

Målnummer:	6905-05	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2007-02-19		
Rubrik:	Fråga om förvärvsbeskattning av tjänst som upphandlas av kommanditbolagsdelägare för användning i kommanditbolagets verksamhet. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	1 kap. 2 § första stycket 2 och 2 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2005 ref. 19• EG-domstolens dom i mål C-23/98, J. Heerma, REG 2000 s. I-419• EG-domstolens dom i mål C-291/92, Ambrecht, REG 1995 s. I-2775• EG-domstolens dom i mål C-154/80, Aardappelenbewaarplaats, REG 1981 s. 445		

REFERAT

I en ansökan om förhandsbesked anförde kommanditbolaget A (bolaget) bl.a. följande. Bolaget bedriver verksamhet avseende investeringar i olika fondstrukturer. Verksamheten har till ändamål att investera, äga och förvalta bolagets tillgångar. B, ett i USA inregistrerat bolag, är komplementär i bolaget och C är kommanditdelägare.

B och C har ingått ett delägaravtal. Enligt avtalet skall komplementären tillskjuta vissa egna arbetsinsatser. Komplementären skall även ansvara för att upphandla vissa externa tjänster för bolagets räkning. För detta åtagande äger komplementären inte rätt till någon särskild ersättning. Fråga är om olika administrativa tjänster och komplementären har i denna del slutit ett management agreement med D, som är ett i USA inregistrerat bolag. De administrativa tjänster som på detta sätt skall tillskjutas bolaget omfattas av 5 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Fråga har nu uppkommit om de administrativa tjänster som tillförs bolaget medför en skyldighet för bolaget att redovisa utgående mervärdesskatt. Skatterättsnämnden äger vid prövningen förutsätta att bolaget utgör en sådan näringsidkare enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML är skattskyldig vid förvärv av vissa tjänster från en utländsk företagare.

Skatterättsnämnden (2005-11-16, Wingren, ordförande, Edlund, Alhager, Eriksson, Ohlson, Peterson, Rabe) yttrade: - Förhandsbesked - Bolaget är skattskyldigt till mervärdesskatt för förvärv av de med ansökan avsedda administrativa tjänsterna. - Motivering - Nämnden gör följande bedömning. - Enligt 6 kap. 1 § ML är för omsättning i den verksamhet som ett handelsbolag bedriver bolaget skattskyldigt. I motsats till vad som gäller vid inkomstbeskattningen av ett handelsbolags inkomster är det således vid mervärdesbeskattningen inte delägarna utan handelsbolaget som är skattskyldigt för handelsbolagets omsättningar. - I praxis har delägare i handelsbolag, som varit verksam i bolaget genom att i bolagets namn tillhandahålla tjänster i enlighet med bolagsändamålet, ansetts delta i förvaltningen av bolagets angelägenheter och inte såsom utomstående handla för egen räkning med bolaget som mellanhand till förvärvaren av tjänsterna. Några omsättningar har alltså inte ansetts uppkomma för delägaren genom dennes verksamhet utan skattskyldigheten har ansetts åvila enbart handelsbolaget, som mottagit betalningen från kunden för tjänsterna. - Inte

heller då tillhandahållandena bara indirekt varit erforderliga för handelsbolagets näringsverksamhet, utan att vara direkt riktade till någon handelsbolagets avtalspart i ett kundförhållande, har omsättningar ansetts föreligga när bolagsmannen varit verksam i bolaget. Tillhandahållandena har betraktats som nödvändiga åtgärder som led i förvaltningen, dvs. ingående i handelsbolagets mervärdesskattepliktiga näringsverksamhet i enlighet med bolagsändamålet. Det nu sagda utesluter emellertid inte att en bolagsman kan ingå särskilda avtal med bolaget om ett tillhandahållande, som inte kan hänföras till bolagsmannens förvaltningsåtgärder för bolaget (jfr RÅ 2005 ref. 19 och EG-domstolens dom i mål C-23/98 angående J. Heerma, REG 2000 s. I-419). - En grundläggande förutsättning för att det skall anses vara fråga om en förvaltningsåtgärd i handelsbolaget är, såvitt nu är i fråga, att bolagsmannen i denna sin egenskap antingen i bolagets namn tillhandahåller tjänster i enlighet med bolagsändamålet eller själv är verksam i bolaget för dess näringsverksamhet. I dessa situationer får åtgärderna anses omfattade av bolagsmannens förvaltning av bolagets angelägenheter och således ingå i hans förvaltningsåliggande. En sådan situation föreligger inte när, som i detta ärende, en utomstående person, oavsett om det sker på uppdrag av en bolagsman eller inte, mot ersättning utför tjänster åt bolaget. Ersättningen för en sådan transaktion har inte något samband med fördelningen av bolagets resultat mellan bolagsmännen och skäl föreligger enligt nämndens mening inte att i nu förevarande sammanhang behandla transaktionen på något annat sätt än vad som skulle ha varit fallet om bolaget självt hade upphandlat tjänsten. Transaktionen skall därför i mervärdesskattehänseende behandlas som en vanlig omsättning. Denna bedömning är enligt nämndens mening väl förenlig såväl med principen om skatteneutralitet mellan skattskyldiga personer som med grundprincipen att mervärdesskatten, som skall vara en allmän skatt på konsumtion, skall belasta den slutliga konsumenten. - Mot bakgrund av det ovan anförda och då övriga förutsättningar härför också är uppfyllda blir bolaget som förvärvare av de aktuella tjänsterna skattskyldigt i Sverige för omsättningarna enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet. Verket anförde bl.a. att det inte finns någon praxis från EG-domstolen som innebär att de aktuella transaktionerna kan behandlas som annat än omsättningar i mervärdesskattesammanhang.

Bolaget yrkade i eget överklagande att Regeringsrätten skulle förklara att någon skattskyldighet inte uppkommer när komplementären tillskjuter administrativa tjänster upphandlade från extern part. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolaget har inte någon avtalsrelation med det företag som tillhandahållit tjänsterna och betalar inte heller någon ersättning härför. Det strider mot mervärdesskattesystemets grundläggande principer att mervärdesskattekonsekvenserna blir beroende av om komplementären väljer att själv utföra de förvaltningsåtgärder som åligger honom enligt delägaravtalet eller upphandlar dessa externt.

Regeringsrätten (2007-02-19, Billum, Eliason, Almgren, Hamberg, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrådet Hamberg anförde till utveckling av sin mening: Som Skatterättsnämnden konstaterat anses tjänster av i målet aktuellt slag omsatta här i landet om de tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare i Sverige, 5 kap. 7 § ML. Skyldig att betala mervärdesskatt på grund av omsättningen är den som förvärvat tjänsterna, om den som omsätter dessa är en utländsk företagare, 1 kap. 2 § första stycket 2 ML. Bestämmelsen motsvaras av artikel 21.1 b i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv, 77/388/EEG, som anger att betalningsskyldig för mervärdesskatt skall vara den skattskyldiga

person som tillhandahåller tjänster av angivet slag (motsvarande bestämmelse återfinns från och med den 1 januari 2007 i artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt). Frågan i målet är om skattskyldighet uppkommer för bolaget med anledning av tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna.

Det av bolaget begärda förhandsbeskedet är närmast inriktat på frågan om skattskyldighet uppkommer för bolaget till följd av komplementärens åtagande enligt bolagsavtalet. Skattskyldighet för bolaget skulle emellertid kunna komma ifråga antingen på den grunden att bolaget bedöms ha förvärvat tjänsterna direkt från det i USA etablerade tjänsteproducerande bolaget D, eller på den grunden att komplementären efter eget förvärv av tjänsterna kan anses ha vidareomsatt dessa till bolaget. Båda dessa möjligheter kan därför behöva övervägas.

En fråga av betydelse för bedömningen av bolagets skattskyldighet för tillhandahållandena är således om bolaget kan anses vara avtalspart i det avtal som träffats med tjänsteproducenten D. För att ett handelsbolag skall anses vara bundet av ett avtal som en av bolagsmännen ingått med tredje man torde inte erfordras att bolagets firma sätts ut i avtalshandlingen. Avtalet blir bindande för bolaget om det av handlingens innehåll eller av omständigheterna framgår att handlingen utfärdats för bolaget (Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, 3 uppl. 1992 s. 187, jfr även NJA 1989 s. 519). Det aktuella avtalets innehåll och rättsverkan måste därför bedömas för att avgöra i vad mån det kan utgöra utgångspunkt för beskattning av bolaget.

I den mån tjänsterna däremot skall anses tillhandahållna komplementären, uppkommer frågan om denne i sin tur kan anses omsätta tjänster till bolaget när tjänsterna sedermera kommer bolaget till godo. Såväl komplementären som bolaget är skattskyldiga personer i den mening som avses i artikel 4. 1 i sjätte mervärdesskattedirektivet (artikel 9. 1 i direktiv 2006/112/EG). Enligt artikel 2. 1 i direktivet (jfr artikel 2. 1 c i direktiv 2006/112/EG) skall mervärdesskatt betalas vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap. Fråga är då om komplementärens åtgärder för bolagets räkning enligt bolagsavtalet kan konstituera tillhandahållande av tjänster till bolaget och, i så fall, om vederlag härför kan anses utgå.

Med utgångspunkt i tolkningar av bolagsavtalen och bestämmelserna i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag har i praxis i vissa fall en bolagsmans fullföljande av sina åtaganden enligt bolagsavtalet inte ansetts innebära en omsättning av tjänster i mervärdesskattesammanhang (jfr bl.a. RÅ 2005 ref. 19). Gemenskapsrättens definitioner av begreppen tillhandahållande och vederlag är emellertid av avgörande betydelse för om en omsättning skall anses ha skett eller inte.

I fråga om vad som kan anses innebära leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster har således EG-domstolen uttalat att sjätte mervärdesskattedirektivets syfte att skapa ett gemensamt system för mervärdesskatt grundat på en enhetlig definition av vad som är en skattepliktig transaktion skulle motverkas om begreppen vore beroende av villkor som skiftade från en medlemsstat till en annan. Huruvida skatteplikt föreligger eller inte står således, till skillnad från den civilrättsliga bedömningen, inte att finna i den nationella rätten (C-291/92 Ambrecht, REG 1995 s. I-2775, p. 13-14).

Enligt sjätte mervärdesskattedirektivet är begreppet tillhandahållande av tjänst mycket vitt. Det är enligt artikel 6.1 (jfr artikel 24.1 i direktiv 2006/112/EG) indirekt bestämt och innefattar varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

Även när det gäller direktivets krav på att beskattning förutsätter att vederlag utgår har EG-domstolen slagit fast att begreppet vederlag är en del av gemenskapsrätten och att dess innebörd således inte är beroende av innehållet

i nationell rätt. Vederlaget för en utförd tjänst måste enligt domstolen kunna uttryckas i pengar, och det skall finnas en direkt koppling mellan vederlaget och den utförda tjänsten för att beskattning skall kunna ske (se bl.a. C-154/80 Aardappelenbewaarplaats, REG 1981 s. 445, p. 9, 12 och 13).

EG-domstolen har konstaterat att skattskyldighet kan uppkomma för en person vars enda ekonomiska aktivitet består i att hyra ut egendom till det bolag i vilket han själv är delägare (C-23/98 Heerma, REG 2000 s. I-419).

Vad som nu sagts får anses innebära att det förhållandet att en bolagsmans tjänster riktas mot det handelsbolag eller kommanditbolag där han är delägare inte utesluter att skattskyldighet uppkommer. En förutsättning är dock att vederlag i någon form utgår. Om ersättning till delägaren endast utgår i form av rätt till viss del i eventuellt överskott av bolagets verksamhet torde vederlagskravet vanligen inte vara uppfyllt.

Föredraget 2007-01-10, föredragande Heilbrunn, målnummer 6905-05

Sökord: Förhandsbesked, skatter mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt mervärdesskatt

Litteratur:
