



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
507-25

meddelad i Stockholm den 5 juni 2025

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

Hedvig AB, 559093-0334

Ombud: Maria Thuresson
Unum Tax AB
Jakobsbergsgatan 7
111 44 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 28 januari 2025 i ärende dnr 76-24/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

1. Leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster är som utgångspunkt föremål för mervärdesskatt. En överlåtelse av tillgångar i en verksamhet i samband med att verksamheten överläts anses enligt 5 kap. 38 § mervärdesskattelagen (2023:200), ML, inte som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster. Detta gäller dock endast under förutsättning att den skatt som annars skulle ha tagits ut på överlåtelsen skulle vara avdragsgill för mottagaren av tillgångarna eller att mottagaren skulle vara berättigad till återbetalning av skatten.
2. Hedvig AB bedriver en från skatteplikt undantagen verksamhet i form av försäkringsförmedling. Bolaget avser att överlåta verksamheten till sitt helägda dotterbolag, Hedvig Försäkring AB. Överlåtelsen är avsedd att omfatta samtliga tillgångar som är knutna till förmedlingsverksamheten, däribland egenupparbetade immateriella tillgångar, inventarier, kundregister, personal, varumärke och befintliga avtal.
3. Hedvig ansökte om förhandsbesked för att få veta om överlåtelsen av tillgångar till dotterbolaget omfattas av bestämmelsen om verksamhetsöverlåtelser eller om överlåtelsen ska anses som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster.
4. Skatterättsnämnden kom fram till att bestämmelsen i 5 kap. 38 § ML inte kan tillämpas på den aktuella överlåtelsen av tillgångar. Skatterättsnämnden motiverade beslutet med att överlåtelsen inte uppfyller villkoret om att mottagaren skulle ha rätt till avdrag för den ingående skatt som annars skulle ha tagits ut på överlåtelsen eftersom dotterbolaget endast bedriver från skatteplikt undantagen verksamhet.

YRKANDEN M.M.

5. *Skatteverket* och *Hedvig AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att bestämmelsen i 5 kap. 38 § ML är tillämplig på överlåtelsen.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Rättslig reglering m.m.**

6. Av 3 kap. 1 § 1 och 3 ML framgår att leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är föremål för mervärdesskatt.

7. I 5 kap. 38 § första stycket ML anges att en sådan överlåtelse av tillgångar i en verksamhet som sker i samband med att verksamheten överläts inte anses som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster. Enligt andra stycket gäller första stycket under förutsättning att den skatt som annars skulle ha tagits ut på överlåtelsen skulle vara avdragsgill för mottagaren av tillgångarna eller att mottagaren skulle vara berättigad till återbetalning av denna skatt.
8. Bestämmelserna i 5 kap. 38 § ML motsvaras av artiklarna 19 och 29 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).
9. I artikel 19 första stycket anges 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.
10. Av artikelns andra stycke framgår att medlemsstaterna får, i fall där mottagaren inte till fullo är beskattningsbar, vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hindra snedvridning av konkurrensen. De får också anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom utnyttjande av artikeln.
11. Enligt artikel 29 ska artikel 19 tillämpas på motsvarande sätt på tillhandahållande av tjänster.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. Den i ansökan om förhandsbesked beskrivna överlåtelsen av tillgångar från Hedvig till Hedvig Försäkring sker i samband med en sådan verksamhetsöverlåtelse som avses i 5 kap. 38 § första stycket ML. Enligt lämnade förutsättningar saknar Hedvig Försäkring avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och har inte heller rätt till återbetalning av sådan skatt. Överlåtelsen uppfyller därmed inte villkoret i 5 kap. 38 § andra stycket ML om att mottagaren skulle ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den skatt som annars skulle ha tagits ut. Frågan är om detta villkor är förenligt med mervärdesskattedirektivet.
13. Av EU-domstolens praxis framgår att artikel 19 andra stycket i direktivet är uttömmande såvitt avser under vilka förutsättningar en medlemsstat, som använder sig av valmöjligheten enligt artikel 19 första stycket, kan begränsa tillämpningen av regeln att leverans inte har skett (se EU-domstolens domar i

mål C-444/10, Schriever, EU:C:2011:724, punkt 21 samt mål C-497/01, Zita Modes, EU:C:2003:644, punkt 30).

14. För att 5 kap. 38 § andra stycket ML ska anses hålla sig inom det handlingsutrymme som direktivet medger krävs, såvitt nu är av intresse, att kravet på mottagarens rätt till avdrag för eller återbetalning av mervärdesskatt kan betraktas som en nödvändig åtgärd för att hindra snedvridning av konkurrensen.
15. Skatteverket och Hedvig anser att kravet i 5 kap. 38 § andra stycket går utöver vad som är nödvändigt för att hindra snedvridning av konkurrensen i det fall då både överlåtaren och mottagaren saknar avdragsrätt.
16. Högsta förvaltningsdomstolen delar inte parternas uppfattning. Om mervärdesskatt inte erläggs i ett fall som detta kan mottagaren nämligen komma att få en konkurrensfördel jämfört med andra aktörer som utför samma slags skattebefriade transaktioner men med användning av tillgångar som förvärvats på annat sätt än genom en verksamhetsöverlåtelse eftersom de är tvungna att betala skatt på förvärven och övervältra den på sina kunder.
17. En sådan risk för konkurrensnedvridning skulle i synnerhet kunna uppkomma om överlåtelsen omfattar tillgångar som inte har varit föremål för mervärdesskatt i tidigare led, exempelvis egenupparbetade immateriella tillgångar. Ett annat exempel är att överlåtaren redan har kunnat övervältra den skatt som tidigare betalats på sina kunder, vilket får till följd att skatten inte ingår som en kostnadskomponent vid den senare verksamhetsöverlåtelsen.
18. Mot den angivna bakgrunden finner Högsta förvaltningsdomstolen att 5 kap. 38 § andra stycket ML kan motiveras utifrån behovet att hindra snedvridning av konkurrensen. Att bestämmelsen i någon mån är utformad som en schablonbestämmelse får anses vara sakligt motiverat och förenligt med direktivet. I detta sammanhang bör särskilt beaktas att syftet med artikel 19 är att undvika att mottagarens likviditet belastas med en stor skattebörda som mottagaren under alla omständigheter har rätt att få tillbaka genom avdrag för den ingående mervärdesskatten (se EU-domstolens dom i mål C-651/11, X BV, EU:C:2013:346, punkt 41 och där angiven rättspraxis). Syftet är alltså inte att hindra att icke avdragsgill skatt tas ut.

19. En tillämpning av 5 kap. 38 § andra stycket i enlighet med bestämmelsens ordalydelse strider alltså inte mot mervärdesskattedirektivet. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Inga-Lill Askersjö, Mahmut Baran och Mikael Westberg.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.