

HFD 2016 ref. 58

En komplementär i ett kommanditbolag tillhandahåller bolaget förvaltningstjänster mot ett arvode som utgår oavsett resultatet i kommanditbolaget. Tillhandahållandet har ansetts utgöra omsättning av tjänster enligt mervärdesskattelagen.

1 kap. 1 § och 2 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 21 juni 2016 följande dom (mål nr 3020-15).

Bakgrund

Priveq G.P. III AB (Priveq) förvaltar en riskkapitalfond som drivs i formen av ett kommanditbolag, Priveq Investment Fund III KB, och är dessutom komplementär i kommanditbolaget. Kommanditdelägare är olika institutionella investerare. Förvaltningsuppdraget regleras i ett bolagsavtal mellan Priveq och kommanditdelägarna. För förvaltningstjänsterna betalar kommanditbolaget ett särskilt förvaltningsarvode som under de första åren utgår med ett belopp motsvarande en viss procent av det kapital som kommanditdelägarna utfäst sig att investera i fonden. Därefter beräknas arvodet med utgångspunkt i av fonden gjorda investeringar i olika portföljbolag. Eventuella framtida vinster vid försäljning av portföljbolag ska enligt bolagsavtalet först fördelas proportionellt mellan bolagsmännen tills dessa återfått det kapital de har investerat jämte ränta. Vinster därutöver ska fördelas på visst sätt mellan Priveq och kommanditdelägarna.

Priveq fakturerade kommanditbolaget för förvaltningstjänsterna utan att ta ut mervärdesskatt eftersom det enligt Priveqs mening inte var fråga om omsättning av tjänster utan om förtida vinstutdelning.

Skatteverket gjorde i omprövningsbeslut bedömningen att de tjänster som Priveq fakturerat kommanditbolaget för utgjorde omsättning enligt 2 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, eftersom förvaltningsarvodet utgick oavsett resultatet i kommanditbolaget. Verket höjde därför Priveqs utgående mervärdesskatt för bl.a. redovisningsperioden oktober–december 2010.

Priveq överklagade beslutet till förvaltningsrätten, som biföll överklagandet och upphävde beslutet. Priveq ansågs inte ha uppträtt självständigt gentemot kommanditbolaget utan hade agerat i kommanditbolagets namn när det förvaltade dess verksamhet. Priveqs fullföljande av sina åtaganden i enlighet med bolagsavtalet utgjorde därför inte omsättning i mervärdesskattelagens mening.

Kammarrätten, som inte gjorde någon annan bedömning än förvaltningsrätten, avslog Skatteverkets överklagande.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av kammarrättens och förvaltningsrättens domar, fastställer verkets omprövningsbeslut. Verket yrkar även att Högsta förvaltningsdomstolen inhämtar förhandsavgörande från EU-domstolen. Skatteverket anför bl.a. följande.

Begreppet omsättning i 2 kap. 1 § ML ska tolkas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet och i enlighet med unionsrätten. EU-domstolens praxis innebär att det förhållandet att en bolagsmans tjänster riktas mot det handelsbolag där denne är delägare inte utesluter att skattskyldighet uppkommer för bolagsmannen. En förutsättning är dock att ersättning i någon form utgår och att det finns ett direkt samband mellan de tillhandahållna tjänsterna och ersättningen. Av bolagsavtalet framgår att Priveq har rätt till ett visst förvaltningsarvode oavsett om kommanditbolaget går med vinst eller förlust. Det är därmed fråga om ett sådant utbyte av prestationer mellan Priveq och kommanditbolaget som mervärdesskatterättsligt utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, dvs. omsättning.

Priveq bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Det aktuella förvaltningsarvodet är en komponent vid fördelningen av kommanditbolagets resultat. Av bolagsavtalet följer nämligen att kommanditdelägarna vid fördelningen av resultatet ska kompenseras för det förvaltningsarvode som Priveq erhållit. Förvaltningsarvodet är således ett förtida uttag av Priveqs resultatandel för att täcka kostnaderna för den löpande förvaltningen av kommanditbolaget.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Frågan i målet är om förvaltningstjänster som mot arvode tillhandahålls ett kommanditbolag av bolagets komplementär utgör omsättning i mervärdesskattelagens mening.

Rättslig reglering

I 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, i den lydelse som är aktuell i målet, anges att mervärdesskatt ska betalas vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap.

1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 2.1 c ska tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Den unionsrättsliga reglering som aktualiseras har redan tolkats av EU-domstolen på ett sätt som ger tillräcklig vägledning för att avgöra målet. Det saknas därför skäl att inhämta ett förhandsavgörande.

EU-domstolen har i flera avgöranden slagit fast att en tjänst tillhandahålls mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet – och därmed är föremål för mervärdesskatt – endast om det finns ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det motvärde som erhålls. Ett sådant direkt samband finns om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se t.ex. Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 27; jfr även RÅ 2009 ref. 56 och HFD 2013 not. 27).

Av EU-rätten följer således att det måste finnas ett direkt samband mellan tjänsten och ersättningen för att det ska vara fråga om omsättning.

Av bolagsavtalet framgår att Priveq ska tillhandahålla kommanditbolaget förvaltningstjänster, att kommanditbolaget för detta tillhandahållande ska betala ett förvaltningsarvode samt att arvodet ska utgå oavsett resultatet i kommanditbolaget.

Av utredningen framgår att Priveq och kommanditbolaget har fullföljt sina åtaganden enligt bolagsavtalet. Det föreligger därmed ett rättsförhållande mellan Priveq och kommanditbolaget som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där det förvaltningsarvode som Priveq får från kommanditbolaget utgör det faktiska motvärdet för de tjänster som Priveq tillhandahåller detta. Kravet på direkt samband är således uppfyllt, vilket betyder att Priveqs tillhandahållande av förvaltningstjänster mot arvode utgör omsättning av tjänster. Vad Priveq anfört om arvodets betydelse vid en framtida fördelning av eventuell vinst föranleder ingen annan bedömning.

Förvaltningsrätten och kammarrätten har inte prövat om övriga förutsättningar för att Priveq ska vara skyldigt att betala mervär-

desskatt för omsättningen är uppfyllda. Av instansordningsskäl bör målet därför visas åter till förvaltningsrätten för fortsatt handläggning.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att Priveq G.P. III AB:s tillhandahållande av förvaltningstjänster mot arvode utgör omsättning enligt mervärdesskattelagen samt upphäver kammarrättens och förvaltningsrättens avgöranden och visar målet åter till förvaltningsrätten för fortsatt handläggning.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Ståhl, Rynning* och *Classon*. Föredragande var justitiesekreteraren Johan Magnander.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2014-06-09, ordförande Laestander):

Frågan i målen är om det arvode Priveq erhållit för de förvaltningsåtgärder som kommit kommanditbolaget till godo är att betrakta som mervärdesskattepliktig ersättning. En förutsättning för detta är att förvaltningsåtgärderna utgör skattepliktig omsättning av varor eller tjänster.

Av utredningen i målen framgår att Priveq är komplementär i kommanditbolaget och sköter förvaltningen. Förvaltningsuppdraget som regleras i kommanditbolagsavtalet innebär att Priveq bl.a. bistår med rådgivning och administration. Priveq erhåller för detta ett arvode, ett s.k. management fee.

Enligt förvaltningsrättens bedömning ger utredningen i målen stöd för att Priveq inte kan anses uppträda självständigt gentemot kommanditbolaget utan agerar i kommanditbolagets namn när det förvaltar verksamheten. Mot denna bakgrund samt utifrån vad som i övrigt framkommit i målen kan Priveqs fullföljande av sina åtgärder i enlighet med bolagsavtalet inte anses utgöra omsättning i mervärdesskattelagens mening (jfr. RÅ 2005 ref. (?) och Kammarrätten i Stockholms dom den 19 december 2011 i mål nr 4787–4790-10). Överklagandet ska därför bifallas. – Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och upphäver de överklagade besluten.

Kammarrätten i Stockholm (2015-03-18, Eng, Eke och Finander):

Kammarrätten anser inte att det är nödvändigt att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Skatteverkets begäran om detta ska därför avslås.

HFD 2016

Ref 58

Vad Skatteverket har anfört i kammarrätten och vad som i övrigt har förekommit i målen föranleder inte kammarrätten att göra någon annan bedömning än den som förvaltningsrätten har gjort. Överklagandet ska därmed avslås. – Kammarrätten avslår Skatteverkets begäran om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen. – Kammarrätten avslår överklagandet.