



**KLAGANDE**

Skanska Sverige AB Momsgrupp, 663000-0229

Ombud: Susann Lundström

**MOTPART**

Skatteverket

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 27 december 2017  
i mål nr 12494-16 och 12495-16, se bilaga A

**SAKEN**

Mervärdesskatt och skattetillägg redovisningsperioderna mars,  
juli–augusti och december 2009  
Skattetillägg redovisningsperioderna mars och september–december  
2009 samt januari 2010  
Ersättning för kostnader

---

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

1. Kammarrätten bifaller överklagandet delvis och beslutar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att beskattningsunderlaget för tillhandahållandena enligt de s.k. uppdragsavtalen i projekten Fyrisäng och Snöflingan 1–3 ska utgöras av ersättningen. Underlaget för skattetillägg ska sättas ned i motsvarande mån.
2. Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt.
3. Kammarrätten beviljar Skanska Sverige AB Momsgrupp ersättning för kostnader i kammarrätten med 175 000 kr.

4. Kammarrätten beslutar med stöd av 43 kap. 5 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ ska vara tillämpliga även i fortsättningen för de uppgifter om enskilda ekonomiska förhållanden som har kommit fram vid kammarrättens muntliga förhandling inom stängda dörrar och som inte tagits in i denna dom.

---

**YRKANDEN M.M.**

**Skanska Sverige AB Momsgrupp**

Skanska Sverige AB Momsgrupp (Skanska eller momsgruppen) yrkar när det gäller Skatteverkets omprövningsbeslut den 1 juli 2015 med beslutsidentitet MV186 i första hand att beskattning ska ske enligt inlämnade mervärdesskattedeklarationer för projekten Fyrisäng och Snöflingan 1–3 samt att skattetilläggen ska undanröjas eller att befrielse ska medges. I andra hand yrkas att beskattningen för projekten Snöflingan 1–2 ska sättas ned och att hel eller delvis befrielse från skattetillägg ska medges.

Skanska yrkar vidare att de skattetillägg som har påförts genom Skatteverkets två omprövningsbeslut den 21 mars 2012 med beslutsidentitet MV151 och MV162 ska undanröjas eller att befrielse ska medges helt eller delvis.

Skanska ansöker om ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 607 000 kr (exklusive mervärdesskatt) för 154 timmars arbete.

*Skatteverkets omprövningsbeslut MV186*

Skanska för fram bl.a. följande när det gäller Skatteverkets omprövningsbeslut MV186.

Eftersom Skanska inte har lämnat någon oriktig uppgift saknas det förutsättningar för efterbeskattning och skattetillägg. Förutsättningarna för omvärdering av beskattningsunderlaget är inte heller uppfyllda. Det av Skatteverket framtagna fiktiva marknadsvärdet för marken kan inte användas för att beräkna ett jämförbart marknadsvärde för tjänsterna enligt uppdragsavtalen. Om ett jämförbart marknadsvärde saknas ska marknadsvärdet utgöras av nedlagda kostnader. Eftersom Skanskas

ersättning överstiger nedlagda kostnader kan omvärdering inte ske. Oavsett vilket marknadsvärde som ska tillämpas är ersättningen enligt uppdragsavtalen marknadsmässigt betingad. Dessutom är Skanska inte förbundet med bostadsrättsföreningarna. Om oriktig uppgift skulle anses föreligga finns det skäl att helt befria från skattetillägget.

Förvaltningsrätten har bedömt att det finns omsättningar av tjänster som är jämförbara med de tjänster som tillhandahålls enligt uppdragsavtalen och att det därför inte är aktuellt att tillämpa 1 kap. 9 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Detta trots att inte ens Skatteverket påstår att det har kunnat visa på en jämförbar omsättning. Förvaltningsrätten saknar underlag för sin slutsats. Skatteverket har inte presenterat någon utredning eller bevisning för vad en köpare skulle få betala för en jämförbar tjänst. Skatteverket har därför inte visat att Skanskas ersättning enligt uppdragsavtalen avviker från vad som kan anses vara standard och därmed understiger marknadsvärdet. Skatteverket har helt riktat in sin bevisning och argumentation på vad en rimlig värdeutveckling för marken är. Redan av denna anledning kan någon omvärdering inte ske. Skatteverket har i sitt överklagande av Kammarrätten i Stockholms dom den 20 september 2017 i mål nr 7272–7274-16, de s.k. Midroc-målen, anfört att tjänsternas komplexitet i de aktuella uppdragen i praktiken gör det omöjligt att hitta en jämförbar omsättning. Skatteverket vitsordar alltså att det statistiska underlaget som används som stöd för omvärderingen inte innebär att ett marknadsvärde för en med tjänsterna jämförbar omsättning har tagits fram.

I praxis, bl.a. RÅ 2010 ref. 76, har höga krav ställts för att omsättningar ska anses vara jämförbara. Skatteverket behandlar marköverlåtelsen och uppdragsavtalet som ett paket, trots att det är ostridigt att det rör sig om två separata tillhandahållanden.

Skatteverket har inte heller kommit in med något stöd för att det marknadsvärde/pris som verket har räknat fram för entreprenaden, med ett täckningsbidrag på närmare 24 procent, är rimligare än Skanskas prissättning. Byggsektorn är en lågmarginalbransch och momsgruppens marginaler står sig bra i jämförelse med konkurrenternas marginaler. Om man bortser från marken så förekommer inte marginaler på över 20 procent på marknaden.

Skanska har lämnat information om 28 bostadsprojekt. För 12 av de projekt där Skanska Sverige AB tillhandahöll entreprenadtjänster har uppgifter lämnats om pris- och vinstnivåer vid marköverlåtelseerna. Det finns alltså bra jämförelseprojekt och Skanska har tillämpat samma principer och metoder i alla projekt. De aktuella projekten avviker inte från övriga projekt.

Förvaltningsrätten har missuppfattat hur verksamheten bedrivs och anser felaktigt att Skanska Nya Hem AB ska beskattas som en separat beskattningsbar person. Detta trots att bolaget och Skanska Sverige AB har ett kommissionärsförhållande samt ingår i samma momsgrupp och alltså utgör en och samma beskattningsbara person. Detta innebär att Skatteverket inte kan rikta in sin bevisning på en gruppmedlem, utan hänsyn måste tas till vilken ersättning som momsgruppen som helhet har fått för de aktuella tjänsterna. Det är missvisande att dra långtgående slutsatser om vinstnivåerna utifrån enbart en gruppmedlems kalkyl. Hur de interna vinsterna fördelas mellan momsgruppens medlemmar kan inte ha någon självständig betydelse för bedömningen av om ersättningen för uppdragsavtalen uppgår till marknadsvärdet. Skanskas kalkyler visar att det finns ett vinstpåslag för samtliga gruppmedlemmar. Även det faktiska utfallet i bostadsprojekten visar en vinst.

Det är inte fråga om en ovanligt hög värdeutveckling på marken utan Skatteverket har använt en felaktig mätperiod. Skatteverkets resonemang bygger på det felaktiga antagandet att värdeuppgången alltid avspeglas i förvärvspriset enbart av det skälet att det formella köpekontraktet med

kommunen ingås efter att detaljplanen har vunnit laga kraft. Det går inte att enbart beakta förädlingen som har skett från det att köpekontraktet undertecknas, eftersom Skanska, precis som andra byggföretag, ofta lägger ned betydande kostnader på fastigheten dessförinnan. Markanvisningsavtal ingås ofta tidigt i detaljplaneprocessen och då bestäms normalt ett förvärvspris för marken, vilket Skatteverket bortser från. För projektet Snöflingan fastställdes priset redan 2002 när markanvisningsavtalet träffades. För projektet Fyrisäng har motsvarande dokumentation inte hittats angående priset, men även där ingicks markanvisningsavtalet 2002. Det är värdeutvecklingen från den tidpunkten som är relevant. Fastigheter ökar också i värde genom att kommunen lägger ned kostnader på kommunala anläggningar och infrastruktur vilket leder till en värdehöjning för hela området och fastigheten. Skatteverkets modell tar över huvud taget inte hänsyn till detta.

Skatteverket har anfört att om Skanska har tagit på sig kostnader hänförliga till infrastruktur är det fråga om mervärdesskattepliktiga tjänster som har tillhandahållits kommunen. Skanska vill bestämt avvisa att det rör sig om sådana tjänster. Det är inte alls ovanligt att ett förvärvsavtal innehåller olika krav eller villkor som uppställs av en säljare. I markanvisningsavtal regleras ofta kommunens krav på utformning av bebyggelsen och vilka åtgärder som är nödvändiga för att kunna bygga ut exploateringsområdet i enlighet med detaljplanen. Skatteverkets metod utgår från att det är lättare att värdera mark än en entreprenad. Så är det inte. En entreprenad är kalkylerad i förväg och kan följas upp i efterhand, medan markens marknadsvärde är mycket svårare att ta fram.

Skatteverket har inte gjort en värdering av marken utan har använt sig av statistik i syfte att schablonmässigt uppskatta ett marknadsvärde för marken. Statistiken som används är inte framtagen för att fastställa marknadsvärdet för en specifik fastighet. Varken vid fastställandet av marknadsvärdet för marken eller tjänsterna har en jämförelse med en jämförbar omsättning

gjorts. Skatteverkets metod för värdering tar inte hänsyn till individuella förhållanden i de olika projekten. Metoden är olämplig och speglar inte ett korrekt marknadsvärde, varken för entreprenaden eller markförsäljningen.

Det finns inte skäl att betrakta prissättningen på uppdragsavtalen som annat än affärsmässig och till gagn för den bedrivna verksamheten. På denna grund är prissättningen under alla omständigheter marknadsmässigt betingad.

Av Skatteverkets sammanställning i revisionspromemorian över de drygt 20 projekt där Skanska Sverige AB har deltagit som byggentreprenör kan konstateras att det ekonomiska utfallet för samtliga projekt varierar kraftigt. Cirka hälften av projekten uppvisar ett bruttoresultat som överstiger eller klart överstiger motsvarande värden för Skanskas hyreshusprojekt. De mindre projekten har i genomsnitt högre täckningsbidrag än de större, oavsett om det rör sig om bostadsrätts- eller hyreshusprojekt. Flera bostadsrättsprojekt uppvisar en klart högre marginal än hyreshusprojekten. Många av bostadsrättsprojekten är också betydligt större i volym än hyreshusprojekten. Detta kan motivera en lägre marginal eftersom projekten ändå är tillräckligt vinstgenererande. Ett marknadsmässigt pris måste inte alltid innebära samma krav på vinst, eftersom det vid resursöverskott kan vara affärsmässigt motiverat att acceptera ett projekt som täcker sina rörliga kostnader hellre än att låta resurserna stå outnyttjade.

Täckningsbidragen i procent är generellt sett låga för 2009, vilket delvis har sin förklaring i den allmänna nedgången på marknaden. Det framgår dock tydligt att projekten som ingick i revisionen totalt sett gav ett täckningsbidrag som är väl i linje med Skanskas målsättning.

Skanska är inte förbundet med bostadsrättsföreningarna på det sätt som krävs för att en omvärdering av beskattningsunderlaget ska kunna ske. Endast en av ledamöterna är anställd av Skanska. De andra ledamöterna är inte anställda eller avlönade av Skanska.

Om kammarrätten anser att förutsättningarna för omvärdering är uppfyllda ska beskattningsunderlaget för projekten Snöflingan 1 och 2 i vart fall sättas ned. Skatteverket har i omprövningsbeslut den 21 mars 2012 höjt beskattningsunderlaget för dessa projekt med hänsyn till att vissa tillkommande ersättningar som Skanska har fått ansågs utgöra en del av ersättningen för uppdragsavtalen. En höjning av beskattningsunderlaget har alltså redan skett och denna höjning har inte beaktats vid bestämmandet av beskattningsunderlaget vid omvärderingen.

*Skatteverkets omprövningsbeslut MV151 och MV162*

Skanska för fram bl.a. följande när det gäller Skatteverkets omprövningsbeslut MV151 och MV162.

Skatteverket har inte med en tillräcklig grad av säkerhet visat att oriktig uppgift har lämnats. När deklarationerna lämnades hade Skanska inte rätt till de aktuella ersättningarna och har därför inte haft anledning att utgå från att ett uppskattat belopp skulle tas upp till beskattning. Skatteverkets hållning får anses strida mot de allmänna utgångspunkterna inom mervärdesbeskattningen. Det finns inte något ställningstagande eller någon annan information från Skatteverket där detta har kunnat utläsas.

När Skatteverket genomförde revisionen var det i fyra projekt oklart om bostadsrättsföreningarna skulle medges avdrag för ingående mervärdesskatt. I det enda fall där mervärdesskatt har återbetalats till en bostadsrättsförening fick Skanska ett lägre belopp från föreningen än vad denna fick avdrag för. Trots detta har skattetillägg påförts i samtliga projekt och i samtliga fall på



de uppskattade beloppen och inte på någon faktiskt erhållen ersättning. Mot denna bakgrund finns det skäl att undanröja eller sätta ned skattetillägget till hälften eller en fjärdedel.

### **Skatteverket**

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås samt medger att momsgruppen beviljas ersättning alternativt jämkad ersättning för kostnader vid bifall respektive delvis bifall till överklagandet. Skatteverket för fram bl.a. följande.

#### *Skatteverkets omprövningsbeslut MV186*

Skatteverket har som utgångspunkt godtagit det totala pris som bostadsrättsföreningarna betalat för marken och entreprenaden. Därefter har Skatteverket med stöd av EU-praxis, bl.a. MyTravel, C-291/03, ECLI:EU:C:2005:591, avskilt den del av paketet som avser den skattefria omsättningen, dvs. marken. Som utgångspunkt vid värdering av marken har en värdering som bygger på samma princip som vid ett fastställande av beskattningsunderlaget enligt 1 kap. 9 § ML gjorts. Vad som återstår av paketet kan inte vara något annat än priset på entreprenadtjänsterna. Detta värde överstiger den ersättning som Skanska har fått för entreprenadtjänsterna från bostadsrättsföreningarna. Skatteverket anser därför att priset för entreprenadtjänsterna understiger marknadsvärdet. Det aktuella upplägget innebär att avtal som är villkorade av varandra ingås mellan närstående parter. Det sammanlagda priset som bostadsrättsföreningarna betalar är marknadsmässigt, men hela projektvinsten hänförs redan på kalkylstadiet till markförsäljningen. Situationen skiljer sig från den som är typisk när omvärderingsregeln ska tillämpas. I detta fall är det svårt eller omöjligt att hitta ett motsvarande tillhandahållande till den komplexa tjänst som utförs enligt uppdragsavtalen. Marknadsvärdet för marken fastställs därför i stället, varefter

marknadsvärdet för tjänsten tas fram. Avtalen måste ses som en enhet och om marken är överprissatt är tjänsterna rimligtvis underprissatta.

Definitionen av marknadsvärde i 1 kap. 9 § ML måste tillämpas extensivt och skälen till underprissättningen av tjänsterna måste beaktas.

Det finns inget stöd för att generellt beakta samtliga vinster inom hela momsgruppen. Det är vinsterna hos de medlemmar som ingår i de aktuella projekten som ska bedömas.

I uppdragsavtalen mellan Skanska Nya Hem AB och bostadsrättsföreningarna ingår ett stort antal andra tjänster än de som tillhandahålls av Skanska Sverige AB. Skanska Sverige AB tillhandahåller tjänster till Skanska Nya Hem AB på marknadsmässiga villkor. Skanska Nya Hem AB tillhandahåller genom uppdragsavtalen inte bara den byggtjänst som utförs av Skanska Sverige AB utan även andra tjänster. Mot denna bakgrund kan en prissättning av de senare tjänsterna utan ett kalkylerat täckningsbidrag inte vara marknadsmässig.

Vid värdering av marken måste utgångspunkten vara avtalstidpunkterna. Det går inte att ta hänsyn till sådant som skett före köpet, även om Skanska har varit delaktigt då. Även om ett pris har satts redan när markanvisningsavtalet träffas är en sådan överenskommelse inte juridiskt bindande. Som Skatteverket förstår Skanskas resonemang har marken egentligen ett högre marknadsvärde än vad som har avtalats med kommunen, men priset kan ha påverkats av tillhandahållanden som bolaget inte tar särskilt betalt för av kommunen. Om priset för marken påverkats av att Skanska har tagit på sig kostnader för att utföra tjänster, har Skanska utfört skattepliktiga tjänster, för vilka utgående mervärdesskatt skulle ha redovisats. Skanskas argument i denna del är allmängiltiga och Skanska har inte visat att värdet på de enskilda fastigheterna som nu är aktuella har påverkats av andra motprestationer.

Till skillnad från situationen i RÅ 2010 ref. 76 är det här fråga om två tillhandahållanden som ska ses som ett paket, där prissättningen av det ena naturligt påverkar prissättningen av det andra. För bostadsrättsföreningen finns det en verkligt erlagd ersättning för båda tillhandahållandena. En värdering av uppdragsavtalen som helt bortser från markavtalen innebär att beskattningen inte kommer att grunda sig på den totala ersättningen, trots att avtalen är villkorade av varandra. En sådan tillämpning leder till att den skattskyldige i princip aldrig behöver beskatta entreprenadtjänster utifrån ett högre underlag än självkostnader, även om det finns betydande mervärden i projekten. Utgångspunkten i omvärderingsreglerna är att det är marknadsvärdet som ska beskattas, inte enbart självkostnaden.

När det gäller de två ledamöter som inte är anställda av Skanska framgår det att Skanska Nya Hem AB står för deras arvode genom att svara för bostadsrättsföreningens kostnader under byggtiden. Därmed är alla ledamöter avlönade av Skanska.

Skanska uppger att höjningen av beskattningsunderlagen i omprövningsbesluten den 21 mars 2012 inte har beaktats vid omvärderingen av beskattningsunderlagen. Det är i och för sig korrekt. Men höjningen ska inte beaktas. Tillvägagångssättet leder inte till någon dubbelbeskattning.

#### *Skatteverkets omprövningsbeslut MV151 och MV162*

Skanska var när de aktuella deklarationerna lämnades in redovisningsskyldig för de intäkter som momsgruppen enligt avtal hade rätt till från bostadsrättsföreningarna. Detta eftersom tjänsterna vid den tidpunkten hade tillhandahållits föreningarna. Att föreningarna ännu inte hade begärt eller fått beslut om återbetalning saknar betydelse. Om Skanska ännu inte hade fått ersättningen skulle därför ett belopp ha uppskattats för att fullgöra redovisningsskyldigheten. Skatteverket har inte påfört skattetillägg på ett uppskattat belopp som överstiger den ersättning som

Skanska har fått från föreningen. Skanska har fått ett mindre belopp från bostadsrättsföreningen än vad föreningen har fått utbetalt av Skatteverket, men skillnaden beror på att bostadsrättsföreningen å sin sida har haft en fordran på Skanska, som har räknats av. Det lägre beloppet är alltså följden av en nettoredovisning av de båda posterna.

### **Muntlig förhandling**

Kammarrätten har hållit muntlig förhandling inom stängda dörrar. Vid förhandlingen hölls på Skanskas begäran förhör med Skanska Sverige AB:s externa firmatecknare och f.d. financial controller Jan Ragnebäck.

### **SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

#### **Omvärdering av beskattningsunderlag samt skattetillägg (Skatteverkets omprövningsbeslut MV186)**

Målen i denna del gäller omvärdering av beskattningsunderlaget till marknadsvärdet enligt 7 kap. 3 a § ML genom efterbeskattning. Reglerna om omvärdering är ett undantag från huvudregeln att beskattningsunderlaget utgörs av den faktiska ersättningen.

Föremålet för omvärdering är den ersättning som momsgruppen har tagit ut från nybildade bostadsrättsföreningar för omsättningar i form av byggherre- och entreprenadtjänster. Tjänsternas innehåll och ersättningsnivån framgår av de s.k. uppdragsavtalen. Dessa avtal har träffats mellan bostadsrättsföreningar och en av momsgruppens medlemmar, Skanska Nya Hem AB, inom ramen för bostadsrättsprojekten Fyrisäng och Snöflingan 1–3. Själva entreprenaderna, dvs. uppförandet av bostadshusen, har utförts av Skanska Sverige AB som också ingår i momsgruppen.

Bostadsrättsföreningarna har köpt den mark som bostadshusen sedan uppförts på av Skanska Mark och Exploatering Nya Hem AB (SMENHAB). SMENHAB ingår i Skanskakoncernen men är inte medlem i momsgruppen.

Den första frågan är om Skatteverket har visat att ersättningen enligt uppdragsavtalen är lägre än marknadsvärdet. Marknadsvärdet definieras i 1 kap. 9 § ML som hela det belopp som köparen av en tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan tjänst. Om ingen jämförbar omsättning av tjänsten kan fastställas utgörs marknadsvärdet av ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att utföra tjänsten.

Skatteverket har inte ifrågasatt den totala ersättning som bostadsrättsföreningarna har betalat för byggherre- och entreprenadtjänsterna respektive marken. Verket anser dock att markens kraftiga värdeutveckling under SMENHAB:s innehavstid inte kan förklaras på något annat sätt än att marköverlåtelseerna varit överprissatta, vilket i sin tur innebär att tjänsterna enligt uppdragsavtalen måste vara underprissatta i motsvarande mån.

I målen är ostridigt att tjänsterna enligt uppdragsavtalen och försäljningen av mark utgör separata tillhandahållanden från olika beskattningsbara personer. Kammarrätten anser att detta innebär att det som Skatteverket har fört fram om markens värdeutveckling i sig inte är tillräckligt för att visa att ersättningen för tjänsterna enligt uppdragsavtalen är lägre än marknadsvärdet, så som det definieras i 1 kap. 9 § ML. Att uppdragsavtalen och avtalen om marköverlåtelse är villkorade av varandra och att det sammanlagda priset för båda omsättningarna har bedömts vara marknadsmässigt förändrar inte den bedömningen.

Skatteverket har fört fram följande. Ersättningen enligt uppdragsavtalen kan inte vara marknadsmässig eftersom Skanska Nya Hem AB inte har kalkylerat med någon egen vinst. Ersättningen för uppdragsavtalen innehåller endast en kalkylerad vinst för entreprenadtjänsterna, men inte för övriga tjänster som tillhandahålls enligt dessa avtal, dvs. byggherretjänsterna. Hela momsgruppens ersättning för uppdragsavtalen ska beaktas, men inte heller den marginal eller det täckningsbidrag som Skanska Sverige AB kalkylerar med framstår som marknadsmässigt vid en jämförelse med Skanskakoncernens hyreshusprojekt. Bostadsrätts- och hyreshusprojekt skiljer sig åt på ett sätt som gör att täckningsbidraget borde vara högre i bostadsrättsprojekten, bl.a. genom att tjänsterna i hyreshusprojekten är mindre omfattande. Trots detta har Skanska Sverige AB kalkylerat med ett lägre täckningsbidrag i bostadsrättsprojekten än i de hyreshusprojekt som avslutades under 2009.

Momsgruppen har fört fram följande. Projektkalkylerna visar att det finns en kalkylerad vinst för varje medlem i momsgruppen. Dessutom måste det totala täckningsbidraget och vinstutrymmet hos alla de medlemmar som har varit involverade i bostadsrättsprojekten beaktas. Momsgruppens totala marginaler för projekten står sig bra i förhållande till konkurrenternas marginaler. Sådana marginaler som skulle följa av det marknadsvärde som Skatteverket har räknat fram för tjänsterna förekommer inte på marknaden. Flera skillnader mellan bostadsrätts- och hyreshusprojekten gör att det är motiverat med ett lägre täckningsbidrag inom bostadsrättsprojekten.

Kammarrätten anser att inte heller det som Skatteverket har fört fram i dessa delar visar att momsgruppens ersättning för tjänsterna är lägre än vad en köpare, i samma försäljningsled, vid samma tidpunkt och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för sådana tjänster.

Det framgår redan av Skatteverkets egen redogörelse att tjänsterna som momsgruppen tillhandahåller inom hyreshusprojekten är mindre omfattande än de aktuella tjänsterna enligt uppdragsavtalen och att projekttyperna skiljer sig åt även på andra sätt. Omsättningarna är därmed inte jämförbara. Att täckningsbidragen i dessa olika typer av projekt skiljer sig åt visar heller inte att täckningsbidraget som momsgruppen använt i bostadsrättsprojekten är lägre än vad som kan anses vara normalt för de aktuella tjänsterna. Eftersom det är nivån på hela den ersättning som momsgruppen har tagit ut för sitt tillhandahållande som är föremål för bedömning anser kammarrätten att frågan om nivån på Skanska Nya Hem AB:s egna vinster inte kan tillmätas en avgörande betydelse.

Sammanfattningsvis anser kammarrätten att det som Skatteverket har fört fram inte visar att ersättningen för tjänsterna enligt uppdragsavtalen är lägre än vad en köpare, i samma försäljningsled, vid samma tidpunkt och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för sådana tjänster. Skatteverket har inte visat på omsättningar av tjänster som är jämförbara med de tjänster som har tillhandahållits enligt uppdragsavtalen. Skatteverket har också fört fram att tjänsterna enligt uppdragsavtalen är så komplexa att det är svårt eller omöjligt att hitta jämförbara omsättningar. Om ingen jämförbar omsättning kan fastställas utgörs marknadsvärdet som framgått ovan av ett belopp som inte understiger kostnaden för att utföra tjänsten. Det har inte kommit fram att ersättningen enligt uppdragsavtalen understiger momsgruppens kostnader för att utföra de aktuella tjänsterna.

Eftersom Skatteverket följaktligen inte har visat att ersättningen är lägre än marknadsvärdet har momsgruppen inte lämnat oriktiga uppgifter. Det finns därmed inte förutsättningar för att omvärdera beskattningsunderlaget eller ta ut skattetillägg. Överklagandet ska alltså bifallas i dessa delar.

**Skattetillägg (Skatteverkets omprövningsbeslut MV151 och MV162)**

Det som momsgruppen fört fram och det som i övrigt framgår av utredningen ger inte kammarrätten anledning att göra någon annan bedömning än den som förvaltningsrätten har gjort när det gäller skattetilläggen som påförts genom Skatteverkets omprövningsbeslut MV151 och MV162. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

**Ersättning för kostnader**

Kammarrätten har delvis bifallit momsgruppens överklagande. Det har funnits behov av ombud. Momsgruppen har ansökt om ersättning för 154 timmars arbete med 607 000 kr. Med hänsyn till målets omfattning anser kammarrätten att det är skäligt med ersättning för kostnader med 175 000 kr.

---

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Christian Groth  
lagman  
ordförande

Fredrik Fries  
kammarrättsråd  
referent

Susanne Ericson  
kammarrättsråd

Ulrika Hellberg  
föredragande jurist





**FÖRVALTNINGSRÄTTEN  
I STOCKHOLM**  
Avdelning 22

**DOM**  
2017-12-27  
Meddelad i Stockholm

Mål nr  
12494-16  
12495-16

### **KLAGANDE**

Skanska Sverige AB Momsgrupp, 663000-0229  
112 74 Stockholm

### **MOTPART**

Skatteverket  
205 95 Malmö

### **ÖVERKLAGADE BESLUT**

Skatteverkets omprövningsbeslut 2012-03-21 (MV151 och MV162, skattetilläggen överklagade) och omprövningsbeslut 2015-07-01 (MV186 överklagat i dess helhet), se bilaga 1–3

### **SAKEN**

Mervärdesskatt och skattetillägg redovisningsperioderna mars, juni–augusti och december 2009  
Skattetillägg redovisningsperioderna mars, september–december 2009 och januari 2010  
Efterbeskattning

---

### **FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten bifaller överklagandena delvis på så sätt att utgående mervärdesskatt och skattetillägg som påförts genom Skatteverkets beslut den 1 juli 2015 (MV186) sätts ned till 3 933 333 kr respektive 393 333 kr avseende redovisningsperioden mars 2009, 4 200 000 kr respektive 420 000 kr avseende perioden juli 2009 och 3 933 333 kr respektive 393 333 kr avseende perioderna augusti och december 2009.

Förvaltningsrätten avslår överklagandena i övrigt.

**YRKANDEN M.M.**

*Skanska Sverige AB Momsgrupp* (nedan kallade momsgruppen) yrkar att de skattetillägg som påförts i Skatteverkets omprövningsbeslut den 21 mars 2012 (MV151 och MV162) ska undanröjas eller att befrielse ska medges helt eller delvis.

Momsgruppen yrkar vidare att Skatteverkets beslutet om höjning av utgående mervärdesskatt och skattetillägg den 1 juli 2015 (MV186) ska undanröjas alternativt att beskattning och skattetillägg ska sättas ned samt att befrielse från skattetilläggen ska medges.

Som skäl för överklagandet av beslutet den 1 juli 2015 (MV186) anför momsgruppen bl.a. följande.

I första hand ska beskattning ske i enlighet med inlämnade mervärdes-skattedeklarationer eftersom det saknas förutsättningar för omvärdering på så sätt Skatteverket gör gällande i det överklagade beslutet.

I andra hand ska marknadsvärdet beräknas med utgångspunkt i kostnaderna för tjänsterna enligt uppdragsavtalen (nedan kallat uppdragen eller uppdragsavtalen) eftersom det av Skatteverket beräknade marknadsvärdet inte kan anses utgöra ett jämförbart marknadsvärde för tjänsterna enligt uppdragen.

I tredje hand ska ersättningen för uppdragen anses vara marknadsmässigt betingad eftersom prissättningen för uppdragsavtalen motsvarar den prissättning som tillämpas för hyreshusprojekt och ersättningen är anpassad till rådande marknadsläge, affärsmässig och till gagn för verksamheten.

I fjärde hand yrkas att beskattningsunderlaget i vart fall ska sättas ned eftersom de belopp som påförts i beslut den 22 december 2011 (MV135) och den 21 mars 2012 (MV151), om 2 541 102 kr respektive 2 892 000 kr, inte har beaktats av Skatteverkets vid beräkning av beskattningsunderlaget för uppdraget i beslutet den 1 juli 2015 (MV186).

*Skatteverket* medger delvis bifall till överklagandena vad avser beloppsmässiga diskrepanser mellan beslutet den 1 juli 2015 och beslutsbilagan på så sätt att utgående mervärdesskatt och påförda skattetillägg ska minskas till 3 933 333 kr respektive 393 333 kr avseende redovisningsperioden mars 2009, 4 200 000 kr respektive 420 000 kr avseende perioden juli 2009 och 3 933 333 kr respektive 393 333 kr avseende perioderna augusti samt december 2009. I övriga delar anser Skatteverket att överklagandena ska avslås.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### Utgångspunkter och frågor om bevisbörda

Förvaltningsrätten kommer nedan att först pröva yrkandet att beskattningsbeslutet som gäller omvärdering av beskattningsunderlaget avseende uppdragsavtalen ska upphävas eller ändras (beslut MV186). Därefter prövar förvaltningsrätten under rubriken Skattetillägg dels yrkandet om upphävande eller ytterligare nedsättning av de skattetillägg som påförts i beslutet MV186, dels överklagandet av de skattetillägg som påförts avseende oredovisad del av ersättning för bostadsrättsprojekt (besluten MV151 och MV162).

En huvudprincip på beskattningsområdet är att bevisbördan åvilar Skatteverket ifråga om uttag av utgående mervärdesskatt och den skattskyldige ifråga om avdrag för ingående mervärdesskatt. Detta gäller för det ordinarie förfarandet. Skatteverkets beslut har fattats efter den ordinarie tiden för

omprövning, varför det är fråga om efterbeskattning. Skattetillägg har påförts.

För efterbeskattning och för att påföra skattetillägg förutsätts att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att uppgiften är felaktig. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift och beviskravet är dessutom högre än vad som gäller vid det ordinarie farandet. Det brukar uttryckas som mycket sannolikt eller visat.

Vidare gäller att den part som påstår att det är på ett visst sätt som utgångspunkt har att bevisa detta. Dessutom ges i lagstiftningen vissa bevisregler, i detta fall genom bestämmelsen i 7 kap 3 a § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, se nedan.

### **Omprövningsbeslutet den 1 juli 2015 (MV186)**

#### *Bakgrund, bestämmelser och inledande bedömningar*

Det överklagade beslutet omfattar uppförande och överlåtelse av tre bostadsrättsprojekt – Brf Fyrisäng, Brf Glassbåten och Brf Snöflingan 1–3. De granskade avtalen avser försäljning av mark och uppförande av bostadsrättslägenheter med nybildade bostadsrättsföreningar som kunder. Uppdragsavtal har träffats mellan Skanska Nya Hem AB och respektive bostadsrättsförening. Avtal avseende marköverlåtelsen, köpekontrakt, har ingåtts mellan Skanska Mark och Exploatering Nya Hem AB (nedan kallat SMENHAB) och respektive bostadsrättsförening. Det rör sig således i samtliga fall om två separata avtal, dels ett uppdragsavtal mellan Skanska Nya Hem AB och bostadsrättsföreningen, dels en överlåtelse av mark, ett köpekontrakt, mellan SMENHAB och bostadsrättsföreningen. De tjänster som utförs enligt uppdragsavtalen består av ett åtagande att ombesörja finansiering, marknadsföring och förmedling av bostadsrätter och i övrigt

inta en ställning som byggherre (byggherreuppdraget) samt ett åtagande att ombesörja utförandet av samtliga förekommande entreprenadarbeten (entreprenaduppdraget). Avtal avseende uppförande av bostadsrättslägenheterna, totalentreprenadavtal, har ingåtts mellan Skanska Nya Hem AB och Skanska Sverige AB. Skanska Nya Hem AB och Skanska Sverige AB ingår båda i momsgruppen.

Ett antal olika avtal har ingåtts. De är delvis avhängiga av varandra. För frågorna i målen är det uppdragsavtalen och överlåtelseerna av marken som är i fokus. Av utredningen i målet framgår att bostadsrättsföreningarna och bolag inom Skanska har avtalat om två olika tillhandahållanden – uppdragsavtalen respektive marköverlåtelseerna (för liknande situation se Kammarrätten i Stockholms dom den 20 september 2017 mål nr 7272-16). Även om de två tillhandahållandena är villkorade av varandra utgör de enligt förvaltningsrättens bedömning två självständiga och separata transaktioner.

Vidare delar förvaltningsrätten Skatteverkets bedömning att det inte är frågan om att beräkna värdet på uppdragsavtalen i en situation som kan jämföras med byggande i egen regi. Det är alltså inte fråga om att bestämma ett beskattningsunderlag genom tillämpning av bestämmelsen om beskattningsunderlaget vid uttag av tjänster (se 7 kap. 5 § ML).

Enligt 7 kap. 3 § 1 ML ska beskattningsunderlaget vid omsättning av varor och tjänster som huvudregel beräknas med utgångspunkt i ersättningen. Med ersättning förstås enligt 7 kap. 3 c § första stycket ML allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 73 i Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet).

Ett undantag från huvudregeln med tillämpning på mervärdeskatt för vilken skattskyldighet inträder fr.o.m. den 1 januari 2008 har införts i 7 kap. 3 a § ML. Av denna bestämmelse framgår att beskattningsunderlaget ska bestämmas till marknadsvärdet om (1) ersättningen är lägre än marknadsvärdet, (2) köparen inte har full avdragsrätt för ingående skatt eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt vissa angivna bestämmelser, (3) säljaren och köparen är förbundna med varandra och (4) den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Syftet med reglerna är att motverka undandragande av skatt genom felaktig prissättningen av transaktioner, dvs. att förhindra ett bortfall av mervärdeskatteintäkter för staten som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter (prop. 2007/08:25 s. 116 och 124). Reglerna grundas på artikel 80 i mervärdesskattedirektivet som anger att medlemsstaterna för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt får vidta åtgärder av angivet slag.

Skatteverket har att bevisa att ersättningen för respektive uppdragsavtal är lägre än marknadsvärdet. Först om Skatteverket lyckas bevisa detta blir det aktuellt att värdera om ersättningen för uppdragsavtalen till marknadsvärde. Om Skatteverket förmår bevisa att ersättningen är lägre än marknadsvärdet ankommer det på momsgruppen att göra sannolikt att ersättningen ändå är marknadsmässigt betingad (jfr HFD 2014 ref. 40).

*Ersättningen för uppdragsavtalen - lägre än marknadsvärdet?*

Skatteverket har funnit att det pris bostadsrättsföreningarna totalt har betalat för de båda avtalen; uppdragsavtalet och förvärvet av marken kan sägas vara ett marknadsmässigt pris. Marknadsmässigt i det avseende att det baserar sig på säljarens bedömning av vad köparna av samtliga lägenheter i respektive

projekt totalt är villiga att betala. Förvaltningsrätten, som instämmer i Skatteverkets bedömning att detta inte är detsamma som ett marknadspris enligt mervärdesskattelagens definition, ser dock inte anledning att göra en annan bedömning av detta än vad Skatteverket har gjort. Frågan är emellertid om den del av ersättningarna som är hänförliga till uppdragsavtalen är lägre än uppdragsavtalens marknadsvärde.

Förvaltningsrätten finner att Skatteverket genom sin utredning gör mycket sannolikt att den ersättning som avtalats för uppdragsavtalen är lägre än marknadsvärdet. Förvaltningsrätten fäster vid denna bedömning i huvudsak vikt vid följande omständigheter.

Det har genom Skatteverkes utredning framkommit att de sammanlagda ersättningarna för avtalen, av momsgruppen fördelats mellan de båda avtalen på så sätt att priset för de skattepliktiga entreprenaderna endast täcker beräknade kostnader för Skanska Nya Hem AB medan resten av ersättningarna fördelats till de mervärdesskattefria marköverlåtelseerna. Det innebär enligt förvaltningsrättens bedömning att vinsterna i sin helhet fördelats till marköverlåtelseerna. Eftersom ersättning för entreprenaduppdrag som omsätts på en marknad rimligen innehåller även viss del vinst innebär detta att prissättningen för uppdragsavtalen inte kan anses marknadsmässiga.

Härtill visar Skatteverkets utredning att Skanska kalkylerar med vinst endast i ledet Skanska Sverige AB till Skanska Nya Hem AB medan Skanska Nya Hem AB inte kalkylerar med någon ”egen” vinst. Det är ytterligare en omständighet som talar för att ersättningen inte är marknadsmässig. En oberoende säljare av en byggentreprenad till fast pris kan inte förväntas lämna anbud på en nivå som motsvarar endast nedlagda direkta och indirekta kostnader. Enligt förvaltningsrättens bedömning skulle, på en öppen marknad, anbudet innehålla en kalkylerad vinst i varje led.

En ytterligare omständighet som anförs av Skatteverket och som enligt förvaltningsrätten talar för att uppdragsavtalen är underprissatta är den ovanliga värdeutvecklingen på marken som skulle ha förevarit för det fall prissättningen för vardera avtal är marknadsmässig. I nu aktuella fall skulle värdeutvecklingen på råmark ha varit som störst efter det att detaljplanerna beslutats. Det normala måste rimligen vara, såsom Skatteverket beskriver det, att värdeutvecklingen på råmark är som störst fram till det att marken detaljpaneläggs. Förvaltningsrätten delar Skatteverkets bedömning att detta är en omständighet som tydligt talar för att marköverlåtelseerna givits en förhållandevis för stor del av det totala priset och därmed ersättningen på bekostnad av uppdragsavtalen. I två av projekten, Brf Fyrisäng och Brf Snöflingan 1–3, har marken dessutom innehafts av Skanskakoncernen under endast en kortare tid. Det gör det än mer osannolikt att marken skulle ha ökat i värde i den omfattning momsgruppen påstår under innehavstiden.

Även det Skatteverket i sin utredning och beslut redovisar om de kalkylerade vinstnivåerna och täckningsbidragen visar att ersättningen för uppdragsavtalen varit lägre än marknadsvärdet.

För tydlighets skull ska åter sägas att det inte är ersättningen för marköverlåtelseerna som är föremål för frågan omvärdering utan det är ersättningarna för uppdragsavtalen. Beskrivningen ovan om markens värdeutveckling är en omständighet bland flera som enligt förvaltningsrättens mening visar att Skatteverkets bedömning är riktig.

För att vederlägga Skatteverkets bedömning och beslut anför momsgruppen i denna del bl.a. följande. Eftersom ersättningen för uppdragsavtalen överstiger kostnaden för att utföra uppdragen föreligger inte förutsättningar för omvärdering av beskattningsunderlaget. Tjänsterna enligt uppdragsavtalet har enligt momsgruppen inte tillhandahållits mot en ersättning som



understiger marknadsvärdet. Momsgruppen anser att det krävs att det varit fråga om förfarandemissbruk för att bortse från hur transaktionerna utformats. Det rör sig om två separata avtal och två separata tillhandahållanden från två olika juridiska personer. Någon underprissättning föreligger inte. Vid bedömningen av marknadsvärdet för uppdragsavtalet måste det totala bruttoresultatet för momsgruppen beaktas. Skatteverket har feltolkat projektkalkylerna. Den affärsmodell som används ger en fullt acceptabel rörelsemarginal sett över en konjunkturcykel. Flera av bostadsrättsprojekten uppvisar ett betydligt högre täckningsbidrag i kronor och marginal än flera av de hyreshus projekt Skatteverket jämför med. Vidare kan värdeutvecklingen på marken inte tillmätas betydelse eftersom det är ersättningen för uppdragsavtalet som ska omvärderas. Förvaltningsrätten finner emellertid att momsgruppen med detta inte förmår vederlägga Skatteverkets uppfattning.

Med hänsyn till det ovan anförda finner förvaltningsrätten således att Skatteverket gör mycket sannolikt att ersättningen för uppdragsavtalen är lägre än marknadsvärdet, varför den första förutsättningen för omvärdering föreligger.

#### *Frågan om köparens avdragsrätt?*

Nästa fråga är om köparna av uppdragsavtalen har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Bostadsrättsföreningarnas verksamhet består i att upplåta bostäder till sina medlemmar, vilket tillhandahållande är undantaget från skatteplikt. Avdrag för ingående mervärdesskatt får endast göras av den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet. Bostadsrättsföreningarna, köparna, har således inte full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Därmed föreligger även den andra förutsättningen för omvärdering.

*Är säljare och köpare förbundna med varandra?*

Av 7 kap. 3 d § ML framgår att säljare och köpare ska anses förbundna med varandra enligt 3 a § samma kapitel, om det föreligger bl.a. organisatoriska band, äganderättsliga band, finansiella band, band på grund av anställning eller andra juridiska band. I lagens förarbeten har anförts att banden bör ges en vid omfattning (prop. 2007/08:25 s. 129). Motsvarande bestämmelse finns i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet.

Förvaltningsrätten anser att Skatteverket genom sin utredning visar att säljaren och köparen vid tidpunkten för respektive avtal har varit förbundna med varandra. Detta i samtliga projekt. Momsgruppen har initierat och administrerat bildandet av bostadsrättsföreningarna. I uppdragsavtalen ingår ett avtal om sysslomannaskap som bl.a. innebär att inledningsvis praktiskt och ekonomiskt svara för föreningarnas verksamhet. Innehållet i avtalen avseende markköp och uppdragsavtal har utformats och prissatts av momsgruppen. Föreningarnas styrelser har vid bildandet tillsatts med personer som rekryterats till uppdraget av momsgruppen. I varje styrelse har en ledamot av tre varit anställd av momsgruppen. Styrelsens ledamöter var föreningarnas enda medlemmar när avtalen ingicks.

Momsgruppen har anfört bl.a. följande. Det kan inte anses föreligga ett sådant samband som gör att momsgruppen ska anses förbundet med bostadsrättsföreningen. Styrelseledamöterna har varken agerat i momsgruppens intressen eller saknat förhandlingsutrymme avseende ersättningen. De arbetar på uppdrag av respektive bostadsrättsförening som också tar kostnaden för deras arvode. Uppdragsavtalet är närmast att betrakta som ett sysslomannauppdrag. Fullmakten är nödvändig för att konstituera sysslomannaskapet men den omfattar endast behörighet att företräda huvudmannen inom ramen för uppdraget. Bostadsrättsföreningen behåller sitt inflytande över föreningen. Det föreligger inget ägarintresse mellan moms-

gruppen och bostadsrättsföreningen. Att en person sitter i styrelsen i två företag eller är anställd och sitter i styrelsen i ett annat företag innebär inte att dessa företag ska anses förbundna med varandra. Nu aktuella tjänster avser inte tillhandahållanden mellan momsgruppen och en anställd utan mellan momsgruppen och bostadsrättsföreningen.

Enligt förvaltningsrättens bedömning har Skatteverket bevisat att det förelegat en sådan intressegemenskap som förutsätts för att omvärderingsregeln ska kunna tillämpas.

*Kan den skattskyldige göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad?*

Som framgått av det ovan anförda anser förvaltningsrätten att Skatteverket visat att de tre första förutsättningarna för omvärdering av ersättningen föreligger. Enligt den aktuella bestämmelsen i 7 kap. 3 a § ML ska omvärdering ändå inte göras om den skattskyldige kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Momsgruppen anför i detta avseende bl.a. följande. Flera av bostadsrättsprojekten som genomfördes 2009 uppvisar ett betydligt högre täckningsbidrag i kronor och marginal än hyreshusprojekten. Motsvarande prissättning tillämpas för hyreshusprojekt och är anpassad till rådande marknadsläge. Att enskilda projekt som Glassbåten har uppvisat ett sämre resultat innebär inte att bostadsrättsprojekten genomgående är underprissatta. Att täckningsbidrag i vissa projekt var lägre har också sin grund i den allmänna konjunkturedgången på marknaden under 2008 och 2009 samt att det rört sig om stora och komplicerade projekt med betydande motkrav från kommunen. Momsgruppen anser att den med detta måste anses ha gjort sannolikt att nedsättningen är marknadsmässigt betingad.

Förvaltningsrätten anser inte att momsgruppen genom sina anföranden har gjort sannolikt att ersättningen kan anses ha varit marknadsmässigt betingad. Såvitt framgått har uppdragsavtalen inneburit omfattande åtaganden för Skanska. Det är inte sannolikt att ett bolag skulle åta sig ett sådant åtagande utan en ersättning för projektrisk och därutöver ett utrymme för vinst. Förvaltningsrätten anser också att projektkalkylerna visar att utrymmet för vinst med beaktande av riskerna i ett sådant åtagande varit begränsat. Vad bolaget har anfört om jämförelser med motsvarande hyreshusprojekt och det rådande marknadsläget 2009 förändrar inte förvaltningsrättens bedömning.

Sammanfattningsvis finner förvaltningsrätten att Skatteverket har bevisat genom att göra mycket sannolikt att samtliga förutsättningar för omvärdering av beskattningsunderlaget föreligger. Beskattningsunderlaget ska omvärderas till marknadsvärdet (se 7 kap. 3 a § och 1 kap. 9 § ML).

#### *Marknadsvärden på uppdragsavtalen*

Med marknadsvärde för en tjänst förstås enligt 1 kap. 9 § ML hela det belopp som köparen, i samma försäljningsled som det där omsättningen av tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan tjänst. I bestämmelsens andra stycke anges att om ingen jämförbar omsättning av tjänster kan fastställas utgörs marknadsvärdet av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 72 i mervärdesskattedirektivet.

Förvaltningsrätten finner att det, i fall som detta, som gäller att omsätta uppdragsavtal avseende byggentreprenader i storstadsområden finns omsättningar som är jämförbara. Det är därmed inte aktuellt att tillämpa bestämmelsen i 1 kap. 9 § andra stycket ML.

Förvaltningsrätten delar Skatteverkets bedömning att det vad gäller uppdragen i projekten Brf Fyrisäng och Brf Snöflingan 1–3 är enklast att räkna fram marknadsvärdet på uppdragsavtalet genom att beräkna marknadsvärdet på fastigheterna, dvs. på marköverlåtelserna, vid tillfället för respektive försäljning till bostadsrättsföreningarna för att sedan som underlag för mervärdesskatten fördela om ersättningen. Förvaltningsrätten finner att Skatteverket visat att metoden ger ett rimligt marknadsvärde på uppdragsavtalen. Metoden understöds av att fastigheterna innehafts av SMENHAB under endast kortare tid. Ett år respektive sju månader. Skatteverket har vid beräkningen utgå från SMENHAB:s anskaffningskostnader för marken, nedlagda kostnader inklusive mervärdesskatt, allmän värdeökning på marken och proportionell del av exploateringsvinsten.

Förvaltningsrätten finner att även den metod Skatteverkets tillämpat för att beräkna marknadsvärdet av uppdragsavtalet i projektet Brf Glassbåten är en fungeraden metod som ger ett rimligt resultat. Metoden går i detta fall ut på att beräkna marknadsvärdet genom att beräkna de kostnader Skanska Nya Hem AB fått bära för marksaneringen och som inte beaktas vid prissättningen av uppdragsavtalet gentemot bostadsrättsföreningen. Kostnaden för marksaneringen har, enligt vad förvaltningsrätten kan se, av Skanska-koncernen i stället beaktats genom prissättningen av marken. Marken har överlåtits till bostadsrättsföreningen till ett pris som överstiger Skanska Nya Hem AB:s kalkyl med ca 20 000 000 kr. Kostnaderna för marksaneringen uppgick enligt momsgruppen till ca 16 000 000 kr.

Skatteverket har också i sin utredning redovisat underlag som visar på den allmänna värdeökningen för motsvarande tomtmark som i projekten. Även med beaktande av den osäkerhet som finns vid bedömningen av värdeutvecklingen avseende en enskild fastighet i förhållande till den allmänna värdeutvecklingen finner förvaltningsrätten att Skatteverkets bedömningar och beräkningar av marknadsvärder har goda skäl för sig.

Momsgruppen å sin sid anför att det av Skatteverket beräknade marknadsvärdet kan inte anses utgöra ett jämförbart marknadsvärde för tjänsterna enligt uppdragsavtalet eller att marknadsvärdet ska utgöras av ett belopp som inte understiger kostnaden för att utföra uppdraget. Detta även om, såsom momsgruppen anför, ersättningen för tjänsterna överstiger kostnaden för att utföra uppdragen. Förvaltningsrätten anser inte heller att marknadsvärdet ska bestämmas utifrån byggprojekt i egen regi. Momsgruppen anför också att det finns många osäkerhetsfaktorer i Skatteverkets metod. Ett fiktivt marknadsvärde för utförda tjänster enligt uppdragsavtalet har räknats fram schablonmässigt. Underlaget baseras på statistik för fastighetsöverlåtelse som visar på stora differenser och som dessutom inte tar någon hänsyn till de enskilda fastigheternas värdeutveckling, än mindre till vad en oberoende köpare skulle få betala för de tjänster som omfattas av uppdragsavtalet. Det är, enligt momsgruppen, ovanligt att kommunala markförsäljningar av exploateringsmark sker till högstbjudande på den öppna marknaden enligt definitionen på marknadsvärde. Det är orealistiskt att kommuner alltid kan bedöma marknadspriset på fastigheter korrekt. Momsgruppen anför också att effekten av detaljplanen snarare är hänförlig till försäljningen av marken till bostadsrättsföreningarna än till inköpet från kommunen. Det markområde som kommunen säljer är inte detsamma som bostadsrättsföreningen senare köper.

Förvaltningsrätten finner att det momsgruppen anför och åberopar inte vederlägger Skatteverkets metoder och beräkningar. Som förvaltningsrätten ovan anført har Skatteverkets visat att deras beslut ger ett rimligt och lämpligt resultat. Överklagandena ska därmed avslås i dessa delar.

*Har visst del av ersättningen blivit beskattad två gånger?*

Momsgruppen har anført bl.a. följande. Beskattningsunderlaget ska sättas ned eftersom de belopp som Skatteverket har påført i beslut den 22 dece-

mber 2011 (MV135) och den 21 mars 2012 (MV151) inte har beaktats av Skatteverket i beslutet den 1 juli 2015 (MV186). Utan de ersättningarna har beskattas en gång till.

Skatteverket anför i denna del bl.a. följande. Momsgruppen har tidigare angett att kontraktsumman är exklusive återbetalning av eventuellt återbetalad garagemoms. Återbetalningarna ligger således utöver kontraktsumman och är inte en del av vederlaget för uppdraget. Ersättningarna har beskattats genom de tidigare besluten en blir således inte dubbelbeskattade. Beslutet från den 1 juli 2015 ska såldes inte justeras med hänsyn till återbetalningarna av garagemoms.

Förvaltningsrätten delar Skatteverkets bedömning att någon dubbelbeskattning av ersättningarna inte görs. Genom beslutet den 1 juli 2015 påförs momsgruppen ytterligare mervärdesskatt men inte på samma, eller delvis samma, beskattningsunderlag som enligt beslutet MV135 och MV151. Överklagandena ska därmed avslås i denna del.

### **Skattetillägg**

#### *Skattetilläggen avseende omvärderingen (MV186)*

Momsgruppen anser att skattetillägg inte ska påföras eller att hel befrielse ska medges. Momsgruppen anför bl.a. följande. Den metod som Skatteverket har tillämpat innebär en så stor osäkerhet att det rimligen inte kan innebära att den kan ligga till grund för skattetillägg. Skatteverket har inte ens avseende de projekt som initialt efterbeskattats påfört utgående mervärdesskatt enligt den metod som Skatteverket menar ska tillämpas. Det har tagit Skatteverket nästan två år att fatta ett beslut från det att ett övervägande till beslut fattades.

Förvaltningsrätten konstaterar att vid tidpunkten för Skatteverkets beslut om granskning hade deklaration lämnats för redovisningsperioderna mars, juni, juli, augusti och december 2009. De felaktigheter som redovisats har inte kunnat utläsas av deklarationerna. Momsgruppen har således lämnat oriktiga uppgifter och det finns grund för att ta ut skattetillägg.

Skatteverket har medgett befrielse från skattetillägget till hälften med motiveringen att det vore orimligt om avgiftens storlek beräknas utan att ta hänsyn till att momsgruppen medges kostnadsavdrag för beloppen vid inkomsttaxeringen.

Förvaltningsrätten finner att vad bolaget anfört och vad som i övrigt kommit fram inte utgör skäl för ytterligare hel eller delvis befrielse från skattetilläggen. Överklagandena ska därmed avslås i denna del.

*Skattetillägg avseende mervärdesskatten i besluten MV151 och MV162*

Skatteverket har i de delvis överklagade omprövningsbesluten den 21 mars 2012 (MV151 och MV162) påfört momsgruppen skattetillägg med 20 procent.

Skatteverket anför att all den ersättning som den skattskyldige ska erhålla ska redovisas. En uppskattning får göras om det inte med säkerhet går att veta exakt vad de slutliga beloppen blir. Underlaget för skattetillägg grundar sig i tre av fallen på faktiska beslut avseende bostadsrättsföreningarnas begäran om att återfå mervärdesskatten. Underlaget i två av projekten grundar sig på av bolaget prognosticerade intäkter.

Momsgruppen anför bl.a. följande. Det har funnits en oklarhet om och med vilka belopp momsgruppen haft möjlighet att erhålla ersättning. Den metod för beskattning som Skatteverket angett ska gälla måste anses strida mot principen om skatteneutralitet eftersom momsgruppen inte enbart tillfälligt



utan slutligt riskerar att bära kostnaden för mervärdesskatten utan att motsvarande ersättning erhålls från köparen. För två av projekten har bostadsrättsföreningarna ännu inte erhållit avdrag, varför momsgruppen heller inte erhållit någon motsvarande ersättning. Frågan om en oriktig uppgift har lämnats måste bedömas vid den tidpunkt då deklarationerna lämnades. Någon oriktig uppgift kan inte anses ha lämnats. Det finns skäl att sättas ned skattetilläggen helt eller åtminstone till hälften eller en fjärdedel. Detta eftersom den oriktiga uppgiften är ursäktlig. Det är dessutom oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp när skattetillägget inte står i rimlig proportion till momsgruppens försummelse.

Förvaltningsrätten finner att underlagen för påförda skattetillägg grundar sig på faktiska beslut och av bolaget prognosticerade intäkter. Genom att inte ta upp de aktuella beloppen i sin redovisning avseende utgående mervärdesskatt har momsgruppen lämnat oriktiga uppgifter. Vad momsgruppen har anfört föranleder inte någon annan bedömning. Därmed föreligger grund för att påföra skattetillägg. Det har inte framkommit skäl att beräkna underlagen till lägre belopp. Det finns således förutsättningar att ta ut skattetillägg på de belopp som anges i det överklagade beslutet. Förvaltningsrätten anser att det inte föreligger skäl för hel eller delvis befrielse från påförda skattetillägg. Överklagandena ska därmed avslås även i denna del.

### **Sammanfattning och rätträkning av belopp**

Sammanfattningsvis finner förvaltningsrätten, som framgått ovan, att överklagandena i sak ska avslås. Dock gäller att momsgruppen och Skatteverket är ense om att vissa belopp blivit fel i det överklagade beslutet MV186. Denna bedömning delas av förvaltningsrätten. Dessa belopp ska alltså rättas. Förvaltningsrätten finner därför att överklagandet ska bifallas delvis enligt följande såvitt avser rätträkning av utgående mervärdesskatt och skattetillägg och beloppen ska sättas ned till 3 933 333 kr respektive 393 333 kr avseende redovisningsperioden mars 2009, till 4 200 000 kr

respektive 420 000 kr avseende perioden juli 2009 och 3 933 333 kr  
respektive 393 333 kr avseende perioderna augusti och december 2009.

### **HUR MAN ÖVERKLAGAR**

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i  
bilaga 4 (DV 3105 A).

Cecilia Mauritzon  
Rådman

Nämndemännen Anders Loosme, Marianne Njord Bjelkestedt och Lars  
Nordqvist har också deltagit i avgörandet.

Förvaltningsrättsnotarien Andreas Lundqvist har föredragit målet.



## HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga förvaltningsrättens dom/beslut ska Ni skriva till Kammarrätten i Stockholm.

**Skrivelsen ska dock skickas eller lämnas till förvaltningsrätten.** Tala om varför Ni anser att domen/beslutet ska ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten ska kunna ta upp Er överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna förvaltningsrättens namn och målnummer.
- Uppge personnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats ska också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppges igen.
- Om Ni anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, ska Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till förvaltningsrätten framgår av förvaltningsrättens dom/beslut.

Om Er motpart överklagar förvaltningsrättens dom/beslut får Ni överklaga domen/beslutet även om Er egen tid för överklagande har gått ut. I så fall måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom tre månader** från den dag då förvaltningsrättens dom/beslut meddelades. För offentlig part räknas dock tremånaderstiden från den dag då motparten fick del av domen/beslutet. Om det första överklagandet återkallas eller förfaller av någon annan anledning, förfaller också det senare.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till förvaltningsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av förvaltningsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag.

## HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

**Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.**

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

### Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.