



Offentliggjort id	:	C-808/23
Dokumentnummer	:	1
Registreringsnummer	:	1278425
Datum för ingivande	:	27/12/2023
Datum för registrering	:	03/01/2024
Typ av handling	:	Begäran om förhandsavgörande

	:	Inlaga
Referensnummer för ingivning som gjorts via e-Curia	:	DC199132
Filnummer	:	1
Ingivare	:	Åhammar Karl (J358925)



**HÖGSTA  
FÖRVALTNINGS-  
DOMSTOLEN**

**PROTOKOLL**  
2023-12-21  
Stockholm

Mål nr  
3217-21

**NÄRVARANDE JUSTITIERÅD**

Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Per Classon, Inga-Lill Askersjö och  
Mats Anderson

**FÖREDRAGANDE OCH PROTOKOLLFÖRARE**

Justitiesekreteraren Lena Åberg

**KLAGANDE**

Aktiebolaget Högekullen, 559002-5465

Ombud: Marie Hedin och Jennifer van der Gronden  
KPMG AB  
Box 11908  
404 39 Göteborg

**MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Göteborgs dom den 3 mars 2021 i mål nr 3386-19

**SAKEN**

Mervärdesskatt samt skattetillägg; fråga om inhämtande av förhandsavgörande  
från EU-domstolen

Målet föredras.


Högsta förvaltningsdomstolen fattar följande

**BESLUT**

Förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF ska hämtas in från EU-domstolen i  
enlighet med bilagda begäran om sådant avgörande (protokollsbilaga).

  
Lena Åberg

Uppvisat och lämnat för expediering 2023-

12-21/HZtbl 

**BILAGA**Mål nr  
3217-21**Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF angående tolkningen av artiklarna 72 och 80 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)****Inledning**

1. Högsta förvaltningsdomstolen önskar genom förhandsavgörande få klarhet i hur artiklarna 72 och 80 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas när det gäller bestämmande av marknadsvärdet på tjänster som tillhandahålls av ett moderbolag till dess dotterbolag. Tolkningsfrågorna har uppkommit i ett mål om beräkning av beskattningsunderlaget där Skatteverket har tillämpat nationella omvärderingsregler som har införts med stöd av artikel 80 i direktivet.

**Tillämpliga unionsrättsliga bestämmelser**

2. Av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet följer att beskattningsunderlaget som huvudregel utgörs av ersättningen för en vara eller en tjänst.
3. Enligt artikel 80 får medlemsstaterna, för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt, för vissa beskrivna fall vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget ska motsvara marknadsvärdet. Enligt punkt 1 a gäller detta bl.a. om det föreligger organisatoriska eller äganderättsliga band enligt medlemsstatens definition, ersättningen är lägre än marknadsvärdet och mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet inte har full avdragsrätt.
4. Vad som avses med marknadsvärde vid tillämpningen av direktivet framgår av artikel 72. När det gäller tjänster anges i första stycket att med marknadsvärde avses hela det belopp som förvärvaren av en tjänst, i samma försäljningsled som det där tillhandahållandet av tjänster äger rum, i fri konkurrens, skulle få

**BILAGA**Mål nr  
3217-21

betala till en oberoende tjänsteleverantör i den medlemsstat där transaktionen beskattas för att vid den tidpunkten erhålla ifrågavarande tjänster. Om inget jämförbart tillhandahållande av tjänster kan fastställas, ska enligt andra stycket marknadsvärdet utgöras av ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att tillhandahålla tjänsten.

**Tillämpliga nationella bestämmelser**

5. Under de redovisningsperioder som målet avser gällde mervärdesskattelagen (1994:200). Lagen har numera ersatts av en ny mervärdesskattelag (2023:200) men den tidigare lagen gäller, såvitt här är aktuellt, fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av den nya lagen. I det följande redogörs för de tillämpliga bestämmelserna i 1994 års lag. I huvudsak motsvarande bestämmelser finns i den nya lagen.
6. Av 7 kap. 2 och 3 §§ följer att beskattningsunderlaget som huvudregel utgörs av ersättningen för en vara eller en tjänst.
7. Enligt 7 kap. 3 a § 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.
8. 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.

**BILAGA**Mål nr  
3217-21**Omständigheterna i målet**

9. Målet gäller Aktiebolaget Höggkullen, som är moderbolag i en fastighetsförvaltande koncern. Fastighetsförvaltningen bedrivs i bolagets dotterbolag. Under 2016 hade bolaget 19 direkt och indirekt ägda dotterbolag.
10. Dotterbolagens verksamhet är delvis undantagen från skatteplikt och de har därför inte full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Moderbolaget deltar aktivt i förvaltningen av samtliga dotterbolag genom att tillhandahålla dem olika huvudkontorsfunktioner mot ersättning. Denna ekonomiska verksamhet är i sin helhet skattepliktig. Någon annan ekonomisk verksamhet förekommer inte i moderbolaget och det redovisar inga andra intäkter än de som härrör från tillhandahållandet av de koncerninterna tjänsterna.
11. Under 2016 tillhandahöll moderbolaget dotterbolagen tjänster i form av företagsledning, ekonomi, fastighetsförvaltning, investeringar, IT och personaladministration. Moderbolaget tog ut totalt ca 2,3 miljoner kronor i ersättning för tjänsterna och redovisade utgående mervärdesskatt på hela ersättningen.
12. Enligt moderbolaget bestämdes storleken på ersättningen genom tillämpning av en s.k. cost plus-metod. Bolaget har angett att metoden innebär att ersättningen utgörs av ett belopp motsvarande moderbolagets kostnader för att köpa in och utföra tjänsterna samt ett vinstpåslag. Enligt bolaget har det tillämpat en fördelningsnyckel där en viss procentuell andel av bolagets kostnader för ledningens arbete samt för sådant som lokaler, telefon, data, representation och resor anses belöpa på de tjänster som har tillhandahållits dotterbolagen. Bolaget har vidare angett att det bedömde att aktieägarkostnader, såsom kostnader för bokslut, revision och bolagsstämma, samt kostnader för kapitalanskaffning inte hade någon koppling till de tillhandahållna tjänsterna

**BILAGA**Mål nr  
3217-21

och att dessa kostnader därför uteslöts helt vid beräkningen av ersättningen. Bland dessa kostnader ingick kostnader för en planerad nyemission och börsnotering.

13. Moderbolagets egna kostnader under samma år uppgick till ca 28 miljoner kronor. Omkring hälften av beloppet avsåg kostnader för förvärv som hade belagts med mervärdesskatt medan resterande del avsåg kostnader för förvärv som var undantagna från mervärdesskatt och andra mervärdesskattefria kostnader såsom lönekostnader. Bolaget gjorde avdrag för all ingående mervärdesskatt som belöpte på de förvärv där mervärdesskatt hade debiterats, dvs. även för skatt som avsåg kapitalanskaffnings- och aktieägarkostnaderna.
14. Skatteverket ansåg att tjänsterna hade tillhandahållits dotterbolagen till ett pris understigande marknadsvärdet och beslutade att omvärdera och höja beskattningsunderlaget. Enligt Skatteverket fanns det inga jämförbara omsättningar av tjänster på den öppna marknaden och beskattningsunderlaget bestämdes därför till ett belopp som motsvarade bolagets kostnader för att utföra tjänsterna. Myndigheten ansåg att bolagets samtliga kostnader för det aktuella året, dvs. ca 28 miljoner kronor, fick anses belöpa på de tjänster som hade tillhandahållits och underlaget för moderbolagets utgående mervärdesskatt fastställdes därmed till detta belopp. Skattetillägg påfördes på höjningen.
15. Moderbolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Göteborg som biföll överklagandet och upphävde Skatteverkets beslut. Som motivering angav förvaltningsrätten följande. Skatteverket har inte gjort sannolikt att bolaget har sålt koncerninterna tjänster under marknadsvärdet. Det är inte självklart att aktieägarkostnader är att se som kostnader för att utföra administrativa tjänster. Att bolaget inte har redovisat några andra intäkter än intäkterna från de koncerninterna tjänsterna och att bolaget har dragit av ingående mervärdesskatt på alla sina inköp har i sig inte någon betydelse när det gäller att uppskatta

**BILAGA**Mål nr  
3217-21

vilka kostnader som bolaget har haft för att utföra tjänsterna. Eftersom bolaget är moderbolag i en koncern och en stor del av dess kostnader det aktuella året utgjordes av kostnader för en eventuell börsintroduktion så är det inte sannolikt att bolagets kostnader för att utföra de koncerninterna tjänsterna utgörs av alla kostnader som bolaget hade det året.

16. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Göteborg som biföll överklagandet och fastställde myndighetens beslut med följande motivering.
17. Skatteverket har bevisbördan för att den ersättning som fakturerats dotterbolagen understiger marknadsvärdet. Eftersom det är fråga om koncerninterna tjänster bör det räcka att Skatteverket kan visa att ersättningen för tjänsterna har understigit kostnaderna för att tillhandahålla dem. Bestämmelsen om omvärdering av beskattningsunderlaget är en skatteflyktsregel som tar sikte på själva prismanipulationen. Det är därför rimligt att värderingen av beskattningsunderlaget tar sin utgångspunkt i vad den skattskyldige själv har ansett ska innefattas i den skattepliktiga ekonomiska verksamheten. Den planerade nyemissionen och börsnoteringen har syftat till att skapa finansiering för ytterligare förvärv av bolag och fastigheter. Kapitalanskaffningen har således kommit hela koncernen till godo. Genom att yrka avdrag för ingående skatt på alla inköp har bolaget gett uttryck för uppfattningen att dessa kostnader hör till den ekonomiska verksamheten. För ett moderbolag vars enda verksamhet består i att tillhandahålla skattepliktiga tjänster till sina dotterbolag kan inte ingående skatt vara fullt avdragsgill på den grunden att kostnaden ingår som en allmän omkostnad i den ekonomiska verksamheten, samtidigt som en sådan transaktion anses sakna koppling till de utgående skattepliktiga transaktionerna i denna verksamhet. Samtliga moderbolagets kostnader utgör således komponenter i priset för förvaltningen av dotterbolagen och bör tas med när marknadsvärdet på de koncerninterna tjänsterna bestäms.



**BILAGA**Mål nr  
3217-21**Parternas ståndpunkter***Aktiebolaget Högkullen*

18. Aktiebolaget Högkullen har överklagat kammarrättens dom och yrkar att den ska upphävas och förvaltningsrättens avgörande fastställas. Enligt bolaget är den ersättning som har tagits ut inte lägre än marknadsvärdet på de aktuella tjänsterna och det saknas därför grund för Skatteverkets beslut att omvärdera beskattningsunderlaget. Bolaget anför följande.
19. Det som Skatteverket gör gällande, nämligen att de tillhandahållna tjänsterna utgör en enda sammanhållen tjänst som är unik för koncernen och att det därför inte finns någon jämförbar tjänst på den öppna marknaden, saknar stöd i EU-domstolens praxis. Utgångspunkten i direktivet är att varje transaktion ska anses som separat och självständig och EU-domstolen har dessutom konstaterat att aktiv förvaltning av dotterbolag kan bestå av olika typer av tillhandahållanden som utgör ekonomisk verksamhet (se t.ex. Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537).
20. De tjänster som bolaget har tillhandahållit dotterbolagen är inte unika för koncernen och dess verksamhet. Outsourcing av olika funktioner är vanligt förekommande och samtliga de i målet aktuella tjänsterna är av sådant slag att de kan upphandlas i konkurrens mellan olika leverantörer. Det finns därför jämförbara tjänster på den öppna marknaden och det går att fastställa ett marknadspris för varje separat tjänst. Att betrakta förvaltning av dotterbolag som en sammansatt unik tjänst som bara kan tillhandahållas inom en koncern strider mot neutralitetsprincipen och innebär att huvudregeln för fastställande av marknadsvärdet aldrig blir tillämplig vid sådana tillhandahållanden.

**BILAGA**Mål nr  
3217-21

21. Bolaget tillämpar cost plus-metoden vid fastställande av priset på de tjänster som det tillhandahåller dotterbolagen. Metoden är en allmänt accepterad prissättningsmodell som baseras på kostnaderna med ett armlängdsmässigt påslag. Armlängdsprincipen är internationellt vedertagen och innebär att priser och andra villkor som avtalas mellan närstående företag vid gränsöverskridande transaktioner ska motsvara vad oberoende företag skulle ha avtalat i samma situation.
  
22. Bolagets kapitalanskaffning är inte till nytta för dotterbolagen och har ingen koppling till utförandet av de olika huvudkontorsfunktionerna. Enligt OECD:s riktlinjer om koncerninterna tjänster är det inte förenligt med armlängdsprincipen att debitera ut aktieägarkostnader på dotterbolag. Skatteverket konstruerar ett fiktivt marknadsvärde vilket kommer att variera stort mellan åren när det, som i detta fall, uppkommer en engångskostnad som inte har någon koppling till den faktiska kostnaden för att producera eller tillhandahålla tjänsterna. I och med att bolaget adderar ett påslag till tjänsternas självkostnad beaktas bolagets allmänna omkostnader i prissättningen över tid, genom att kostnaderna ingår i det som utgör ”plus” i cost plus-metoden.
  
23. Ett marknadsvärde fastställt enligt cost plus-metoden står inte i strid med vad som utgör ett marknadsvärde enligt mervärdesskattedirektivet. Det finns inget rättsligt stöd för att ett tvingande samband föreligger mellan storleken på avdraget för ingående mervärdesskatt och prissättningen på ett tillhandahållande. Skatteverket använder EU-domstolens praxis på avdragsrättsområdet som stöd vid tillämpningen av omvärderingsreglerna. Detta är felaktigt eftersom omvärderingsreglerna är helt frikopplade från avdragsrättsreglerna. Skatteverkets beslut innebär dessutom att även kostnader som inte är belagda med någon ingående mervärdesskatt, t.ex. lönekostnader, räknas in i beskattningsunderlaget och beläggs med utgående mervärdesskatt. Skatteverkets

**BILAGA**Mål nr  
3217-21

tillämpning leder till ett resultat som är oproportionerligt i förhållande till syftet med omvärderingsreglerna.

*Skatteverket*

24. Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och anför följande.
25. Moderbolagets aktiva förvaltning av dotterbolagen får anses vara en enda sammanhållen tjänst vars motsvarighet inte finns mellan oberoende parter på den öppna marknaden. Även om det skulle anses vara fråga om flera separata tjänster som tillhandahålls får dessa anses vara så speciella för den aktuella koncernen att jämförbara tjänster på den öppna marknaden saknas. I koncern-interna förhållanden kan prissättningen nämligen påverkas av faktorer som saknar relevans vid en motsvarande extern transaktion. Prissättningen inom en koncern kan därmed avvika från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter. Även innehållet i koncerninterna tjänster kan påverkas av faktorer som saknar relevans vid externa transaktioner. Detta innebär att om ett moderbolag har höga kostnader för att producera en tjänst som tillhandahålls dess dotterbolag så är det inte fråga om samma typ av tjänst som en extern säljare skulle kunna tillhandahålla, utan moderbolagets tjänst har en annan karaktär och innehåller mycket mer.
26. När marknadsvärdet beräknas med utgångspunkt i moderbolagets kostnader bör detta göras på motsvarande sätt som när det gäller att bestämma beskattningsunderlaget vid uttag av tjänster. Det innebär att med kostnad för att tillhandahålla tjänsten avses den del av de fasta och löpande kostnaderna i verksamheten som belöper på tjänsten. Om det kan konstateras att den ingående skatten på en kostnad är avdragsgill på den grunden att kostnaden ingår som en allmän omkostnad i den ekonomiska verksamheten så finns det en koppling mellan kostnaden och de utgående transaktionerna. Om det finns en

**BILAGA**Mål nr  
3217-21

sådan koppling vid bedömningen av avdragsrätten så finns motsvarande koppling vid en omvärdering. Ingående skatt kan därför inte anses vara fullt avdragsgill på den grunden att kostnaden ingår som en allmän omkostnad i den ekonomiska verksamheten samtidigt som kostnaden anses sakna koppling till de utgående transaktionerna vid en omvärdering.

27. Av EU-domstolens praxis framgår att kostnader för kapitalanskaffning kan utgöra allmänna omkostnader i den ekonomiska verksamheten (Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320). Moderbolaget har i det nu aktuella fallet dragit av all ingående skatt avseende sina förvärv, däribland skatt som avser kapitalanskaffnings- och aktieägarkostnader. Moderbolagets ekonomiska verksamhet består uteslutande i att tillhandahålla dotterbolagen tjänster och dessa kostnader får därför anses ha kommit dotterbolagen indirekt till godo.
28. Bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget har tillkommit för att motverka skatteundandragande och bortfall av mervärdesskatteintäkter till följd av att priset manipuleras. I detta fall har moderbolaget gjort avdrag för ingående skatt avseende allmänna omkostnader, men inte beaktat dessa kostnader i prissättningen av de utgående transaktionerna. Dotterbolagen har inte full avdragsrätt och skulle därför inte ha kunnat dra av all ingående skatt om de hade köpt tjänsterna externt eller själva gjort en kapitalanskaffning. Om prissättningen av tjänsterna accepteras leder det därmed till ett bortfall av skatteintäkter.
29. De principer som är styrande vid inkomstbeskattningen är inte tillämpliga när det gäller mervärdesskatt eftersom det är fråga om två skilda system med olika syften och olika synsätt. EU-domstolen har uttalat att OECD:s modellavtal inte är relevant vid tolkningen av mervärdesskattedirektivet eftersom det avser direkt skatt (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 39). Även om prissättningen kan godtas inkomstskattemässigt kan det därför bli aktuellt med

**BILAGA**Mål nr  
3217-21

omvärdering av beskattningsunderlaget vid en mervärdesskatterättslig bedömning.

**Behovet av förhandsavgörande**

30. I målet är det ostridigt att moderbolaget och dotterbolagen är förbundna med varandra på ett sådant sätt som förutsätts för att bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget ska vara tillämpliga samt att dotterbolagen inte har full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Enligt artikel 80 i mervärdesskattedirektivet krävs för omvärdering dessutom att den ersättning som har lämnats är lägre än marknadsvärdet. Med denna begäran om förhandsavgörande önskar Högsta förvaltningsdomstolen få vägledning när det gäller hur bedömningen av om så är fallet ska göras.
31. Enligt första stycket i artikel 72 i direktivet avses med marknadsvärde av en tjänst vad förvärvaren av tjänsten skulle ha fått betala till en oberoende tjänstleverantör för att erhålla ifrågavarande tjänst. Om inget jämförbart tillhandahållande av tjänster kan fastställas ska marknadsvärdet enligt andra stycket utgöras av ett belopp som inte understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten.
32. Parterna i målet har olika uppfattningar när det gäller om bestämmelsen i första stycket i artikel 72 kan tillämpas när marknadsvärdet på tjänster som ett moderbolag tillhandahåller sina dotterbolag ska bestämmas. Aktiebolaget Högkullen anser att de tjänster som tillhandahålls ska bedömas var och en för sig och att motsvarande tjänster kan förvärfvas på den öppna marknaden. Skatteverket menar däremot att moderbolagets aktiva förvaltning av dotterbolagen är en enda sammanhållen tjänst vars motsvarighet inte finns mellan oberoende parter på den öppna marknaden. Skatteverket framhåller också att såväl prissättningen av som innehållet i koncerninterna tjänster

**BILAGA**Mål nr  
3217-21

påverkas av faktorer som saknar relevans vid externa transaktioner. Enligt Skatteverket kan ett jämförbart tillhandahållande därför inte fastställas, oavsett om det anses vara fråga om en eller flera tjänster som tillhandahålls dotterbolagen.

33. Frågan om det i det konkreta fallet finns jämförbara tillhandahållanden på den öppna marknaden är i grunden en bevisfråga som EU-domstolen inte tar ställning till. Skatteverket har dock den principiella inställningen att tjänster som ett moderbolag i egenskap av aktivt holdingbolag tillhandahåller sina dotterbolag till sin natur är sådana att inget jämförbart tillhandahållande på den öppna marknaden kan fastställas. Enligt Skatteverket rör det sig således i dessa fall om unika tillhandahållanden vars marknadsvärde inte kan bestämmas enligt bestämmelserna i första stycket i artikel 72.
34. Skatteverkets inställning har stöd i tidigare praxis från Högsta förvaltningsdomstolen. I rättsfallet HFD 2014 ref. 40 uttalade domstolen att en förutsättning för att beskattningsunderlaget ska omvärderas är att Skatteverket visar att ersättningen understiger marknadsvärdet. Domstolen fann vidare att när det gäller koncerninterna transaktioner kan Skatteverket uppfylla sin bevisbörda genom att visa att ersättningen understiger kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna, utan att myndigheten först måste visa att det saknas jämförbara tillhandahållanden från externa tjänsteleverantörer. Domstolen motiverade detta med att prissättningen vid koncerninterna transaktioner kan påverkas av faktorer som saknar relevans vid motsvarande extern transaktion och därmed kan avvika från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter.
35. Högsta förvaltningsdomstolen anser att det finns ett behov av att EU-domstolen klargör om det är förenligt med artiklarna 72 och 80 i direktivet att, på det sätt som Skatteverket har gjort, utgå från att det saknas jämförbara tillhandahållanden på den öppna marknaden när det gäller den typ av tjänster som det är

**BILAGA**Mål nr  
3217-21

fråga om i detta mål. Frågan är alltså om det är förenligt med direktivet att, med hänvisning till tjänsternas unika karaktär, i dessa fall alltid fastställa marknadsvärdet enligt den alternativa regeln i andra stycket i artikel 72.

36. Enligt andra stycket i artikel 72 utgörs marknadsvärdet alltså av ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att tillhandahålla tjänsten. Parterna i målet har olika uppfattningar även när det gäller hur den bestämmelsen ska förstås. Enligt Aktiebolaget Högekullen leder den cost plus-metod som bolaget har använt för att beräkna ersättningen till att denna minst motsvarar bolagets kostnader för att utföra tjänsterna. Skatteverkets uppfattning är att moderbolagets samtliga fasta och rörliga kostnader utgör kostnader för att utföra tjänsterna.
37. Som stöd för sin uppfattning hänvisar Skatteverket till att moderbolagets enda ekonomiska verksamhet i detta fall har bestått i den aktiva förvaltningen av dotterbolagen samt att bolaget har dragit av all ingående skatt som belöper på dess egna kostnader, inklusive skatt som avser kapitalanskaffnings- och aktieägarkostnader. Enligt Skatteverket innebär detta att moderbolagets hela kostnadsmassa får anses utgöra bolagets kostnad för att tillhandahålla tjänsterna.
38. En förutsättning för att beskattningsunderlaget ska fastställas till ett högre belopp än ersättningen är att Skatteverket visar att ersättningen är lägre än marknadsvärdet. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är det inte klart om det vid fastställande av marknadsvärdet, i en sådan situation som är aktuell i målet, ska göras en sådan koppling till avdraget för ingående skatt som Skatteverket har gjort. Högsta förvaltningsdomstolen önskar därför att EU-domstolen tar ställning till om det är förenligt med artiklarna 72 och 80 i direktivet att, när ett moderbolags enda verksamhet består i aktiv förvaltning av dess dotterbolag och bolaget har gjort avdrag för all ingående mervärdesskatt

**BILAGA**Mål nr  
3217-21

hänförlig till sina kostnader, anse att moderbolagets hela kostnads massa, inklusive kapitalanskaffnings- och aktieägarkostnader, utgör bolagets kostnad för att tillhandahålla tjänsterna till dotterbolagen.

39. Av EU-domstolens praxis framgår att artikel 80 ska tolkas restriktivt och att medlemsstaterna inte med stöd av den artikeln får föreskriva att beskattningsunderlaget ska utgöras av marknadsvärdet i andra situationer än de som anges där (se t.ex. *Balkan and Sea Properties och Provadinvest*, förenade målen C-621/10 och C-129/11, EU:C:2012:248, punkterna 45 och 51). EU-domstolen har dock inte prövat de i målet aktuella frågorna om omvärdering av beskattningsunderlaget beträffande koncerninterna tjänster och tidigare praxis ger enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte tillräcklig vägledning för att avgöra hur frågorna ska besvaras. Det är därför nödvändigt att hämta in ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

**Frågor**

40. Högsta förvaltningsdomstolen önskar, mot nu angiven bakgrund, få svar på följande frågor.

*Fråga 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?

*Fråga 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 kostnads massa, inklusive



**BILAGA**Mål nr  
3217-21

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?