

Ref 7

Fråga om den mervärdesskatterättsliga behandlingen av tillhandahållande av kontorsmassage till ett företags anställda mot att de avstår från en del av sin nettolön. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

3 kap. 1 §, 4 kap. 2 § och 8 kap. 17 § mervärdesskattelagen (2023:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 25 februari 2026 följande dom (mål nr 4652-25).

Bakgrund

1. Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs av en beskattningsbar person inom ramen för en ekonomisk verksamhet är föremål för mervärdesskatt. Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt utgörs som huvudregel av den lämnade ersättningen, men om ersättningen är lägre än tjänstens marknadsvärde kan beskattningsunderlaget under vissa förutsättningar omvärderas och bestämmas till marknadsvärdet. Om ersättningen är marknads-mässigt betingad ska någon omvärdering inte göras.

2. Simployer AB överväger att kontinuerligt erbjuda sin personal friskvård i form av kontorsmassage till ett subventionerat pris. Bolaget ansökte om förhandsbesked och frågade om det bedriver ekonomisk verksamhet när det förser anställda med en löneförmån i form av kontorsmassage mot att de anställda via nettolöneavdrag står för hälften av bolagets utgift, inklusive mervärdesskatt, för att tillhandahålla massagen. Om svaret på den frågan var ja ville bolaget också veta vad som är bolagets beskattningsunderlag för dessa tjänster. Av ansökan framgår följande.

3. Bolaget kommer att ha en bokningslista som går ut till alla anställda vid bolagets två kontor och sammanlagt kommer 32 anställda kunna erbjudas massage vid varje tillfälle. Bolaget ska ingå ett avtal med en leverantör som kommer att utföra sina tjänster på kontoren en dag var tredje vecka. Leverantören kommer månadsvis att fakturera bolaget för utförda tjänster. För de anställda som har valt att utnyttja förmånen kommer ett nettolöneavdrag motsvarande halva det fakturerade beloppet för massagen att göras. Förmånen per anställd kommer inte att överstiga gränsen för vad som är en inkomstskattefri personalvårdsförmån.

4. Skatterättsnämnden, som förutsatte att bolaget är en beskattningsbar person vars huvudsakliga verksamhet är ekonomisk, fann att bolaget bedriver ekonomisk verksamhet när det tillhandahåller

kontorsmassage till sina anställda mot nettolöneavdrag. Nämnden fann vidare att den ersättningsnivå som bolaget har bestämt är marknadsmässigt betingad och att beskattningsunderlaget därför inte ska omvärderas utan ska utgöras av ersättningen från den anställde.

Yrkanden m.m.

5. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

6. *Simply AB* anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att tillhandahållandet av kontorsmassage inte är en ekonomisk verksamhet. För det fall att domstolen finner att det handlar om en ekonomisk verksamhet anser bolaget att beskattningsunderlaget, i enlighet med förhandsbeskedet, ska utgöras av ersättningen. Vidare yrkar bolaget att förhandsavgörande från EU-domstolen ska hämtas in.

Skälen för avgörandet

Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen

7. Frågan är hur tillhandahållande av kontorsmassage till ett företags anställda mot att de avstår från en del av sin nettolön ska behandlas i mervärdesskattehanseende.

Rättslig reglering m.m.

Ekonomisk verksamhet

8. Enligt 3 kap. 1 § 3 mervärdesskattelagen (2023:200) är tillhandahållanden av tjänster mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap transaktioner som är föremål för mervärdesskatt.

9. Med beskattningsbar person avses enligt 4 kap. 2 § första stycket den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats det sker och oberoende av dess syfte eller resultat. Enligt andra stycket avses med ekonomisk verksamhet varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör.

10. Med tillhandahållande av tjänster avses enligt 5 kap. 26 § varje transaktion som inte utgör en leverans av varor.

11. Bestämmelserna grundas på mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och har sina motsvarigheter i artiklarna 2.1 c, 9.1 och 24.1.

Beskattningsunderlaget

12. Av 8 kap. 2 och 3 §§ mervärdesskattelagen följer att beskattningsunderlaget som huvudregel utgörs av ersättningen för en vara eller en tjänst.

13. I 8 kap. 17–19 §§ finns bestämmelser om omvärdering av beskattningsunderlaget. Enligt 17 § utgörs beskattningsunderlaget av marknadsvärdet om ersättningen är lägre än marknadsvärdet, mervärdesskatten inte är fullt avdragsgill för förvärvaren, leverantören eller tillhandahållaren och förvärvaren är förbundna med varandra och den som är skyldig att betala mervärdesskatten inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Av 19 § första stycket framgår att en arbetsgivare och en anställd ska anses vara förbundna med varandra i den mening som avses i 17 §.

14. Bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget grundas på artikel 80 i mervärdesskattedirektivet. Där anges att medlemsstaterna får vidta åtgärder av angivet slag för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Förhandsavgörande från EU-domstolen

15. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen ger mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis tillräcklig vägledning för att avgöra de unionsrättsliga frågor som aktualiseras i målet. Yrkandet om att förhandsavgörande från EU-domstolen ska hämtas in ska därför avslås.

Ekonomisk verksamhet

16. När bolaget tillhandahåller kontorsmassage till sina anställda mot ett nettolöneavdrag är det fråga om tillhandahållande av tjänster mot ersättning i mervärdesskatterättslig mening (jfr HFD 2024 ref. 33, punkt 14 med hänvisning till EU-domstolens avgörande i Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450). Den omständigheten att priset som de anställda betalar är lägre än bolagets kostnad för tjänsterna saknar betydelse för den bedömningen (Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 43).

17. Frågan är då om tillhandahållandet av massagetjänsterna görs inom ramen för en ekonomisk verksamhet.

18. Liksom Skatterättsnämnden utgår Högsta förvaltningsdomstolen från att bolaget är en beskattningsbar person som i övrigt bedriver ekonomisk verksamhet. Av EU-domstolens praxis följer att även transaktioner som en beskattningsbar person genomför utanför sin huvudsakliga ekonomiska verksamhet men som har

koppling till denna ingår i den ekonomiska verksamheten (Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, punkterna 24–28). En sådan koppling får normalt anses föreligga när en beskattningsbar person, vars huvudsakliga verksamhet är ekonomisk, tillhandahåller tjänster till de anställda i verksamheten (jfr Astra Zeneca UK, punkt 24).

19. EU-domstolens praxis utesluter vidare inte att tillhandahållanden mot en ersättning som understiger säljarens självkostnad kan ingå i en verksamhet som i övrigt uppfyller kriterierna för att vara en ekonomisk verksamhet (jfr Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, punkt 51 och Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija, C-87/23, EU:C:2024:570, punkt 49).

20. Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att bolagets tillhandahållanden av massagetjänster, oavsett om dessa tillhandahållanden i sig skulle kunna utgöra en ekonomisk verksamhet, får anses ske inom ramen för den ekonomiska verksamhet som bolaget i övrigt bedriver. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas i denna del.

Beskattningsunderlaget

21. Beskattningsunderlaget utgörs som huvudregel av den ersättning som köparen betalar. Enligt 8 kap. 17 § mervärdesskattelagen ska beskattningsunderlaget dock i vissa fall omvärderas och bestämmas till marknadsvärdet.

22. Av lämnade förutsättningar framgår att den ersättning som köparna i detta fall ska betala är lägre än marknadsvärdet, att mervärdesskatten inte är avdragsgill för köparna och att säljaren och köparna är förbundna med varandra i den mening som avses i 8 kap. 17 §. För att det ska finnas grund för att omvärdera beskattningsunderlaget krävs därutöver att ersättningen inte är marknadsmässigt betingad.

23. Rekvisitet att ersättningen inte ska vara marknadsmässigt betingad saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 80 i direktivet är dock en förutsättning för att en medlemsstat ska få införa regler om omvärdering av beskattningsunderlaget att detta sker för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt.

24. I förarbetena till de svenska bestämmelserna anges att dessa syftar till 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. Det anges också att det får anses vara fråga om skatteundandragande eller skatteflykt om säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Enligt förarbetena uppfyller bestämmelserna därmed direktivets syfte att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt (prop. 2007/08:25 s. 116, 124 och 136 f.). 25. Mot denna bakgrund bör rekvisitet att ersättningen

inte ska vara marknadsmässigt betingad tolkas i ljuset av omvärderingsreglernas övergripande syfte, dvs. att motverka skatteundandragande och skatteflykt. Vidare måste beaktas att eftersom bestämmelserna om omvärdering föreskriver undantag från huvudregeln att beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen ska de tolkas restriktivt (Balkan and Sea Properties och Proadinvest, C-621/10 och C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 45). Det i sin tur medför att rekvisitet marknadsmässigt betingad ersättning bör ges en tämligen generös innebörd.

26. 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 (HFD 2014 ref. 40 och där angivna rättsfall). När det särskilt gäller tillhandahållanden från en arbetsgivare till anställda har domstolen funnit att en ersättning som restauranganställda betalade för personalmåltider och som minst motsvarade bolagets kostnad för tjänsterna var marknadsmässigt betingad (RÅ 2010 ref. 76).

27. I det nu aktuella fallet ska massage-tjänsterna visserligen tillhandahållas till ett pris som ligger långt under bolagets inköpspris. Det rör sig dock om en förmån av mindre värde som riktar sig till hela personalen och som får betraktas som ett normalt inslag i ett företags verksamhet. Nedsättningen av priset får mot denna bakgrund anses vara affärsmässig och till gagn för den bedrivna verksamheten och kan inte sägas vara ett uttryck för skatteundandragande eller skatteflykt. Ersättningen är således marknadsmässigt betingad och någon omvärdering av beskattningsunderlaget ska inte ske.

28. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas även i denna del

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande från EU-domstolen ska hämtas in.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Haggren, Ståhl, Classon, von Essen* och *Mihaic*. Föredragande var justitiesekreteraren Klara Nordin.

Skatterättsnämnden (2025-07-11, Bohlin, Fored [skiljaktig], Harmsen Hogendoorn, ordförande, Olsson, Sandberg Nilsson [skiljaktig], Tunudd och Östman Johansson):

Förhandsbesked

Fråga 1: Simployer AB bedriver ekonomisk verksamhet när det tillhandahåller kontorsmassage till sina anställda mot nettolöneavdrag.

Fråga 2: Beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen från den anställde.

Skatterättsnämndens bedömning

Bolaget avser att erbjuda friskvård i form av kontorsmassage till sina anställda mot ett nettolöneavdrag som motsvarar bolagets kostnad för att tillhandahålla massagen minskat med det inkomstskattemässigt skattefria förmånsvärdet.

För att dessa transaktioner ska bli föremål för mervärdesskatt krävs att förfarandet anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning och att bolaget agerar i egenskap av beskattningsbar person (3 kap. 1 § 3 mervärdesskattelagen).

Tillhandahållande mot ersättning?

Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2024 ref. 33 – med hänvisning till EU-domstolens avgörande Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450 – funnit att en arbetsgivare som förser sina anställda med förmånscyklar mot att de avstår från en del av sin lön tillhandahåller en tjänst mot ersättning som kan bli föremål för mervärdesskatt. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade bland annat att det är fråga om ett specifikt avdrag som den anställde medger för att få förmånen. Ersättningen kan alltså mätas i pengar och prestationerna är villkorade av varandra.

Eftersom det även nu är fråga om ett förmånserbjudande mot ett löneavdrag anser Skatterättsnämnden, i likhet med parterna, att det aktuella förfarandet innebär att bolaget tillhandahåller sina anställda tjänster i form av massage mot ersättning.

Agerar Bolaget som beskattningsbar person inom ramen för en ekonomisk verksamhet?

I ett senare rättsfall, HFD 2024 not. 63, som också gällde förmånscyklar har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att arbetsgivaren – som i det fallet var en kommun – agerade som en beskattningsbar person inom ramen för en ekonomisk verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att löneavdraget skulle täcka kommunens kostnader för att tillhandahålla cyklarna, att det var fråga om ett omfattande erbjudande och att verksamheten var av fortlöpande karaktär. Domstolen kom sedan fram till att kommunens tillhandahållande av förmånscyklar mot ett löneavdrag utgjorde en ekonomisk verksamhet.

Avgörandet grundas på EU-domstolens praxis av vilken framgår att bedömningen av om en verksamhet utgör ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättslig bemärkelse ska göras objektivt, i den meningen att verksamheten ska bedömas i sig, oberoende av dess syfte och resultat. I regel kvalificeras en verksamhet som ekonomisk om den har en fortlöpande karaktär och utförs mot ersättning som erhållas av den som har utfört transaktionen. Samtliga de omständigheter under vilka verksamheten bedrivs ska analyseras. Bedömningen ska göras i det

enskilda fallet med hänsyn till vad som skulle vara det typiska beteendet hos en näringsidkare som är verksam inom det berörda området. (se t.ex. Gmina O., C-612/21, E:C:2023:279, punkterna 33–35).

Vid bedömningen kan en relevant faktor vara att nivån på ersättningen har bestämts enligt kriterier som säkerställer att ersättningen är tillräcklig för att täcka de löpande kostnaderna. Även intäkternas belopp och antalet kunder kan vara relevanta faktorer vid bedömningen (se t.ex. Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 49). Den omständigheten att en verksamhet inte har som mål att gå med vinst utesluter inte att det är fråga om en ekonomisk verksamhet (Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija, C-87/23, EU:C:2024:570, punkt 49).

Till skillnad från vad som var fallet i HFD 2024 not. 63 kommer löneavdraget inte att täcka kostnaderna för att tillhandahålla förmånen. Det får dock förutsättas att bolaget är en beskattningsbar person vars huvudsakliga verksamhet är ekonomisk, inom vilken de anställda som ska erbjudas förmånen är verksamma. Vidare förutsätts att den del av kostnaden som löneavdraget inte täcker ses som en inkomstskattemässig skattefri naturaförmån och verksamhetsrelaterad kostnad. Den ersättningsnivå som bolaget har bestämt för att tillhandahålla förmånen är alltså ekonomiskt motiverad. Enligt Skatterättsnämndens mening får bolaget under dessa förhållanden anses bedriva ekonomisk verksamhet när det tillhandahåller kontorsmassage till sina anställda mot ett nettolöneavdrag (jfr Astra Zeneca UK, punkt 24 och Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, punkt 28). Det är dessutom inte fråga om någon enstaka transaktion utan ett fortlöpande erbjudande till samtliga anställda.

Beskattningsunderlaget

Beskattningsunderlaget ska som huvudregel utgöras av ersättningen. Som undantag från denna regel gäller att beskattningsunderlaget ska omvärderas om det – som i förevarande fall – är fråga om transaktioner mellan en arbetsgivare och sina anställda (förbundna parter) och ersättningen understiger marknadsvärdet. Det krävs i sådant fall att ersättningen inte är marknadsmässigt betingad.

Undantagsbestämmelserna syftar till 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. Bestämmelserna uppfyller det i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet angivna syftet att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt (prop. 2007/08:25 s. 116, 124 och 136). Eftersom de utgör undantag från huvudregeln ska de tolkas strikt (Balkan and Sea Properties och Provadinvest, C-621/10 och C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 45).

Marknadsmässigt betingad är ett begrepp i mervärdesskattelagen som inte används i direktivet. Uttrycket har hämtats från de tidigare reglerna om uttagsbeskattning vid bland annat tillhandahållande av tjänster till anställda för rörelsefrämjande ändamål (2 kap. 5 § mervärdesskattelagen [1994:200] i dess lydelse före den 1 januari 2008). Även om ersättningen understeg kostnaden skulle sådan uttagsbeskattning inte ske om prisnedsättningen var marknadsmässigt betingad. Högsta förvaltningsdomstolen har i fråga om denna uttagsbeskattning konstaterat att en prisnedsättning får anses marknadsmässigt betingad om den, med

hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, kan anses affärsmässig och således till gagn för den bedrivna verksamheten (RÅ 2002 ref. 110).

Vad gäller bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget har Högsta förvaltningsdomstolen i rättsfallet RÅ 2010 ref. 76 funnit att en restaurangs prissättning av personalmåltider som de anställda erhåller mot en ersättning som inte understiger produktionskostnaderna, men som är lägre än vad restaurangens kunder betalar, var marknadsmässigt betingad. Domstolen konstaterade att det inte framkommit skäl att betrakta prissättningen som annat än affärsmässig och till gagn för den bedrivna verksamheten. Prissättningen kunde inte heller anses vara ett uttryck för skatteundandragande eller skatteflykt från restaurangens sida. Någon omvärdering av beskattningsunderlaget skulle därför inte ske. Beskattningsunderlaget skulle istället bestämmas till den ersättning som restaurangen erhåll från de anställda.

I detta fall understiger ersättningen från de anställda bolagets kostnader för tillhandahållandet. Skatterättsnämnden anser dock att den ersättningsnivå som bolaget har bestämt är ekonomiskt (affärsmässigt) motiverad av redan angivna skäl. Prissättningen kan inte heller anses vara ett uttryck för skatteundandragande eller skatteflykt från bolagets sida. Skatterättsnämnden anser därför att beskattningsunderlaget ska utgöras av den ersättning som erhålls av den anställde.

Fored och Sandberg Nilsson var skiljaktiga och anförde:

Fråga 1.

Till skillnad från majoriteten anser vi inte att Simployer AB bedriver en ekonomisk verksamhet när de i egenskap av arbetsgivare erbjuder kontorsmassage till sina anställda. Erbjudandet omfattas inte av mervärdesbeskattning oaktat den anställde betalar ett belopp i syfte att undvika förmånsbeskattning.

Simployer AB erbjuder sina anställda kontorsmassage, d.v.s. en personalvårdsförmån, i egenskap av arbetsgivare med syftet att främja personalens välmående.

Fråga om personalvårdsförmåner omfattas av mervärdesbeskattning har inte varit föremål för prövning av EU-domstolen varför de av majoriteten angivna avgörandena inte kan läggas till grund för bedömningen.

Fråga 2 förfaller.