

**Bevisfrågor vid tillämpningen av bestämmelserna i 7 kap. 3 a § mervärdesskattelagen om omvärdering av beskattningsunderlag vid omsättning av koncerninterna tjänster.**

Lagrum:

7 kap. 3 a § och 1 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200); artikel 80 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG

Holdingsaktiebolaget Knut Hansson (bolaget) var moderbolag i en fastighetsförvaltande koncern. I bolagets verksamhet ingick att tillhandahålla förvaltningstjänster till dotterbolagen och bedriva kapitalförvaltning. Endast tillhandahållandet av förvaltningstjänsterna medförde skattskyldighet till mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Sedan revision gjorts hos bolaget beslutade Skatteverket den 17 juni 2011 (två särskilda beslut) att bl.a. omvärdera beskattningsunderlaget för utförda förvaltningstjänster och beräkna underlaget med utgångspunkt i kostnaderna för att utföra tjänsterna. Med anledning härav beslutades att höja den utgående mervärdesskatten med 370 209 kr avseende redovisningsperioden oktober–december 2009 och med 268 740 kr avseende redovisningsperioden juli–september 2010. Som skäl för besluten anfördes, såvitt nu är i fråga, bl.a. följande. Av utredningen framgår att bolagets kostnader betydligt överstiger ersättningarna från dotterbolagen. De ersättningar bolaget tagit ut kan inte heller anses marknadsmässigt betingade. De dotterbolag som tillhandahållits tjänsterna saknar eller har en mycket begränsad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Om helt jämförbara tjänster skulle ha kunnat köpas av en oberoende säljare skulle priset inte varit lägre än bolagets kostnader. Grund för omvärdering av beskattningsunder föreligger därför. Marknadsvärdet för jämförbara tjänster understiger i vart fall inte bolagets kostnader för att utföra tjänsterna varför beskattningsunderlagen ska bestämmas till belopp motsvarande kostnaderna.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att förvaltningsrätten skulle undanröja besluten i de delar de avsåg utgående mervärdesskatt. Vidare yrkade bolaget ersättning för kostnader i målen med 75 000 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolagets egna tjänster består i ”övriga administrativa tjänster”, dvs. tjänster som inte innefattas i den centrala kamerala och tekniska förvaltningen. Bolaget har bedömt att värdet på dessa tjänster kan bedömas uppgå till motsvarande 25 kr per kvadratmeter för förvaltd yta i dotterbolagen. Värdet har jämförts med vad t.ex. Castellum AB fakturerar för centrala administrationskostnader mot sina dotterbolag och har av bolaget bedömts marknadsmässigt. Fakturering fullt ut motsvarande kostnaderna innebär ett pris som vida överstiger ett jämförbart marknadspris för ledning m.m. av fastighetsägande bolag. Ersättningen är även med beaktande av att dotterbolagen redan har belastats med kostnader för den löpande driften av verksamheten marknadsmässig. Bolaget har vidare under åren haft

stora kostnader för personal m.m. och har ägnat mycket tid och resurser i andra funktioner än att leda, styra och arbeta operativt i dotterbolagens verksamhet. Skatteverket har inte kunnat påvisa att det pris som tagits ut för tjänsterna understiger marknadsvärdet eller gjort sannolikt att kostnaderna för de utförda tjänsterna överstiger de fakturerade beloppen till dotterbolagen. Skatteverket har således inte uppfyllt sin bevisbörda.

Skatteverket ändrade i obligatoriskt omprövningsbeslut inte sina tidigare beslut. Verket anförde bl.a. följande. Bolaget har hänvisat till Castellum AB och åsyftar en uppgift i årsredovisningen för 2009 för Castellum AB om koncernens centrala administrationskostnader. Fördelad på ytorna i koncernens fastighetsinnehav motsvarar kostnaden 26 kr per kvadratmeter. Med marknadsvärde avses emellertid det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som där varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan vara eller tjänst. Bolaget har inte påvisat att den ersättning det tagit ut av dotterbolagen motsvarar marknadsvärdet utifrån detta begrepp. Det är en anmärkningsvärt stor differens mellan den fakturerade ersättningen för utförda tjänster och kostnaderna för de utförda tjänsterna under den aktuella perioden vilken inte närmare har motiverats. Vad bolaget nu anför angående stora kostnader för personal m.m. är oprecist då bolaget inte angett vad för slag av annan verksamhet som bedrivits eller hur det anser att beräkningen bör korrigeras avseende bolagets kostnader.

*Förvaltningsrätten i Göteborg (2012-02-10, ordförande Jarnevall)*

yttrade efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser, m.m.:

Huvudregeln enligt 7 kap. 3 § 1 och 3 c § ML är att beskattningsunderlaget vid omsättning av varor och tjänster utgörs av ersättningen. Från denna huvudregel har införts vissa undantag, bl.a. 7 kap. 3 a § ML. Den s.k. omvärderingsregeln i 7 kap. 3 a § ML tar sikte på fall då en köpare, som är förbunden med säljaren, får en lägre kostnad för mervärdesskatt genom att betala ett lägre pris än marknadsvärdet. – För att en omvärdering av beskattningsunderlaget ska kunna ske krävs enligt angiven bestämmelse i ML att det kan konstateras att den mellan parterna överenskomna ersättningen är lägre än marknadsvärdet, bestämt enligt den angivna definitionen i 1 kap. 9 § ML, att säljaren och köparen är förbundna med varandra och att den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. – Det får anses ostridigt i målen att de dotterbolag som har tillhandahållits de aktuella tjänsterna inte har full avdragsrätt samt att fråga är om närstående säljare och köpare. Frågan i målen blir därför om den ersättning bolaget erhållit från sina dotterbolag för utförda tjänster ska anses vara lägre än marknadsvärdet, och om så är fallet, bolaget gjort sannolikt att ersättningen ändå är marknadsmässigt betingad. – Beloppet avseende den totala fakturerade ersättningen har inte ifrågasatts av bolaget. – – – Marknadsvärdet ska i enlighet med 1 kap. 9 § ML bestämmas utifrån den ersättning som kan tas ut av en helt oberoende köpare. I målen är fråga om utförande av tjänster mellan ett moderbolag och dess dotterbolag. När det gäller sådana koncerninterna tjänster där någon jämförbar omsättning av tjänsterna svårligen kan fastställas ska marknadsvärdet utgöras av ett

belopp som inte understiger bolagets kostnader för att utföra tjänsterna. Bolaget har i förvaltningsrätten anfört bl.a. att det under den aktuella perioden haft stora kostnader för personal m.m. och ägnat mycket tid och resurser i annan verksamhet än att tillhandahålla förvaltningstjänster till dotterbolagen. Någon närmare precisering av hur stor del av kostnaderna bolaget anser hänförlig till annan verksamhet eller i vilka delar Skatteverkets beräkning ifrågasätts har dock inte angivits. Förvaltningsrätten anser att Skatteverkets uppskattade beräkning av hur stor del av kostnaderna i bolaget som fördelar sig på verksamheten att tillhandahålla förvaltningstjänster till dotterbolagen är skälig. Mot bakgrund härav saknas anledning att frångå ifrågavarande beräkning. Bolagets kostnader för att utföra tjänsterna ska, enligt definitionen i 1 kap. 9 § ML, anses utgöra marknadsvärdet. – Den ersättning bolaget erhållit från sina dotterbolag för utförda tjänster är således lägre än marknadsvärdet. – För att omvärdering inte ska ske krävs därför att bolaget kan göra sannolikt att ersättningen ändå är marknadsmässigt betingad. Bolaget har bl.a. anfört att t.ex. Castellum AB tar ut ett pris mot dess koncernbolag vad gäller centrala administrationskostnader motsvarande bolagets pris till sina dotterbolag. En ersättning är i princip marknadsmässigt betingad om samma pris kan ges också till en oberoende köpare (a. prop. s. 254). Vid en jämförelse av det pris som bolaget tagit ut av sina dotterbolag med bolagets nedlagda kostnader för att tillhandahålla tjänsterna framkommer att ersättningen som erhållits markant understiger kostnaderna. Bolaget har enligt förvaltningsrättens mening inte kunnat lämna någon godtagbar förklaring till denna stora differens. Inte heller framstår det som sannolikt att bolaget skulle kunna ge samma pris till en oberoende köpare. Bolaget har därmed inte gjort sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. – Sammanfattningsvis anser förvaltningsrätten att beskattningsunderlaget i enlighet med 7 kap. 3 a § ML inte ska utgöras av den fakturerade ersättningen utan av marknadsvärdet, d.v.s. i förevarande fall bolagets kostnader för att utföra tjänsterna. Till följd härav ska den utgående mervärdesskatten för de i målen aktuella perioderna höjas med de belopp som framgår av Skatteverkets beslut. Överklagandet ska därför avslås i denna del. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Ersättning för kostnader – Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden i målen. Målen avser inte en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det finns inte heller synnerliga skäl för ersättning. Bolaget kan därför inte beviljas ersättning för sina kostnader i målen. – Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målen.

Bolaget överklagade förvaltningsrättens dom hos kammarrätten och yrkade att den utgående mervärdesskatten skulle bestämmas i enlighet med avgivna deklARATIONER. Bolaget yrkade även ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med där yrkade 75 000 kr samt ersättning för kostnader i kammarrätten med 15 000 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. Gällande rätt innebär inte att kostnadsmassan i ett bolag ska ligga till grund för utfakturerings gentemot t.ex. dotterbolag med en begränsad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Det är i stället marknadsvärdet

som utgör beskattningsunderlaget för redovisningen av mervärdesskatt. Den utfakturering som skett till dotterbolagen är marknadsmässig. En förutsättning i övrigt för att lägga kostnadsposterna till grund för omvärdering är att dessa faktiskt utgör omkostnader för att utföra de koncerninterna tjänsterna. Bolaget har under åren haft höga kostnader för bl.a. personal och har lagt tid och resurser i andra funktioner än att leda, styra och arbeta operativt i dotterbolagens verksamhet. Dessa kostnader speglar därför inte värdet på de utförda tjänsterna. Genom beskrivningen av vilka tjänster som utförts till dotterbolagen, utöver övriga externa tjänster som utförts gentemot dotterbolagen, har redogjorts för de principer som tillämpats vid den koncerninterna faktureringen och därigenom visats att dotterbolagen erlagt betalning fullt ut för den tekniska och kamerala förvaltningen av fastigheterna. Priset gentemot dotterbolagen sattes efter rekommendation från bolagets revisor. Priset stöds även av en jämförelse med motsvarande prissättning i t.ex. Castellumkoncernen. Förvaltningsrätten har inte prövat i vilken mån den prissättning som t.ex. Castellum tillämpar för motsvarande tjänster innebär att den prissättning som bolaget har använt är marknadsmässig enligt 1 kap. 9 § ML.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås. Vid fullt bifall till överklagandet vitsordade verket yrkad ersättning i kammarrätten som skälig medan ersättningsyrkandet avseende förvaltningsrätten framstod som något högt. Skatteverket anförde bl.a. följande. Bolaget anger inte vad för slag av annan verksamhet som bedrivits och på vad sätt beräkningen av kostnader för utförda tjänster är felaktig. Utan sådana närmare uppgifter saknas anledning att frångå den gjorda beräkningen. Bolaget har inte heller visat att det kan fastställas ett marknadsvärde för tjänsterna som understiger kostnaderna för att utföra tjänsterna.

Kammarrätten höll muntlig förhandling i målen.

*Kammarrätten i Göteborg (2013-06-25, Svensson, Cedhagen, Lindvall, referent)* yttrade: Frågan i målen är vilket beskattningsunderlag som ska ligga till grund för bolagets utgående mervärdesskatt med anledning av de tjänster som bolaget tillhandahållit sina dotterbolag. – Bolaget menar att beskattningsunderlaget utgörs av det utfakturerade beloppet, vilket ungefär motsvarar 25 kr/kvm av det fastighetsbeståndet i det under hösten 2010 avyttrade dotterbolaget Hanssongruppen i Borås AB. Skatteverket å sin sida anser att bolagets kostnader för bl.a. hyra av kontorslokal, kontorsomkostnader, inköp av redovisningstjänster samt lönekostnader beräknade på visst sätt ska utgöra beskattningsunderlaget. Som motivering anger Skatteverket bl.a. att om helt jämförbara tjänster skulle ha kunnat köpas av en oberoende säljare skulle priset inte ha varit lägre än bolagets kostnader. – I 7 kap. 3 § första punkten ML jämförd med 7 kap. 2 § samma lag framgår att beskattningsunderlaget vid omsättning utgörs av ersättningen om inte annat framgår av bl.a. 7 kap. 3 a §. I sistnämnda bestämmelse anges att beskattningsunderlaget utgörs 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. Med marknadsvärde förstås en enligt 1 kap. 9 § ML hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan vara eller tjänst. Om ingen jämförbar omsättning kan fastställas utgörs marknadsvärdet för tjänster av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten. – Kammarrätten gör följande bedömning – För att något annat beskattningsunderlag än ersättningen ska läggas till grund för beskattningen krävs bl.a. att ersättningen är lägre än marknadsvärdet. Enligt kammarrättens mening är det Skatteverket som i första hand har bevisbördan för att ersättningen är lägre än marknadsvärdet. – Förutom en redovisning av hur kostnaderna hänförliga till de tjänster som bolaget utfört åt dotterbolagen bör beräknas har Skatteverket inte presenterat någon utredning som visar att den ersättning som erhållits inte varit marknadsmässig. Även om det antas vara förenat med vissa svårigheter för Skatteverket att hitta underlag som mer entydigt talar för ett marknadsvärde av viss storlek får det ankomma på Skatteverket att presentera i vart fall någon sådan jämförelse. Skatteverket har inte heller närmare bemött bolagets uppgift om liknande koncernintern prissättning inom en annan fastighetsförvaltande koncern utan endast anfört att uppgiften inte ger någon upplysning om marknadsvärdet, som det definieras i 1 kap. 9 § ML, för tjänster jämförbara med de tillhandahållna. Sammanfattningsvis har Skatteverket därmed inte gjort sannolikt att den ersättning som bolaget erhållit varit lägre än marknadsvärdet. Grund för att bestämma beskattningsunderlaget till något annat än ersättningen föreligger därför inte. Överklagandet ska således bifallas. – Med bifall till överklagandet och med ändring av underinstansernas avgöranden beslutar kammarrätten att Holding AB Knut Hanssons utgående mervärdesskatt avseende ersättning för tjänster utförda åt dotterbolag ska bestämmas i enlighet med avgivna deklARATIONER.

Ersättning för kostnader – Bolaget är vinnande part och är därmed berättigad till ersättning för kostnader. Ersättning har yrkats med 90 000 kr sammanlagt för processerna i förvaltningsrätten och kammarrätten. – Kammarrätten anser att ersättning kan utgå med skäliga 75 000 kr sammanlagt för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten. – Kammarrätten beviljar Holding AB Knut Hansson ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten med sammanlagt 75 000 kr.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra kammarrättens dom och påföra bolaget utgående mervärdesskatt för perioderna oktober–december 2009 och juli–september 2010 i enlighet med Skatteverkets beslut den 17 juni 2011. Verket anförde bl.a. följande. Bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget grundas på artikel 80 i mervärdesskattedirektivet, 2006/112/EG, som ger medlemsstaterna rätt att vidta åtgärder beträffande beskattningsunderlaget för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt. För att det ska vara möjligt för medlemsstaterna att skydda beskattningen av mervärdet är utgångspunkten att beskattningsunderlaget ska bestämmas till marknadsvärdet. Normalt är marknadsvärdet högre än kostnaden för att

tillhandahålla tjänsten, eftersom det även innefattar en affärsvinst. Mot bakgrund av definitionen av marknadsvärdet i 1 kap. 9 § ML och syftet med bestämmelserna bör dock marknadsvärdet inte kunna bestämmas till ett lägre belopp än kostnaden för att utföra tjänsten. Det kan därför inte krävas att Skatteverket först ska visa att det inte finns någon jämförlig omsättning för att sedan kunna lägga den skattskyldiges kostnader för att utföra tjänsten till grund för marknadsvärdet. Utredningen visar att tjänsterna har tillhandahållits mot en ersättning som markant understiger kostnaderna för att utföra tjänsterna. Frågan är om ersättningen ändå är marknadsmässigt betingad. En ersättning är i princip marknadsmässigt betingad om samma pris kan ges också till en oberoende köpare. Bolaget har inte kunnat lämna någon förklaring till den stora differensen mellan bolagets kostnader för att tillhandahålla tjänsterna och den ersättning som bolaget tagit ut av sina dotterbolag. Inte heller framstår det som sannolikt att bolaget skulle kunna ge samma pris till en oberoende köpare. Bolaget har därmed inte gjort sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Bolaget motsatte sig bifall till Skatteverkets överklagande och yrkade ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 13 750 kr, exklusive mervärdesskatt, samt anförde i huvudsak följande. Avsikten med regeln om omvärdering av beskattningsunderlaget är att förhindra ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter. En reglering som införts för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt ska tolkas restriktivt när det gäller att frånga principen om att beskattningsunderlaget ska bestämmas utifrån den faktiskt erhållna ersättningen (jfr EU-domstolens dom C-63/96, Skripalle, p. 24). Skatteverket har bevisbördan för att det pris som tagits ut för utförda tjänster understiger marknadsvärdet. Eftersom Skatteverket inte presterat någon bevisning om underprissättning, utöver uppgift om kostnadernas storlek, saknas det anledning för bolaget att visa marknadsmässigheten i en underprissättning. Även för det fall Högsta förvaltningsdomstolen skulle finna att bolaget har en bevisbörda att uppfylla har bolaget genom att ta fram uppgifter om prissättningen av jämförbara tjänster inom en annan koncern uppfyllt de beviskrav som kan ställas, i synnerhet som Skatteverket inte visat att denna prisjämförelse är fel eller missvisande.

Skatteverket tillstyrkte att bolaget skulle beviljas yrkad ersättning för kostnader.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2014-06-18, Jermsten, Almgren, Knutsson, Saldén Enérus, Silfverberg) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

Rättslig reglering

Enligt 7 kap. 3 § 1 och 3 c § ML ska beskattningsunderlaget vid omsättning av varor och tjänster som huvudregel beräknas med utgångspunkt i ersättningen. Med ersättning förstås allt det som säljaren

har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet.

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

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

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

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

Vad målen gäller

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

## Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

En utgångspunkt för bedömningen är att Skatteverket har bevisbördan såvitt avser omsättningens storlek. För att med tillämpning av bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget påföra bolaget mer utgående mervärdesskatt än vad det har deklarerat ska Skatteverket därför visa att den ersättning som bolaget erhållit för de aktuella förvaltningstjänsterna understiger tjänsternas marknadsvärde.

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

Den omständigheten att parterna i en koncernintern transaktion är närstående innebär att prissättningen kan påverkas av faktorer som saknar relevans vid motsvarande externa transaktion. Prissättningen inom en koncern kan därmed avvika från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter. När det gäller koncerninterna tjänster bör därför Skatteverket, såsom i de nu aktuella målen, kunna inrikta sin bevisföring på att den skattskyldiges ersättning understigit kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna.

När marknadsvärdet beräknas med utgångspunkt i bolagets kostnader bör detta göras på motsvarande sätt som när det gäller att bestämma beskattningsunderlaget vid uttag av tjänster i allmänhet (se prop. 2007/08:25 s. 248). Det innebär att med kostnader för att utföra en tjänst avses den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten (jfr 7 kap. 3 c § andra stycket ML).

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

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

Vidare har bolaget anfört att prissättningen på de administrativa tjänster som bolaget tillhandahåller överensstämmer med hur motsvarande typ av



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

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

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

Högsta förvaltningsdomstolen har i tidigare avgöranden uttalat att med uttrycket marknadsmässigt betingad prisnedsättning avses en nedsättning av priset som, med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, kan anses affärsmässig och således till gagn för den bedrivna verksamheten (jfr RÅ 2002 ref. 110 och RÅ 2010 ref. 76).

Skillnaden mellan de beräknade kostnaderna för tjänsterna och den ersättning bolaget tagit ut för dessa är markant. I underinstanserna har bolaget anfört att dotterbolagen även haft kostnader för externa tjänster i form av kameral och teknisk förvaltning av fastigheterna och att Skatteverkets omvärdering leder till förlustresultat i dotterbolagen. Dessa faktorer hänför sig till dotterbolagen och deras ekonomiska situation. Någon närmare redogörelse för varför underprissättningen kan förväntas gagna bolagets verksamhet har inte lämnats.

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

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

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

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

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

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

Mål nr 5845-13 och 5846-13, föredragande Cecilia Nermark Torgils

*Rättsfall:* RÅ 2002 ref. 110 och RÅ 2010 ref. 76.

*Litteratur:* prop. 2007/08:25 s. 116, 124, 136 f., 248 och 254.