

PROMEMORIA

Datum: 30 april 2015
Till: Anna Sandberg Nilsson, Svenskt Näringsliv
Från/Tfn: Ulrika Grefberg och Britta Nordström, Svalner
Ärende: Fastighetsbegreppet i Rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 i jämförelse med fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen

1 Bakgrund

Genom antagandet av Rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 ("förordningen") kommer flera bestämmelser som närmare definierar vad som utgör fastighet i mervärdesskattehänseende att utgöra svensk lag. Svenskt Näringsliv har gett Svalner i uppdrag att utreda på vilket sätt dessa definitioner kan komma att påverka bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200) ("ML") samt rådande rättstillämpning i Sverige.

SVALNER

Våra kommentarer

1.1 Inledning

Fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen, ML, grundar sig på det civilrättsliga fastighetsbegreppet i **jordabalken**, JB, se 1 kap. 1 § punkt 1 ML. Dock finns det vissa avvikelser, vilka innebär både utvidgningar och inskränkningar, i förhållande till JB:s fastighetsbegrepp.

Fastighetsbegreppet i ML har **utvidgats** till att även omfatta byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggningar som för stadigvarande bruk anbragts i eller ovan jord och som tillhör någon annan än ägaren till jorden ("byggnad/anläggning på ofri grund"), se 1 kap. 11 § punkt 2 ML. Även byggnadstillbehör/verksamhetstillbehör som ägs av annan än byggnadens ägare ("byggnadstillbehör i annans byggnad") utgör fastighet i ML, se 1 kap. 11 § punkt 3 ML.

Fastighetsbegreppet i ML har **inskränkts** genom att det inte omfattar industritillbehör som utgör fastighet enligt JB, se 1 kap. 1 § punkt 1 ML.

1.2 Fastighetsbegreppet - översikt

Förordningen:	JB:	ML:	Kommentar:
13b a) "Varje bestämd del av jorden , på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta."	1 kap. 1 § JB: "Fast egendom är jord . Denna är indelad i fastigheter. En fastighet avgränsas antingen horisontellt eller både horisontellt och vertikalt."... 1 kap 1a § JB: "I denna balk betyder 1. tredimensionell fastighet: en fastighet som i sin helhet är avgränsad både horisontellt och vertikalt, 2. tredimensionellt fastighetsutrymme: ett utrymme som ingår i en annan fastighet än en tredimensionell fastighet och som är avgränsat både horisontellt och vertikalt, 3. ägarlägenhetsfastighet: en tredimensionell fastighet som inte är avsedd att rymma annat än en enda bostadslägenhet."	1 kap. 11 § 1 p. ML: "Med fastighet förstås 1. vad som enligt jordabalken utgör eller tillhör fastighet"...	Förordningens definition är i huvudsak i överensstämmelse med svensk rätt. Att fundera över: <ul style="list-style-type: none">- Luftrum som 3D-bildas (fastighet enligt JB)- Allmänt vatten inom svenskt territorialvatten som ej utgör fastighet enligt JB (går ej att äga eller besitta?)

SVALNER

	<p>Vad som sägs i denna balk om mark gäller också annat utrymme som ingår i en fastighet eller är samfällt för flera fastigheter.”</p>		
<p>13b b) ”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.”</p>	<p>2 kap 1 § 1 st. JB: ”Till en fastighet hör byggnader, ledningar, stängsel och andra anläggningar som har anbragts inom fastigheten för <u>stadigvarande bruk</u>, på rot stående träd och andra växter, naturlig gödsel. Till en fastighet hör även en sådan byggnad eller annan anläggning som är uppförd utanför fastigheten, om den är avsedd för stadigvarande bruk vid utövandet av ett servitut till förmån för fastigheten och inte hör till den fastighet där den finns. Detsamma gäller i fråga om en ledning eller annan anordning för vilken ledningsrätt har beviljats, om det vid en förrätning enligt ledningsrättslagen (1973:1144) har förordnats att rätten skall hör till fastigheten.”</p>	<p>1 kap. 11 § 1 p. och 2 p. ML: ”1. vad som enligt jordabalken utgör eller tillhör fastighet”... ”2. byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggningar som för <u>stadigvarande bruk</u> anbragts i eller ovan jord och som tillhör någon annan än ägaren till jorden.”</p>	<p>Denna punkt är i huvudsak i överensstämmelse med svensk rätt. Vissa angivna fastighetstillhörigheter i JB (på rot stående träd, växter, naturlig gödsel) bör omfattas av förordningens första punkt (artikel 13b a). Fastighetsbegreppet i ML omfattar såväl byggnad/konstruktion på egen eller annans mark (jfr byggnad/anläggning på ofri grund) vilket är i överensstämmelse med förordningens definition.</p> <p>Fastighetsbegreppets definition i ML bör anpassas till förordningens ordalydelse, för att tydliggöra att det rör sig om ett gemenskapsrättsligt begrepp. Möjligtvis kan begreppet ”anläggning” som används i ML och JB ha en vidare innebörd än begreppet ”konstruktion” som används i den svenska översättningen av förordningen. Begreppet ”anläggning” återfinns bl.a. i 3 kap. 3 § andra stycket ML (frivillig skattskyldighet) och kan omfatta en bearbetning av marken, t.ex. gjuten bottenplatta, asfalterad yta, golfanläggning etc. Av tillämpningsföreskrifterna till förordningen tycks innebörden av begreppet ”konstruktion” dock vara densamma som ”anläggning”, då exempel på ”konstruktion” anges vara bl.a. vägar, rör/ledningar för gas, vatten, elkraft och flygfält. Om begreppet anläggning byts ut till begreppet konstruktion i ML bör det säkerställas att utrymmet för frivillig skattskyldighet i 3 kap. 3 § andra stycket ML inte minskar. Ett förtydligande om att konstruktion är detsamma som anläggning kan i så fall behövas.</p> <p>I ML/JB används begreppet ”stadigvarande bruk”</p>

SVALNER

			istället för förordningens "monteras ned eller flyttas med lätthet". Begreppet "stadigvarande bruk" tyder på att syftet med användningen är styrande jämfört med "monteras ned eller flyttas med lätthet" som snarare tyder på att typ av konstruktion har betydelse. Fastighetsbegreppet i ML ska dock sedan tidigare tolkas EU-konformt, vilket innebär att begreppet "stadigvarande bruk" inte har fått så stor betydelse. För att undvika tolkningsproblem bör ordalydelsen i 1 kap. 11 § ML därför anpassas till förordningens.
13b c) "Varje föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och utan vilken byggnaden eller konstruktionen är ofullständig, exempelvis dörrar, fönster, tak, trappor och hissar."	2 kap. 2 § 1 st. JB: "Till byggnad hör fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd , om det är ägnat till <u>stadigvarande bruk</u> för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmateriel och nyckel."	1 kap. 11 § 1 p. och 3 p. ML: "1. vad som enligt jordabalken utgör eller tillhör fastighet , med undantag för sådan egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken (industritillbehör)." och "3. egendom som avses i 2 kap. 2 § jordabalken även om byggnaden tillhör annan än ägaren till jorden eller om egendomen tillförts byggnaden av någon annan än ägaren till byggnaden."	Denna punkt är i huvudsak i överensstämmelse med svensk rätt. Fastighetsbegreppet i ML omfattar även byggnadstillbehör i någon annans byggnad vilket är i överensstämmelse med förordningens definition. Denna punkt (13b c) omfattar endast byggnadstillbehör för byggnadens allmänna användning. Övriga byggnadstillbehör enligt JB (hylla, disk i butikslokal etc.) utgör verksamhetstillbehör enligt 1 kap.12 § ML och omfattas av punkt 13b d), se nästa ruta. Förordningen innebär dock en inskränkning jämfört med ML och JB, vad gäller vissa byggnadstillbehör som utgör fastighet i svensk rätt men lös egendom enligt förordningen, t.ex. nycklar, brandredskap och civilförsvarsmateriel.
13b d) "Varje föremål, utrustning eller maskin som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras."	2 kap. 2 § 2 st. JB: "I enlighet med vad som sägs i första stycket hör därjämte i regel till byggnad , såvitt angår 1. bostad: badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling,	1 kap. 11 § 1 p. och 3 p. ML: "Med fastighet förstås 1. vad som enligt jordabalken utgör eller tillhör fastighet , med undantag för sådan egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken (industritillbehör)." och "3. egendom som avses i 2 kap. 2 §	Förordningen innebär en utvidgning jämfört med ML, i och med att förordningen även omfattar vad som utgör industritillbehör enligt JB. Enligt ML betraktas industritillbehör som lös egendom, vilket innebär att arbete på industritillbehör inte kan utgöra en sådan byggtjänst som omfattas av omvänd byggmoms. Eftersom

SVALNER

	<p>2. butikslokal: hylla, disk och skyltfönsteranordning, 3. samlingslokal: estrad och sittplatsanordning, 4. ekonomibyggnad till jordbruk: anordning för utfodring av djur och anläggning för maskinmjölkning, 5. fabrikslokal: kylsystem och fläktmaskineri.”</p> <p>2 kap. 3 § JB (”industritillbehör”): ”Till fastighet som helt eller delvis är inrättad för industriell verksamhet hör, utöver vad som följer av 1 och 2 §§, maskiner och annan utrustning som tillförts fastigheten för att användas i verksamheten huvudsakligen på denna.”</p>	<p><i>jordabalken även om byggnaden tillhör annan än ägaren till jorden eller om egendomen tillförts byggnaden av någon annan än ägaren till byggnaden.”</i></p> <p>1 kap. 12 § ML: <i>”Med verksamhetstillbehör förstås annan maskin, utrustning, eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad som är inrättad för annat än bostadsändamål och den anskaffats för att direkt användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.”</i></p>	<p>arbete på industritillbehör inte avser arbete på fast egendom kan det även ifrågasättas om sådana tjänster, vid bestämmande av omsättningsland, ska omfattas av 5 kap. 8 § ML. Vid en anpassning till förordningens definition kommer detta att ändras.</p> <p>Upplåtelse och överlåtelse av industritillbehör (lös egendom) omfattas av allmän skatteplikt. Industritillbehör omfattas av 5-årsjämkning enligt 8 a kap 2 § punkt 1 ML såsom ”maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar”. För att undvika att detta ändras bör industritillbehör särregleras på samma sätt som verksamhetstillbehör görs idag.</p> <p>Verksamhetstillbehör enligt ML:s definition omfattar endast vad som har tillförts en byggnad. Om man väljer att ge ordalydelsen i artikel 13b d) samma skattemässiga hantering som verksamhetstillbehör, skulle det innebära en viss utvidgning av skatteplikt samt tillämpningsområde för 5-årsjämkning vad gäller föremål, utrustning eller maskin som installerats i en anläggning/konstruktion.</p> <p>Förordningen innebär även en inskränkning jämfört med ML och JB, vad gäller vissa byggnadstillbehör såsom t.ex. badkar, tvättmaskin som kan flyttas utan att byggnaden förstörs eller förändras. Att dessa betraktas som lös egendom enligt direktivet men fast egendom enligt ML/JB påverkar bedömningen vid bestämmande av omsättningsland för tillhandahållande av tjänster.</p> <p>Vad gäller gränsdragningen i ML för skatteplikt vad gäller upplåtelse av silo, bassäng etc. i en byggnad (byggnadstillbehör/verksamhetstillbehör med obligatorisk skatteplikt) jämfört med upplåtelse av</p>
--	--	--	--

SVALNER

			silos, bassäng etc. utomhus (byggnad/anläggning med möjlighet till frivillig skattskyldighet) så medför förordningen i sig inte någon skillnad.
--	--	--	---

1.3 Omsättningsland

I förordningen, artikel 31a, anges ett antal exempel på tjänster som ska anses ha en tillräckligt direkt anknytning till fastighet (artikel 31a(1) och (2)) för att anses omsatta i det land där fastigheten är belägen. I artikel 31a(3) anges ett antal exempel på tjänster som inte ska anses ha sådan anknytning till fastighet, vilket i många fall innebär att de istället ska omfattas av huvudregeln.

Inledningsvis anges i artikel 31a(1) att tjänster med tillräckligt direkt anknytning till fastighet ska anses omfatta antingen a) tjänster som härleds från fastighet som även utgör en väsentlig beståndsdel för tjänsten eller b) tjänster som riktas mot en fastighet (rättslig eller fysisk ändring av fastigheten).

I 3 kap. 2 § och 3 § ML regleras skatteplikten för upplåtelse av olika rättigheter till fastighet. Tjänster som räknas upp i 3 kap. 2 § och 3 § ML bör anses utgöra sådana tjänster som definieras i 31a(1)(a) i förordningen, dvs. tjänster som härleds från fastighet och där fastigheten även utgör en väsentlig beståndsdel för tjänsten. Det innebär att tjänster enligt 3 kap. 2 § och 3 § ML är tjänster som ska anses omsatta i det land fastigheten är belägen, dvs. även upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter som återfinns i 3 kap. 3 § 7 ML. Enligt artikel 31a(3)(c) i förordningen ska dock tjänst som rör "tillhandahållande av annonsering, även om det inbegriper användning av fast egendom" inte anses ha tillräckligt anknytning till fastighet, en sådan tjänst omfattas istället av huvudregeln vad gäller omsättningsland. Frågan är om det är någon skillnad på tjänst avseende upplåtelse av utrymme för reklam på fastighet (3 kap. 3 § 7 ML) och tillhandahållande av reklam som inbegriper användning av fast egendom (artikel 31a(3)(c)). Enligt vår bedömning finns det en skillnad mellan tjänsterna. 3 kap. 3 § 7 ML omfattar enbart upplåtelsen av utrymmet på fastigheten, dvs. rättigheten till fastigheten, medan tjänsten enligt 31a(3)(c) avser tillhandahållande av reklam i vilken fastighet kan ingå som ett underordnat moment, jfr mästs tjänster där monterplatsen ingår som en del i tjänsten. Enbart upplåtelse av monterplats är däremot att betrakta som upplåtelse av rätt till fastighet (jfr 3 kap. 3 § 7 ML) och borde därför betraktas som sådan tjänst som ska anses omsatt i det land fastigheten är belägen. Vid en anpassning av ML till förordningens definition på fastighet bör detta klargöras.

I momshänseende finns det ett antal andra skattepliktiga tjänster med viss anknytning till fastighet men som inte räknas upp i 3 kap. 3 § ML, t.ex. tillhandahållande av lagringstjänster (utan exklusiv rätt till visst utrymme), tillhandahållande av konferensarrangemang, tillhandahållande av mötesplatser/arbetsplatser i vissa fall. Gemensamt för dessa tjänster är att de av olika skäl (huvudsaklighetsresonemang etc.) inte har ansetts utgöra tjänster avseende rättighet till fastighet, varför dessa inte räknas upp i 3 kap 3 § ML och i konsekvens därmed inte heller bör anses omsatta i det land fastigheten är belägen. Gränsdragningen tycks överensstämma med förordningens exempel i artikel 31a(3). Vid en anpassning av ML till förordningens definition på fastighet bör detta klargöras.

1.4 Avslutande synpunkter

Fastighetsbegreppet i ML innebär redan idag avvikelser från jordabalkens definition, i och med utvidgningar (byggnad, byggnadstillbehör etc. på ofri grund) och inskränkningar (industritillbehör). Det innebär att det inte bör finnas några hinder mot att begreppet fastighet definieras frikopplat från JB:s definition.

SVALNER

En anpassning till förordningens definition av fastighet kommer att innebära att ML:s fastighetsbegrepp utvidgas till att även omfatta industritillbehör. Inskränkningen i ML:s fastighetsbegrepp jämfört med JB:s fastighetsbegrepp kommer således att tas bort. För att fastighetsbegreppet i ML ska överensstämma med förordningens definition bör då även 1 kap. 11 § 3 p. ML utvidgas till att även omfatta industritillbehör som tillhör annan än fastighetsägaren.

Eftersom industritillbehör idag behandlas som lös egendom i ML innebär det att överlåtelse och upplåtelse av industritillbehör omfattas av skatteplikt. För att bibehålla skatteplikten för överlåtelse och upplåtelse av industritillbehör bör begreppet verksamhetstillbehör i 1 kap. 12 § ML utvidgas till att även omfatta industritillbehör. Tillämpningsområdet för omvärd byggmoms kommer att utvidgas till att även omfatta arbete på industritillbehör, vilket idag ses som arbete på lös egendom. Vad gäller jämningsreglerna omfattas industritillbehör idag av samma bestämmelser som verksamhetstillbehör då 8 a kap 2 § 1 p. ML (5-årsjämkning) omfattar såväl lös som fast egendom (i form av verksamhetstillbehör). Tillämpningsområdet för uttagsbeskattningsreglerna i 2 kap. 7 § och 8 § ML kommer att utvidgas till att även omfatta arbeten på industritillbehör. Detta borde dock i praktiken inte få några större konsekvenser då situationerna då dessa bestämmelser kommer ifråga sällan avser industritillbehör.

ML:s begrepp "verksamhetstillbehör" begränsas till inredning/utrustning som tillförts byggnad. För att anpassas till förordningens definition av fastighet bör begreppet "verksamhetstillbehör" utvidgas till att även omfatta inredning/utrustning som tillförts anläggning (konstruktion enligt förordningen).

Det finns idag en viss begreppsförvirring vad gäller begrepp som fastighet, fastighetsägare etc. som används i ML. T.ex. så kan frivillig skattskyldighet endast omfatta byggnad eller anläggning (inte marken i sig). På blanketter för ansökan/beslut ska fastighetsbeteckning anges (i syfte att identifiera till vilken fastighetsbeteckning den aktuella byggnaden/anläggningen hör till). Fokus på fastighetsbeteckningen kan dock leda till missförstånd vad gäller avdragsrätt för ingående moms. Om t.ex. den frivilliga skattskyldigheten omfattar 100 % av alla byggnader tillhörande en viss fastighetsbeteckning kan detta misstolkas som att full avdragsrätt föreligger för hela fastighetsbeteckningen. Det innebär att felaktiga avdrag kan ske för ingående moms på kostnader för att uppföra nya byggnader på samma fastighet.

Ett annat exempel är hur begreppet fastighetsägare ska tolkas när det gäller vem som har rätt att ansöka om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Skatteverket har i ett flertal fall nekat beslut om uppförandeskede med hänvisning till att sökanden inte var lagfaren ägare till marken vid tidpunkten för ansökan, detta trots att syftet med bestämmelserna är att undvika likviditetspåfrestning för den som ska uppföra den byggnad/anläggning som ansökan avser. Byggnad/anläggning utgör fastighet i sig och det är just byggnaden/anläggningen som sökanden ska vara fastighetsägare (oavsett om den byggs på ofri grund eller inte).

En anpassning av definitionen i ML till förordningens ordalydelse, med borttagande av hänvisning till JB, bedöms medföra fördelar vad gäller tydlighöret av att det rör sig om ett gemenskapsrättsligt fastighetsbegrepp frikopplat från nationella bestämmelser.

I övrigt finns det anledning att se över fastighetsområdet i ML, vilket lämpligtvis bör ske i samband med en anpassning till förordningens definition. Nedan följer ett antal exempel på områden som då bör ses över.

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML omfattar generellt sett alla rättigheter till fastighet och riskerar därmed att vara vidare till sin omfattning än motsvarande undantag i artikel 135 l) i direktivet, som endast avser "utarrendering och uthyrning av fast egendom". Undantaget i 135 l) i direktivet får i nationella regler begränsas, vilket i ML har skett genom frivillig skattskyldighet i 3 kap. 3 § andra stycket ML. Det finns dock en del tjänster, t.ex. korttidsupplåtelser i kontorshotell, upplåtelse av plats för server i rack ("colocation") som inte ingår i uppräkningslistan av skattepliktiga upplåtelser i 3 kap. 3 § första stycket ML och som beroende på att de inte uppfyller stadigvarande-kravet för frivillig

SVALNER

skattskyldighet inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet. Dessa tjänster riskerar därmed att falla in under undantaget från skatteplikt 3 kap. 2 § ML, trots att tillhandahållandet kanske inte utgör ett sådant passivt tillhandahållande som karaktäriserar uthyrning av fast egendom enligt 135 l) i direktivet.

Även tillfälligt tillhandahållande av logi bör förtydligas vad gäller innebörden av "tilfälligt". Skatteverket har, trots att upp till sex månader har ansetts som tillfälligt tillhandahållande av logi enligt EU-domstolen i C-346/95 Blasi, ansett att tillfälligt tillhandahållande av logi är upp till tre månader. Detta utan att det av ML eller annan lagtext framgår att tillfälligt tillhandahållande av logi ska anses vara max tre månader. När det gäller "stadigvarande-kravet" vid frivillig skattskyldighet så har Skatteverket ansett att minst ett år är stadigvarande. Tid efter tre månader men under ett år anses då varken som tillfälligt för logi eller som stadigvarande för frivillig skattskyldighet. Detta får konsekvenser vid uthyrning i s.k. företagshotell där företag hyr lägenheter eller rum på kort eller lång tid att använda åt olika anställda som reser tillfälligt i tjänsten. Hyr företaget lägenhet/rum med en avtalad hyrestid om tre månader borde skattepliktig uthyrning avseende logi (12 %) kunna tillämpas. Förlängs kontraktet efter tre månader eller avtalad hyrestid är längre än tre månader men under ett år faller uthyrningen in under undantaget från skatteplikt. Kontrakt på ett år eller tillsvidare innebär istället möjlighet till frivillig skattskyldighet (25 %). Detta medför praktiska svårigheter vad gäller frågan om kontraktet ska vara med moms eller inte, vilken skattesats som ska tillämpas och vad som händer om kontraktstiden förlängs till mer än tre månader.

Vad gäller jämningsreglerna så upplevs dessa som svåra att tillämpa när det gäller avgränsning mellan ombyggnation och reparation. Förarbetena hänvisar till inkomstskattelagens definition enligt vilken åtgärder som ryms inom det utvidgade reparationsbegreppet ska betraktas som ombyggnad i jämningshänseende. Byte av ytskikt är ofta något som sker i samband med ny hyresgäst. Byte av ytskikt innebär dock inte någon förändring av lokalens planlösning eller funktion, dvs. borde utgöra reparation/underhåll och inte omfattas av jämkning. Inkomstskattemässigt räknas det endast som reparation under förutsättning att det finns ett nödvändigt behov av reparation annars ryms det inom det utvidgade reparationsbegreppet, vilket får till följd att åtgärderna ska omfattas av jämningsreglerna. Vid övertagande av rättighet och skyldighet att jämka i samband med fastighetsförvärv innebär detta att det blir svårt att bedöma riktigheten i mottagen jämningshandling i den mån den innehåller åtgärder av reparationskaraktär. Det kan även nämnas att i praktiken brukar åtgärder som redovisningsmässigt aktiveras (skrivs av över tid) tolkas av företagen som "investeringar" som ska omfattas av jämkning. Den redovisningsmässiga bedömningen av om åtgärden ska aktiveras eller inte kan dock vara beroende av andra överväganden, t.ex. kan en fasadrenovering aktiveras på byggnadens livslängd med anledning av att kostnaden beloppsmässigt är betydande. Åtgärden kanske dock inte innebär ombyggnad i det avseendet som avses i jämningshänseende. Av Prop. 1999/2000:82 sid. 94-95 framgår att det vid tillämpningsproblem skulle kunna övervägas att införa andra sätt att definiera tillämpningsområdet. Enligt vår bedömning bör definitionen av vad som utgör ny-, till- och ombyggnad klargöras, vilket även har betydelse för regler om retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § ML. Det bör då även klargöras om inledande arbete, utredningar etc., inför en ny-, till- eller ombyggnation ska anses utgöra ett led i byggåtgärden eller falla utanför.

* * * * *