



DOM
2003-01-03
Meddelad i
Göteborg

Avdelning 5
Mål nr 2811-2000

KLAGANDE

[REDACTED]
Box 4143
203 12 Malmö

Ombud:
[REDACTED]
[REDACTED]

Box 4255
203 13 Malmö

MOTPART

Skattemyndigheten i Malmö
Avdelning 1
205 30 Malmö

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Länsrättens i Skåne län dom den 6 mars 2000 i mål nr 8356-98 (bilaga A)

SAKEN

Mervärdesskatt för redovisningsperioden juni 1997
Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

[REDACTED] AB (bolaget) fullföljer sin talan och yrkar, så som bolagets talan får förstås, ersättning för kostnader i målet i kammarrätten med 163 750 kr, eller totalt 211 250 kr. Vidare hemställer bolaget om att kammarrätten överväger eventuella processuella hinder för av skattemyndigheten åberopade nya bevisfakta och att kammarrätten även överväger ett upphävande av tidigare beslut och dom samt återförvisning av ärendet till första instans då skattemyndigheten efter drygt fem års processande vid den muntliga förhandlingen presenterat nya bevisfakta vilka varit kända för skattemyndigheten under den skriftväxling som förevarit. Bolaget anför bl.a. följande. En s.k. internförsäljning av fastigheten [REDACTED] skedde före överlåtelsen till bostadsrättsföreningen [REDACTED] (bostadsrättsföreningen). Denna internförsäljning är dock av föga intresse. Den ursprungliga överlåtelsen mellan [REDACTED] och [REDACTED] Utvecklings AB gjordes upp under 1994, cirka ett år innan överlåtelsen till bostadsrättsföreningen. Markvärdet efter en exploatering och detaljplaneändring

kunde man vid detta givna tillfälle endast spekulera i. Vad beträffar värdeutlåtandet från Svensk Fastighetsvärdering AB (SVEFA) finns inte någon jämförlig försäljning under normala förhållanden i det aktuella området. Det torde även vara allmänt känt att marknadspriserna på fastigheter i Malmö kommun skiljer sig markant från område till område, varför någon genomsnittsberäkning inte låter sig göras, särskilt med hänsyn till att fastigheten [REDACTED] torde vara belägen i ett av Malmös mest fashionabla bostadsområden med kommunens högsta fastighetspriser. Värdet av SVEFA:s marknadsvärdering torde därför starkt kunna ifrågasättas. Även om hänsyn tas till en viss generell värdestegring av fastigheterna i Malmö mellan åren 1995 och 2000 framstår skattemyndighetens prissättning av [REDACTED] (marken) såsom ytterst orimlig. Vad gäller entreprenadkostnaden hade bolaget vid tecknandet av överlåtelse och entreprenadavtalet med bostadsrättsföreningen i sin tur upphandlat byggentreprenaden av [REDACTED] till marknadspris. [REDACTED] var ett självständigt och helt fristående företag. Något större utrymme för ytterligare påslag finns normalt inte i samband med en byggnadsentreprenad. En s.k. normal entreprenadvinst ligger i storleksordningen två till tre procent av försäljningssumman, varför bolaget inte räknade med en större vinstmarginal i detta projekt vad avsåg byggentreprenaden. Med anledning av ändringen av den Ekonomiska planen samt [REDACTED] konkurs krävdes en ny upphandling av underentreprenaden. Detta skedde till ett pris som var högre än det ursprungliga. Anledningen till att priset blev högre var dels att den Ekonomiska planen hade ändrats och därigenom krävde en större insats av den nya entreprenören, dels att man ej kunde ta [REDACTED] anbud på grund av deras prekära ekonomiska situation. Detta medförde även en större och ny insats av bolaget vad avsåg projektering, administration och övrig byggkonsultation. Skattemyndigheten har som bevisning för en s.k. felprissättning bl.a. åberopat det nya entreprenadavtalet med [REDACTED] där entreprenadkostnaden fastställts till 40 600 000 kr exklusive ränta och mervärdesskatt. Skattemyndigheten beaktade dock ej att prisökningen framför allt berodde på att entreprenaden hade en annan omfattning än den ursprungliga. Någon direkt jämförelse låter sig därför ej göras. Även [REDACTED] är ett självständigt och helt fristående företag. Skattemyndigheten har ej, av naturliga skäl, kunnat beakta det faktum att bolaget genstämt bostadsrättsföreningen den 14 juni 2000, på ett belopp om 15 893 676 kr, såsom ersättning för utökning samt fördyring av entreprenaden. Skattemyndigheten har ej heller vid sin jämförelse med ingående mervärdesskatt beaktat det faktum att utgående mervärdesskatt

utgått och erlagts utöver 6 524 471 kr för tillvals- och tilläggsarbete tillhandahållna direkt till bostadsrättsinnehavarna. Bostadsrättsföreningen erbjöds i samma kontrakt dels fastigheten [REDACTED] till ett fast pris, dels ett åtagande om en byggnadsentreprenad till ett fast pris. Någon gemensam köpeskillning utgick inte. Underlaget för utgående mervärdesskatt skall enligt bolaget utgöras av den mellan parterna överenskomna köpeskillningen för byggnadsentreprenaden. Någon omfördelning av köpeskillningen vad avser underlaget för mervärdesskatt på grund av senare inträffade händelser är inte möjlig, varken i negativ eller positiv riktning. Bolaget vänder sig mot användandet av genomsynsinstitutet, vilket med viss framgång använts inom inkomstskatteområdet men torde vara ett okänt begrepp inom mervärdesskatten. Bolaget vitsordar att den totala köpesumman för fastigheten och entreprenaden översteg det ursprungliga priset för fastigheten men bestrider att den totala köpesumman understeg den kostnad bolaget hade som beställare. Som stöd härför åberopas ett utdrag ut årsredovisningen för räkenskapsåret 1997 av vilken framgår att bolaget redovisar en vinst på byggnadsentreprenaden. Grunden för länsrättens slutsats faller redan på den punkten. En direkt jämförelse mellan den totalsumma bostadsrättsföreningen erlade och bolagets kostnad kan inte heller låta sig göras och skulle ge en direkt felaktig bild av de verkliga förhållandena. Anledningen är att bolaget, utöver entreprenadsumman, bl.a. har erhållit ersättning för tillvalsarbeten direkt från bostadsrättsinnehavarna, vilka i sin tur belagts med utgående mervärdesskatt. Härutöver pågår en tvist med bostadsrättsföreningen avseende tilläggsköpeskillning om 15 893 676 kr. Med dessa justeringar framstår länsrättens slutsats om marknadsmässigheten i det avtalade priset på entreprenaden både som märklig och direkt felaktig. Vad gäller yrkad ersättning för kostnader i målet så innehåller målet dels bevisfrågor, dels rättsfrågor. Vidare har skattemyndigheten under handläggningen av ärendet hos skattemyndigheten ändrat grunden för sin inställning och slutligen angett att det möjligen kan sägas att myndigheten tillämpat en genomsyn. Frågorna i målet är komplicerade. De kostnader som bolaget yrkat ersättning för har skäligen behövts för att ta till vara bolagets rätt.

Skattemyndigheten anser att överklagandet skall avslås och åberopar vad den anfört tidigare samt länsrättens domskäl. Skattemyndigheten anser att förutsättningarna för att erhålla kostnadsersättning i målet inte är uppfyllda och att timersättningens nivå vid eventuell ersättning vida överstiger nivån enligt rättshjälptaxan, den taxa som

skall tjäna som förebild för ersättningen, samt att eventuell ersättning inte skall omfatta någon mervärdesskatt eftersom bolaget är mervärdesskatteskyldigt.

Kammarrätten har hållit muntlig förhandling i målet.

Bolaget har vid den muntliga förhandlingen anfört bl.a. följande. [REDACTED] hade försökt sälja fastigheten [REDACTED] men inte fått högre bud än 3 000 000 kr. [REDACTED] fick reda på att fastigheten [REDACTED] hade köpts för 4 300 000 kr och de diskuterade möjligheterna att genomföra ett projekt på hans fastighet varefter bolaget fick förvärva fastigheten för 5 600 000 kr. I gengäld sköts betalningen upp ett år. De behövde denna tid för att få klart med tillstånd, lösa finansieringen, rita hus och sälja lägenheterna. Nyckeln i projektet var detaljplaneändringen. Avtalet ingicks våren 1994 och kommunen gjorde en ändring av detaljplanen så att ett antal flerfamiljshus kunde byggas. [REDACTED] lämnade anbud på produktionen och kontrakt skrevs med dem. På grund av [REDACTED]:s kunskaper inom byggområdet erbjöds dess ägare delägarskap i ett nytt bolag som bildades speciellt för [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] och ägaren till [REDACTED] ägde var sin tredjedel. Förädlingen av marken från villafastighet till fastighet för flerbostadshus motiverar prishöjningen på marken. Försäljningen av lägenheter startade hösten 1994. Vissa lägenheter visade sig svårsålda. Man beslutade att omarbeta vissa lägenheter för att de skulle bli mer attraktiva. Det var omöjligt att bedöma kostnaderna för detta. Omarbetningarna rymdes inte i det anbud som [REDACTED] lämnat och en tilläggsköpeskillning måste därför till. [REDACTED] började bygga i december 1995. Parallellt fördes förhandlingar med bostadsrättsföreningens 33 medlemmar om tilläggsköpeskillningen. Bostadsrättsföreningen vägrade sedan betala tilläggsköpeskillningen och har stämt bolaget och hävdade fel och brist i entreprenaden. Bostadsrättsföreningen vill ha prisreduktion. Bolaget har genstämt. Målet ligger för närvarande vilande i tingsrätten. Marknadsvärdet är i dag betydligt högre än rådande taxeringsvärde. Rörelsen har uppenbarligen inte gått bra eftersom ingående mervärdesskatt är betydligt högre än den utgående. Detta har dock inte varit bolagets ambition. Man måste titta på vad produktionen kostar i snitt enligt SCB:s statistik. Byggherrekostnaderna skall räknas bort eftersom bostadsrättsföreningen var byggherre. Man måste också tänka på att [REDACTED]:s offert avsåg en helt annan typ av produktion än den som [REDACTED] gav anbud på. I princip får man godta värderingsintyget från SVEFA men

värderingen innehåller vissa brister. Bolaget har tjänat pengar och gjort en vinst på marken. Frågan är om man får fördela sin vinst hur man vill. Är marken endast värd 5 600 000 kr finns där en vinst som är projektets vinst. Denna vinst har lagts på markkostnaden. En entreprenadvinst är svår att mäta, cirka tio till femton procent är normalt. Det är ointressant vilket markvärdet är, frågan är om genomsyn är möjlig i mervärdesskattemål.

Skattemyndigheten har vid den muntliga förhandlingen anfört bl.a. följande. Den 28 mars 1995 ingick bolaget och [REDACTED] ett avtal. I detta finns inga detaljer om entreprenaden och inga belopp nämns. Avtalet med bostadsrättsföreningen innebär en överenskommelse om en totalsumma om 63 000 000 kr. Ca 28 000 000 kr belöper på tomten, resten på byggentreprenaden. Marken stiger alltså i värde från 5 600 000 kr till ca 28 000 000 kr vilket skattemyndigheten starkt ifrågasätter. Enligt ett värderingsintyg från SVEFA är marken värd 5 600 000 kr. Även fastighetstaxeringarna talar för att markvärdet är satt för högt. Sammanställningen visar också att samtidigt som man gjort en vinst om 23 000 000 kr beträffande marken har man gjort en enorm förlust beträffande entreprenaden med 13 000 000 kr i ingående moms och 7 000 000 kr i utgående. Bolaget har köpt marken för 5 600 000 kr av en utomstående säljare och eftersom SVEFA:s värdering kommer fram till samma belopp bör markvärdet ligga ungefär där. I kontraktet mellan parterna är emellertid markvärdet uppgett till 28 000 000 kr. Ett avtal ska gälla mellan parterna och skattemyndigheten accepterar normalt ett avtal. Om köpeskillingen snedfördelats för att undvika skatt måste man dock se på vad som verkligen hänt. Skattemyndigheten åberopar fastighetstaxeringar från år 1995, 1996, 1997, 1998, 2000 och 2001, sammanställning av redovisad och fastställd skatt för tidsperioden september 1994 – juni 1997, förvaltarberättelsen i bolagets konkurs med tillhörande resultaträkningar samt förvaltarberättelsen i [REDACTED].

Bolaget har därefter tillagt bl.a. följande. Vad gäller den av skattemyndigheten åberopade förvaltarberättelsen förtydligar den det faktum att avtalet med [REDACTED] tillkom under särskilda och pressade förhållanden. Häri vitsordas även att en fördyring uppkom och att tvist kring denna fördyring förelåg. Det belopp på vilket bolaget har genstämt är 15 893 676 kr inklusive mervärdesskatt om 3 178 735 kr. Även den tvist som bolaget haft med [REDACTED] omnämns. [REDACTED] har begärt ytterligare ersättning med

4 159 623 kr inklusive mervärdesskatt om 831 924 kr. Bolaget har i sin tur gjort gällande motfordringar om 10 497 246 kr inklusive mervärdesskatt om 2 099 449 kr. Konkursförvaltaren har förlikats i detta ärende efter [REDACTED] godkännande. Anledningen härtill var processekonomisk samt att konkursboet härigenom kunde disponera spärrade medel om 1 618 750 kr. Bolaget redovisar under perioden 1994 t.o.m. 1999 en nettovinst om 3 000 000 kr. Med hänsyn till att det isolerat sett uppkom en "övervinst" avseende markförsäljningen styrker denna handling det faktum att det är fråga om en felkalkylering av affären och negativa yttre omständigheter som bolaget inte kunde råda över. För att förstå drivkraften bakom affären och visa att ett övergripande vinstsyfte förelåg kan man försöka analysera de av skattemyndigheten presenterade siffrorna. Gör man en justering för de tvister som föreligger på så sätt att bolaget får rätt i samtliga öppna tvister samt den som har förlikats kan man konstatera att en rörelsevinst uppkommer i bolaget, som gott och väl motsvarar den s.k. "övervinsten". Vad gäller taxeringsvärdena får det anses vara allmänt känt inom fastighetsbranschen att en avstämning mot taxeringsvärden, som skattemyndigheten gör, inte låter sig göras när det gäller flerbostadshus i form av bostadsrätter. Med utgångspunkt från uppgifter gällande år 2002 av fastighetsmäklare som förmedlat flera bostadsrättslägenheter på [REDACTED] borde [REDACTED] motsvara ett marknadsvärde om 83 600 000 kr, vilket skall jämföras med taxeringsvärdet 34 585 000 kr. Skattemyndighetens antagande att den utgående mervärdesskatten i normalfallet borde vara högre eller åtminstone ligga i nivå med den ingående skatten vitsordas. Däremot kan inte vitsordas att detta utgör ett bevisfakta för att det har skett ett tillhandahållande till pris understigande marknadsvärdet. Sammanställningen har inte beaktat det faktum att bolaget begärt ersättning för fördyring av projektet med 15 893 676 kr varav utgående mervärdesskatt 3 178 735 kr. Härutöver har förlikning skett vad avser [REDACTED]:s fordran om 4 159 623 kr varav ingående mervärdesskatt 831 924 kr. Resultatet av denna justering blir även den negativ. Förklaringen är främst att fördyringen av projektet inte har kompenserats fullt ut i genstämningen. Härutöver har andra projekt i bolaget föranlett avlyft av ingående mervärdesskatt. Främst har projektet Bo01, som sedermera överfördes till [REDACTED] Utvecklings AB vid bolagets obestånd, föranlett avlyft. Det går därför ej att enbart så som skattemyndigheten gjort gällande hänföra all ingående mervärdesskatt till projektet [REDACTED].

Skattemyndigheten har därefter yttrat bl.a. följande. Inget annat har visats än att det pris på 5 660 000 kr som den helt fristående säljaren [REDACTED] erhöll för fastigheten var fastighetens marknadsvärde. I det köpebrev som upprättats mellan bolaget och bostadsrättsföreningen företräds bostadsrättsföreningen av ägarna i det säljande bolaget. Effekten av att en högre del läggs på marken vid fördelning av köpeskillingen blir dels en något högre lagfartskostnad för föreningen men en vida lägre utgående mervärdesskatt för säljaren. Den fördelning bolaget gjort av det totala priset skall godtas enbart under förutsättning att marknadsvärdet för marken – trots den i tiden omedelbara vidareförsäljningen – har stigit från 5 660 000 kr till 28 763 000 kr. Bolagets tillhandahållande till bostadsrättsföreningen är dels mervärdesskattefritt (marken), dels mervärdesskattepliktigt (entreprenaden). Mervärdesskattelagen innehåller särskilt stadgande vid "blandat" tillhandahållande. Det är endast den del av det totala tillhandahållandet på 63 738 000 kr som belöper på marken som enligt mervärdesskattelagen skall undantas vid mervärdesbeskattningen. Föreliggande uppgifter i målet ger inte stöd för att den på marken belöpande delen skulle överstiga det belopp skattemyndigheten räknat med.

DOMSKÄL

Inledningsvis finner kammarrätten att det inte föreligger skäl för att avvisa den bevisning skattemyndigheten åberopat först vid kammarrättens muntliga förhandling och inte heller att detta förhållande utgör skäl för att med upphävande av skattemyndighetens beslut och länsrättens dom återförvisa målet till skattemyndigheten.

I sak gör kammarrätten följande bedömning. [REDACTED] Utvecklings AB förvärvade fastigheten [REDACTED] av [REDACTED] för en köpeskillning om 5 660 000 kr. Enligt uppgift skrevs köpekontrakt i april 1994 och köpebrev undertecknades cirka ett år senare, den 28 mars 1995. Samma dag, den 28 mars 1995, överläts fastigheten till bolaget för samma köpeskillning och därefter vidare till bostadsrättsföreningen för en köpeskillning om 28 763 000 kr. Även med beaktande av vad bolaget anfört om den förädling som sedan skedde av fastigheten genom detaljplaneändringen finner kammarrätten en sådan värdeökning orimlig. För att fastighetens marknadsvärde i stället varit i nivå med vad [REDACTED] Utvecklings AB fick erlagga vid köpet av fastigheten från en extern säljare talar värderingsintyget utfärdat av SVEFA samt de taxe-

ringsvärden som åsatts fastigheten vid de fastighetstaxeringar skattemyndigheten åberopat. Kammarrätten gör den bedömningen att marknadsvärdet för fastigheten varit cirka 5 660 000 kr. Enligt kammarrättens mening kan endast den del av köpeskillingen som belöper på marken undantas vid bestämmande av underlaget för utgående mervärdesskatt. Skattemyndigheten har således haft fog för sitt beslut och överklagandet skall därför avslås.

Yrkandet om ersättning för kostnader i målet skall, med hänsyn till utgången i målet och då inte heller någon annan grund för att bevilja ersättning för bolagets kostnader framkommit, avslås.

DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

Kammarrätten bestämmer med stöd av 12 kap. 3 § andra stycket sekretesslagen att sekretessen enligt 9 kap. 1 § samma lag skall bestå för de uppgifter om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden som förebringats vid kammarrättens förhandling inom stängda dörrar och inte tagits in i denna dom.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Formulär 3 (bilaga B)

[Redacted signature area]

referent