

Målnummer:	7395-03	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2005-02-17		
Rubrik:	Ett aktiebolag som i egenskap av komplementär i kommanditbolag förvaltat kommanditbolagens fastigheter har inte ansetts ha omsatt mervärdesskattepliktiga tjänster. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200)• 2 kap. 6 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag• 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2004 not. 6• NJA 2004 s. 19• EG-domstolens dom i mål C-23/98, Heerma, REG 2000 s. I-419• EG-domstolens dom den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM		

REFERAT

I en ansökan om förhandsbesked anförde X AB bl.a. följande. Bolaget bedriver fastighetsförvaltning och är skattskyldigt till mervärdesskatt. De fastigheter bolaget förvaltar ägs av kommanditbolag i vilka bolaget är komplementär. X AB avser att i fortsättningen bedriva fastighetsförvaltning i egen regi med egen anställd personal. Bolaget kommer även att tillhandahålla fastighetsförvaltningstjänster åt utomstående. Enligt bolagsavtal i respektive kommanditbolag skall X AB ensamt svara för förvaltningen. Bolaget har rätt till skäligt förvaltningsarvode enligt 2 kap. 6 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL. Någon fakturering sker inte. - X AB frågade om förvaltningsarvoden var mervärdesskattepliktiga.

Skatterättsnämnden (2003-09-29, Wingren, ordförande, Edlund, Odéen, Ohlson, Peterson, Rabe, Sjöberg) yttrade: Förhandsbesked. X AB omsätter genom den omfrågade verksamheten i kommanditbolagen inte några tjänster i mervärdesskattehänseende och är därmed inte skattskyldigt till mervärdesskatt på grund av denna verksamhet. - Motivering. - Bolagets kamerala förvaltning och fastighetsskötsel får anses omfattade av dess förvaltning av kommanditbolagens angelägenheter i egenskap av bolagsman, varför de belopp bolaget uppbar är att anse som del i bolagens resultat och inte ersättning enligt avtal med kommanditbolagen för tillhandahållna tjänster som medför skattskyldighet (jfr bl.a. det i Regeringsrättens årsbok inte närmare återgivna avgörandet i mål 4453-2000 ang. samma skattskyldiga som i avgörandet RÅ 2001 ref. 60 /se detta ref. in fine/ samt Skattenytt 2000 s. 608 f. och Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll nr 22/00 s. 11 och nr 31/01 s. 1).

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och besluta att X AB var skattskyldigt till mervärdesskatt för omsättning av tjänster avseende teknisk och administrativ förvaltning av kommanditbolagens fastigheter. Verket anförde bl.a. följande. När det gäller tjänster som utförs av bolagsmän åt fastighetsägande handelsbolag (kommanditbolag) blir de personliga arbetsinsatserna inte lika avgörande som annars ofta är fallet. De ifrågavarande åtgärderna är omfattande och svarar mot vad som normalt kan förväntas bli utfört av en fristående näringsverksamhet. Detta talar för att omsättning och skattskyldighet uppkommer vid X AB:s tillhandahållande av tjänsterna åt kommanditbolagen. I samma riktning talar att bolaget bedriver fastighetsförvaltande verksamhet vid sidan av kommanditbolagen.

X AB bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Bolaget ansvarar för förvaltningen av verksamheten i kommanditbolagen. Detta ansvar grundar sig på bolagsavtalen och ytterst på bestämmelserna i 3 kap. 4 § HBL. På samma sätt som styrelsen i ett aktiebolag agerar komplementären i ett kommanditbolag inuti bolaget och för bolagets räkning. En bolagsman som verkar inom ramen för ett kommanditbolagsavtal kan i civilrättsligt hänseende inte anses agera självständigt gentemot kommanditbolaget. Detta gäller oberoende av vad för slags verksamhet det är fråga om, antalet anställda hos bolagsmannen och om denne också utför utåtriktade tjänster. Förhållandena är inte desamma som i det av EG-domstolen avgjorda målet C-23/98, J. Heerma, REG 2000 s. I-419; det var där fråga om en fysisk person som - i den mening som avses i artikel 4.1 i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) - ansågs agera självständigt när han hyrde ut en fastighet till ett bolag i vilket han var delägare. - X AB yrkade ersättning för kostnader med 32 000 kr.

Regeringsrätten (2005-02-17, Ragnemalm, Sandström, Ersson, Dexe, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om X AB genom de förvaltningsåtgärder som kommer kommanditbolagen till godo skall anses ha omsatt tjänster enligt 2 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Av handlingarna framgår bl.a. följande. X AB är komplementär i ett antal kommanditbolag och avser att bedriva fastighetsförvaltning med egen anställd personal. Enligt till Skatterättsnämnden ingivna utkast till avtal mellan bolagsmännen i ett av kommanditbolagen skall X AB handha skötseln av kommanditbolagets fastigheter och bolagets administrativa göromål. Någon fakturering skall inte ske men X AB äger rätt till skäligt förvaltningsarvode enligt 2 kap. 6 § HBL. X AB kommer även att utföra fastighetsförvaltningstjänster åt utomstående.

Enligt de dispositiva reglerna i 2 kap. 6 § HBL skall en bolagsman i ett handelsbolag för varje räkenskapsår tillgodoräknas dels ränta på den insats han hade kvar i bolaget vid räkenskapsårets början, dels ett skäligt arvode för sin förvaltning av bolagets angelägenheter. Vad som därefter återstår utgör räkenskapsårets resultat (2 kap. 7 §). Dessa regler gäller inte bara vanliga handelsbolag utan också kommanditbolag (jfr 3 kap. 1 §). Om annat inte avtalats, skall i fråga om vanliga handelsbolag resultatet fördelas lika mellan bolagsmännen (2 kap. 8 §). Någon motsvarande regel finns inte i fråga om kommanditbolag; kan enighet inte nås avgör rätten efter skälighet (3 kap. 5 §).

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Utgångspunkten för det av Skatterättsnämnden lämnade förhandsbeskedet är att de ingivna avtalen avseende ett av kommanditbolagen är representativa också i fråga om de andra bolagen. För samtliga kommanditbolag gäller således att bolaget fullgör sina åtaganden på grundval av avtal mellan X AB och övriga bolagsmän. Kommanditbolagen är inte parter i avtalen.

Innebörden av de återgivna reglerna i HBL kan sägas vara att bolagets bruttoöverskott, före ränta och arvode, skall delas upp mellan bolagsmännen så att rimlig hänsyn tas till vad dessa inom ramen för bolagsavtalet har bidragit med i form av kapital och arbete. Det är alltså fråga om beräknings- och fördelningsregler. Vid sidan av bolagsavtalet kan en bolagsman på vanligt sätt sluta uppdragsavtal med bolaget. För sådana avtal finns inga särskilda bestämmelser i HBL.

Slutsatsen är att regleringen i HBL inte ger stöd för att X AB:s fullföljande av sina åtaganden innefattar en omsättning av tjänster enligt 2 kap. 1 § tredje stycket ML. Någon annan grund för att anse sådan omsättning föreliggande finns inte. Den här gjorda bedömningen påverkas inte av att X AB utför skattepliktiga tjänster åt utomstående.

Av det anförda följer att förhandsbeskedet skall fastställas.

X AB har yrkat ersättning för kostnader. Av 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. följer att ersättning kan komma i fråga endast om ansökningen om förhandsbesked har gjorts av Skatteverket. Eftersom denna förutsättning inte är uppfylld skall ersättningsyrkandet avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrätten avslår ersättningsyrkandet.

Föredraget 2004-12-08, föredragande Kristiansson, målnummer 7395-03

Sökord: Förhandsbesked mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt mervärdesskatt; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Litteratur:
