

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

**HEMLIG**

jämlikt. 27...kap. 104...SFSL

2013-05-16 1...Cw  
sign

HÖGSTA  
FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN

Mål nr  
5833-12

meddelad i Stockholm den 16 maj 2013

## KLAGANDE

[REDACTED]

[REDACTED]

**MOTPART**  
Skatteverket  
171 94 Solna

## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 24 september 2012 i ärende dnr 57-11/I, se bilaga

## SAKEN

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågan om den s.k. gap fee som erhålls utgör ersättning för tillhandahållande av tjänster.

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet såvitt avser frågan hur beskattningsunderlaget ska bestämmas och avvisar ansökningen i den delen.

Postadress  
Box 2293  
103 17 Stockholm

Besöksadress  
Birger Jarls torg 13

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

Telefax  
08-561 678 20

Expeditionstid  
måndag – fredag  
08:00-16:30

## DOM

Mål nr  
5833-12

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

## YRKANDEN M.M.

[REDACTED] yrkar i första hand att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, förklarar att gap fee inte utgör ersättning för tillhandahållna mervärdes- skattepliktiga tjänster. I andra hand yrkar [REDACTED] att gap fee ska anses avse såväl skattepliktiga kapitalförvaltningstjänster som skattefria fondförvaltnings- tjänster och att beskattningsunderlaget därför ska bestämmas genom uppdelning efter skälig grund enligt 7 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

[REDACTED] anför i huvudsak följande. Något garantiåtagande från [REDACTED] (bolaget) av det slag som Skatterättsnämnden baserar det överklagade förhandsbeskedet på, dvs. att bolaget ska ha resurser för att kunna tillhandahålla kapitalförvaltningstjänster i viss omfattning, finns inte reglerat i avtalet. I själva verket är det bolaget som garanteras att intäkterna från avtalet ska uppgå till ett visst minsta belopp. För det fall gap fee anses utgöra ersättning för tjänster som bolaget tillhandahåller omfattar ersättningen endast de tjänster som regleras i avtalet, dvs. kapitalförvaltning och fondförvaltning. En uppdelning ska då göras baserat på mervärdesskatteplikten för tjänsterna.

Skatteverket anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

*Bakgrund och frågorna i målet*

Av ansökan om förhandsbesked framgår följande. Bolaget har ingått ett avtal med [REDACTED] avseende tillhandahållande av kapitalförvaltnings-

## DOM

Mål nr  
5833-12

tjänster. Enligt avtalet åtar sig bolaget att förvalta [REDACTED] kapital, vilket består av diskretionära mandat och investeringsfonder. Ansökan avser de diskretionära mandaten. Ersättning för bolagets åtaganden utgår i form av dels en fixed fee som baseras på de förvaltade tillgångarnas värde vid vissa specificerade tidpunkter, dels en performance fee som baseras på tillväxten av det förvaltade kapitalet. [REDACTED] förbinder sig att köpa tjänster av bolaget för ett visst minimivärde per år för vilket bolaget får ersättning i form av minimum fee. Om fixed fee understiger minimum fee så har bolaget rätt att fakturera mellanskillnaden genom en gap fee.

Frågorna i målet är om gap fee ska anses utgöra ersättning för tjänster som bolaget tillhandahåller och, om så är fallet, hur beskattningsunderlaget ska bestämmas.

*Ersättning för tillhandahållande av tjänster*

Enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML anses en tjänst omsatt om den mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). För att det ska vara fråga om tillhandahållande mot ersättning i dessa bestämmelsers mening krävs att det finns en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls (se mål 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, punkt 12).

Det som ska avgöras är således om det finns en sådan direkt koppling mellan den gap fee som under vissa förutsättningar ska utgå och de kapitalförvaltningstjänster som tillhandahålls att vederlaget i form av gap fee kan anses vara en del av ersättningen för dessa tjänster. Högsta förvaltningsdomstolen gör när det gäller den frågan följande bedömning.

Innebörden av avtalet får anses vara att bolaget ska tillhandahålla vissa tjänster och för detta få ersättning beräknad enligt vissa principer. Oavsett vilka av de

## DOM

Mål nr  
5833-12

ovan nämnda beräkningsgrunderna som används för att fastställa ersättningens storlek får denna därför i sin helhet anses utgöra vederlag för de tjänster som tillhandahålls. Detta gäller således även när ersättningen beräknas med tillämpning av avtalets bestämmelser om minimum fee och gap fee. Dessa bestämmelser får nämligen närmast uppfattas så att [redacted] åtagit sig att betala en viss minimiersättning för de köpta kapitalförvaltningstjänsterna oberoende av vilken omfattning de kommer att få.

Av det sagda följer att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas i denna del.

*Bestämmande av beskattningsunderlaget*

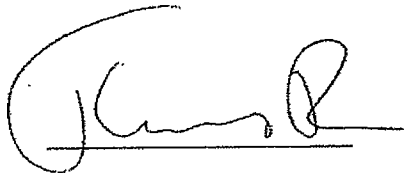

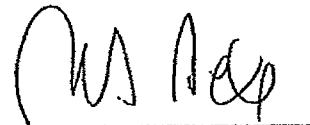
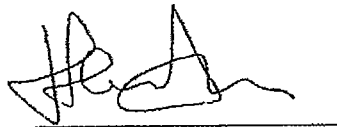
Bolaget vill med denna fråga få klarlagt om ersättning i form av gap fee är skattepliktig i sin helhet eller om en del av ersättningen ska anses avse omsättning som är undantagen från skatteplikt.

Avtalet med [redacted] omfattar både diskretionär kapitalförvaltning, som i princip är skattepliktig, och förvaltning av investeringsfonder, som enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML är skattefria. Bolaget har begränsat ansökan om förhandsbesked till att avse endast den diskretionära förvaltningen men har samtidigt angett att Skatterättsnämnden ska besvara de ställda frågorna utifrån den omständigheten att både skattepliktiga och skattefria tjänster tillhandahålls. Bolaget har dock inte på ett tydligt sätt konkretiserat vilka skattefria tjänster som tillhandahålls inom ramen för den diskretionära förvaltningen.

## DOM

Mål nr  
5833-12

De lämnade förutsättningarna utgör i denna del inte ett så klart och entydigt underlag att de kan läggas till grund för ett förhandsbesked. Beskedet bör därför undanröjas i den del det avser frågan hur beskattningsunderlaget ska bestämmas.



I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Nils Dexe, Kristina Ståhl, Anita Saldén Enérus och Thomas Bull.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.