

## Ref 10

### **Fråga om när skattskyldigheten upphör för uttag av tjänster som tillförs ägarlägenhetsfastigheter som utgör lagertillgångar i en byggnadsrörelse och som avyttras successivt. Förhandsbesked om mervärdesskatt.**

1 kap. 1 § 1, 2 kap. 1 § första stycket 1 och tredje stycket 2 samt 2 kap. 7 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 15 februari 2023 följande dom (mål nr 2389-22).

#### **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 byggentreprenader. 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 byggentreprenader. Bolaget avser att uppföra ett flerbostadshus på en fastighet som bolaget äger. Efter fastighetsbildning kommer det att finnas 45 ägarlägenhetsfastigheter som successivt kommer att överlåtas. En ägarlägenhetsfastighet är en tredimensionell fastighet som är avsedd att rymma en enda bostads-lägenhet. 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 överläts 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 (byggentreprenader) och utför tjänster på sådana fastigheter, och fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

13. Bestämmelsen i 7 § saknar motsvarighet i mervärdesskatte-direktivet (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 överlåtelse 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 lagertillgångar 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 föfoga 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 föfoga 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 föfoga 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.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

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

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten* (skiljaktig), *Knutsson, Bull, Jönsson* och *Haggren* (skiljaktig). Föredragande var justitiesekreteraren Sofia Karlsson Wramsmyr.

Justitieråden *Jermsten* och *Haggren* var skiljaktiga och ansåg att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas samt att domskälen från och med punkt 18 skulle 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 avseende 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.

*Skatterättsnämnden* (2022-04-01, Harmsen Hogendoorn, ordförande [skiljaktig], Pettersson, Bohlin, Fored [skiljaktig], Olsson, Sandberg Nilsson [skiljaktig] och Tunudd):

*Förhandsbesked*

Skattskyldigheten för uttag av tjänster som utförts för att uppföra de 45 ägarlägenheterna upphör när köpeavtal ingås.

*Skatterättsnämndens bedömning*

Enligt Skatterättsnämndens mening utgör ansökan, med beaktande av de uppgifter som lagts till efter Högsta förvaltningsdomstolens beslut,<sup>1</sup> tillräckligt underlag för att ett förhandsbesked ska kunna lämnas.

Enligt 2 kap. 7 § ML ska 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 (byggentreprenader) och utför tjänster på fastigheten och fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Enligt 27 kap. 2 § IL anses den som innehar en tillgång som är en lagertillgång enligt 4–7 §§ bedriva byggnadsrörelse. Av 4 § framgår att om en fastighet förvärvas genom t.ex. köp av någon som bedriver byggnadsrörelse, blir fastigheten en lagertillgång hos förvärvaren. Av handlingarna i ärendet framgår att ägarlägenheterna utgör lagertillgångar i JM AB:s (Bolaget) byggnadsrörelse.

Skatterättsnämnden uppfattar att den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen återförvisat till Skatterättsnämnden är vilka överväganden som gjorts i fråga om vad som krävs för att rekvisiten för uttagsbeskattning i 2 kap. 7 § första stycket första meningen ML ska vara uppfyllda samt hur lagtexten förhåller sig till mervärdesskattedirektivet.

Så som Högsta förvaltningsdomstolen har angett saknar bestämmelsen motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 135.1 j i direktivet följer att leverans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står på omfattas av undantag från skatteplikt utom när det gäller leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på, dvs. nyproducerade byggnader och den mark de står på. Genom anslutningsfördraget har emellertid Sverige getts rätt att undanta även sistnämnda leveranser från skatteplikt (se artikel 380 i direktivet och Bilaga X punkt 9). Enligt 3 kap. 2 § ML undantas i enlighet härmed från skatteplikt all omsättning av fastigheter.

Trots att överlåtelse av nyproducerade byggnader sålunda undantas från skatteplikt enligt ML, medges avdrag för den ingående skatt som belöper på förvärv av varor och tjänster under uppförandet enligt 8 kap. 3 § ML om övriga villkor för avdragsrätt är uppfyllda. I ett EU-rättsligt perspektiv skulle man kunna säga att avdragen för ingående skatt kompenseras genom den uttagsbeskattning som föreskrivs i 2 kap. 7 § jämförd med 7 kap. 5 § och 13 kap. 13 § ML, vilken baseras på framförallt nedlagda kostnader samt värdet av eget arbete och redovisas senast vid den tidpunkt när det objekt uttaget avser kunnat tas i bruk.

---

<sup>1</sup> HFD 2021 not. 12 (red. anm.).

Uttagsbeskattningen enligt bestämmelsen i 2 kap. 7 § ML leder på så sätt enligt Skatterättsnämndens mening till ett beskattningsresultat som ligger närmare i linje med det beskattningsresultat som åsyftas av mervärdesskattedirektivet (inklusive det svenska undantaget som utgör del av direktivet).

Inför EU-inträdet konstaterades också att för att motsvarande beskattningsresultat som i direktivet ska uppnås måste uttagsbeskattning ske avseende egenregiarbeten på fastigheter i verksamheter som avses i 2 kap. 7 § ML; hade omsättning av nyproducerade byggnader varit skattepliktig även enligt ML skulle det inte föreligga något behov av 2 kap. 7 § ML (jfr SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EG, s. 219 f.)

I nu aktuellt fall är frågan vid vilken tidpunkt byggnadsarbete i egen regi och därmed uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML upphör, och entreprenad på annans fastighet påbörjas som medför mervärdesbeskattning i vanlig ordning.

Mot bakgrund av Högsta förvaltningsdomstolens resonemang måste tidpunkten enligt Skatterättsnämndens bedömning bestämmas till antingen den tidpunkt när äganderätten till lägenheten mervärdesskatterättsligt (och med beaktande av EU-rätten) övergår till köparen av lägenheten, eller till den tidpunkt när fastigheten upphör att vara lagertillgång i fastighetsägarens byggnadsrörelse (med utgångspunkt i IL).

Sistnämnda synsätt skulle innebära att anknytningen till IL som görs i 2 kap. 7 § ML inte enbart är ett utpekande av vilka objekt som ska bli föremål för uttagsbeskattning utan att det också blir fråga om ett nationellt inkomstskatterättsligt inslag i den mervärdesskatterättsliga bedömningen enligt ML, med bortseende från direktivet och den praxis som utvecklats av EU-domstolen.

Därvid beaktar Skatterättsnämnden följande.

I lagen (1968:430) om mervärdesskatt användes begreppet ”yrkesmässig byggnadsverksamhet” för att avgränsa bestämmelsens tillämpningsområde. I samband med en författningsteknisk översyn av lagen uttalades i förarbetena att innebörden av uttrycket numera var vagt. För att undvika denna vaghet borde den nya lagen innehålla antingen en självständig precisering av begreppet eller en uttrycklig anknytning till begreppet byggnadsrörelse i kommunalskattelagen (1928:370), KL. En anknytning till KL ansågs tillgodose ändamålen med bestämmelsen och lägga grunden för en enhetlig tillämpning av bestämmelsen. Den nya bestämmelsen utformades därför så att den gällde tjänster på sådana fastigheter som enligt KL utgör omsättningstillgångar i byggnadsrörelse.

I ML används uttryckssättet fastighet som utgör lagertillgång i stället för uttrycket omsättningstillgång. Ändringen angavs vara av redaktionell art och någon ändring i sak var inte avsedd. Det anges vidare att paragrafen ändrats i förtydligande syfte när det gäller att ange vilka fastigheter det är fråga om (prop. 1993/94:99 s. 145).

Därefter har ytterligare terminologiska ändringar gjorts i samband med att uttagsbeskattning även skulle omfatta hyresrätt och bostadsrätt (jfr prop. 2007/08:25 s. 60–61). Den ändrade terminologin anges inte avsedd att medföra någon ändring i materiellt hänseende.

Mot denna bakgrund ligger det enligt Skatterättsnämndens mening närmare till hands att uppfatta den hänvisning som görs till IL i 2 kap. 7 § ML som en avgränsning av tillämpningsområdet, dvs. ett utpekande av

vilka fastigheter som kan anses utgöra en ”egen fastighet” och som därmed kan bli föremål för uttagsbeskattning.

Därvid beaktas också att om tidpunkten för när uttagsbeskattning ska upphöra skulle knytas till tidpunkten för när en fastighet upphör att vara en lagertillgång enligt IL, skulle detta kunna ge olika resultat till följd av anknytningen till god redovisningssed och därmed inte leda till någon enhetlig tillämpning av den mervärdesskatterättsliga bestämmelsen.

Följaktligen anser Skatterättsnämnden att frågan om vid vilken tidpunkt uttag av tjänster som utförts för att uppföra ägarlägenheterna upphör och det i stället blir fråga om entreprenad på annans fastighet ska besvaras med utgångspunkt i en EU-rättslig bedömning av när äganderätten ska anses övergå till köparen, dvs. mot bakgrund av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis.

Enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet avses med leverans av varor överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Av EU-domstolens praxis framgår att begreppet leverans av varor i 14.1 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 överlåtelse av fastigheter föreligger det oftast en period, tiden mellan köpeavtal och tillträdet, där varken säljaren eller köparen har fullständig förfoganderätt till fastigheten. Det innebär i praktiken att varken säljare eller köpare har befogenhet att faktiskt förfoga över fastigheten som om han var ägare. 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).

Det framgår av köpeavtalet, benämnt Köpe- och entreprenadkontrakt, att Bolaget överlåter ägarlägenheten till köparen och därtill har parterna avtalat om att Bolaget på totalentreprenad ska utföra alla nödvändiga arbeten för att färdigställa lägenheten.

Som framgår ovan kan ingen av parterna faktiskt förfoga över ägarlägenheten fullständigt såsom han var ägare. I och med att köpeavtalet ingås är dock köparen bunden vid sitt köp och är därmed den part som står risken för eventuella prisfall på bostadsmarknaden under byggnationen. Det är samtidigt köparen som får förmånen av en eventuell värdeökning av ägarlägenheten under samma tid. Köparen har vid den tidpunkten visserligen inte möjlighet att t.ex. besöka, sälja eller pantsätta ägarlägenheten, men inte heller Bolaget torde kunna sälja eller pantsätta ägarlägenheten efter det att köpeavtal ingåtts.

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att rätten att förfoga över ägarlägenheten som om han var ägare övergår till köparen när köpe-



avtalet ingås. Vid denna tidpunkt har de avgörande ekonomiska riskerna och fördelarna som är förknippade med ägandet av ägarlägenheten överförs till köparen och som i egenskap av ägare t.ex. kan ingå avtal om färdigställande av ägarlägenheten med Bolaget.

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

Vi är överens med majoriteten om att frågan vid vilken tidpunkt uttag av tjänster som utförts för att uppföra ägarlägenheterna upphör och det i stället blir fråga om entreprenad på annans fastighet ska besvaras med utgångspunkt i en EU-rättslig bedömning av när äganderätten ska anses övergå till köparen, dvs. mot bakgrund av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis.

Till skillnad från majoriteten anser vi emellertid 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.

Därtill kommer att det visserligen, såsom majoriteten angett, ska fästas vikt vid om de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med ägandet har överförs till köparen (C-118/11, Eon och C-209/14, NLB Leasing). Samtidigt följer av angivna domar att det vid bedömningen av om en äganderättsövergång har skett ska beaktas huruvida det sammanlagda beloppet av betalningarna i princip motsvarar varans marknadsvärde.

I förevarande fall betalar köparna 100 000 kr när köpeavtal ingås med avräkning för eventuellt betald bokningsavgift. Fyra månader innan tillträdet betalar köparna ytterligare tio procent av den totala köpeskillingen med avräkning för vad som redan betalats. Vid tillträdet betalar köparna återstående 90 procent av den totala köpeskillingen. Detta talar enligt vår mening också för att äganderättsövergången knyts till tidpunkten för köparnas tillträde, den tidpunkt när betalningarna i princip motsvarar ägarlägenheternas marknadsvärde.

Vi är således eniga med majoriteten om att det vid överlåtelse 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. Med beaktande härav och att köparna först vid tillträdet betalar resterande 90 procent av köpeskillingen, sker övergången av den faktiska förfoganderätten enligt vår mening inte vid tidpunkten för köpeavtalet utan först vid tillträdet.