

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

2058-20

2059-20

meddelad i Stockholm den 4 oktober 2021

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Skanska Sverige AB Momsgrupp

Ombud: Susann Lundström
KPMG AB
Box 382
101 27 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 17 februari 2020 i mål nr 2256-18 och 2257-18

SAKEN

Mervärdesskatt och skattetillägg

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Skanska Sverige AB Momsgrupp ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 191 300 kr.

Dok.Id 242166

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

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

Telefax

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

DOM

Mål nr
2058-20
2059-20

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer vad kammarrätten har beslutat om sekretess.

BAKGRUND

1. Omsättning av varor och tjänster är som huvudregel mervärdesskattepliktig. Omsättning av fastigheter undantas emellertid från skatteplikt. Det underlag som skatten tas ut på (beskattningsunderlaget) ska beräknas med utgångspunkt i den ersättning som säljaren har erhållit eller ska erhålla. Beskattningsunderlaget kan dock omvärderas till marknadsvärdet om ersättningen är lägre än marknadsvärdet och köparen inte har full avdragsrätt. Som förutsättning för omvärdering gäller även att säljaren och köparen är förbundna med varandra. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att ersättningen är lägre än marknadsvärdet.
2. Med marknadsvärde avses – förenklat uttryckt – det belopp som köparen skulle få betala till en oberoende säljare för en vara eller tjänst av det aktuella slaget. Om någon jämförbar omsättning inte kan fastställas, utgörs marknadsvärdet för en tjänst av ett belopp som inte understiger säljarens kostnad för att utföra tjänsten.
3. Den som bedriver en skattepliktig verksamhet har rätt att dra av ingående skatt för varor eller tjänster som används i verksamheten. Ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostäder får dock inte dras av.
4. Skanska Nya Hem AB (bolaget) och Skanska Sverige AB ingår i en mervärdesskattegrupp, Skanska Sverige AB Momsgrupp. Gruppen anses som en enda beskattningsbar person och den verksamhet som medlemmarna i gruppen bedriver som en enda verksamhet. Bolaget tecknade i augusti 2007 ett uppdragsavtal med bostadsrättsföreningen Fyrisäng om uppförande av flerbostadshus i Uppsala. Genom avtalet åtog sig bolaget att utföra byggherre- och entreprenadtjänster. Liknande avtal om uppförande av flerbostadshus ingicks i september 2007 med tre bostadsrättsföreningar i Stockholm, Snöflingan 1, 2 respektive 3. Bolaget

DOM

Mål nr
2058-20
2059-20

ingick avtal om totalentreprenad med Skanska Sverige AB som åtog sig att uppföra byggnaderna i enlighet med uppdragsavtalen. Arbetena slutfördes under 2009. Föreningarna saknade avdragsrätt för ingående skatt som hänförde sig till tjänsterna.

5. Skanska Mark och Exploatering Nya Hem AB (SMENHAB), som inte ingår i momsgruppen, överlät de fastigheter där byggnaderna skulle uppföras till bostadsrättsföreningarna. Enligt ett köpekontrakt som ingicks i december 2007 med bostadsrättsföreningen Fyrisäng överläts fastigheten för drygt 70 miljoner kr. Den sammanlagda köpeskillingen som föreningarna Snöflingan 1–3 betalade var cirka 227 miljoner kr. Dessa köpekontrakt ingicks samma dag som uppdragsavtalen.
6. Den fastighet som överläts till Fyrisäng hade förvärvats från Uppsala kommun för 38 miljoner kr i december 2006. Detaljplanen hade vunnit laga kraft i oktober 2006. För den fastighet som sedan styckades av och såldes som tre fastigheter till föreningarna Snöflingan 1–3, var köpeskillingen 136 miljoner kr. Fastigheten förvärvades från Stockholms kommun i februari 2007. Detaljplanen hade vunnit laga kraft ett år tidigare.
7. Skatteverket höjde genom efterbeskattning mervärdesskattegruppens utgående mervärdesskatt för redovisningsperioderna mars, juli, augusti och december 2009 samt påförde skattetillägg. Enligt Skatteverket understeg ersättningen för byggherre- och entreprenadtjänsterna marknadsvärdet för tjänsterna. Även övriga förutsättningar för att beräkna beskattningsunderlaget med utgångspunkt i marknadsvärdet bedömdes vara uppfyllda. Beskattningsunderlaget fastställdes därför till ett belopp som ansågs motsvara marknadsvärdet.
8. Som motivering till att ersättningen för byggherre- och entreprenadtjänsterna skulle anses understiga marknadsvärdet angav Skatteverket att värdeökningarna på fastigheterna var orimliga. Normalt stiger värdet på mark för bostäder som

DOM

Mål nr
2058-20
2059-20

mest i samband med att en detaljplan som tillåter bostadsbyggande beslutas. I förevarande fall har värdeökningen i stället varit som störst efter antagandet av detaljplanen. I fråga om Fyrisäng ska värdet på fastigheten ha ökat med cirka 30 miljoner kr under det år då SMENHAB ägde den. För Snöflingan 1–3 ska värdet ha ökat med cirka 88 miljoner kr under ett halvårs innehavstid. Enligt projektkalkylerna har i stort sett all vinst fördelats till fastighetsförsäljningen, dvs. till SMENHAB.

9. Det är enklare att beräkna marknadsvärdet för marken än för tjänsterna. Marknadsvärdet för tjänsterna är det totala priset minskat med marknadsvärdet för marken. Eftersom marken är såld till överpris och den totala ersättningen för mark och tjänster som bostadsrättsföreningarna har betalat får anses vara marknadsmässig, måste tjänsterna ha tillhandahållits till underpris.
10. SMENHAB har haft utgifter för fastigheterna i form av köpeskilling och stämpel-skatt. Någon utveckling av fastigheterna har inte skett under dess innehavstid. Den allmänna värdeökningen kan, med stöd av statistik om priser vid överlåtelser av mark för byggande av bostadsrättslägenheter respektive statistik om priser för bostadsrättslägenheter, uppskattas till högst 25 procent för Fyrisäng och till högst 19 procent för Snöflingan 1–3. Med beaktande av detta kan marknadsvärdet för fastigheterna beräknas till drygt 49 miljoner kr för Fyrisäng och till drygt 168 miljoner kr för Snöflingan 1–3. Eftersom fastigheterna såldes för 70 miljoner kr respektive 227 miljoner kr, bör beskattningsunderlaget för tjänsterna höjas med 21 miljoner kr respektive 59 miljoner kr.
11. Beslutet överklagades till Förvaltningsrätten i Stockholm som instämde i Skatteverkets bedömning vad avser frågan om omvärdering av beskattningsunderlaget och avslog överklagandet i den delen.

DOM

Mål nr
2058-20
2059-20

12. Kammarrätten i Stockholm biföll överklagandet beträffande omvärderingen av beskattningsunderlaget och beslutade att mervärdesskattegruppens beskattningsunderlag för de aktuella tjänsterna skulle utgöras av ersättningen. Kammarrätten uttalade följande. Skatteverket har inte visat på omsättningar av tjänster som är jämförbara med de tjänster som har tillhandahållits enligt uppdragsavtalen. Om ingen jämförbar omsättning kan fastställas utgörs marknadsvärdet av ett belopp som inte understiger kostnaden för att utföra tjänsten. Det har inte kommit fram att ersättningen enligt uppdragsavtalen understiger mervärdesskattegruppens kostnader för att utföra de aktuella tjänsterna.

YRKANDEN M.M.

13. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen med ändring av kammarrättens dom fastställer förvaltningsrättens domslut samt tillstyrker att ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen beviljas med yrkat belopp. Skatteverket anför följande.
14. Komplexiteten i de skattepliktiga tjänsterna innebär att det i praktiken är omöjligt för Skatteverket att hitta en jämförbar omsättning. Möjligheten att beskatta vinsten skulle gå förlorad om komplexiteten i tjänsterna medför att kostnaderna för att utföra tjänsterna ska användas som marknadsvärde. En mer extensiv tolkning måste därför kunna göras för att åstadkomma en större exakthet när det gäller att bestämma marknadsvärdet.
15. *Skanska Sverige AB Momsgrupp* anser att överklagandet ska avslås och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 191 300 kr.

DOM

Mål nr
2058-20
2059-20

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen

16. Frågan i målen är om beskattningsunderlaget för en tjänst kan bestämmas till ett högre belopp än det belopp som säljaren har erhållit i ersättning, och som inte understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten, med stöd av reglerna om omvärdering av beskattningsunderlag när det saknas en jämförbar omsättning.

Rättslig reglering m.m.

17. Beskattningsunderlaget vid omsättning av varor och tjänster ska enligt 7 kap. 3 § 1 och 3 c § mervärdesskattelagen (1994:200) som huvudregel beräknas med utgångspunkt i ersättningen. Med ersättning förstås allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part. Bestämmelserna motsvaras av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).
18. Av 7 kap. 3 a § mervärdesskattelagen framgår dock att beskattningsunderlaget ska beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet om ersättningen är lägre än marknadsvärdet. Därutöver krävs att köparen inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt, att säljaren och köparen är förbundna med varandra och att den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Dessa bestämmelser motsvaras av artikel 80 i mervärdesskattedirektivet.
19. Bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget utgör undantag från huvudregeln om att beskattningsunderlaget utgörs av den ersättning som säljaren har erhållit och ska därför tolkas restriktivt (Balkan and Sea Properties och Provadinvest, C-621/10 och C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 45).

DOM

Mål nr
2058-20
2059-20

20. Enligt huvudregeln i 1 kap. 9 § mervärdesskattelagen förstås med marknadsvärde 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 tjänster kan fastställas, utgörs marknadsvärdet, enligt undantaget i andra stycket, av ett belopp som inte understiger säljarens kostnad för att utföra tjänsten. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 72 i mervärdesskattedirektivet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Beskattningsfrågan

21. I målen är det ostridigt att den sammanlagda ersättning som respektive bostadsrättsförening har betalat för fastigheten och för tjänsterna enligt uppdragsavtalet är marknadsmässig samt att den ersättning som Skanska Sverige AB Momsgrupp har erhållit för tjänsterna enligt uppdragsavtalet inte understiger gruppens kostnader för att utföra tjänsterna.
22. Skatteverket gör emellertid gällande att respektive bostadsrättsförening genom en snedfördelning till förmån för säljaren av fastigheten har betalat en ersättning för de skattepliktiga tjänsterna som är lägre än marknadsvärdet.
23. För att med tillämpning av bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget påföra mervärdesskattegruppen mer utgående mervärdesskatt än vad den har deklarerat ska Skatteverket visa att den ersättning som gruppen erhållit för de aktuella tjänsterna understiger tjänsternas marknadsvärde (HFD 2014 ref. 40).
24. Definitionen av begreppet marknadsvärde i 1 kap. 9 § mervärdesskattelagen gäller generellt vid tillämpningen av lagen. Det innebär att ett marknadsvärde enligt 7 kap. 3 a § inte kan bestämmas på något annat sätt än det sätt som anges i

DOM

Mål nr
2058-20
2059-20

definitionen. Av detta följer att en förutsättning för att omvärdera beskattningsunderlaget för tjänsterna, enligt respektive uppdragsavtal till ett belopp som motsvarar marknadsvärdet enligt huvudregeln i definitionen, är att en jämförbar omsättning kan fastställas.

25. Skatteverket anger att verket inte kan fastställa en jämförbar omsättning för de i målen aktuella tjänsterna. Det har därmed inte visats att den ersättning som mervärdesskattegruppen har erhållit från respektive bostadsrättsförening är lägre än marknadsvärdet. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

26. Målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Mervärdesskattegruppen har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Yrkat belopp är skäligt.

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson, Erik Nymansson, Mahmut Baran, Leif Gäverth och Marie Jönsson.

Föredragande har varit justitiesekreterarna Ann Linders och Lena Åberg.