

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4302-17

meddelad i Stockholm den 24 juni 2021

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Sögård Fastigheter AB, 556903-7608
Gravendalsvägen 5
770 10 Fredriksberg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 2 juni 2017 i mål nr 1803-16

SAKEN

Mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Dok.Id 243851

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

BAKGRUND

1. Överlåtelse och upplåtelse av fastigheter är undantagna från skatteplikt till mervärdesskatt. En fastighetsägare som hyr ut lokaler till en hyresgäst som använder lokalerna i en verksamhet som medför skattskyldighet kan emellertid välja att bli beskattad för uthyrningen (s.k. frivillig skattskyldighet). Fastighetsägaren får då göra avdrag för ingående mervärdesskatt.
2. Om den ingående skatten avser ombyggnadsåtgärder och fastighetsägaren sedan börjar använda fastigheten i en verksamhet som inte är skattepliktig eller överlåter fastigheten så kan fastighetsägaren genom s.k. jämkning bli skyldig att betala tillbaka en viss del av den skatt som har dragits av. Skyldigheten gäller under en s.k. korrigeringsperiod om tio år efter ombyggnaden.
3. Jämkningsregeln fungerar på så sätt att den ingående skatt som har dragits av proportioneras ut över korrigeringsperioden. Om det under denna tioårsperiod inträffar en händelse som innebär att fastighetsägaren blir skyldig att jämka så ska den del av den ingående skatten som belöper på den återstående delen av korrigeringsperioden betalas tillbaka.
4. Vid överlåtelse av fastigheter och andra tillgångar som är föremål för jämkningsskyldighet kan den nya ägaren enligt den svenska lagstiftningen i vissa situationer ta över den tidigare ägarens skyldighet att jämka. Så kan ske om en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överlåts till någon som är skattskyldig och om tillgångar överlåts i samband med att verksamhet överlåts till någon som driver denna vidare (s.k. verksamhetsöverlåtelse).
5. Om jämkningsskyldigheten tas över av den nya ägaren så behöver den tidigare ägaren inte betala tillbaka någon ingående skatt vid överlåtelsen utan korrigeringsperioden fortsätter i stället att löpa. Om det efter överlåtelsen men under korrigeringsperioden inträffar en sådan händelse som utlöser skyldighet att jämka så är det då den nya ägaren som blir återbetalningsskyldig för den ingående skatten.

DOM

Mål nr
4302-17

6. Sögård Fastigheter AB var frivilligt skattskyldigt för uthyrning av en fastighet som bolaget hade förvärvat under 2012. Även den tidigare ägaren hade varit frivilligt skattskyldig och hade under sin innehavstid gjort avdrag för ingående skatt avseende ombyggnadsåtgärder på fastigheten. Sögård Fastigheter fortsatte att hyra ut fastigheten med skatteplikt men under 2013 sålde bolaget fastigheten till två privatpersoner. Den frivilliga skattskyldigheten upphörde därmed.
7. Skatteverket beslutade att Sögård Fastigheter var skyldigt att jämka den del av den tidigare ägarens avdrag för ingående skatt som hänförde sig till återstoden av korrigeringstiden. Som grund för beslutet hänvisade Skatteverket både till att bolaget hade tagit över jämkningskyldigheten enligt bestämmelserna om överlåtelse av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet och till att bolagets förvärv av fastigheten fick anses ha skett genom en verksamhetsöverlåtelse.
8. Bolaget överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Falun som avslog överklagandet.
9. Bolaget överklagade vidare till Kammarrätten i Sundsvall som biföll överklagandet och förklarade att bolaget inte var skyldigt att genom jämkning återföra tidigare gjorda avdrag för ingående skatt. Kammarrätten fann att det av EU-domstolens praxis följer att en sådan skyldighet inte kan åläggas någon annan än den som har gjort avdraget. Enligt kammarrätten gällde detta oavsett om det var fråga om en verksamhetsöverlåtelse eller ett rent fastighetsförvärv.
10. Högsta förvaltningsdomstolen har hämtat in ett förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 26–32 nedan.

DOM

Mål nr
4302-17

YRKANDEN M.M.

11. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra kammarrättens dom och fastställa Skatteverkets beslut. Skatteverket vidhåller att bolaget ska anses ha tagit över skyldigheten att jämka den tidigare ägarens avdrag för ingående skatt genom en verksamhetsöverlåtelse.
12. *Sögård Fastigheter AB* anser att överklagandet ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

13. Frågan i målet är om den som har förvärvat en fastighet är skyldig att jämka avdrag för ingående mervärdesskatt som en tidigare ägare av fastigheten har gjort under sin innehavstid.

Rättslig reglering m.m.

Skatteplikt och frivillig skattskyldighet

14. Enligt 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas, med vissa begränsningar, omsättning av fastigheter och upplåtelse av hyresrätter och andra rättigheter till fastigheter från skatteplikt. Av 3 § andra stycket och 9 kap. 1 § första stycket framgår dock att en fastighetsägare som för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad som utgör fastighet kan välja att bli beskattad för denna uthyrning (frivillig skattskyldighet).
15. Om en fastighetsägare som har valt att bli skattskyldig för uthyrning överlåter fastigheten övergår enligt 9 kap. 5 § andra stycket den frivilliga skattskyldigheten från och med tillträdesdagen på den nya ägaren. Enligt bestämmelsen inträder den

DOM

Mål nr
4302-17

nya ägaren då i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt lagen.

16. Av 9 kap. 6 § första stycket framgår att den frivilliga skattskyldigheten upphör när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse.

Verksamhetsöverlåtelse

17. I 3 kap. 25 § ML, i den lydelse som är aktuell i målet, anges att omsättning av tillgångar i en verksamhet ska undantas från skatteplikt när en sådan tillgång överlåts i samband med att verksamheten överlåts, under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten.
18. Bestämmelsen motsvaras av artikel 19 första stycket i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), där det föreskrivs att vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.
19. Bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML har i praxis tolkats EU-konformt, dvs. på så sätt att en verksamhetsöverlåtelse inte har ansetts utgöra någon omsättning i mervärdesskattehänseende (HFD 2014 ref. 1). Paragrafen har numera ersatts av 2 kap. 1 b § där det anges att överlåtelse av tillgångar i en verksamhet som sker i samband med att verksamheten överlåts inte anses som omsättning.

Jämkning av avdrag

20. Bestämmelser om jämkning av avdrag för ingående mervärdesskatt finns i 8 a kap. ML och artiklarna 184–192 i mervärdesskattedirektivet. I direktivet används dock termen justering i stället för jämkning.

DOM

Mål nr
4302-17

21. Enligt 8 a kap. 1 § första stycket ML ska avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv av investeringsvaror jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan överläts. Med investeringsvaror avses enligt 2 § första stycket bl.a. fastigheter som har varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.
22. Jämkning ska enligt 4 § första stycket ske bl.a. om en fastighet överläts under förutsättning att avdrag har gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som avses i 2 § första stycket. Av 6 § framgår att avdrag för ingående skatt ska jämkas endast när överlåtelse har skett inom viss tid (korrigeringsstiden), vilken för fastigheter är tio år. Jämningen ska enligt 7 § andra stycket göras vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringsstiden.
23. Om förvärvaren av en investeringsvara är skattskyldig ska denne i vissa fall överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Enligt 11 § första stycket gäller detta om en investeringsvara, som inte omfattas av frivillig skattskyldighet, överläts i samband med att verksamhet överläts.
24. Enligt 12 § första stycket ska en skattskyldig förvärvare vidare överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 §, dvs. vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet. Detta gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren ska jämka.
25. Bestämmelserna om övertagande av rättighet och skyldighet att jämka avdrag har införts med hänvisning till artikel 188 i mervärdesskattedirektivet, som reglerar vad som ska gälla vid leverans av investeringsvaror under justeringsperioden. I artikel 188.1 anges grunderna för hur justeringen ska göras. I artikel 188.2 föreskrivs att om leveransen av investeringsvarorna är undantagen så får medlemsstaterna avstå från kravet på justering i den mån förvärvaren är en

beskattningsbar person som använder investeringsvarorna i fråga uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag.

Förhandsavgörande från EU-domstolen

26. EU-domstolen har i ett tidigare avgörande funnit att ett bolag som hade förvärvat en fastighet inte kunde åläggas att betala tillbaka mervärdesskatt som säljaren hade dragit av under den tid som denne ägde fastigheten (Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649). I det fallet var det från början klart att förvärvaren inte skulle använda fastigheten för skattepliktiga transaktioner.
27. I syfte att få räckvidden av EU-domstolens uttalanden i Pactor Vastgoed klarlagda har Högsta förvaltningsdomstolen i en begäran om förhandsavgörande ställt följande frågor.
28. Om en säljare av en fastighet, på grund av regler som medlemsstaten har infört med stöd av artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet, inte har justerat ett avdrag för ingående skatt eftersom köparen ska använda fastigheten uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag, föreligger då hinder mot att köparen, i ett fall då justeringstiden alltjämt löper, åläggs att justera avdraget vid den senare tidpunkt då köparen i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för sådana transaktioner?
29. Förändras svaret på frågan om den första överlåtelsen utgör en sådan överföring av tillgångar som avses i artikel 19 i mervärdesskattedirektivet?
30. EU-domstolen besvarade genom dom i mål C-787/18 (EU:C:2020:964) den första frågan på följande sätt.
31. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att det utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver, med stöd av artikel 188.2 i direktivet, 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, samtidigt som den även ålägger köparen att justera avdraget avseende återstoden av korrigeringsstiden vid den tidpunkt då köparen i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för sådana transaktioner.

32. EU-domstolen ansåg att tolkningen av artikel 19 i direktivet var hypotetisk i detta skede av det nationella målet och tog inte upp den andra frågan till prövning.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

33. Genom EU-domstolens dom är det klarlagt att artikel 188 i mervärdesskattedirektivet inte ger stöd för att i enlighet med den svenska regleringen ålägga den som har förvärvat en fastighet skyldighet att jämka ett avdrag för ingående skatt som har gjorts av en tidigare ägare av fastigheten. I situationer av det slag som avses i artikel 188 är mervärdesskattelagen således inte förenlig med direktivet. Detta innebär att Sögård Fastigheter inte kan åläggas att jämka den tidigare ägarens avdrag med hänvisning till att fastigheten omfattades av frivillig skattskyldighet och att jämkningsskyldigheten på den grunden togs över av bolaget när fastigheten förvärvades.
34. Frågan är då om bolaget kan åläggas att jämka med hänvisning till att fastigheten förvärvades genom en verksamhetsöverlåtelse och att jämkningsskyldigheten på den grunden togs över av bolaget vid förvärvet.
35. EU-domstolen har som framgått inte besvarat frågan om artikel 19 i direktivet ger stöd för att jämkningsskyldigheten förs över till förvärvaren vid en sådan överlåtelse. Det är därmed fortfarande inte klart om den svenska regleringen i detta avseende är förenlig med direktivet. I målet blir det dock aktuellt att ta ställning till den frågan först om det kan fastställas att förvärvet i bolagets fall har skett genom en verksamhetsöverlåtelse. Eftersom det är Skatteverket som påstår att det är fråga om en verksamhetsöverlåtelse är det myndigheten som har bevisbördan för att så är fallet.

36. Mervärdesskattelagens bestämmelser om verksamhetsöverlåtelser ska tolkas mot bakgrund av artikel 19 i direktivet. Av EU-domstolens praxis framgår att uttrycket ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav” i den artikeln omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inbegripet materiella och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller en del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Rena överlåtelser av tillgångar omfattas dock inte. För att fastställa om det är fråga om en sådan överlåtelse som avses i artikel 19 ska en helhetsbedömning av de omständigheter som kännetecknar den aktuella transaktionen göras, varvid det bl.a. ska beaktas om mottagarens avsikt är att driva verksamheten vidare eller att avveckla den (se Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkterna 14–16 och 25 samt där angivna rättsfall).
37. Skatteverket har gjort gällande att redan det förhållandet att den frivilliga skattskyldigheten enligt 9 kap. 5 § ML gick över på bolaget vid förvärvet innebär att detta ska anses ha skett genom en verksamhetsöverlåtelse. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är ett sådant synsätt dock inte förenligt med EU-domstolens praxis. Av denna framgår som nämnts att frågan om ett förvärv har skett genom om en verksamhetsöverlåtelse ska avgöras utifrån en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.
38. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar vidare att Skatteverket inte har lagt fram någon utredning om de närmare omständigheterna kring fastighetsförvärvet. Det är därmed inte visat att bolaget har förvärvat fastigheten genom en verksamhetsöverlåtelse.

DOM

Mål nr
4302-17

39. Skatteverkets överklagande ska således avslås.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Mahmut Baran, Ulrik von Essen och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ann Linders.