



KLAGANDE

MFH Bygg AB, 556943-7196

Ombud: Martina Fagerström och Emil Virhammar

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 24 januari 2025
i mål nr 17289–17292-24, se bilaga A

SAKEN

Mervärdesskatt, inkomstskatt och skattetillägg m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten bifaller överklagandet om utgående mervärdesskatt, inkomstskatt och skattetillägg och upphäver underinstansernas avgöranden i dessa delar.
2. Kammarrätten bifaller delvis MFH Bygg AB:s ersättningsanspråk och beviljar bolaget ersättning för kostnader med sammanlagt 170 000 kr i förvaltningsrätten och i kammarrätten.

Avgörandet är elektroniskt undertecknat

Dok.Id 721147

Postadress
Box 2302
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls Torg 5

Telefon
08-561 690 00

E-post: kammarrattenistockholm@dom.se
www.domstol.se/kammarratten-i-stockholm/

Telefax

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:00

YRKANDEN M.M.

MFH Bygg AB yrkar detsamma som i förvaltningsrätten. Vidare ansöker bolaget om ersättning för kostnader i kammarrätten. Till stöd för överklagandet för bolaget fram bl.a. följande.

Samtliga tjänster har tillhandahållits mot marknadsmässig ersättning. Skatteverket har inte utrett om marknadsvärdet för tjänsterna har överstigit den ersättning som bolaget har fått. Under den aktuella perioden har bolaget färdigställt sex projekt, varav tre interna och tre externa. Oavsett om ett projekt har varit internt eller externt har bolaget tillämpat en prissättningsmodell med avsikt att ha full kostnadstäckning för direkta kostnader samt en marginal om 4–6 procent för indirekta kostnader. Bolaget har lyckats med detta i fem av de färdigställda projekten där projektresultaten utifrån intäkter minskade med direkta kostnader varit 4,03–6,41 procent. I det sjätte projektet, Brf Solitär, blev projektresultatet en förlust på 14,15 procent. Detta projekt prissattes på samma sätt som övriga projekt. Bolaget hade avtalat om ett maxpris för totalentreprenaden. Det uppstod sedan betydande merkostnader som inte kunde förutses. I och med att flera planerade byggstarter inte blev av var det inte möjligt för bolaget att täcka de indirekta kostnaderna. Det har inte varit civilrättsligt möjligt att kräva en högre ersättning från beställarna, som vid projektens färdigställande inte heller ingick i bolagets koncern.

EU-domstolen har vid flera tillfällen klargjort att omvärdering av beskattningsunderlaget måste ske restriktivt. Marknadsvärdet måste fastställas utifrån en tjänst som är jämförbar med bolagets tjänster. Endast om ingen jämförbar tjänst kan fastställas utgörs marknadsvärdet av ett belopp som inte understiger kostnaden. Skatteverket har inte ens försökt att jämföra den ersättning som bolaget har erhållit med jämförbara omsättningar. I flera domar från Högsta förvaltningsdomstolen, kammarrätter och förvaltningsrätter som har rört liknande tjänster har

Skatteverket inte ansetts uppfylla sin bevisbörda utan att presentera någon utredning om marknadsvärdet för de tjänster som har tillhandahållits. Bolaget åberopar särskilt EU-domstolens dom den 3 juli 2025 (Högekullen AB, C-808/23, EU:C:2025:516).

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås. Verket hänvisar till det som tidigare har förts fram och tillägger bl.a. följande.

Entreprenadavtalet i projektet Brf Solitär tecknades med det koncernbolag som vid tidpunkten ägde den mark som skulle bebyggas. Detta bolag sålde därefter den paketerade marken till bostadsrättsföreningen. Gentemot föreningen var priset för marken och entreprenaden gemensamt. Det var först när projektet avslutades som priset fördelades mellan mark och entreprenad. Fördelningen har alltså skett mellan koncernbolagen. För övrigt är bolaget även förbundet med bostadsrättsföreningen. Även om bevisregeln i Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2014 ref. 40 inte skulle vara tillämplig så går det i detta fall inte att fastställa en jämförbar omsättning. Entreprenadtjänster är till sin natur av sådan unik karaktär att det typiskt sett inte går att hitta en jämförbar tjänst. Även de entreprenader som bolaget har tillhandahållit skiljer sig åt. I avsaknad av jämförbara tjänster får marknadsvärdet fastställas utifrån kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna. Detta gäller vid såväl omvärdering som uttagsbeskattning. Vidare finns det avgörande skillnader mellan omständigheterna i bolagets fall och i de domar som bolaget har åberopat.

Skatteverkets beräkning av marknadsvärdet motsvarar exakt det pris som bolaget har avtalat om för projektet Brf Eda 2. Bolaget har inte lämnat någon förklaring till varför ersättningen för projektet understiger det pris som man har avtalat om (kostnaderna + 6 procent). I projektet Brf Solitär har bolaget avtalat om ett takpris som har medfört att ersättningen för projektet kommit att vida understiga såväl marknadspris som projektets direkta kostnader. Det överenskomna takpriset är så lågt att bolaget inte kan

ha haft en reell möjlighet att få tackning för projektets kostnader och än mindre att göra en affärsvinst. När det gäller bolagets förklaringar till det negativa resultatet i projektet Brf Solitär framstår det som anmärkningsvärt att dessa fördyringar inte synes ha drabbat projekt med fastpris/takpris som har tillhandahållits externa kunder alternativt interna kunder med full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Utgående mervärdesskatt

Den huvudsakliga frågan i målen är om Skatteverket har visat att det finns förutsättningar för att omvärdera beskattningsunderlagen enligt 7 kap. 3 a § mervärdesskattelagen (1994:400), GML, för de byggtreprenadtjänster som bolaget har utfört i Upplands Väsby och Uppsala åt koncernbolagen Junior Living i Upplands Väsby AB (projekt Brf Eda 2) och Junior Living Librobäck AB (projekt Brf Solitär).

Bestämmelsen om omvärdering är ett undantag från huvudregeln att beskattningsunderlaget utgörs av den ersättning som säljaren har fått och ska därför tolkas restriktivt (HFD 2021 ref. 53). Vid en omvärdering ska beskattningsunderlaget beräknas till marknadsvärdet.

Marknadsvärdet utgör enligt huvudregeln i 1 kap. 9 § GML hela det belopp som köparen av en tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan tjänst. I andra stycket anges som undantag att om ingen jämförbar omsättning av tjänster kan fastställas utgörs marknadsvärdet av ett belopp som inte understiger säljarens kostnad för att utföra tjänsten.

Förvaltningsrätten har bl.a. med hänvisning till HFD 2014 ref. 40 bedömt att Skatteverket kan uppfylla sin bevisbörda för att den ersättning som bolaget har fått är lägre än marknadsvärdet genom att göra sannolikt att ersättningen för entreprenaderna har understigit kostnaderna för att utföra dem.

Högsta förvaltningsdomstolen har emellertid i HFD 2026 ref. 5 angett att det av EU-domstolens förhandsavgörande (Högekullen AB) framgår att det synsätt som Högsta förvaltningsdomstolen gav uttryck för i HFD 2014 ref. 40 inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen gäller därför även för koncerninterna tjänster att en förutsättning för att marknadsvärdet ska kunna bestämmas utifrån den beskattningsbara personens självkostnad är att Skatteverket först visar att det saknas en jämförbar tjänst på den öppna marknaden. Även om målet i Högsta förvaltningsdomstolen avsåg en annan typ av tjänster än byggentreprenadtjänster så anser kammarrätten att de principer som där slås fast även bör kunna tillämpas på tjänsterna i detta mål.

Skatteverket har fört fram att entreprenader till sin natur är så unika att det normalt saknas jämförbara omsättningar. Enligt Skatteverket gäller detta även för de entreprenadtjänster som bolaget har utfört. Det är enligt Skatteverket mycket sällsynt att två entreprenader är helt jämförbara eftersom förutsättningarna skiljer sig åt i olika projekt. Detta gäller enligt Skatteverket bl.a. i fråga om plats, tidpunkt, utformning och materialval, men även beträffande markförhållanden, teknisk infrastruktur och etableringskostnader.

Kammarrätten konstaterar att Skatteverket inte har fört fram någon konkret utredning till stöd för sina framförda påståenden eller för att en jämförbar entreprenadtjänst i detta fall saknas på den öppna marknaden. Skatteverket kan därför inte anses ha gjort sannolikt att det saknas jämförbara transaktioner. Enligt kammarrätten finns det därmed inte förutsättningar för

att bestämma marknadsvärdet på entreprenadtjänsterna till bolagets kostnader för att utföra dessa. Kammarrätten anser därför att det inte finns grund för Skatteverkets beslut att genom en omvärdering av beskattningsunderlaget höja bolagets utgående mervärdesskatt. Därmed saknas det även grund för att ta ut skattetillägg som kan hänföras till denna omvärdering. Bolagets överklagande i dessa delar ska därför bifallas och underinstansernas avgöranden upphävas.

Inkomstskatt

Inte heller när det gäller frågan om förutsättningar för uttagsbeskattning kan Skatteverket anses ha fört fram någon konkret utredning som visar att det saknas jämförbara transaktioner på den öppna marknaden för entreprenadtjänster (HFD 2017 ref. 14). Skatteverket har därför inte visat att bolaget har tillhandahållit entreprenadtjänsterna mot en ersättning som understiger marknadsvärdet. Det finns därmed inte skäl för att uttagsbeskatta bolaget eller för att ta ut skattetillägg som kan hänföras till uttagsbeskattningen. Bolagets överklagande i dessa delar ska alltså bifallas och underinstansernas avgöranden upphävas.

Ersättning för kostnader

Kammarrätten har bifallit bolagets överklagande. Kammarrätten anser att det har varit i behov av ombud för att ta till vara sin rätt.

Bolaget har ansökt om ersättning i förvaltningsrätten med 174 000 kr för 51, 75 timmars arbete och i kammarrätten med 154 025 kr för 40 timmars arbete. Den genomsnittliga timkostnaden är därmed 3 362 kr i förvaltningsrätten och 3 851 kr i kammarrätten.

Fyra personer uppges ha utfört arbetet. Eftersom det inte framgår vilka timkostnader som har tillämpats för de olika personerna går det inte att

bedöma timkostnadernas skälighet i relation till personernas kvalifikationer och erfarenheter. I viss utsträckning har de med kortare erfarenhet debiterat fler timmar, men det går ändå inte att bedöma i vilken utsträckning som mindre kvalificerat arbete utförts till en lägre timkostnad. Det är relativt kortfattade allmänt hållna beskrivningar av det utförda arbetet. Yttrandena innehåller även upprepningar. Den angivna tidsåtgången framstår som alltför lång. Kammarrätten är därför hänvisad till att göra en allmän skälighetsbedömning av ersättningen. Med hänsyn till målens omfattning anser kammarrätten att det är skäligt med ersättning för kostnader med sammanlagt 170 000 kr i förvaltningsrätten och kammarrätten.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (KR-03).

I avgörandet har deltagit kammarrättsråden Cecilia Bohlin (ordförande) och Mats Brege Svensson samt assessorn Kent Ladvall (referent).

Föredragande har varit kammarrättssekreteraren Henrik Dahlén.



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**
Avdelning 4

DOM
2025-01-24
Meddelad i Stockholm

Mål nr
17289-24
17290-24
17291-24
17292-24

KLAGANDE
MFH Bygg AB, 556943-7196

Ombud: Martina Fagerström och Emil Virhammar

MOTPART
Skatteverket

ÖVERKLAGAT BESLUT
Skatteverkets beslut 2024-04-29, se bilaga 1

SAKEN
Mervärdesskatt, inkomstskatt samt skattetillägg

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för ombudskostnader.

Avgörandet är elektroniskt undertecknat

Besöksadress
Tegeluddsvägen 1
Telefon
08-561 680 00

Öppettider
måndag–fredag
08:00–16:00

Postadress
115 76 Stockholm

E-post
avd4.fst@dom.se

Webbplats
www.domstol.se/forvaltningsratten-i-stockholm/

YRKANDEN

MFH Bygg AB (bolaget) yrkar att det överklagade beslutet ska undanröjas i sin helhet och att bolagets mervärdesskatt samt inkomst av näringsverksamhet för respektive beskattningsår ska fastställas i enlighet med inlämnade deklarationer. Bolaget yrkar att påfört skattetillägg ska undanröjas eller att full befrielse ska medges. Bolaget yrkar också att ersättning för ombudskostnader ska beviljas.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Omvärdering av beskattningsunderlag för utgående mervärdesskatt**

Av utredningen i målet framgår att bolaget ingick entreprenadavtal om att uppföra byggnader på mark som tillhörde bostadsrättsföreningarna Eda 2 och Solitär. Bolaget och köparna av entreprenadtjänsterna var förbundna med varandra och köparna saknar full avdragsrätt för ingående moms.

Skatteverket bedömer att entreprenadavtalen utgör en koncernintern försäljning och att marknadsvärdet därför kan beräknas utifrån kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna, utan att först utreda om det finns jämförbara tjänster. Skatteverket har till stöd för sitt resonemang hänvisat till HFD 2014 ref. 40 och Kammarrätten i Stockholms dom den 25 maj 2023 i mål nr 913-22. Bolaget anser emellertid att bevisregeln i HFD 2014 ref. 40 inte kan tillämpas och att Skatteverket behöver fastställa huruvida det finns jämförbara tjänster.

Förvaltningsrätten bedömer att den praxis som Skatteverket har hänvisat till ger stöd för att verket kan uppfylla sin bevisbörda i detta fall genom att göra sannolikt att ersättningen för entreprenaderna har understigit kostnaderna för

att utföra dem. När det gäller beräkningen av dessa kostnader framgår det av utredningen att bolaget, utöver de kostnader som har bokförts på respektive projekt, även har haft gemensamma kostnader som varit nödvändiga för att bedriva verksamheten men som inte har fördelats mellan projekten. Enligt Skatteverket borde bolaget därför även haft ett påslag med sex procent på de direkta kostnaderna för att täcka respektive projekts andel av de gemensamma kostnaderna. Bolaget har inte anfört att de gemensamma kostnaderna borde ha fördelats på något annat sätt, varför det saknas skäl för domstolen att göra någon annan bedömning av marknadsvärdet än Skatteverket. Utredningen gör även sannolikt att ersättningen för entreprenaderna understiger marknadsvärdet.

Frågan är då om bolaget har gjort sannolikt att ersättningen ändå var marknadsmässig. Med uttrycket marknadsmässigt betingad prissättning avses en nedsättning av priset som, med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, kan anses affärsmässig och således till gagn för den bedrivna verksamheten (HFD 2014 ref. 40, RÅ 2002 ref. 110 och RÅ 2010 ref. 76).

Bolaget har i detta avseende bl.a. anfört att prissättningen har skett enligt likartade principer som bolagets andra projekt och att skälet till att projekt Brf Solitär drabbades av stora förluster i huvudsak berodde på att man tillämpade ett maxpris och att det uppstod oförutsedda kostnadsökningar. Det framgår emellertid av utredningen att ersättningen som bolaget erhöll för projekt Brf Eda 2 inte ens uppgick till den avtalade ersättningen, varför den inte bedöms som marknadsmässig. Domstolen noterar även att ersättningen för projekt Brf Solitär understeg marknadspriset med drygt 19 procent. Entreprenaden var dessutom begränsad till ett maxpris som vida understiger kostnaderna för att utföra den. Även med beaktande av det som anförts om oförutsedda kostnadsökningar m.m. anser domstolen att bolaget inte i tillräcklig mån har förmått visa att de hade för avsikt att gå med vinst vid

prissättningen av projekt Brf Solitär. Bolaget har därför inte visat att ersättningen för projekten var marknadsmässig.

Sammanfattningsvis bedömer domstolen att förutsättningarna för att omvärdera bolagets beskattningsunderlag för utgående mervärdeskatt avseende december 2019 och december 2022 är uppfyllda.

Uttagsbeskattning

Om ett företag tillhandahåller en tjänst mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, kan uttagsbeskattning komma ifråga. Det innebär att beskattningen ska ske som om tjänsten hade tillhandahållits mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

I situationer där det inte finns relevanta och jämförbara transaktioner som kan ligga till grund för att bestämma ett marknadsvärde kan det vara såväl nödvändigt som rimligt att i stället utgå från att ersättningen dels ska leda till att bolaget får täckning för sina kostnader, dels innehåller ett skäligt vinstpåslag. Det krävs dock en viss försiktighet vid bedömningen av marknadsvärdet i samband med tillämpningen av reglerna om uttagsbeskattning (se HFD 2017 ref. 14).

Förvaltningsrätten instämmer i Skatteverkets bedömning att byggentreprenader till sin natur får anses vara så pass unika att det saknas jämförbara tjänster.

Skatteverket har därmed haft fog för att utgå från kostnaderna vid bedömningen av marknadsvärdet i detta fall. Skatteverkets beräkning av de nedlagda kostnaderna utgör vidare en försiktig bedömning av marknadsvärdet för de aktuella projekten och bolaget har inte inkommit med något konkret förslag på hur de gemensamma kostnaderna annars borde ha fördelats.

Förvaltningsrätten bedömer därför att Skatteverket har gjort sannolikt att ersättningen för byggprojekten har understigit marknadsvärdet. Av samma skäl som redogjorts för under föregående avsnitt anser domstolen att bolaget inte

har gjort sannolikt att prissättningen av entreprenaderna ändå var affärsmässiga. Förutsättningarna för att uttagsbeskatta bolaget är alltså uppfyllda, varför Skatteverket har haft rättslig grund att höja bolagets inkomst av näringsverksamhet för beskattningsåren 2019 och 2022.

Efterbeskattning

Förvaltningsrätten bedömer att det av Skatteverkets utredning klart framgår att bolaget har redovisat utgående moms för december 2019 och inkomst av näringsverksamhet för beskattningsåret 2019 med för låga belopp. Några uppgifter om sakförhållandena har inte lämnats i deklarationen. Domstolen bedömer därmed att bolaget har lämnat oriktiga uppgifter till ledning för beskattningen och att dessa uppgifter har lett till felaktiga beslut om skatt. Det har inte kommit fram några omständigheter som gör att det framstår som uppenbart oskäligt att efterbeskatta bolaget.

Skattetillägg

Förvaltningsrätten bedömer att det av utredningen klart framgår att bolaget har redovisat utgående moms för december 2019 och 2022 samt inkomst av näringsverksamhet för beskattningsåren 2019 och 2022 med för låga belopp. Det har lett till att skattebelopp av betydande värde har undandragits. Det kan inte, såsom bolaget anför, endast anses röra sig om en felaktig värdering. Som ovan konstaterats har inte bolaget i deklarationen lämnat några uppgifter om sakförhållandena. Domstolen bedömer därför att bolaget har lämnat oriktiga uppgifter till ledning för beskattningen, varför det finns förutsättningar att ta ut skattetillägg.

Bolaget har emellertid anförts att det finns grund för befrielse från skattetillägget och hänvisat till Högsta förvaltningsdomstolens mål nr 3217-21. Eftersom Högsta förvaltningsdomstolen har begärt förhandsavgörande från

EU-domstolen i ett mål som rör omvärdering och vilka kostnader som ska inkluderas i ett bolags beskattningsunderlag anser bolaget att det visar att bedömningen av marknadsvärdet för de aktuella entreprenaderna är en mycket svår rättslig fråga. Förvaltningsrätten delar inte bolagets bedömning. Enligt domstolen skiljer sig omständigheterna mellan aktuella mål och Högsta förvaltningsdomstolens mål så pass mycket åt att begäran om förhandsavgörande inte i sig utgör grund för befrielse av skattetillägg. Det finns inga andra omständigheter som leder till att det annars vore oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp.

Sammanfattningsvis har det inte kommit fram skäl för domstolen att göra någon annan bedömning än vad Skatteverket har gjort i det överklagade beslutet. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för ombudskostnader

Enligt 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska en skattskyldig som har haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att tillvarata sin rätt, efter ansökan, beviljas ersättning för kostnader om denne helt eller delvis har vunnit bifall till sina yrkanden. Detsamma gäller om ärendet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning.

Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden och målet avser inte frågor som är av betydelse för rättstillämpningen. Det föreligger inte heller synnerliga skäl för ersättning. Ansökan om ersättning för ombudskostnader ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

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

Peter Lif
Chefsrådman

Nämndemännen Anne Engevik, Ingrid Gunnarsson och Magnus Kristiansson har också deltagit i avgörandet.

Föredragande juristen Filippa Carlsson har varit föredragande.



Helena Karlsson, 010-574 11 96

BeslutDatum
2024-04-29

1(19)

MFH Bygg AB
c/o TITIANA HOLDING AB
JAKOBSBERGSGATAN 22
111 44 STOCKHOLMFÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLMINKOM: 2024-09-10
MÅLNR: 17289-24
AKTBIL: 17**Beslutet gäller:** MFH Bygg AB**Organisationsnummer:** 556943-7196**Ärendenummer:** 24TD16418**Beslut**

Skatteverket beslutar att ändra era skatter och avgifter. Skatteverket beslutar även om skattetillägg.

Mervärdesskatt (moms) för perioden 2019-12

Beskattningsfråga	Utgående moms höjning, kr	Moms att betala, kr	Skattetillägg, kr
Omvärdering och uttags- beskattning av entreprenader	+ 457 316	+ 457 316	
Summa ändring:		+ 457 316	91 463

Hur mycket skatt och skattetillägg ni ska betala per redovisningsperiod ser ni i sammanställning 1.

Ni kan läsa om skattetillägget i avsnitt 3.

Beslutet gäller omprövning av beslut i enlighet med lämnad momsdeklaration.

Mervärdesskatt (moms) för perioden 2022-12

Beskattningsfråga	Utgående moms höjning, kr	Moms att betala, kr	Skattetillägg, kr
Omvärdering och uttags- beskattning av entreprenader	+ 8 072 544	+ 8 072 544	
Summa ändring:		+ 8 072 544	1 614 508

Hur mycket skatt och skattetillägg ni ska betala per redovisningsperiod ser ni i sammanställning 2.

Ni kan läsa om skattetillägget i avsnitt 3.

Beslutet gäller omprövning av beslut i enlighet med lämnad momsdeklaration

Inkomstskatt för beskattningsåret 2019

Beskattningsfråga	Underlag för skatt höjning (+), kr	Underlag för skattetillägg, kr
Omvärdering och uttagsbeskattning av entreprenader	+ 1 829 264	
Summa ändring:	+ 1 829 264	1 829 264

Efter ändringen blir ert underskott av näringsverksamhet 36 955 655 kr (-38 784 919 kr + 1 829 264 kr). Den fastställda inkomsten och den beskattningsbara inkomsten uppgår till 0 kr.

Skattetillägg tillkommer med 40 % av en fjärdedel av minskningen av underskottet 1 829 264 kr. Ni kan läsa om skattetillägg i avsnitt 3.

Beslutet gäller omprövning av beslut i enlighet med lämnad inkomstdeklaration.

Inkomstskatt för beskattningsåret 2022

Beskattningsfråga	Underlag för skatt höjning (+), kr	Underlag för skattetillägg, kr
Omvärdering och uttagsbeskattning av entreprenader	+ 32 290 176	
Summa ändring:	+ 32 290 176	32 290 176

Efter ändringen blir ert underskott av näringsverksamhet 62 933 950 kr (-97 053 390 kr + (1 829 264 kr + 32 290 176 kr)). Den fastställda inkomsten och den beskattningsbara inkomsten uppgår till 0 kr.

Skattetillägg tillkommer med 40 % av en fjärdedel av minskning av underskottet 32 290 176 kr. Ni kan läsa om skattetillägg i avsnitt 3.

Beslutet gäller omprövning av beslut i enlighet med lämnad inkomstdeklaration.

Motivering

Skatteverket har den 12 januari 2024 redovisat ett förslag till beslut. Ni har lämnat synpunkter på avsnitt 1-3. Era synpunkter har inte påverkat Skatteverkets bedömning.

1 Omvärdering och uttagsbeskattning av entreprenader

1.1 Beskrivning

Ägare och styrelse

MFH Bygg AB (556943-7196), härnåfter ni eller bolaget, är ett helägt dotterbolag till My First Home AB (556927-9887). Koncernmoderbolag är My First Home Holding AB (559127-7354).

Under den granskade perioden har er styrelse bestått av följande ledamöter.

Roll	Fr o m	Namn
Styrelseledamot	2020-07-04	Eliasson, Claes Per-Åke
Styrelseledamot, Ordförande	2013-11-20	Pettersson, Jan Erik Christian
Styrelseledamot	2013-11-20	Bouveng, Ulf Magnus
Extern VD	2017-08-17	Eliasson, Claes Per-Åke

Er ägare, My First Home AB, äger även Junior Living Holding AB (556933-3338), som i sin tur har ägt Junior Living i Upplands Väsby AB (556959-0010) och Junior Living Librobäck AB (559045-0846) med vilka ni tecknat entreprenadkontrakt avseende två granskade interna byggprojekt, se vidare nedan. Under den granskade perioden har Junior Living Holding AB:s styrelseledamöter varit följande.

Roll	Fr o m	Namn
Styrelseledamot	2013-05-27	Eliasson, Claes Per-Åke
Styrelseledamot	2017-08-17	Pettersson, Jan Erik Christian
Styrelseledamot	2013-05-27	Bouveng, Ulf Magnus

Verksamhet

Av er årsredovisning för räkenskapsåret 2021 framgår att ni har varit koncernens byggentreprenadbolag och bedriver entreprenadverksamhet, projektledning och konsultverksamhet inom bygg-, anläggnings- och fastighetsbranschen samt äger och förvaltar fastigheter. Ni har bedrivit entreprenader av bostadshus och hotellbyggnader baserat på de av moderbolaget utvecklade byggsystemen.

Byggentreprenaderna har genomförts som totalentreprenader från mark till kompletta färdiga byggnader. Ni har långsiktiga samarbeten med större fastighetsägare i Sverige.

Under den granskade perioden 2017 – 2022 har ni avsluta sex större byggprojekt. Tre av projekten har utförts till externa kunder och tre av projekten har utförts till interna kunder. Ett av de interna projekten avser ett hotell och de två andra interna projekten avser bostadsprojekt, hädanefter projekt Brf Eda 2 respektive projekt Brf Solitär. Köpare av byggentreprenaderna i de två interna bostadsprojekten är koncernbolagen Junior Living i Upplands Väsby AB (projekt Brf Eda 2) och Junior Living Librobäck AB (projekt Brf Solitär). Köparna saknar avdragsrätt för ingående moms.

Närmare om de två interna bostadsprojekten

I de två interna bostadsprojekten har byggnader uppförts på mark tillhörande Brf Eda 2 och Brf Solitär. Marken har Brf Eda 2 och Brf Solitär köpt av de till er närstående bolagen, Junior Living Holding AB och Junior Living Librobäck AB. Marken har överlåtits genom överlåtelse av aktierna i de bolag som äger marken. Aktierna i de markägande bolagen har sålts med vinst. Köpare av entreprenad, säljare av markbolag, markbolag samt köpare av markbolag framgår nedan.

Köpare av entreprenad	Säljare av markbolag	Markbolag	Köpare av markbolag
Junior Living i Upplands Väsby AB	Junior Living Holding AB	Junior Living i Upplands Väsby AB	Brf Eda 2
Junior Living Librobäck AB	Junior Living Librobäck AB	- Fastighetsbolag Librobäck 12:8 AB - Fyrisvallsgatans Fastighets AB	Brf Solitär

Av de entreprenadavtal ni tecknat med Junior Living i Upplands Väsby AB och Junior Living Librobäck AB framgår att ni ska få betalt för nedlagda kostnader med ett påslag på 6 %. Av entreprenadavtalet med Junior Living Librobäck AB framgår även att ni satt ett maxpris till 132 500 000 kr exkl. moms.

Entreprenadavtalet med Junior Living i Upplands Väsby AB har för er räkning undertecknats av Magnus Bouveng (Manne Bouveng) och Claes Eliasson, och för Junior Living i Upplands Väsby AB:s räkning av Jan (Janne) Pettersson och Marie Bergström. Datum för underskrift framgår inte av avtalet.

Entreprenadavtalet med Junior Living Librobäck AB, daterat den 15 december 2020, har för er räkning undertecknats av Magnus Bouveng (Manne Bouveng) och Claes Eliasson och för Junior Living Librobäck AB:s räkning av Jan (Janne) Pettersson och Magnus (Manne) Bouveng.

Magnus Bouveng och Jan Pettersson, som sitter i er styrelse satt även i styrelsen för Brf Eda 2 och Brf Solitär från bildandet fram tills att byggprojekten avslutades. De har även skrivit under den ekonomiska planen för respektive bostadsrättsförening

Aktieöverlåtelseavtalet mellan Junior Living Holding AB och Brf Eda 2, daterat den

29 september 2017, har för Junior Living Holding AB undertecknats av Claes Eliasson och Magnus Bouveng och för Brf Eda 2 av Magnus Bouveng och Marie Bergström.

Aktieöverlåtelseavtalet mellan Junior Living Librobäck AB och Brf Solitär, daterat den 25 februari 2021, har för Junior Living Librobäck AB undertecknats av Claes Eliasson och Jan Pettersson och för Brf Solitär av Magnus Bouveng och Peter Björck.

Enligt uppgift från er var inflyttningen i Brf Eda 2 klar 2018-12-28 men ni har bokfört direkta kostnader avseende detta projekt även under stor del av 2019. Inflyttningen i Brf Solitär var klar i juni 2022 men projektet slutfördes i slutet av 2022.

Resultat avslutade byggprojekt

Ni har under granskad tid redovisat förluster avseende ert rörelseresultat. Era förluster har täckts av ovillkorade aktieägartillskott.

I svar den 6 april 2023 har ni inkommit med en sammanställning ”Detaljerat resultat per projekt”. Av uppgifter som är hämtade från denna sammanställning framgår att för de projekt som avslutats under perioden 2017-01-01 – 2022-12-31 uppgår intäkter bokförda på projekten till 953 633 144 kr och kostnader bokförda på projekten (direkta kostnader) till 937 961 412 kr. Redovisat resultat för de avslutade projekten uppgår till sammanlagt 15 671 702 kr (953 633 144 - 937 961 412). De tre avslutade externa projekten har haft ett påslag med cirka 4 – 6 % på direkta kostnader.

För de två interna projekten uppgår intäkter till 244 360 143 kr (111 833 826 + 132 526 317) och direkta kostnader till 262 716 589 kr (107 229 33 kr + 155 487 258 kr). Redovisat resultat för de två interna projekten uppgår till sammanlagt – 18 356 445 kr (244 360 143 - 262 716 589), se tabell nedan.

Projekt	Intäkter, kr	Direkta kostnader, kr	Resultat, kr
Brf Eda 2	111 833 826	107 229 331	4 604 496
Brf Solitär	132 526 317	155 487 258	- 22 960 941
Summa	244 360 143	262 716 589	- 18 356 445

Av ert svar från den 6 april 2023 framgår även att ni har gemensamma kostnader på sammanlagt 98 910 653 kr som inte har bokförts på något projekt, härnäst efter ej fördelade gemensamma kostnader. Av uppgifter som är hämtade från er sammanställning framgår att för perioden 2017-01-01 – 2022-12-31 uppgår resultatet för de avslutade projekt enligt nedan.

Redovisat resultat avslutade projekt	15 671 702 kr
Ej fördelade gemensamma kostnader	<u>- 98 910 653 kr</u>
Summa resultat avslutade projekt	- 83 238 951 kr

Ni har i svar den 17 februari 2023 framfört att samtliga direkta kostnader för projekten har bokförts på respektive projekt. Detta inkluderar bl. a. lönekostnader för projektledare och platschefer. Kostnad för fastighetsutvecklare, VD och teknisk utveckling fördelas varje månad och debiteras respektive projekt utifrån hur stor andel av arbetstiden som ägnats åt

respektive projekt. Ni har kalkylerat med att ej fördelade gemensamma kostnader (av er benämnda de allmänna kostnaderna) ska täckas av de vinster som ska göras från summan av projekten. Tyvärr har marknaden varit tuff under ett antal år. Ni har inte kunnat sälja in alls så många projekt som beräknat. I huvudsak har ett enda projekt drivits åt gången. Inte som planerats och kalkylerats med flera projekt parallellt. Samtidigt har kostnadsökningar gjort att de ej fördelade kostnaderna ökat mer än beräknat. De projektresultat som genererats och med ett påslag på 6 % har inte helt kunnat täcka bolagets totala kostnader.

Skatteverket har i fråga till er den 2 maj 2023 önskat få ett svar från er på hur de ej fördelade gemensamma kostnaderna på 98 910 653 kr borde ha fördelats per projekt. Ni har i svar den 29 maj 2023 endast framfört att de allmänna omkostnaderna har beaktats i den marginal som ni har budgeterat för och tillämpat i era projekt.

1.2 Synpunkter på förslag till beslut

Sammanfattning

I era synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut framför ni sammanfattningsvis följande.

Ni anser att ersättningen för entreprenadtjänsterna motsvarar marknadsvärdet samt att det inte föreligger grund för att genom omvärdering av beskattningsunderlaget höja utgående moms eller genom uttagsbeskattning höja inkomst av näringsverksamhet. Ni anser inte att Skatteverket visar att ni lämnat oriktig uppgift, och det föreligger därför inte grund för efterbeskattning eller skattetillägg. Om Skatteverket anser att oriktig uppgift lämnats anser ni att det föreligger grund för befrielse eftersom det är fråga om en svår skatterättslig fråga.

Förutsättningar för omvärdering och uttagsbeskattning

Marknadsvärdet motsvarar vad en extern part skulle betala för motsvarande tjänst. Skatteverket ska visa att den tillhandahållna tjänsten understiger marknadsvärdet för motsvarande tjänst eller visa att det inte finns ett sådant marknadsvärde. Det finns inget stöd i prejudicerande avgöranden som ger stöd för att marknadsvärdet endast kan fastställas om det går att finna identiska tillhandahållanden på den öppna marknaden.

Omständigheterna i HFD 2014 ref 40 skiljer sig från omständigheterna i förevarande fall. I HFD 2014 ref 40 var det fråga om ett moderbolag som sålde koncerninterna förvaltningstjänster till sina dotterbolag. Tjänsterna ansågs innehålla tjänsteinslag som svåreligen skulle kunna tillhandahållas mellan oberoende parter varför det inte ansågs finnas jämförbara transaktioner. Ni å er sida har tillhandahållit entreprenadtjänster för vilka det går att identifiera jämförbara transaktioner. Samtliga av era projekt har tillhandahållits som totalentreprenad och avsett modulbostäder, vilka i alla väsentliga avseenden kan jämföras med andra totalentreprenader. Det finns således jämförbara omsättningar för fastställandet av ett marknadsvärde, bland annat era externa projekt. Bevisregeln i HFD 2014 är därmed inte tillämplig i er situation.

Det är ostridigt att större delen av er verksamhet har utgjorts av externa projekt som har tillhandahållits oberoende parter. Prissättningen gentemot externa respektive närstående parter har fastställts enligt likartade principer. Ni har haft för avsikt att ha full kostnadstäckning med marginal för både indirekta kostnader och vinst. Anledningen till att ni gått med förlust i flera projekt, såväl interna som externa, är att ni likt många andra aktörer har avtalat om ett maxpris för entreprenaderna. Vidare har det uppstått oförutsedda kostnader, exempelvis har byggkostnaderna ökat kraftigt de senaste åren.

Skatteverket har inte underbyggt sitt påstående med någon bevisning eller utredning avseende marknadsvärdet. Skatteverket har inte heller presenterat några underlag som visar att närståendeförhållandet för de interna projekten har påverkat prissättningen på så sätt att ersättningen kommit att understiga marknadsvärdet.

Eftersom ni tillhandahållit jämförbara entreprenadtjänster med tillämpning av samma prissättningsmodell till externa parter anser ni att det helt saknas anledning att fastställa ert beskattningsunderlag med utgångspunkt i annat än den mottagna ersättningen, liksom att det saknas grund för uttagsbeskattning.

Efterbeskattning och skattetillägg

För efterbeskattning och skattetillägg krävs att Skatteverket kan visa att det klart framgår att ni har lämnat en oriktig uppgift.

De uppgifter ni redovisat i era inkomst- och momsdeklarationer motsvarar er faktiska skattepliktiga försäljning vid deklarationstidpunkterna. Skatteverket har inte visat att er ersättning understiger tjänsternas marknadsvärde, och har således inte visat att ni lämnat oriktig uppgift. Det finns därför ingen grund för efterbeskattning eller skattetillägg.

Om Skatteverket anser att en oriktig uppgift har lämnats anser ni att befrielse ska medges eftersom frågan om ersättningen är marknadsmässig är komplicerad och svårbedömd, samt att avgiften inte står i proportion till felaktigheten. Tillämpningen av omvärderingsreglerna har varit föremål för prövning i domstol vid ett stort antal tillfällen de senaste åren. I de fall det varit fråga om omvärdering av entreprenadtjänster har domstolarna nästan uteslutande dömt till de skattskyldiges fördel. Ytterligare stöd för att frågan är komplicerad och svårbedömd finns i att HFD i mål nr 3217-21 har hänvisat frågan om omvärderingsreglernas förenlighet med EU-rätten till EU-domstolen för förhandsavgörande.

1.3 Lagar m.m.

Mervärdesskattelagen

Av 1 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) (nedan ML) framgår att skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag, om inte annat följer av andra stycket eller 3 a, 3 b, 4, 5 a eller 5 b §.

Om den som omsätter varan eller tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst före den tidpunkt som avses i första stycket, inträder skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Detta gäller dock endast om omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo.

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav. En överlåtelse av en enfunktionsvouchervoucher ska vid tillämpning av första stycket likställas med en leverans av de varor eller ett tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser.

Av 1 kap. 3 a § ML framgår att vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster och av varor som omsätts i samband med sådana tjänster inträder skyldigheten att betala skatt när faktura har utfärdats. Om någon faktura inte har utfärdats när betalning erhålls, eller om faktura inte har utfärdats inom den tid som anges i 11 kap. 3a § första stycket, inträder skattskyldigheten enligt 3 §.

Av 1 kap. 9 § ML framgår att med marknadsvärde förstås hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan vara eller tjänst.

Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster kan fastställas, utgörs marknadsvärdet

1. när det gäller varor, av ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om inköpspris saknas, självkostnadspriset, fastställt vid tidpunkten för transaktionen, eller

2. när det gäller tjänster, av ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att utföra tjänsten.

Av 2 kap. 1 § ML framgår att 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 §.

Av 3 kap. 1 § ML framgår att omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktiga, om inget annat anges i detta kapitel.

Av 7 kap. 1 § ML framgår att normalskattesatsen är 25 % av beskattningsunderlaget.

Av 7 kap. 3 a § ML framgår att i sådana fall som avses i 3 § 1 och 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av marknadsvärdet respektive marknadsvärdet och punktskatt som köparen påförts i ett annat EU-land, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet,
2. köparen inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11-13 §§,
3. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
4. den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Lag (2011:283).

Av 7 kap. 3 d § ML framgår att säljare och köpare ska anses förbundna med varandra enligt 3 a och 3 b §§, om det föreligger familjeband eller andra nära personliga band,

organisatoriska band, äganderättsliga band, finansiella band, band på grund av medlemskap, band på grund av anställning eller andra juridiska band.

Som band på grund av anställning ska även anses band mellan arbetsgivare och en arbetstagares familj eller andra personer som står arbetstagaren nära. *Lag (2007:1376)*.

Inkomstskattelagen

Av 22 kap. 2 § inkomstskattelagen (IL) framgår att med uttag avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller att han för över den till en annan näringsverksamhet.

Av 22 kap. 3 § IL framgår att med uttag avses också att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.

Av 22 kap. 4 § IL framgår att om bestämmelserna om uttag av en tillgång i 2 och 3 §§ tillämpas också på uttag av en tjänst om värdet av tjänsten är mer än ringa.

Av 22 kap. 7 § IL framgår att om uttag av en tillgång eller en tjänst ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning).

Av 61 kap. 2 § IL framgår att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av övriga bestämmelser i detta kapitel.

Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning.

I fråga om tillgångar eller tjänster från den egna näringsverksamheten avses med marknadsvärde det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.

Skatteförfarandelagen

Av 66 kap. 35 § Skatteförfarandelagen (SFL) framgår att om en omprövning av ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt avser flera redovisningsperioder och det inte framgår vilka perioder skatten eller avgifter ska hänföras till, får en omprövning som beslutas under beskattningsåret hänföras till den senaste redovisningsperioden. Beslutas omprövningen efter beskattningsårets utgång, får ändringen hänföras till beskattningsårets sista period.

Övrigt

Högsta förvaltningsdomstolen har i dom den 18 juni 2014 uttalat följande. Den omständigheten att parterna i en koncernintern transaktion är närstående innebär att prissättningen kan påverkas av faktorer som saknar relevans vid motsvarande externa transaktion. Prissättningen inom en koncern kan därmed avvika från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter. När det gäller koncerninterna tjänster bör därför Skatteverket kunna inrikta sin bevisföring på att den skattskyldiges ersättning understigit kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna. (HFD 2014 ref. 40)

Med uttrycket marknadsmässigt betingad prisnedsättning avses en nedsättning av priset som, med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, kan anses affärsmässig och således till gagn för den bedrivna verksamheten (RÅ 2002 ref 110 och RÅ 2010 ref. 76). För att ett pris ska anses vara marknadsmässigt betingat krävs i princip att samma pris också kan ges till en oberoende köpare (prop. 2007/2008:25 s. 254)

Uttrycket affärsmässigt motiverat är utformat som ett undantag och ska tillämpas restriktivt, exempelvis när prissättningen föranleds av att överlåtaren önskar utveckla en affärsrelation till en viss köpare. Det ankommer på säljaren att göra sannolikt att priset är affärsmässigt motiverat (prop. 1998/99:15 s. 166 och 292). Praxis har också intagit en restriktiv tolkning av begreppet (RÅ 2004 ref. 94 och RÅ 2008 ref. 57).

1.4 Skatteverkets bedömning

1.4.1 Omvärdering

Generellt om omvärdering av beskattningsunderlaget

Utgångspunkten är att beskattningsunderlaget utgörs av den ersättning som säljaren får av köparen. Beskattningsunderlaget ska dock vid vissa transaktioner mellan närstående parter beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet i stället för i den ersättningen som säljaren har fått. Reglerna har införts i preventivt syfte för att förhindra ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten, som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter.

För att beskattningsunderlaget ska beräknas utifrån marknadsvärdet istället för ersättningen krävs att

- köparen saknar full avdragsrätt,
- säljare och köpare är förbundna med varandra,
- ersättningen är lägre än marknadsvärdet
- säljaren kan inte göra sannolikt att priset är marknadsmässigt betingat.

Bestämmelsen om omvärdering av beskattningsunderlaget utgör ett undantag från huvudregeln om att beskattningsunderlaget utgörs av den ersättning som säljaren har erhållit och ska därför tolkas restriktivt. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att beskattningsunderlaget understiger marknadsvärdet. Beviskravet är sannolikt (ordinarie förfarande) respektive mycket sannolikt eller klart framgår (efterbeskattning och skattetillägg).

Fråga om köpare och säljare är förbundna med varandra och köparen saknar full avdragsrätt

Första frågan att ta ställning till är om ni är förbundna med köparna av byggentreprenaderna i de två interna bostadsprojekten, samt om köparna saknar full avdragsrätt för ingående moms.

Ni har sålt de aktuella entreprenaderna till Junior Living i Upplands Väsby AB och Junior Living Librobäck AB. Vid tidpunkten ägdes köparna av ert systerbolag Junior Living Holding AB, vars styrelse i huvudsak bestod av samma personer som er styrelse. Det kan

således konstateras att ni och köparna av entreprenaderna ingick i samma koncern och således var nära förbundna med varandra. Köparna saknar avdragsrätt för ingående moms.

Vidare har Junior Living Holding AB och Junior Living Libroäck AB sålt den mark ni bebyggt till Brf Efa 2 och Brf Solitär. Detta har skett genom försäljning av från momsplikt undantagna aktier i markägande bolag. Från och med bildandet fram tills att byggprojekten avslutades bestod även bostadsrättsföreningarnas styrelse av i huvudsak samma personer som er styrelse, och dessa personer har även undertecknat bostadsrättsföreningarnas ekonomiska plan. Även bostadsrättsföreningarna saknar avdragsrätt för ingående moms.

Den kan således konstateras att den personkrets som kontrollerade er och köparna av de aktuella entreprenaderna, även kontrollerade säljarna av aktierna (marken), liksom de båda bostadsrättsföreningarna. Den aktuella personkretsen har också undertecknat entreprenadavtalen, aktieöverlåtelseavtalen samt föreningens ekonomiska plan. Det råder således en förbundenhet mellan samtliga avtalsparter, och den aktuella personkretsen har haft kontroll över hur priset gentemot bostadsrättsföreningarna ska fördelas mellan momspliktig entreprenad och från momsplikt undantagna aktier (marken).

Fråga om ersättningen för entreprenaden understiger marknadsvärdet

Nästa fråga att ta ställning till är om Skatteverket visat att det pris köparna fått betala för entreprenaderna understiger marknadspriset.

Vid granskningen har Skatteverket gjort följande iakttagelser.

Ni och köparna av de två aktuella entreprenaderna ingår i samma koncern. Det är således fråga om koncernintern försäljning. Skatteverket kan därmed inrikta sin bevisföring på att er ersättning för entreprenaderna understigit kostnaderna för att utföra tjänsterna i enlighet med bevisregeln i HFD 2014 ref. 40.

I era synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut anför ni det i ert fall finns jämförbara omsättningar, bland annat era försäljningar till externa kunder, och att bevisregeln i HFD 2014 ref 40 därmed inte är tillämplig. Skatteverket måste därför visa att ersättningen understiger marknadsvärdet för motsvarande tjänst, eller visa att det inte finns ett sådant marknadsvärde.

Mot detta kan invändas att bevisregeln i HFD 2014 ref 40 inte är begränsad till att endast avse koncernintern försäljning av förvaltningstjänster. Att bevisregeln även är tillämplig vid koncernintern försäljning av entreprenadtjänster framgår av dom från Kammarrätten i Stockholm den 25 maj 2023 (mål nr 913-22). I målet var det fråga om koncernintern försäljning av entreprenadtjänster. Domstolen uttalade att Skatteverket, för att visa att ersättningen är lägre än marknadsvärdet, antingen behöver visa på en jämförbar tjänst *eller* visa att kostnaderna för att tillhandahålla tjänsten överstiger ersättningen för samma tjänst.

I sammanhanget kan tilläggas att även om bevisregeln i HFD 2014 ref 40 inte skulle vara tillämplig är Skatteverkets uppfattning att entreprenadtjänster till sin natur skiljer sig åt vad gäller tidpunkt, plats och utförande, varför det är svårt att identifiera en jämförbar tjänst. Enbart ett påstående om att ni själva tillhandahållit jämförbara tjänster till externa köpare

som prissatts enligt liknande principer utgör enligt Skatteverkets mening inte bevisning för att marknadsvärdet för de två aktuella projekten skulle vara lägre än kostnaderna för att utföra tjänsterna.

Med hänsyn till vad som ovan anförts anser Skatteverket att marknadsvärdet får anses uppgå till i vart fall kostnaderna för att entreprenaden.

Beräkning av marknadsvärdet (kostnader för att utföra entreprenaderna)

Av Skatteverkets ställningstagande 202 195456-19/111 framgår att när marknadsvärdet ska beräknas med utgångspunkt i bolagets kostnader bör detta göras på motsvarande sätt som när det gäller att bestämma beskattningsunderlaget vid uttag av tjänster i allmänhet. Det innebär att med kostnader för att utföra en tjänst avses den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten (prop. 2007/08:25 s. 248 och HFD 2014 ref. 40).

Till att börja med kan konstateras att de kostnader som ni bokfört på de två interna bostadsprojekten (direkta kostnader) har varit nödvändiga för att ni ska kunna tillhandahålla entreprenadtjänsterna. Dessa kostnader uppgår till 107 229 331 kr i projekt Brf Eda 2 och till 155 487 258 kr i projekt Brf Solitär.

Därutöver har ni i er verksamhet bokfört ej fördelade gemensamma kostnader (hädanefter gemensamma kostnader) med 98 910 653 kr. Dessa kostnader har varit nödvändiga för att bedriva er verksamhet och avser därmed indirekt de bedrivna projekten. Skatteverket har bitt er att inkomma med svar avseende hur de gemensamma kostnaderna enligt er ska fördelas mellan de olika projekten, men ni har inte inkommit med någon fördelning. I avsaknad av detta har Skatteverket försökt hitta en rättvisande modell för fördelning mellan de olika projekten.

Skatteverket tittade på möjligheten att fördela de gemensamma kostnaderna utifrån projektens omsättning eller direkta kostnader årsvis, men har bedömt att det skulle medföra att en för hög andel av kostnaderna fördelades till de två interna bostadsprojekten. Istället har Skatteverket gjort bedömningen att ni i vart fall borde ha haft ett påslag med 6 % på direkta kostnader för att täcka respektive projekts andel av de gemensamma kostnaderna. Detta är en försiktig bedömning som också går helt i linje med era egna entreprenadavtal. Beräknad andel för gemensamma kostnader för projekten Brf Eda 2 och Brf Solitär framgår nedan.

Projekt	Direkta kostnader, kr	Del av gemensamma kostnader, kr	Kostnader totalt, kr
Brf Eda 2	107 229 331	6 433 579 *	113 662 910
Brf Solitär	155 487 258	9 329 235 *	164 816 493

* 6 % av projektets direkta kostnader

De kostnader (direkta kostnader och del av gemensamma kostnader) som ni inte tagit betalt för i projekt Brf Eda 2 uppgår till 1 829 264 kr och i projekt Brf Solitär till 32 290 176 kr. Er ersättning understiger således marknadsvärdet med motsvarande belopp enligt följande.

Projekt	Ersättning, kr	Marknadsvärde (kostnader), kr	Resultat, kr
Brf Eda 2	111 833 826	113 662 910	- 1 829 264
Brf Solitär	132 526 317	164 816 493	- 32 290 176

Fråga om ersättningen är marknadsmässigt betingad

Sista frågan att ta ställning till är om ni visat att det pris köparna fått betala för entreprenaderna trots allt är marknadsmässigt betingad.

I era synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut har ni anförts att anförts att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Ni har tillhandahållit tjänster till både interna och externa köpare, prissättningen har fastställts enligt likartade principer och ni har haft för avsikt att ha full kostnadstäckning med marginal för både indirekta kostnader och vinst. Anledningen till att ni gått med förlust i flera projekt, såväl interna som externa, är att ni likt många andra aktörer har avtalat om ett maxpris för entreprenaderna. Vidare har det uppstått oförutsedda kostnader, exempelvis har byggkostnaderna ökat kraftigt de senaste åren.

Mot detta kan invändas följande.

Om ersättningen understiger marknadspriset är utgångspunkten att ersättningen inte är marknadsmässigt betingad, det gäller särskilt om det är fråga om en markant skillnad mellan ersättningen och marknadspriset.

Vad gäller projekt Brf Eda kan konstateras att den ersättning som ni och köparen kommit överens uppgår till projektets kostnader med ett påslag om 6 %. Enbart era direkta kostnader för projektet uppgår till 107 229 331 kr, avtalat pris uppgår således till i vart fall 113 662 910 kr, vilket exakt motsvarar marknadspris enligt Skatteverkets beräkning av de sammanlagda kostnaderna för att utföra tjänsten. Skatteverket anser inte att vad ni anförts om för dyrningar gör att det framstår som affärsmässigt att ni inte har tagit betalat i enlighet med vad som avtalats.

Vad gäller projekt Brf Solitär kan konstateras att ersättningen understiger marknadspriset med 32 290 176 kr, motsvarande drygt 19 %. Det är således fråga om en markant skillnad mellan ersättningen och marknadspriset. Enligt avtalet mellan er och köparen uppgår priset för entreprenaden till projektets kostnader med ett påslag om 6 %, dock med ett maxpris om 132 500 000 kr. Omständigheten att ni satt maxpris på entreprenaden, samt att detta maxpris vida understiger kostnaderna för att utföra tjänsten, gör att det finns anledning att ifrågasätta om det ens från början fanns en reell möjlighet att göra en vinst på entreprenaden.

I sammanhanget kan tilläggas att närstående bolag har sålt den paketerade marken med vinst till de två bostadsrättsföreningarna. Dessa försäljningar är undantagna från momsplikt. Eftersom såväl era köpare som bostadsrättsföreningarna saknar avdragsrätt medför förfarandet med att flytta över en del av priset för entreprenaden till marken att kostnaderna för momsen minskar. Er förlust har täckts av ovillkorade aktieägartillskott.

Med hänsyn till vad som ovan anförts anser Skatteverket att ni inte gjort sannolikt att ersättningen för något av de två interna projekten är marknadsmässigt betingad.

Sammanfattning

Med hänsyn till vad som ovan anförts bedömer Skatteverket att det av utredningen klart framgår att den ersättning ni mottagit i de två interna bostadsprojekten understiger marknadspris samt att det i övrigt föreligger förutsättning för att omvärdera beskattningsunderlaget med utgångspunkt i de kostnader ni haft för att tillhandahålla tjänsterna.

De kostnader som ni inte tagit betalt för i projekt Brf Eda 2 uppgår till 1 829 264 kr. Ej deklarerad utgående moms uppgår därmed till 457 316 kr (1 829 264 kr x 25 %).

De kostnader som ni inte tagit betalt för i och i projekt Brf Solitär uppgår till 32 290 176 kr. Ej deklarerad utgående moms uppgår därmed till 8 072 544 kr (32 290 176 kr x 25 %).

Normalt bör fakturering ske två månader efter slutbesiktning eller inflyttning. Ni har dock haft betydande kostnader för projekten efter dessa datum varför Skatteverket, med stöd av 66 kap. 35 § SFL, bedömt att slutfakturering för Brf Eda 2 borde ha skett senast den 31 december 2019 och för Brf Solitär senast den 31 december 2022.

Detta innebär att underlag för utgående moms och utgående moms inkomst ska höjas enligt nedan

Period	Projekt	Underlag	Utgående moms
December 2019	Brf Eda 2	1 829 264 kr	457 316 kr
December 2022	Brf Solitär	32 290 176 kr	8 072 544 kr

1.4.2 Uttagsbeskattning

Med uttag avses bland annat att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet, utan att detta är affärsmässigt motiverat. Med uttag avses även uttag av tjänst om värdet av tjänsten är mer än ringa. Med marknadsvärde avses det pris som säljaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden. Om priset understiger marknadsvärdet ankommer det på säljaren att göra sannolikt att priset är affärsmässigt motiverat.

Som framgår av avsnitt 1.3.1 bedömer Skatteverket att marknadsvärdet för de tjänster ni tillhandahållit i projekt Brf Eda 2 och Brf Solitär i vart fall uppgår till nedlagda kostnader. Ni har inte tagit fullt betalt för era kostnader. I projekt Brf Eda 2 har ni inte tagit betalt för kostnader med 1 829 264 kr och i projekt Brf Solitär har ni inte tagit betalt för kostnader med 32 290 176 kr.

Entreprenadkontrakten har tecknats med Junior Living Librobäck AB och Junior Living Librobäck AB med vilka ni är förbundna. Värdet av de tjänster ni tillhandahållit har tillfallit köparna, och i slutänden de båda bostadsrättsföreningarna, med vilka ni också är förbundna.

I årsredovisningarna för 2018 och 2021 har ni inte nämnt något om att det skulle ha funnits något behov av att skriva ned värdet av projekten. Det har heller inte framkommit några omständigheter som gör att priset framstår som affärsmässigt motiverat.

Skatteverket anser därmed att förutsättningarna för uttagsbeskattning föreligger vilket innebär att tjänsterna får anses avyttrade mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Detta innebär att er inkomst av näringsverksamhet ska höjas enligt nedan:

Beskattningsår	Projekt	Inkomst av näringsverksamhet
2019	Brf Eda 2	1 829 264 kr
2022	Brf Solitär	32 290 176 kr

1.5 Belopp

Utgående moms

Beskattningsunderlaget för utgående mervärdesskatt höjs med 34 119 440 kr (1 829 264 kr + 32 290 176 kr) och utgående mervärdesskatt höjs med 8 529 860 kr (457 316 kr + 8 072 544 kr) enligt följande.

Period	Underlag, kr	Utgående moms, kr
2019-12	1 829 264	457 316
2022-12	32 290 176	8 072 544

Inkomst av näringsverksamhet

Inkomst av näringsverksamhet med höjs med 34 119 440 kr (1 829 264 kr + 32 290 176 kr). Belopp per beskattningsår framgår nedan.

Beskattningsår	Inkomst, kr
2019	1 829 264
2022	32 290 176

Efter ändringen blir ert underskott av näringsverksamhet 36 955 655 kr (-38 784 919 + 1 829 264) för beskattningsår 2019 och 62 933 950 (-97 053 390 + 1 829 264 + 32 290 176) för beskattningsår 2022.

2 Efterbeskattning

2.1.1 Beskrivning

Av avsnitt 1 framgår att det av Skatteverkets utredning klart framgår att det pris ni tagit för projekt Brf Eda 2 understiger marknadspris med i vart fall 1 829 264 kr. Detta har fått till följd att ni har redovisat utgående moms med 457 316 kr för lågt belopp och inkomst av näringsverksamhet med 1 829 264 kr för lågt belopp.

2.1.2 Lagar m.m.

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.

2.1.3 Skatteverkets bedömning

Skatteverket anser att ni lämnat oriktig uppgift genom att ni i inlämnad momsdeklaration för perioden december 2019 har redovisat utgående moms med 457 316 kr för lågt belopp och i er inkomstdeklaration för beskattningsåret 2019 har redovisat inkomst av näringsverksamhet med 1 829 264 kr för lågt belopp.

Ändringen avser belopp av betydelse som först vid en djupare kontroll har kunnat upptäckas av Skatteverket. Enligt Skatteverkets bedömning framstår det inte som uppenbart oskäligt att efterbeskatta er för ifrågavarande belopp. Samtliga förutsättningar för efterbeskattning är således uppfyllda.

3 Skattetillägg

3.1 Beskrivning

Av avsnitt 1 framgår att det av Skatteverkets utredning klart framgår att ersättningen i projekt Brf Eda 2 understiger marknadspris med i vart fall 1 829 264 kr samt ersättningen för projekt Brf Solitär understiger marknadspris med i vart fall 32 290 176 kr.

Detta har fått till följd att ni i era momsdeklarationer för perioderna december 2019 och december 2022 redovisat utgående moms med för lågt belopp enligt nedan.

December 2019	457 316 kr
December 2022	8 072 544 kr

Vidare har detta fått till följd att ni i era inkomstdeklarationer för beskattningsår 2019 och 2022 redovisat inkomst av näringsverksamhet med för lågt belopp, vilket i sin tur fått till följd att ni redovisat underskott av näringsverksamhet med för högt belopp enligt nedan.

2019	1 829 264 kr
2022	32 290 176 kr

3.2 Lagar m.m.

Av 49 kap. 4 § SFL framgår att skattetillägg ska tas ut om den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning.

Av 49 kap. 5 § SFL ska en uppgift 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.

Av 49 kap. 10 § 1 st. 2 och 3 § SFL framgår att skattetillägg inte får tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.

Av 49 kap. 11 § SFL framgår att skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 (skattetillägg på slutlig skatt) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Av 49 kap. 14 § SFL framgår att om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

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, eller

4. felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken (2008:371). Se även bilaga 1.

3.3 Skatteverkets bedömning

Av Skatteverkets utredning framgår klart att ni har redovisat utgående moms med för lågt belopp i era momsdeklarationer för perioderna december 2019 och december 2022. Vidare har ni redovisat inkomst av näringsverksamhet med för lågt belopp i era inkomstdeklarationer för beskattningsåren 2019 och 2022, vilket fått till följd att ni redovisat underskott av näringsverksamhet med för högt belopp.

Felaktigheterna framgår inte av lämnade deklarationer och den skatt som undandragits är inte obetydlig. Ni har därmed lämnat oriktig uppgift och förutsättning för att ta ut skattetillägg föreligger.

Skattetillägg ska tas ut med 20 % av oredovisad utgående moms, det vill säga på underlaget 457 316 kr för 2019 samt på underlaget 8 072 544 kr för 2022.

Skattetillägg ska vidare tas ut med 40 % av en fjärdedel av minskningen av ert underskott av näringsverksamhet. Underlag för skattetillägg uppgår till 457 316 kr för 2019 (1/4 av 1 829 264 kr) samt med 8 072 544 kr för 2022 (1/4 av 32 290 176 kr).

Den skattskyldige ska helt eller delvis befrias från särskild avgift om det framstår som oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.

I era synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut har ni anført att befrielse ska medges eftersom frågan om ersättningen är marknadsmässig är komplicerad och svårbedömd, samt att avgiften inte står i proportion till felaktigheten. Att frågan är komplicerad och svårbedömd framgår genom att HFD i mål nr 3217-21 har hänvisat frågan om omvärderingsreglernas förenlighet med EU-rätten till EU-domstolen för förhandsavgörande.

Mot detta kan invändas följande.

I HFD mål 3217-21 var det fråga om ett moderbolags vars momspliktiga verksamhet uteslutande bestod av försäljning av förvaltningstjänster till dess dotterbolag. Den fråga som hänsköts till EU-domstolen var om det under sådana förhållanden alltid är fråga om unika tillhandahållanden vars marknadsvärde inte kan bestämmas genom en jämförelse med tjänster på den öppna marknaden, samt om moderbolagets hela kostnadsmassa, inklusive kapitalanskaffnings- och aktieägarkostnader, utgör kostnad för att utföra förvaltningstjänsterna.

Ni bedriver entreprenadverksamhet och äger inga dotterbolag. Ni har inte gjort gällande att några av de direkta eller gemensamma kostnaderna inte utgjort kostnader för att utföra

entreprenadtjänsterna eller gjort gällande att ni haft aktieägarkostnader eller liknande kostnader som eventuellt skulle vara aktuella att undanta vid beräkning av beskattningsunderlaget. I ert fall råder således inga oklarheter om vilka kostnader som får anses utgöra kostnader för att utföra entreprenadtjänsterna.

Skatteverket anser inte att det föreligger grund för hel eller delvis befrielse för att det skulle vara fråga om en svår skatterättslig fråga eller att skattetillägget inte skulle stå i proportion till felaktigheten. Några andra omständigheter som kan anses utgöra grund för befrielse har inte framkommit.

3.4 Belopp

Skattetillägg på oredovisad utgående moms

Period	Underlag för skattetillägg, kr	Skattetillägg, kr
2019-12	457 316	91 463
2022-12	8 072 544	1 614 508

Skattetillägg på felaktigt redovisat underskott av näringsverksamhet

Beskattningsår	Underlag för skattetillägg, kr	Skattetillägg, kr
2019	457 316	182 926
2022	8 072 544	3 229 017

Hur ni begär omprövning eller överklagar framgår av bilaga 1.

Beslutet har fattats av Helena Karlsson, särskilt kvalificerad beslutsfattare.



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.



Hur man överklagar

KR-03

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga det till Högsta förvaltningsdomstolen. Överklagandet ska skickas till kammarrätten. 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 senast den dag 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.

Om sista dagen är en lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Överklaga efter att motparten överklagat

Om ena parten har överklagat i rätt tid, har den andra parten också rätt att överklaga även om tiden har gått ut. Det kallas att anslutningsöverklaga.

För enskild part går tiden för att anslutningsöverklaga ut 3 månader från beslutets datum. För part som företräder det allmänna räknas 3 månader från det att den enskilda parten fick del av beslutet.

Ett anslutningsöverklagande upphör att gälla om det första överklagandet dras tillbaka eller av något annat skäl inte går vidare.

Prövningstillstånd i Högsta förvaltningsdomstolen

Det krävs prövningstillstånd för att Högsta förvaltningsdomstolen ska pröva ett överklagande. Högsta förvaltningsdomstolen får meddela prövningstillstånd endast om

1. det är av vikt för ledning av rätts-tillämpningen att överklagandet prövas, eller
2. det finns synnerliga skäl till sådan prövning, så som att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om du *inte* får prövningstillstånd gäller kammarrättens beslut. Det är därför viktigt att du i överklagandet tar med allt som du vill föra fram.

Så här gör du

1. Skriv kammarrättens namn, målnummer och beslutsdatum.
2. Förklara vilken ändring du vill ha och varför du tycker att beslutet ska ändras.
3. Förklara varför du anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska ta upp ditt överklagande (läs mer om prövnings-tillstånd ovan).

4. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till.
Förklara vad du vill visa med varje bevis.
Bifoga de skriftliga bevis du hänvisar till om de inte redan finns i målet.
5. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer. Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om hur domstolen kan nå dig: e-postadresser, postadresser, och telefonnummer. Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.
6. Skicka eller lämna in överklagandet till kammarrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Kammarrätten kontrollerar att överklagandet har kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet, och då står kammarrättens beslut fast.

Om överklagandet har kommit in i rätt tid, skickar kammarrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till Högsta förvaltningsdomstolen.

Har du tidigare fått handlingar med förenklad delgivning kan även Högsta förvaltningsdomstolen skicka handlingar på detta sätt.

Vill du veta mer?

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

Mer information finns på www.domstol.se.