



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2389-22

meddelad i Stockholm den 15 februari 2023

KLAGANDE

JM AB Momsgrupp

Ombud: Emil Virhammar
Svalner Skatt & Transaktion KB
Box 16115
103 23 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 1 april 2022 i ärende dnr 8-21/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att skattskyldigheten för uttag av tjänster som tillförs ägarlägenhetsfastigheterna upphör på tillträdesdagen.

BAKGRUND

1. Omsättning av varor och 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 byggtreprenader. Arbeten i egen regi på fastigheter som utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen innebär att uttag görs ur verksamheten. Skattskyldigheten för sådana uttag inträder när uttaget görs, dvs. när arbetena utförs.
3. JM AB, som ingår i mervärdesskattegruppen JM AB Momsgrupp (momsgruppen), bedriver byggnadsrörelse som omfattar både arbeten i egen regi och byggtreprenader. Bolaget avser att uppföra ett flerbostadshus på en fastighet som bolaget äger. Efter fastighetsbildning kommer det att finnas 45 ägarlägenhetsfastigheter som succesivt kommer att överlätas. En ägarlägenhetsfastighet är en tredimensionell fastighet som är avsedd att rymma en enda bostadslägenhet. JM ska färdigställa bostäderna.
4. Momsgruppen ansökte om förhandsbesked för att få veta vid vilken tidpunkt som skattskyldigheten för uttag ur verksamheten upphör. Av ansökan framgår följande.
5. Ägarlägenhetsfastigheterna utgör lagertillgångar i JM:s byggnadsrörelse. Innan bostäderna är inflyttningsklara kommer bolaget att löpande ingå köpe- och entreprenadkontrakt med köpare av ägarlägenhetsfastigheterna. Entreprenaden innebär att bolaget ska utföra alla nödvändiga arbeten för att göra lägenheterna till nyckelfärdiga bostäder. Tillträde till en ägarlägenhetsfastighet sker ett visst datum då lägenheten ska vara färdigställd i sådan omfattning att den kan användas för sitt avsedda ändamål.

6. En köpare betalar en viss summa när köpe- och entreprenadkontraktet ingås. Fyra månader före tillträdet ska 10 procent av köpeskillingen betalas efter avräkning för vad som redan har erlagts. Resterande 90 procent ska betalas på tillträdesdagen. Äganderätten till ägarlägenhetsfastigheten övergår enligt kontraktet till köparen på tillträdesdagen när denne erlagt betalning och bolaget utfärdat köpebrev. Fram till dess finns fastigheten kvar i JM:s redovisning.
7. Skatterättsnämnden ansåg att momsgruppens fråga skulle besvaras med utgångspunkt i en EU-rättslig bedömning av när äganderätten ska anses övergå till köparen. Nämnden fann att äganderätten till en ägarlägenhetsfastighet övergår när köpekontraktet ingås och att skattskyldigheten för uttag av tjänster upphör då.

YRKANDEN M.M.

8. *JM AB Momsgrupp* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att skattskyldigheten för uttag ur byggnadsrörelsen upphör på tillträdesdagen.
9. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

10. Frågan i målet är när skattskyldigheten upphör för uttag av tjänster som tillförs ägarlägenhetsfastigheter som utgör lagertillgångar i en byggnadsrörelse och som avyttras successivt.

Rättslig reglering m.m.

11. 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 vara förstås enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 att en vara överlåts mot ersättning. Enligt tredje stycket 2 förstås med omsättning av tjänst att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt bl.a. 7 §.
12. Av 2 kap. 7 § första stycket första meningen och andra stycket framgår att med uttag av tjänst förstås att en beskattningsbar person i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar vissa angivna tjänster och tillför dem en egen fastighet, om den beskattningsbara personen både tillhandahåller tjänster åt andra (bygg-entreprenader) och utför tjänster på sådana fastigheter, och fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229).
13. Bestämmelsen i 7 § saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Av artikel 135.1 j i direktivet följer att omsättning av byggnad är skattepliktig om den sker före första besittningstagandet men Sverige har enligt anslutningsfördraget med EU rätt att undanta överlåtelser av nyproducerade byggnader från beskattning. Enligt 3 kap. 2 § ML undantas i enlighet med detta all omsättning av fastigheter från skatteplikt. Beskattning sker i stället när entreprenadtjänster tillhandahålls externa kunder eller uttag görs av arbeten i egen regi (prop. 2007/08:25 s. 110).
14. Av artikel 14.1 i direktivet framgår att med leverans av vara avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.
15. 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-397/01–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

16. Ägarlägenhetsfastigheterna redovisas enligt givna förutsättningar som lager-tillgångar i JM:s byggnadsrörelse fram till tillträdesdagen och utgör sådana tillgångar enligt inkomstskattelagen. Av 2 kap. 7 § ML följer då att momsgruppen ska uttagsbeskattas för de tjänster som JM tillför en ägarlägenhetsfastighet så länge som den utgör JM:s egen fastighet, dvs. så länge den inte är omsatt. Frågan är därmed när ägarlägenhetsfastigheten ska anses omsatt.
17. Bestämmelsen i 2 kap. 7 § ML saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet men ska så långt möjligt tolkas på ett direktivkonformt sätt (se punkt 15). I den mån lagtexten medger det ska bestämmelsen därmed tolkas med beaktande av direktivet.
18. Begreppet omsättning används inte i mervärdesskattedirektivet. I stället används begreppet leverans av vara. Av artikel 14.1 i direktivet följer att leverans av en vara har skett när en köpare såsom ägare kan förfoga över den. Av EU-domstolens praxis framgår att leveransbegreppet inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med formkrav i nationell rätt utan att begreppet omfattar samtliga överföringar av materiell egendom som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som ägare (bl.a. Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 7 och Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punkt 32, se även HFD 2022 ref. 28, punkt 16). Vid bedömningen är det relevant att beakta om de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med äganderätten i allt väsentligt överförs (jfr Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 40 och NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 32).

19. JM och köparen blir genom köpe- och entreprenadkontraktet bundna vid överlåtelsen. Köparen blir samtidigt skyddad mot att JM:s borgenärer kan ta ägarlägenhetsfastigheten i anspråk. Å andra sidan blir JM genom kravet på köpebrev, som gör köpets fullbordan beroende av att köpeskillingen erläggs, skyddad mot köparens borgenärer i det att JM får möjlighet att häva köpet om inte köpeskillingen betalas i rätt tid. Under tiden mellan kontraktet och köpebrevet har köparen en villkorlig rätt till fastigheten (NJA 1995 s. 178 och NJA 1995 s. 183).
20. Det är köparen som står risken för att ägarlägenhetsfastigheten sjunker i värde fram till tillträdesdagen men som samtidigt får förmånen av en eventuell värdeökning under samma tid. Å andra sidan står JM risken för eventuella fördyringar av entreprenaden under den tid som byggnationen pågår samtidigt som JM:s vinst ökar om kostnaderna blir lägre än förväntat.
21. Avsikten med köpe- och entreprenadkontraktet är att köparen ska förvärva en nyckelfärdig bostad från JM. Köparen saknar möjlighet att förvärva fastigheten utan att samtidigt låta JM färdigställa bostaden. Enligt kontraktet har köparen aldrig rätt att häva enbart entreprenaddelen utan om det föreligger rätt till hävning måste den avse kontraktet i dess helhet.
22. Behörigheten att rättsligt förfoga över ägarlägenhetsfastigheten är enligt köpe- och entreprenadkontraktet begränsad genom att köparen inte får sälja den före tillträdesdagen. Köparen får inte heller ansöka om lagfart på förvärvet av fastigheten eller upplåta panträtt i den innan köpebrevet har utfärdats. Vidare framgår av kontraktet att äganderätten till fastigheten övergår på köparen först på tillträdesdagen. Ett sådant villkor har inte någon civilrättslig effekt på köparens möjlighet att förfoga över den villkorliga rätt till fastigheten som följer av köpekontraktet men skatterättsligt anses köparen som ägare först vid den avtalade tidpunkten för äganderättens övergång (RÅ 1993 ref. 16).

23. Vid en sammantagen bedömning är det först på tillträdesdagen som väsentliga fördelar som förknippas med äganderätten till ägarlägenhetsfastigheten överförs till köparen och denne såsom ägare kan förfoga över den. Det är därmed vid den tidpunkten som leverans sker i mervärdesskattedirektivets mening. I enlighet med det upphör fastigheten även att utgöra JM:s egen fastighet på tillträdesdagen.
24. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening ger bestämmelsen i 2 kap. 7 § ML utrymme för en sådan tolkning. Skattskyldigheten för uttag ur verksamheten upphör därmed på tillträdesdagen och Skatterättsnämndens förhandsbesked ska ändras i enlighet med detta.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten (skiljaktig),
Margit Knutsson, Thomas Bull, Marie Jönsson och Linda Haggren (skiljaktig).

Föredragande har varit justitiesekreteraren Sofia Karlsson Wramsmyr.

SKILJAKTIGA

Justitieråden Henrik Jermsten och Linda Haggren är skiljaktiga och anser att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas samt att domskälen från och med punkt 18 ska ha följande lydelse.

18. Begreppet omsättning används inte i mervärdesskattedirektivet. I stället används begreppet leverans av vara. Av artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet följer att leverans av en vara har skett när en köpare såsom ägare kan förfoga över den. Av EU-domstolens praxis framgår att leveransbegreppet inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med formkrav i nationell rätt utan att begreppet omfattar samtliga överföringar av materiell egendom som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som ägare (bl.a. Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 7 och Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punkt 32, se även HFD 2022 ref. 28, punkt 16).
19. I detta fall blir JM och köparen genom köpekontraktet bundna vid överlåtelsen. Köparen blir samtidigt skyddad mot att JM:s borgenärer kan ta ägarlägenhetsfastigheten i anspråk. Det är köparen som står risken för eventuella prisfall under byggnationen men som samtidigt får förmånen av en eventuell värdeökning under samma tid. De faktiska förhållandena innebär vidare att äganderättsövergången civilrättsligt äger rum i och med köpekontraktet (NJA 1995 s. 178 och NJA 1995 s. 183).
20. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning innebär köpekontraktet att säljaren överför befogenheten att faktiskt förfoga över egendomen som ägare på köparen. Detta visar sig också i det att köparen i samband med köpet av fastigheten har kunnat ingå ett entreprenadavtal anseende samma fastighet med säljaren.

21. Vid en sammantagen bedömning är det vid kontraktstidpunkten, dvs. när köpekontraktet ingås, som väsentliga fördelar som förknippas med äganderätten till ägarlägenhetsfastigheten överförs till köparen och denne såsom ägare kan förfoga över den. Det är därmed vid den tidpunkten som leverans sker i mervärdesskattedirektivets mening. I enlighet med det upphör fastigheten då att utgöra JM:s fastighet.
22. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning upphör därför skattskyldigheten för uttag ur verksamheten vid kontraktstidpunkten och Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.