

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
5845-13  
5846-13

meddelad i Stockholm den 18 juni 2014

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

Holdingsaktiebolaget Knut Hansson, 556660-6645  
Kungsportsavenyn 22  
411 36 Göteborg

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Göteborgs dom den 25 juni 2013 i mål nr 2446–2448-12,  
se bilaga (här borttagen)

## **SAKEN**

Mervärdesskatt m.m.

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar kammarrättens dom och beslutar att beskattningsunderlaget ska bestämmas i enlighet med Skatteverkets beslut den 17 juni 2011 avseende redovisningsperioderna oktober–december 2009 och juli–september 2010.

Holdingsaktiebolaget Knut Hansson beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 13 750 kr.

Dok.Id 148235

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00

**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-16:30

Mål nr  
5845-13  
5846-13

## BAKGRUND

Holdingaktiebolaget Knut Hansson (bolaget) är moderbolag i en fastighetsförvaltande koncern. I bolagets verksamhet ingår att tillhandahålla förvaltningstjänster till dotterbolagen och bedriva kapitalförvaltning. Det är endast tillhandahållandet av förvaltningstjänsterna som medför skattskyldighet till mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Sedan revision gjorts hos bolaget beslutade Skatteverket att omvärdera beskattningsunderlaget för utförda förvaltningstjänster och beräkna underlaget med utgångspunkt i kostnaderna för att utföra tjänsterna. Med anledning härav beslutades bl.a. att höja den utgående mervärdesskatten med 370 209 kr avseende redovisningsperioden oktober–december 2009 och med 268 740 kr avseende redovisningsperioden juli–september 2010.

Förvaltningsrätten i Göteborg avslag bolagets överklagande. Kammarrätten i Göteborg biföll däremot bolagets överklagande och beslutade att utgående mervärdesskatt avseende ersättning för de tjänster som bolaget utfört åt dotterbolagen skulle bestämmas i enlighet med avgivna deklARATIONER.

## YRKANDEN M.M.

*Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar kammarrättens dom och påför bolaget utgående mervärdesskatt för perioderna oktober–december 2009 och juli–september 2010 i enlighet med Skatteverkets beslut den 17 juni 2011. Verket anför bl.a. följande.

Bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget grundas på artikel 80 i mervärdesskattedirektivet, 2006/112/EG, som ger medlemsstaterna rätt att vidta åtgärder beträffande beskattningsunderlaget för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt. För att det ska vara möjligt för medlemsstaterna att skydda beskattningen av mervärdet är utgångspunkten att beskattningsunderlaget ska bestämmas till marknadsvärdet. Normalt är marknadsvärdet högre än kostnaden

Mål nr  
5845-13  
5846-13

för att tillhandahålla tjänsten, eftersom det även innefattar en affärsvinst. Mot bakgrund av definitionen av marknadsvärdet i 1 kap. 9 § ML och syftet med bestämmelserna bör dock marknadsvärdet inte kunna bestämmas till ett lägre belopp än kostnaden för att utföra tjänsten. Det kan därför inte krävas att Skatteverket först ska visa att det inte finns någon jämförlig omsättning för att sedan kunna lägga den skattskyldiges kostnader för att utföra tjänsten till grund för marknadsvärdet.

Utredningen visar att tjänsterna har tillhandahållits mot en ersättning som markant understiger kostnaderna för att utföra tjänsterna. Frågan är om ersättningen ändå är marknadsmässigt betingad. En ersättning är i princip marknadsmässigt betingad om samma pris kan ges också till en oberoende köpare. Bolaget har inte kunnat lämna någon förklaring till den stora differensen mellan bolagets kostnader för att tillhandahålla tjänsterna och den ersättning som bolaget tagit ut av sina dotterbolag. Inte heller framstår det som sannolikt att bolaget skulle kunna ge samma pris till en oberoende köpare. Bolaget har därmed inte gjort sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

*Bolaget* motsätter sig bifall till Skatteverkets överklagande och yrkar ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 13 750 kr, exklusive mervärdesskatt, samt anför i huvudsak följande.

Avsikten med regeln om omvärdering av beskattningsunderlaget är att förhindra ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter. En reglering som införts för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt ska tolkas restriktivt när det gäller att frånga principen om att beskattningsunderlaget ska bestämmas utifrån den faktiskt erhållna ersättningen (jfr EU-domstolens dom C-63/96, Skripalle, p. 24).

Skatteverket har bevisbördan för att det pris som tagits ut för utförda tjänster understiger marknadsvärdet. Eftersom Skatteverket inte presterat någon bevisning om underprissättning, utöver uppgift om kostnadernas storlek, saknas det anledning för bolaget att visa marknadsmässigheten i en underprissättning.

Mål nr  
5845-13  
5846-13

Även för det fall Högsta förvaltningsdomstolen skulle finna att bolaget har en bevisbörda att uppfylla har bolaget genom att ta fram uppgifter om prissättningen av jämförbara tjänster inom en annan koncern uppfyllt de beviskrav som kan ställas, i synnerhet som Skatteverket inte visat att denna prisjämförelse är fel eller missvisande.

*Skatteverket* tillstyrker att bolaget beviljas yrkad ersättning för kostnader.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### *Rättslig reglering*

Enligt 7 kap. 3 § 1 och 3 c § ML ska beskattningsunderlaget vid omsättning av varor och tjänster som huvudregel beräknas med utgångspunkt i ersättningen. Med ersättning förstås allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet.

Ett undantag från huvudregeln har införts i 7 kap. 3 a § ML. Av denna bestämmelse framgår att beskattningsunderlaget ska bestämmas till marknadsvärdet om (1) ersättningen är lägre än marknadsvärdet, (2) köparen inte har full avdragsrätt för ingående skatt eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt vissa angivna bestämmelser, (3) säljaren och köparen är förbundna med varandra och (4) den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Syftet med reglerna är att motverka undandragande av skatt genom prissättningen av transaktioner eller, annorlunda formulerat, att förhindra ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter (prop. 2007/08:25 s. 116 och 124). Reglerna grundas på artikel 80 i mervärdesskattedirektivet som anger att medlemsstaterna för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt får vidta åtgärder av angivet slag.

Mål nr  
5845-13  
5846-13

Med marknadsvärde av en tjänst förstås enligt 1 kap. 9 § ML hela det belopp som köparen, i samma försäljningsled som det där omsättningen av tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan tjänst. Om ingen jämförbar omsättning av tjänster kan fastställas utgörs marknadsvärdet av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 72 i mervärdesskattedirektivet.

I förarbetena till bestämmelsen i 7 kap. 3 a § ML anfördes att bevisbördan för att ersättningen är marknadsmässigt betingad bör åvila den skattskyldige eftersom denne har lättast att ta fram underlag härom. En avtalad ersättning ska i princip anses marknadsmässigt betingad om samma pris kan ges också till en oberoende köpare. Kan den skattskyldige inte göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad får det anses vara fråga om skatteundandragande eller skatteflykt. Härigenom ansågs reglerna om omvärdering uppfylla det i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet angivna syftet att reglerna ska förhindra skatteundandragande eller skatteflykt (a. prop. s. 136 f. och 254).

#### *Vad målen gäller*

Målen gäller tillämpningen av bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget i 7 kap. 3 a § ML. I första hand aktualiseras bevisfrågor vid bestämmandet av marknadsvärdet på koncerninterna tjänster. Om den ersättning som bolaget erhållit för tjänsterna kan anses ha understigit marknadsvärdet uppkommer också frågan om den skattskyldige kan göra sannolikt att ersättningen ändå är marknadsmässigt betingad.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

En utgångspunkt för bedömningen är att Skatteverket har bevisbördan såvitt avser omsättningens storlek. För att med tillämpning av bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget påföra bolaget mer utgående mervärdesskatt än vad det har deklarerat ska Skatteverket därför visa att den

Mål nr  
5845-13  
5846-13

ersättning som bolaget erhållit för de aktuella förvaltningstjänsterna understiger tjänsternas marknadsvärde.

Den första frågan är om Skatteverket kan uppfylla sin bevisbörda genom att visa att den ersättning som bolaget erhållit understiger kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna eller om Skatteverket först måste visa att det saknas en jämförbar omsättning.

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, såsom i de nu aktuella målen, kunna inrikta sin bevisföring på att den skattskyldiges ersättning understigit kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna.

När marknadsvärdet 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 (se prop. 2007/08:25 s. 248). 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 (jfr 7 kap. 3 c § andra stycket ML).

Skatteverket har i sin beräkning utgått från att kostnader som varken hör till kapitalförvaltningen eller till aktiviteter som bolaget utfört i egenskap av aktieägare i dotterbolagen hänför sig till förvaltningstjänsterna. Vid beräkningen har Skatteverket väsentligen utgått från den fördelning mellan verksamheterna som gjorts efter skälig grund vid bestämmandet av bolagets avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Vissa lönekostnader samt kostnader för bilar har dock i större omfattning än enligt den angivna fördelningsgrunden hänförts till kapitalförvaltningen och till aktieägandet. Vidare har kostnader för revisions- och konsulttjänster i sin helhet ansetts hänförliga till kapitalförvaltningen och till aktieägandet.

Mål nr  
5845-13  
5846-13

Bolaget har invänt att det har haft höga kostnader för bl.a. personal och lagt tid och resurser på andra funktioner än att leda, styra och arbeta operativt i dotterbolagens verksamhet. Dessa uppgifter har dock inte konkretiserats på sådant sätt att det ger skäl att ifrågasätta Skatteverkets beräkning av bolagets kostnader för att tillhandahålla de aktuella tjänsterna.

Vidare har bolaget anfört att prissättningen på de administrativa tjänster som bolaget tillhandahåller överensstämmer med hur motsvarande typ av tjänster prissatts i en annan koncern som verkar på samma marknad som bolaget. Det finns dock inte någon närmare beskrivning av tjänsternas innehåll i den koncern som bolaget hänvisat till. Inte heller framgår om tjänsterna tillhandahålls även externt till samma pris. Uppgifterna ger därför inte stöd för att marknadsvärdet är lägre än kostnaderna för de utförda tjänsterna.

Det kan således konstateras att den ersättning som bolaget erhållit för de tillhandahållna tjänsterna understigit marknadsvärdet beräknat med utgångspunkt i bolagets kostnader.

Därmed återstår att ta ställning till om bolaget gjort sannolikt att den ersättning som dotterbolagen betalat för tjänsterna ändå är marknadsmässigt betingad.

Högsta förvaltningsdomstolen har i tidigare avgöranden uttalat att 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 (jfr RÅ 2002 ref. 110 och RÅ 2010 ref. 76).

Skillnaden mellan de beräknade kostnaderna för tjänsterna och den ersättning bolaget tagit ut för dessa är markant. I underinstanserna har bolaget anfört att dotterbolagen även haft kostnader för externa tjänster i form av kameral och teknisk förvaltning av fastigheterna och att Skatteverkets omvärdering leder till förlustresultat i dotterbolagen. Dessa faktorer hänför sig till dotterbolagen och

Mål nr  
5845-13  
5846-13

deras ekonomiska situation. Någon närmare redogörelse för varför underprissättningen kan förväntas gagna bolagets verksamhet har inte lämnats.

Med hänsyn till det anförda finner Högsta förvaltningsdomstolen att bolaget inte gjort sannolikt att den ersättning som tagits ut av dotterbolagen är marknadsmässigt betingad.

Det föreligger därmed förutsättningar för att bestämma beskattningsunderlaget för bolagets tillhandahållna tjänster i enlighet med vad Skatteverket gjort. Överklagandet ska därför bifallas.

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

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Karin Almgren, Margit Knutsson, Anita Saldén Enérus och Christer Silfverberg.

Målen har föredragits av justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.