



# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
3217-21

meddelad i Stockholm den 27 januari 2026

## **KLAGANDE**

Aktiebolaget Högkullen, 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 skattetillegg

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens avgörande i de delar som avser mervärdesskatt och skattetillegg samt fastställer förvaltningsrättens avgörande i dessa delar.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Aktiebolaget Högkullen ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 600 000 kr.

**BAKGRUND**

1. Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt utgörs som huvudregel av ersättningen för en vara eller tjänst. Om den ersättning som lämnas understiger varans eller tjänstens marknadsvärde kan beskattningsunderlaget dock under vissa förutsättningar bestämmas till marknadsvärdet (s.k. omvärdering). Detta gäller bl.a. för koncerninterna tjänster som tillhandahålls en köpare som inte har full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.
2. Som huvudregel gäller att marknadsvärdet för en tjänst ska bestämmas till det belopp som köparen skulle ha fått betala till en oberoende säljare av en sådan tjänst. Om det inte finns någon jämförbar tjänst på den öppna marknaden utgörs marknadsvärdet i stället av ett belopp som motsvarar säljarens kostnad för att utföra tjänsten.
3. Aktiebolaget Högekullen är moderbolag i en fastighetsförvaltande koncern. Fastighetsförvaltningen bedrivs i bolagets dotterbolag. Bolagets ekonomiska verksamhet består i att aktivt delta i dotterbolagens förvaltning genom att tillhandahålla dem tjänster i form av företagsledning, ekonomi, fastighetsförvaltning, investeringar, IT och personaladministration.
4. Under 2016 hade bolaget 19 direkt eller indirekt ägda dotterbolag. Ersättningen från dotterbolagen för de tjänster som bolaget hade tillhandahållit uppgick det året till totalt ca 2,3 miljoner kr, vilket enligt bolaget motsvarade kostnaderna för att köpa in och utföra tjänsterna med ett visst vinstpåslag. Bolagets kostnader för samma år uppgick till totalt ca 28 miljoner kr. I det beloppet ingick kostnader som enligt bolagets uppfattning inte belöpte på de tjänster som hade tillhandahållits dotterbolagen, såsom kapitalanskaffnings- och aktieägarkostnader, däribland kostnader för en planerad nyemission och börsnotering. Bolaget gjorde avdrag för all ingående mervärdesskatt, dvs. även för skatt som var hänförlig till kapitalanskaffnings- och aktieägarkostnaderna.
5. Skatteverket ansåg att tjänsterna hade tillhandahållits dotterbolagen till ett pris under marknadsvärdet och beslutade att omvärdera och höja beskattningsunderlaget. Enligt Skatteverket fanns det inga jämförbara tillhandahållanden 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 kr, fick anses vara hänförliga till de tjänster som hade tillhandahållits. Underlaget för bolagets utgående mervärdesskatt fastställdes därmed till detta belopp. Dessutom påfördes skattetillägg på höjningen.
6. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Göteborg som biföll överklagandet och upphävde Skatteverkets beslut. Domstolen ansåg att

aktieägarkostnader inte självklart är att se som kostnader för att utföra administrativa tjänster samt att Skatteverket inte hade gjort sannolikt att bolaget hade tillhandahållit tjänsterna mot ersättning under marknadsvärdet.

7. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Göteborg som biföll överklagandet och fastställde myndighetens beslut. Kammarrätten motiverade sitt avgörande med att det inte fanns några tjänster på den öppna marknaden som motsvarade de tjänster som bolaget hade utfört samt att bolaget – genom att yrka avdrag för all ingående mervärdesskatt – hade gett uttryck för att kostnaderna hörde till den ekonomiska verksamheten. Samtliga kostnader skulle enligt kammarrätten därför beaktas när marknadsvärdet på de koncern-interna tjänsterna bestämdes.
8. Högsta förvaltningsdomstolen har hämtat in ett förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 16–20.

#### **YRKANDEN M.M.**

9. *Aktiebolaget Högkullen* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra kammarrättens dom och undanröja Skatteverkets beslut. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 1 157 850 kr.
10. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås. Såvitt gäller bolagets yrkande om ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen anser myndigheten att ett belopp motsvarande ersättning för 120 timmars arbete är skäligt.

#### **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

##### **Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen**

11. Frågan är hur marknadsvärdet för tjänster som ett moderbolag tillhandahåller sina dotterbolag ska bestämmas vid tillämpningen av bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

##### **Rättslig reglering m.m.**

12. Den 1 juli 2023 trädde mervärdesskattelagen (2023:200) i kraft. Av övergångsbestämmelserna till den lagen följer dock att det är den tidigare mervärdesskattelagen (1994:200) som är tillämplig på förhållandena i målet. I det följande redogörs för bestämmelserna i 1994 års lag. I huvudsak motsvarande bestämmelser finns i den nya lagen.
13. Av 7 kap. 2 och 3 §§ följer att beskattningsunderlaget som huvudregel utgörs av ersättningen för en vara eller en tjänst.

14. Enligt 7 kap. 3 a § utgörs beskattningsunderlaget dock av marknadsvärdet om ersättningen är lägre än marknadsvärdet, köparen inte har full avdragsrätt för ingående skatt, säljaren och köparen är förbundna med varandra och den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Bestämmelsen motsvaras av artikel 80 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).
15. Med marknadsvärde av en tjänst förstås enligt 1 kap. 9 § första stycket 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 enligt andra stycket av ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att utföra tjänsten. Bestämmelsen motsvaras av artikel 72 i direktivet.

#### **Förhandsavgörande från EU-domstolen**

16. Högsta förvaltningsdomstolen har i begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen ställt 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 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?
17. EU-domstolen besvarade frågorna genom dom i mål C-808/23 (EU:C:2025:516).
18. Av domen framgår att EU-domstolen ansåg att de tjänster som bolaget hade tillhandahållit sina dotterbolag inte kunde anses ha ett så nära samband att de objektivt utgjorde ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och därför var ett unikt tillhandahållande. Var och en av dessa tjänster föreföll enligt domstolen nämligen ha sin egen karaktär och vara urskiljbara även om de

tillhandahållits tillsammans. Den omständigheten att vart och ett av dotterbolagen hade betalat ett totalpris till bolaget för samtliga tjänster ansågs inte kunna vara av avgörande betydelse när det är fråga om koncerninterna tjänster eftersom koncernen i annat fall själv, genom de avtalade ersättningsvillkoren, skulle kunna påverka hur dessa tjänster ska kvalificeras i mervärdesskatt hänseende (punkterna 31–33).

19. Mot den bakgrunden besvarade EU-domstolen den första frågan med att det är oförenligt med artiklarna 72 och 80 i mervärdesskattedirektivet att skattemyndigheten i samtliga fall anser att tjänster som ett moderbolag tillhandahåller sina dotterbolag inom ramen för den aktiva förvaltningen av dessa bolag utgör ett unikt tillhandahållande som utesluter att tjänsternas marknadsvärde kan bestämmas med hjälp av den jämförelsemetod som föreskrivs i artikel 72 första stycket i detta direktiv.
20. Med hänsyn till de skäl som svaret på den första frågan grundades på ansåg domstolen att det saknades anledning att besvara den andra frågan (punkterna 35–38).

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

#### *Mervärdesskatt och skattetillägg*

21. Av utredningen i målet framgår att bolaget och dess dotterbolag 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. För att det ska finnas grund för att omvärdera beskattningsunderlaget krävs därutöver att den ersättning som dotterbolagen har lämnat är lägre än marknadsvärdet. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att så är fallet.
22. Inledningsvis kan konstateras att det av EU-domstolens förhandsavgörande framgår att de tjänster som bolaget har tillhandahållit till respektive dotterbolag inte kan betraktas som ett enda sammansatt tillhandahållande. Bedömningen av om den lämnade ersättningen är lägre än marknadsvärdet ska alltså göras utifrån utgångspunkten att det rör sig om flera separata tillhandahållanden.
23. Skatteverket har även efter EU-domstolens dom vidhållit sin inställning att det finns grund för omvärdering i enlighet med myndighetens beslut. Skatteverket anser att bolagets tjänst avseende företagsledning är unik, även om den inte är en delkomponent i en sammansatt tjänst, och att marknadsvärdet för denna tjänst därför ska bestämmas med tillämpning av 1 kap. 9 § andra stycket mervärdesskattelagen. Marknadsvärdet utgörs därmed av ett belopp som inte

understiger bolagets kostnad för att utföra tjänsten, och denna självkostnad är enligt myndigheten betydligt högre än den ersättning som bolaget har tagit ut.

24. Som grund för att det rör sig om en unik tjänst anför Skatteverket att bolagets kostnad för att producera företagsledningstjänsten är så hög att det i sig visar att denna tjänst inte har samma karaktär som en tjänst som skulle kunna tillhandahållas på den öppna marknaden. Skatteverket hänvisar till rättsfallet HFD 2014 ref. 40, där Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att den omständigheten att parterna i en koncernintern transaktion är närstående innebär att prissättningen kan påverkas av faktorer som saknar relevans vid motsvarande externa transaktion. Domstolen uttalade vidare att Skatteverket när det gäller koncerninterna tjänster därför bör kunna inrikta bevisföringen när det gäller frågan om tjänsternas marknadsvärde på om ersättningen understigit kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna.
25. Av EU-domstolens förhandsavgörande i det nu aktuella målet framgår emellertid att det synsätt som Högsta förvaltningsdomstolen gav uttryck för i rättsfallet inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet. Även för koncerninterna tjänster gäller således att en förutsättning för att marknadsvärdet ska kunna bestämmas utifrån den beskattningsbara personens självkostnad är att Skatteverket först visar att det saknas en jämförbar tjänst på den öppna marknaden. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening har Skatteverket i detta fall, genom att enbart hänvisa till att företagsledningstjänsten har varit dyr att producera, inte gjort sannolikt att jämförbara tjänster saknas. Det finns därmed inte grund för att omvärdera beskattningsunderlaget för denna tjänst.
26. När det gäller övriga tjänster som bolaget har tillhandahållit anser Skatteverket att marknadsvärdet ska bestämmas enligt 1 kap. 9 § första stycket, dvs. till de belopp som dotterbolagen skulle ha fått betala till oberoende säljare för sådana tjänster. Skatteverket anför att bolaget har köpt in dessa tjänster externt och sedan slussat dem vidare till dotterbolagen, och att marknadsvärdet för tjänsterna därför bör vara det pris som bolaget har betalat för dem. Eftersom bolagets enda verksamhet är att tillhandahålla dotterbolagen tjänster bör enligt myndigheten samtliga tjänster som bolaget har köpt in anses ha kommit dotterbolagen till godo, och bolagets kostnader för tjänsterna borde därför i sin helhet ha vidarefakturerats dotterbolagen. Då så inte har skett menar Skatteverket att även övriga tjänster har tillhandahållits mot en ersättning under marknadsvärdet. Eftersom bolaget har fakturerat dotterbolagen ett enhetsbelopp för samtliga tjänster anser Skatteverket vidare att det inte kan krävas att myndigheten gör beräkningen av marknadsvärdet för varje enskild tjänst för sig.
27. Skatteverket har således gjort en samlad beräkning av marknadsvärdet för samtliga tjänster som bolaget har tillhandahållit och myndigheten vidhåller

även efter EU-domstolens dom att beräkningen kan göras på detta sätt. Som nämnts framgår emellertid av EU-domstolens dom att var och en av de tjänster som bolaget har tillhandahållit ska betraktas som ett separat tillhandahållande, även om dotterbolagen har betalat ett totalpris till bolaget för samtliga tjänster (se punkterna 18 och 22 ovan). Enligt Högsta förvaltningsdomstolen följer av detta att en eventuell omvärdering av beskattningsunderlaget måste göras för varje tjänst för sig. Eftersom Skatteverket inte har presenterat något underlag som gör det möjligt att bedöma marknadsvärdet av de enskilda tjänster som bolaget har tillhandahållit saknas grund för att omvärdera beskattningsunderlaget även avseende övriga tjänster.

28. Av det anförda följer att bolagets överklagande ska bifallas.

*Ersättning för kostnader*

29. Bolaget har yrkat ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 1 157 850 kr. Ersättningsyrkandet avser arvoden till två ombud för sammanlagt 287,5 timmars arbete. Timarvodena uppgår till mellan 3 400 och 5 500 kr och den genomsnittliga timkostnaden till ca 4 000 kr.
30. Bolaget har fått bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader. Med hänsyn till frågornas karaktär och svårighetsgrad samt till vad som har uppgetts om ombudens kvalifikationer får timararvodena bedömas som skäliga i sig. När det gäller det antal timmar som det begärs ersättning för gör Högsta förvaltningsdomstolen följande överväganden.
31. När de timarvoden som ett ersättningsyrkande baseras på har motiverats med ombudens särskilda kunskaper och erfarenhet kan det ställas höga krav på att ombuden utför arbetet självständigt och effektivt. Av ingivna kostnads-specifikationer framgår emellertid att båda ombuden har arbetat med i princip samtliga åtgärder och att mycket tid har ägnats åt interna diskussioner av olika slag, vissa med andra specialister. Tidsåtgången framstår av dessa skäl som väl tilltagen.
32. Även i övrigt framstår tidsåtgången för att upprätta yttranden och att gå igenom Skatteverkets yttranden som väl tilltagen. Som exempel kan nämnas att tre timmar har ägnats åt att upprätta ett blankt överklagande, efter att tretton timmar hade ägnats åt överläggningar och rättsutredning inför överklagandet. Ett annat exempel är att sammanlagt drygt 65 timmar har ägnats åt att gå igenom Skatteverkets svaromål avseende bolagets överklagande och att författa ett yttrande om ca fyra sidors löptext med anledning av svaromålet. Bolagets inlagor innehåller också en hel del upprepningar av vad som tidigare har

anförts. Fem timmars arbete avser vidare genomgång av kammarrättens dom, vilket inte ersätts i Högsta förvaltningsdomstolen (se t.ex. HFD 2024 ref. 40).

33. Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att bolaget får anses skäligen tillgodosett med en ersättning om 600 000 kr, vilket motsvarar 150 timmars arbete till en genomsnittlig timkostnad om 4 000 kr.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Kristina Ståhl, Per Classon, Inga-Lill Askersjö, Ulrik von Essen och Johanna Mihaic.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.