecretaris van Financiën Mot Pactor Vastgoed BV, EU:C:2013:649

Domstolens dom av den 13 mars 2014 i mål C-107/13, FIRIN OOD mot Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, EU:C:2014:151

Domstolens dom av den 11 april 2018 i mål C-532/16, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos mot SEB bankas AB, EU:C:2018:228

Domstolens dom av den 28 maj 2020 i mål C-684/18, World Comm Trading Gfz SRL mot Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești, EU:C:2020:403

Domstolens dom av den 26 november 2020 i mål C-787/18, Skatteverket mot Sögård Fastigheter AB, EU:C:2020:964

Domstolens dom av den 17 september 2020 i mål C-791/18, Stichting Schoonzicht mot Staatssecretaris van Financiën, EU:C:2020:731

Domstolens dom av den 9 juli 2020 i mål C-374/19, HF mot Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, EU:C:2020:546

Domstolens beslut av den 18 maj 2021 i mål C-248/20, Skatteverket mot Skellefteå Industrihus AB, EU:C:2021:394

Domstolens dom av den 30 juni 2022 i mål C-56/21, UAB "ARVI" ir ko mot Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, EU:C:2022:509

Domstolens dom av den 16 november 2017 i mål C-308/16, Kozuba Premium Selection sp. z o.o. mot Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, EU:C:2017:869

Domstolens dom av den 27 mars 2019 i mål C-201/18, Mydibel SA mot État belge, EU:C:2019:254

Domstolens dom av den 3 juni 2021 i mål C-182/20, BE och DT mot Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava m.fl., EU:C:2021:442

Domstolens dom av den 25 november 2021 i mål C-334/20, Amper Metal Kft. Mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, EU:C:2021:961

Övrigt

HFD:s beslut om att inhämta förhandsavgörande i mål nr. 4302-17

Boverkets remissyttrande över Fi2023/00434

Byggföretagens remissyttrande över Fi2023/00434

FARs remissyttrande över Fi2023/00434

Fastighetsägarnas remissyttrande över Fi2023/00434

Företagarnas remissyttrande över Fi2023/00434

Näringslivets Skattedelegations remissyttrande över Fi2023/00434

Svensk Handels remissyttrande över Fi2023/00434

Svenskt Näringslivs remissyttrande över Fi2023/00434

Sveriges Kommuner och Regioners (SKRs) remissyttrande över Fi2023/00434