



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6329-25

meddelad i Stockholm den 11 juni 2026

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Göteborgs kommun

Ombud: Advokat Tomas Hecht
CMS Wistrand Advokatbyrå Göteborg KB
Box 11920
404 39 Göteborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 25 augusti 2025 i mål nr 3751-24

SAKEN

Mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Göteborgs kommun ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 58 880 kr.

BAKGRUND

1. Mervärdesskatt ska betalas när tjänster tillhandahålls mot ersättning av en beskattningsbar person i en ekonomisk verksamhet. Verksamhet som bedrivs av en kommun anses inte som ekonomisk verksamhet om den ingår som ett led i myndighetsutövning, under förutsättning att en sådan tillämpning inte leder till en betydande snedvridning av konkurrensen.
2. En kommun kan ingå ett exploateringsavtal med en byggherre eller en fastighetsägare om genomförande av en detaljplan. Ett sådant avtal får bl.a. avse åtagande för den enskilde att vidta eller finansiera åtgärder för anläggande av gator, vägar och andra allmänna platser och av anläggningar för vattenförsörjning och avlopp. Åtgärderna ska vara nödvändiga för att detaljplanen ska kunna genomföras.
3. Göteborgs kommun ingick ett exploateringsavtal med ett fastighetsbolag om genomförande av en ny detaljplan som möjliggjorde uppförande av bostadshus på mark som ägdes av ett bolag som ingick i samma koncern som fastighetsbolaget. I avtalet angavs att befintligt VA-nät i en del av planområdet behövde flyttas. Kommunen skulle utföra projektering, upphandling och omläggning av de aktuella ledningarna och fastighetsbolaget skulle stå för samtliga kostnader kopplade till ledningsflytten genom ett s.k. exploateringsbidrag. Den nya detaljplanen antogs kort efter att avtalet hade ingåtts. Kommunen fakturerade fastighetsbolaget för ledningsflytten utan att lägga på mervärdesskatt.
4. Skatteverket bedömde att transaktionen var mervärdesskattepliktig och beslutade att påföra kommunen utgående mervärdesskatt. Enligt Skatteverket hade kommunen tillhandahållit fastighetsbolaget en tjänst och verksamheten kunde inte anses ingå som ett led i myndighetsutövning då avtalet mellan kommunen och fastighetsbolaget var ett civilrättsligt förhållande.
5. Kommunen överklagade till Förvaltningsrätten i Göteborg som upphävde Skatteverkets beslut. Förvaltningsrätten ansåg att det fanns ett omedelbart samband mellan kommunens prestation och den ersättning kommunen hade tagit emot samt att det rörde sig om en mervärdesskattepliktig omsättning. Enligt förvaltningsrätten hade dock verksamheten ingått som ett led i kommunens myndighetsutövning i form av att ta fram detaljplanen, varför det inte var fråga om ekonomisk verksamhet. Någon snedvridning av konkurrensen hade, enligt förvaltningsrätten, inte heller skett.
6. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Göteborg som gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten och avslog överklagandet.

YRKANDEN M.M.

7. *Skatteverket* yrkar att utgående mervärdesskatt ska påföras i enlighet med Skatteverkets beslut.
8. *Göteborgs kommun* anser att överklagandet ska avslås. Kommunen yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 58 880 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen**

9. Frågan är om ersättning som en kommun har tagit emot i enlighet med ett exploateringsavtal ska vara föremål för mervärdesskatt.

Rättslig reglering m.m.*Mervärdesskatt*

10. Den 1 juli 2023 trädde mervärdesskattelagen (2023:200) i kraft. Av övergångsbestämmelserna till den lagen följer att den tidigare mervärdesskattelagen (1994:200) är tillämplig på förhållandena i målet. I det följande redogörs för bestämmelserna i 1994 års lag. I huvudsak motsvarande bestämmelser finns i den nya lagen.
11. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ska mervärdesskatt betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon.
12. Bestämmelserna motsvaras av artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Enligt artikeln ska tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denna agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

Exploateringsavtal

13. Med exploateringsavtal avses enligt 1 kap. 4 § plan- och bygglagen (2010:900) avtal om genomförande av en detaljplan och om medfinansieringsersättning mellan en kommun och en byggherre eller en fastighetsägare avseende mark som inte ägs av kommunen.
14. Enligt 6 kap. 40 § första stycket 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 samt andra åtgärder. Åtgärderna ska vara nödvändiga för att detaljplanen ska kunna genomföras.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Mervärdesskatt

15. En förutsättning för att mervärdesskatt ska betalas är att kommunen har tillhandahållit fastighetsbolaget en tjänst mot ersättning.
16. För att ett tillhandahållande mot ersättning ska anses föreligga krävs att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsten och en ersättning som faktiskt tas emot av den beskattningsbara personen. Ett sådant direkt samband föreligger om det mellan den som tillhandahåller tjänsten, å ena sidan, och mottagaren av tjänsten, å andra sidan, föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den som har utfört dessa transaktioner tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren. Det finns ett direkt samband när två prestationer är villkorade av varandra, dvs. att den ena prestationen bara tillhandahålls om den andra också gör det (HFD 2023 ref. 35, punkt 15 och där angiven rättspraxis från EU-domstolen).
17. Exploateringsavtalet innebär att det finns ett rättsförhållande mellan Göteborgs kommun och fastighetsbolaget. Kommunen har vidare tagit emot en ersättning från fastighetsbolaget i form av ett exploateringsbidrag. Frågan är om det finns ett direkt samband mellan ersättningen och en tjänst som kommunen har tillhandahållit fastighetsbolaget.
18. Av utredningen i målet framgår att allmänna VA-ledningar fanns på den mark som skulle bebyggas av fastighetsbolaget, och att nya ledningar därför behövde anläggas på mark som tillhörde kommunen. Det var således inte fråga om att flytta de befintliga ledningarna utan om att ersätta dem med nya ledningar på kommunens mark. Genom exploateringsavtalet åtog sig fastighetsbolaget att finansiera åtgärderna genom ett exploateringsbidrag som skulle motsvara kommunens faktiska kostnader för åtgärderna.
19. Bestämmelserna i plan- och bygglagen om exploateringsavtal infördes för att öka förutsägbarheten och skapa bättre balans i styrkeförhållandet mellan kommuner och byggherrar eller fastighetsägare i samband med detaljplanläggning. En utgångspunkt för regleringen av exploateringsavtalens innehåll var att åtaganden för en byggherre eller fastighetsägare ska vara såväl nödvändiga för genomförandet av detaljplanen som rimliga i förhållande till byggherrens eller fastighetsägarens nytta av planens genomförande. Med nödvändiga åtgärder avses bl.a. anläggande av gator, vägar och andra allmänna

platser samt anläggningar för vattenförsörjning och avlopp. Det kan även handla om åtgärder utanför det aktuella planområdet som behövs för att bebyggelse ska komma till stånd, t.ex. för att kommunikationerna till ett nytt bostadsområde ska fungera. Så länge byggherren eller fastighetsägaren uppnår någon ekonomisk nytta med avtalet är lagens krav uppfyllda (prop. 2013/14:126 s. 149, 156 f. och 303 f.).

20. Genom lagregleringen begränsas således vilka krav en kommun kan ställa på en byggherre eller en fastighetsägare i ett exploateringsavtal. Av förarbetena framgår vidare att lagstiftaren har sett det som att den nytta byggherren eller fastighetsägaren har av ett exploateringsavtal är att en detaljplan som möjliggör exploateringen antas. Det finns i förarbetena däremot inte något stöd för att exploateringsavtal är tänkta att reglera en motprestation från kommunens sida.
21. Utredningen i målet ger inte heller stöd för att fastighetsbolaget genom anläggandet av de nya ledningarna skulle ha erhållit en tjänst från kommunen. Anläggandet av nya ledningar var förvisso en förutsättning för att marken skulle kunna bebyggas och de nya ledningarna kan också antas ha varit till nytta för fastighetsbolaget i den mån de nya bostadshusen betjänas av ledningarna. Det har dock inte framkommit att åtgärderna hade efterfrågats av fastighetsbolaget eller att bolaget på något vis skulle ha rättigheter i de nya ledningarna. De nya ledningarna synes snarare ha bedömts varit nödvändiga för att kommunen skulle kunna tillgodose områdets behov av vatten och avlopp när detaljplanen genomfördes. Åtgärderna kan därmed inte anses ha tillhandahållits fastighetsbolaget.
22. Inte heller det förhållandet att en ny detaljplan antogs, vilken möjliggjorde att marken kunde bebyggas, kan ses som en tjänst som har tillhandahållits fastighetsbolaget. Ett beslut om att anta en detaljplan får ses som en sådan ensidig rättsakt från en offentlig myndighet som enligt EU-domstolens praxis inte kan skapa ett rättsförhållande inom ramen för vilket ömsesidiga prestationer utbyts (jfr C-528/19, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, EU:C:2020:712, punkt 49).
23. Kommunen kan således inte anses ha tillhandahållit fastighetsbolaget en tjänst som har ett direkt samband med den ersättning som kommunen har tagit emot. Överklagandet ska därmed avslås.

Ersättning för kostnader

24. Kommunen har yrkat ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 58 880 kr.

25. Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och kommunen har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader. Det yrkade beloppet är skäligt.

I avgörandet har deltagit justitieråden Linda Haggren, Kristina Ståhl, Per Classon, Ulrik von Essen och Johanna Mihaic.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Erika Karlsson.