

Not 27

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 24 juni 2021 följande dom (mål nr 445–448-18).

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 överläts till någon som är skattskyldig och om tillgångar överläts i samband med att verksamhet överläts 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.

6. Fastighets AB Garverigränd förvärvade i mars 2010 en fastighet som omfattades av frivillig skattskyldighet från Nacka Industrilokaler HB. Den frivilliga skattskyldigheten gick över på Garverigränd vid tillträdet i september 2010. Då stod dock fastigheten tom och någon uthyrning kom inte heller till stånd senare. I januari 2012 påbörjade Garverigränd en ombyggnad av fastigheten till bostäder. L-Fabriken Ekonomisk förening tog genom fusion över Garverigränd i maj 2013 och färdigställde ombyggnaden. I juni 2013 överlät L-Fabriken fastigheten till en bostadsrättsförening.

7. Nacka Industrilokaler hade under sin innehavstid gjort avdrag för ingående skatt avseende ombyggnadsåtgärder på fastigheten. Skatteverket

ansåg att den ändrade användningen av fastigheten efter överlåtelsen innebar att den frivilliga skattskyldigheten hade upphört. Enligt Skatteverket var Garverigränd och därefter L-Fabriken som en följd av detta, och den senare överlåtelsen till bostadsrättsföreningen, skyldiga 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 jämkningsskyldigheten hade tagits över enligt bestämmelserna om överlåtelse av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet och till att förvärvet av fastigheten från Nacka Industrilokaler fick anses ha skett genom en verksamhetsöverlåtelse.

8. L-Fabriken överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Stockholm. Förvaltningsrätten biföll överklagandet och förklarade att föreningen inte var skyldig att genom jämkning återföra avdrag för ingående mervärdesskatt som den tidigare ägaren av fastigheten hade gjort. Förvaltningsrätten fann att det av EU-domstolens praxis följer att en sådan skyldighet inte kan åläggas någon annan än den som har gjort avdraget. Enligt förvaltningsrätten gällde detta oavsett om det var fråga om en verksamhetsöverlåtelse eller ett rent fastighetsförvärv.

9. Kammarrätten i Stockholm avslog med i huvudsak samma motivering Skatteverkets överklagande dit.

10. Högsta förvaltningsdomstolen har i mål nr 4302-17, som gäller samma frågeställningar som de nu aktuella målen, hämtat in ett förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 27–33 nedan.

Yrkanden m.m.

11. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra kammarrättens dom och fastställa Skatteverkets beslut. Skatteverket vidhåller att föreningen ska anses ha tagit över skyldigheten att jämka den tidigare ägarens avdrag för ingående skatt genom en verksamhetsöverlåtelse.

12. *L-Fabriken Ekonomisk förening* anser att överklagandet ska avslås. Föreningen yrkar vidare att Högsta förvaltningsdomstolen, för det fall att domstolen bedömer att förvärvet av fastigheten har skett genom en verksamhetsöverlåtelse, ska hämta in ett förhandsavgörande från EU-domstolen när det gäller frågan om det är förenligt med direktivet att föra över jämkningsskyldighet till förvärvaren vid en sådan överlåtelse. Slutligen yrkar föreningen ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 223 313 kr (inklusive mervärdesskatt).

Skälen för avgörandet

Frågan i målen

13. Frågan i målen 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.

[Punkterna 14–26 har samma rubriker och innehåll som punkterna 14–25 i HFD 2021 not. 26 angående Sögård Fastigheter AB. I punkterna 22 och 23 i det nu aktuella avgörandet hänvisas dock även till regleringen om

jämknings vid ändrad användning av en investeringsvara i 8 a kap. 4 § första stycket och 7 § första stycket ML.]

Förhandsavgörande från EU-domstolen

[Punkterna 27–33 har i sak samma innehåll som punkterna 26–32 i HFD 2021 not. 26 angående Sögård Fastigheter AB.]

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skattefrågan

34. Genom EU-domstolens dom i Sögård Fastigheter 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 L-Fabriken 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 förvärvaren när fastigheten såldes.

35. Frågan är då om föreningen kan åläggas att jämka med hänvisning till att överlåtelsen av fastigheten från Nacka Industrilokaler gjordes genom en verksamhetsöverlåtelse och att jämkningsskyldigheten på den grunden togs över av förvärvaren.

36. 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 målen blir det dock aktuellt att ta ställning till den frågan först om det kan fastställas att överlåtelsen i detta 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.

37. 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 affärsörelse 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).

38. Skatteverket har gjort gällande att redan det förhållandet att den frivilliga skattskyldigheten enligt 9 kap. 5 § ML gick över på förvärvaren vid överlåtelsen av fastigheten från Nacka Industrilokaler innebär att denna överlåtelse ska anses vara 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 en viss överlåtelse är en verksamhetsöverlåtelse ska avgöras utifrån en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.

39. Av utredningen i målen framgår att fastigheten omfattades av frivillig skattskyldighet när den såldes av Nacka Industrielokaler men att den stod tom när den tillträdde. Vidare framgår att någon uthyrning inte heller senare kom till stånd. Enligt föreningen var avsikten med förvärvet att fastigheten skulle byggas om till bostäder, vilket också skedde.

40. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening talar det som har kommit fram i målen om överlåtelsen från Nacka Industrielokaler snarast för att denna var en ren fastighetsöverlåtelse. Det kan i vart fall inte anses vara visat att det var fråga om en verksamhetsöverlåtelse.

41. Föreningens yrkande om att förhandsavgörande ska hämtas in från EU-domstolen faller därmed.

42. Skatteverkets överklagande ska avslås.

Ersättning för kostnader

43. Föreningen har fått bifall till sin talan och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja föreningen ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen som den skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt. Yrkat belopp är skäligt.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar L-Fabriken Ekonomisk förening ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 223 313 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Baran, von Essen* och *Anderson* Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2016-07-01, ordförande Erliksson)

Av handlingarna i målen framgår att Fastighets AB Garverigränd (bolaget) i samband med tillträdet till fastigheten övertog den frivilliga skattskyldigheten. Något avtal om att så inte skulle ske har inte upprättats mellan den tidigare ägaren och bolaget och det har inte heller gjorts sannolikt att avsikten redan vid tillträdet var att bedriva en annan typ av verksamhet. Den omständigheten att bolaget redan före tillträdet ansökte om bygglov innebär inte att bolaget redan vid tillträdet hade en avsikt att använda fastigheten i sådan verksamhet som inte omfattas av frivillig skattskyldighet. Bolaget övertog därmed den frivilliga skattskyldigheten samt den tidigare ägarens rättigheter och skyldigheter avseende mervärdesskatt. Fastighetens användningsområde ändrades i januari 2012 i och med att bolaget inledde en ombyggnation till bostadsrätter, vilket är en skattefri verksamhet.

Frågan som förvaltningsrätten har att ta ställning till är om L-Fabriken Ekonomisk förening (föreningen) kan åläggas en jämkningsskyldighet för den ingående mervärdesskatt som den tidigare ägaren dragit av i samband med investeringar på fastigheten.

Enligt 8 a kap. 12 § ML övertar förvärvaren av en fastighet överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående mervärdesskatt, under förutsättning att förändringen i verksamheten som leder till jämkning inträffar först under förvärvarens innehavstid. Vid en direkt tillämpning av bestämmelserna i ML är föreningen således skyldig att jämka den ingående mervärdesskatt som den tidigare ägaren dragit av eftersom föreningen (läs bolaget) förändrat verksamheten på fastigheten under korrigeringstiden.

I rättsfallet Pactor Vastgoed BV har EU-domstolen tydligt slagit fast att mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att de belopp som ska erläggas som en följd av jämkningen av ett mervärdesskatteavdrag uppbärs från någon annan än den skattskyldiga person som gjorde avdraget. Enligt förvaltningsrättens mening måste bestämmelserna i ML som innebär att jämkningsskyldigheten kan överföras till en annan person därmed anses oförenliga med EU-rätten.

EU-domstolen konstaterar också att syftet med bestämmelserna om jämkning i direktivet är att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet, så att de transaktioner som har utförts i det tidigare ledet endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån dessa används i samband med mervärdesskattepliktiga transaktioner (p. 34).

Skatteverket har anfört att en verksamhetsöverlåtelse har skett och att rättsfallet Pactor Vastgoed BV därmed inte är tillämpligt i målen.

Förvaltningsrätten anser att EU-domstolens uttalande om jämkningsskyldigheten och möjligheten att överföra den på andra personer är så entydigt och generellt formulerat att det saknar betydelse om det är fråga om en verksamhetsöverlåtelse eller endast ett rent fastighetsförvärv.

I förarbetena till ML har tidigare uttalats att artikel 20.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet, som anger att medlemsstaterna får införa lämpliga åtgärder i syfte att säkerställa att jämkningen inte innebär några omotiverade fördelar, bör innebära att länderna också ges rätt att överföra jämkningsskyldigheten på den nye fastighetsägaren (prop. 1999/2000:82 s. 56).

I rättsfallet Pactor Vastgoed BV ansåg EU-domstolen att Pactor inte fick några omotiverade fördelar på grund av de justeringar som företogs inom ramen för nederländsk rätt. Detta dels då fastighetsförvärvet undantogs från mervärdesskatteplikt med retroaktiv verkan från och med tillhandahållandet av fastigheten till Pactor, dels då den mervärdesskatt som Pactor betalade vid förvärvet annullerades.

Förvaltningsrätten anser såvitt framkommit i målen att inte heller föreningen kan anses ha fått några omotiverade fördelar mot bakgrund av att bolaget vid förvärvet övertog en fastighet som omfattades av frivillig skattskyldighet och den frivilliga skattskyldigheten inte upphörde förrän ombyggnationen inleddes.

Sammanfattningsvis finner förvaltningsrätten att EU-domstolens avgörande i mål C-622/11 inte kan tolkas på annat sätt än att jämkningsskyldigheten av ingående mervärdesskatt inte kan åläggas någon annan än

just den person som har gjort avdrag för den skatt som ska jämkas. Skatteverket har därmed inte haft möjlighet att överföra jämnings-skyldigheten på föreningen för de avdrag som den tidigare ägaren gjorde för ingående mervärdesskatt. Överklagandet ska således bifallas.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och förklarar att L-Fabriken Ekonomisk förening inte är skyldig att genom jämkning återföra tidigare gjorda avdrag för ingående mervärdesskatt för redovisningsperioderna januari–mars 2012, januari–mars 2013 och maj–december 2013 hänförliga till fastigheten [...] som den tidigare ägaren till fastigheten har gjort.

Förvaltningsrätten beviljar L-Fabriken Ekonomisk förening ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 45 000 kr.

Kammarrätten i Stockholm (2017-11-28, Loman, Åberg och Malmström): Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att EU-domstolens uttalanden i målet C-622/11 är entydiga och generella och att avgörandet därför inte kan tolkas på annat sätt än att jämnings-skyldigheten av ingående mervärdesskatt inte kan åläggas någon annan än just den person som har gjort avdraget för den skatt som ska jämkas. Detta innebär, genom principen om EU-rättens företräde, att 8 a kap. 12 § mervärdesskattelagen inte ska tillämpas i detta fall (se även Kammarrätten i Sundsvalls dom i mål nr 1803-16).¹

Vad beträffar Skatteverkets andrahandsyrkande att överlåtelsen ska anses vara en verksamhetsöverlåtelse anser kammarrätten att enbart en förändring av hur transaktionen benämns inte kan utgöra skäl att frånga det generella uttalande som EU-domstolen gjort.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten beviljar L-Fabriken Ekonomisk förening ersättning för kostnader i kammarrätten med 20 000 kr.

¹ Hänvisningen avser kammarrättens dom i HFD 2021 not. 26 (red. anm.).