

Claes Pedersen  
010-574 62 79  
claes.pedersen@skatteverket.se

Högsta förvaltningsdomstolen  
Bered Enhet 4  
Box 2293  
103 17 Stockholm

HÖGSTA FÖRVALTNINGS-  
DOMSTOLEN  
Bered Enhet 4

INKOM: 2020-05-15  
MÅLNR: 2058-20  
AKTBIL: 4

## Komplettering

Klagande: Skatteverket genom Claes Pedersen

Motpart: Skanska Sverige AB Momsgrupp, 663000-0229  
112 74 Stockholm

Överklagad dom: Kammarrätten i Stockholms dom 2020-02-17,  
mål nr 2256-2257-18

Saken: Mervärdesskatt för redovisningsperioderna  
mars, juli, augusti och december 2009 samt  
skattetillägg

Mål nr: 2058-20

Skatteverket kompletterar härmed verkets överklagande av Kammarrätten i Stockholms dom 2020-02-17, mål nr 2256-2257-18, och ansökan om prövningstillstånd.

## **YRKANDEN**

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av kammarrättens dom, påför Skanska Sverige AB momsgrupp (momsgruppen) utgående mervärdesskatt och skattetillägg såsom skett i Förvaltningsrätten i Stockholms dom 2017-12-27, mål nr 12494-12495-16, avseende redovisningsperioderna mars, juli, augusti och december 2009, den del av förvaltningsrättens dom som berör Skatteverkets beslut med beslutsidentitet MV 186.

## **GRUNDER**

### Inledning

Huvudfrågan i målet är hur marknadsvärdet kan bestämmas enligt bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget i 7 kap. 3 a § mervärdesskattelagen (ML) för de tjänster, inklusive entreprenadtjänster, som momsgruppen tillhandahåller till bostadsrättsföreningarna.

*Förvaltningsrätten* har vid sin prövning funnit att Skatteverket gjort mycket sannolikt att samtliga förutsättningar för omvärdering av beskattningsunderlaget föreligger.

Claes Pedersen  
010-574 62 79  
claes.pedersen@skatteverket.se

Beskattningsunderlaget kan därmed enligt förvaltningsrättens bedömning bestämmas till marknadsvärdet i enlighet med bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget (7 kap. 3 a § och 1 kap. 9 § ML). Domstolen anser att Skatteverkets utredning ger stöd för att den sammanlagda ersättningen som bostadsrättsföreningarna ska betala för de två av varandra villkorade avtalen har fördelats så att momsgruppen endast får ersättning så att det täcker momsgruppens beräknade kostnader för gruppens skattepliktiga tjänster (uppdragsavtalet). Därmed har vinsterna i sin helhet fördelats till marköverlåtelseerna i projekten. Eftersom momsgruppens uppdrag rimligen borde innehålla en viss del vinst så kan inte prissättningen på uppdragsavtalen anses marknadsmässiga. Ytterligare en omständighet som anges tala för att de aktuella uppdragsavtalen är underprissatta är den ovanliga värdeutveckling som skett på fastigheterna i de aktuella projekten. Förvaltningsrätten har därmed anslutit sig till Skatteverkets bedömning som innebär att marknadsvärdet på uppdragsavtalen kan beräknas genom att fastigheternas marknadsvärde, i enlighet med Skatteverkets beräkning, exkluderas från det sammanlagda marknadsvärdet på ett bostadsrättsprojekt (det sammantagna beloppet av de båda villkorade avtalen som sluts med en bostadsrättsförening).

*Kammarrätten* har däremot ansett att det Skatteverket framfört om värdeutvecklingen på de aktuella fastigheterna inte i sig är tillräckligt för att visa att ersättningen för tjänsterna enligt uppdragsavtalet är lägre än marknadsvärdet. Domstolen anser inte heller att det Skatteverket anfört angående kalkylerade vinster 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. Skatteverket anses inte ha visat på omsättningar av tjänster som är jämförbara med de tjänster som har tillhandahållits enligt uppdragsavtalen. Kammarrätten konstaterar att om inga jämförbara omsättningar kan fastställas utgörs marknadsvärdet av ett belopp som inte understiger kostnaden för att utföra tjänsten. I målet hade inte framkommit att ersättningen enligt uppdragsavtalen understeg momsgruppens kostnader för att utföra de aktuella tjänsterna.

#### Utvecklande av talan

Skatteverket åberopar det som tidigare anförts i målet och anför därutöver följande.

Bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget har tillkommit för att motverka skatteundandragande genom prissättning av transaktioner eller, annorlunda formulerat, att förhindra ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter. Om vissa förutsättningar i bestämmelserna är uppfyllda ska beskattningsunderlaget utgöras av marknadsvärdet om den avtalade ersättningen är lägre än detta värde.

Bestämmelserna grundas på artikel 80 i mervärdesskattedirektivet som anger att EU:s medlemsstater får vidta åtgärder av nu angivet slag för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt.

Claes Pedersen  
010-574 62 79  
claes.pedersen@skatteverket.se

En särskild definition av vad som utgör marknadsvärde har införts (1 kap 9 § ML, jämför artikel 72 i mervärdesskattedirektivet). Marknadsvärdet är hela det belopp som köparen, i samma försäljningsled som det där omsättningen äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens skulle få betala till en oberoende säljare. Om ingen sådan jämförbar omsättning kan fastställas anses marknadsvärdet, när det gäller tjänster, utgöras av ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att utföra tjänsten.

### *Skatteverkets inställning*

Enligt Skatteverkets mening går det inte att ifrågasätta att priset för transaktionerna har manipulerats för att undvika mervärdesskatt. Att fördela ersättningen på sådant sätt som sker vid tillhandahållande till s.k. byggmästarbildade bostadsrättsföreningar sker inte i andra fall än där mervärdesskatten inte är avdragsgill hos köparen. I boken Fastighetsekonomisk analys och fastighetsrätt, Stockholm 2011 s. 373, framgår exempelvis följande. ”Normalt säljer entreprenören en obebyggd fastighet till bostadsrättsföreningen och tecknar samtidigt ett entreprenadavtal med föreningen, att uppföra en byggnad på fastigheten. Priset för fastigheten och entreprenaden anpassas så, att insatserna för bostadsrätterna blir lika med bostadsrätternas marknadsvärde. Vinsten för projektet läggs normalt in i priset vid försäljningen av fastigheten, eftersom försäljningen inte belastas med moms.”

Bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget har tillkommit för att förhindra bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten vid prismanipulationer mellan närstående parter. Skatteverket anser därför att det är dessa bestämmelser som ska tillämpas i fall som det aktuella, där två koncernbolag sluter sinsemellan villkorade avtal med en beroende part och samverkar om prissättningen.

Bestämmelserna är utformade för att det ska vara möjligt för medlemsstaterna att beskatta vinsten och har därför sin utgångspunkt i marknadsvärdet. Självkostnaden skulle endast ge medlemsstaterna möjlighet att neutralisera den skatteförlust som det lägre värdet åsamkat dem, medan marknadsvärdesalternativet ger skattemyndigheterna möjlighet att skydda en del av skatten på mervärdet (jfr prop. 2007/08:25 s. 119 f.).

Av utredningen framgår att tjänsterna som bolaget tillhandahåller bostadsrättsföreningarna är komplexa. Tjänsterna innebär bl.a. att bolaget, förutom entreprenadtjänster, tillhandahåller projektutveckling, marknadsföring av projektet, och försäljning av lägenheter. Bolaget står hela den ekonomiska risken i projektet och tar på sig hela byggherrerollen och de risker som normalt bärs av beställaren vid ett byggprojekt. Enligt Skatteverket uppfattning är det således inte gångbart att hänvisa till en prisjämförelse med sedvanliga entreprenadtjänster när det gäller att bestämma marknadsvärdet för momsgruppens tillhandahållande.

Det framgår också av utredningen att momsgruppen, tillsammans med koncernbolaget Skanska Mark och Exploatering Nya Hem AB (koncernbolaget), som ligger utanför momsgruppen, har bedömt det totala priset för bostadsprojektet som det maximala pris som

Claes Pedersen  
010-574 62 79  
claes.pedersen@skatteverket.se

marknaden, dvs. bostadsrättsköparna är beredda att betala plus de lån som föreningen tar för övrig finansiering. Det priset ingår i projektkalkylen som upprättas av momsgruppen innan momsgruppen beslutar om exploatering, dvs. innan momsgruppen initierar bildandet av bostadsrättsföreningen och därmed också innan avtalen ingås. I prissättningen har också risken för att lägenheter ska förbli osålda beaktats. Skulle lägenheterna vara osålda när de är färdigställda och inflyttningsklara har momsgruppen tagit på sig det ekonomiska ansvaret för dem. Enligt Skatteverkets uppfattning får det totala priset för bostadsprojektet ses som marknadsvärdet för koncernbolagets och momsgruppens tillhandahållanden till bostadsrättsföreningarna ("paketet"). Bostadsprojektet som helhet kan alltså sägas ha ett marknadsvärde som grundas på jämförelse med vad köpare i samma försäljningsled som det där omsättningen äger rum, vid tidpunkten för ersättningen och i fri konkurrens skulle få betalare till en oberoende säljare inom landet för sådana tjänster.

Komplexiteten i de skattepliktiga tjänster momsgruppen tillhandahåller innebär samtidigt att det i praktiken blir omöjligt för Skatteverket att hitta en exakt jämförbar omsättning (jfr HFD 2014 ref 40). Möjligheten att beskatta vinsten skulle dock gå förlorad om komplexiteten i tjänsterna per automatik medför att kostnaderna för att utföra tjänsterna ska användas som marknadsvärde. Om dessutom merparten av konkurrenterna som bedriver jämförbar verksamhet manipulerar priset på de båda omsättningarna på motsvarande vis så får kammarrättens snäva tolkning av 1 kap. 9 § ML konsekvensen att syftet med bestämmelserna om omvärdering motverkas. Statens mervärdesskatteintäkter minskas systematiskt om stora delar av branschen tillämpar samma slags prissättningsmodell.

Skatteverket anser därför att en mer extensiv tolkning av 1 kap. 9 § ML måste kunna göras för att åstadkomma en större exakthet när det gäller att bestämma marknadsvärdet. Marknadsvärdet för bolagets komplexa tjänster bör rimligtvis kunna beräknas med utgångspunkt i de omständigheter som är kända. Det verkliga marknadsvärdet för båda avtalen tillsammans ("paketet") är känt. Av utredningen framgår att marknadsvärdet för fastigheten har fastställts i enlighet med principer som överensstämmer med 1 kap. 9 § första stycket ML. Det är uppenbart att resterande del av marknadsvärdet avser momsgruppens skattepliktiga tillhandahållande.

Även om momsgruppens och koncernbolagets tillhandahållande till bostadsrättsföreningarna ska ses som separata transaktioner bör EU-domstolens praxis om uppdelning av beskattningsunderlaget då flera tjänster tillhandahålls i ett paket kunna tillämpas för att fördela marknadsvärdet. Av denna praxis framgår att det är den del av priset som avser omsättning som undantas från skatteplikt som ska avskiljas (C-349/96, CPP, punkten 31). Enklast möjliga beräknings- eller bedömningsmetod ska användas. Antingen en metod som är baserad på faktiska kostnader eller en marknadsvärdesmetod. Om det är möjligt att bestämma ett marknadsvärde, ska detta värde skiljas från det totalpriset (C-293/03, My Travel). I det här fallet går det att göra en beräkning av marknadsvärdet på den överlåtna fastigheten och det är enklare än att beräkna värdet av de tjänster som momsgruppen tillhandahåller bostadsrättsföreningarna. Marknadsvärdet för momsgruppens

Claes Pedersen  
010-574 62 79  
claes.pedersen@skatteverket.se

tillhandahållande ska då beräknas genom det totala marknadsvärdet för bostadsprojektet med avdrag för marknadsvärdet för koncernbolagets fastighetsförsäljning.

Med tillämpning av vad som anförts anser Skatteverket att det framgår av utredningen i målet att ersättningen för momsgruppens tillhandahållande av skattepliktiga tjänster till bostadsrättsföreningarna understiger marknadsvärdet beräknat med utgångspunkt 1 kap. 9 § första stycket ML.

Av utredningen framgår likaledes att övriga rekvisit i 7 kap. 3 a § ML för omvärdering av beskattningsunderlaget till detta marknadsvärde är uppfyllda. Momsgruppen har inte gjort sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Skatteverket anser därför att beskattningsunderlaget för momsgruppens tillhandahållande av de skattepliktiga tjänsterna till bostadsrättsföreningarna ska bestämmas till marknadsvärdet såsom gjorts i förvaltningsrättens dom, den del av domen som berör Skatteverkets beslut med beslutsidentitet MV 186.

## **SKÄL FÖR PRÖVNINGSTILLSTÅND**

De i målet aktuella bostadsprojekten har speciella förutsättningar eftersom Skanska-koncernen har fullt inflytande över hur ersättningarna beräknas och bestäms mellan de tre inblandade parterna. Vid bedömning av om uppdragsavtalen är marknadsmässigt prissatta måste en jämförelse göras hur ersättningen skulle tagits ut om beställaren var en fullt ut oberoende part. Så hade varit fallet om bostadsrättsföreningen bildats självständigt och utan Skanskakoncernens inblandning hade förvärvat sin fastighet. Hade då momsgruppen erbjudit de tjänster som ingår i uppdragsavtalen till de priser som avtalats? Skatteverkets uppfattning är att det är uteslutet och därmed kan också sägas att prissättningen är manipulerad.

Det tillvägagångssätt som tillämpas av en stor del av branschen, inklusive Skanskakoncernen, kan enligt Skatteverkets uppfattning förenklat beskrivas genom följande.

Ett projekt avseende en byggmästarbildad bostadsrättsförening identifieras. En kalkyl avseende projektet intäkter tas fram. Byggkoncernens intäkter beräknas genom en uppskattning av bostadsrättsföreningen finansieringsmöjligheter bestående av insatskapital, lån och eventuellt annat såsom återbetald mervärdesskatt till föreningen avseende lokaler och garage i byggnaden. Detta kommer också senare att presenteras i en ekonomisk plan för föreningen. Hur mycket byggkoncernen kan ta betalt för projektet avgörs alltså av hur mycket kapital som beräknas kunna anskaffas i föreningen.

Genom att beräkna sina kostnader för att genomföra projektet vet sedan byggkoncernen hur mycket koncernen kan betala för fastigheten. Deras kostnader för att genomföra projektet (att genom avtal med föreningen ta på sig byggherrerollen med alla de risker som inkluderas och alltså inte enbart utföra en entreprenad mot en fristående byggherre) samt priset för

Claes Pedersen  
010-574 62 79  
claes.pedersen@skatteverket.se

fastigheten och ett påslag för vinstmarginal (risk). Det har i olika sammanhang hävdats att vinstmarginalen i branschen inte är högre än 2-5 %. I Förvaltningsrätten i Stockholms dom 2019-06-13, mål nr 12564-18 m.fl. (Kammarrätten i Stockholm gjorde samma bedömning i dom 2020-04-27, mål nr 5830-5834-19) anges att etablerad kalkylpraxis i branschen pendlat mellan 2-4 %. I samma mål har Skatteverket hänvisat till vinstkrav på 15-25 % (se s. 11-12 i domen).

Utifrån Skatteverkets granskningserfarenheter är byggkoncernernas avkastningskrav vid projekt avseende byggmästarbildade bostadsrättsföreningar betydligt högre än vid annan byggverksamhet. Eftersom byggkoncernen i avtal med bostadsrättsföreningen tar på sig hela den risk som finns i byggherrerollen krävs också ett högre avkastningskrav än vid traditionell entreprenadverksamhet.

I Förvaltningsrätten i Göteborgs dom (2019-02-25, mål nr 6869-17 m.fl.; överklagad till Kammarrätten i Göteborg) framgår att både motparten och Skatteverket anför att kombinationen av försäljningar av entreprenadtjänster och fastigheter innebär att det varit möjligt att ta ut ett högre totalt pris än om entreprenadtjänster och fastigheter sålts separat. Det skulle kunna uttryckas som att  $1+1=3$ , där de olika delarna är marknadsmässigt pris för mark och marknadsmässigt pris för byggnation. Den tillkommande delen är det värde som projektet skapar.

Efterhand som ett projekt avseende byggmästarbildade bostadsrättsföreningar löper på så minskar succesivt riskerna i projektet. Innan byggnationen startat finns alla risker för fördyringar kvar, men efterhand som byggnationen fortlöper försvinner osäkerheten vad avser exempelvis fördyringar. Om ett projekt avseende en byggmästarbildad bostadsrättsförening genomförs som byggnation *i egen regi* och fastigheten först därefter överläts till bostadsrättsföreningen, då är eventuell värdetillväxt hänförlig till fastigheten. Så är dock enligt Skatteverkets erfarenhet normalt inte fallet. Även i aktuellt mål har fastigheten överlåtits utan att någon större risk i projektet tagits bort, alltså innan någon byggnation påbörjats. Trots det har koncernbolaget vid prissättning till motparten (bostadsrättsföreningarna) enligt Skatteverkets uppfattning hänfört beräknad värdetillväxt från projektet till fastighetsförsäljningen. Skulle det röra sig om tre helt oberoende parter, en som säljer fastigheten, en som uppför byggnaden och en beställare av de båda delarna, så skulle den eventuella värdetillväxten hamna hos beställaren (bostadsrättsföreningen). Det hade då också varit bostadsrättsföreningen som står den stora risken i projektet. Genom att Skanskakoncernen på grund av kontrakt med föreningarna tagit över risken har byggkoncernen också övertagit möjligheten till avkastning som kan uppstå när de båda delarna mark och byggnad sammanförs.

Att på det sätt som Skanskakoncernen gjort, ta ut tänkt projekt vinst på fastighetsförsäljningen redan innan slutkostnaderna är kända för tjänsteuppdraget, innebär ju att om riskerna i projektet faller ut, exempelvis att kostnaden för byggnationen blir avsevärt större, så blir vinsten på fastighetsförsäljningen avsevärd medan förlusten likaledes blir avsevärd på tjänsteuppdraget.



Claes Pedersen  
010-574 62 79  
claes.pedersen@skatteverket.se

Skanskakoncernen anser att värdetillväxten som projektet skapar kan tas ut på marken redan innan den skapats. Skatteverkets uppfattning är att värdetillväxten ska tas ut på det tillhandahållande som sker löpande i takt med att värdet skapas. Den modell Skatteverket tillämpat för att bestämma ett beskattningsunderlag beaktar detta.

Det ska också framhållas att Skatteverket i sin granskningsverksamhet stött på ett fåtal aktörer på marknaden för byggmästarbildade bostadsrättsföreningar som i stället för att allokera den kalkylerade vinsten i projektet till en mervärdesskattfri försäljning (försäljning av fastighet eller av andelar i aktiebolag eller ekonomisk förening där en fastighet förpackats) behandlat inköpet av fastigheten som ett utlägg för bostadsrättsföreningens räkning. I de fallen har sedan i stället uppdragsavtalen haft ett stort kalkylerat överskott.

#### *Praxis i underinstanserna*

Liknande bostadsprojekt förekommer inom andra byggkoncerner. Det finns ett antal pågående skatteärenden och processer som berör beskattning av sådana projekt. Bl.a. kan nämnas förvaltningsrätten i Växjö's dom 2019-10-07, mål nr 2748-2757-18, som är överklagad till kammarrätten i Jönköping. I detta mål har domstolen bl.a. tagit ställning till beskattning av ett projekt där det anges att Skatteverkets utredning ger stöd för att de paketerade fastigheterna i samtliga fall har överlåtits till ett pris som är högre än marknadsvärdet. Trots det anser inte domstolen att utredningen ger stöd för att ersättningen av tjänsterna har varit lägre än marknadsvärdet (s. 20 i domen). I ett annat mål från Förvaltningsrätten i Göteborg (dom 2019-02-25, mål nr 6869-17 m.fl.). Överklagad till kammarrätten i Göteborg har domstolen kommit till slutsatsen att det totala vinsten i ett projekt ska fördelas mellan den tillhandahållna tjänsten och fastigheten. Domstolens slutsats blev att en värdering enligt den metod Skatteverket använt får anses spegla marknadsvärdet på tjänsten på ett korrekt sätt (se domen s. 15-20). Att stora belopp/vinster undantas från beskattning vid denna typ av bostadsprojekt framgår tydligt av förvaltningsrätten i Stockholms dom 2019-06-13, mål nr 12564-18 m.fl. (Kammarrätten i Stockholm gjorde samma bedömning i dom 2020-04-27, mål nr 5830-5834-19). Domen avsåg bl.a. ett bostadsprojekt där byggkoncernen mottog en tomträtt från kommunen utan ersättning. Tomträtten förpackades i ett aktiebolag och aktierna i detta bolag överläts sedan till en bostadsrättsförening. Priset på aktierna var strax under 200 Mkr och köpeskillingen enligt aktieöverlåtelseavtalet avsåg främst tomträtten.

#### *Behovet av prejudikat*

Bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget har tillkommit för att motverka skatteundandragande och bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten till följd av att priset manipulerats. Bestämmelserna är utformade för att det ska vara möjligt för medlemsstaterna att beskatta vinsten och har därför sin utgångspunkt i marknadsvärdet. Självkostnaden skulle endast ge medlemsstaterna möjlighet att neutralisera den skatteförlust som det lägre värdet åsamkat dem, medan marknadsvärdesalternativet ger skattemyndigheterna möjlighet att skydda en del av skatten på mervärdet (jfr prop. 2007/08:25 s. 119 f.).

Claes Pedersen  
010-574 62 79  
claes.pedersen@skatteverket.se

Frågan om bestämmelsernas tillämplighet har prövats tidigare av HFD (RÅ 2010 ref. 76 och HFD 2014 ref. 40). Det har då handlat om andra situationer än den som är aktuell i förevarande mål, där två koncernbolag har slutit sinsemellan villkorade avtal med en beroende part och har samverkat om prissättningen. Även i HFD 2014 ref. 40 var det fråga om komplexa tjänster där det föreligger svårigheter att hitta en oberoende säljare som erbjuder samma tjänst. I förevarande mål är det också svårt att hitta en oberoende säljare som erbjuder samma tjänst, i vart fall som gör det utan att prissättningen har manipulerats. *Skillnaden* är dock att det i förevarande mål finns ett marknadsvärde på det paket som koncernen säljer.

Kammarrättens synsätt innebär en avsevärd inskränkning i tillämpningsområdet för bestämmelsen i 1 kap. 9 § första stycket ML. Det får stor betydelse när utvecklingen går mot att tjänster som tillhandahålls generellt blir allt mer komplexa och unika. Skatteverket anser att kammarrättens tolkning motverkar möjligheten att vinster ska kunna beskattas när priset manipulerats mellan närstående parter.

De byggkoncerner som berörs står för en mycket stor del av den svenska bostadsproduktionen och de vinster som undgår mervärdesbeskattning rör avsevärda belopp.

Enligt Skatteverkets uppfattning rör målet en principiellt viktig fråga om bestämmelsernas räckvidd och tillämpning. Regelverket är tänkt att komma tillrätta med skatteundandragande med hjälp av manipulerade priser. Det har etablerats en kammarrättspraxis som medför att statens mervärdesskatteintäkter systematiskt kan minskas. Om denna praxis står sig är det mycket som talar för att resten av branschen kommer att anpassa sig till samma prissättningsmodell. Branschen skapar då i praktiken gemensamt ett marknadsvärde för de skattepliktiga tjänsterna enligt uppdragsavtalen som maximalt uppgår till självkostnaden för att utföra tjänsterna. Vinsten för sådana tjänster i bostadsprojekten undgår därmed regelmässigt mervärdesbeskattning. Detta kan enligt Skatteverkets uppfattning inte vara förenligt med mervärdesskattesystemet och bör kunna åtgärdas med reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget vid underprissättning till beroende part som saknar eller har begränsad avdragsrätt för ingående skatt.

Mot denna bakgrund är det av vikt för rättstillämpningen att Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd.

Claes Pedersen