



KLAGANDE

Skatteverket

MOTPART

Peab Bostad AB, 556237-5161

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 20 oktober 2020 i mål nr 19785-19, 19788-19, 19790-19 och 19792-19, se bilaga A

SAKEN

Mervärdesskatt och skattetillägg för redovisningsperioderna mars–december 2014, januari–maj 2015, april–september och december 2016 samt januari–februari 2017

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten upphäver den överklagade domen och fastställer Skatteverkets omprövningsbeslut den 7 februari 2019.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att kammarrätten ska upphäva den överklagade domen och fastställa Skatteverkets omprövningsbeslut den 7 februari 2019. Skatteverket för fram huvudsakligen följande. Det är ostridigt att Peab Bostad AB (bolaget) har utfört rivnings- och saneringstjänster åt Fastighets AB Isolatorn (Isolatorn) och att arbetena inte fakturerats Isolatorn. Tjänsterna har i sin helhet varit utförda vid Isolatorns försäljning av fastigheterna till bostadsrättsföreningarna. Bolaget har hävdade att det varit avsikten att köparna skulle ta över Isolatorns skyldigheter, men samtidigt medgett att det inte reglerats i Isolatorns avtal med köparna. Isolatorn har sålt tre fastigheter där det i två av fallen uttryckligen framgår att det inte finns några avtal som anger att köparen av de avstyckade fastigheterna skulle vara skyldiga att ersätta bolaget för rivnings- och saneringstjänsterna. I det tredje fallet anges det i överlåtelseavtalet att säljaren garanterar att fastigheten inte är förorenad i sådan utsträckning att det kommer att uppstå kostnader för eller skyldighet att utföra utrednings- eller efterbehandlingsåtgärder. Bolaget har tillhandahållit tjänsterna kostnadsfritt och de skriftliga avtalen visar att köparna inte har övertagit några skyldigheter som Isolatorn haft enligt avtal med bolaget. Att bolaget valt att inkludera kostnaderna i kalkylen som ligger till grund för entreprenadavtalen med köparna av fastigheterna innebär inte att man kan underlåta uttagsbeskattning av tjänsterna som utförts åt Isolatorn. Om man anser att uttagsbeskattningen leder till att mervärdesskatten betalats dubbelt kan man ställa ut kreditfakturer till köparna av entreprenaderna. Det innebär dock inte att man kan underlåta uttagsbeskattningen. Det framgår klart att förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda. Skatteverket ger in avtal och köpebrev.

Peab Bostad AB anser att överklagandet ska avslås och för fram huvudsakligen följande. Bolagets uppdrag mot Isolatorn utgör ett totalentreprenaduppdrag som innefattar samtliga åtgärder som krävs för att

åstadkomma en slutbesiktad färdigställd byggentreprenad, dvs. allt från projektering till uppförande av byggnation. Eftersom uppdraget inte var slutfört när Isolatorn styckade av och överlät tomt till ny markägare övergick uppdraget i enlighet med gällande standardavtal i branschen (ABT 06) till den nya markägaren. Eftersom totalentreprenaden inte hade slutförts hade redovisningsskyldigheten för mervärdesskatt inte inträtt vid överlåtelsen. Mervärdesskatt har i stället redovisats i enlighet med fakturametoden i samband med fakturering mot den nye markägaren för det totalentreprenaduppdrag som utförts mot denne. Civilrättsligt finns inget hinder mot att parterna avtalar att nya markägaren ska inträda i avtal som tidigare ägaren ingått, och så har också skett i förevarande fall. Det framgår av ABT 06 att en entreprenör inte kan vägra ett beställarbyte så länge betryggande säkerhet ställs och det inte är av beaktansvärd betydelse för entreprenören att den ursprungliga beställaren kvarstår. Att avtalen med de nya markägarna inte uttryckligen angivit att markägaren inträder i Isolatorns ställe gällande bolagets uppdrag ska inte ha någon betydelse ur mervärdesskattesynpunkt eftersom det på flera andra sätt framgår att partsbyte skett och att kostnaderna ingått som komponenter i det entreprenaduppdrag som bolaget fullgjort och fakturerat med mervärdesskatt mot de nya markägarna. Att bolaget skulle kreditera entreprenaderna mot de nya markägarna strider mot ingångna avtal och är inte förenligt med beställarbytet. Skatteverkets argumentation måste rimligen tolkas som att de nya markägarna betalat för det som Isolatorn borde ha betalat för. Bolaget har således erhållit ersättning och redovisat mervärdesskatt på den och det saknas grund för uttagsbeskattning.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågorna i målet är om bolaget, delvis genom efterbeskattning, ska påföras ytterligare utgående mervärdesskatt genom uttagsbeskattning och om bolaget i så fall ska betala skattetillägg. Avgörande för beskattningsfrågan är om bolaget har tillhandahållit Isolatorn tjänster utan ersättning på ett sätt

som ska medföra uttagsbeskattning. Om så är fallet aktualiseras frågan om bolaget lämnat oriktiga uppgifter till ledning för beskattningen.

Den fråga som först ska prövas är om köparna av de avstyckade delarna av fastigheten har övertagit Isolatorns partsställning i avtalet avseende entreprenaden i de delar som rör tillhandahållandet av rivnings- och saneringstjänster. Om dessa partsbyten inte har skett, och tillhandahållandet i denna del alltså endast riktat sig till Isolatorn, får tillhandahållandet av tjänsterna anses avslutat i och med att fastigheterna efter styckning avyttrats. Redovisningsskyldighet för mervärdesskatt har därmed inträtt vid utgången av andra månaden efter respektive fastighetsavyttring (13 kap. 14 § mervärdesskattelagen [1994:200]).

Mervärdesskatten är en transaktionsbaserad skatt och beskattning ska ske av varje led i en transaktionskedja. Detta framgår av artikel 1 och 2 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Innebörden av detta är att beskattning ska ske utifrån faktiskt genomförda transaktioner och verkliga partsställningar samt att det saknas möjlighet att hoppa över något led i transaktionskedjan även om beskattningen totalt skulle komma att bli densamma. Det är därför väsentligt att pröva vilka transaktioner som faktiskt genomförts mellan de olika parterna. I första hand ska en sådan prövning utgå ifrån vad som skriftligen avtalats mellan parterna. Även andra uttryck för parternas avsikter vid avtalstidpunkten ska beaktas om de stöds av objektiva omständigheter (se t.ex. EU-domstolens dom den 4 september 2019 i mål nr C-71/18).

Utredningen i målet består av tre koncerninterna avtal om entreprenader mellan moderbolaget Peab AB, bolaget och ett antal s.k. markbolag, tre avtal om överlåtelse av fastigheter mellan Isolatorn och tre olika köpare, tre köpebrev avseende samma transaktioner samt tre avtal om totalentreprenad mellan bolaget och respektive köpare.

Kammarrätten konstaterar att de koncerninterna avtalen mellan Peab AB, bolaget och markbolagen anger att ett partsbyte får ske om en fastighet eller del därav överläts under pågående entreprenad. I dessa avtal anges även att markbolaget i sådant fall ansvarar för att partsbytet sker och annars ansvarar gentemot bolaget för dittills nedlagt arbete. Även formuleringar i det åberopade standardavtalet för totalentreprenader ABT 06 tyder på att sådana partsbyten kan förekomma.

Avtalen och köpebreven avseende försäljningarna av fastigheterna innehåller dock inga uppgifter om att något sådant partsbyte skett, tvärtom anges i dem uppgifter som talar för motsatsen. I ett av dem (Isolatorn 10) garanterar säljaren att fastigheten inte är förorenad på ett sätt som medför kostnader eller kräver åtgärder. Det anges även att avtalet ersätter alla tidigare eventuella utfästelser, åtaganden och överenskommelser mellan parterna rörande transaktionen ifråga. I de andra två avtalen (Isolatorn 8 och Isolatorn 9) anges att köparna ska träda i säljarens ställe i eventuella tidigare ingångna avtal avseende fastigheten men att några sådana avtal inte finns samt att avtalen utgör uttömmande reglering av parternas mellanhavanden avseende respektive fastighet. Vidare anges i alla tre avtalen att säljaren står för alla kostnader och utgifter för fastigheten som belöper på tiden före tillträdesdagen medan köparen står för detta först därefter.

Totalentreprenadavtalen mellan bolaget och köparna innehåller inte några uppgifter eller hänvisningar som antyder att köparna trätt i Isolatorns ställe i det tidigare ingångna avtalet. Avtalen reglerar inte heller rivnings- eller saneringstjänster.

Bolaget menar att det berott på förbiseenden att avtalen inte kommit att innehålla uppgifter om partsbyten och för vidare fram att bolaget inkluderat rivnings- och saneringstjänsterna i den senare slutfaktureringen till köparna.

Kammarrätten bedömer att utredningen klart visar att några partsbyten inte skett. Särskilt överlåtelseavtalen mellan Isolatorn och köparna talar i stället för motsatsen. Det finns inte heller någon annan utredning om parternas agerande i samband med överlåtelseerna som med objektiva omständigheter talar för att partsbyten faktiskt skett. Vad bolaget uppgett om förbiseenden och hur parterna agerat i ett senare skede kan inte föranleda någon annan bedömning.

Att partsbyten inte skett innebär att rivnings- och saneringstjänsterna måste anses avslutade i samband med att Isolatorn styckade fastigheten och överlät de avstyckade delarna. Eftersom tjänsterna ostridigt inte fakturerats Isolatorn har de tillhandhållits utan ersättning och uttagsbeskattning ska därför ske. Att bolaget har inkluderat sina kostnader för tjänsterna i underlaget för sin fakturering till de tre köparna i ett senare led innebär inte att uttagsbeskattning kan underlåtas.

Det har inte kommit fram några skäl att frångå Skatteverkets beslut i fråga om belopp eller fördelning på redovisningsperioder.

Eftersom de omständigheter som föranleder uttagsbeskattning inte har redovisats av bolaget utan har kommit fram först genom Skatteverkets utredning har bolaget lämnat oriktiga uppgifter till ledning för beskattningen. Det har inte kommit fram några omständigheter som gör att det framstår som oskäligt att besluta om efterbeskattning eller som utgör skäl för ytterligare befrielse från påförda skattetillägg.

Den överklagade domen ska därför upphävas och Skatteverkets beslut fastställas.

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

Magnus Schultzberg
kammarrättsråd
ordförande

David Wahren
kammarrättsråd
referent

Anna Palmfjord Smitt
tf. assessor



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**
Avdelning 13

DOM
2020-10-20
Meddelad i Stockholm

Mål nr
19785-19, 19788-19,
19790-19 och 19792-19

KLAGANDE

Peab Bostad AB, 556237-5161

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut 2019-02-07, bilaga 1

SAKEN

Mervärdesskatt redovisningsperioderna mars–december 2014, januari–maj
2015, april–september och december 2016 samt januari–februari 2017
Skattetillägg

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och upphäver det överklagade
beslutet.

Dok.Id 1268934

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00 E-post: avd13.fst@dom.se https://www.domstol.se/forvaltningsratten-i-stockholm/	-	måndag–fredag 08:00–16:00

BAKGRUND

Skatteverket beslutade den 7 februari 2019 och efter utredning att, såvitt nu är i fråga, uttagsbeskatta Peab Bostad AB (Peab eller bolaget) avseende mervärdesskatt med vissa belopp under olika redovisningsperioder för åren 2014–2017. Vidare påfördes skattetillägg med vissa belopp motsvarande ca 15 procent av höjningen av skatten för varje år, innebärande 3/4 av helt skattetillägg. Beträffande redovisningsperioder för åren 2014–2016 skedde beslutet i form av efterbeskattning.

Som grund för beslutet i skattefrågan anförde Skatteverket i huvudsak följande. Fastigheten Isolatorn 5 (fastigheten) ägs sedan december 2012 av Peabs dotterbolaget Fastighets AB Isolatorn (Isolatorn). Avsikten är att Isolatorn ska iordningsställa byggklara tomter för bostadshus som ska styckas av och avyttras främst till nystartade bostadsrättsföreningar. Vidare ska gemensamhetsanläggningar för dessa fastigheter byggas. Efter att Isolatorn avstyckat och avyttrat en fastighet uppför Peab bostadsbyggnaderna på entreprenad. Peab har under de aktuella perioderna låtit utföra och bekostat vissa rivnings- och saneringsarbeten på fastigheten, vilka inte fakturerats Isolatorn. Enligt Skatteverkets bedömning har tjänsterna utförts av Peab åt Isolatorn utan någon ersättning. Det är vidare inte visat att köparna av avstyckningarna övertagit avtalet mellan Peab och Isolatorn. Därmed ingår inte aktuella kostnaderna som komponenter i entreprenaduppgiften åt köparna. Utagsbeskattning ska därför ske enligt 2 kap. 5 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Skatteverket anför vidare dels att redovisningsskyldighet för mervärdesskatt två gånger för samma tillhandahållande inte uppkommer för bolaget, dels att även om avtalet mellan Peab och Isolatorn skulle funnits ha överlåtits till köparna i samband med förvärven skulle Peab ha redovisat mervärdesskatt för de tjänster bolaget tillhandahållit fram till beställarbytet. För belopp och den fullständiga motiveringen, se bilaga 1 till denna dom.

YRKANDEN M. M.

Peab yrkar att beslutet om uttagsbeskattning och skattetillägg undanröjs och anför i huvudsak följande som skäl i skattefrågan.

Peab bedriver entreprenadverksamhet åt bl.a. fastighetsägande bolag inom koncernen vilket uppdrag regleras i ett koncerninternt avtal. I uppdraget ingår att driva processen med att skapa byggrätter, bygglov etc. samt att tillhandahålla alla övriga förberedande tjänster som är en förutsättning för bolagets tillhandahållande av entreprenad avseende beställarnas fastigheter. Uppdraget är fullgjort då entreprenadtjänsterna slutbesiktigats.

Av nämnda avtal framgår vidare att om den koncerninterna beställaren säljer sin fastighet innan uppdraget slutförts, dvs. före den tidpunkt då entreprenaden färdigställts och slutbesiktigats, ska den nya fastighetsägaren inträda som part i detta avtal till den del Peab uppdrag avser den sålda fastigheten. I enlighet med avtalet, vilket övergått på de subjekt som förvärvat fastigheter från Isolatorn, har Peab inkluderat de aktuella kostnaderna för rivning och sanering i entreprenaden mot respektive markägare enligt en fördelning utifrån BTA.¹

Av olika anledningar, huvudsakligen beroende på att större delen av den ursprungliga personalen i projektet slutade, missade man att explicit skriva in i avtalen att de nya markägarna inträdde i Isolatorns ställe såsom beställare av entreprenaden och därmed såsom betalningsansvarig även för det entreprenadarbete som nedlagts på aktuell fastighet redan före överlåtelsen till nya markägaren. Ifrågavarande brist är emellertid endast av formell karaktär och speglar inte den faktiska situationen, dvs. att ifrågavarande kostnader de facto ingått i de momspliktiga entreprenader som Peab har tillhandahållit de nya markägarna. Kostnaderna ingår i realiteten i bolagets

¹ Bruttoarea, förvaltningsrättens upplysning.

momspliktiga entreprenader vilket påvisar att avtalets syfte och avsikt avspeglas i den praktiska hanteringen. Utgående mervärdesskatt har således redovisats av Peab på ett belopp motsvarande kostnaderna, som en komponent i priset för entreprenaden mot de nya markägarna.

Av ingiven Excel-mall framgår att i konto 3507206 ingår bl.a. här aktuella kostnader för rivning och sanering. Ifrågavarande konto omfattar samtliga kostnader för att exploatera hela det aktuella markområdet. Som framgår är drygt 24 MSEK även utfakturerat som en komponent i priset för entreprenaderna mot aktuella markägare. Drygt 9,5 MSEK återstår att fördela, vilket kommer att faktureras vid framtida fakturering. Av det anförda framgår således att Peab, i enlighet med den princip som framgår av bolagets avtal med Isolatorn och i enlighet med de totalentreprenadavtal som bolaget tecknat med de nya markägarna, redan redovisat utgående mervärdesskatt på här aktuella sanerings- och rivningskostnader.

Det bör även uppmärksammas att Peab tecknat totalentreprenadavtal mot de nya markägarna, vilket definitionsmässigt omfattar såväl projektering – dvs. tidiga kostnader för det att den faktiska byggnationen startat – som utförande av den faktiska byggnationen. Avtalsmässigt ingår således till fastigheten relaterade tidiga kostnader i entreprenaduppdraget.

Peabs uppdrag mot Isolatorn utgör ett totalentreprenaduppdrag vilket innefattar samtliga åtgärder som krävs för att åstadkomma en färdigställd och slutbesiktigad byggentreprenad, dvs. allt från projektering till utförande. Eftersom totalentreprenaduppdraget inte är slutfört vid den tidpunkt då Isolatorn styckar av och överläter en tomt till en ny markägare, övergår uppdraget i enlighet med gällande standardavtal i branschen till den nya markägaren – under förutsättning att Peab godkänner beställarbytet. Peab har godkänt att den nya markägaren inträder i Isolatorns ställe i avtalet/totalentreprenadavtalet. Eftersom totalentreprenaduppdraget inte slutförts

vid tidpunkten då marken överläts till nya ägare har redovisningsskyldigheten för mervärdesskatt på arbetena inte inträtt för Peab. Redovisning av utgående skatt har istället, i enlighet med den s.k. fakturadatummodellen, skett i samband med att Peab fakturerat den nya markägaren för det totalentreprenaduppdrag som utförts mot denne.

Skatteverkets tolkning innebär att mervärdesskatt ska redovisas två gånger avseende samma tillhandahållande, eftersom skatt redan redovisats avseende de aktuella arbetena gentemot köparna. Det saknas materiell grund för att utkräva skatt två gånger för samma tillhandahållande.

Av olika paragrafer i ABT 06² följer dels att partsbyte kan ske under en totalentreprenad och dels att entreprenören i vissa fall kan häva kontraktet såvitt avser återstående arbeten om beställaren överlåter rätten till entreprenaden.

Skatteverket har också anfört att även om avtalet mellan Peab och Isolatorn skulle funnits ha överlåtits till köparna i samband med förvärven, skulle bolaget ha redovisat mervärdesskatt för de tjänster Peab tillhandahållit fram till beställarbytet. Skatteverkets inställning innebär att ett beställarbyte utan hävning kan ske baserat på ABT 06 men trots det måste entreprenören redovisa mervärdesskatten på det som upparbetats mot den inledande beställaren, dvs. som om hävning skett. Skatteverket har inte angett någon materiell grund för detta och enligt Peab saknas sådan. Ett partsbyte kan inte hanteras olika ur mervärdesskatterättslig respektive civilrättslig synvinkel.

Skatteverket vidhåller sitt tidigare beslut.

² Allmänna bestämmelser för totalentreprenader avseende byggnads-, anläggning- och installationsarbeten, förvaltningsrättens upplysning.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågorna i målen, bevisbördan och bevisnivån

Skattefrågan i målen utgörs av om Peab ska uttagsbeskattas avseende utgående mervärdesskatt enligt bestämmelserna i ML alternativt ska redovisa mervärdesskatt för de tjänster bolaget tillhandahållit fram till beställarbytet, i båda fall för nedlagda kostnader intill vissa från fastigheten avstyckade tomter avyttrats. Om så är fallet ska bedömas om det finns grund för efterbeskattning för år 2014–2016 och grund för omprövning för år 2017. Vidare om grund föreligger för påförande av skattetillägg samt om skäl för hel eller ytterligare befrielse från skattetillägget föreligger.

Skattefrågan i målen är i huvudsak en bevisfråga. I den ordinarie skatteprocessen, vilket det här är fråga om för redovisningsperioderna under 2017, har Skatteverket den primära bevisbördan eftersom fråga är om att påföra skatt och den bevisnivå som verket minst måste uppnå för att beslutet inte ska ändras ligger på nivån sannolikt. Beträffande redovisningsperioderna under 2014–2016 har det överklagade beslutet fattas vid en tidpunkt då förutsättningarna för efterbeskattning måste vara uppfyllda. För efterbeskattning krävs att det klart framgår att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Den primära bevisbördan för att det finns grund för efterbeskattning ligger på Skatteverket och den bevisnivå verket minst måste uppnå i målen för dessa år, för att beslutet inte ska ändras, ligger på nivån mycket sannolikt. Det sistnämnda gäller också rörande skattetillägg för samtliga år. Respektive part kan genom bevisstödd argumentering minska betydelsen av motpartens argumentering och bevisning och förvaltningsrätten avgör sedan vad som kan anses tillräckligt bevisat.

Mervärdesskattefrågan

Gällande rätt

Tillämpliga bestämmelser framgår delvis av det överklagade beslutet.

Enligt huvudregeln i ML (1 kap. 3 §) uppkommer skattskyldigheten vid omsättning av tjänst när tjänsten har *tillhandahållits* eller när tjänsten tagits i anspråk genom *uttag*, om inte annat följer av bl.a. 1 kap. 3 a §. Vidare finns huvudregler för faktureringskyldighet respektive redovisning av utgående skatt. Beträffande bygg- och anläggningstjänster finns emellertid särskilda bestämmelser i ML om tidpunkten för skattskyldighetens inträde (1 kap. 3 a §), faktureringskyldigheten (11 kap. 3 a § först stycket) och redovisning av utgående skatt (13 kap. 14 §), samt viss praxis. Bestämmelserna innebär, förenklat uttryckt, följande.

Vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster och av varor som omsätts i samband med sådana tjänster inträder skyldigheten att betala mervärdesskatt när faktura har utfärdats. Den utgående mervärdesskatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken faktura har utfärdats. Faktura avseende bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats. Om någon faktura ändå inte har utfärdats ska mervärdesskatten redovisas i den redovisningsperiod som omfattar den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits.

Av 1 kap. 3 § ML följer att avgörande för när skattskyldigheten vid omsättning av även bygg- och anläggningstjänster uppkommer är när sådana tjänster tillhandahållits. I ML anges inte närmare när sådana tjänster ska anses tillhandhållna. Enligt sedan lång tid gällande svensk praxis anses

emellertid sådana tjänster tillhandahållna vid tidpunkten för godkänd slutbesiktning eller motsvarande. Med slutbesiktning förstås normalt sådan besiktning enligt byggnadsbranschens standardvillkor. Denna svenska tillämpning synes också, enligt EU-domstolens avgörande i mål C-224/18 *Budimex SA*, överensstämma med gällande EU-rätt. Skattskyldigheten för bygg- och anläggningstjänster inträder i praktiken således senast under andra månaden efter slutbesiktning eller motsvarande, naturligtvis i den mån fakturering inte skett dessförinnan.

I ML finns också bestämmelser om beskattning vid s.k. uttag. Enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 2 förstås med omsättning bl.a. när en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt 5 §. Enligt 2 kap. 5 § första stycket 1 förstås med uttag av tjänst bl.a. att en beskattningsbar person *tillhandahåller en tjänst för annat ändamål än den egna verksamheten*, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning. Beskattningsunderlaget utgörs enligt 7 kap. 3 § 2 b av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten. Vidare finns särskilda bestämmelser i 2 kap. 7–8 §§ om beskattning vid uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet, vilka dock främst har inriktning mot tjänst på den skattskyldiges egna tillgångar, i s.k. egen regi, och därför saknar intresse här.

Bestämmelsen om uttagsbeskattning vid tillhandahållande av tjänst för annat ändamål än den egna verksamheten och utan ersättning innebär, förenklat uttryckt och med beaktande av EU-domstolens praxis (C-371/07 *Danfoss och AstraZeneca*), följande. Om den skattskyldige haft utgifter för tjänster som utan ersättning tillhandahållits någon annan fysisk eller juridisk person anses detta normalt som rörelsefrämmande, varför beskattning ska ske såsom utgående mervärdesskatt med kostnaden som underlag. Om det däremot framgår av objektiva fakta att utgifterna är strikt hänförliga till den egna rörelsen ska någon beskattning inte ske.

Av stadgad praxis från Högsta förvaltningsdomstolen framgår att skatterätten utgår från civilrätten och rättshandlingar ska inom skatterätten ges samma innebörd som inom civilrätten. Undantag från denna huvudprincip ska dock göras, förutom när särskilda skatteregler anger annat, t.ex. rätten till avdrag för värdeminskning på inventarier, om särskilt starka skäl talar för att ett särskilt skatterättsligt rättsläge tillskapas. Vid bedömningen av frågan om ett sådant annat rättsläge föreligger ska dock stor restriktivitet iakttas (jfr t.ex. RÅ 1989 ref. 62 och RÅ 2010 ref. 51).

Härutöver kan konstateras att mervärdesskatten har som ett ändamål att utgöra en skatt på konsumtion och syftet är att skatten ska bäras av slutkonsumenten. EU-domstolen har i ett stort antal mål betonat att skattskyldiga i mellanleden i produktionskedjan i enlighet med den s.k. neutralitetsprincipen inte ska bära denna skatt (för fullt skattepliktiga transaktioner).

Förvaltningsrättens bedömning

I utredningen i målen finns inte vare sig avtalen om överlåtelse av vissa avstyckade fastigheter från Isolatorn till bostadsrättsföreningar eller Peabs totalentreprenadavtal med de nya ägarna.

Det är emellertid ostridigt dels att det i avtalen om överlåtelse av vissa avstyckade fastigheter inte angavs att köparna trädde i säljarens ställe för de kostnader som redan lagts ned på dessa markområden och dels att det upprättats totalentreprenadavtal med visst innehåll med de nya ägarna.

Skatteverket har tagit omständigheten i överlåtelseavtalen som grund för att Peab ska uttagsbeskattas för dessa kostnader.

Peab har å sin sida anfört att det finns ett koncerninternt avtal som innebär att om den koncerninterna beställaren, här Isolatorn, säljer sin fastighet före

den tidpunkt då entreprenaden färdigställts av Peab och slutbesiktigats, ska den nya fastighetsägaren inträda som part i detta avtal till den del Peabs uppdrag avser den sålda fastigheten. Vid den faktiska hanteringen av de totalentreprenadsavtal som Peab tecknat med de nya fastighetsägarna (bostadsrättsföreningarna) ingår de kostnader som lagts ned av Peab på respektive blivande fastighet under den tid områdena ägdes av Isolatorn, fördelad efter BTA. Peab uppger vidare att denna tidigare kostnad ingår i de belopp som fakturerats de nya fastighetsägarna och att Skatteverkets synsätt innebär att mervärdesskatt för samma arbeten kommer att redovisas två gånger; dels som den nu aktuella uttagsbeskattningen, dels genom faktureringen enligt respektive totalentreprenadavtal.

Skatteverket har inte närmare bemött vad Peab anfört om faktureringen till de nya fastighetsägarna. Verket har vidare visserligen bestritt att mervärdesskatt nu kommer att behöva betalas två gånger för samma arbeten men inte heller i den delen anfört någon närmare grund för sin talan.

Förvaltningsrätten anser att utredningen i målen visar att de inblandade parterna, trots att så inte anges i överlåtelseavtalen, civilrättsligt och i enlighet med andra avtal agerat på så sätt att betalningsansvaret för de nu aktuella kostnaderna övergått på köparna av de avstyckade fastigheterna. Det är vidare ostridigt att dessa kostnader ingår i totalentreprenaden mellan Peab och respektive köpare samt att köparna fakturerats för dem. Förvaltningsrätten bedömer därför att det överklagade beslutet medför att mervärdesskatt kommer att behöva betalas två gånger för samma arbeten.

Beträffande Skatteverkets alternativa grund, att Peab borde ha redovisat skatten vid beställarbytet dvs. vid tidpunkterna för Isolatorns avyttring av de avstyckade fastigheterna till bostadsrättsföreningarna, konstaterar förvaltningsrätten att Skatteverket trots vad Peab anfört rörande detta inte närmare redogjort för på vilken eller vilka grunder beskattning ska ske.

Förvaltningsrätten kan visserligen konstatera att det i 13 kap. 11 § ML finns en bestämmelse som stadgar redovisningsskyldighet vid överlåtelse av sin verksamhet eller del därav till någon annan men också att denna med hänsyn till omständigheterna knappast kan bli aktuell att tillämpa.

Förvaltningsrätten finner mot denna bakgrund att Skatteverkets beslut är materiellt felaktigt. Skatteverket kan därför vare sig ha visat att det klart framgår att Peab lämnat oriktiga uppgifter för redovisningarna under 2014–2016 eller gjort det sannolikt att uttagsbeskattning ska ske för redovisningarna under 2017. Grund för efterbeskattning för år 2014–2016 respektive omprövning för år 2017 och därmed för påförande av skattetillägg föreligger därför inte.

Överklagandet ska därmed bifallas.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 2 (FR-11)

Peter Österberg

Tf rådman

Nämndemännen Nellie Eriksson, Yohannis Gebre Hiwot och Mikael Gonelius har också deltagit i avgörandet.

Specialistföredraganden Dag Eckerberg har föredragit målen.



Omprövningsbeslut

1(10)

Datum
2019-02-07Evangelos Papamoustos
010 – 574 67 08PEAB Bostad AB
Box 808
16928 SolnaFÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM
Avdelning 13INKOM: 2020-09-07
MÅLNR: 19785-19
AKTBIL: 28

Beslutet gäller:

Peab Bostad AB

Organisationsnummer:

556237-5161

Diarienummer:

MV140 (mervärdesskatt 2014), MV161 (mervärdesskatt 2015), MV172 (mervärdesskatt 2016), MV185 (mervärdesskatt 2017), 82-77459255 (beskattningsår 2014), 82-77459260 (beskattningsår 2015), 82-77459297 (beskattningsår 2016), 82-77459299 (beskattningsår 2017)

Redovisningsperiod

1404-1412, 1501-1505, 1604-1609, 1612, 1701-1702

Beskattningsår:

2014-2017

Saken:

Utgående mervärdesskatt; uttagsbeskattning
Efterbeskattning och skattetillägg
Inkomst av näringsverksamhet

Beslut

Skatteverket beslutar att höja er utgående mervärdesskatt för beskattningsåren 2014-2017 med belopp som framgår nedan. Skatteverket påför vidare skattetillägg på höjningarna enligt nedanstående tabeller. Skatteverket beslutar slutligen att sänka er inkomst av näringsverksamhet för beskattningsåren 2014-2017 med belopp som framgår nedan.

Mervärdesskatt (moms) för 2014

Beskattningsfråga	Utgående moms Höjning (+)	Moms att betala	Skattetillägg
Arbeten på Isolatorn 5	1 543 301 kr	1 543 301 kr	231 491 kr

Mervärdesskatt (moms) för 2015

Beskattningsfråga	Utgående moms Höjning (+)	Moms att betala	Skattetillägg
Arbeten på Isolatorn 5	740 057 kr	740 057 kr	111 006 kr

Mervärdesskatt (moms) för 2016

Beskattningsfråga	Utgående moms Höjning (+)	Moms att betala	Skattetillägg
Arbeten på Isolatorn 5	1 192 259 kr	1 192 259 kr	178 454 kr

Mervärdesskatt (moms) för 2017

Beskattningsfråga	Utgående moms Höjning (+)	Moms att betala	Skattetillägg
Arbeten på Isolatorn 5	275 000 kr	275 000 kr	41 250 kr

Hur mycket mervärdesskatt ni ska betala per redovisningsperiod ser ni i sammanställning i bilaga 1. Ni kan läsa om skattetillägget i avsnitt 3.

Inkomstskatt för beskattningsåret 2014

Beskattningsfråga	Underlag för skatt sänkning (-)
Arbeten på Isolatorn 5	- 1 543 301 kr

Efter ändringen blir ert resultat av näringsverksamhet 4 012 329 kr (5 555 630 – 1 543 301).

Inkomstskatt för beskattningsåret 2015

Beskattningsfråga	Underlag för skatt sänkning (-)
Arbeten på Isolatorn 5	- 740 057 kr

Efter ändringen blir ert resultat av näringsverksamhet 4 187 980 kr (4 928 056 – 740 076).

Inkomstskatt för beskattningsåret 2016

Beskattningsfråga	Underlag för skatt sänkning (-)
Arbeten på Isolatorn 5	- 1 192 259 kr

Efter ändringen blir ert resultat av näringsverksamhet 7 826 373 kr (9 018 632 – 1 192 259).

Inkomstskatt för beskattningsåret 2017

Beskattningsfråga	Underlag för skatt sänkning (-)
Arbeten på Isolatorn 5	- 275 000 kr

Efter ändringen blir ert resultat av näringsverksamhet 21 721 907 kr (21 996 907 – 275 000).

Summering av belopp

Avser	Belopp att betala/ få tillbaka (-), kr	Skattetillägg, kr	Ränta, kr ¹⁾	Totalt belopp att betala/få tillbaka (-), kr	Sista betal- ningsdag
Mervärdesskatt	3 750 617	562 201	143 669	4 456 487	2019-03-12
Inkomstskatt	-825 138			- 825 138	
Summa:				3 631 349	

¹⁾ Beräknad kostnadsränta att betala om betalning finns på skattekontot den sista betalningsdagen.

Motivering

Skatteverket har kontrollerat ert arbete på fastigheten Isolatorn 5 åt Fastighets AB Isolatorn fram till och med december 2016. Beskattningsändringen för inkomstskatten är en följd av den ändrade mervärdesskatten.

1 Arbeten på Isolatorn 5

1.1 Beskrivning

Ni äger via dotterbolag Fastighets AB Isolatorn (556913-9644). I oktober 2012 köper ni fastigheten Isolatorn 5 från Kungsleden Melker. I december 2012 säljer ni vidare fastigheten till Fastighets AB Isolatorn. En lagakraftvunnen detaljplan för området har antagits i oktober 2012.

Avsikten med förvärvet av fastigheten har varit att på fastigheten bygga bostadshus företrädesvis genom nybildande bostadsrättsföreningar men även som hyresrätter. Fastighets AB Isolatorn ska iordningställa byggklara tomter för uppförande av bostadshus som ska styckas av och avyttras företrädesvis till nystartade bostadsrättsföreningar. Totalt sett har det planerats att åtta fastigheter ska avstyckas och avyttras från Isolatorn 5. Fastighets AB Isolatorn ska även på fastigheten uppföra ett underjordiskt parkeringsgarage som en gemensamhetsanläggning för att tjäna de framtida fastigheterna. Dessutom kommer gemensamhetsanläggningar att bildas avseende en tillfartsväg och en samlingslokal.

Efter det att Fastighets AB Isolatorn avstyckat och avyttrat en fastighet från Isolatorn 5 uppför ni bostadsbyggnaderna på entreprenad åt respektive köpare av fastigheterna.

Ni har utfört tjänster åt Fastighets AB Isolatorn med att iordningställa de byggklara tomterna färdiga att överlåtas. Ni har prognostiserat att er totala kostnad för att utföra dessa arbeten till 29 307 467 kr.

Eftersom det tidigare varit industriell verksamhet på Isolatorn 5 har det funnits ett stort behov av sanering för att få bygga bostäder på fastigheten. Även rivning av tidigare byggnader behövs för att iordningställa byggklara tomter. Ni har tillsammans med ägaren av grannfastigheten Isolatorn 4 inköpt markarbeten från Widerströms Schakt AB där bl.a. saneringstjänster ingått. Kostnaderna för sanering på Isolatorn 5 har, vad som avser ytan där garaget är placerat, fakturerats direkt från Widerströms Schakt AB till Fastighets AB Isolatorn. Kostnaden för rivning och sanering av övriga ytor har fakturerats till er. Kostnader för rivning och sanering som fakturerats till er har uppgått till 15 036 981 kr och avdragen mervärdesskatt (omvänd skattskyldighet) uppgår till 3 759 246 kr fram till och med 2016 (se bilaga 1).

All rivning och sanering på den aktuella nybildade fastigheten är genomförd vid överlåtelsen av fastigheten från Fastighets AB Isolatorn. Ni har inte fakturerat Fastighets AB Isolatorn för de utförda sanerings- och rivningsarbetena.

Av PM – Slutredovisning upprättat av Structor Miljöteknik AB daterat den 22 juni 2016 framgår att saneringen av fastigheten har skett i två etapper varav den första etappen avser merparten av fastigheten. Under den granskade perioden fram till och med 2016 har tre stycken fastigheter styckats av från Isolatorn 5 och sålts vidare från Fastighets AB Isolatorn. Alla tre fastigheterna har sanerats inom etapp 1. De tre fastigheterna är Isolatorn 10, Isolatorn 8 och Isolatorn 9.

Isolatorn 10 har överlåtits från Fastighets AB Isolatorn till Tornet Bostad Tegnerlunden AB (556944-2220) den 20 april 2014. Av de totalt prognostiserade kostnaderna på 29 307 67 kr har ni hänfört 4 130 000 kr till Isolatorn 10.

Isolatorn 8 har överlåtits från Fastighets AB Isolatorn till Brf Tegnerlunden i Västerås (769627-4849) den 9 september 2014. Av de totalt prognostiserade kostnaderna på 29 307 67 kr har ni hänfört 6 515 000 kr till Isolatorn 8.

Isolatorn 9 har överlåtits från Fastighets AB Isolatorn till Brf Tegnerlunden 2 i Västerås (769629-3963) den 18 augusti 2015. Av de totalt prognostiserade kostnaderna på 29 307 67 kr har ni hänfört 5 855 000 kr till Isolatorn 9.

1.2 Synpunkter från er

Ni har under utredningen uppgett att i uppdraget mellan er och Fastighets AB Isolatorn, vilket specificerats i ett koncerninternt ramavtal, ingår att driva processen med att skapa byggrätter, bygglov etc. samt att tillhandahålla alla de övriga förberedande tjänster som är en förutsättning för ert tillhandahållande av entreprenad avseende beställarnas fastigheter. Uppdraget är fullgjort då entreprenadtjänsterna slutbesiktigats. Om den koncerninterna beställaren säljer sin fastighet innan uppdraget slutförts, ska den nya fastighetsägaren inträda som part i detta avtal till den del ert uppdrag avser den sålda fastigheten.

I enlighet med ovan beskrivna ramavtal, vilket övergått på de subjekt som förvärvat fastigheter från Fastighets AB Isolatorn, har ni sett de aktuella kostnaderna som del av entreprenaderna och har följaktligen gjort avdrag för den moms som belöper på saneringen av nämnda fastighet.

Ifrågavarande kostnader har således ingått i de entreprenader som ni tillhandahållit inom fastigheten Isolatorn 5. Då saneringskostnaderna sålunda är hänförliga till er momspliktiga entreprenadverksamhet, föreligger avdragsrätt för den på kostnaderna belöpande momsen.

I synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut har ni vidhållit att kostnaderna för rivning och sanering ingår i entreprenaden mot respektive ny markägare. Ni anför att det är en brist att det inte explicit i avtalen med de nya markägarna angavs att dessa inträdde i Fastighets AB Isolatorns ställe såsom beställare av entreprenaden och därmed såsom betalningsansvarig även för det arbete som nedlagts på aktuell fastighet redan före överlåtelsen till den nya markägaren, men ni anser att denna brist endast är av formell karaktär och inte speglar den faktiska situationen att ifrågavarande kostnader ingått i de momspliktiga entreprenader som ni tillhandahållit de nya markägarna. Ni påpekar att ni har totalentreprenadavtal med de nya ägarna och att totalentreprenadavtal per definition omfattar såväl projektering som den faktiska byggnationen. Ni anser därför att avtalsmässigt ingår till fastigheten relaterade tidigare kostnader i entreprenaduppdraget.

Ni anför vidare att eftersom totalentreprenaduppdraget inte har slutförts vid den tidpunkt då marken överlätts till nya markägaren, har redovisningsskyldigheten för mervärdesskatt inte inträtt för Peab Bostad. Redovisning har istället, i enlighet med den s.k. fakturadatummetoden, skett i samband med att Peab Bostad fakturerat den nya markägaren för det totalentreprenaduppdrag som utförts mot denne.

Ni har även hänvisat till ABT 06 och menar att partsbyte kan ske enligt ABT 06. Ni menar vidare att Skatteverkets resonemang innebär att ett beställarbyte utan hävning kan ske baserat på ABT 06, men trots detta måste entreprenören hantera mervärdesskatten som om hävning de facto skett, dvs. redovisa mervärdesskatten på det som upparbetats mot den ursprungliga beställaren. Ni menar att detta innebär att mervärdesskatten behöver redovisas två gånger avseende samma tillhandahållande eftersom mervärdesskatt redan redovisats avseende de aktuella arbetena gentemot bostadsrättsföreningen.

Enligt er uppfattning saknas det materiella förutsättningar att underkänna det beställar-/partsbyte som sker från Fastighets AB Isolatorn till den nya markägaren när entreprenaduppdraget pågår vid tidpunkten för detta byte.

1.3 Lagar m.m.

Omsättning av tjänst

Med omsättning av tjänst förstås

1. att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon, eller
2. att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt 5, 7 eller 8 § ML (2 kap. 1 §, andra stycket).

Uttag av tjänster

Med uttag av tjänst förstås att en beskattningsbar person

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens privata bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning (2 kap. 5 §).

Redovisningsskyldighet

Vid uttag av en tjänst som har tillhandahållits under en tid som sträcker sig över mer än en redovisningsperiod skall till varje redovisningsperiod hänföras den del av tjänsten som har tillhandahållits under perioden, om inte annat framgår av 13 eller 14 § (13 kap. 12 §).

Vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster eller av varor som omsätts i samband med sådana tjänster ska den utgående skatten på omsättningen redovisas för den redovisningsperiod under vilken faktura har utfärdats. Om den som utför bygg- eller anläggningstjänsten har fått betalning i förskott eller a conto utan faktura, ska redovisning ske för den redovisningsperiod under vilken betalningen har tagits emot. Redovisning ska dock ske senast för den redovisningsperiod som omfattar den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats (13 kap. 14 §).

1.4 Skatteverkets bedömning

Fastigheten Isolatorn 5 ägs av Fastighets AB Isolatorn. Ni har, via underentreprenörer, utfört sanerings- och rivningsarbeten på fastigheten åt Fastighets AB Isolatorn. Ni har inte fakturerat de utförda arbetena till Fastighets AB Isolatorn.

Ni har istället hävdat att ert avtal med Fastighets AB Isolatorn avseende de utförda tjänsterna övergått till köparen av fastigheten i samband med att de köpt fastigheten. Som stöd för detta hänvisar ni till ett ramavtal mellan bolag inom PEAB-koncernen. Av avtalet framgår att ”Om Markbolagets fastighet säljs i sin helhet eller delvis efter avstyckning, och får ny/nya ägare ska denna/dessa ersätta Markbolaget som part i detta avtal till den del Uppdraget kan anses avse den sålda fastigheten. Det ankommer på Markbolaget att tillse att en sådan ny fastighetsägare övertar ersättningsskyldigheten till Peab Bostad enligt detta avtal. Brister Markbolaget i detta avseende skall Markbolaget ersätta Peab Bostad för den del av ersättningen som skulle betalats av den nya ägaren. I sådant fall skall Peab Bostad erhålla ersättning för nedlagt arbete trots att uppdraget inte fullgjorts.”

Skatteverket har inte funnit någonting i de avtal mellan Fastighets AB Isolatorn och köparna av fastigheterna som visar att en sådan övergång skulle skett. Tvärt om har det i alla de tre överlåtelseavtalen framgått motsatsen.

Av köpekontraktet daterat 20 april 2014 avseende försäljning av fastigheten Isolatorn 10 mellan Fastighets AB Isolatorn och den nya fastighetsägaren (Bostadsproduktion Tegnerlund AB) framgår inte något som visar att det samtidigt överläts ett pågående entreprenadavtal mellan er och Fastighets AB Isolatorn. I avtalets punkt 8.2.9 garanterar säljaren att ”Fastigheten inte är förorenad i sådan utsträckning att det kommer uppstå kostnader för eller skyldighet att utföra utredningsåtgärder eller efterbehandlingsåtgärder eller att det kommer att uppstå kostnader om/när byggnadsåtgärderna vidtas på Fastigheten eller att det kommer att inskränka köparen möjlighet att använda fastigheten på avsett sätt.”

Vidare anges i avtalets punkt 15.1 att ”Detta avtal ersätter alla tidigare utfästelser och åtagande som part må ha gjort liksom alla tidigare överenskommelser som parterna må ha ingått avseende denna transaktion.”

Av köpekontraktet daterat 9 september 2014 avseende försäljning av fastigheten Isolatorn 8 mellan Fastighets AB Isolatorn och den nya fastighetsägaren (Brf Tegnerlunden i Västerås) framgår inte något som visar att det samtidigt överläts ett pågående entreprenadavtal avseende bl.a. sanering av fastigheten mellan er och Fastighets AB Isolatorn. Tvärtom anges under punkt 7 i avtalet att "köparen ska på tillträdesdagen inträda i säljarens ställe och därmed överta säljarens samtliga rättigheter och skyldigheter i tillämpliga delar enligt för fastigheterna ingångna avtal. F.n. finnes ej några sådana avtal."

Vidare anges i avtalets punkt 8.1 att "Alla kostnader och utgifter för Fastigheten ska betalas av säljaren i den mån de belöper på tiden före Tillträdesdagen och för tiden efter av Köparen."

Av köpekontraktet daterat 18 augusti 2015 avseende försäljning av fastigheten Isolatorn 9 mellan Fastighets AB Isolatorn och den nya fastighetsägaren (Brf Tegnerlunden 2 i Västerås) framgår inte något som visar att köparen samtidigt övertar ett pågående entreprenadavtal avseende bl.a. sanering av fastigheten. Tvärtom anges under punkt 7. I avtalet att "köparen ska på tillträdesdagen inträda i säljarens ställe och därmed överta säljarens samtliga rättigheter och skyldigheter i tillämpliga delar enligt för fastigheterna ingångna avtal. F.n. finnes ej några sådana avtal."

Vidare anges i avtalets punkt 8.1 anges "Alla kostnader och utgifter för Fastigheten ska betalas av säljaren i den mån de belöper på tiden före Tillträdesdagen och för tiden efter av Köparen."

Inte heller av entreprenadavtalen mellan er och de nya fastighetsägarna till Isolatorn 8, Isolatorn 9 och Isolatorn 10 framgår att det är ett avtal som övertagits från en tidigare beställare. Tvärtom reglerar avtalen mellan er och de nya fastighetsägarna ett nytt förhållande avseende andra tjänster.

Ni har anført att det faktum att avtalen inte explicit anger att markägare träder in i Fastighets AB Isolatorns ställe gällande ert uppdrag inte ska påverka bedömningen eftersom det på andra sätt tydligt framgår att partsbyte skett och att aktuella kostnader ingått som kostnadskomponenter i det entreprenaduppdrag som ni utfört mot nya ägarna och som ni debiterat mervärdesskatt på. Av de av Skatteverket ovan redovisade omständigheterna finns det inte något som talar för att den nya markägaren trätt in i Fastighets AB Isolatorns ställe och att kostnaderna därför utgör kostnadskomponenter. Tvärtom talar avtalen för motsatsen. Skatteverket delar därför inte er uppfattning att de nya markägarna trätt in i Fastighet AB Isolatorns ställe och därmed inte heller att kostnaderna ingår som kostnadskomponenter i entreprenaduppdraget. Det leder därmed inte heller till att mervärdesskatt redovisas två gånger avseende samma tillhandahållande på det sätt som ni synes mena.

Sammantaget gör Skatteverket bedömningen att de här aktuella sanerings- och rivningstjänsterna har utförts av er åt Fastighets AB Isolatorn på deras fastighet. Ni har inte tagit ut någon ersättning för dessa tjänster. Det är inte heller visat att avtalet mellan er och Fastighets AB Isolatorn övertagits av köparna av fastigheterna. Ni har därmed gjort ett sådant uttag ur er näringsverksamhet som ska beskattas enligt 2 kap. 5 § ML.

Det kan i sammanhanget även påpekas att om man funnit att avtalet mellan er och Fastighets AB Isolatorn överlåtits till köparen av fastigheten i samband med att de förvärvar fastigheten från Fastighets AB Isolatorn skulle det, enligt Skatteverkets bedömning, innebära att de tjänster som ni har tillhandahållit Fastighets AB Isolatorn fram till beställarbytet skulle ha redovisats av er senast vid det tillfället.

1.5 Belopp

Mervärdesskatt

Ovanstående bedömningar innebär att Skatteverket påför er mervärdesskatt avseende uttag av sanerings- och rivningskostnader med 3 750 617 kr. Fördelningen per period framgår av bilaga 1.

Inkomstskatt

Mervärdesskatt avseende uttag ur näringsverksamheten kan i vissa fall vara direkt avdragsgill vid inkomsttaxeringen. Ni medges därför avdrag med 1 543 301 kr i inkomstdeklarationen för beskattningsåret 2014, med 740 057 kr i inkomstdeklarationen för beskattningsåret 2015, med 1 192 259 kr i inkomstdeklarationen för beskattningsåret 2016 och med 275 000 kr för beskattningsåret 2017.

2 Efterbeskattning

Om tiden för vanlig omprövning på Skatteverkets initiativ till den uppgiftsskyldiges nackdel har gått ut får Skatteverket ompröva genom att fatta beslut om efterbeskattning (66 kap. 27 § skatteförfarandelagen, förkortad SFL). För detta krävs att den uppgiftsskyldige i deklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen. Den oriktiga uppgiften ska ha medfört att ett beslut om slutlig skatt, mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, skatteavdrag eller punktskatt har blivit felaktigt eller inte har fattats.

Enligt 66 kap. 28 § SFL får efterbeskattning (enligt 27 § 1-3) inte beslutas om den avser ett obetydligt skatte- eller avgiftsbelopp. Efterbeskattning får inte ske om beslutet skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om Skatteverket tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga.

De omständigheter som framgår av avsnitt 1 visar att ni tillhandahållit sanerings- och rivningstjänster till ert koncernbolag Fastighets AB Isolatorn utan ersättning har inte framgått av era skattedeklarationer för de aktuella perioderna under 2014, 2015 och 2016. Härigenom har ni lämnat sådan oriktig uppgift som medför att det föreligger grund för efterbeskattning.

3 Skattetillägg

3.1 Beskrivning

Som framgår av avsnitt 1 har Skatteverket påfört er utgående mervärdesskatt avseende uttag av sanerings- och rivningstjänster som tillhandahållits Fastighets AB Isolatorn med 3 750 617 kr.

3.2 Lagar m.m.

Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller att en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. Detta framgår av 49 kap. 4-5 §§ SFL.

Skattetillägg får inte tas ut om det skattebelopp som kunde undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt. Detta framgår av 49 kap. 10 § SFL.

Skattetillägg för mervärdesskatt är 20 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle tillgodoskrävas den som har lämnat uppgiften. Detta framgår av 49 kap. 11 § SFL.

Av 51 kap. 1 § SFL framgår att Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha
 - a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
 - b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
 - c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten,
3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.

3.3 Skatteverkets bedömning

De felaktigheter som redovisats ovan i avsnitt 1 har inte kunnat utläsas av lämnade skattedeklarationer. Det är först vid revisionen som Skatteverket har kunnat upptäcka felen. Enligt Skatteverkets bedömning har ni därför lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att er beskattning blivit felaktig.

Vid bedömning av om skattebeloppet är obetydligt ska bedömningen göras för varje period för sig. Som obetydligt belopp i detta sammanhang räknas, enligt Skatteverket, belopp understigande en tiondel av prisbasbeloppet för det aktuella året. För de här aktuella åren har en tiondel av prisbasbeloppet uppgått till mellan 4 430 kr och 4 480 kr. Det medför att det undantagna skattebeloppet i perioden april 2016 är att anse som obetydligt. Beskattningsändringarna i de andra aktuella perioderna avser belopp av betydelse.

Skattetillägg ska därför tas ut med 20 % av den ingående mervärdesskatten enligt avsnitt 1 och som inte anses som obetydlig.

Vid beräkningen av skattetillägget ska, vid fråga om det föreligger skäl för befrielse, beaktas om avgiften står i rimlig proportion till felaktigheten.

Med hänvisning till Skatteverkets ställningstagande om delvis befrielse från skattetillägg med tillämpning av skatteförfarandelagen när den skattetilläggsgrundande ändringen medför en avdragsrätt vid inkomstbeskattningen (dnr 131 325504-15/111) gör Skatteverket bedömningen att ni kan medges delvis befrielse ner till 3/4 av skattetillägget. Anledningen är att Skatteverket förutom beslut om höjning av mervärdesskatt samtidigt medger avdrag med motsvarande belopp vid inkomstbeskattningen.

3.4 Belopp

Skatteverket tar ut skattetillägg avseende ej redovisad utgående mervärdesskatt med 562 201 kr. För fördelning per period se bilaga 1.

Beslutet har fattats av Evangelos Papamoustos, särskilt kvalificerad beslutsfattare

Hur man överklagar, se bilaga 2



Hur man överklagar

FR-11

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från den dag domstolen meddelade beslutet.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.
Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
→ tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.
Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
→ tiden går ut den 28 februari.

Är sista dagen en lördag, söndag eller helgdag, mid-sommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.

3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.

4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.

Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.

5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet.

Mer information finns på www.domstol.se.