Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 6 mars 2025 [1]

**Mål C-808/23**

**Högkullen AB**
**mot**
**Skatteverket**

(begäran om förhandsavgörande från Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige))

”Begäran om förhandsavgörande – Skattelagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskatt) – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 72 – Marknadsvärde – Artikel 80 – Omprövning av beskattningsunderlaget – Holdingbolag som endast tillhandahåller skattepliktiga tjänster till sina dotterbolag – Fastställande av marknadsvärdet – Förhindrande av skatteflykt och skatteundandragande”

## I. Inledning

1. I denna begäran om förhandsavgörande måste domstolen besvara en fråga som troligtvis aldrig hade uppkommit utan dess egen rättspraxis. Enligt domstolens praxis om holdingbolag [2] är ett moderbolag i form av ett holdingbolag nämligen endast en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt [3] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) om det förvaltar sina dotterbolag ”mot ersättning”. ”Ett holdingbolags deltagande i förvaltningen av dotterbolaget” ska enligt denna rättspraxis utgöra en ekonomisk verksamhet, under förutsättning att den sker mot ersättning. Detta ska bland annat omfatta tillhandahållande av administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster. [4] Branschen har svarat på detta med olika arrangemang som nu väcker ytterligare frågor.

2. I förevarande mål har det dominerande holdingbolaget i en fastighetskoncern ”aktivt förvaltat” sina dotterbolag mot betalning av ersättning. Bolaget har härvid tillhandahållit diverse tjänster som bland annat har omfattat företagsledning eller tillhandahållande av infrastruktur. Holdingbolaget har inte utövat någon annan verksamhet. För att kunna tillhandahålla dessa

[1] Originalspråk: tyska.

[2] Se, principiellt, dom av den 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 13). Se även dom av den 8 september 2022, Finanzamt R (Avdrag för mervärdesskatt i samband med ett aktieägarbidrag) (C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 41 och följande punkter), dom av den 8 november 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 30 och följande punkter), och dom av den 17 oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 16 och följande punkter).

[3] EUT L 347, 2006, s. 1, i den lydelse som var tillämplig under den period som tvisten avser.

[4] Enligt dom av den 5 juli 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 45) ska även uthyrning av fast egendom omfattas av begreppet förvaltning av andelar.

tjänster har bolaget haft omkostnader, däribland även långsiktiga investeringar. Under det år som tvisten avser (2016) var holdingbolagets omkostnader flera gånger högre än intäkterna från dess verksamhet för dotterbolagen.

3. På grundval av domstolens praxis utgör holdingbolagets verksamhet mot ersättning en ekonomisk verksamhet som i avsaknad av ett undantag från skatteplikt är fullt ut mervärdesskattepliktig. Däremot omfattas dotterbolagens verksamhet delvis av undantag från skatteplikt. Således har dotterbolagen inte full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt från sina ingående transaktioner (som de har erhållit från holdingbolaget). Holdingbolaget har däremot gjort gällande full avdragsrätt och erlagt mervärdesskatt på sina tjänster mot ersättning. Om inköpspriset och priset vid vidareförsäljning av dessa tjänster är identiska är transaktionen således neutral i mervärdesskatterättsligt hänseende inom koncernen. Om vidareförsäljningen till dotterbolagen emellertid görs till ett pris som understiger holdingbolagets inköpspris erhåller koncernen en fördel i mervärdesskatterättsligt hänseende.

4. Den koncernstruktur som beskrivs ovan föranledde skattemyndigheten att omvärdera beskattningsunderlaget för mervärdesskatten med avseende på holdingbolagets tjänster. En sådan omvärdering baseras på artikel 80.1 a i mervärdesskattedirektivet. Denna bestämmelse gör det möjligt för medlemsstaterna att i vissa fall beskatta tjänster mellan närstående företag utifrån ett fiktivt värde (ett minsta beskattningsunderlag) i stället för utifrån den ersättning som faktiskt har betalats.

5. Skattemyndigheten anser att detta fiktiva värde (marknadsvärdet i den mening som avses i artikel 72 i mervärdesskattedirektivet) ska fastställas på grundval av holdingbolagets självkostnader. Eftersom holdingbolaget hade dragit av all ingående skatt från sin utgående mervärdesskatt, betraktade skattemyndigheten holdingbolagets samtliga omkostnader som beskattningsunderlag för dess utgående transaktioner.

6. I förevarande mål ska domstolen – som en indirekt följd av dess rättspraxis om holdingbolag – precisera tillämpningsområdet för det minsta beskattningsunderlaget och klargöra huruvida en beskattningsbar persons samtliga omkostnader verkligen kan inkluderas vid beräkningen av marknadsvärdet.

## II. Tillämpliga bestämmelser

### *A. Unionslagstiftningen*

7. De tillämpliga unionsrättsliga bestämmelserna utgörs av följande artiklar i mervärdesskattedirektivet:

8. I artikel 73 i direktivet föreskrivs följande princip:

”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.”

9. I artikel 80.1 a i direktivet föreskrivs följande undantag:

”1. 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 enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177.”

10. I artikel 72 i direktivet regleras beräkningen av marknadsvärdet på följande sätt:

”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.”

### *B. Svensk lagstiftning*

11. I Sverige har artiklarna 72, 73 och 80 i mervärdesskattedirektivet införlivats i nationell rätt genom 1 kap. 9 § första stycket och 7 kap. 2, 3 och 3a §§ i mervärdesskattelagen (1994:200). Den nya mervärdesskattelagen (2023:200), som numera har trätt i kraft är inte tillämplig i förevarande mål.

12. I 1 kap. 9 § första stycket anges att med marknadsvärde när det gäller tjänster förstås hela det belopp som köparen av en tjänst, 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. Av andra stycket framgår att om ingen jämförbar omsättning av tjänster kan fastställas, utgörs marknadsvärdet av ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att utföra tjänsten.

13. Av 7 kap. 2 och 3 §§ i mervärdesskattelagen följer att beskattningsunderlaget som huvudregel utgörs av ersättningen för en vara eller en tjänst.

14. Enligt 7 kap. 3a § i mervärdesskattelagen utgörs beskattningsunderlaget av marknadsvärdet om ersättningen är lägre än marknadsvärdet, köparen inte har full avdragsrätt, säljaren och köparen är förbundna med varandra och den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

## III. Bakgrund

15. Högkullen AB (nedan kallat holdingbolaget), ett aktiebolag bildat enligt svensk rätt, är det dominerande moderbolaget i en koncern. Koncernens ekonomiska verksamhet består av fastighetsförvaltning genom sammanlagt 19 direkt och indirekt ägda dotterbolag. Dotterbolagens verksamhet är delvis undantagen från skatteplikt och de har därför inte full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet).

16. Holdingbolagets enda verksamhet är tillhandahållandet av koncerninterna tjänster till sina dotterbolag. Det är därvidlag fråga om tjänster i form av företagsledning, finansiering, fastighetsförvaltning, IT och personaladministration. Samtliga dessa tjänster är mervärdesskattepliktiga.

17. För sina tjänster fakturerade holdingbolaget under det år som tvisten avser (2016) dotterbolagen sammanlagt omkring 2,3 miljoner svenska kronor (SEK). Enligt bolaget bestämdes storleken på ersättningen genom tillämpning av en s.k. *cost plus*-metod, en metod som utvecklats för inkomstbeskattning och särskilt för internprissättning. Bolaget har i detta avseende tillämpat en fördelningsnyckel där en viss andel av dess kostnader för ledningens arbete samt för lokaler, telefon, data, representation och resor hänfördes till de utgående transaktionerna. Aktieägarkostnader samt kostnader för bokslut, revision, bolagsstämma och kapitalanskaffning, en planerad nyemission och börsnotering hade inte någon koppling till de utgående transaktionerna. Således beaktades inte sistnämnda kostnader vid beräkningen av ersättningen för de tjänster som holdingbolaget tillhandahållit.

18. Det aktuella året uppgick holdingbolagets sammantagna kostnader till omkring 28 miljoner SEK. Av detta belopp hänförde sig ungefär hälften till utgående mervärdesskattepliktiga transaktioner. Den resterande delen hänförde sig till ingående transaktioner som var undantagna från mervärdesskatt och mervärdesskattefria transaktioner såsom betalningar av löner. Bolaget gjorde avdrag för all ingående mervärdesskatt. Detta omfattade även ingående transaktioner som inte beaktades vid beräkningen av ersättningen för de utgående transaktionerna.

19. Det är ostridigt att holdingbolaget och dess dotterbolag är förbundna med varandra i den mening som avses i 7 kap. 3a § i den svenska mervärdesskattelagen. Vidare har det inte heller ifrågasatts att artiklarna 72, 73 och 80 i mervärdesskattedirektivet har införlivats med svensk rätt på ett korrekt sätt. Tvisten rör inte heller vilken omfattning holdingbolagets avdragsrätt ska anses ha. Skattemyndigheten utgår uppenbarligen från att alla ingående transaktioner som belastas med mervärdesskatt direkt ska hänföras till de skattepliktiga utgående transaktionerna till dotterbolagen.

20. Tvisten mellan parterna avser således endast frågan huruvida beskattningsunderlaget för mervärdesskatten ska motsvara den ersättning som dotterbolagen har betalat eller ett högre belopp.

21. Skatteverket anser att den ersättning som holdingbolaget tagit ut för sina utgående transaktioner understiger marknadsvärdet. Således beslutade Skatteverket att omvärdera beskattningsunderlaget för de utgående transaktionerna och höja mervärdesskatten enligt 7 kap. 3a § i mervärdesskattelagen. Skatteverket anser att holdingbolagets utgående transaktioner utgör en enda tjänst. För denna tjänst fanns det inget jämförbart pris på den öppna marknaden, vilket innebär att marknadsvärdet minst ska motsvara kostnaderna för tillhandahållandet av tjänsten. Eftersom holdingbolaget inte hade tillhandahållit några andra tjänster ansåg

Skatteverket att beskattningsunderlaget skulle utgöras av dess totala kostnader under det aktuella året, således 28 miljoner SEK. Mot denna bakgrund fastställde Skatteverket den mervärdesskatt som holdingbolaget skulle betala.

22. Holdingbolaget överklagade detta beslut till domstolen i första instans. Nämnda domstol upphävde beslutet med motiveringen att inte alla kostnader hänförde sig till holdingbolagets tjänster till dotterbolagen. I synnerhet hänförde sig en stor del av kostnaderna till kostnader för en eventuell börsintroduktion. Dessa hade inget samband med de utgående transaktionerna.

23. Skatteverket överklagade denna dom till Kammarrätten i Göteborg, som biföll överklagandet. Beslutet fastställdes med motiveringen att holdingbolaget gjort avdrag för all ingående mervärdesskatt. Således har bolaget hänfört samtliga kostnader till sin ekonomiska verksamhet. Eftersom holdingbolagets enda ekonomiska verksamhet utgjordes av förvaltningen av dotterbolagen, ska samtliga kostnader som det har haft beaktas vid fastställandet av marknadsvärdet. Holdingbolaget har överklagat denna dom till Högsta förvaltningsdomstolen.

## IV. Förfarandet för förhandsavgörande

24. Högsta förvaltningsdomstolen anser att det är osäkert huruvida Skatteverkets tillvägagångssätt är korrekt. Den har därför beslutat att förklara målet vilande samt att hänskjuta följande båda 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 aktuella i målet rör det sig alltid om unika tillhandahållanden vars marknadsvärde inte kan bestämmas genom en sådan jämförelse som föreskrivs i första stycket i artikel 72?

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?”

25. I förfarandet vid domstolen har, utöver holdingbolaget och Skatteverket, även Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. Domstolen har i enlighet med artikel 76.2 i rättegångsreglerna beslutat att inte hålla någon förhandling.

## V. Rättslig bedömning

### *A. Bakgrund till tolkningsfrågorna: rättspraxis om holdingbolag*

26. Skatteverket har ifrågasatt att holdingbolaget har gjort fullt avdrag för mervärdesskatt på sina ingående transaktioner (i den mån de var mervärdesskattepliktiga), fastän koncernen (närmare bestämt holdingbolagets dotterbolag) tillhandahåller vissa skattefria tjänster till externa parter.

27. Ett enskilt företag med jämförbar ekonomisk verksamhet kan nämligen endast delvis utnyttja avdragsrätten. Om koncernen inte agerade inom ramen för en holdingstruktur, utan som ett enskilt företag, skulle avdraget när det gäller de egna förvaltningskostnaderna grundas på det enskilda företagets utgående transaktioner. Transaktioner som är undantagna från skatteplikt på grund av enskilda aktiviteter skulle då minska avdragsrätten i motsvarande grad. Dessutom skulle avdragsrätten även kvarstå för kostnader för företagsförvaltning.

28. Enligt domstolens praxis skulle detta emellertid inte vara tillämpligt när det gäller ett holdingbolag,[5] eftersom ett sådant bolag som endast tar emot utdelningar i princip inte utövar någon ekonomisk verksamhet och således inte är en beskattningsbar person. Det förhåller sig annorlunda (endast) när delägarskapet åtföljs av direkt eller indirekt inblandning i förvaltningen av de bolag i vilka delägarskapet inte har påverkat de rättigheter som innehas av den som är delägare i sin egenskap av aktieägare eller bolagsman.[6]

29. Ett holdingbolag som inte tillhandahåller administrativ verksamhet mot ersättning åt dotterbolagen saknar enligt domstolens praxis avseende holdingbolag helt avdragsrätt enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet för kostnaderna för att förvalta företaget.

30. Denna rättspraxis får till följd att varje holdingbolag i en koncern som helt eller delvis utför skattepliktiga transaktioner måste tillhandahålla tjänster mot ersättning till dotterbolagen om det vill neutralisera mervärdesskattebelastningen genom avdrag. Därför ”konstrueras” tjänster mot ersättning mellan holdingbolaget och dotterbolagen. Ett avdrag för mervärdesskatt på grundval av koncernens externa transaktioner är således knappast längre möjligt.

31. Rättspraxis om holdingbolag har utvecklats mot bakgrund av renodlade finansiella holdingbolag som uteslutande ägnar sig åt att förvärva delägarskap i andra företag och som inte bedriver någon egen operativ verksamhet. Deras enda intäkter härstammar från utdelningar som inte utgör ersättning för ekonomiskt utnyttjande av tillgångar, utan endast är resultatet av själva ägandet av en aktie.

32. Ett renodlat finansiellt holdingbolag som endast erhåller utdelning från diverse andelar utövar förvisso inte någon ekonomisk verksamhet. Detta gäller emellertid inte för dominerande holdingbolag som styr sina dotterbolag. Deras syfte är inte enbart att förvärva andelar, utan även att styra dotterbolagen. Detta kan inte jämföras med att enbart vara aktieägare. Det krävs en motivering varför ett holdingbolag endast kan anses utgöra en beskattningsbar person om det dessutom tillhandahåller tjänster mot ersättning till dotterbolagen. Någon sådan motivering återfinns inte i domstolens hittillsvarande praxis som praktiskt taget inbjuder till olika konstruktioner. Detta illustrerar även förevarande mål.

33. Utan denna rättspraxis skulle det inte alls vara nödvändigt att ta ut någon särskild ersättning för ”förvaltning av dotterbolag” (i inkomstskattemässigt hänseende skulle en rent intern kostnadsfördelning antagligen vara tillräcklig), och holdingbolaget skulle endast beviljas avdrag för en del av kostnaderna, i enlighet med dotterbolagens skattepliktiga utgående transaktioner. De frågor som har ställts här avseende tillämpningen av ett fiktivt beskattningsunderlag skulle således inte behöva besvaras. Detta skulle vara en enkel lösning som förmodligen är att föredra.

[5] Se, principiellt, dom av den 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 13). Se även dom av den 8 september 2022, Finanzamt R (Avdrag för mervärdesskatt i samband med ett aktieägarbidrag) (C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 41 och följande punkter), dom av den 8 november 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 30 och följande punkter), och dom av den 17 oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 16 och följande punkter).

[6] Dom av den 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkterna 13 och 14).

34. Principen om neutralitet mellan olika rättsliga former, vilken domstolen erkänner och framhäver,[7] talar egentligen även för att kostnader för företagets förvaltning ska undantas från mervärdesskatt i samma utsträckning i båda fallen (enmansföretag med flera verksamhetsområden jämfört med dominerande bolag i en koncern med flera verksamhetsområden som handhas av dotterbolagen). Enmansföretagare bedriver *direkt* ekonomisk verksamhet och det dominerande bolaget i en koncern *indirekt* sådan verksamhet, nämligen genom sina dotterbolag. Om båda företagen utövar samma ekonomiska verksamhet skulle varken enmansföretagaren eller det dominerande bolaget i en koncern vara tvungen att ingå avtal om tillhandahållande av tjänster mot ersättning med ”sina” företag för att kunna dra av ingående mervärdesskatt,[8] för att mervärdesskatten ska blir neutral.

35. Om domstolen således skulle erkänna att ett dominerande holdingbolag även bedriver direkt ekonomisk verksamhet utan att tillhandahålla tjänster mot ersättning till sina dotterbolag och i detta hänseende utgör en beskattningsbar person, skulle många tvister i detta hänseende inte längre uppkomma i framtiden. I annat fall kvarstår incitamentet att tillhandahålla till synes konstlade tjänster mot ersättning i konstellationer med holdingbolag. Följaktligen kommer nivån på holdingbolagets avdrag[9] eller – såsom i det här aktuella fallet – beskattningsunderlagets storlek för tjänsterna till dotterbolagen fortsatt att vara omtvistade. Sistnämnda situation ger upphov till särskilda svårigheter, eftersom egentligen – såsom anförts ovan under punkt 26 och följande punkter – endast det korrekta avdraget för holdingbolaget berörs.

### *B. Den första tolkningsfrågan*

36. Den första tolkningsfrågan avser fastställandet av beskattningsunderlaget. Enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet är den ersättning som leverantören har erhållit i princip avgörande i detta hänseende. Enligt artikel 80 får en medlemsstat för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt i vissa situationer där leverantören och mottagaren är närstående fastställa att marknadsvärdet ska utgöra beskattningsunderlaget. Enligt artikel 72 är marknadsvärdet hela det belopp som en mottagare i samma försäljningsled skulle ha betalat för en jämförbar (i det här aktuella fallet) tjänst. Om ingen jämförbar tjänst kan fastställas ska den beskattningsbara personens kostnad för att tillhandahålla tjänsten utgöra utgångspunkten.

37. När det gäller fastställandet av marknadsvärdet enligt artikel 72 i mervärdesskattedirektivet önskar Högsta förvaltningsdomstolen ett klargörande huruvida administrativa tjänster som ett holdingbolag tillhandahåller sina dotterbolag utgör unika tjänster för vilka *ett* enhetligt marknadsvärde ska fastställas.

38. För att denna fråga ska kunna besvaras måste det först klarläggas huruvida holdingbolaget tillhandahåller en enhetlig (unik) tjänst eller flera tjänster som ska bedömas separat (se nedan under avsnitt 1). Först därefter kan det bedömas hur marknadsvärdet ska beräknas (se nedan under avsnitt 2).

[7] Se, exempelvis, när det gäller undantag från skatteplikt, dom av den 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punkt 26), dom av den 4 maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 53), dom av den 3 april 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, punkt 24), dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 30), och dom av den 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20).

[8] Se mitt förslag till avgörande i målet Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, punkt 47).

[9] Se, senast, dom av den 8 september 2022, Finanzamt R (Avdrag för mervärdesskatt i samband med ett aktieägarbidrag) (C-98/21, EU:C:2022:645).

*1. Huruvida det är frågan om en enda tjänst*

*a) Villkoren för att en tjänst som består av en rad delar ska anses utgöra en enda tjänst*

39. Domstolen utgår i sin fasta praxis från att varje tillhandahållande i regel anses vara fristående och självständigt.[10] Detta följer av artiklarna 1.2 andra stycket och 2 i mervärdesskattedirektivet.[11] Detta gäller till och med när det föreligger ett visst samband mellan flera tjänster, eftersom de har ett enhetligt ekonomiskt syfte.[12]

40. Principen att varje tjänst är självständig är emellertid inte absolut. Transaktioner får *inte delas upp på ett konstlat sätt*, så att mervärdesskattesystemets funktion skadas.[13] När det gäller transaktioner som utgörs av en rad delar och handlingar ligger behandlingen i mervärdesskattehänseende i spänningsfältet mellan principen att tjänster är självständiga, å ena sidan, och förbudet mot en konstlad uppdelning av enhetliga transaktioner, å andra sidan. I detta sammanhang har domstolen utvecklat två undantag från principen att tjänster är självständiga, nämligen dels i situationer där det är fråga om en enda sammansatt tjänst, dels i situationer där det är fråga om osjälvständiga underordnade tjänster.[14]

*b) Det är varken fråga om underordnade tjänster eller en enda sammansatt tjänst*

41. En tjänst ska betraktas som en osjälvständig underordnad tjänst i förhållande till en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller.[15] Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt att holdingbolaget har tillhandahållit dotterbolagen tjänster i form av företagsledning, ekonomi, fastighetsförvaltning, investeringar, IT och personaladministration. Ingen av dessa tjänster utgör en osjälvständig underordnad tjänst i förhållande till de andra tjänsterna. Nämnda tjänster har nämligen en egen, originell karaktär och ingen av tjänsterna är underordnad någon annan vad gäller dess syfte.

42. Det föreligger inte heller en enda sammansatt tjänst. När det är fråga om en enda sammansatt tjänst utgör flera element av en tjänst en tjänst av sitt eget slag. Det är fråga om en sådan tjänst när två eller flera delar eller handlingar från en beskattningsbar person har ett så nära samband att de tillsammans *objektivt* sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför

[10] Dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23), dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22), och dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 53).

[11] Se mitt förslag till avgörande i målet Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

[12] Se mitt förslag till avgörande i målet Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 18). Se dom av den 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 44), samt för ett liknande resonemang även dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 42).

[13] Dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23), dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22), dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 44), dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 53), och dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29).

[14] Se mitt förslag till avgörande i målet Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkterna 20 och 21).

[15] Se mitt förslag till avgörande i målet Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 34) samt dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 23), dom av den 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 71), dom av den 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 52), dom av den 15 maj 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, punkt 45), och dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 30).

vore konstlat med en separat betraktelse.[16] Huruvida detta är fallet undersöker domstolen genom att fastställa vilka delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga[17][18] sett från en genomsnittlig konsuments perspektiv[19].[20]

43. I det här aktuella fallet framgår inte att tjänsten består av oskiljaktiga delar. Tvärtom utgör holdingbolagets tjänster (företagsledning, ekonomi samt fastighetsförvaltning, IT och personaladministration) fem olika tjänster som var och en har sin egen särskilda karaktär. Denna slutsats påverkas inte av att det är frågan om en kombination av sådana tjänster, eftersom deras individuella karaktär fortfarande kvarstår. Enligt branschpraxis är det inte frågan om någon unik tjänst av sitt eget slag. De tjänster som holdingbolaget har tillhandahållit är även separat tillgängliga. På marknaden tillhandahålls dessa tjänster av specialiserade tjänsteleverantörer. Sådana tjänster måste inte nödvändigtvis förvärvas i form av ett paket.

44. Dotterbolagen har förvisso betalat ett enhetligt pris för tjänsterna. Denna omständighet tyder visserligen på att det föreligger en enda sammansatt tjänst,[21] men har emellertid underordnad betydelse i fall som gäller närstående företag. Koncernen skulle annars själv kunna påverka den mervärdesskatterättsliga bedömningen av tjänsterna genom att avtala om en enhetlig ersättning eller flera separata ersättningar. En enhetlig ersättning utgör därför inte ett hinder mot antagandet att det är frågan om separata tjänster.

45. Mot denna bakgrund ska holdingbolagets tjänster – vilket kommissionen även med rätta har framhållit – bedömas separat. Enligt de fastställelser som Högsta förvaltningsdomstolen har gjort är det frågan om fem olika tjänster från holdingbolaget till dotterbolagen.

### *2. Fastställande av marknadsvärdet*

46. Högsta förvaltningsdomstolen vill även få klarhet i huruvida marknadsvärdet för holdingbolagets tjänster ska fastställas med hjälp av ett jämförbart pris enligt artikel 72 första stycket i mervärdesskattedirektivet eller med hjälp av holdingbolagets kostnader enligt artikel 72 andra stycket led 2 i mervärdesskattedirektivet.

47. Detta beror enligt bestämmelsens ordalydelse på huruvida ett ”jämförbart tillhandahållande av tjänster kan fastställas”. Endast om detta är fallet kan holdingbolagets kostnader användas för att fastställa marknadsvärdet.

[16] Dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23), dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 33), dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22), dom av den 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 70), och dom av den 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 23).

[17] Dom av den 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 22), och dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 20).

[18] Dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 30), dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 18), och dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29). I originalversionen av domarna (det vill säga i den franska språkversionen) används alltid samma begrepp: ”éléments caractéristiques”.

[19] Dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 21), dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 26), och dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29).

[20] Se även mitt förslag till avgörande i målet Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 22).

[21] Beslut av den 19 januari 2012, Purple Parking och Airparks Services (C-117/11, ej publicerat, EU:C:2012:29, punkt 35), och dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 31).

48. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida det går att fastställa jämförbara priser på den fria marknaden och i förekommande fall deras storlek. Eftersom de fem tjänster som holdingbolaget tillhandahåller ska bedömas separat, är det sannolikt möjligt att fastställa jämförbara priser.

49. Om holdingbolaget har köpt in de tjänster som tillhandahållits dotterbolagen från en utomstående tredje part finns det ingenting som talar mot att den ersättning som holdingbolaget har betalat betraktas som jämförbart pris. Det finns nämligen en presumtion om att ett pris som betalats till en utomstående tredje part utgör marknadsvärdet för en tjänst.

*3. Slutsats gällande den första tolkningsfrågan*

50. För holdingbolagets enskilda tjänster ska marknadsvärdet fastställas separat med hjälp av jämförbara priser enligt artikel 72 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Det kan inte antas vara frågan om en odelbar sammansatt tjänst för vilken det saknas ett jämförbart pris i det här aktuella fallet.

## *C. I andra hand: Den andra tolkningsfrågan*

51. Högsta förvaltningsdomstolen har ställt den andra tolkningsfrågan för att få klarhet i hur ”den beskattningsbara personens kostnad för att tillhandahålla tjänsten” enligt artikel 72 andra stycket led 2 i mervärdesskattedirektivet ska fastställas. Den hänskjutande domstolen vill särskilt få klarhet i huruvida detta kan göras genom att en beskattningsbar persons samtliga kostnader summeras om de utgående transaktionerna endast omfattar förvaltning av dotterbolagen och den beskattningsbara personen har gjort fullt avdrag för ingående mervärdesskatt från sina ingående transaktioner. I förevarande tvist uppkommer denna fråga dock endast om det kan antas vara frågan om en odelbar sammansatt tjänst för vilket det inte föreligger något jämförbart pris. Frågan besvaras därför endast i andra hand.

*1. Tvingande villkor enligt artikel 80 i mervärdesskattedirektivet: Risk för skatteundandragande eller skatteflykt*

52. För en tillämpning av marknadsvärdet krävs det emellertid inledningsvis att artikel 80.1 första meningen i mervärdesskattedirektivet är tillämplig och således att det föreligger en risk för skatteundandragande eller skatteflykt. I annat fall ska beskattningsunderlaget enligt artikel 73 i detta direktiv omfatta allt som mottagaren av tjänsten betalar.

53. Eftersom holdingbolaget har erhållit ersättning från sina dotterbolag för sina tjänster ska enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet det värde som faktiskt har erhållits [22] i princip utgöra beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. Unionslagstiftaren har således inte fastställt beskattningsunderlagets storlek, utan detta bestäms självständigt av den beskattningsbara personen och mottagaren av tjänsten. Avgörande är vilket belopp mottagaren måste betala för att erhålla tjänsten. Huruvida detta ligger över eller under marknadsvärdet saknar i princip betydelse i mervärdesskatterättsligt hänseende.

[22] Dom av den 26 april 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 och C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

54. Enbart det faktum att avdraget för de ingående transaktionerna överstiger den skatt som ska betalas från de utgående transaktionerna utgör därvid – vilket holdingbolaget med rätta framhåller i sitt skriftliga yttrande – inte något tecken på skatteundandragande eller skatteflykt.[23] Inte ens en försäljning av varor under det normala marknadspriset motiverar någon risk för skattebortfall, eftersom – vilket även kommissionen med rätta framhållit – armlängdsprincipen i princip inte är relevant i samband med mervärdesskatt (på grund av dess karaktär av indirekt konsumtionsskatt). Det finns således än mindre anledning att detta skulle motivera någon risk för skatteundandragande. Mot denna bakgrund bör och ska mottagaren av tjänsten (och inte leverantören) beskattas på grundval av sina kostnader (och inte på grundval av de vanliga kostnaderna) för en konsumtionsvara (leverans eller tjänst).

55. Vidare saknar det betydelse i mervärdesskatterättsligt hänseende att leverantören inte har genererat någon vinst (se, till exempel, artikel 9 i mervärdesskattedirektivet: ”ekonomisk verksamhet, oberoende av dess … resultat”). Följaktligen kan den risk som ska motverkas genom artikel 80 i mervärdesskattedirektivet inte hänföra sig till nivån på priset och de skatteintäkter som följer därav. I mervärdesskatterättsligt hänseende godkänns således ett pris som inte är kostnadstäckande mellan den beskattningsbara personen och mottagaren.

56. Om den beskattningsbara personen (holdingbolaget) och mottagaren (dotterbolaget) emellertid utgör närstående företag är prissättningen mellan dem problematisk av andra skäl i mervärdesskattehänseende. Detta visar följande exempel, som utgår från en mervärdesskattesats på 20 procent.

57. Holdingbolaget förvärvar en tjänst från en tredje part för 120 (inklusive mervärdesskatt på 20) och säljer denna vidare till dotterbolaget mot ersättning. Dotterbolaget har inte någon avdragsrätt, eftersom det genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Vid ett försäljningspris på 120 motsvarar avdraget för ingående mervärdesskatt och den skatt som holdingbolaget ska betala varandra, vilket innebär att dotterbolaget belastas med mervärdesskatt på 20. Denna skatt kan det inte kunna neutralisera om det saknas en avdragsrätt. Följaktligen belastas koncernen med en mervärdesskatt som inte är avdragsgill. Resultatet skulle bli detsamma för en enskild näringsidkare som inte har någon avdragsrätt på grund av att dennes transaktioner är undantagna från skatteplikt.

58. Vid ett försäljningspris på 60 skulle holdingbolaget däremot fortsatt ha en avdragsrätt på 20, men endast vara skyldig att betala mervärdesskatt på 10 (20/120-delar av 60), vilket innebär att dotterbolaget endast skulle vara belastat med mervärdesskatt på 10. På detta sätt skulle koncernen således ha halverat de belastningar som kan hänföras till att dotterbolaget saknar avdragsrätt. Följaktligen har närstående företag ett intresse av samt en möjlighet att komma överens om ett lägre pris i stället för inköpspriset i sådana situationer. Något sådant är inte möjligt för en enskild näringsidkare. Den speciella nära kopplingen mellan leverantören och mottagaren medför en risk i mervärdesskatterättsligt hänseende (genererandet av ett otillåtet avdrag för ingående mervärdesskatt, i det här aktuella fallet i koncernen), vilket ska motverkas genom artikel 80.

[23] Detta motsvarar även domstolens fasta praxis – se, till exempel, dom av den 17 oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 24 och följande punkter), och dom av den 29 maj 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punkt 26).

59. Följaktligen får medlemsstaterna i de fall som avses i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet undantagsvis [24] inte beräkna mervärdesskatten på grundval av den faktiska ersättningen, utan på grundval av det högre marknadsvärdet enligt artikel 72 i nämnda direktiv. I artikel 80.1 a i mervärdesskattedirektivet förutsätts att tjänsten tillhandahålls mellan närstående företag, att mottagaren inte har full avdragsrätt samt att det föreligger risk för skatteundandragande eller skatteflykt. Om dessa villkor är uppfyllda jämförs marknadsvärdet i den mening som avses i artikel 72 med den faktiska ersättningen. Om ersättningen är lägre än marknadsvärdet utgör marknadsvärdet beskattningsunderlaget för mervärdesskatten.

60. Det är ostridigt mellan parterna att holdingbolaget och dess dotterbolag utgör närstående företag och att mottagarna (dotterbolagen) inte har full avdragsrätt. Således ska det endast prövas huruvida och i vilken utsträckning det föreligger en risk för skatteundandragande eller skatteflykt.

61. Skatteundandragande eller skatteflykt är emellertid i sig uteslutet under vissa omständigheter. Detta är fallet om den situation som den beskattningsbara personen har skapat medför att det inte finns risk för skattebortfall.

62. När varor och tjänster tillhandahålls till ett konstlat lågt eller högt pris mellan parter som båda har full avdragsrätt i samband med transaktionen, föreligger inte något skattebedrägeri eller skatteundandragande i det ledet. [25] I ett sådant fall saknar det (i princip [26]) betydelse för nivån på koncernens belastning med mervärdesskatt huruvida dotterbolagen direkt utnyttjar externa tjänster, eller huruvida holdingbolaget först köper in dessa tjänster och sedan säljer dem vidare till ett lägre eller högre pris till dotterbolagen.

63. Det föreligger inte heller någon risk för skattebortfall på grund av koncerninterna tjänster om någon mervärdesskatt inte har uppkommit i samband med de kostnader som det bolag som har tillhandahållit tjänsterna har haft (holdingbolaget). I detta hänseende är det avgörande att holdingbolaget inte kunde göra gällande någon avdragsrätt. Det faktum att mottagaren (det vill säga dotterbolagen) delvis inte har någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt saknar – till skillnad från vad Skatteverket förefaller anse – härvid betydelse. Något otillåtet avdrag för ingående mervärdesskatt genereras inte i koncernen. En enskild näringsidkare med jämförbara kostnader och jämförbar ekonomisk verksamhet skulle också belastas med mervärdesskatt i samma omfattning.

64. Det föreligger således risk för skattebortfall om holdingbolaget inledningsvis förvärvar mervärdesskattepliktiga tjänster, dotterbolagen vidare inte har full avdragsrätt och holdingbolaget slutligen säljer de förvärvade tjänsterna vidare till dotterbolagen mot en ersättning som understiger inköpspriset. Om holdingbolaget i ett sådant fall (inom ramen för den ”förvaltning mot ersättning” som krävs enligt domstolen) överlåter sina ingående transaktioner till sina dotterbolag till ett konstlat lågt pris, kan koncernen till viss del minska den mervärdesbeskattning som uppkommer genom att dotterbolagen saknar avdragsrätt.

[24] När det gäller den undantagskaraktär som artikel 80 har, se uttryckligen dom av den 26 april 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 och C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 45). När det gäller undantagskaraktären inom ramen för den tidigare bestämmelsen, se dom av den 29 maj 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punkt 24).

[25] Dom av den 26 april 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 och C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 47).

[26] Ett undantag gäller för förvärv av tillgångar vars efterföljande användning kan medföra en korrigering av avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet.

65. Detta är emellertid inte möjligt om holdingbolagets kostnader inte belastats med mervärdesskatt. I detta hänseende föreligger det således inte någon risk för skattebortfall. Detta gäller till och med om mottagaren (dotterbolagen) inte har full avdragsrätt. Att mottagarens avdragsrätt inte kan vara avgörande för fastställandet av en risk för skattebortfall följer redan av den omständigheten att detta rekvisit anges separat i artikel 80.1 a i mervärdesskattedirektivet. Detta rekvisit skulle vara överflödigt om rekvisitet samtidigt måste prövas vid ett fastställande huruvida det föreligger en risk för skatteundandragande eller skatteflykt.

66. Även med beaktande av artikel 16.1 samt artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet framgår att det i rättsligt hänseende är relevant att de ingående transaktionerna är belastade med mervärdesskatt. För att det ska anses vara frågan om tjänster mot ersättning (som således medför att beskattningsunderlaget ökar) förutsätts nämligen även i dessa bestämmelser att de ingående transaktioner som i sin tur överlåts utan ersättning var avdragsgilla. Således tjänar såväl artikel 80 jämförd med artikel 72 som artikel 16 första stycket och artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet samma syfte. De syftar till att korrigera ingående skatteavdrag för en person som tillhandahåller varor eller tjänster till tredje part utan ersättning eller endast delvis mot ersättning.

67. Mot bakgrund av Högsta förvaltningsdomstolens konstateranden innebär detta att artikel 80.1 a i mervärdesskattedirektivet endast kan tillämpas på ungefär hälften av holdingbolagets ingående transaktioner (ungefär 14 miljoner SEK). Holdingbolaget har nämligen i ekonomiskt hänseende visserligen hänfört samtliga kostnader till sina ingående transaktioner, men emellertid är endast ungefär hälften av kostnaderna belastade med mervärdesskatt. En risk för skattebortfall i den mening som avses i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet kan således på sin höjd bli aktuell med avseende på denna del.

*2. Huruvida holdingbolagets kostnader är relevanta*

68. I den mån artikel 80 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig ska tjänsternas marknadsvärde fastställas enligt artikel 72 i detta direktiv. Detta värde motsvarar enligt artikel 72 första stycket i första hand det belopp som mottagaren normalt skulle betala för en jämförbar vara eller tjänst. Endast om den hänskjutande domstolen skulle dra slutsatsen att inga jämförbara priser kan fastställas, ska marknadsvärdet enligt artikel 72 andra stycket led 2 i mervärdesskattedirektivet utgöras av holdingbolagets kostnader för tillhandahållandet av tjänsten (se redan den bedömning som gjorts beträffande den första tolkningsfrågan, punkt 46 och följande punkter).

69. Att såsom Skatteverket schablonmässigt och automatiskt inkludera holdingbolagets samtliga kostnader från det aktuella kalenderåret i beräkningen, skulle emellertid leda till felaktiga resultat. Marknadsvärdet ska tvärtom beräknas separat för varje tjänst – vilket även kommissionen med rätta framhåller – och kan således inte fastställas med hjälp av de sammanlagda kostnaderna under ett år. Exempelvis saknar kostnader för framtida förvärv av aktier (eller en börsnotering av holdingbolaget) samband med tjänster till nuvarande dotterbolag. De kan därför inte heller påverka beskattningsunderlaget för dessa tjänster.

70. Vidare tillkommer att vissa kostnader som är belastade med mervärdesskatt först ger avkastning på längre sikt.[27] Just i samband med större investeringar resulterar systemet således i överskjutande ingående mervärdesskatt. Om holdingbolaget exempelvis inrättade en datacentral

[27] Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 29 maj 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punkt 29).

för att tillhandahålla IT-tjänster till dotterbolagen mot ersättning, skulle stora kostnader uppkomma det året (med en stor mervärdesskattebörda som kan neutraliseras genom en avdragsrätt för holdingbolaget).

71. Om sådana investeringskostnader skulle inkluderas fullt ut det år de betalas vid fastställandet av marknadsvärdet för en tjänst som tillhandahållits samma år skulle detta inte återspegla den ekonomiska verkligheten. Dessa kostnader ska tvärtom även hänföras till tjänsterna under de kommande åren. Även om denna aspekt inte direkt återspeglas i lydelsen i artikel 72 i mervärdesskattedirektivet ska den ändå beaktas i mervärdesskatterättsligt hänseende.

72. Domstolen har, å ena sidan, redan uttryckligen konstaterat att inte ens ett marknadsmässigt pris som ligger under självkostnadspriset gör att artikel 80 i mervärdesskattedirektivet blir tillämplig.[28] Genom ett marknadsmässigt pris fördelas långfristiga investeringskostnader emellertid även över flera år. Å andra sidan framgår detta exempelvis av artikel 187 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken avdragsrätten i samband med investeringskostnader vid ändrade förhållanden inte ska korrigeras direkt, utan under en period på flera år.[29] Denna bedömning och de perioder som anges i nämnda bestämmelse – vilka medlemsstaterna till viss del kan påverka – kan tillämpas analogt i det aktuella fallet. Följaktligen ska begreppet kostnader som används i artikel 72 andra stycket led 2 i mervärdesskattedirektivet begränsas genom en teleologisk tolkning.

### *3. Slutsats gällande den andra tolkningsfrågan*

73. Den andra tolkningsfrågan ska således (i andra hand) besvaras så, att marknadsvärdet på koncerninterna administrativa tjänster enligt artikel 80 jämförd med artikel 72 i mervärdesskattedirektivet inte kan fastställas genom en schablonmässig summering av ett holdingbolags totala kostnader under ett visst kalenderår. I stället ska endast de kostnader som är belastade med mervärdesskatt omfattas. Härvid ska det beaktas att kostnaderna ska hänföras till de aktuella utgående transaktionerna. Därför kan kostnader för investeringsvaror på sin höjd beaktas proportionellt under det år de har uppstått.

## VI. Förslag till avgörande

74. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen ska besvara de frågor som Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) har hänskjutit på följande sätt:

Artiklarna 72 och 80 i rådets direktiv 2006/112/EEG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de olika administrativa tjänster (i detta fall tjänster i form av företagsledning, ekonomi samt fastighetsförvaltning, IT och personaladministration) som ett holdingbolag med operativ funktion tillhandahåller sina dotterbolag långtifrån alltid utgör unika tjänster för vilka en beräkning av ett jämförbart värde enligt artikel 72 första stycket i detta direktiv redan på förhand är utesluten.

[28] Dom av den 29 maj 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punkt 26), vilken gällde den tidigare bestämmelsen.

[29] Se även dom av den 14 september 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, punkt 24 och följande punkter).