

HFD 2018 ref. 25

En begränsat skattskyldig juridisk person som förvärvat en rätt till en andel av resultatet i ett svenskt kommanditbolag har inte ansetts skattskyldig här för inkomster som följer av denna rätt.

5 kap. 1 och 3 §§, 6 kap. 7 och 11 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 februari 2018 följande dom (mål nr 6660-16).

Bakgrund

Kommanditbolag och andra handelsbolag bildas genom att två eller flera träffar avtal om att gemensamt bedriva näringsverksamhet i bolag (bolagsavtal) och låter införa bolaget i handelsregistret. Bolaget blir då en juridisk person. Ett kommanditbolag är emellertid inte ett skattesubjekt utan bolagets inkomster beskattas hos delägarna i bolaget.

Scope Capital Partner AB (Partnerbolaget) är komplementär i kommanditbolaget Scope Venture Capital I KB som är en riskkapitalfond. Av utredningen framgår att Partnerbolaget enligt bolagsavtalet har rätt till s.k. carried interest motsvarande 20 procent av en på visst sätt beräknad andel av kommanditbolagets avkastning.

Scope Capital SA (Scope) är registrerat i Schweiz. Genom avtal med Partnerbolaget förvärvade Scope i december 2005 mot en ersättning om 2,6 miljoner kronor rätten till 90 procent av den carried interest som Partnerbolaget har rätt till enligt bolagsavtalet ("distributable income streams related to Carried Interest in the Limited Partnership Agreement"). I avtalet erinras om att överenskommelsen inte på något sätt påverkar Partnerbolagets ställning som ägare, rättigheter och skyldigheter enligt bolagsavtalet ("title, obligations and rights stipulated in the Limited Partnership Agreement are not in any way affected"). Scope är inte part i bolagsavtalet och alltså inte bolagsman i kommanditbolaget.

Scope har under 2008 med stöd av avtalet mottagit drygt 31 miljoner kronor. Skatteverket beslutade att ta upp inkomsten till beskattning och angav som skäl för beslutet bl.a. följande. Den rätt till en del av Partnerbolagets carried interest som Scope har förvärvat motsvarar från ekonomisk synpunkt den rättighet som en bolagsman i kommanditbolaget har till en andel av bolagets skattepliktiga nettoresultat. Scope är därmed delägare i skatte-

rättslig mening i kommanditbolaget. Kommanditbolaget bedriver sin verksamhet i Sverige. Den andel av bolagets resultat som Scope mottagit utgör därmed en inkomst från ett fast driftställe här. Skatteavtalet med Schweiz hindrar inte att Sverige beskattar inkomsten.

Scope överklagade till förvaltningsrätten som upphävde Skatteverkets beslut eftersom Scope inte ansågs ha haft ett fast driftställe i Sverige.

Skatteverket överklagade till kammarrätten som gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten och avslog överklagandet.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatteverkets beslut och anför bl.a. följande. Scope är att betrakta som delägare i kommanditbolaget. Begreppet delägare bör omfatta såväl bolagsmän som andra som har rätt till en andel i bolagets resultat. Vid en överlåtelse av en sådan andel bör de skattemässiga konsekvenserna bli desamma oavsett om förvärvaren blir bolagsman eller inte. Om Scope varken civilrättsligt eller skatterättsligt kan anses som delägare ger i vart fall avtalet med Partnerbolaget i praktiken Scope en ställning som kan jämföras med en delägare. För att en utländsk delägare i ett svenskt handelsbolag ska beskattas i Sverige krävs att handelsbolagets verksamhet bedrivs från ett fast driftställe här. Prövningen av Scopes skattskyldighet ska alltså göras med utgångspunkt i att kommanditbolagets verksamhet bedrivs härifrån.

Scope motsätter sig bifall till överklagandet, yrkar ersättning för kostnader i målet och anför bl.a. följande. Frågan i målet är endast om Skatteverket har visat att Scope har ett fast driftställe i Sverige och därför är skattskyldigt här för den aktuella inkomsten. En förutsättning för att ett utländskt företag ska anses bedriva verksamhet från ett fast driftställe genom ett handelsbolag är att företaget är bolagsman. Scope är inte bolagsman i kommanditbolaget och deltar därför inte i någon näringsverksamhet eller affärsverksamhet i Sverige. Huruvida Scope är delägare i kommanditbolaget saknar betydelse.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Målet gäller om en begränsat skattskyldig juridisk person som – utan att vara part i bolagsavtalet – har förvärvat en rätt till en andel av resultatet i ett svenskt kommanditbolag är skattskyldig här för inkomster som följer av denna rätt.

Rättslig reglering m.m.

Av 5 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår att svenska handelsbolag inte är skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna. Varje delägare ska enligt 3 § första stycket beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller inte.

Utländska juridiska personer är enligt 6 kap. 7 § IL begränsat skattskyldiga i Sverige. Den som är begränsat skattskyldig är enligt 11 § första stycket 1 skattskyldig för bl.a. inkomst från ett fast driftställe här i landet. Med fast driftställe för näringsverksamhet avses enligt 2 kap. 29 § första stycket en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

En förutsättning för att Scope ska vara skattskyldigt för en andel av kommanditbolagets inkomst är att Scope, som en följd av avtalet med Partnerbolaget, har blivit delägare i kommanditbolaget.

Uttrycket delägare är inte definierat i inkomstskattelagen. Frågan är då om Scope har blivit delägare i kommanditbolaget i civilrättslig mening.

I lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag används uttrycket bolagsman, men inte uttrycket delägare. Av 2 kap. 21 § första stycket följer emellertid att en bolagsman i ett handels- eller kommanditbolag kan överlåta sin andel i bolaget till någon som inte är bolagsman utan att det samtidigt sker ett partsbyte i bolagsavtalet. Den som förvärvar bolagsmannens andel i bolaget blir då delägare i bolaget (jfr Stefan Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag, 2 uppl. 2010, s. 141 f.).

Av bestämmelsen följer att vad som övergår till förvärvaren vid en sådan överlåtelse är dels det som bolagsmannen har rätt att få ut från bolaget under dess bestånd, dvs. dennes rätt till årsfordran (ränta på kapitalandelen vid räkenskapsårets början, eventuellt förvaltningsarvode och andel av resultatet), dels dennes rätt att vid bolagsskifte (i samband med upplösning av bolaget) få ut den del av bolagets behållna tillgångar som belöper på denne. Andelsförvärvaren får också samma rätt som bolagsmannen att säga upp bolaget eller kräva dess upplösning.

Genom avtalet med Partnerbolaget har Scope fått en fordran på Partnerbolaget avseende 90 procent av de av bolagets framtida inkomster från kommanditbolaget som avser carried interest. Även om Scope, efter att ha underrättat kommanditbolaget om sitt förvärv, skulle kunna göra en förfallen fordran på sin del av

carried interest gällande direkt mot detta, så medför inte förvärvet att Scope har blivit innehavare av hela eller en kvotdel av Partnerbolagets andel eller har fått någon rätt i kommanditbolagets behållna tillgångar. Scope har således inte blivit delägare i kommanditbolaget, och Partnerbolagets ställning som bolagsman och delägare i kommanditbolaget har inte påverkats.

Eftersom Scope inte är delägare i kommanditbolaget, ska inte någon del av kommanditbolagets inkomster beskattas hos Scope. Det saknas anledning att pröva om det i övrigt föreligger förutsättningar för att beskatta Scope för vad bolaget har uppburit med stöd av avtalet med Partnerbolaget. Överklagandet ska således avslås.

Scope har fått bifall till sin talan i målet. Scope ska därför beviljas skäligen ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen anser att bolaget är skäligen tillgodosett för det arbete som lagts ned här med 50 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Scope Capital SA tillerkänns ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 50 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Calissendorff, Knutsson, Saldén Enérus* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Paul Sjögren.

Förvaltningsrätten i Göteborg (2015-04-20, ordförande Jarnevall):

Skattskyldighet för inkomst från svenskt kommanditbolag

Bolaget är en utländsk juridisk person och därför begränsat skattskyldig i Sverige. Som begränsat skattskyldig är bolaget skattskyldig för inkomster från ett fast driftställe i Sverige. Frågan i målet är om bolaget under 2008 kan anses ha haft inkomster från ett sådant fast driftställe genom kommanditbolaget till följd av det avtal bolaget år 2005 tecknade med Scope Capital Partner AB.

Skatteverket har till stöd för att bolaget ska beskattas bl.a. hänvisat till ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 25 februari 1998. Förvaltningsrätten anser dock att det nämnda förhandsbeskedet endast ger stöd för att en utländsk juridisk person som är kommanditdelägare kan anses bedriva näringsverksamhet hänförlig till ett fast driftställe i Sverige om kommanditbolaget bedriver näringsverksamhet från ett sådant fast driftställe. Det har i målet kommit fram att bolaget inte är

kommanditdelägare i kommanditbolaget. Förhandsbeskedet ger därför inte stöd åt en beskattning av bolaget.

För att bolaget ska anses ha haft ett fast driftställe i Sverige genom kommanditbolaget krävs bl.a. att bolaget genom avtalet med Scope Capital Partner AB via kommanditbolaget kan anses ha haft tillgång till en stadigvarande plats för affärsverksamheten. Eftersom bolaget inte är bolagsman i kommanditbolaget har bolaget inte förfoganderätt, rätt till insyn eller kontroll i kommanditbolaget. Det har därmed inte kommit fram att bolaget har haft någon rätt att disponera en lokal eller en registrerad adress tillhörande kommanditbolaget. Den rätt att ta del av resultatandel i kommanditbolaget innebär inte heller att bolaget har haft ett inflytande i kommanditbolaget i en sådan utsträckning att bolaget kan anses ha haft tillgång till en stadigvarande plats för affärsverksamheten. Bolaget har därför inte haft ett fast driftställe i Sverige genom kommanditbolaget. Eftersom Skatteverket inte har visat att bolaget är skattskyldig i Sverige för inkomsterna från kommanditbolaget ska överklagandet bifallas och Skatteverkets beslut undanröjas.

Ersättning för kostnader

Bolaget har helt vunnit bifall till sina yrkanden i målen och är därmed berättigat till skälig ersättning för ombudskostnader. Det ankommer på den som begär ersättning att visa att de åtgärder för vilka ersättning begärs varit skäligen påkallade. Sakförhållandena i målen har varit ostridiga och har inte krävt någon mer omfattande argumentation. Rättsfrågan är tydlig och begränsad i sin omfattning. Mot denna bakgrund anser förvaltningsrätten att ersättning ska utgå med skäliga 200 000 kr exklusive mervärdesskatt. – Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och undanröjer Skatteverkets beslut. – Förvaltningsrätten tillerkänner Scope Capital SA ersättning för ombudskostnader i målet med 200 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Kammarrätten i Göteborg (2016-10-14, Classon, Lindvall och Klint):

Skattskyldighet för inkomst från svenskt kommanditbolag

Kammarrätten gör samma bedömning som förvaltningsrätten.

Ersättning för kostnader

Scope Capital SA är vinnande part och har därmed rätt till ersättning för kostnader. Kammarrätten delar förvaltningsrättens bedömning vad gäller kostnader i förvaltningsrätten. Vad avser ersättning för kostnader i kammarrätten anser kammarrätten att Scope Capital SA ska beviljas yrkad ersättning med 60 000 kr exklusive mervärdesskatt. – Kammarrätten avslår överklagandet. – Kammarrätten beviljar Scope Capital SA ersättning för kostnader med 60 000 kr.