



## Rättelse/komplettering

Dom, 2021-03-03

### **Rättelse, 2021-03-04**

Beslut av: Kammarrättslagmannen Gertrud Forkman

Ombud: Marie Hedin



**KLAGANDE OCH MOTPART**

Skatteverket

**MOTPART OCH KLAGANDE**

Aktiebolaget Högcullen, 559002-5465

Ombud: Advokat Marie Hedin

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 16 april 2019 i mål nr 3075-18,  
se bilaga A

**SAKEN**

Mervärdesskatt

Skattetillägg

Ersättning för kostnader

---

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

Kammarrätten bifaller Skatteverkets överklagande och fastställer  
Skatteverkets beslut.

Kammarrätten avslår Aktiebolaget Högcullens överklagande och yrkande  
om ersättning för kostnader i kammarrätten.

---

**YRKANDEN M.M.**

*Skatteverket* yrkar att kammarrätten ska upphäva förvaltningsrättens dom  
och fastställa Skatteverkets beslut från den 16 november 2017. Skatteverket  
anser att bolagets överklagande och yrkande om ersättning för kostnader ska  
avslås. Skatteverket anför följande.

Förvaltningsrättens dom strider mot mervärdesskattesystemets uppbyggnad, eftersom den innebär att det är mer fördelaktigt för Aktiebolaget Högekullen och dess dotterbolag att bedriva sin verksamhet i flera bolag än i ett bolag. Om all verksamhet hade bedrivits i ett bolag hade det nämligen haft avdragsrätt för ingående mervärdesskatt endast för en mindre del av kostnaderna, eftersom koncernen bedriver blandad verksamhet. För att systemet ska vara neutralt måste kostnaderna i sin helhet faktureras ut.

Omvärderingsregeln i mervärdesskattelagen (1994:200) motsvarar i grunden en skatteflyktsregel som syftar till att motverka att mervärdesskattekostnaden för företag som bedriver undantagen verksamhet minskas genom transaktioner till underpris mellan närstående personer. Detta syfte uppnås genom Skatteverkets omprövningsbeslut.

Bolagets aktiva förvaltning utgör en enda sammanhållen tjänst som utförs mot dotterbolagen. Denna utgör i mervärdesskattehänseende en verksamhet och det finns ingen annan verksamhet som de skattepliktiga kostnaderna kan kopplas till.

EU-domstolen har ansett att följden av en sådan aktiv förvaltning av dotterbolag är att ingående mervärdesskatt på allmänna omkostnader i ett holdingbolag kan dras av i sin helhet. Av detta följer att förvaltningen av ett specifikt dotterbolag enbart kan vara antingen aktiv eller passiv, inte båda delarna.

Bolagets aktiva förvaltning kan inte förstås på annat sätt än att moderbolaget har ett löpande uppdrag att förvalta koncernens angelägenheter och bestämma hur den ska organiseras på bästa sätt. Den aktiva förvaltningen av dotterbolagen är en omfattande tjänst som ska se till koncernens bästa, vilket inkluderar omorganisationer och koncernens framtida behov av riskkapital (se HFD 2017 ref. 20).

Det är klarlagt att bolaget har gjort fulla avdrag för ingående mervärdesskatt och därmed ansett att dessa kostnader ingår i priset för de utgående transaktionerna i form av den aktiva förvaltningen av koncernen (jfr t.ex. EU-domstolens avgöranden C-108/14 och C-109/14 Larentia + Minerva punkterna 23–24). Samtliga bolagets kostnader utgör således kostnads-komponenter i priset av den aktiva förvaltningen av dotterföretagen.

De avgifter som ett bolag betalar i samband med börsnotering har ansetts utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör kostnadskomponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller (RÅ 2006 ref. 19 I). Det står klart att de kostnader som bolaget har gjort avdrag för inte kan ha ingått i priset för de utgående transaktionerna utan en underprissättning av den aktiva förvaltningen.

Slutsatsen blir att dotterföretagen inte bara ska betala för de timmar som personalen i moderbolaget lagt ner. I stället ska de löpande betala för att bolaget tillvaratar koncernens intressen varje ögonblick och på bästa sätt, dvs. samtliga kostnader. Oavsett om ett inköp kommer ett dotterbolag endast indirekt tillgodo ska en sådan allmän omkostnad räknas med i marknadsvärdet vid en eventuell omvärdering, i de fall marknadsvärdet beräknas med utgångspunkt i kostnaderna.

Ett moderbolag kan vissa år ha allmänna omkostnader av engångskaraktär som uppgår till höga belopp, t.ex. för förvärv av finansiella tjänster, som ska tas med vid beräkningen av marknadsvärdet för de koncerngemensamma tjänsterna under samma år. Om moderbolaget fördelar en sådan kostnad i priset över flera år kan den anses vara marknadsmässigt betingad. I aktuellt fall har samtliga kostnader dragits av direkt och det finns inget som tyder på en fördelning mellan åren.

Det finns ingen svår värderingsfråga eftersom samtliga kostnader ska tas med.

*Aktiebolaget Högekullen* anser att Skatteverkets överklagande ska avslås och yrkar ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och i kammarrätten. Bolaget anför följande.

Förutsättningarna för omvärdering är inte uppfyllda. Beskattningsunderlaget utgörs av den ersättning dotterbolagen erlagt för förvärvade tjänster, vilket också redovisats i aktuella mervärdesskattedeklarationer.

Den aktuella sakfrågan avser omvärdering av beskattningsunderlaget för utgående mervärdesskatt, och inte fråga om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på indirekta kostnader. Omvärderingsreglerna utgör ett avsteg från huvudregeln, att beskattningsunderlaget utgörs av den ersättning som erhålls för en tillhandahållen vara eller tjänst, och ska därför tolkas och tillämpas restriktivt. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att ersättningen för en tillhandahållen vara eller tjänst är lägre än marknadsvärdet.

De tjänster som i huvudsak har tillhandahållits koncernbolagen är ledning, ekonomi, fastighetsförvaltning, investeringar, IT och personaladministration. Samtliga dessa tjänster tillhandahålls såväl var för sig som i sammansatta tjänster mellan oberoende parter. Det framräknade timpriset är därför relevant. Vidare anför Skatteverket i HFD 2014 ref. 40 att aktieägarkostnader inte ska ingå när marknadsvärdet för tillhandahållen tjänst beräknas med utgångspunkt i bolagets kostnader. Det framgår varken i förarbeten eller i praxis att ett marknadsmässigt betingat pris utgörs av total kostnadstäckning.

Bolagets totala kostnadsmassa innehåller såväl förvärv av mervärdesskattepliktiga tjänster som tjänster som är undantagna från mervärdesskatt samt aktieägarkostnader. Genom att inkludera samtliga kostnader vid en omvärdering har Skatteverket manipulerat priset för att uppnå en högre beskattning. Effekten blir ett konstlat högt pris som är väsentligt mycket

högre än vad marknaden är beredd att betala. Bolaget tvingas redovisa mervärdesskatt på tjänster som varit undantagna från mervärdesskatt vid förvärvstillfället. Vidare skulle koncernbolagen drabbas av merkostnader, eftersom den mervärdesskatt bolaget debiterar inte är fullt ut avdragsgill för dem.

Priset för tillhandahållna managementtjänster motsvarar kostnaden för att producera tjänsterna, eftersom aktieägarkostnader varken är fasta eller rörliga kostnader som kan kopplas till de managementtjänster som tillhandahålls koncernbolagen. Detta framgår tydligt av att större delen av aktieägarkostnaderna 2016 inte återkommer under 2017, trots att tjänsterna till innehållet är desamma under båda åren. Av OECD:s riktlinjer framgår dessutom att kostnader för förpliktelser som hänförs till ett moderbolag som juridisk person är aktieägarkostnader. Skatteverket har inte visat att den ersättning som bolaget erhållit för tillhandahållna managementtjänster är lägre än marknadsvärdet.

Om bolaget sålt tjänsterna utanför koncernen hade kalkylen sett ut på samma sätt. Det timpris som bolaget betalat för inköp av samma tjänster är lägre än det pris som bolaget tagit ut av dotterbolagen. Bolaget har gjort det sannolikt att ersättningen från dotterbolagen är marknadsmässigt betingad. Skatteverket har inte ifrågasatt den faktiska prisbilden, utan anser att priset inte är marknadsmässigt eftersom bolagets hela kostnadsmassa det aktuella året inte är utfakturerad.

Eftersom det saknas grund för att omvärdera redovisat beskattningsunderlag saknas också grund för att påföra skattetillägg.

Med hänsyn till sakfrågans komplexitet, de betydande beloppen samt innehållet i bolagets yttranden borde det framstå som självklart att bolaget har haft hjälp av ombud i frågan. I vart fall bör domstolen tilldöma bolaget en ersättning som motsvarar rättshjälpstaxan.

## SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

### *Bakgrund*

Aktiebolaget Högkullen är moderbolag i en fastighetskoncern. Koncernföretagen bedriver delvis mervärdesskattebefriad verksamhet.

Bolaget deltar aktivt i förvaltningen av sina dotterbolag och bedriver ingen annan extern verksamhet. Under 2016 har bolaget fakturerat dotterbolagen för koncernledningstjänster, s.k. management-fee, med totalt cirka 2,3 miljoner kr exklusive mervärdesskatt. Det motsvarar enligt bolaget 38,5 procent av de kostnader bolaget bedömer är gemensamma för hela koncernen, såsom kostnader för löner, hyra, kontor, telefon, data, bil, resor och representation. Bolagets totala kostnadsmassa för året uppgår till cirka 28 miljoner kr, exklusive mervärdesskatt. Däri ingår kostnader för en planerad börsintroduktion.

Skatteverket anser att de utförda tjänsterna har levererats till underpris. Enligt verkets mening ska samtliga bolagets kostnader, dvs. även kostnaderna för den planerade börsintroduktionen, anses utgöra kostnadskomponenter i bolagets aktiva förvaltning av koncernföretagen och därför ska beskattningsunderlaget omvärderas motsvarande detta belopp.

### *Tillämplig reglering*

Enligt mervärdesskattelagen (2011:283) 7 kap. 3 § mervärdesskattelagen är utgångspunkten att beskattningsunderlaget är det pris som avtalats mellan köpare och säljare. Ett undantag från huvudregeln har införts i 3 a § samma kapitel. Av denna bestämmelse framgår att beskattningsunderlaget ska bestämmas till marknadsvärdet 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.

Syftet med reglerna är att förhindra ett undandragande av skatt genom att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter (se prop. 2007/08:25 s. 116 och 124).

Om ingen jämförbar omsättning kan fastställas utgörs marknadsvärdet när det gäller tjänster av ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att utföra tjänsten (1 kap. 9 § mervärdesskattelagen).

Med kostnaderna för att utföra en tjänst avses den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten (7 kap. 3 c § tredje stycket mervärdesskattelagen).

#### *Vad målet gäller*

Frågan i målet är om bolaget sålt koncerninterna tjänster under marknadsvärdet och om det av den anledningen finns grund för att ändra beskattningsunderlaget för mervärdesskatt och ta ut skattetillägg.

Bolaget och Skatteverket är överens om att köpare och säljare har intressegemenskap och att köparna inte har full avdragsrätt för mervärdesskatt. Kammarrätten saknar skäl för att göra någon annan bedömning. Punkterna 2 och 3 i 7 kap. 3 a § mervärdesskattelagen är således uppfyllda.

Frågan blir då om den ersättning för tjänster som bolaget tagit ut av dotterbolagen har varit lägre än marknadsvärdet av tjänsterna (punkten 1). Av betydelse för den bedömningen är också vilka kostnader som ska räknas



med i beskattningsunderlaget när marknadsvärdet ska beräknas. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att detta rekvisit är uppfyllt. Om så är fallet återstår frågan om den skattskyldige har gjort sannolikt att ersättningen ändå är marknadsmässigt betingad (punkten 4).

*Har ersättningen varit lägre än marknadsvärdet?*

För att med tillämpning av bestämmelserna om omvärdering kunna påföra bolaget mer utgående mervärdesskatt än vad det har deklarerat ska Skatteverket göra sannolikt att den ersättning som bolaget erhållit för de aktuella tjänsterna understiger tjänsternas marknadsvärde. Eftersom det är fråga om koncerninterna tjänster bör det därvid räcka att Skatteverket kan visa att ersättningen för tjänsterna har understigit kostnaderna för att tillhandahålla dem (se Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2014 ref. 40).

Bolaget och Skatteverket är överens om att det inte finns några tjänster som motsvarar de som bolaget har utfört åt sina koncernbolag på den öppna marknaden och att marknadsvärdet därför utgörs av åtminstone bolagets kostnader för att utföra tjänsterna. Kammarrätten saknar i likhet med förvaltningsrätten skäl för att göra någon annan bedömning i denna del.

Avgörande för frågan om skattskyldighet för mervärdesskatt är den verksamhet som bedrivs. Enbart innehav av andelar i dotterbolag i vars förvaltning moderbolaget inte deltar utgör inte ekonomisk verksamhet. Verksamhet som består i att mot vederlag tillhandahålla exempelvis administrativa tjänster åt sina dotterbolag utgör däremot sådan ekonomisk verksamhet som medför skattskyldighet och fullständig rätt till avdrag för den mervärdesskatt som betalats på kostnaderna för att förvärva dessa tjänster. Avdragsrätten förutsätter ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Det krävs alltså att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående

skattepliktiga transaktionerna. Men det krävs inte att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, utan avdragsrätt föreligger också när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de tjänster denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldige personens samlade ekonomiska verksamhet (se EU-domstolens avgörande i mål C-108/14 och C-109/14, Larentia + Minerva m.fl.). Detta ger stöd för slutsatsen att ett holding-bolags förvaltning av ett dotterbolag är antingen aktiv eller passiv.

Bestämmelsen i 7 kap. 3 a § mervärdesskattelagen är en skatteflyktsregel avsedd att förhindra bortfall av mervärdesskatteintäkter till följd av att priset manipulerats vid transaktioner mellan närstående parter, och den utesluter inte omvärdering av beskattningsunderlaget vare sig det gäller utgående mervärdesskatt eller avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Eftersom skatteflyktsregeln tar sikte på själva prismanipulationen är det rimligt att värderingen av beskattningsunderlaget tar sin utgångspunkt från vad den skattskyldige själv ansett ska innefattas i den skattepliktiga ekonomiska verksamheten.

Bolaget har under 2016 haft stora kostnader för en planerad nyemission och efterföljande börsnotering i syfte att skapa finansiering för ytterligare förvärv av bolag och fastigheter. Kapitalanskaffningen har således kommit hela koncernen till godo (jfr RÅ 2006 ref. 19 I).

Genom att yrka avdrag för ingående mervärdesskatt på alla inköp har bolaget gett uttryck för uppfattningen att dessa kostnader hör till den ekonomiska verksamheten. För ett moderbolag vars enda verksamhet består i att tillhandahålla koncerngemensamma skattepliktiga tjänster till sina dotterbolag kan inte ingående skatt vara fullt avdragsgill, på den grunden att

kostnaden ingår som en allmän omkostnad i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, samtidigt som en sådan transaktion anses sakna koppling till de utgående skattepliktiga transaktionerna i den ekonomiska verksamheten.

Enligt kammarrättens bedömning utgör därför samtliga bolagets kostnader komponenter i priset för förvaltningen av dotterbolagen och bör tas med när marknadsvärdet av de koncerninterna tjänsterna bestäms. Vid en sådan bedömning uppgår bolagets kostnader till cirka 28 miljoner kr och den ersättning som bolaget erhållit för utförda koncernledningstjänster till cirka 2,3 miljoner kr.

Skatteverket får därmed anses ha gjort sannolikt att den ersättning som bolaget erhållit för de tillhandahållna tjänsterna har understigit marknadsvärdet beräknat med utgångspunkt i bolagets kostnader, såsom anges i HFD 2014 ref. 40.

Vid denna bedömning återstår det för kammarrätten att ta ställning till om bolaget har gjort sannolikt att den ersättning som dotterbolagen betalat för tjänsterna ändå är marknadsmässigt betingad.

*Är ersättningen marknadsmässigt betingad?*

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 (se HFD 2014 ref. 40).

Skillnaden mellan de beräknade kostnaderna för tjänsterna och den ersättning som bolaget tagit ut för dessa är betydande, vilket medför att höga krav bör ställas på bolaget när det gäller att göra sannolikt att priset ändå varit marknadsmässigt betingat.

Bolaget anför att om det sålt tjänsterna utanför koncernen hade kalkylen sett ut på samma sätt och att det timpris som bolaget betalat för inköp av samma tjänster är lägre än det pris som bolaget tagit ut av dotterbolagen. Någon annan grund för att ersättningen ska anses marknadsmässigt betingad har inte framförts.

Eftersom någon närmare redogörelse för varför underprissättningen kan förväntas gagna bolagets verksamhet inte har lämnats anser kammarrätten att bolaget inte har gjort sannolikt att ersättningen från dotterbolagen är marknadsmässigt betingad.

Det föreligger därmed förutsättningar för att bestämma beskattningsunderlaget för bolagets tillhandahållna tjänster i enlighet med Skatteverkets beslut.

#### *Skattetillägg*

Bolaget har redovisat utgående mervärdesskatt med för lågt belopp, utan att upplysa om sakförhållandena rörande faktureringen av dotterföretagen på ett sådant sätt att Skatteverket har kunnat fatta korrekta beskattningsbeslut. Bolaget har därmed lämnat sådan oriktig uppgift att det finns skäl för att påföra skattetillägg. Det har inte kommit fram några omständigheter som kan anses utgöra skäl för befrielse från påfört skattetillägg.

#### *Ersättning för kostnader*

Bolaget förlorar målet. Det finns inte heller någon annan grund för ersättning, vare sig i förvaltningsrätten eller i kammarrätten.

---

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Gertrud Forkman

Lars Dahlström  
referent  
(skiljaktig mening)

Eveline Nilsson

Kammarrättsrådet Lars Dahlströms skiljaktiga mening

Bolaget vinner i och för sig inget bifall i målet. De frågor som målet avser är dock av sådan karaktär att det är rimligt att bolaget medges ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten med skäliga 60 000 kr, exklusive mervärdesskatt.

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN  
I GÖTEBORG**

Avd. 1

**DOM**

2019-04-16

Meddelad i Göteborg

Mål nr  
3075-18**KLAGANDE**

Aktiebolaget Högekullen, 559002-5465

**MOTPART**

Skatteverket

**ÖVERKLAGAT BESLUT**

Skatteverkets beslut 2017-11-16, dnr MV2

**SAKEN**

Mervärdesskatt och skattetillägg

**FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och upphäver Skatteverkets beslut att omvärdera bolagets beskattningsunderlag och att ta ut skattetillägg.

Förvaltningsrätten avslår bolagets ansökan om ersättning för kostnader i målet.

Dok.Id 591795

**Postadress**Box 53197  
400 15 Göteborg**Besöksadress**

Sten Sturegatan 14

**Telefon**

031 - 732 70 00

**E-post:** forvaltningsrattenigoteborg@dom.se  
www.forvaltningsrattenigoteborg.domstol.se**Telefax**

031 - 711 78 59

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

## **SAMMANFATTNING**

Förvaltningsrätten har i målet kommit fram till att Skatteverket inte har gjort sannolikt att bolaget har sålt koncerninterna tjänster under marknadsvärdet. Det finns därför varken grund för att ändra beskattningsunderlaget för mervärdesskatt eller för att ta ut skattetillägg. Under rubriken ”Skälen för förvaltningsrättens avgörande” ger förvaltningsrätten en närmare förklaring till sin bedömning.

## **DET ÖVERKLAGADE BESLUTET**

Skatteverket beslutade att höja bolaget utgående mervärdesskatt med 6 389 384 kr och att ta ut skattetillägg med 20 procent av höjningen.

Bolagets verksamhet är att tillhandahålla koncerngemensamma tjänster till dotter och dotterdotterbolag.

Bolaget och Skatteverket är överens om att köpare och säljare har intressegemenskap och att köparna inte har full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Vid faktureringen har bolaget utgått från sina kostnader och beräknat att 38,5 procent av lönekostnaderna och övriga gemensamma kostnader är kostnader för att utföra tjänster för koncernbolagen. De kostnader som bolaget inte har tagit hänsyn till vid fakturering av tjänsterna ser bolaget som aktieägarkostnader.

Skatteverkets uppfattning är att bolaget har sålt tjänster under marknadsvärdet och att detta inte är affärsmässigt motiverat. Det finns därför skäl att omvärdera bolagets beskattningsunderlag (7 kap. 3 a § mervärdesskattelagen). Beskattningsunderlaget ska bestämmas till bolagets kostnader

för att utföra tjänsterna (1 kap. 9 § mervärdesskattelagen). Eftersom alla bolagets intäkter kommer från tjänster som har utförts för koncernbolag ska alla kostnader som bolaget har haft ses som kostnader för att utföra tjänsterna.

Eftersom bolaget har redovisat ett beskattningsunderlag som kraftigt understiger självkostnaderna anser Skatteverket att bolaget har lämnat oriktig uppgift. Det finns därför skäl att ta ut skattetillägg. Det finns inga skäl att befria bolaget från skattetillägget (49 kap. 3 § och 51 kap. 1 § skatteförfarandelagen).

## **YRKANDEN M.M.**

### **Bolaget**

Bolaget yrkar i första hand att Skatteverkets beslut undanröjs i sin helhet. I andra hand yrkar bolaget att beskattningsunderlaget ska beräknas till 38,5 procent av bolagets totala kostnader och att skattetillägget ska undanröjas i sin helhet, eller att bolaget ska få full befrielse från skattetillägget. Bolaget begär också ersättning för kostnader med 136 100 kr exklusive mervärdesskatt.

Bolaget anför i huvudsak följande:

### *Mervärdesskatt*

Bolagets aktieägarkostnader, exempelvis kostnader hänförliga till rapporterings- och värderingskrav för ett noterat bolag och koncernredovisning, kan inte kopplas till de tjänster som bolaget har utfört till koncernbolagen. Det är alltså inte kostnader som följer av produktionen av tjänsterna. Detta är tydligt då majoriteten av aktieägarkostnaderna för 2016



inte återkommer under 2017, trots att tjänsterna till innehållet är desamma under 2017.

Syftet med börsintroduktionen var att skapa finansiering för ytterligare förvärv av fastigheter och bolag. När bolaget bestämde att en börsintroduktion inte skulle ske kostnadsfördes alla inköp som hörde ihop med den planerade börsintroduktionen.

Skatteverkets beslut innebär att mervärdesskatt tas ut även på mervärdes-skattefria tjänster. Dessutom får Skatteverkets beslut effekten att samtliga personalkostnader och allmänna omkostnader som bolaget har är direkt hänförliga till koncernbolagens verksamhet. Detta stämmer inte med de faktiska omständigheterna eftersom en del av detta är kostnader som bolaget har i sin egenskap av aktieägare och moderbolag i koncernen. Om bolagets totala kostnadsmassa ska utgöra grund för vidarefakturerings ska endast kostnader motsvarande allokeringsnyckeln 38,5 procent faktureras till koncernbolagen. Resten av kostnaderna är kostnader för bolagets aktie-ägande och ska inte påverka priset på de utförda tjänsterna.

En ytterligare effekt av Skatteverkets inställning är att det egentliga priset för tjänsterna skulle bero på de ledningsbeslut som bolaget fattar, vilket skulle medföra stora prisvariationer mellan olika år. Ingen utomstående kund hade godtagit att samma tjänst varierade i pris med flera hundra procent från år till år.

Att beräkna kostnaderna för tjänsterna så som Skatteverket har gjort skulle leda till en timkostnad på 18 700 kr och det är helt orimligt.

#### *Skattetillägg*

Bolaget har inte redovisat något felaktigt beskattningsunderlag och det finns därför inte skäl att ta ut skattetillägg.

Om förvaltningsrätten anser att bolaget har lämnat oriktig uppgift finns det skäl att befria från skattetillägget eftersom det är fråga om en svår värderingsfråga. Bolaget har följt OECD:s riktlinjer<sup>1</sup> för hur koncerninterna tjänster ska värderas och det är oskäligt att ta ut skattetillägg.

#### *Ersättning för kostnader*

Med hänsyn till målets komplexitet och omfattning är den yrkade ersättningen skälig.

#### **Skatteverket**

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning inte ändrat det överklagade beslutet.

Utöver det som framgår av det överklagade beslutet anför Skatteverket i huvudsak följande:

Samtliga kostnader i en koncern betingas normalt av den aktiva rörelsen som bedrivs. Bolagets uppgifter om en timkostnad på 18 700 kr stämmer inte eftersom det förutom arbetsinsats ingår även bolagets faktiska kostnader.

Ingående mervärdesskatt på rena aktieägarkostnader är inte avdragsgilla för passiva holdingbolag. Eftersom bolaget har valt att driva en aktiv förvaltning av koncernbolagen är verksamheten fullt ut mervärdesskattepliktig och alla kostnader ska hänföras till verksamheten gentemot koncernbolagen som allmänna omkostnader. Detta stöds också av att bolaget har redovisat ingående mervärdesskatt på samtliga kostnader.

---

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration

## **SKÄLEN FÖR FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

### **Mervärdesskatt**

#### *Utgångspunkter för prövningen*

Frågan i målet är hur bolagets beskattningsunderlag för koncerninterna tjänster ska beräknas. Bolaget har fakturerat tjänsterna till 38,5 procent av de kostnader bolaget bedömer är gemensamma för hela koncernen, såsom lönekostnader, hyra, kontorskostnader, telefon, data, bil, resor och representation. Skatteverket anser att detta är under marknadsvärdet för tjänsterna och att marknadsvärdet istället ska beräknas till summan av alla kostnader som bolaget hade 2016.

Utgångspunkten är att beskattningsunderlaget är det priset som har avtalats mellan köpare och säljare (7 kap. 3 § mervärdesskattelagen, ML).

Beskattningsunderlaget utgörs av marknadsvärdet istället för den avtalade ersättningen om ersättningen är lägre än marknadsvärdet, köparen inte har full rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, köparen och säljaren är förbundna med varandra och ersättningen inte är marknadsmässigt betingad (7 kap. 3 a § ML).

Med marknadsvärdet avses som huvudregel det pris en oberoende köpare hade fått betala för motsvarande tjänst. Om det inte finns någon motsvarande tjänst på den öppna marknaden utgörs marknadsvärdet istället av minst säljarens kostnader för att utföra tjänsten (1 kap. 9 § ML).

Det är Skatteverket som ska göra sannolikt att ersättningen är lägre än marknadsvärdet (Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2014 ref. 40).

Bolaget och Skatteverket är överens om att säljaren och köparen är förbundna med varandra och att köparna inte har full rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Bolaget och Skatteverket är också överens om att det inte finns några tjänster som motsvarar de som bolaget har utfört åt sina koncernbolag på den öppna marknaden och att marknadsvärdet därför utgörs av åtminstone bolagets kostnader för att utföra tjänsterna. Domstolen saknar skäl att göra någon annan bedömning i denna del.

*Hör alla bolagets kostnader samman med de utförda tjänsterna?*

Att bolaget är moderbolag i en koncern med 19 dotter- och dotterdotterbolag innebär att det är sannolikt att en del av bolagets kostnader är aktieägarkostnader. Aktieägarkostnader är inte självklart att se som kostnader för att utföra administrativa tjänster. Att bolaget inte har redovisat några andra intäkter än intäkterna från koncerninterna tjänster och att bolaget har dragit av ingående mervärdesskatt på alla sina inköp har i sig inte någon betydelse när det gäller att uppskatta vilka kostnader bolaget har haft för att utföra tjänsterna.

Eftersom bolaget är moderbolag i en koncern med 19 dotter- och dotterbolag och en stor del av bolagets kostnader 2016 utgjordes av kostnader för en eventuell börsintroduktion är det inte sannolikt att bolagets kostnader för att utföra de koncerninterna tjänsterna utgörs av alla kostnader som bolaget hade detta år. Skatteverket för inte fram någon annan grund än att alla bolagets kostnader är kostnader för att utföra tjänsterna och presenterar inte heller någon alternativ beräkning för att göra sannolikt att priset på de koncerninterna tjänsterna ligger under marknadsvärdet. Skatteverket har därmed, och med beaktande av bolagets fakturering för tjänsterna och storleken av kostnaderna för den planerade

börsintroduktionen såsom dessa framgår av huvudbokskonton, inte gjort sannolikt att tjänsterna har fakturerats under marknadsvärdet. Överklagandet ska därför bifallas.

### **Skattetillägg**

Eftersom överklagandet ska bifallas finns inte heller någon grund för att ta ut skattetillägg.

### **Ersättning för kostnader**

Bolaget begär ersättning för kostnader för biträde med 136 100 kr och har fått tillfälle att styrka yrkandet om ersättning för kostnader med faktura eller liknande handlingar. Förvaltningsrätten har även skickat en påminnelse och bett bolaget om underlag för kostnaderna senast den 12 februari 2019, men bolaget har inte lämnat in något sådant underlag. Eftersom bolaget inte har lämnat in något underlag för kostnaderna har bolaget inte styrkt att det har haft kostnaderna (43 kap 1 § skatteförfarandelagen). Yrkandet om ersättning ska därför avslås.

### **HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 1 (FR-13)**

Urban Karlsson  
Rådman

I avgörandet har även nämndemännen Hans Bjernald, Ahmed Farah och Birgitha Thyr deltagit.

Föredragande i målet har varit föredragande juristen Katarina Tieva.



## Hur man överklagar

FR-13

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 beslutets datum.

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.

### 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.

### 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 också 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](http://www.domstol.se).

## HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

**Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.**

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

### Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.