Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 3 juli 2025 *

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 72 – Marknadsvärde – Artikel 80 – Omvärdering av beskattningsunderlaget – Moderbolag som tillhandahåller sina dotterbolag tjänster inom ramen för sin aktiva förvaltning av dotterbolagen – Bestämmande av marknadsvärdet”

I mål C-808/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) genom beslut av den 21 december 2023, som inkom till domstolen den 27 december 2023, i målet

Högkullen AB

mot

Skatteverket,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen, domstolens vice ordförande T. von Danwitz, tillika tillförordnad domare på första avdelningen, samt domarna A. Kumin (referent), I. Ziemele och S. Gervasoni,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Högkullen AB, genom M. Hedin och J. van der Gronden,

– Skatteverket, genom A. Möller, rättslig expert,

– Europeiska kommissionen, genom M. Björkland och P. Carlin, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: svenska.

och efter att den 6 mars 2025 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 72 och 80 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Högkullen AB och Skatteverket (Sverige) angående bestämmande av marknadsvärdet på tjänster som Högkullen tillhandahållit sina dotterbolag år 2016.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

…”

4 Artikel 72 i detta direktiv har följande lydelse:

”Vid tillämpningen av detta direktiv skall med *marknadsvärde* avses hela det belopp som förvärvaren av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster äger rum, i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende leverantör eller tjänsteleverantör i den medlemsstat där transaktionen beskattas för att vid den tidpunkten erhålla ifrågavarande varor eller tjänster.

Om ingen jämförbar leverans av varor eller inget jämförbart tillhandahållande av tjänster kan fastställas, skall marknadsvärdet utgöras av följande:

1. Med avseende på varor, ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om det inte finns något inköpspris, självkostnadspriset, fastställt vid tidpunkten för transaktionen.

2. Med avseende på tjänster, ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att tillhandahålla tjänsten.”

5 I artikel 73 i det nämnda direktivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

6 I artikel 80.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

”För att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt får medlemsstaterna i följande fall vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster där det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band enligt medlemsstatens definition skall motsvara marknadsvärdet:

a) Om ersättningen är lägre än marknadsvärdet och mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet inte har full avdragsrätt [för mervärdesskatt] enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177.

…”

Svensk rätt

7 Av tidsmässiga skäl (*ratione temporis*) är det bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200) som ska tillämpas i det nationella målet. Artiklarna 72, 73 och 80 i mervärdesskattedirektivet har införlivats med svensk rätt genom 1 kap. 9 § första stycket respektive 7 kap. 2, 3 och 3a §§ i denna lag.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Högkullen är moderbolag i en fastighetsförvaltande koncern och deltar aktivt i förvaltningen av sina dotterbolag. Under år 2016 tillhandahöll Högkullen dotterbolagen tjänster i form av företagsledning, finansiella tjänster, fastighetsförvaltning, investeringar, IT-tjänster och personaladministration till ett sammanlagt fakturerat belopp på cirka 2,3 miljoner svenska kronor (SEK) (cirka 204 200 euro), på vilket mervärdesskatt togs ut.

9 Denna ersättning bestämdes genom tillämpning av den så kallade *cost plus*-metoden och bestod av ett belopp motsvarande Högkullens kostnader för att köpa in och utföra tjänsterna samt ett vinstpåslag. Högkullen tillämpade i detta avseende en fördelningsnyckel enligt vilken en viss procentuell andel av dess kostnader för ledningens arbete samt för sådant som lokaler, telefon, data, representation och resor ansågs belöpa på de tjänster som tillhandahölls dotterbolagen. Högkullen bedömde däremot att ”aktieägarkostnader”, såsom kostnader för bokslut, revision och bolagsstämma, samt kostnader för kapitalanskaffning inte hade någon koppling till de tillhandahållna tjänsterna. Dessa kostnader uteslöts därför, i likhet med kostnaderna för en planerad nyemission och börsnotering, vid beräkningen av nämnda ersättning.

10 Högkullens totala kostnader under år 2016 uppgick till cirka 28 miljoner SEK (cirka 2 484 000 euro). Omkring hälften av beloppet avsåg mervärdesskattepliktiga kostnader medan resterande del avsåg kostnader som var undantagna från mervärdesskatt samt andra kostnader som inte hel-

ler var mervärdesskattepliktiga, såsom lönekostnader. Bolaget gjorde avdrag för all ingående mervärdesskatt som belöpte på de kostnader för vilka mervärdesskatt hade debiterats bolaget, vilket även inkluderade mervärdesskatt på ”aktieägarkostnader”.

11 Skatteverket ansåg att Högkullens tjänster till dotterbolagen hade tillhandahållits till ett pris understigande marknadsvärdet. Eftersom det enligt Skatteverket inte fanns några jämförbara tjänster på den öppna marknaden, bestämde verket beskattningsunderlaget till ett belopp som motsvarade Högkullens samtliga kostnader för år 2016.

12 Kammarrätten i Göteborg (Sverige) fastställde i andra instans, genom dom av den 3 mars 2021, Skatteverkets beslut att omvärdera Högkullens beskattningsunderlag. Högkullen överklagade domen till Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige), som är den hänskjutande domstolen.

13 Den hänskjutande domstolen har erinrat om att enligt artikel 80.1 a i mervärdesskattedirektivet får åtgärder vidtas för att säkerställa att beskattningsunderlaget motsvarar marknadsvärdet, om det föreligger organisatoriska band mellan de berörda beskattningsbara personerna och ersättningen är lägre än marknadsvärdet samt mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet inte har full avdragsrätt för mervärdesskatten. Den hänskjutande domstolen har angett att det första och det tredje av dessa villkor är uppfyllda i förevarande fall, men att det finns tvivel om hur begreppet ”marknadsvärde” ska förstås.

14 Parterna i det nationella målet har nämligen olika uppfattningar när det gäller huruvida artikel 72 första stycket i mervärdesskattedirektivet kan tillämpas för att bestämma marknadsvärdet på tjänster som ett moderbolag tillhandahåller sina dotterbolag. Av denna bestämmelse framgår bland annat att begreppet ”marknadsvärde” avser hela det belopp som förvärvaren, i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende tjänsteleverantör för att förvärva de aktuella tjänsterna.

15 Högkullen anser i detta sammanhang att de olika tjänster som ett moderbolag tillhandahåller sina dotterbolag ska bedömas var och en för sig och att motsvarande tjänster kan förvärvas på den öppna marknaden. Skatteverket menar däremot att ett moderbolags aktiva förvaltning av dess dotterbolag är en enda sammanhållen tjänst som det inte finns någon motsvarighet till mellan oberoende parter på den öppna marknaden. Skatteverket gör gällande att det rör sig om tjänster som är unika för den koncern som moderbolaget och dess dotterbolag utgör, och att deras marknadsvärde därför inte kan bestämmas i enlighet med bestämmelserna i artikel 72 första stycket i mervärdesskattedirektivet, utan ska bestämmas på grundval av bestämmelserna i andra stycket i denna artikel 72.

16 Enligt den hänskjutande domstolen finns det ett behov av att EU-domstolen klargör huruvida det kan anses, såsom Skatteverket har gjort, att det saknas jämförbara tillhandahållanden på den öppna marknaden när det gäller den typ av tjänster som det är fråga om i detta mål, och att det således är förenligt med artiklarna 72 och 80 i mervärdesskattedirektivet att i detta fall alltid bestämma marknadsvärdet på grundval av den alternativa regeln i artikel 72 andra stycket i detta direktiv.

17 Parterna i det nationella målet är även oense om hur artikel 72 andra stycket ska förstås. Enligt denna bestämmelse avses med marknadsvärde ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att tillhandahålla tjänsten. Enligt Högkullen leder den *cost plus*-metod som bolaget har använt för att beräkna ersättningen till att denna uppgår till ett

minst lika högt belopp som bolagets kostnader för att utföra tjänsterna. Skatteverket anser däremot att moderbolagets samtliga kostnader utgör kostnader för att utföra de tjänster som tillhandahålls dotterbolagen.

18 Den hänskjutande domstolen vill därför få klarhet i huruvida det är förenligt med artiklarna 72 och 80 i mervärdesskattedirektivet att, när ett moderbolags enda verksamhet består i aktiv förvaltning av dess dotterbolag, och moderbolaget har gjort avdrag för all ingående mervärdesskatt hänförlig till sina kostnader, anse att moderbolagets samtliga kostnader, inklusive aktieägarkostnader, utgör bolagets kostnad för att tillhandahålla tjänsterna till dotterbolagen.

19 Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1. Är det förenligt med artiklarna 72 och 80 i mervärdesskattedirektivet att vid tillämpningen av nationella bestämmelser om omvärdering av beskattningsunderlaget anse att när ett moderbolag tillhandahåller sina dotterbolag tjänster av det slag som är aktuell[t] i målet rör det sig alltid om [för koncernen] unika tillhandahållanden vars marknadsvärde inte kan bestämmas genom en sådan jämförelse som föreskrivs i första stycket i artikel 72 [i detta direktiv]?

2. Är det förenligt med artiklarna 72 och 80 i mervärdesskattedirektivet att vid tillämpningen av nationella bestämmelser om omvärdering av beskattningsunderlaget anse att ett moderbolags hela kostnadsmassa, inklusive kapitalanskaffnings- och aktieägarkostnader, utgör bolagets kostnad för de tjänster som tillhandahålls dess dotterbolag, när moderbolagets enda verksamhet består i aktiv förvaltning av dotterbolagen och bolaget har gjort avdrag för all ingående mervärdesskatt hänförlig till sina förvärv?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 72 och 80 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det är oförenligt med dessa artiklar att skattemyndigheten i samtliga fall anser att tjänster, som ett moderbolag tillhandahåller sina dotterbolag inom ramen för den aktiva förvaltningen av dessa bolag, utgör ett unikt tillhandahållande som utesluter att tjänsternas marknadsvärde kan bestämmas med hjälp av den jämförelsemetod som föreskrivs i artikel 72 första stycket i detta direktiv.

21 Innan denna fråga besvaras ska det erinras om att beskattningsunderlaget, för andra leveranser av varor och andra tillhandahållanden av tjänster än dem som avses i artiklarna 74–77 i mervärdesskattedirektivet, enligt huvudregeln i artikel 73 i detta direktiv ska omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna. Det rör sig således om den ersättning som har överenskommits mellan parterna och som faktiskt erhålls av den beskattningsbara personen, och inte ett värde som uppskattats efter objektiva kriterier, såsom marknadsvärdet eller ett referensvärde som fastställs av skattemyndigheten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin, C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33, och dom av den 25 november 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punkt 28).

22 I artikel 80.1 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs ett undantag från huvudregeln i artikel 73 i direktivet, i syfte att förhindra skatteundandragande och skatteflykt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 november 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punkt 29). Denna bestämmelse gör det nämligen möjligt att anse att beskattningsunderlaget för en transaktion utgörs av dess marknadsvärde när följande villkor är uppfyllda: För det första ska transaktionen vara en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster till mottagare med vilka det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band. För det andra ska ersättningen vara lägre än marknadsvärdet och för det tredje får mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet inte ha full avdragsrätt för mervärdesskatten.

23 Vad gäller de tjänster som Högkullen i förevarande fall har tillhandahållit sina dotterbolag är det ostridigt att det första och det tredje villkoret för tillämpning av artikel 80.1 a i mervärdesskattedirektivet, vilka angetts i föregående punkt, är uppfyllda. Det råder däremot oenighet om hur det andra villkoret, som avser ”marknadsvärdet”, ska tillämpas.

24 Detta begrepp definieras i artikel 72 första stycket i mervärdesskattedirektivet som ”hela det belopp som förvärvaren av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster äger rum, i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende leverantör eller tjänsteleverantör i den medlemsstat där transaktionen beskattas för att vid den tidpunkten erhålla ifrågavarande varor eller tjänster”.

25 Skatteverket har emellertid hävdat att det under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet i princip inte är möjligt att bestämma ett marknadsvärde i enlighet med artikel 72 första stycket, eftersom ett moderbolags aktiva förvaltning av dotterbolag utgör en enda sammanhållen tjänst som det inte finns någon motsvarighet till mellan oberoende parter på den öppna marknaden.

26 Det framgår av fast rättspraxis att när en transaktion består av en rad olika delar och handlingar ska samtliga omständigheter under vilka transaktionen i fråga genomförs beaktas, för att avgöra huruvida denna transaktion i mervärdesskattehänseende ger upphov till två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande (dom av den 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 34, och dom av den 17 oktober 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

27 Av artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet följer visserligen att varje transaktion i regel ska anses som fristående och självständig i mervärdesskattehänseende. En transaktion som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande får dock inte delas upp på ett konstlat sätt, eftersom detta skulle kunna leda till att mervärdesskattesystemets funktion ändras. Det föreligger ett enda tillhandahållande när flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför för kunden har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt (dom av den 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 35, och dom av den 17 oktober 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

28 Under vissa omständigheter ska dessutom flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga (dom

av den 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 36, och dom av den 17 oktober 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

29 Så är bland annat fallet när en eller flera delar ska anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan andra delar i stället ska anses som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. Ett kriterium som ska beaktas i detta sammanhang är att tjänsten sett ur genomsnittskonsumentens synvinkel saknar självständigt syfte. En tjänst ska således betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt tillgodogöra sig den huvudsakliga tjänsten (dom av den 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 37, och dom av den 17 oktober 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

30 Den omständigheten att ett enda pris angetts i en faktura eller att separata priser angetts i ett avtal är i detta sammanhang inte av avgörande betydelse för huruvida det ska anses ha förelegat flera fristående och självständiga transaktioner eller en enda transaktion (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 31, och dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

31 De tjänster som Högkullen har tillhandahållit sina dotterbolag i förevarande fall bestod, mer specifikt, i företagsledning, finansiella tjänster, fastighetsförvaltning, investeringar, IT-tjänster och personaladministration.

32 Mot bakgrund av den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 26–30 ovan kan sådana tjänster emellertid i princip inte anses ha ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och därför är ett unikt tillhandahållande.

33 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 43 och 44 i sitt förslag till avgörande förefaller var och en av dessa tjänster nämligen, även om de tillhandahålls tillsammans, ha sin egen särskilda karaktär och vara urskiljbara. För det andra kan den omständigheten att vart och ett av dotterbolagen betalar ett totalpris till Högkullen för samtliga tjänster som detta bolag tillhandahåller inte vara av avgörande betydelse när det är fråga om koncerninterna tjänster, eftersom koncernen i annat fall själv, genom de avtalade ersättningsvillkoren, skulle kunna påverka hur dessa tjänster ska kvalificeras i mervärdesskattehänseende.

34 Av det anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Artiklarna 72 och 80 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det är oförenligt med dessa artiklar att skattemyndigheten i samtliga fall anser att tjänster, som ett moderbolag tillhandahåller sina dotterbolag inom ramen för den aktiva förvaltningen av dessa bolag, utgör ett unikt tillhandahållande som utesluter att tjänsternas marknadsvärde kan bestämmas med hjälp av den jämförelsemetod som föreskrivs i artikel 72 första stycket i detta direktiv.

Den andra frågan

35 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i hur artikel 72 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas.

36 Det framgår av beslutet om hänskjutande att denna fråga vilar på premissen att mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det får antas att det inte finns några jämförbara tjänster som erbjuds på den öppna marknaden i fall där ett moderbolag aktivt förvaltar sina dotterbolag. Om denna premiss var korrekt, skulle det därefter behöva prövas huruvida det är förenligt med detta direktiv att i sådana fall, på grundval av den omständigheten att de aktuella tjänsterna utgör ett unikt tillhandahållande, alltid bestämma marknadsvärdet enligt den alternativa regel som föreskrivs i artikel 72 andra stycket i direktivet.

37 Såsom framgår av de skäl som svaret på den första frågan grundas på saknas det emellertid fog för uppfattningen att de tjänster som ett moderbolag tillhandahåller sina dotterbolag inom ramen för sin aktiva förvaltning av dessa alltid utgör ett unikt tillhandahållande.

38 Anledning saknas därför att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artiklarna 72 och 80 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att det är oförenligt med dessa artiklar att skattemyndigheten i samtliga fall anser att tjänster som ett moderbolag tillhandahåller sina dotterbolag inom ramen för den aktiva förvaltningen av dessa bolag utgör ett unikt tillhandahållande som utesluter att tjänsternas marknadsvärde kan bestämmas med hjälp av den jämförelsemetod som föreskrivs i artikel 72 första stycket i detta direktiv.

Biltgen von Danwitz Kumin

Ziemele Gervasoni

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 3 juli 2025.

A. Calot Escobar
Justitiesekreterare

F. Biltgen
Avdelningsordförande