

YLVA ROSENKVIST SJÖGREN

## Fastighet och entreprenad – fastställande av beskattningsunderlag, justering, prissättningsmodeller och bevisbörda

*I en serie avgöranden har flera byggbolag åberopat beskattningsunderlag baserat på avtalsenlig prissättning av mark och entreprenad. Avgörandena har lämnat olika utslag trots att villkoren varit jämförbara och trots att samma rättsregel legat till grund för bedömningen. Såsom prissättningsmodellen hanteras idag och med hänsyn till nationell praxis är frågan om kvalifikationen och prissättningsmodellerna är tillfredsställande avseende förutsägbarhet av tillämpningen av regler, rättsprinciper och förutsättningarna för justering av beskattningsunderlaget. Prissättningsmodellen för fastighet och entreprenad medför flera utmaningar när det gäller vad och på vilket sätt ett belopp ska ingå i beskattningsunderlaget.*

*Även om den nationella rätten pekar mot att uttagsbeskattningsförfarandet för mark och entreprenad, möjlighet till omvänd skattskyldighet för vissa köpare och vissa transaktioner, tillsammans med justeringsreglerna uppfyller Rådets mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) avseende skattskyldighet och omsättningar kopplade till fastighetsförsäljningar, så kvarstår frågeställningar avseende den nationella rättens otydlighet och svårighetsgrad. En fråga som skulle kunna ställas är om tillämpningen av reglerna bidrar till ökad tydlighet. Det skulle kunna anföras att reglerna om prissättningen och justeringsbestämmelserna inte gör saken enklare. Skatteverket anför å sin sida att det större problemet i sammanhanget är hur omfattande Skatteverkets bevisbörda avseende marknadsmässig prissättning, enligt 1 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200 ML), ska anses vara. Skatteverket har nu bett Högsta förvaltningsdomstolen med anledning av bland annat detta att meddela prövningstillstånd. En annan frågeställning är om den prissättningsmodell som Skatteverket tillämpat tar hänsyn till parternas avtalade omständigheter. Därtill föreligger komplexa beräkningsmodeller tillsammans med en mycket tekniskt försvårande skattelagstiftning där det saknas tydlighet, EU-rättslig anknytning samt vägledning.*

*I denna artikel behandlas ett antal avgöranden från Kammarrätterna med tonvikt på en ersättning för två transaktioner, där en av dem omfattas*

av skatteplikt. Först kommer justeringsregeln i 7 kap. 7 ML att behandlas. Därefter behandlas den hanteringen av allmänna platsmarker genom bland annat gatukostnadsersättning och andra kostnader kopplade till markförvärv, exploatering och överlämning, som en del av prissättningsmodellen där syftet är att beskatta vinsten. Omvärderingsinstitutets utformning ska ju underlätta att beskattningen träffar den delen av transaktionen. Frågeställningarna är flera, men sammanfaller under frågan om att det är rimligt med ett tydliggörande i de frågor som nu lyfts upp till HFD. Huruvida frågeställningen på något sätt skulle leda till förtydliganden avseende justeringsregeln och andra aspekter avseende prissättningsmodellen återstår att se.

Slutligen behandlas det lagtekniska alternativet som avser leveranser av byggnader och mark av det slag som syftas till i bestämmelserna i artikel 12 Rådets mervärdesskattedirektiv. Frågan är om en nationell harmonisering med EU-rätten skulle kunna förebygga eller till och med lösa krångligheten med skattefri marköverlåtelse i blandade transaktioner. Frågeställningen diskuteras i min analys.

## 1 INLEDNING

Det aktuella ärendet avser tjänster som utförs på fastigheter. Byggverksamhet har bedrivits utåtriktat (entreprenad), i egen regi eller som en kombination av egen regi och entreprenad. Entreprenadverksamhet utgör mervärdesskatterättsligt ett skattepliktigt tillhandahållande av byggtjänster, medan egen regiverksamheten beskattas som uttag av byggtjänster.<sup>1</sup> Skatteverket har nu ansökt om prövningstillstånd gällande en betalning såsom en enda ersättning för transaktioner, där intressegemenskap föreligger.<sup>2</sup> Fråga är bland annat om reglerna om omvärdering av beskattningsunderlag skulle kunna tillämpas under de specifika omständigheterna. I artikeln behandlas en serie av kammarättsavgöranden med jämförbara förutsättningar och huruvida domarna kan anses som fast rättspraxis genom Kammarättens dom i Skanska Nya Hem AB.<sup>3</sup>

1 Kristoffersson Eleonor, Kleerup Jan, Öberg Jesper; Mervärdesskatt i teori och praktik; digitala versionen av den tryckta bok som gavs ut 2018; Norstedts Juridik; JUNO Version: 6.

2 Skanska Nya Hem AB, i mål nr 8-199852; Kammarätten i Stockholm mål nr 2256-18 et alius.

3 Kammarätten i Stockholm, mål nr 2256-18 et alius.

## 2 FRÅGESTÄLLNING

Frågeställningen innefattar ett antal sprida frågor av skatterettsligt värde. Artikeln avser att diskutera förhållanden gällande huvudsaklighet och delning; skälig grund för uppdelning enligt 7 kap. 7 § ML samt 7 kap. 3 a § f. ML avseende omvärderingsreglerna och marknadsmässig prissättning enligt 1 kap. 9 § ML<sup>4</sup>. I analysen ska Rådets direktiv 112/2006/EU<sup>5</sup> artikel 12, 135 j och 135 k samt artiklarna 72, 73 och 80 också beaktas. Avgörandena berör likartade omständigheter där en beställare (ekonomisk förening eller juridisk person) är i direkt eller indirekt intressegemenskap med avtalsparterna. Beställaren eller köparen uppstår vid förvärvet mark och byggnation (entreprenad) mot en ersättning. Skatteverket synes mena att reglerna har en sådan innebörd att den transaktion som inbegriper störst riskexponering inom projektet också är den transaktion där beskattning uttaget ska ske.

## 3 ÄRENDEN I UNDERRÄTTERNA

I en serie mål har förvaltningsdomstolarna<sup>6</sup> avgjort flera ärenden som gett olika utslag i beskattningen, trots att det förelagat jämförbara förutsättningar i ärendena. Förvaltningsdomstolarna har således i ärenden med jämförbara villkor och partsförhållanden bedömt beskattningsfrågan med stöd av i stort sett samma förutsättningar enligt en modell där domstolarna utgått från huvudsaklighet eller delning, uppdelning av beskattningsunderlaget efter skälig grund samt marknadsmässig prissättning i transaktioner där det förelagat viss intressegemenskap. I några fall har domstolarna även tillämpat omvärderingsreglerna.<sup>7</sup> Det skatterettsliga resonemanget koncentreras till hur domstolarna kvalificerar transak-

4 Med marknadsmässig prissättning innefattas vad som utgör ett marknadsvärde enligt mervärdesskattelagen (1995:200, ML).

5 På mervärdesskattens område består EU-lagstiftningen främst av Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

6 Kammarrätten i Göteborg, dom av den 13 mars 2017, mål nr 1834-16; Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 2667-17, dom meddelad 2018-10-12; Kammarrätten i Göteborg dom den 11 maj 2017, mål nr 5589-16; Kammarrätten i Stockholm dom den 13 februari 2018 mål nr 5171-16. Kammarrätten i Göteborg, dom av den 14 januari 2020, mål nr 5804-18.

7 Se bland annat Midroc-målet från Kammarrätten i Stockholms dom per den 20 september 2017; mål nr 7272-7274-16, där frågeställning avseende omvärdering av beskattningsunderlag behandlades. Resonemanget var att tjänsternas komplexitet i de aktuella uppdragen i praktiken gjorde det omöjligt att hitta en jämförbar omsättning. I praxis, bland annat RÅ 2010 ref. 76, har höga krav ställts för att omsättningar ska anses vara jämförbara.

tionerna, bevisvärderingen, fastställande av marknadsvärdet och att själva mervärdet och beskattningen ska kunna fastställas på ett visst ställe eller efter en viss tid.

Nedan kommer jag att ta upp rättspraxis från förvaltningsdomstolarna som koncentreras till frågan som avser transaktionernas kvalifikation, och den problematik som uppkommit i praxis där någon form av förtydligande kan vara rimligt att iaktta. I den andra delen kommer jag att ta upp svårigheterna i prissättningsmodellerna som förtydligas av några färskva avgöranden inom fastighetsområdet.

### 3.1 Kvalifikationen av transaktionen – justering genom uppdelning efter skälig grund

När det gäller kvalifikationen av transaktioner ur ett mervärdesskatterettsligt hänseende tillgrips verktyget huvudsaklighet eller delning.<sup>8</sup> Kvalifikationen framstår som obligatorisk och generellt tillämplig avseende alla typer av transaktioner, framförallt när det gäller transaktioner som innehåller en från mervärdesskatteplikt undantagen transaktion såsom mark, tillsammans med en mervärdesskattepliktig transaktion, en entreprenad.<sup>9</sup>

När det gäller ett beskattningsunderlag för en transaktion som består av flera delar skall skälig uppdelning av beskattningsunderlag tillämpas 7 kap. 7 § ML. Regeln är avsedd för de fall då beskattningsunderlaget ska fastställas när en ersättning avser fler tillhandahållanden som ska beskattas separat. EU-domstolen har motiverat tillämpningen såsom att det är den enklaste metoden för att fastställa beskattningsunderlaget som ska användas och värdet ska uppskattas utifrån avtal om liknande tillhanda-

8 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

9 EU-domstolen har fastställt att det först ska göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen ifråga för att avgöra dels om det rör sig om två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande. En transaktion anses enligt domstolen utgöra ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och det därför vore konstlat att skilja dem åt. Ett enda tillhandahållande föreligger dessutom när en eller flera delar ska betraktas som det *huvudsakliga* tillhandahållandet medan övriga delar ska betraktas som underordnade tillhandahållanden som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet. EU-domstolens domar bland annat; Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, p. 53 och 54 och Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, C-42/14, EU:C:2015:229, p. 30 och 31, mål C-18/12 Město Žamberk p. 27, C-572/07 RLRE Tellmer Property samt mål C-349/96 CPP.

hållanden. Kammarrätten i Göteborg<sup>10</sup> har i förhållande där det gällde en ersättning för en fastighetsöverlåtelse tillsammans med en entreprenad uttryckt att 7 kap. 7 § ML skulle tillämpas i avsaknad av vägledande avgöranden. Skäligheten i bolagets redovisade uppdelning mellan fastighet och entreprenad prövades då i ett återförvisningsärende. Liknande resonemang föreligger i flera avgöranden men det förekommer också avgöranden som trots liknande villkor och förutsättningar bedömts helt annorlunda. Nedan redogör jag för två ärenden där det trots liknande förutsättningar, tilldömts olika utfall.

### 3.1.1 Uppdelning efter skälig grund

Nedan tar jag upp två avgöranden från underrätterna som avser tillämpningen av 7 kap. 7 § ML. Frågan är om besluten pekar åt så skilda håll att det skulle innebära att prisjustering med stöd av 7 kap. 7 § ML, avseende separata transaktioner där pris för varje del framgår i ett avtal, ändå skulle kunna tillämpas. Ärendena tydliggör svårigheten som föreligger när det gäller uppdelning efter skälig grund på ett unikt sätt. Tillämpningen skulle också kunna öppna dörrar till nya beskattningsmöjligheter för skattemyndigheterna. Kammarrätterna har kommit fram till olika grunder gällande bedömningen av förutsättningarna för tillämpning av 7 kap. 7 § ML under i stort sett identiska förhållanden.

#### **a. Kammarrätten i Göteborg, dom av den 13 mars 2017, mål nr 1830-33-16, mål nr 1834-16**

Bolaget<sup>11</sup> hade överlätit obebyggd fastighet tillsammans med en totalentreprenad genom två separata avtal som kunde kopplas ihop genom en avtalsklausul som innebar att om det ena avtalet hävdades eller beslutades återgå skulle även det andra avtalet hävas eller återgå. Det förelåg inte någon möjligt att förvärva enbart tillhandahållandet utan leveransen eller tvärtom. Ersättningen innehöll ett värde för fastigheten; 28 procent av försäljningspriset, respektive 72 procent av försäljningspriset avseende entreprenaden. Skatteverket ansåg att det rörde sig om en gemensam ersättning för ett sammansatt tillhandahållande som Skatteverket bedömde träffas av principen om *uppdelning efter skälig grund*.<sup>12</sup> Skatteverket fördelade därför

<sup>10</sup> Kammarrätten i Göteborg, dom av den 14 januari 2020, mål nr 5804-18.

<sup>11</sup> Kammarrätten i Göteborg, dom av den 13 mars 2017, mål nr 1834-16.

<sup>12</sup> Förvaltningsrätten i Malmö dom av den 2 februari 2016, förvaltningsrätten mål nr 11357-14.

om beskattningsunderlaget och fastställde leveransen till 15 procent av försäljningspriset och resterande 85 procent hänfördes till tillhandahållandet.

Förvaltningsrätten i Malmö godtog inte Skatteverkets bedömning gällande kvalifikationen av ersättningen. Förvaltningsrätten anförde att en sammansatt försäljning, som innehåller två från varandra klart avskiljbara prestationer såsom en omsättning av entreprenadtjänst och omsättning av fastighetbeskattningsunderlaget ska inte delas upp enligt 7 kap. 7 § ML. Skatteverket hade därför tillämpat de EU-rättsliga principerna felaktigt. Förvaltningsrätten gör gällande på sidan 6 av domen att;

”... en transaktion i ett mervärdesskatterettsligt hänseende som inledningsvis anses vara ett sammansatt tillhandahållande för att i ett senare led, med stöd av samma principer, dela upp detta tillhandahållande i två skilda prestationer som skattemässigt ska bedömas var för sig finns enligt förvaltningsrättens mening inte i EU-domstolens praxis.”

Förvaltningsrätten dömde att 7 kap. 7 § ML inte kunde tillämpas på de särskilda omständigheterna i det aktuella ärendet. Rätten bedömde att eftersom bestämmelsen inte omfattade transaktioner som skattemässigt skulle ha hållits ihop såsom ett sammansatt tillhandahållande var inte 7 kap. 7 § ML tillämplig. Rättens tydliga uppfattning var att en uppdelning på skälig grund inte kan ta sikte på sammansatta eller huvudsakliga tillhandahållanden. Principen skulle enligt rätten bara ha tillämpats på den motsatta situationen, det vill säga när en transaktion bedömts bestå av flera tillhandahållanden. Skatteverkets beslut om att omfördela beskattningsunderlaget med hänvisning till aktuellt lagrum, godtogs därför inte av rätten. Förvaltningsrätten ansåg att 7 kap. 7 § ML därför inte varit tillämplig på de aktuella förhållandena.

Domen överklagades till Kammarrätten i Göteborg. Skatteverket vidhöll sin position om uppdelning efter skälig grund men åberopade som andrahandsyrkande att beskattningsunderlaget skulle omvärderas enligt 7 kap. 3 a–3 d §§ ML<sup>13</sup>. Kammarrätten<sup>14</sup> framförde att när en omsättning medfört att en transaktion delvis omfattats av skattskyldighet återstår att prövas huruvida omsättningen omfattat en eller flera transaktioner såsom leverans och tillhandahållande.<sup>15</sup> Förvaltningsrätten, som gjorde en annan

13 Mervärdesskattelagen (1994:200, ML).

14 Kammarrätten i Göteborg, dom av den 13 mars 2017, mål nr 1834-16.

15 Ibidem.

bedömning av tillämpligheten av 7 kap. 7 § ML, hade sålunda inte prövat Skatteverkets beslut vad avsåg uppdelning av beskattningsunderlaget efter skälig grund. Kammarrätten återförvisade därför ärendet till Förvaltningsrätten, och tillade att eftersom omsättningen bestått av två delar, varav endast det ena tillhandahållandet medfört skattskyldighet, och med hänsyn till att den av bolaget gjorda fördelningen av ersättningen på olika delar av projektet *inte har kunnat godtas*, skulle beskattningsunderlaget ha delats upp efter skälig grund. Prövningen hänvisades till Förvaltningsrätten att utföra, se fortsättningen nedan i punkt c. Bolaget ansökte också om prövningstillstånd i Högsta förvaltningsdomstolen HFD mål nr 1965–17. Bolaget framförde bland annat att Kammarrättens beslut måste ändras då det inte är möjligt att tillämpa 7 kap. 7 § ML, eftersom det inte har avtalats någon gemensam ersättning utan avtalet avsåg individuell prissättning för fastighetsförsäljning och entreprenad. HFD lämnade inte prövningstillstånd.

Domslutet lämnades i mars 2017 från Kammarrätten i Göteborg. Två månader senare avgjorde Kammarrätten i Stockholm ett ärende under mycket liknande förutsättningar. Ärendet behandlas nedan.

#### **b. Kammarrätten i Stockholm dom av den 3 maj 2017, mål nr 2685–2686-16**

I dom<sup>16</sup> från Kammarrätten i Stockholm fastställdes att uppdelning efter skälig grund skall föregås av ett uttag av en gemensam ersättning för en omsättning som innehåller flera självständiga transaktioner av varor eller tjänster. I detta ärende var det fråga om separata ersättningar för mark och entreprenad varför underlaget för att tillämpa 7 kap. 7 § ML har saknats.

Ett bolag hade förvärvat ett markområde som styckats upp i elva tomter (parhus) som sålts enskilt, men tillsammans med en byggentreprenad. Först efter försäljningen av tomterna påbörjades entreprenaden på de enskilda tomterna.<sup>17</sup> I transaktionen inbegreps en leverans av mark och ett tillhandahållande i form av en totalentreprenad. I avtalen förelåg en kontraktssumma som avsåg leveransen som bolaget uppskattat till 58 procent

16 Kammarrätten i Stockholm, 2017-05-03, mål nr 2685-16; 2686-16.

17 Förfarandet pekar mot att 7 kap. 7 § ML är tillämplig när det gäller överlåtelse under byggnation. Förfarandet kan jämföras med uppförande i egen regi, där byggföretaget överläter den färdiga bostadsfastigheten och beskattningen sker genom uttagsbeskattning. Prissättningen sker med produktionskostnaderna som underlag.

av totalpriset, och entreprenaden utgjorde enligt bolagets bedömning 42 procent av totalpriset.<sup>18</sup>

Underrätten motiverade tillämpningen av 7 kap. 7 § ML med att inte bara denna transaktion utan *varje* fastighetsförsäljning var en transaktion med en gemensam ersättning. Transaktionerna bestod därför av två från varandra klart avskiljbara delar, såsom ett enda sammansatt tillhandahållande. Eftersom beskattningsunderlaget utgick från ersättningen var det obligatoriskt att uppskatta hur stor del av ersättningen som avsåg den skattepliktiga delen, det vill säga uppskatta den del av ersättningen som avsåg entreprenadtjänsten. Beskattningsunderlaget skulle därför bestämmas genom uppdelning efter skälig grund med stöd av 7 kap. 7 § ML.

Kammarrätten i Stockholm<sup>19</sup> ändrade underrättens dom med referens till Högsta förvaltningsdomstolen i dom den 14 mars 2017 i mål nr 5304–16.<sup>20</sup> Frågan om transaktionen utgjorde ett enda sammansatt tillhandahållande med stöd av principen om huvudsaklighet eller delning gav ett annat utslag. Försäljningen reglerades genom avtal om markförsäljning som gjorts beroende av ett avtal om entreprenad. Ersättningen togs ut genom ett enda belopp, för båda delarna. Bedömningen utifrån principen om huvudsaklighet och delning visade att leveransen och tillhandahållandet inte kunde anses ha så nära samband att det skulle vara konstlat att skilja delarna ifrån varandra. Delarna innehöll därtill ett eget självständigt värde ur genomsnittskundens perspektiv. Det förelåg inte heller andra förutsätt-

18 Skatteverket tillämpade det s.k. marknadsvärdesprincipen som innebär att värdet som ska avräknas från den totala ersättningen är marknadsvärdet, det vill säga samma belopp som köparen av marken skulle få betala till en oberoende säljare vid den tidpunkten när han förvärvade rätten att som ägare förfoga över marken. Denna tidpunkt inträffar normalt när avtalet om försäljning undertecknats och köparen kan använda marken för att uppföra en byggnad på denna. Marknadsvärdesmetoden ska tillämpas utifrån de faktiska kostnaderna. Skatteverket tillämpade metoden som avser de särskilda reglerna för resetjänster. Där det enligt ett EUD anges att metoden bara ska användas för att ge ett (sammansatt) tillhandahållande en konkret bild av dess verkliga struktur.

19 Kammarrätten i Stockholm dom av den 3 maj 2017, mål nr 2685-16, 2686-16.

20 Domstolen har också uttalat att separat fakturering och prissättning av tjänster talar för att det rör sig om fristående transaktioner, men att detta inte är av avgörande betydelse (BGZ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, p. 44). När det särskilt gäller frågan om det vore konstlat att skilja olika delar av en transaktion från varandra har EU-domstolen bedömningen lagt vikt vid bl.a. om transaktionen är till nytta för kunden endast om alla delar av denna finns med (Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:7223 p. 39 och AXA, C-175/09, EU:C:2010:646, p. 23). Av praxis framgår vidare att även om olika delar av en transaktion kan tillhandahållas var och en för sig så kan det, om kunden efterfrågar just kombinationen av de olika delarna, vara konstlat att skilja delarna åt (Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, p. 24–28).



ningar som skulle göra att delarna skulle kunna vara underordnade eller överordnade varandra varför transaktionen inte skulle behandlas som ett sammansatt tillhandahållande. Kammarrätten behandlade därför varje del i transaktionen var för sig och principen om uppdelning efter skälig grund var därför inte tillämplig.

Försäljningsavtalen granskades och det kunde fastställas att kundavtalen var jämförbara med varandra. De innehöll två avtal med separata prissättningar och med olika betalningstidpunkter för marken och entreprenaden. Därför skulle transaktionen behandlas som två var för sig åtskilda transaktioner; som en leverans genom överlåtelse av mark, tillsammans med ett tillhandahållande av en entreprenadtjänst.

### *3.1.2 Behovet av förtydligande om tillämpningen av uppdelning efter skälig grund*

Avgörandena är jämförbara med varandra på grund av att avtalsförutsättningarna var liknande. Avtalen hade gjorts beroende av varandra och i båda fallen var köparna icke beskattningsbara personer. Prissättningen för respektive del var i båda ärendena klargjorda i avtalet och försäljningarna innehöll både fastighet och entreprenad. Priset utgjorde ett belopp, såsom en ersättning som tagits ut för transaktionen i båda fallen. Trots det har domstolarna kommit fram till olika slut där domstolarna ändå kommer fram till att 7 kap. 7 § ML är tillämplig också på förutsättningar där den skattskyldiga delen har en prissättning. Det skulle innebära att den avtalsenliga prissättningen kan bortses ifrån under förutsättningarna vid tillämpningen av 7 kap. 7 ML. I båda fallen hade bolagen avtalat om ett pris för den obebyggda fastigheten och ett annat för entreprenadtjänsten. Det förelåg således avtalsenliga prissättningar för omsättningens olika delar. Avseende tillämpligheten av principen om uppdelning av beskattningsunderlaget efter skälig grund så förutsätter regeln att skilda ersättningar för respektive del inte avtalats, vilket följer av lagrummets utformning. Syftet är ju att i de fall den skattepliktiga delen inte kan fastställas ska beskattningsunderlaget uppdelas efter skälig grund.

I de aktuella ärendena förelåg ett avtalat pris för respektive transaktion. I förlängningen skulle det sagda innebära att även andra transaktioner än sådana (fastighets- och entreprenad-) omsättningar som behandlas i

denna skrivelse, skulle kunna träffas av justering.<sup>21</sup> Omständigheter avseende den faktiska verksamheten och affärsmässigheten skulle i så fall vara av mindre betydelse. Justering av beskattningsunderlag skulle, under sådana förutsättningar, kunna göras gällande för alla typer av avtal oavsett om pris skulle föreligga för den skattskyldiga delen, med stöd av 7 kap. 7 § ML. Under sådana förhållanden är det inte orimligt att lämna ett tydliggörande avseende justeringar efter skälig grund.

### 3.2 Mervärdesskatterättslig prissättningsmodell

Den tydligaste skatterättsliga aspekten inom ramen för prissättningsmodellen gäller bevisvärderingsfrågan som ska styrka en affärsmässig prissättning. Därtill föreligger andra aspekter som rimligtvis bör beaktas vid fastställandet av ett beskattningsunderlag, såsom förutsättningarna inom ramen för förvärvet och överlåtelsen av marken, tillsammans med entreprenaden. I bevisfrågan förekommer kostnader som är hänförliga till bland annat allmänna områden som utgör en del av själva markförvärvet oftast ifrån kommun, där exploateringskostnaden skattemässigt bedömts som en intäkt för entreprenören (exploatören). Nedan lyfter jag fram olika skatterättsliga utmaningar som föreligger i denna typ av förvärv och överlåtelser utifrån tre nyligen avgjorda Kammarrättsavgöranden.

Det är rimligt att nämna att beskattningskonsekvenserna ger olika utslag om en transaktion ska justeras, eller om en transaktion ska omfattas av omvärderingsinstitutet. I min analys kommer jag också att beröra huruvida ett klagande från överrätten skulle behövas.

#### c. Kammarrätten i Göteborg, dom från den 14 januari 2020, mål nr 5804–18

Ärendet kantades av flera förfaranderättsliga utmaningar som tillsammans med förvaltningsrätternas motstridiga skatterättsliga bedömningar, se 3.1.1 a. ovan, skapade ytterligare utmaningar.<sup>22</sup> I ärendet ingick ursprungligen flera fastigheter som beskattningsmässigt bedömts på ett sätt. Bedömningen ändrades senare, med hänsyn till entreprenadens utförande och avtalens villkor som särskilde tjänstetillhandahållandena. Det tydligaste exemplet på detta var att det skattemässiga uttaget är beroende av huruvida

21 Svensk Skattetidning (SvSKT) publicerad den 7 augusti 2017 nr. 332, författare Sofie Wilhelmsson, "Oklar regel i mervärdesskattelagen lägger hinder för bostadsbyggandet".

22 Förvaltningsrätten i Malmö dom av den 2 februari 2016, förvaltningsrätten mål nr 11357-14.

tjänsterna utförts på egens eller annans mark, det vill säga huruvida tjänsterna omfattats av uttagsbeskattning i egen regi, eller huruvida det rört sig om en överlåtelse av mark tillsammans med ett avtal om totalentreprenad, där tjänsterna tillförts fastigheten efter att marken överlåtits. Om det första är aktuellt föreligger ju inte samma skatterättsliga utmaning avseende kvalifikationen av omsättningen eftersom beskattningen då kan ske löpande genom uttagsbeskattning. Det skulle också medföra att frågan om justering av beskattningsunderlag såsom uppdelning efter skälig grund också skulle falla bort. Med hänsyn till sagda förhållanden bibehölls den ursprungliga talan vilket också bidrog till ett långdraget domstolsförfarande, efter att Kammarrätten i Göteborg återförvisat ärendet till Förvaltningsrätten.

När väl de förfaranderättsliga frågorna klargjorts i underinstanserna och ett nekat prövningstillstånd i Högsta förvaltningsdomstolen meddelats<sup>23</sup>, ansågs reglerna om justering efter skälig grund av beskattningsunderlaget tillämpligt.<sup>24</sup> Omständigheterna var i stort likvärdiga ovan angivna förutsättningar härrörande ur det ursprungliga ärendet från 2017, se 3.1.1 b.<sup>25</sup>

Bolagets prissättningsmodell gällande beskattningsunderlaget medförde att fastigheten bestod av 28 procent medan entreprenaden tilldelades 72 procent. Skatteverket invände att endast 15 procent avsåg fastigheten och 85 procententreprenaden.<sup>26</sup> När det gällde fördelningen utgick domstolen från den skattepliktiga delen som hänfördes till den tidpunkt *då förfoganderätten rent mervärdesskatterättsligt hade övergått på köparen*. Bolaget å sin sida anförde att omsättningen av marken gjorts *innan* tillhandahållandena hade utförts.<sup>27</sup> Ett resonemang som domstolen inte godtog. Kammarrätten uttalade att visserligen hade bolaget inte på tillfredsställan-

23 Högsta Förvaltningsdomstolens mål nr: 1965-17, begäran av 2017-06-05.

24 7 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML).

25 Klausulerna avsåg hävning som innebar att om det ena avtalet hävdes eller beslutades återgå skulle även det andra avtalet hävas eller återgå. Det var inte heller möjligt att förvärva bara det ena tillhandahållandet utan leveransen eller tvärtom.

26 Enligt de ingångna avtalen uppgick priset (243 623 000) på fastigheten till 28 procent och priset på entreprenaden uppgick till 72 procent av försäljningspriset. Fastighetsförsäljningen skedde utan mervärdesskatt medan entreprenaden belades med mervärdesskatt. Skatteverket företog en utredning och fastslog att endast 15 procent avsåg fastigheten och 85 procent avsåg entreprenaden.

27 Domstolen hänvisade till två avgöranden i kammarrätten; Kammarrätten i Göteborg dom den 11 maj 2017, mål nr 5589-16 och Kammarrätten i Stockholm dom den 13 februari 2018 mål nr 5171-16. I domarna fastställer kammarrätten att äganderätten ska anses ha gått över när köpekontraktet upprättats och inte vid tillträde.

de sätt lämnat tillförlitliga uppgifter *men att Skatteverkets beräkningsmetod inte heller var tillfredsställande*.<sup>28</sup> Kammarrätten godtog bolagets lämnade uppgift avseende beskattningsunderlaget och procentuppdelningen som angetts från början, från bolagets sida. Nota Bene att Kammarrätten angav att Skatteverkets beräkningsmetod<sup>29</sup> inte var tillfredsställande även om Skatteverket hade tillgodoräknat bolaget den högsta värdeutvecklingen som framgår av den statistik<sup>30</sup> som använts eftersom;<sup>31</sup> ”...värdering av fastigheten innehöll ett betydande moment av osäkerhet”.<sup>32</sup> Det kunde därmed inte klart fastställas att den redovisade ersättningen avvek från marknadsvärdet.

En slutsats är att ärendet i denna del uteslutande handlade om bevisvärdering där själva prissättningsmodellen i sig inte med säkerhet kunde fastställas. En slutsats med stöd av domslutet är att Skatteverkets prissättningsmodell ifrågasattes av Kammarrätten. Domstolen gick i slutändan efter den bevisning som producerats i sammanhanget av bolaget. Själva utfallet skulle kunna anföras vila på grunder som inte är förutsägbara på det sätt som skattelagstiftningen avsett. Ärendet omgärdas också av ottydligheten kring justeringsmöjligheten utifrån avtalsrättsliga förutsättningarna där det förekommer oklarheter om dess tillämplighet, som inte tydliggjorts av denna dom.

#### **d. Kammarrätten i Stockholm dom meddelad den 28 februari 2019, mål nr 7878–7887-17**

Frågan avsåg så kallade ”byggmästarbildade bostadsrättsföreningar”<sup>33</sup> som allokaterats till den kalkylerade vinsten i projektet till en mervärdesskattfri försäljning av fastighet (eller andelar i bolag). I ärendet pläderade bola-

28 Kammarrätten i Göteborg, dom av den 14 januari 2020, mål nr 5804-18.

29 Som vid sin beräkning utgått från inköpspriset (fastigheten) och hade lagt till den högsta procentuella värdeutveckling som framgår av statistik från SCB respektive Svensk mäklarstatistik AB. Skatteverket hade beräknat den del av vinsten som översteg det uppskattade marknadsvärdet för marken som Skatteverket sedan fördelade på entreprenaden. Skatteverkets beräkningsmodell gav vid handen att fastighetspriset beräknades till femton (15) procent av hela försäljningspriset.

30 Statistiska Central Byrån (SCB) respektive Svensk mäklarstatistik AB.

31 Beräkningen utgick från antagandet att inköpspriset för fastigheten utgjorde marknadsvärdet vid köptillfället. Utredningen i målet gav inte konkret stöd för Skatteverkets antagande.

32 Kammarrätten i Göteborg, dom av den 14 januari 2020, mål nr 5804-18; sidan 6 ff.

33 Skatteverkets ansökan om prövningstillstånd; ÖVERKLAGANDE; Datum; 2020-05-15; Dnr. 8-199852.

get att två fastigheter, Mispeln och Lilla Sköndal, hanterats som utlägg för bostadsrättsföreningens räkning. Argumentationen vann ringa framgång.

Domstolen behandlade vilka kostnader som skall eller inte skall ingå i *prissättningsmodellen*. Vid tidpunkten för avtalet var bolaget motpart till kommunen. Kammarrättens slutsats var bland annat att exploateringskostnaden, i fall där kommunen underlåtit att begära *gatukostnadsersättning* av fastighetsägarna, hanterades såsom en *värdeökning* som helt skulle hänföras till marken. Kammarrätten fann att entreprenaden utförts i egen regi och att samtliga kostnader kopplade till fastighetens rättigheter och skyldigheter i avgiftsform var hänförliga till bolaget och kunde inte utgöra interimis-utlägg.<sup>34</sup>

Förutsättningarna skiljer sig från ärende c. och e. i den bemärkelse att det rörde sig om uttagsbeskattning och leverans. Syftet med att belysa detta avgörande är att tydliggöra hur exploatörens, oftast sedermera byggentreprenörens, kostnader hanteras i prissättningsmodellerna. Rent beskattningmässigt omvandlas en utebliven betalning enligt avtal om en gatukostnadsersättning till en intäkt och beskattas därmed som en försäljning, i en prissättningsmodell. I detta fall skulle man kunna hävda att beslutet om uttagsbeskattningen påkallade den uppmärksammade hanteringen, men tillämpningen kan inte anses vara glasklar, främst med hänsyn till kostnader för allmän platsmark. Det innebär att det skulle kunna vara så att en kostnad som förekommer i en prissättningsmodell, under likande förhållande sannolikt skulle kunna göras till en intäkt även i andra sammanhang.

Ytterligare en aspekt som är intressant är den skatterättsliga hanteringen av allmänna platsmarker, gatukostnadsersättning och andra kostnader kopplade till markförvärv, exploatering och överlämning av allmänna områden i renoverat skick till det allmänna. Även den avtalsrättsliga delen har i sammanhanget bäring på prissättningsmodellen. Det skulle kräva en genomgång av inte bara av de skatterättsliga aspekterna, därför behandlar jag inte området vidare här utan den diskussionen får föras i en annan artikel.

34 Frimärkskostnader är ett branschord som anger skatter och andra kostnader i förhållande till fastighetens skattemässiga förutsättningar, exempelvis kan nämnas skatten på fastighets-taxeringsvärdet, som stödjer sig på kostnader såsom pantbrev samt bygglov m.m.

**e. Kammarrätten i Stockholm dom meddelad den 17 februari 2020, mål nr 2256–18 och 2257–18**

Ansökan om prövningstillstånd har lämnats till HFD, ärende nr. 8-199852

Ovan har redogjorts för delar i den prismodell som Skatteverket tillämpar jämte justeringsreglerna i 7 kap. 7 § ML. I denna del tar jag upp omvärderingsreglerna inom ramen för avgörandet och bevissvårigheter gällande prissättningsmodellen. Ansökan om prövningstillstånd har lämnats till HFD av Skatteverket.

Justeringsreglerna avseende omvärdering av beskattningsunderlag enligt 7 kap. 3 ff. ML har stöd i Rådets direktiv avseende underprissättning av tjänster.<sup>35</sup> Beräkningsmetoden för prissättningsmodellen när det saknas en ersättning skall vara baserad på faktiska kostnader eller en marknadsvärdesmetod.<sup>36</sup> Skatteverket tillsammans med förvaltningsdomstolarna framför att om ett värde kan fastslås, så ska detta värde skiljas från totalpriset.<sup>37</sup> Det är den del av priset som avser omsättningen som undantas från skatteplikt, det vill säga marken, som ska avskiljas.<sup>38</sup> Beskattningsunderlaget ska bestämmas utifrån vad en köpare hade fått betala för motsvarande tjänst om den tillhandahållits av någon annan.<sup>39</sup>

35 C-549/11 Orfey Bulgaria EOOD p. 46–47 samt de förenade målen C-621/10 och C-129/11 Balkan and Sea Properties p. 51. Artikel 72–80 i Rådets mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG, kan kopplas till omvärderingsreglerna. Tillämpningen förutsätter också intressegemenskap mellan säljare och köpare.

36 Marknadsvärdesmetoden innebär att värdet som ska avräknas från den totala ersättningen är marknadsvärdet, det vill säga samma belopp som köparen av marken skulle få betala till en oberoende säljare vid den tidpunkten när han förvärvar rätten att som ägare förfoga över marken. Denna tidpunkt inträffar normalt när avtalet om försäljning undertecknats och köparen kan använda marken för att uppföra en byggnad på denna. Marknadsvärdesmetoden ska tillämpas utifrån de faktiska kostnaderna. Skatteverket tillämpade metoden som avser de särskilda reglerna för resetjänster, där det enligt EUD anges att metoden bara ska användas för att ge ett (sammansatt) tillhandahållande en konkret bild av dess verkliga struktur. I metoden beräknas värdet genom en jämförelse av vad likvärdiga rörelser har sålts för. Man tittar alltså på vilket pris andra rörelser i samma bransch, storlek och belägenhet/ort har sålts för. För att metoden ska vara tillämplig måste det finnas ett antal tidigare överlåtelse. När det gäller beskattningsmodeller och prissättning som stämmer överens med marknadsvärdet, hänvisas bland annat till OECD/G20 Base Erosion and Profit, Final Shifting Project; 2015.

37 C-293/03, a.a.

38 C-349/96, CPP, punkten 31.

39 Artikel 80 Rådets mervärdesskattedirektiv (112/2006/EU) har implementerats i svensk mervärdesskattelagstiftning genom 7 kap. 3 a–3 d §§ ML, de så kallade omvärderingsreglerna. Det primära syftet med omvärderingsreglerna är att specifikt förhindra förfaranden som innebär att beskattningsunderlaget fastställs på otillbörligt sätt och rubbar neutraliteten i mervärdesskattesystemet eller att oskäligen resultat uppnås.

Skanska Sverige AB<sup>40</sup> i egenskap av kommissionär i mervärdesskattegrupp, enligt uppdragsavtal med ett tjugotal bostadsrättsföreningar tillhandahöll flera tjänster, däribland mark och entreprenad. Skanska Sverige AB sålde tjänsterna till Skanska Nya Hem AB. Skanska Nya Hem AB är en gruppmedlem i egenskap av kommittent i kommissionärsförhållandet. Bostadsrättsföreningarna som bildats under koncernens ledning förvärvade marken varpå bostadshusen sedan uppförts på av Skanska Mark och Exploatering Nya Hem AB. Skanska Mark och Exploatering Nya Hem AB ingår i koncernen, men är inte medlem i gruppen.

Prövningen gäller en ersättning som Skatteverket bedömde understiga det verkliga värdet för entreprenadtjänsterna. Skatteverket invände att det förelåg intressegemenskap, tillsammans med underprissättning. Poängen var att bostadsrättsföreningarna hade tillhandahållits skattepliktiga tjänster som hänfördes till markförsäljningen. Skatteverket ansåg att omvärderingsregeln skulle tillämpas, men tjänsternas komplexitet gjorde att marknadsvärdet (för marken) inte kunde fastställas eftersom det saknades ett jämförbart värde. Marknadsvärdet för marken fastställdes därför som ett successivt tillhandahållande<sup>41</sup>. Skatteverket anförde att det inte gick att ta hänsyn till tillhandahållanden som skett före köpet och pläderade att även om ett pris satts redan när markanvisningsavtalet träffats så var inte överenskommelsen juridiskt bindande.<sup>42</sup> *Marken*, anförde Skatteverket, innehöll ett högre marknadsvärde än vad som hade avtalats med kommunen. Skatteverket ansåg att priset hade påverkats av andra tjänster som

40 Mervärdesskattegruppen utgjordes av kommissionärsförhållande enligt 6 a kap. 2 § p. 3 ML såsom mervärdesskattegrupp per 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229 IL).

41 Vissa tjänster kommer beställaren tillgodo kontinuerligt, till exempel uthyrningstjänster; upplåtelse av jordbruksarrende; tjänster som tillhandahålls genom abonnemang som till exempel underhålls- och bokföringstjänster. Sådana tjänster tillhandahålls successivt. Om skattesatsen ändras under tiden som tillhandahållandet sker delas beskattningsunderlaget upp på tillhandahållande före respektive efter ändringen. Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 24.1, 63 och 64.1. Enligt artikel 24.1 menas med tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor. Enligt artikel 63 inträder den beskattningsgrundande händelsen (skattskyldigheten) när tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Om tillhandahållandet av tjänsterna avräknas eller betalas successivt så inträder den beskattningsgrundande händelsen vid utgången av den period som avräkningen eller betalningen hör till, enligt artikel 64.1. Tidpunkt för skattskyldighetens inträde Mervärdesskatt Rättslig vägledning, besökt 2020-07-20.

42 A.a. sidan 10.

bolaget underlåtit att ta betalt av kommunen.<sup>43</sup> Eftersom priset på marken innehöll *kostnader* för skattepliktiga tjänster som gruppen inte redovisat förelåg en underprissättning, enligt Skatteverkets ståndpunkt. Den värdeutveckling som skett under Skanska Nya Hem AB:s innehavstid, skulle således bara kunna förklaras genom att marköverlåtelseerna, varit *överpris-satta*. Det skulle innebära att tjänsterna enligt uppdragsavtalen varit underprissatta i motsvarande mån.

Mervärdesskattegruppens position<sup>44</sup> utgjordes bland annat av en diskurs som gällde täckningsbidragen i förhållande till vinstutrymme. Gruppen motiverade vinstutrymmet genom att en jämförelse mellan bostadsrätts- och hyreshusprojekten motiverade ett lägre täckningsbidrag inom bostadsrättsprojekten jämfört med hyreshusprojekten.

Kammarrätten förklarade att frågan om nivån på Skanska Nya Hem AB:s egna vinster inte kunde tillmätas en avgörande betydelse. Frågan om omvärdering av beskattningsunderlaget gällde kostnaderna som erlagts av de nybildade bostadsrättsföreningarna<sup>45</sup> för omsättningarna utgjordes av byggherre- och entreprenadtjänster.<sup>46</sup> Kammarrätten uttalade att gällande markens värdeutveckling var Skatteverkets resonemang och prissättningsmodell inte tillräckligt för att visa att ersättningen för tjänsterna enligt uppdragsavtalen är lägre än marknadsvärdet.<sup>47</sup> Gällande de ifrågasatta transaktionerna som skulle träffas av 7 kap. 3 a § ML så förelåg inte framgång för beskattningsmyndigheten.

43 Se d. där det också rörde sig om kommunens kostnader och ersättningskrav för renovering och uppförande av allmän platsmark med mera.

44 Mervärdesskattegruppen anförde att täckningsbidraget och vinstutrymmet gällde alla gruppmedlemmarna. Gruppens totala marginaler för projekten följde konkurrenternas marginaler. Marginaler som skulle kunna verifieras av marknadsvärdet som Skatteverket räknat fram för tjänsterna förekommer inte på marknaden. Att beräknade täckningsbidrag i bostadsrättsprojekten skulle vara lägre än vad som är normalt förklarade inte ersättningen som mervärdesskattegruppen, tagit ut för sitt tillhandahållande som är föremål för bedömning.

45 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 bostadshuset, har utförts av Skanska Sverige AB.

46 Tjänsternas innehåll och ersättningsnivå framgick av uppdragsavtalen.

47 Skatteverket vitsordade att det statistiska underlaget som används som stöd för omvärderingen inte innebär att ett marknadsvärde för en med tjänsterna jämförbar omsättning har tagits fram.



Eftersom omvärderingsinstitutet är utformat för att det ska vara möjligt för medlemsstaterna att beskatta vinsten, som ska ha utgångspunkt i marknadsvärdet, så skulle självkostnaden endast ge möjlighet att skattemässigt bara kompensera den lägre mellanskillnaden, medan marknadsvärdesalternativet skulle träffa hela mervärdet (jfr prop. 2007/08:25 s. 119 f.).

Skatteverket har med stöd av avgörandet begärt prövningstillstånd hos HFD. Skatteverket framför bland annat att svårigheterna är den långtgående bevisbörda som åligger Skatteverket genom 1 kap. 9 § ML att bevisa att (paketerade) fastigheter överlåtits till ett pris som är högre än marknadsvärdet.<sup>48</sup> Skatteverket synes mena att stora belopp/vinster undantas från beskattning vid denna typ av bostadsprojekt.<sup>49</sup> Ansökan är nyligen inlämnad och det återstår att se vad utgången kommer att ge.

#### 4 DISKUSSION

Frågan om hur en transaktion ska kvalificeras har bäring på flera aspekter för att bestämma beskattningsunderlaget. Kammarrätternas avgöranden ger resultatet att domstol och myndighet kan tillämpa justeringsprincipen *utan att den skattskyldige underlåtit att lämna uppgifter om i vilken mån beskattningsunderlaget belöper på den skattepliktiga delen av omsättningen*. Kammarrätten i Göteborg anger att 7 kap. 7 ML skulle tillämpas *i avsaknad av vägledande avgöranden*.<sup>50</sup> Uttalandet ger ingen vägledning kring vilka slutsatser som kan dras i förhållande till den otydliga tillämpningen av justeringsregeln i 7 kap. 7 ML. Det kan tala för att det finns ett behov av ett förtydligande.<sup>51</sup> Prissättningsmodeller som innehåller olika kostnadsersättningar kopplade till allmänna områden som efter renovering kan vara svåra att kvalificera för att sedan beskattas rätt i prissättningsmodellen är en identifierbar försvårande omständighet som skulle tålas att utredas. Ett säkerställande av omvärderingsbestämmelserna där värdesättningen kan garanteras avse samma typ av transaktion skulle vara en tydlighet som kan göra reglerna tillgängligare. Att HFD tar upp frågan som ställts skulle kunna vara något positivt för alla involverade deltagare.

48 Växjö's dom 2019-10-07, mål nr 2748-2757-18, som är överklagad till Kammarrätten i Jönköping.

49 Förvaltningsrätten i Göteborg dom 2019-02-25, mål nr 6869-17 med flera.

50 A.a.

51 A.a.

#### 4.1 Den lagtekniska möjligheten att göra en (ny) byggnad skattepliktig

Nedan tas de lagstiftningstekniska aspekterna upp tillsammans med kravet på harmoniseringen med EU-rätten. Rådets mervärdesskattedirektiv ger medlemsländerna utrymme att utforma egna bestämmelser. I den nationella mervärdesskatterätten förekommer begreppet *fastighet*<sup>52</sup> angivet i 1 kap. 11 § ML med hänvisningen till artikel 13 B i genomförandeförordningen. Kopplingen till Rådets mervärdesskattedirektiv finns i artikel 12 a och b där det föreskrivs att medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis i en ekonomisk verksamhet utför transaktioner som avser;

”Leverans före första besittningstagande av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark, byggnaden står på” och ”Leverans av mark för bebyggelse”.

När det gäller den nationella mervärdesskatterätten föreligger inte någon motsvarande bestämmelse för beskattning av nyuppförda byggnader. Nationell mervärdesskatterätt har en alternativ lösning i form av uttagsbeskattning av utförda byggnadstjänster i enlighet med uttagsreglerna på fastighetsområdet.<sup>53</sup> Motsvarande bestämmelse för fastigheter finns inte i direktivet. Undantaget från skatteplikt avseende fastighet som regleras i 3 kap. 2 § ML när det gäller fastighets- och andra rättigheter på fastighetsområdet anses istället vara jämförbar med artikel 135 i mervärdesskattedirektivet.

När det gäller specifikt byggverksamheter är artikel 135.1 j och 135.1 k aktuella att iaktta.<sup>54</sup> När det därtill läggs komplicerade och stundom obegripliga matriser över prissättningsmodeller, tillsammans med bevisfrågor kan ett alternativ för att skapa ordning i kaoset vara att frånga det nationella undantaget i artikel 12. 1 i direktivet som medför skattskyldighet för en transaktion kopplad leverans av fastighet. Att anamma en syn där egen regi inte jämföras med samma beskattningssituation som föreligger i direktivets artikel 135.

52 När det gäller definitionen av vad som ska förstås med fastighet skall artikel 13 B i Rådets genomförandeförordning, 282/2011 beaktas. Det innebär att fastighetsbegreppet skall vara harmoniserat inom EU och gäller i samtliga medlemsländer.

53 2 kap. 7–8 §§ ML.

54 Kristoffersson Eleonor, Kleerup Jan, Öberg Jesper; Mervärdesskatt i teori och praktik; digitala versionen av den tryckta bok som gavs ut;2020; Norstedts Juridik; JUNO Version: 7.

”1. Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt någon av följande transaktioner:

- a) Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.
- b) Leverans av mark för bebyggelse.”

Med en EU-konform tolkning skulle det innebära att en leverans av fastighet innan första inflyttningen i byggnader och den mark de står på skulle kunna utgöra en skattepliktig leverans.<sup>55</sup> Sverige har ett undantag i anslutningsfördraget<sup>56</sup> fått tillstånd att fortsättningsvis undanta nyproducerade byggnader från skatteplikt. Bestämmelsen om uttagsbeskattning vid egen regi har då ansetts få motsvarande beskattningskonsekvens som det som anges i direktivet.<sup>57</sup> Eftersom nationell mervärdesskatterätt inte medgett valfrihet för beskattning av fastighets omsättningar på sätt som anges i särregleringen i Rådets direktiv 2006/112/EU artikel 137. 1 b, kopplat till leveranser av byggnader och mark av det slag som avses med bestämmelserna i artikel 12.1, där nationell harmonisering inte har genomförts, så föreligger aldrig en samstämmighet avseende beskattningen. Frågan har hanterats i ett avgörande som avsåg Tyskland 1985 och en tysk byggherre i (mål 73/85); Hans-Dieter and Ute Kerutt/Finanzamt Monchenglaudbach –Mitte där det anges att:

(1) Enligt ett system som ”bauherrenmodell”<sup>58</sup>, som avses i förhandsavgörandet av leveranser av varor och tjänster såsom ett paket med avtal för arbete och tjänster i samband med byggandet av en byggnad, med undantag av leveransen av byggnaden byggande mark, är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2.1 sjätte direktivet.

(2) Ingen bestämmelse i gemenskapsrätten förbjuder en medlemsstat att göra en transaktion till föremål för mervärdesskatt enligt sjätte direktivet

55 Ibidem.

56 ENG; Act concerning the conditions of accession of the Kingdom of Norway, the Republic of Austria, the Republic of Finland and the Kingdom of Sweden and the adjustments to the Treaties on which the European Union is founded, Contents; OJ C 241, 29.8.1994, p. 9–404 CELEX number: 11994N/TXT. SVENSKA; Rättsakt om villkoren för anslutningen av Konungariket Norge, Republiken Österrike, Republiken Finland och Konungariket Sverige och anpassningar av fördragen som Europeiska unionen grundar sig på; EGT C 241, 29.8.1994, s. 9–404; ELI: [http://data.europa.eu/eli/treaty/acc\\_1994/sign](http://data.europa.eu/eli/treaty/acc_1994/sign).

57 Ibidem.

58 Fritt översatt till svenska ”byggherremodellen”.

skatter på överföringar och transaktioner, såsom den tyska ”Grunderwerbsteuer”, förutsatt att sådana skatter inte kan karakteriseras som omsättningskatter.<sup>59</sup>

Ärendet handlade om bostadsrättsföreningar som tillsammans upplät byggnationer. Enligt tysk rätt sköttes upplägget av en förvaltare såsom en syssloman som förvärvade mark och entreprenad som därefter överläts till föreningen. Eftersom omsättningen utgjorde en sådan (delad eller hel) transaktion som ett paket enligt artikel 135. 1 j och k, förelåg enligt tysk rätt en fastighetsskatt, som tillsammans med entreprenaden, bedömdes omfattas av artikel 12.1. Mervärdesskattemässigt förelåg därmed ett skattepliktigt tillhandahållande.<sup>60</sup>

Även om den nationella rätten pekar på att det nationella uttagsbeskattningsförfarandet för mark och entreprenad också kan träffas av den omvända skattskyldigheten för vissa köpare och för vissa transaktioner, så skulle frågan kunna anföras om det är tillräckligt. Såsom prissättningsmodellen hanteras på idag och med hänsyn till nationell kammarrättspraxis, tillsammans med skattemyndighetens ansökan om prövnings-tillstånd till HFD, kan transaktionens kvalifikation eller framtagandet av prissättningsmodellerna för beskattningen inte anses uppfylla förutsägbarhet och enkelhet. Det gäller framförallt avseende bedömningarna av rättsprinciper och förutsättningarna för justering i efterhand som anförts i denna skrivelse.<sup>61</sup>

*Ylva Rosenkvist Sjögren är skattespecialist verksam på Peab.*

59 ”(1) Under a scheme such as the ”bauherrenmodell”, referred to in the order regulating a preliminary ruling the supply of goods and services under a parcel of contracts for work and services in connection with the construction of a building, except the supply of the building land, are subject to value-added tax by virtue of article 2 (1) Sixth Directive.

(2) No provision of Community law prohibits a Member State from levying on an transaction which is subject to value-added tax under the Sixth Directive other taxes on transfers and transactions, such as the German “Grunderwerbsteuer” provided that such taxes cannot be characterized as turnover taxes.”

60 Enligt ett schema som ”Bauherrenmodell” som hänvisas till i beställningen om begäran om förhandsavgörande av leveranser av varor och tjänster under ett paket av kontrakt för arbete och tjänster i samband med byggandet av en byggnad, utom tillhandahållandet av byggmarken, är mervärdesskattepliktigt med stöd av artikel 2.1 i Rådets sjätte direktiv (nr 77/388 / EEG av den 17 december 1999) Maj 1977).

61 Mervärdesskatt – ett eller flera tillhandahållanden? Oskar Henkow, Skattenytt 2002 s. 26. Se också C-293/03, My Travel.