

Ref 25

Tjänster som en kommanditdelägare tillhandahåller ett kommanditbolag har ansetts tillhandahållna mot ersättning och av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

3 kap. 1 § 3 och 4 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (2023:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 april 2024 följande dom (mål nr 6856-23).

Bakgrund

1. En tjänst som tillhandahålls mot ersättning inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är föremål för mervärdesskatt. Med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet.

2. En bolagsman i ett handels- eller kommanditbolag som är verksam i bolaget genom att i dess namn utföra arbete i enlighet med bolagsändamålet utan annan ersättning än en andel i resultatet anses normalt inte tillhandahålla några tjänster mot ersättning.

3. Skattejurist Jenny Thomsson AB (delägarbolaget) är en av fem kommanditdelägare i ett kommanditbolag som bedriver rådgivningsverksamhet inom främst skattejuridik. Samtliga kommanditdelägare är aktiebolag som ägs av en fysisk person som också är anställd som konsult i aktiebolaget. Kommanditbolaget har inte några egna anställda utan anlitar i stället kommanditdelägarna som underkonsulter för de tjänster som kommanditbolaget tillhandahåller sina kunder.

4. Delägarbolaget anser sig tillhandahålla kommanditbolaget rådgivningstjänster och ansökte om förhandsbesked för att få veta om tillhandahållandet är föremål för mervärdesskatt. Av till nämnden ingivna avtal – kommanditbolagsavtal, konsultavtal mellan kommanditbolaget och delägarbolaget samt uppdragsavtal mellan kommanditbolaget och kund – framgår följande.

5. Det är delägarbolaget som självständigt avgör vilka uppdrag som ska antas. I samband med att kommanditbolaget tecknar avtal med en kund sker ett omedelbart åtagande av delägarbolaget att utföra uppdraget. Uppdragen utförs på löpande räkning baserat på nedlagd tid och faktureras som regel månadsvis. Delägarbolaget är fullt ansvarigt för den rådgivning som det utför. Om kommanditbolaget exempelvis skulle drabbas av en prisnedsättning eller ett

skadeståndsansvar, ska nedsättningen eller ansvaret i sin helhet bäras av delägarbolaget som ansvarig underkonsult.

6. Varje kommanditdelägare fakturerar kommanditbolaget för utförd rådgivning utifrån de intäkter som kommanditbolaget har fått från kunden för kommanditdelägarens rådgivning. Varje månad ska det emellertid finnas kvar medel som täcker kommanditbolagets gemensamma kostnader. Dessa kostnader fördelas på kommanditdelägarna oavsett arbetad tid eller fakturerad och betald intäkt. När kostnaderna har betalats ska resterande resultat i kommanditbolaget fördelas lika mellan kommanditdelägarna.

7. Skatterättsnämnden fann att delägarbolaget bedriver ekonomisk verksamhet och tillhandahåller tjänster mot ersättning till kommanditbolaget i egenskap av beskattningsbar person.

Yrkanden m.m.

8. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att delägarbolaget inte tillhandahåller kommanditbolaget tjänster mot ersättning. Enligt Skatteverket ligger det arbete som delägarbolaget utför inom ramen för kommanditbolagets ändamål och det får därför anses utgöra ett led i förvaltningen av kommanditbolaget. Den betalning som delägarbolaget får utgör därmed en andel i kommanditbolagets resultat.

9. *Skattejurist Jenny Thomsson AB* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

10. Frågan i målet är om ett kommanditbolags betalning för rådgivningstjänster som en kommanditdelägare utför enligt ett avtal mellan kommanditbolaget och en kund till bolaget avser en transaktion som är föremål för mervärdesskatt.

Rättslig reglering m.m.

11. Enligt 3 kap. 1 § 3 mervärdesskattelagen (2023:200) är tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap en transaktion som är föremål för mervärdesskatt.

12. Av 4 kap. 2 § första stycket framgår att med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats det sker och oberoende av dess syfte eller resultat.

13. Giltighetstiden för det överklagade förhandsbeskedet avser delvis tid då mervärdesskattelagen (1994:200) fortfarande gällde.

Bestämmelser motsvarande 3 kap. 1 § 3 och 4 kap. 2 § första stycket i 2023 års lag finns i 1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 kap. 1 § tredje stycket 1 samt 4 kap. 1 § första stycket i 1994 års lag.

14. Bestämmelserna har sin motsvarighet i artiklarna 2.1 c och 9.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

15. Innebörden av ingivna avtal är enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening att delägarbolaget tillhandahåller rådgivningstjänster till kommanditbolaget som i sin tur tillhandahåller dem till kunden. För att tjänsterna ska vara föremål för mervärdesskatt krävs att delägarbolaget är en beskattningsbar person som vid tillhandahållandet agerar i denna egenskap och att tillhandahållandet sker mot ersättning.

16. Den första frågan är därmed om delägarbolaget är en beskattningsbar person – dvs. om bolaget självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet – när det tillhandahåller kommanditbolaget rådgivningstjänster. EU-domstolen har konstaterat att begreppet beskattningsbar person ska ges en vid definition som fokuserar på självständigheten, och att det i syfte att fastställa om en verksamhet bedrivs självständigt ska kontrolleras om den berörda personen bedriver verksamheten i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar samt själv står den ekonomiska risken för verksamheten (Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, punkterna 27 och 28 och där anmärkta rättsfall).

17. Det är delägarbolaget som avgör vilka uppdrag det vill åta sig. Uppdragen utförs av personer som är anställda i delägarbolaget och med egen utrustning. Delägarbolaget står självt för kostnaderna för verksamheten och ansvarar för utförd rådgivning gentemot kommanditbolaget. Mot denna bakgrund anser Högsta förvaltningsdomstolen att delägarbolaget självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet när det utför rådgivningstjänsterna. Bolaget agerar således i egenskap av beskattningsbar person i förhållande till kommanditbolaget.

18. Nästa fråga är om delägarbolaget tillhandahåller kommanditbolaget rådgivningstjänster mot ersättning. EU-domstolen har i flera avgöranden slagit fast att så är fallet om det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsten och den ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. 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. Ntp. Nagyszénás, C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 32 och där anmärkta rättsfall).

19. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det av ingivna avtal framgår att delägarbolaget ska tillhandahålla kommanditbolaget rådgivningstjänster och att kommanditbolaget för detta tillhandahållande ska betala ett arvode utifrån faktiskt nedlagd tid. Den betalning som delägarbolaget får för tjänsterna är således inte endast en andel i kommanditbolagets resultat. Det föreligger därmed ett rättsförhållande mellan delägarbolaget och kommanditbolaget som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där det arvode som delägarbolaget får från kommanditbolaget utgör det faktiska motvärdet för de tjänster som tillhandahålls. Kravet på direkt samband är således uppfyllt, vilket innebär att delägarbolaget tillhandahåller kommanditbolaget tjänster mot ersättning.

20. Av det sagda följer att delägarbolaget i egenskap av beskattningsbar person tillhandahåller kommanditbolaget tjänster mot ersättning. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden Knutsson, Ståhl, Askersjö, Anderson och Nilsson. Föredragande var justitiesekreteraren Sofia Karlsson Wramsmyr.

Skatterättsnämnden (2023-10-19, Harmsen Hogendoorn, ordförande, Bohlin, Fored [skiljaktig], Olsson [skiljaktig motivering], Pettersson, Sandberg Nilsson och Tunudd):

Förhandsbesked

Skattejurist Jenny Thomsson AB (Bolaget) bedriver ekonomisk verksamhet och tillhandahåller tjänster mot ersättning till kommanditbolaget i egenskap av beskattningsbar person.

Skatterättsnämndens bedömning

I äldre svensk praxis har i vissa fall en bolagsmans fullföljande av sina åtaganden enligt bolagsavtal inte ansetts innebära att tjänster tillhandahålls mot ersättning i mervärdesskattehänseende (RÅ 2007 ref. 6 samt där utvecklade mening).

Högsta förvaltningsdomstolen har därefter uttalat att en bolagsman i ett handelsbolag som är verksam i bolaget genom att i dess namn utföra arbete i enlighet med bolagsändmålet utan annan ersättning än en andel av resultatet normalt inte anses tillhandahålla handelsbolaget några tjänster mot vederlag (HFD 2020 not. 42 punkt 3).

Frågan är om de uppdrag som Bolaget fakturerar kommanditbolaget utförs i egenskap av bolagsman mot ersättning i form av en andel av resultatet i kommanditbolaget eller om Bolaget i en ekonomisk verksamhet tillhandahåller tjänster mot ersättning till kommanditbolaget i egenskap av beskattningsbar person.

Bolaget tillhandahåller - självständigt i förhållande till övriga delägare - rådgivningstjänster till kommanditbolaget och fakturerar kommanditbolaget för detta. Uppdraget utförs på löpande räkning baserat på Bolagets individuellt nedlagda tid enligt fastställd timtaxa. Bolaget får betalt av kommanditbolaget om och när kunden har betalat kommanditbolaget, samt ansvarar för lämnad rådgivning och eventuella merkostnader för det fall slutkunden är missnöjd. Bolaget måste därför enligt Skatterättsnämndens mening anses vara den som främst står den ekonomiska risken för de tillhandahållna tjänsterna. Endast ett begränsat antal gemensamma kostnader för kommanditbolaget fördelas lika mellan delägarbolagen, medan fördelningen av slutresultatet i kommanditbolaget sker utifrån respektive delägars andel av omsättningen.

Mot denna bakgrund står det enligt Skatterättsnämndens mening klart att fråga är om ett ömsesidigt utbyte av prestationer mellan Bolaget och kommanditbolaget, där ersättningen utgör det faktiska motvärdet för de rådgivningstjänster som Bolaget tillhandahåller kommanditbolaget. Det föreligger därmed ett direkt samband mellan Bolagets tillhandahållande av tjänster och den mottagna ersättningen. Ersättningen kan därför inte anses utgöra en (förtida) andel av kommanditbolagets resultat.

Eftersom Bolaget enligt Skatterättsnämndens mening självständigt bedriver ekonomisk verksamhet när det tillhandahåller rådgivningstjänster till kommanditbolaget, tillhandahålls de omfrågade tjänsterna mot ersättning till kommanditbolaget i egenskap av beskattningsbar person (jfr HFD 2016 ref. 58 och HFD 2020 not. 42).

Olsson var skiljaktig avseende motiveringen och anförde:

I likhet med Skatterättsnämnden anser jag att Bolaget tillhandahåller tjänster mot ersättning till kommanditbolaget.

Bolaget bedriver en ekonomisk verksamhet och förfogar själv över de resurser såsom anställda, lokaler och annan utrustning som behövs för verksamheten och för att tillhandahålla de aktuella tjänsterna. Bolaget ansvarar även för de kostnader som uppkommer i verksamheten och ingår egna avtal med leverantörer samt är betalningsansvarig gentemot dessa. Bolaget bestämmer självständigt vilka uppdrag som ska antas. Om Bolagets tjänster till kommanditbolaget inte betalas av slutkunden sker en direkt avräkning av den bristande betalningen mot det belopp Bolaget fakturerat kommanditbolaget för den utförda tjänsten. Om en kund klagar på en utförd tjänst är det utföraren, d.v.s. Bolaget, som har ansvaret gentemot slutkund. Det kan få till följd att Bolagets ersättning sätts ned, att Bolaget måste utföra kompletteringsarbete eller att Bolagets försäkring måste tas i anspråk. Det är alltså Bolaget, och inte kommanditbolaget, som står den ekonomiska risken.

Kommanditbolaget har inga anställda, lokaler eller annan utrustning. Gemensamma kostnader i kommanditbolaget avser t.ex. försäkring, redovisning, revision samt en serviceavgift för nätverk, d.v.s. kostnader som i huvudsak rör kommanditbolaget i sig.

Enligt min bedömning är syftet med kommanditbolaget inte att delägarna gemensamt ska bedriva verksamhet i form av juridisk rådgivning. I stället synes syftet vara att delägarna ska tillhandahålla och fakturera sina tjänster via kommanditbolaget och i kommanditbolagets namn, d.v.s. kommanditbolaget agerar snarare som förmedlare av delägarnas tjänster (jämför t.ex. C-340/15, Nigl).

Bolaget får därmed anses tillhandahålla tjänster till kommanditbolaget inom ramen för en egen självständigt bedriven ekonomisk verksamhet. Enligt min uppfattning är det inte fråga om rådgivningstjänster som Bolaget utför i egenskap av bolagsman i en med övriga delägare gemensamt bedriven verksamhet. Hur ersättningen beräknas, och i vad mån ersättningen baseras på en andel av kommanditbolagets resultat eller inte, saknar därvid betydelse för bedömningen.

Fored var skiljaktig och anförde:

Till skillnad från majoriteten anser jag inte att Bolaget omsätter tjänster inom ramen för en ekonomisk verksamhet på ett sådant sätt att Bolaget agerar i egenskap av beskattningsbar person.

Bolaget tillhandahåller inga tjänster på den allmänna marknaden. Bolaget, i egenskap av delägare i kommanditbolaget, tillhandahåller tjänster till kommanditbolagets kunder i kommanditbolagets namn. Det är kommanditbolaget som tillhandahåller tjänster på den allmänna marknaden. Den ersättning Bolaget erhåller från kommanditbolaget utgör fördelning av kommanditbolagets resultat.

Bolagets verksamhet utgör inte en ekonomisk verksamhet och faller därför utanför mervärdesskattelagens tillämpningsområde.