

Ref 53

Fråga om det finns förutsättningar för att fastställa beskattningsunderlaget för byggherre- och entreprenadtjänster med stöd av bestämmelserna om omvärdering i 7 kap. 3 a § mervärdesskattelagen.

1 kap. 9 § och 7 kap. 3 a § mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 4 oktober 2021 följande dom (mål nr 2058-20 och 2059-20).

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 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 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 stämpelskatt. 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 avsåg överklagandet i den delen.

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.

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).

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 mervärdesskatte-direktivet.

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 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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

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

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer vad kammarrätten har beslutat om sekretess.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Nymansson, Baran, Gäverth* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreterarna Ann Linders och Lena Åberg.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2017-12-27, ordförande Mauritzon):

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 Skatteverkets 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, anbuden 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 detaljplanläggs. 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 hyreshusprojekt 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

[text här utelämnad]

Är säljare och köpare förbundna med varandra?

[text här utelämnad]

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.¹ Att täckningsbidrag i vissa projekt var lägre har också sin grund i den allmänna konjunkturedgången på marknaden under 2008 och 2009 samt att det rör sig om stora och komplicerade projekt med betydande

¹ Uppdragsavtalet rörande bostadsrättsföreningen Glassbåten är inte föremål för prövning i den fortsatta processen (red. anm.).

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 byggtreprenader 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 marköverlåtelseerna, 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 utgått från SMENHAB:s anskaffningskostnader för marken, nedlagda kostnader inklusive mervärdesskatt, allmän värdeökning på marken och proportionell del av exploateringsvinsten.

[texten, som gäller projektet Glassbåten, har här utelämnats]

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 marknadsvärdet har goda skäl för sig.

Momsgruppen å sin sida 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 fastighetsöverlåtelser 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.

Skattetillägg

[text här utelämnad]

– 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 2009.²

Förvaltningsrätten avslår överklagandena i övrigt.

² Nedsättningen beror på rättelse av felräkning i det överklagade beslutet (red. anm.).

Kammarrätten i Stockholm (2020-02-17, Groth, Fries och Ericson):

Omvärdering av beskattningsunderlag samt skattetillägg (Skatteverkets omprövningsbeslut MV186)

[text här utelämnad]

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 projektyperna 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)

[text här utelämnad]

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– 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.

Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt.

Kammarrätten beviljar Skanska Sverige AB Momsgrupp ersättning för kostnader i kammarrätten med 175 000 kr.

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.