

JOSEFINA ERDÖS &amp; JAN KLEERUP

## Mervärdesskatten i exploateringsavtal

*Mervärdesskatt i exploateringsavtal har historiskt sett hanterats på olika vis. Tidigare upphandlade kommuner arbeten avseende allmänna gator och platser på entreprenad med mervärdesskatt och debiterade sedan fastighetsägarna gatukostnadsersättning utan mervärdesskatt. Tillämpning av LOU har medfört att exploatörer ofta ålagts att utföra arbeten i egen regi och sedan överlämnat dessa till kommunerna utan ersättning. Samtidigt debiterar kommunerna ingen gatukostnadsersättning till fastighetsägarna. Exploatören måste i den situationen kunna debitera kommunen den mervärdesskatt som han redovisar som uttag och kommunen då kompensera exploatören motsvarande kostnaden för mervärdesskatten. Mervärdesskatten blir ingen slutlig kostnad för kommunen, eftersom kommunen kan återfå hela kostnaden genom det s.k. kommunkontosystemet. Enligt vår uppfattning ska kommunen därför reglera kostnaden gentemot exploatören oavsett om avtalet innehåller klausul om mervärdesskatt.*

### 1 INLEDNING

Vid uppförande av nya bostadsområden åtar sig vanligtvis byggentreprenören för dessa att även anlägga gator, parker m.m. Det regleras genom att exploateringsavtal tecknas med den aktuella kommunen, som efter färdigställandet kommer att äga dessa delar och svara för förvaltningen av dem. Regleringen av sådana åtaganden från entreprenörer kan ske på olika sätt och de rättsliga konsekvenserna är relativt komplicerade både vad gäller civilrätt och mervärdesskatt. Förevarande artikel avser att belysa i första hand mervärdesskatterättsliga, men även civilrättsliga aspekter på exploateringsavtal som tecknas mellan en kommun å ena sidan och en entreprenör å andra sidan samt de komplikationer som kan uppstå i skattehänseende i och med sådana avtal.

## 2 ALLMÄNNA GATOR OCH PLATSER ENLIGT PBL<sup>1</sup>

En kommun som är huvudman för allmänna gator och platser får besluta att de som äger fastigheter inom en detaljplan ska betala kostnaderna för att anlägga eller förbättra standard på gator eller andra allmänna platser i området, s.k. gatukostnadsersättning. Regleringen kring gatukostnadsersättning återfinns i sjätte kapitlet i plan- och bygglagen, PBL. Gatukostnadsersättningen kan avse kostnader för att bygga och förbättra standard på gator och andra allmänna platser såsom parker, naturmark, lekplatser, gång- och cykelvägar. Kommunen svarar för underhåll och drift av dessa områden, vilket dock inte kan omfattas av ersättningen.

Gatukostnadsersättningen kan tas ut på två olika sätt. Enligt huvudprincipen beräknas de totala kostnaderna för allmänna platser och dylikt inom ett visst område och fördelas sedan på fastigheterna i området, s.k. områdesvis fördelning. Det alternativa beräkningssättet är att fördela kostnaderna för att anlägga eller förbättra en viss gata endast på fastigheter på just denna gata, s.k. fördelning per gatudel.

Kostnaderna ska fördelas skäligen och rättvist. Till grund för fördelningen kan läggas exempelvis antal byggrätter, tomtstorlek eller antal lägenheter.

Det är endast sådana åtgärder som är avsedda att tillgodose områdets behov som ska bekostas av fastighetsägarna inom området. Om anläggningarna får en högre standard än som behövs för det enskilda områdets behov ska fastighetsägarna inom området inte behöva svara för hela kostnaden.

När en kommun ska fatta beslut om hur gatukostnadsersättning ska tas ut genomförs först en gatukostnadsutredning. I utredningen ska redovisas avgränsning av fördelningsområdet, vilka kostnaderna är samt fördelningsgrunderna. En fastighetsägare blir sedan skyldig att erlagga gatukostnadsersättning när den anläggning som ersättningen avser kan börja användas för avsett ändamål samt kommunen begär betalning. Betalning kan ske genom avbetalning och betalningsvillkoren kan jämkas om de anses vara alltför betungande för fastighetsägaren. Om fastigheten överläts övertar den nye fastighetsägaren betalningsskyldighet för gatukostnadsersättning motsvarande de belopp som förfaller till betalning efter tillträdesdagen.

<sup>1</sup> Plan- och bygglag (2010:900) 6 kap. samt Boverkets nätbaserade publikation PBL-kunskapsbanken – en handbok om plan- och bygglagen, Gatukostnader (2014).

### 3 LAGEN OM OFFENTLIG UPPHANDLING, LOU<sup>2</sup>

En upphandlande myndighet har att följa lagen om offentlig upphandling, LOU, vid upphandling av byggtreprenader, varor och tjänster samt byggkoncessioner. Utförande av allmänna anläggningar såsom gator och andra allmänna platser utgör byggtreprenad i LOU:s mening. Av förarbetena framgår att byggtreprenader omfattas av LOU oavsett på vilket sätt dessa utförs.<sup>3</sup> Definitionen av ett offentligt byggtreprenadkontrakt omfattar exempelvis det fall att en upphandlande myndighet i stället för att uppdra åt en leverantör att uppföra en byggnad på myndighetens mark väljer att träffa avtal med leverantören om att denne ska uppföra byggnaden på egen mark enligt myndighetens önskemål, för att därefter överlåta eller hyra ut fastigheten till myndigheten. Definitionen omfattar även ett uppdrag att utföra en bygg- eller anläggningsentreprenad som lämnas av en mellanhand för myndighetens räkning. I sistnämnda fall skulle myndighetens uppdrag till mellanhanden annars kunna ses som en tjänsteupphandling, och inte som en upphandling av en entreprenad.

År 2001 kom ett avgörande från EU-domstolen, *La Scala*, C-399/98, som gällde tillämpning av Rådets direktiv 93/37/EEG. Sveriges Kommuner och Landsting (SKL, tidigare "Svenska Kommunförbundet") har belyst avgörandet och dess betydelse för svensk rätt i ett cirkulär 2003, där det inledningsvis konstateras att uppfattningen tidigare har varit att LOU inte var tillämplig på exploateringsavtal, men att detta ändrades i och med nämnda mål.<sup>4</sup> I cirkuläret anges att det i svenska exploateringsavtal ofta föreskrivs att en exploatör ska avstå mark som behövs för allmän plats och att denne ska utföra och bekosta anläggandet av gator och vägar samt anordningar för vatten och avlopp. Efter färdigställande ska anläggningarna överlåtas till kommunen och i gengäld tar kommunen inte ut avgifter för anläggningarna från exploatören, i dennes egenskap av fastighetsägare. Denna typ av avtal innehåller ofta villkor om andra arbeten som ska göras för kommunernas räkning, men där någon liknande kvittning av ersättningen inte sker. SKL anförde i cirkuläret att villkor av den sistnämnda typen liknar de villkor som prövades i *La Scala*-målet. En domstol skulle därför vid en prövning enligt LOU möjligen kunna anse att ett exploate-

<sup>2</sup> Lag (2007:1091) om offentlig upphandling.

<sup>3</sup> Proposition 2006/07:128 s. 297–298.

<sup>4</sup> Cirkulär 2003:109 från SKL, "La Scala-domens konsekvenser för kommunernas exploateringsavtal".

ringsavtal med sådana villkor innebär ett köp av en byggtreprenad, som därför skulle behöva föregås av en upphandling i enlighet med LOU:s bestämmelser.

SKL gjorde sedan sammanfattningsvis bedömningen att arbeten som avser uppförande av gemensamma anläggningar borde upphandlas i konkurrens i enlighet med vad som föreskrivs i direktivet, då värdet på arbetena överstiger det angivna tröskelvärdet, dvs. att det i princip råder upphandlingsskyldighet i den givna situationen.

Numer sker offentlig upphandling av kommunala allmänna platser regelbundet, till skillnad från tidigare då en byggherre utförde anläggningarna inom ramen för ett exploateringsavtal.

#### 4 EXPLOATERINGSAVTALET

Ett exploateringsavtal är ett civilrättsligt avtal avseende exploatering av mark. Befintligheten av ett sådant avtal uppställs ofta som villkor av en kommun för detaljplaneläggning och exploatering av ett visst markområde. Exploateringsavtal har tidigare inte varit reglerat särskilt i lag, men sedan årsskiftet 2014/15 innehåller PBL regler i 6 kap. 39–42 §§ om exploateringsavtal och dess innehåll. Enligt 6 kap. 40 § PBL får ett exploateringsavtal avse åtagande för en byggherre eller en fastighetsägare att vidta eller finansiera åtgärder för anläggande av gator, vägar och andra allmänna platser och av anläggningar för vattenförsörjning och avlopp och andra åtgärder. Åtgärderna ska vara nödvändiga för att detaljplanen ska kunna genomföras.<sup>5</sup>

I 1 kap. 4 § PBL anges också definitionen av ett exploateringsavtal, nämligen ”ett avtal om genomförande av en detaljplan mellan en kommun och en byggherre eller en fastighetsägare avseende mark som inte ägs av kommunen, dock inte avtal mellan en kommun och staten om utbyggnad av statlig infrastruktur.”

En kommun har enligt sjätte kapitlet PBL rätt, under vissa givna förutsättningar, att ta ut gatukostnadsersättning från fastighetsägare. Det är vanligt förekommande att en kommun, istället för att med hjälp av gatukostnadsersättning utföra anläggningsarbeten i egen regi, ingår exploateringsavtal med en exploitör där exploitören utför anläggningsarbete åt kommunen inom ramen för avtalet, mot att exploitören inte behöver erlägga någon gatukostnadsersättning. En skattskyldig exploitör som utför

<sup>5</sup> Proposition 2013/14:126 ”En enklare planprocess”.

sådant arbete åt en kommun blir tvungen att betala mervärdesskatt för de arbeten som exploitören utför för kommunens räkning. Exploatören kan fakturera kommunen kostnaden för denna mervärdesskatt och kommunen har sedan rätt till återbetalning av samma summa från Skatteverket.

Även om detta förfarande låter enkelt så kan situationen bli problematisk, vilket framgår av en dom från Hovrätten för Västra Sverige.<sup>6</sup> Här hade parterna ingått ett avtal om exploatering och överlåtelse av mark. Enligt avtalet skulle beställaren, som var en kommun, överta bl.a. vägar och grönområden och utförda arbeten med allmänna anläggningar som en exploatör hade utfört. Med anledning av de arbeten som exploitören hade utfört var denne, i samband med att marken överfördes till kommunen, skattskyldig för mervärdesskatt då värdet av de utförda arbetena låg till grund för uttagsbeskattning. Exploatören ställde därefter ut faktura motsvarande mervärdesskatten till kommunen, som dock nekade exploitören ersättning, trots att kommunen hade haft rätt till återbetalning av den ingående skatten från Skatteverket.

Eftersom kommunen vägrade att utge mervärdesskattebeloppet belastades här exploitören av skatten. Genom att kommunen hade återfått mervärdesskatten från Skatteverket genom det s.k. kommunkontosystemet skulle inte någon part ha belastats av mervärdesskatten som en kostnad.<sup>7</sup>

Om upphandlingen hade skett på entreprenad från kommunens sida istället för övertagande av en färdig anläggning, hade entreprenören fakturerat mervärdesskatt för detta, vilken kommunen hade blivit ersättningskyldig för gentemot entreprenören (jfr regleringen i 6 kap. 8 § AB 04/ABT 06<sup>8</sup>). Kommunen hade också i den situationen haft avdragsrätt för mervärdesskatten (mer om detta nedan under p. 5).

Resultatet av kommunens agerande och sedermera hovrättens bedömning i det aktuella målet är att exploitören, som inte har återbetalningsrätt för mervärdesskatten, blir skyldig att stå för en kostnad som fastighetsägare i andra fall inte drabbas av vid uppförande av allmänna anläggningar.

6 Hovrätten för Västra Sveriges mål nr T 2741-14, dom 2015-02-27.

7 Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Se vidare sista stycket i denna p. 4.

8 BKK, Byggandets kontraktskommitté – AB 04; Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader, ABT 06; Allmänna bestämmelser för totalentreprenader avseende byggnads-, anläggnings- och installationsarbeten.

Bestämmelser om kommuners och landstings möjlighet till återbetalning av mervärdesskatt som hänförs till icke mervärdesskattepliktig verksamhet infördes i samband med 1991 års skattereform. Bakgrunden till införandet framgår bl.a. av följande uttalande ur förarbeten till senare lagändringar:

”I samband med 1991 års skattereform infördes särskilda regler för kommuners och landstings hantering av mervärdesskattekostnader. Kommuner och landsting fick då rätt att göra avdrag för all ingående mervärdesskatt oavsett om verksamheten medför skattskyldighet eller inte. Anledningen till att denna generella avdragsrätt infördes var att en utjämning skulle ske av mervärdesskattens konkurrensnedvridande effekter vid val mellan arbete i egen regi och upphandling. Dessa snedvridande effekter skulle, om inte någon typ av konkurrenskorrigering infördes, bli påtagliga i samband med den breddning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten som genomfördes från samma tidpunkt.”<sup>9</sup>

Sedan den 1 januari 2006 regleras kommuners ersättning för mervärdesskatt av en särskild lag där kommuner får rätt till ersättning för ingående skatt där avdragsrätt eller återbetalning saknas enligt mervärdesskattelagen (ML).<sup>10</sup> Härigenom undviks att mervärdesskatten blir en kostnad för kommunerna och en kommuns verksamhet i egen regi ger inte en konkurrensfördel gentemot upphandling av varor och tjänster där mervärdesskatten inte skulle bli avdragsgill eller återbetalningsberättigad. I princip ska dock kommuner bära kostnaden för mervärdesskatt hänförlig till icke skattepliktig verksamhet på motsvarande sätt som gäller för företag med sådan verksamhet. Det sker dock genom att den totala ersättningen som kommuner får genom detta beaktas då de statliga bidragen till kommunerna beräknas.

##### 5 AKTUELL REGLERING I MERVÄRDESSKATTELAGEN

Bestämmelserna om mervärdesskatt för byggverksamhet är olika beroende på om denna utförs på uppdrag (entreprenad) mot annan eller i egen regi av byggföretaget. En entreprenad utgör tillhandahållande av en tjänst i mervärdesskattehänseende medan utförande i egen regi beskattas såsom uttag av tjänst ur verksamheten. Det senare regleras i 2 kap. 7 § ML:

<sup>9</sup> Proposition 1994/95:57 s. 150.

<sup>10</sup> SFS 2005:807 samt mervärdesskattelag (1994:200).

”Med uttag av tjänst förstås även att en beskattningsbar person i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en lägenhet som den beskattningsbara personen innehar med hyresrätt eller bostadsrätt eller en egen fastighet, om den beskattningsbara personen både tillhandahåller tjänster åt andra (byggentreprenader) och utför tjänster på sådana lägenheter eller fastigheter, och lägenheten eller fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Detsamma gäller i fråga om tjänster som den beskattningsbara personen utför på en lägenhet eller fastighet som utgör en annan tillgång i byggnadsrörelsen än lagertillgång.

2 st. Första stycket gäller

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster.

3 st. Första stycket gäller inte om tjänsterna hänför sig till en del av lägenheten eller fastigheten, som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.”

En skattskyldig förvärvare av en anläggning, för vilken säljaren har redovisat utgående skatt som uttag enligt nämnda bestämmelse, har rätt till avdrag för sådan mervärdesskatt enligt bestämmelse i 8 kap. 4 § första stycket 4 ML. Sådan ingående skatt måste enligt 8 kap. 19 § ML styrkas genom att säljaren utfärdar en handling med bl.a. skattens belopp.

Ett byggföretag som utför entreprenadtjänster, men som även anlägger gator i nya bostadsområden i egen regi ska således redovisa utgående skatt för de arbeten som avser gator m.m. som efter färdigställandet överlämnas till en kommun. Avdragsrätt för ingående skatt har då förelegat för byggföretaget under byggtiden. Byggföretaget kan sedan utfärda en handling till kommunen med den utgående skattens belopp som redovisats för dessa arbeten. Kommunen kan därefter få denna skatt återbetald av Skatteverket i enlighet med bestämmelserna i det s.k. kommunkontosystemet (se p. 4 ovan).

Vid uppförande av fastigheter i bostadsområden kommer inte allmänna gator m.m. att användas i mervärdesskattepliktig verksamhet och rätt till avdrag för ingående skatt på sådana efter färdigställandet saknas. Det kan dock förekomma att företag låter uppföra anläggningar för allmänt bruk som enligt exploateringsavtal med en kommun överlämnas till denna efter färdigställande. Om en sådan anläggning kan anses uppförd och hänförlig till en mervärdesskattepliktig verksamhet kan den ingåen-

de skatten som belöper på sådan anläggning bli avdragsgill hos företaget. Det framgår av en dom från kammarrätten där ett bolag och en kommun hade ingått ett exploateringsavtal avseende uppförande av en golfanläggning.<sup>11</sup> Bolaget hade i egenskap av exploatör åtagit sig att uppföra och bekosta anläggandet av en ny cirkulationsplats på allmän väg för att möjliggöra åtkomst till golfanläggningen.

Bolaget ansåg sig ha rätt till avdrag för ingående skatt avseende entreprenadtjänster i samband med uppförandet av cirkulationsplatsen då dess verksamhet i form av upplåtelse av golfanläggningen i sin helhet var mervärdesskattepliktig. Kostnaderna för cirkulationsplatsen utgjorde en kostnadskomponent för prissättningen av upplåtelsen av golfbanan och det förelåg därför ett direkt och omedelbart samband mellan uppförandet och bolagets verksamhet.

Kammarrätten konstaterade inledningsvis att EU-domstolen har uttalat att avdragsbestämmelserna ska tolkas på så vis att det krävs ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärv till vilka den ingående mervärdesskatten är hänförlig och utgående transaktioner för vilka den ingående skatten är avdragsgill. Något sådant direkt och omedelbart samband mellan kostnaden för uppförandet av cirkulationsplatsen och upplåtande av golfanläggningen fanns inte i det aktuella fallet.

Kammarrätten prövade sedan frågan om avdragsrätt kunde föreligga såsom för allmänna omkostnader, d.v.s. att kostnaderna hade ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Om cirkulationsplatsen inte hade uppförts hade bolaget inte kunnat anlägga golfbanan och således inte bedriva verksamhet. Kommunens krav på bolaget om anläggning av cirkulationsplats hade medfört kostnader för bolaget. Dessa kostnader hade ett sådant samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet i det inledande skedet att avdragsrätt förelåg.

Intressant här är att den aktuella marken för cirkulationsplatsen skulle överlämnas till kommunen och således inte vara en tillgång i bolaget. Trots detta medgavs avdrag för den ingående skatten. En viktig komponent härvid torde ha varit att den kostnad som bolaget haft för cirkulationsplatsen utgjorde en kostnadskomponent i bolagets mervärdesskattepliktiga tillhandahållande av golfanläggningen.

<sup>11</sup> Kammarrätten i Göteborg 18 december 2013 (mål nr 8787-12).

## 6 UPPHANDLINGSSALTERNATIV

### 6.1 Inledande synpunkter

Det är, som redovisats under avsnitt 2 ovan, kommunen som är ansvarig för att det sker en utbyggnad av gator och andra allmänna platser såsom parker, gång- och cykelvägar och torg inom detaljplanelagt område.<sup>12</sup> Kostnaden för detta kan, som sagt, kommunen ålägga berörda fastighetsägare att erlägga. Det sker enligt PBL i form av en gatukostnadsersättning. Sådan ersättning anses då utgöra ett led i kommunens myndighetsutövning och omfattas därför inte av mervärdesskattens tillämpningsområde och är därför skattefri. Ersättningen motsvaras heller inte av något tillhandahållande av en skattepliktig tjänst till fastighetsägaren och utgör då inte heller omsättning enligt ML och är även av den anledningen undantagen från mervärdesskatt.<sup>13</sup>

För att kommunen ska uppfylla sitt ansvar för nämnda anläggningar kan formen för upphandling av arbeten för sådana variera och ge olika mervärdesskattekonsekvenser. Statusen för tillhandahållaren av utförda arbeten påverkar också mervärdesskattekonsekvensen för kommunen. I princip kan följande alternativ förekomma:

- Entreprenad
- Egen regi (byggföretag) + överlåtelse utan vederlag
- Egen regi (byggföretag) + överlåtelse med vederlag
- Egen regi (ej byggföretag) + överlåtelse med eller utan vederlag

### 6.2 Entreprenad

Eftersom kommuner är ansvariga för utbyggnad av allmänna gator m.m. är det naturliga sättet för utförandet av detta att arbetena upphandlas på entreprenad från byggföretag. Härvid kommer en kommun att få mervärdesskatt debiterad för entreprenaden och den skatten får kommunen ersättning för enligt det särskilda förfarandet om ersättning för mervärdesskatt för kommuner. Därefter debiterar kommunen respektive fastighetsägare en gatukostnadsersättning, som beräknas på kommunens kostnader för sådana anläggningar.

I detta alternativ kan det uppkomma fråga om huruvida kommunen är skyldig att tillämpa annonserat förfarande enligt LOU om kommunen

<sup>12</sup> SFS 2010:900, PBL.

<sup>13</sup> 2 kap. 1 § 3 st. ML.

vill utföra andra arbeten inom arbetsområdet/anläggningen under byggtiden.

Det kan vålla såväl praktiska samordningsproblem och tidsförskjutning som fördyrning att en annan entreprenör ska upphandlas att utföra andra arbeten under byggtiden, bl.a. eftersom de kommande allmänna gatorna normalt används av den förste entreprenören under samma tid. Ett upphandlingsförfarande är både tidskrävande och kostsamt och det borde vara mer effektivt både samordningsmässigt och tidsmässigt att den aktör som redan är verksam i området uppför all infrastruktur.

I LOU finns en undantagsbestämmelse som reglerar situationen att det kan föreligga tekniska skäl för att en anläggning endast kan utföras av en och samme leverantör/entreprenör, nämligen i LOU 4 kap. 5 § 1 st. 2 p. Här stadgas att en upphandlande myndighet kan medges undantag från annonseringsplikten som framgår av LOU, dvs. att myndigheten medges förhandlad upphandling utan föregående annonsering. Undantaget från annonseringsplikten ska dock tillämpas restriktivt och det är den upphandlande myndigheten som har att visa att undantaget ska tillämpas. För byggentreprenader har EU-domstolen fastslagit att arbeten som påstås vara komplicerade och vanskliga, eller att de ska samordnas med andra arbeten, inte är tillräckligt för att visa att arbetet uteslutande kan anförtros åt en enda entreprenör och det är inte heller tillräckligt att visa att arbetet skulle utföras mest effektivt av en viss entreprenör. Det som krävs är istället i princip att den tilltänkte entreprenören är den ende som på objektiva grunder och med hänsyn till tekniska skäl kan utföra det aktuella arbetet.<sup>14</sup>

### 6.3 Egen regi (byggföretag) + överlåtelse utan vederlag

Det har under senare år varit vanligt att exploateringsavtalen innehåller åtagande för entreprenören att utföra anläggningsarbeten avseende allmänna gator och platser för att sedan överlämna dessa till kommunen utan vederlag efter färdigställandet. Det kombineras då normalt med att kommunen inte tar ut någon gatukostnadsersättning av fastighetsägarna eftersom denne inte haft någon direkt kostnad för detta. Byggföretaget blir skattskyldigt till mervärdesskatt genom uttagsbeskattning för dessa anläggningar. Utgående skatt ska redovisas för den redovisningsperiod

<sup>14</sup> Rosén Andersson, Mühlenbock m.fl. 2013: "Lagen om offentlig upphandling – en kommentar", s. 226 ff. och Falk, 2009: "Lag om offentlig upphandling – en kommentar", s. 164–165.

som anläggningarna kunnat tas i bruk (13 kap. 13 § ML). När det gäller allmänna gator kan de användas under byggtiden av entreprenören, men de anses normalt kunna tas i bruk såsom allmänna gator först efter att de färdigställts som sådana. Lämpligen bör det då ske ett formellt avlämnade av anläggningarna till kommunen och gärna då i form av att det sker en slutbesiktning av dem.

Den omständigheten att de allmänna anläggningarna överlämnas utan vederlag påverkar inte entreprenörens möjlighet att utfärda en särskild handling (8 kap. 19 § ML) i enlighet med vad som nämnts under punkten 5 ovan. Om så sker kan kommunen återfå sådan mervärdesskatt från Skatteverket som anges i handlingen trots att någon ersättning inte utgått till entreprenören. Det kan synas oskäligt och exploateringsavtalen bör därför åtminstone innehålla en klausul om att kommunen ska ersätta entreprenören för den mervärdesskatt som denne har redovisat till Skatteverket för de allmänna anläggningarna. Sådan ersättning blir då att betrakta som en köpeskilling för den exploaterade marken. Den kan dock inte grunda rätt för kommunen att här ta ut gatukostnadsersättning eftersom kommunen inte haft någon kostnad.

#### **6.4 Egen regi (byggföretag) + överlåtelse med vederlag**

Om det i exploateringsavtal regleras att kommunen ska erlagga en köpeskilling för de allmänna anläggningarna grundad på entreprenörens kostnader blir det fråga om en överlåtelse av fastighet som är undantagen från mervärdesskatt. Även här ska dock entreprenören redovisa utgående skatt som ett uttag och den skatten kan genom en särskild handling (8 kap. 19 § ML) överlämnas till kommunen som har rätt att återfå den av Skatteverket. Här har kommunen haft en kostnad för förvärvet och får då kompensera sig för det genom att ta ut gatukostnadsersättning av fastighetsägarna. Den ska beräknas på kostnaden för förvärvet exklusive mervärdesskatten.

#### **6.5 Egen regi (ej byggföretag) + överlåtelse med eller utan vederlag**

Om exploateringen av allmänna anläggningar utförs av ett företag som inte bedriver utåtriktad byggverksamhet föreligger inte skattskyldighet till mervärdesskatt för sådana arbeten enligt 2 kap. 7 § ML. Företaget har då inte rätt till avdrag för ingående skatt på kostnader hänförliga till dessa arbeten och kan inte heller utfärda en sådan handling som anges i 8 kap. 19 § ML så att kommunen kan återfå mervärdesskatt från Skatteverket för

sådana anläggningar. Det kan gälla renodlade fastighetsbolag eller särskilda markbolag i byggentreprenadkoncerner, som inte bedriver egen extern byggverksamhet. Den ingående skatten blir då en kostnad i sådana företag. Det finns dock även här en möjlighet att sådan mervärdesskatt kan överföras till kommunen och där bli återbetalningsbar. Det kan dock endast ske genom jämkning av den ingående skatten hos kommunen och då kan endast 1/10 av skattens belopp erhållas varje år.<sup>15</sup> För att så ska kunna ske måste exploitören överlämna en särskild jämkningshandling till kommunen. Eftersom kommunen återfår mervärdesskatten bör exploitören erhålla ersättning för denna. Det bör dock beaktas likvidmässigt att återbetalning av skatten kommer att ske under en tioårsperiod.

#### 7 SAMMANFATTNING – SLUTSATSER

Mervärdesskatten i exploateringsavtal har genom åren hanterats på olika sätt. Under många år upphandlade kommunerna arbeten avseende allmänna gator och platser på entreprenad med mervärdesskatt och debiterade sedan fastighetsägarna gatukostnadsersättningar utan mervärdesskatt. Tillämpningen av LOU medförde dock att denna ordning blev ifrågasatt. Tillämpningen blev då istället att exploitörerna ålades att utföra arbetena i egen regi och sedan överlämna dessa till kommunerna utan ersättning. Samtidigt debiterade kommunerna ingen gatukostnadsersättning till fastighetsägarna. Det förekom då att avtalen saknade reglering av hur mervärdesskatten skulle redovisas. Eftersom exploateringsarbeten avseende allmänna gator och platser i princip inte skulle belastas med mervärdesskatt som kostnad, måste exploitören kunna debitera kommunen den mervärdesskatt som redovisats som uttag. Sådan debitering finns också reglerad i ML och kommunerna återfår skatten av Skatteverket. Det saknas därför skäl att inte på ett tydligt sätt reglera i exploateringsavtalen att kommunerna ska ersätta exploitörerna för sådan mervärdesskatt. Även om det skulle saknas klausuler i avtalen om mervärdesskatt är det vår uppfattning att kommunerna ändå blir skyldiga att kompensera exploitörerna för sådan skatt.

*Josefina Erdös är advokat vid Andersson Gustafsson Advokatbyrå och Jan Kleerup är skattejurist vid Svalner Skatt & Transaktion.*

<sup>15</sup> 8 a kap. + 9 kap. 9–13 §§ ML.