



KLAGANDE

Skatteverket

MOTPART

Priveq G.P. III AB, 556665-7119

Ombud:

Advokat Martin Nilsson
Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB
Box 1711
111 87 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 9 juni 2014
i mål nr 19590–19595-12, se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering 2009-2010 (eftertaxering) och 2011
Mervärdesskatt för redovisningsperioderna oktober-december 2008-2009
(efterbeskattning) och oktober-december 2010

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten avslår Skatteverkets begäran om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen.
 2. Kammarrätten avslår överklagandet.
-

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom och fastställer verkets fyra omprövningsbeslut den 5 juni 2012 dock med den ändringen att beskattningsunderlaget för utgående mervärdesskatt bestäms till 80 procent av mottagen ersättning. Skatteverket begär vidare att kammarrätten inhämtar ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

Skatteverket vidhåller vad som tidigare har anförts och uppger bl.a. följande. Transaktioner mellan kommanditbolag och delägare i sådana bolag ska ur mervärdesskattesynpunkt bedömas utifrån en EU-konform tolkning. Delägarna i ett kommanditbolag kan, genom bolagsavtalets utformning, inte påverka om deras tillhandahållanden till bolaget mot ersättning ska ses som åtgärder inom bolaget eller som mervärdesskattepliktig omsättning. I svensk praxis synes en sådan tolkning inte slagit igenom fullt ut. Den bedömning som förvaltningsrätten har gjort i förevarande mål och som har utgått från svensk praxis kan heller inte anses vara EU-konform. För att säkerställa en faktisk och enhetlig tillämpning av EU-rätten och undvika avvikande tolkningar bör ett förhandsavgörande från EU-domstolen inhämtas.

Priveq G.P. III AB anser att såväl begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen som överklagandet ska avslås.

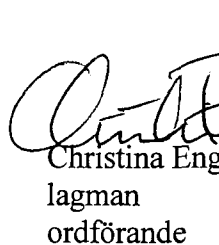

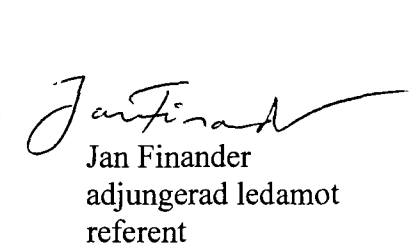
Bolaget vidhåller vad som tidigare har anförts och uppger bl.a. följande. Mervärdesskatt ska utgå när en beskattningsbar person agerar i denna egenskap, annars inte. Det behöver inte fastställas genom ett förhandsavgörande utan framgår direkt av mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten anser inte att det är nödvändigt att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Skatteverkets begäran om detta ska därför avslås.

Vad Skatteverket har anfört i kammarrätten och vad som i övrigt har förekommit i målen föranleder inte kammarrätten att göra någon annan bedömning än den som förvaltningsrätten har gjort. Överklagandet ska därmed avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

 Christina Eng lagman ordförande	 Astrid Eke kammarrättsråd	 Jan Finander adjungerad ledamot referent
--	--	---

/Emelie Lavér
föredragande



FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM
Skatteavdelningen

DOM
2014-06-09
Meddelad i
Stockholm

Mål nr
19590-12, 19591-12,
19592-12, 19593-12,
19594-12, 19595-12
Enhet 4

A Sida 1 (3)

17

KLAGANDE

Priveq G.P. III AB, 556665-7119

Ombud: Martin Nilsson och Marcus Winerdal
Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB
Box 1711
111 87 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
403 32 Göteborg
(dnr 480 445248/5281 m.fl.)

ÖVERKLAGADE BESLUT

Skatteverkets fyra beslut den 5 juni 2012, se bilaga 1-4

SAKEN

Inkomsttaxering 2009, 2010 och 2011
Mervärdesskatt för redovisningsperioder oktober-december 2008, oktober-december 2009 och oktober-december 2010
Eftertaxering (2009 och 2010)
Efterbeskattning (2008 och 2009)
Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och upphäver de överklagade besluten.

Förvaltningsrätten medger Priveq G.P. III AB ersättning för kostnader i målen med 10 000 kronor.

Dok.Id 486684

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00	08-561 680 01	måndag – fredag
		E-post: forvaltningsrattenistockholm@dom.se		08:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Priveq G.P. III AB (bolaget) yrkar att bolaget beskattas i enlighet med inlämnade deklARATIONER. Vidare yrkas ersättning för kostnader i målen med 10 000 kronor. Till stöd för sin talan anför bolaget bl.a. följande. Det förvaltningsarvode som en komplementär erhåller för sin förvaltning av bolaget enligt kommanditbolagsavtalet är inte mervärdesskattepliktigt.

Skatteverket vidhåller de överklagade besluten med ändringen att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska bestämmas till 80 procent av mottagen ersättning. Verket anför bl.a. följande. De arvoden bolaget har debiterat **Priveq Investment Fond III KB** (kommanditbolaget) innefattas i det unionsrättsliga omsättningsbegreppet och ska betraktas som mervärdesskattepliktiga ersättningar. Frågan om en mervärdesskattepliktig omsättning har ägt rum bör bedömas utifrån EU-rätten och inte med utgångspunkt i svensk civilrätt. Det kan ifrågasättas om en praxis som möjliggör att, utåt sett, samma sorts tillhandahållanden kan falla såväl inom som utom mervärdesskattesystemets tillämpningsområde är förenlig med likabehandlingsprincipen. Med hänsyn till HFD 2012 ref. 56 I bör beskattningsunderlaget vara 80 procent av de totala belopp som bolaget debiterade fonden under respektive redovisningsperiod.

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

Mervärdesskatt

Frågan i målen är om det arvode bolaget erhållit för de förvaltningsåtgärder som kommit kommanditbolaget till godo är att betrakta som mervärdesskattepliktig ersättning. En förutsättning för detta är att förvaltningsåtgärderna utgör skattepliktig omsättning av varor eller tjänster.

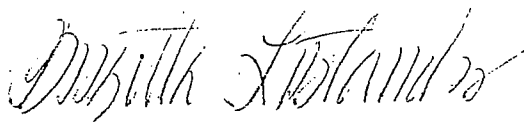
Av utredningen i målen framgår att bolaget är komplementär i kommanditbolaget och sköter förvaltningen. Förvaltningsuppdraget som regleras i kommanditbolagsavtalet innebär att bolaget bl.a. bistår med rådgivning och administration. Bolaget erhåller för detta ett arvode, ett s.k. management fee.

Enligt förvaltningsrättens bedömning ger utredningen i målen stöd för att bolaget inte kan anses uppträda självständigt gentemot kommanditbolaget utan agerar i kommanditbolagets namn när det förvaltar verksamheten. Mot denna bakgrund samt utifrån vad som i övrigt framkommit i målen kan bolagets fullföljande av sina åtgärder i enlighet med bolagsavtalet inte anses utgöra omsättning i mervärdesskattelagens mening (jfr. RÅ 2005 ref. och Kammarrätten i Stockholms dom den 19 december 2011 i mål nr 4787 – 4790-10). Överklagandet ska därför bifallas.

Ersättning för kostnader

Bolaget har vunnit bifall till sin talan i målen. Med anledning av detta och eftersom yrkad ersättning får anses skälig finner förvaltningsrätten att bolaget ska beviljas ersättning för kostnader i målen med yrkat belopp.

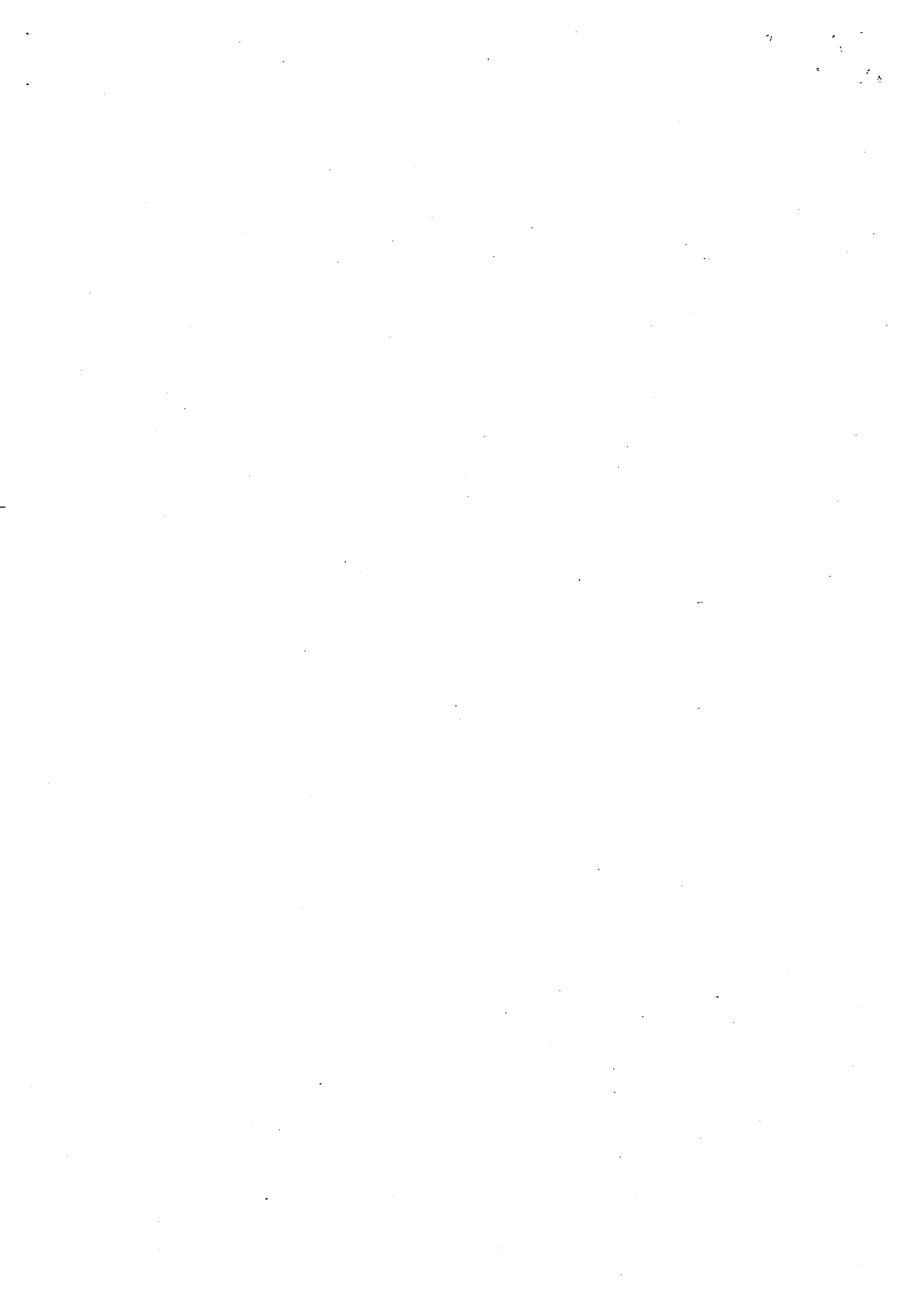
HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 5 (Dv 3104 A).



Birgitta Laestander

Rådman

I avgörandet har också deltagit nämndemännen Ulf Bourker-Jacobsson, Hans Kjellman och Bo Klasmark. Föredragande har varit Lina Hjorth.



Handläggare

Ulla-Britt Fredén

010-5735106

ulla-britt.freden@skatteverket.se

Priveq G.P. III AB
BOX 5295
102 46 STOCKHOLM

Skattebetalare: Priveq G.P. III AB

Person-/Organisationsnr: 556665-7119

Taxeringsår: 2011

Omprövning på initiativ av: Skatteverket

Omprövat beslut: Grundläggande beslut om årlig taxering

Omprövningen gäller: Kostnadsförd mervärdesskatt

BESLUT

Skatteverket beslutar att inte medge avdrag för mervärdesskatt med 818 769 kr. Avdragsrätt föreligger inte enligt 16 kap 16 § Inkomstskattelagen.

MOTIVERING**Kostnadsförd mervärdesskatt**

Priveq G.P. III AB har gjort avdrag vid inkomsttaxeringen 2011 för ingående moms med 818 769 kr som är hänförlig till kostnader för förvaltningen av Fond III KB. Avdrag har medgetts idag genom omprövningsbeslut mervärdesskatt, redovisningsperiod december 2010. Avdragsrätt för denna mervärdesskatt föreligger inte enligt 6 kap 16 § Inkomstskattelagen. Bolagets inkomsttaxering höjs följaktligen med 818 769 kr.

Beslutet har förankrats hos en särskilt kvalificerad handläggare.

Hur man begär omprövning eller överklagar - se bilaga.

Datum
2012-06-05Referensnummer
556665-7119
82-2692849

(Underskrift)

Ulla-Britt Fredén



Stor företagsskattekontoret Gbg
40332 GÖTEBORG

Omprövningsbeslut

Datum
2012-06-05

Referensnummer
556665-7119
82-2692848

1 (2)

Handläggare

Ulla-Britt Fredén
010-5735106

ulla-britt.freden@skatteverket.se

Priveq G.P. III AB
BOX 5295
102 46 STOCKHOLM

Skattebetalare:	Priveq G.P. III AB
Person-/Organisationsnr:	556665-7119
Taxeringsår:	2010
Omprövning på initiativ av:	Skatteverket
Omprövat beslut:	Grundläggande beslut om årlig taxering
Omprövningen gäller:	Kostnadsför mervärdesskatt Eftertaxering

BESLUT

Skatteverket beslutar genom eftertaxering att inte medge avdrag för mervärdesskatt med 740 227 kr. Avdragsrätt föreligger inte enligt 16 kap 16 § Inkomstskattelagen.

MOTIVERING

Kostnadsförd mervärdesskatt

Priveq G.P. III AB har gjort avdrag vid inkomsttaxeringen 2010 för ingående moms med 740 227 kr som är hänförlig till kostnader för förvaltningen av Fond III KB. Avdrag har medgetts idag genom omprövningsbeslut mervärdesskatt, redovisningsperiod december 2008. Avdragsrätt för denna mervärdesskatt föreligger därmed inte enligt 16 kap 16 § Inkomstskattelagen. Bolagets inkomsttaxering höjs följaktligen med 740 227 kr.

Eftertaxering

Priveq G.P. III AB har vid inkomsttaxeringen 2010 felaktigt gjort avdrag för mervärdesskatt med 740 227 kr.

Datum
2012-06-05Referensnummer
556665-7119
82-2692848

Om tiden för vanlig omprövning på Skatteverkets initiativ till den skattskyldiges nackdel har gått ut får Skatteverket med stöd av 4 kap 15-16 §§ Taxeringslagen, TL, ompröva genom att fatta beslut om eftertaxering. För det krävs att den skattskyldige i självdeklarationen eller på annat sätt under förfarandet hos Skatteverket lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Den oriktiga uppgiften ska ha medfört att taxeringsbeslutet har blivit felaktigt eller inte har fattats. Ändringen måste avse belopp av någon betydelse. Eftertaxering får inte ske om beslutet skulle framstå som uppenbart oskäligt. Begreppet oriktig uppgift innefattar såväl en oriktig sakuppgift som att låta bli att lämna en uppgift som man är skyldig att lämna.

Det har inte framgått av lämnad inkomstdeklaration för taxeringsår 2010 att Priveq G.P. III AB gjort avdrag för ingående moms. Detta har medfört att inkomsttaxeringen 2010 blivit upptagen till för lågt belopp.

Enligt Skatteverkets mening har ni lämnat sådana oriktiga uppgifter som utgör en förutsättning för eftertaxering. Ändringarna avser belopp av betydelse. Skatteverket anser inte att det framstår som uppenbart oskäligt att eftertaxera bolaget för ifrågavarande belopp. Samtliga förutsättningar för eftertaxering är således uppfyllda.

Beslutet har förankrats hos en särskilt kvalificerad handläggare.

Hur man begär omprövning eller överklagar - se bilaga.

(Underskrift)
Ulla-Britt Fredén

**Skatteverket**Storföretagsskattekontoret Gbg
40332 GÖTEBORG**Omprövningsbeslut**Datum
2012-06-05Referensnummer
556665-7119
82-2692847

1 (2)

Handläggare

Ulla-Britt Fredén
010-5735106

ulla-britt.freden@skatteverket.se

Priveq G.P. III AB
BOX 5295
102 46 STOCKHOLM

Skattebetafare:	Priveq G.P. III AB
Person-/Organisationsnr.	556665-7119
Taxeringsår:	2009
Omprövning på initiativ av:	Skatteverket
Omprövat beslut:	Grundläggande beslut om årlig taxering
Omprövningen gäller:	Kostnadsförd mervärdesskatt Eftertaxering

BESLUT

Skatteverket beslutar genom eftertaxering att inte medge avdrag för mervärdesskatt med 657 986 kr. Avdragsrätt föreligger inte enligt 16 kap 16 § Inkomstskattelagen.

MOTIVERING**Kostnadsförd mervärdesskatt**

Priveq G.P. III AB har gjort avdrag vid inkomsttaxeringen 2009 för ingående moms med 657 986 kr som är hänförlig till kostnader för förvaltningen av Fond III KB. Avdrag har medgetts idag genom omprövningsbeslut mervärdesskatt, redovisningsperiod december 2008. Avdragsrätt för denna mervärdesskatten föreligger därmed inte enligt 16 kap 16 § Inkomstskattelagen. Bolagets inkomsttaxering höjs följaktligen med 657 986 kr.

Eftertaxering

Priveq G.P. III AB har vid inkomsttaxeringen 2009 felaktigt gjort avdrag för ingående moms med 657 986 kr. Om tiden för vanlig omprövning på Skatteverkets initiativ till den skattskyldiges nackdel har gått ut får Skatteverket

Datum
2012-06-05Referensnummer
556665-7119
82-2692847

med stöd av 4 kap 15-16 §§ Taxeringslagen, TL, ompröva genom att fatta beslut om eftertaxering. För det krävs att den skattskyldige i självdeklarationen eller på annat sätt under förfarandet hos Skatteverket lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Den oriktiga uppgiften ska ha medfört att taxeringsbeslutet har blivit felaktigt eller inte har fattats. Ändringen måste avse belopp av någon betydelse. Eftertaxering får inte ske om beslutet skulle framstå som uppenbart oskäligt. Begreppet oriktig uppgift innefattar såväl en oriktig sakuppgift som att låta bli att lämna en uppgift som man är skyldig att lämna.

Det har inte framgått av lämnad inkomstdeklarationer för taxeringsår 2009 att Priveq G.P. III AB gjort avdrag för ingående moms. Detta har medfört att inkomsttaxeringen 2009 blivit upptagen till för lågt belopp.

Enligt Skatteverkets mening har ni lämnat sådana oriktiga uppgifter som utgör en förutsättning för eftertaxering. Ändringarna avser belopp av betydelse. Skatteverket anser inte att det framstår som uppenbart oskäligt att eftertaxera bolaget för ifrågavarande belopp. Samtliga förutsättningar för eftertaxering är således uppfyllda.

Beslutet har förankrats hos en särskilt kvalificerad handläggare

Hur man begär omprövning eller överklagar - se bilaga.

(Underskrift)
Ulla-Britt Fredén

Omprövningsbeslut
Mervärdesskatt^cBilaga 4
1Datum
2012-06-05Person-/organisationsnummer
556665-7119
Beslutsidentitet
MV5Handläggare i detta ärende
Ulla-Britt Fredén
010-5735106Priveq G.P. III AB
BOX 5295
102 46 STOCKHOLM

Skattskyldig: Priveq G.P. III AB

Person-/organisationsnr: 556665-7119

Redovisningsperiod/-er: OKT - DEC 08, OKT - DEC 09, OKT - DEC 10

Omprövat beslut: Grundbeslut

Saken: Vinstutdelning eller skattepliktig omsättning
Ingående moms
Efterbeskattning**Beslut**

Skatteverket beslutar att genom efterbeskattning påföra utgående moms på fakturerade skattepliktiga tjänster (management fee) med 3 522 594 kr för redovisningsperioden december 2008, 3 466 128 kr för redovisningsperioden december 2009 och genom omprövning med 3 435 875 kr för redovisningsperioden december 2010.

Skatteverket beslutar att medge avdrag för ingående moms med 657 986 kr för redovisningsperioden december 2008, 748 154 kr för redovisningsperioden december 2009 och 825 662 kr för redovisningsperioden december 2010, då verksamheten i sin helhet är skattepliktig. Full avdragsrätt för en ingående moms i verksamheten föreligger.

Beloppsmässig sammanställning av beslutet, se också bifogad/e specifikation/-er

	Nu beslutade belopp	Tidigare beslutade belopp	Ändringsbelopp ¹
Skatt	8 206 429	13 634	8 192 795
Skattetillegg			
		Summa	8 192 795
		Beräknad ränta²	189 461
		Summa nettoändringsbelopp och beräknad ränta	8 382 256
Höjnings- ³ belopp:	8 192 795	Förfalldag ⁴ höjningsbelopp: 2012-07-12	
Sänkings- ³ belopp:			
Bankgiro:	5050-1055	OCR-nummer:	1655666571195

¹ Minustecken före beloppet innebär sänkning. Om inget tecken anges före beloppet innebär detta en höjning.

² Kostnadsränta har beräknats på höjningsbeloppet netto. Räntan förändras om transaktioner inträffar på skattekontot efter senaste avstämningssdag - se det senaste kontoutdraget.

³ Höjningsbeloppet motsvarar summan av de ändringsbelopp som innebär höjning. Sänkingsbeloppet motsvarar summan av de ändringsbelopp som innebär sänkning.

⁴ Med förfalldag menas den dag betalning ska finnas bokförd på Skatteverkets bankgiro.

Skäl för beslutet

Skatteverket beslut har föregåtts av revision hos Priveq G.P. III AB, nedan kallat Bolaget. Vad som framkommit vid revisionen har redovisats för i revisionspromemoria upprättad den 13 december 2011. Erinringar mot promemorian har inkommit den 25 januari 2012.

Vinstutdelning eller skattepliktig omsättning

Bolaget är förvaltare av riskkapitalfonden Priveq Investment Fond III KB, nedan benämnd Fonden. Bolaget är komplementär i fonden. Kommanditdelägare är olika institutioner som investerar pengar i fonden.

Bolaget har som förvaltare av Fonden i investeringsskedet arbetat med att kartlägga och välja lämpliga företag för Fonden att investera i. Dessa bolag benämns portföljbolag. Bolaget bistår även med rådgivning, kontaktnät, strategiska planer och affärsmodeller för att öka värdet av de portföljbolag som fonden investerat i. Rådgivarna ingår oftast i portföljbolagens styrelser. Dessutom sköts den administrativa delen med upprättande av årsredovisning, deklaration för Fonden, samt löpande rapporter och möten med investerarna.

Enligt punkt 8.3 "Allocation to the General Partner" i bolagsavtalet för Fonden ska ersättning utbetalas till Bolaget = General Partner för dess utförda tjänster i samband med investeringarna. Denna ersättning benämnd management fee ska först tillgodoräknas Bolaget vid resultatfördelningen mellan delägarna. Därefter sker resultatfördelning i enlighet med vad som anges i nästa stycket nedan. Management feen utgår under fondens första år med 1,5 - 2 % av det kapital som investerarna lovat investera, vilket motsvarar ca 13,8 miljoner kr. Fonden ska betala kontant inom 10 dagar från att en skriftlig handling (draw down notice) erhållits. Management feen erläggs i förväg för ett halvår, den 1 januari och den 1 juli varje år.

Datum

2012-06-05

Person-/organisationsnummer

556665-7119

Beslutsidentitet

MV5

Vid ev. framtida vinster vid försäljning av portföljbolagen ska kommanditdelägarna dvs. investerarna först ha tillbaka investerat kapital (investering i portföljbolagen + löpande kostnader som management fee) med en ränta på 8 % per år. Resterande del av vinsten fördelas med 80 % till kommanditdelägarna och 20 % till komplementären, dvs Bolaget.

Bolaget har i enlighet med bolagsavtalet skickat faktura till Fonden två gånger per år. Fakturorna har avsett management fee för ett halvår framåt + ev utlägg. Betalning av fakturorna har erhållits inom 10 dagar. Mervärdesskatt har endast upptagits på fakturorna för momspliktiga utlägg. Bolaget har redovisat management fee som en ej mervärdesskattepliktig intäkt i verksamheten och Fonden har redovisat den som en kostnad. Det kan noteras att Fonden inte bedriver någon mervärdesskattepliktig verksamhet, vilket medför att avdragsrätt inte föreligger för ingående moms.

Fakturor utan moms har skickats till Fonden med 14 090 379 kr för beskattningsår 2008, 13 864 515 kr för beskattningsår 2009 och 13 743 502 kr för beskattningsår 2010.

Gällande rätt m.m.

Enligt 2 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (ML) förstås med omsättning av vara att en vara överläts mot ersättning, eller att en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 och 3 §§. Enligt tredje stycket i samma paragraf förstås med omsättning av tjänst att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon, eller att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt 5, 7 eller 8 §§.

Av artikel 2.1 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, framgår att leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap ska vara föremål för mervärdesskatt. Vidare framgår av punkten c att även tillhandahållande av tjänster mot ersättning ska vara föremål för mervärdesskatt under förutsättning att tillhandahållandet görs inom en medlemsstats territorium och av en beskattningsbar person i denna egenskap.

EG-domstolen har i målet 154/80, Aardappelbewaarplaats, punkterna 9-13, angett att ett gemenskapsrättsligt begrepp ska tolkas i enlighet med gemenskapsrätten och att dess innebörd således inte är beroende av innehållet i nationell rätt. Det ska finnas ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och den ersättning som erhålls, vilken måste kunna uttryckas i pengar och representera ett subjektivt värde, för att ett tillhandahållande av tjänst ska föreligga.

Högsta Förvaltningsdomstolen har fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked från 30 maj 2000, RÅ 2001 ref. 60. Av förhandsbeskedet framgår att delägarna i ett kommanditbolag skulle bedriva sin advokatverksamhet i kommanditbolaget. Enligt konsultavtalet skulle delägarna erhålla en preliminär ersättning varje månad under verksamhetsåret. Vad som återstod av kommanditbolagets resultat vid årets slut efter verkställda konsolideringsåtgärder skulle i huvudsak fördelas lika mellan delägarna. Varje delägare skulle enligt konsultavtalet tillhandahålla "sin" advokat på heltid för att vara verksam inom ramen för sin verksamhet som drivs i kommanditbolaget. Vad som avtalats enligt det ingivna konsultavtalet var enligt nämndens mening i allt väsentligt endast en bekräftelse av delägarbolagens åtaganden enligt bolags- och delägaravtalet. Vad som avtalats enligt konsultavtalet ansågs redan ingå i åtagandet att företräda eller delta i förvaltningen av kommanditbolaget och åtagandet utgjorde inte någon sådan självständig

verksamhet av det slag som förelåg i C-23/98, Heerma. Av denna anledning förelåg det inte någon omsättning av tjänster mellan ett advokatbolag (delägaren) och kommanditbolaget.

Gemenskapsrättens definitioner av begreppen tillhandahållande och ersättning är av avgörande betydelse för om en omsättning ska anses ha skett eller inte. Enligt direktivet är begreppet tillhandahållande av tjänst mycket vitt. Det är enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet indirekt bestämt och innefattar varje transaktion som inte utgör leverans av varor. EG-domstolens tolkning av gemenskapsrätten 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 ersättning i någon form utgår. Om ersättningen till delägaren endast utgår i form av rätt till viss del i eventuellt överskott av bolagets verksamhet torde kravet på ersättning vanligen inte vara uppfyllt.

Högsta Förvaltningsdomstolen har i dom RÅ 2007 ref 6, fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 16 november 2005. Ärendet avsåg ett kommanditbolag som ansågs skattskyldigt till mervärdesskatt för förvärv av tjänster från utländsk delägare. De tjänster som bedömdes i målet var olika administrativa tjänster som ett utländskt bolag, som den utländska delägaren tecknat avtal med, skulle utföra dels åt komplementären själv, dels för att fullgöra dennes skyldigheter att utföra tjänster åt kommanditbolaget. Frågan gällde om de sistnämnda tjänsterna utgjorde skattepliktiga omsättningar som kommanditbolaget var skattskyldigt för som förvärvare.

Skatterättsnämnden gjorde, i det fastställda ärendet, bedömningen att en grundläggande förutsättning för att det ska anses vara fråga om en förvaltningsåtgärd i handelsbolaget är 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 ingå i hans förvaltningsåliggande. En sådan situation föreligger inte när en utomstående person, oavsett om det sker på uppdrag av en bolagsman eller inte, mot ersättning utför tjänster åt handelsbolaget eller kommanditbolaget. Transaktionen ska därför behandlas som en omsättning i mervärdesskatt hänseende.

Bolagets synpunkter

Bolaget har i erinringar mot revisionspromemorian hänvisat och bifogat Kammarrättens dom (mål nr 3711-10, 3712-10, 4787-4790-10) och ansett att utgående moms ej ska påföras då ersättningen är att betrakta som en förtida vinstutdelning enligt punkt 8.3 av Limited Partnership Agreement (bolagsavtal).

Åberopad kammarrättsdom avser ett likartat fall där management fee utbetalts skattefritt från ett kommanditbolag (fond) till ett förvaltande bolag. Kammarrätten har funnit att riskkapitalbolaget har agerat i kommanditbolagets namn när det hanterar kommanditbolagets verksamhet. Bolagsavtalet får anses innebära att delägarna kommer överens om hur ersättningen för förvaltningen av kommanditbolagets verksamhet ska fördelas. Kammarrätten anser att bolagets förvaltning och åtgärder för kommanditbolagets räkning inte utgör omsättning i mervärdesskattelagen mening.

Datum

2012-06-05

Person-/organisationsnummer

556665-7119

Beslutsidentitet

MV5

Skatteverkets bedömning

Det är gemenskapsrätten som utgör grunden för tolkningen av begreppet omsättning i mervärdesskattelhänseende. Det avgörande är om det föreligger en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning enligt gemenskapsrätten. Det ska avgöras utifrån förutsättningarna i de enskilda fallen om det är fråga om en omsättning eller endast en vinstfördelning mellan delägare och kommanditbolag.

Skatteverket har offentliggjort sitt ställningstagande i denna fråga den 15 maj 2007 dnr 131 180121-07/111. Skatteverket har i ställningstagandet ansett att följande omständigheter ska föreligga för att det ska vara fråga om omsättning:

- En vara eller tjänst ska tillhandahållas från delägaren till kommanditbolaget.
- En mot tillhandahållandet korresponderande motprestation, dvs. en ersättning, ska erläggas från kommanditbolaget till delägaren.

Om delägaren tillhandahåller en vara eller tjänst till kommanditbolaget mot en avtalad ersättning som inte är direkt beroende av kommanditbolagets framtida resultat är det fråga om en omsättning i mervärdesskattelhänseende. Delägaren agerar i sådant fall på samma sätt som en utomstående som tillhandahåller varor eller tjänster till bolaget mot ersättning.

Bolaget har som affärsidé att starta fonder för riskkapital. Verksamhet består i att först hitta finansiärer, sedan investera i lämpliga bolag som bedömts ha tillväxtpotentialer, så att de kan avyttras eller börsnoteras med vinst inom fondens beräknade livslängd på 10 år. För de tjänster som utförs åt fonderna faktureras löpande arvode. Bolaget har för sådana tjänster årligen fakturerat management fee till Fonden med ca 13,8 mkr per år. Ersättningen har upptagits som en skattepliktig intäkt hos Bolaget och som en kostnad hos Fonden. Betalning av fakturorna har erhållits i nära anslutning till utfärdandet av fakturan. Det finns således ett direkt samband mellan de tjänster som Bolaget tillhandahållit och fakturerat och den ersättning som erhållits från Fonden.

Management fee utgår alltid till Bolaget oavsett resultatet i Fonden. Bolaget har således i likhet med en utomstående person skickat en faktura för de tjänster som utförs för Fondens räkning. Fakturan har därefter betalats av Fonden med likvida medel. Fakturan har både hos Bolaget och Fonden redovisats som en ordinarie intäkt- resp. kostnadsfaktura. Varken Bolaget eller Fonden har således betraktat management fee som insättning av eget arbete i kommanditbolaget dvs. Fonden i redovisningen.

Skatteverkets bedömning är att de tjänster som bolaget har fakturerat till Fonden är att betrakta som omsättning i mervärdesskattelhänseende.

Detta innebär en höjning av den utgående moms med 3 522 594 kr (25 % av 14 090 379) för beskattningsår 2008, 3 466 128 kr (25 % av 13 864 515) för beskattningsår 2009 och 3 435 875 kr (25 % av 13 743 502) för beskattningsår 2010.

Ingående moms

Bolaget har inte redovisat utgående moms på den management fee som fakturerats till Fonden. I konsekvens med detta har Bolaget inte gjort avdrag för den ingående moms som är hänförlig till kostnader för förvaltningen av Fonden. Skatteverket har som ovan angetts ansett att förvaltningstjänsterna är en

Datum

2012-06-05

Person-/organisationsnummer

556665-7119

Beslutsidentitet

MV5

skattepliktig omsättning och att utgående moms ska tas ut på management fee för åren 2008-2010. Detta får till följd att hela Bolagets verksamhet för dessa år är skattepliktig. Full avdragsrätt för den ingående momsen i verksamheten föreligger.

Avdrag medges för ytterligare ingående moms med 657 986 kr för år 2008, 748 154 kr för år 2009 och 825 662 kr för år 2010

Efterbeskattning

Bolaget har i skattedeclarationer för år 2008 och år 2009 inte redovisat utgående moms med 3 522 594 kr resp. 3 466 128 kr på tjänster som fakturerats till Fonden.

Om tiden för vanlig omprövning på Skatteverkets initiativ till den skattskyldiges nackdel har gått ut får Skatteverket med stöd av 21 kap. 10-11 §§ Skattebetalningslagen, SBL ompröva genom att fatta beslut om efterbeskattning. För det krävs att den skattskyldige i skattedeclaration eller på annat sätt under förfarandet hos Skatteverket lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen. Den oriktiga uppgiften ska ha medfört att beskattningsbeslutet har blivit felaktigt eller inte har fattats. Ändringen måste avse belopp av någon betydelse. Efterbeskattning får inte ske om beslutet skulle framstå som uppenbart oskäligt. Begreppet oriktig uppgift innefattar såväl en oriktig sakuppgift som att låta bli att lämna en uppgift som man är skyldig att lämna.

Det har inte framgått av de lämnade skattedeclarationerna att Bolaget tagit upp den utgående momsen med 3 522 594 kr för lågt belopp för år 2008 och med 3 466 128 kr för lågt belopp för år 2009. Detta har medfört att moms att betala för redovisningsperioderna blivit för låga.

Enligt Skatteverkets mening har ni lämnat sådana oriktiga uppgifter som utgör en förutsättning för efterbeskattning. Ändringarna avser belopp av betydelse. Skatteverket anser inte att det framstår som uppenbart oskäligt att efterbeskatta bolaget för ifrågavarande belopp. Samtliga förutsättningar för efterbeskattning av taxeringsår 2008 och 2009 är således uppfyllda.

Detta beslut har förankrats hos en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Information

Om det finns ett överskott på skattekontot före förfallodagen på detta beslut betalar Skatteverket inte ut ett belopp som motsvarar kravet enligt detta beslut, 64 kap. 4 § 3 skatteförfarandelagen (SFL).

Medför detta beslut pengar att återfå betalas inte ett belopp motsvarande underskott och andra eventuella krav på skattekontot ut.

Hur man begär omprövning eller överklagar samt upplysningar, se bilaga.

(Underskrift)

Ulla-Britt Fredén

Datum
2012-06-05

Person-/organisationsnummer

556665-7119

Beslutsidentitet

MV5

Nedan lämnas en specifikation över Skatteverkets omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt för angiven/angivna redovisningsperiod/-er

Redovisningsperiod	OKT - DEC 08	OKT - DEC 09	OKT - DEC 10
Nu beslutade belopp			
Skatt	3 017 763	2 611 772	2 576 894
Skattetillägg låg			
Skattetillägg mellan			
Skattetillägg hög			
Avgår tidigare beslutade belopp			
Skatt	153 155	-106 202	-33 319
Skattetillägg låg			
Skattetillägg mellan			
Skattetillägg hög			
Höjning/Sänkning			
Skatt	2 864 608	2 717 974	2 610 213
Skattetillägg låg			
Skattetillägg mellan			
Skattetillägg hög			
Summa höjning/sänkning	2 864 608	2 717 974	2 610 213

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom två månader* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.