

Not 12

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 31 mars 2021 följande beslut (mål nr 4237-20).

Bakgrund

1. Omsättning av tjänster är som regel mervärdesskattepliktig. Med omsättning av tjänst avses bl.a. uttag som görs ur en verksamhet.

2. Den som bedriver byggnadsrörelse kan utföra arbeten på egna fastigheter, dvs. i egen regi, eller på andras fastigheter i form av byggentreprenader. Arbeten i egen regi innebär att uttag görs ur verksamheten. Skattskyldigheten för sådana uttag inträder när uttaget görs, dvs. när arbetena utförs. Redovisningsskyldigheten inträder när fastigheten kan tas i bruk.

3. JM AB, som ingår i mervärdesskattegruppen JM AB Momsgrupp, bedriver byggnadsrörelse som omfattar både arbeten i egen regi och byggentreprenader. Bolaget avser att uppföra ett flerbostadshus på en fastighet som bolaget äger. Efter fastighetsbildning kommer byggnaden att bestå av 45 ägarlägenhetsfastigheter som successivt kommer att överlätas.

4. Mervärdesskattegruppen ansökte om förhandsbesked för att få veta vid vilken tidpunkt som skattskyldigheten för uttag ur verksamheten upphör. I ansökningen med bilagda avtal anges följande.

5. Efter fastighetsbildningen utgör ägarlägenheterna lagertillgångar i JM AB:s byggnadsrörelse. Innan lägenheterna är inflyttningsklara kommer bolaget att ingå köpe- och entreprenadkontrakt med de intressenter som tidigare ingått bokningsavtal med bolaget. Entreprenaden innebär att bolaget ska färdigställa lägenheterna, dvs. utföra alla arbeten som är nödvändiga för att göra dem till nyckelfärdiga bostäder. Tillträde till en lägenhet sker då den är färdigställd i sådan omfattning att den kan användas för sitt avsedda ändamål. Fyra månader före tillträdet ska 10 procent av köpeskillingen ha betalats och resterande 90 procent ska betalas på tillträdesdagen. Äganderätten till lägenheten övergår till köparen på tillträdesdagen när denne erlagt betalning och bolaget utfärdat köpebrev.

6. Skatterättsnämnden fann att skattskyldigheten för uttag av tjänster för att bygga ägarlägenheterna upphör när köpeavtal ingås. Tjänster som utförs efter denna tidpunkt utgör byggentreprenad på annans fastighet. Nämnden anförde att tidpunkten för när skattskyldigheten för uttag upphör är när äganderätten mervärdesskatterättsligt övergår från säljare till köpare vilket enligt EU-rätten sker när köparen kan förfoga över egendomen som om han var ägare till den.

Yrkanden m.m.

7. JM AB Momsgrupp yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att skattskyldigheten för uttag ur byggnadsrörelsen upphör på tillträdesdagen.

8. Skatteverket anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet*Rättslig reglering m.m.*

9. Enligt 1 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, ska mervärdesskatt betalas för skattepliktig omsättning inom landet av varor och tjänster som görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 2 att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt bl.a. 7 §. Av 7 § första stycket första meningen och andra stycket framgår, såvitt nu är av intresse, att med uttag av tjänst förstås att en beskattningsbar person i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar bygg- och anläggningstjänster och tillför dem en egen fastighet som utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

10. Av 1 kap. 3 § första stycket ML följer att skattskyldigheten för uttag av tjänster enligt 2 kap. 7 § inträder när uttaget görs, dvs. tjänsterna tillförs fastigheten, och av 13 kap. 13 § framgår att redovisningsskyldigheten för sådana uttag inträder senast för den redovisningsperiod som fastigheten har kunnat tas i bruk.

11. Bestämmelsen i 2 kap. 7 § ML saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Enligt artikel 135.1 j i direktivet är omsättning av byggnad skattepliktig om den sker före första besittningstagandet men Sverige har enligt anslutningsfördraget med EU rätt att undanta överlåtelse av nyproducerade byggnader från beskattning. Beskattning sker i stället när entreprenadtjänster tillhandahålls externa kunder eller uttag görs av arbeten i egen regi. Härigenom uppnås ett beskattningsresultat som motsvarar det som följer av regleringen i direktivet. (Prop. 2007/08:25 s. 110.)

12. Av artikel 14.1 i direktivet framgår att med leverans av vara avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

13. Bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska så långt möjligt tolkas på ett direktivkonformt sätt och det gäller även bestämmelser som saknar motsvarighet i direktivet (Pfeiffer m.fl., C-379/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 115). Men om det inte är möjligt att nå ett direktivkonformt resultat är det lagen som gäller (Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, punkt 100, jfr även RÅ 1999 not. 245 och HFD 2019 ref. 44).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. Mervärdesskattegruppen ville med sin ansökan om förhandsbesked få veta när skattskyldigheten för uttag av tjänster som utförts för att uppföra de 45 ägarlägenheterna upphör.

15. Av 2 kap. 7 § första stycket första meningen ML framgår att en förutsättning för att den bestämmelsen ska vara tillämplig är att tjänsterna tillförs en egen fastighet som utgör lagertillgång i utförarens, i detta fall JM AB, byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen. Det betyder att prövningen av om skattskyldighet föreligger behöver göras även med beaktande av inkomstskattelagens bestämmelser i 27 kap. om byggnadsrörelse och i 14 kap. om beräkningen av resultatet av näringsverksamhet.

16. Parterna har inte särskilt argumenterat i denna fråga. Mervärdesskattegruppen har upplyst om att ägarlägenheterna utgör lagertillgångar i JM AB:s byggnadsrörelse men har inte redogjort för vid vilken tidpunkt som resultatet från försäljningen av dem kommer att intäktsredovisas och

inkomstbeskattas. Inte heller Skatterättsnämnden redovisar några överväganden i frågan om vad som krävs för att rekvisitet i 2 kap. 7 § första stycket första meningen ML ska vara uppfyllt. Nämnden har gjort sin bedömning mot bakgrund av artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis, men har inte redovisat någon tolkning av lagtexten eller prövning av hur den förhåller sig till direktivet.

17. Det går således inte att utläsa av förhandsbeskedet vilka överväganden som har gjorts i frågan om vad som krävs för att rekvisitet för uttagsbeskattning i 2 kap. 7 § första stycket första meningen ML ska vara uppfyllt eller hur lagtexten förhåller sig till mervärdesskattedirektivet. Förhandsbeskedet ska därför upphävas och målet visas åter till Skatterättsnämnden för ny handläggning.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver Skatterättsnämndens förhandsbesked och visar målet åter till nämnden för ny handläggning.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson* (skiljaktig motivering), *Bull*, *Baran* (skiljaktig) och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Lena Åberg.

Justitierådet *Knutsson* var skiljaktig beträffande motiveringen och ansåg att skälen från och med punkt 17 borde ha utformats på följande sätt.

17. Av mervärdesskattegruppens ansökan framgår, i vart fall underförstått, att svar även önskades på frågan om när redovisningsskyldigheten för uttagen inträder. I Skatterättsnämndens förhandsbesked har inte den frågan behandlats. Möjligen menar nämnden att den tidpunkten sammanfaller med den som gäller för skattskyldighetens upphörande.

18. Av 13 kap. 13 § ML framgår att redovisningsskyldigheten inträder när fastigheten kan tas i bruk. I förarbetena sägs att redovisningsskyldigheten inte bör inträda förrän fastigheten efter slutförda arbeten kan tas i bruk för avsett ändamål (prop. 1978/79:141 s. 55 och 66 samt prop. 2007/08:25 s. 190 ff.). Hur bestämmelsen förhåller sig till 2 kap. 7 § går inte att utläsa av lagtexten eller förarbetena. Skatteverket har gett uttryck för uppfattningen att en fastighetsförsäljning innebär att fastigheten tas i bruk (se Skatteverkets ställningstagande, 131 811979-10/111, Redovisning av mervärdesskatt vid byggnation som påbörjas i egen regi men avslutas som entreprenad).

19. Som framgått går det inte att utläsa av förhandsbeskedet vilka överväganden som har gjorts i frågan om vad som krävs för att rekvisitet för uttagsbeskattning i 2 kap. 7 § första stycket första meningen ML ska vara uppfyllt eller hur lagtexten förhåller sig till mervärdesskattedirektivet. Inte heller framgår det om nämnden har tagit ställning i frågan om vid vilken tidpunkt som redovisningsskyldigheten i 13 kap. 13 § ML inträder för uttag som gjorts under den tid som rekvisitet var uppfyllt.

20. Förhandsbeskedet ska därför upphävas och målet visas åter till Skatterättsnämnden för ny handläggning.

Justitierådet *Baran* var av skiljaktig mening och anförde följande.

1. Bestämmelsen i 2 kap. 7 § ML ska så långt som möjligt tolkas på ett direktivkonformt sätt. Skatterättsnämnden har – utan närmare motivering – konstaterat att frågan om när övergången av äganderätten sker ska bedömas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis. Parterna är av samma uppfattning. Såväl nämnden som parterna anser alltså att det är möjligt att tolka bestämmelsen direktivkonformt.

2. Frågan är om regelns anknytning till det inkomstskatterättsliga begreppet byggnadsrörelse innebär att tidpunkten för äganderättsövergången av en fastighet på vilken en byggnad är under uppförande ska bestämmas med beaktande av inkomstskattelagens bestämmelser i 14 kap. om beräkning av resultatet av näringsverksamhet och därmed tidpunkten för intäktsredovisningen i den skattskyldiges räkenskaper.

3. Tidpunkten för övergången av äganderätten till en fastighet på vilken en byggnad är under uppförande är avgörande för om ett arbete på fastigheten som den överlåtande parten utför är att anse som egenregi-arbete eller som tillhandahållande av en tjänst i entreprenörens utåtriktade verksamhet. Ett arbete på fastigheten i egen regi uttagsbeskattas enligt 2 kap. 7 § ML medan ett tillhandahållande av en tjänst beskattas enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML (artikel 2.1 c i direktivet). Detta innebär att en tolkning som inte sker mot bakgrund av direktivets bestämmelser kan medföra att beskattningen av ett arbete som enligt mervärdesskattedirektivet utgör ett tillhandahållande av en tjänst helt eller delvis faller bort och ersätts i motsvarande delar med uttagsbeskattning.

4. Resultatet från försäljningen av en fastighet av förevarande slag tas upp vid inkomstbeskattningen i enlighet med räkenskaperna så länge den valda periodiseringen är förenlig med god redovisningssed. En skattskyldig har en viss valmöjlighet i de fall det finns flera olika periodiseringssätt som är förenliga med god redovisningssed (14 kap. 2 och 4 §§ IL samt prop. 1999/00:2, del 2, s. 179 f.). Detta innebär att skattskyldiga som omfattas av samma redovisningsregelverk kan välja olika tidpunkter för redovisningen av resultatet från fastighetsförsäljningar så länge de valda sätten att redovisa är förenliga med god redovisningssed. Vidare kan god redovisningssed skilja sig åt mellan olika kategorier av skattskyldiga, t.ex. mellan större och mindre företag. En anknytning till den skattskyldiges räkenskaper kan därför medföra att tidpunkten för äganderättsövergången avseende överlåtelser med identiska villkor kan variera mellan olika skattskyldiga beroende på vilket sätt enligt god redovisningssed som den skattskyldige har valt att redovisa resultatet av fastighetsförsäljningen i sina räkenskaper.

5. En tolkning av bestämmelsen i 2 kap. 7 § ML – såvitt gäller tidpunkten för övergången av äganderätten – utifrån inkomstskattelagens regler om beräkningen av resultatet av näringsverksamhet kan således leda till resultat som är oförenliga med mervärdesskattedirektivet.

6. I motsvarande bestämmelse om uttagsbeskattning i den tidigare mervärdesskattelagen användes uttrycket ”yrkesmässig byggnadsverksamhet” för att avgränsa regelns tillämpningsområde. I förarbetena till den nya mervärdesskattelagen uttalades att innebörden av det uttrycket är

vag. För att undvika denna vaghet bör regeln i den nya lagen antingen innehålla en självständig precisering av begreppet eller en uttrycklig anknytning till det inkomstskatterättsliga begreppet byggnadsrörelse. En anknytning till inkomstskattens begrepp ansågs tillgodose ändamålen med bestämmelsen och lägga grunden för en enhetlig tillämpning av den. Den nya bestämmelsen utformades därför så att den gäller arbeten på sådana fastigheter som inkomstskatterättsligt utgör omsättningstillgångar i byggnadsrörelse. (Prop. 1993/94:99 s. 145.)

7. Anknytningen till det inkomstskatterättsliga begreppet avgränsar således endast bestämmelsens tillämpningsområde, dvs. definierar vilka slags fastigheter som ska omfattas av bestämmelsen. I lagtexten används uttrycket "egen fastighet" för att skilja mellan egenregiarbeten och tillhandahållanden i den utåtriktade verksamheten. Frågan om när övergången av äganderätten sker bör därför avgöras utifrån en tolkning av det uttrycket. Det är inte definierat i lagtexten. Det bör alltså vara möjligt att tolka bestämmelsen mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis. Den skattskyldiges val av tidpunkt för intäkt-redovisningen i sina räkenskaper bör därmed sakna betydelse för bedömningen.

8. Mot bakgrund av det anförda anser jag att det inte finns skäl att upphäva förhandsbeskedet och visa målet åter till Skatterättsnämnden för ny handläggning. Överröstad i denna fråga saknar jag anledning att pröva målet i övriga delar.

Skatterättsnämnden (2020-06-29, *Harmsen Hogendoorn, ordförande [skiljaktig], Pettersson, Bohlin, Fored [skiljaktig], Olsson, Sandberg Nilsson [skiljaktig] och Tunudd*):

Förhandsbesked

Tidpunkten för när skattskyldighet för uttag av tjänster för byggnation av ägarlägenhetsfastigheterna i egen regi upphör och fråga blir om entreprenad på annans fastighet är när köpeavtal ingås.

Skatterättsnämndens bedömning

Bolaget ska påbörja byggnationen i egen regi men före färdigställandet övergår byggnationen till en entreprenad. Uttag av tjänster enligt 2 kap. 7 § ML sker inte längre när byggnationen inte längre sker i egen regi, dvs. när äganderätten övergått till annan. Den fråga som Skatterättsnämnden har att ta ställning till är således vid vilken tidpunkt äganderätten till ägarlägenhetsfastigheten övergår till köparen.

Frågan om när övergången av äganderätten sker ska enligt Skatterättsnämndens mening tolkas mot bakgrund av bestämmelser i mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis.

Av EU-domstolens praxis framgår att begreppet leverans av varor i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet inte avgörs av formkrav i nationell rätt utan att begreppet omfattar samtliga överföringar som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till

egendomen. Vid den bedömningen har domstolen fäst vikt vid om de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med ägandet har överförts till köparen (Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, p. 39–40, samt där angivna rättsfall, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, p. 30).

Vid överlåtelser av fastigheter föreligger det oftast en period, tiden mellan köpeavtal och tillträdet, där varken säljaren eller köparen har fullständig förfoganderätt till fastigheten. Av svensk civilrättslig praxis framgår att i och med att parterna ingår köpeavtal blir köparen skyddad mot att säljarens borgenärer tar fastigheten i anspråk. Om parterna har avtalat om att äganderätten till fastigheten övergår först på tillträdesdagen får säljaren ett skydd mot köparens borgenärer eftersom han får möjlighet att häva köpet om inte köpeskillingen betalas. Säljaren kan dock inte förhindra att köpet fullbordas om köparen fullgör sina förpliktelser och betalar köpeskillingen (jfr NJA 1995 s. 178 och NJA 1995 s. 183).

Skatterättsnämnden anser mot denna bakgrund att rätten att såsom ägare förfoga över ägarlägenhetsfastigheten övergår till köparen när köpeavtalet ingås. Vid denna tidpunkt har den ekonomiska risken och de fördelar som främst förknippas med ägandet huvudsakligen överförts till köparen. Äganderätten har överlåtit till köparen och köparen kan förfoga över ägarlägenhetsfastigheten genom att t.ex. ingå avtal om färdigställande av den med bolaget.

Harmsen Hogendoorn, Fored och Sandberg Nilsson var skiljaktiga och anförde följande:

Till skillnad från majoriteten anser vi att äganderättsövergången, i ljuset av EU-rätten, sker först vid köparnas tillträde eftersom det är först då som köparna kan anses förfoga över ägarlägenhetsfastigheterna såsom ägare.

Begreppet ”leverans av varor” är enligt EU-domstolen inte beroende av en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställs i den tillämpliga nationella rätten utan det innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om denne vore ägare till densamma, se t.ex. domen i HE, C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 64.

Vi är eniga med majoriteten om att det vid överlåtelser av fastigheter ofta föreligger en period, tiden mellan köpeavtal och tillträdet, där varken säljaren eller köparen har fullständig förfoganderätt till fastigheten. Under denna tid tillkommer avkastning, annan inkomst av fastighet och avgifter för densamma på säljaren. Under samma tid kan köparna inte besöka, sälja eller på annat sätt, t.ex. pantsätta eller söka lagfart på ägarlägenhetsfastigheterna och har därmed enligt vår mening bara en begränsad förfoganderätt. Övergången av den faktiska förfoganderätten övergår därför enligt vår mening inte vid tidpunkten för köpeavtalet utan först vid tillträdet.