

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6660-16

meddelad i Stockholm den 20 februari 2018

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Scope Capital SA, 502071-2401

Ombud: Skattejurist Lennart Staberg
Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB
113 97 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 14 oktober 2016 i mål nr 3402-15

SAKEN

Inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

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

Dok.Id 190925

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

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 skatterättslig 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.

Mål nr
6660-16

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

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Kerstin Calissendorff, Margit Knutsson, Anita Saldén Enérus och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Paul Sjögren.

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 20 april 2015 i mål nr 9658-13
Skatteverkets beslut den 8 oktober 2012, dnr 480 393603-12