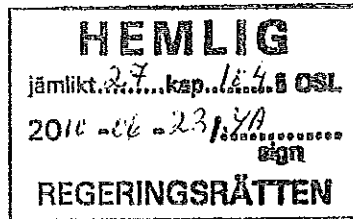


REGERINGSRÄTTENS

DOM



Mål nr
7153-09

meddelad i Stockholm den 23 juni 2010

KLAGANDE
Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 2 november 2009 i ärende dnr 32-08/I, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att leveransen och installationen av hiss ska anses som tillhandahållande av en sådan tjänst avseende fastighet m.m. som avses i 1 kap. 2 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

DOM

2

Mål nr
7153-09

Regeringsrätten 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 rubrikerna Regeringsrättens avgörande och Skälen för Regeringsrättens avgörande.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, ska besluta att leveransen och monteringen av hissmodellen [REDACTED] i mervärdes-skattehänseende behandlas som omsättning av en tjänst. Skatteverket anför i huvudsak följande. Kostnaden för hissen utgör den klart övervägande delen av totalkostnaden för transaktionen. Om kostnaden för varan relateras till totalkostnaden för tillhandahållandet innebär detta att en högre materialkostnad för en vara av motsvarande sort skulle påverka bedömningen av hur leveransen ska klassificeras. Prissättningen av varan respektive kostnaden för tjänsten skulle då också få stor betydelse. Även med beaktande av EU-domstolens dom i målet C-111/05 är omständigheterna sådana att det är fråga om tillhandahållande av en tjänst. Det kunden får och efterfrågar är inte bara en leverans av en hiss utan även de tjänster som krävs för att hissen ska kunna nyttjas på avsett sätt. Den färdigmonterade hissen är anpassad för byggnaden och efter kundens önskemål. Omfattande arbeten utförs när hissen monteras i fastigheten och torde vara av stor betydelse för det totala tillhandahållandet.

[REDACTED] (bolaget) bestrider bifall till överklagandet och anför i huvudsak följande. Inslaget av montering i kunds lokal svarar endast mot en sammansättning av hissdelar som inte har kunnat sättas ihop tidigare med hänsyn till vad som ryms som ett och samma kolli vid transport (lastbil), följt av ett förhållandevis okomplicerat anbringande av densamma på en plats som kunden sedan tidigare utsett för ändamålet.

SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b mervärdesskattelagen (1994:200), ML, ska vid omsättning av vissa i paragrafens andra stycke angivna tjänster den som förvärvar tjänsterna vara skattskyldig för omsättningen, om förvärvaren är en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster. Även annan som tillhandahåller sådana tjänster åt näringsidkaren förvärvsbeskattas. De tjänster som avses är enligt andra stycket bl.a. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till mark- och grundarbeten, bygg- och anläggningsarbeten, bygginstallationer eller slutbehandling av byggnader.

Enligt förarbetena har dessa bestämmelser om s.k. omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, som trädde i kraft den 1 juli 2007, införts för att motverka undandragande av mervärdesskatt inom denna del av näringslivet (prop. 2005/06:130 s. 34). I artikel 199.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt anges att medlemsstaterna när det gäller bl.a. leveranser eller tillhandahållanden av byggtjänster, inbegripet reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster avseende fast egendom samt överlämnande av vissa byggnadsarbeten, får föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs. Direktivet syftar i denna del till att underlätta för medlemsstaterna att förenkla reglerna och förhindra skatteundandragande och skatteflykt inom vissa sektorer och för vissa typer av transaktioner (direktivets preambel, p. 42).

När det gäller räckvidden av den omvända skattskyldigheten anfördes bl.a. följande i propositionen (s. 41 f.):

En byggnads- eller anläggningsentreprenad betraktas som ett skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst. Skattskyldigheten omfattar även material och andra varor som tillhandahålls i samband med tjänsten. Detta följer av allmänna principer. Att omvänd skattskyldighet ska gälla vid omsättning av en tjänst som innebär att bygg- och anläggningsarbete utförs betyder att denna skattskyldighet ska omfatta hela omsättningen, dvs. både själva arbetet samt material och andra

Mål nr
7153-09

varor som används. Motsvarande gäller i samband med att tjänster bestående i mark- och grundarbeten, bygginstallation eller slutbehandling av byggnader utförs, i de fall transaktionerna innefattar både arbete och material eller andra varor. För sådana omsättningar kommer hela ersättningen att utgöra beskattningsunderlag för de tillhandahållande som omfattas av omvänd skattskyldighet (7 kap. 2 § första stycket och 3 § 1 ML).

Om ett företag enbart levererar byggmaterial ska en sådan omsättning däremot inte omfattas av omvänd skattskyldighet, oavsett om företaget är ett s.k. byggföretag eller inte. En sådan transaktion innebär omsättning av en vara och inte omsättning av en tjänst. Om det i leverantörens åtagande även ingår att utföra t.ex. bygg- och anläggningsarbete, omfattas dock hela omsättningen av omvänd skattskyldighet.

Frågan i målet är om bolagets leverans och montering av en mindre personhiss ska anses utgöra omsättning av tjänst. Det framgår av bolagets ansökan om förhandsbesked att bolaget säljer hissar som kan infogas i befintliga hus men som även säljs till projekt som avser nyproduktion. Hissarna anpassas vid tillverkningen till kundens önskemål och monteras i regel på plats av bolaget. Priset för den hissmodell som avses med ansökan är drygt 140 000 kr och därav utgör ersättningen för monteringen i genomsnitt 13,5 procent.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Förhandsbeskedet bör begränsas till att avse bolagets tillhandahållanden i de fall reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn aktualiseras.

De av bolagets tillhandahållanden som kan komma i fråga för den omvända skattskyldigheten är sådana leveranser som inte riktas direkt till fastighetsägare utan till näringsidkare som själva inte endast tillfälligt omsätter byggtjänster m.m., eller som förvärvas av underleverantörer till sådana näringsidkare. Bolagets åtaganden utgör således i dessa fall en del av en större byggtreprenad, där ofta ett flertal näringsidkare kan antas bidra med underleveranser. Dessa kan omfatta leverans och montering av byggelement, kök, sanitetsutrustning, värmeanläggningar, hissar och rulltrappor, sprinkleranläggningar, ventilationsanläggningar m.m. Denna typ av tillhandahållanden har förutsatts vara sådana omsättningar

Mål nr
7153-09

som avses med reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn (jfr prop. 2005/06:130 s. 44) och är också det slags omsättningar som får antas avses i den nämnda direktivbestämmelsen.

Enligt bolagets uppfattning innebär emellertid bl.a. det förhållandet att värdet av bolagets åtaganden till större delen avser tillverkningen av hissarna och endast till mindre del monteringsarbetena hos kunden, att bolagets tillhandahållanden i sin helhet ska anses som varuleveranser och därför inte omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet.

Frågan om ett tillhandahållande i mervärdesskattesammanhang ska anses som leverans av vara eller leverans av tjänst har behandlats av EU-domstolen i några avgöranden, som dock inte avsett byggentreprenader eller leverans och installation av byggnadsdelar av det slag som nu är aktuellt.

I målet C-111/05 Aktiebolaget NN bedömde EU-domstolen en leverans och installation av en sjökabel mellan flera EU-länder och fann, med beaktande av alla omständigheter, att leveransen skulle bedömas som en varuleverans. Domstolen uttalade dock följande (p. 37): Även om det i detta avseende stämmer att förhållandet mellan priset för varan och priset för tjänsterna är en objektiv uppgift som kan beaktas vid en klassificering av transaktionen i målet vid den nationella domstolen är det inte desto mindre så, att kostnaden för material och arbete inte i sig ska tillmätas någon avgörande betydelse.

Målet C-88/09 Graphic Procédé avsåg leverans av arbeten avseende kopiering av handlingar. EU-domstolen, som överlät den slutliga bedömningen till nationell domstol, uttalade att samtliga de omständigheter under vilka den aktuella kopieringsverksamheten bedrevs måste tas i beaktande vid kvalificeringen av denna verksamhet som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster (p. 31).

De nämnda rättsfallen ger inte stöd för att kvalificeringen av ett sammansatt tillhandahållande som antingen vara eller tjänst kan ske enbart med hänsyn till ett bedömt värde av de ingående delarna. I stället ska samtliga omständigheter

beaktas, och därvid bör enligt Regeringsrättens mening även det sammanhang i vilket tillhandahållandena sker tillmätas betydelse.

Hissinstallationen sker i de nu aktuella fallen som ett led i en byggentreprenad, där det kan antas att andra slags tillhandahållanden med varierande innehåll av varor och tjänster ingår. Att klassificera dessa omsättningar i varje särskilt fall som antingen leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst med ledning av ett på något sätt kalkylerat värde av ingående komponenter kan uppenbarligen leda till svårigheter. Detta gäller även bolagets åtagande, som innefattar såväl tillverkning i egen regi av kundanpassade hissar som den slutliga installationen av dessa hos kunderna. Vid en byggentreprenad skulle på detta sätt huvudentreprenören och olika underentreprenörer komma att behandlas olika beroende på det kalkylerade värdet av olika delar av de senares åtaganden.

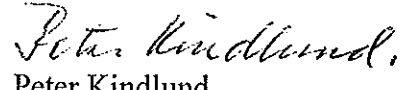
Byggentreprenader eller bygg- och anläggningstjänster torde i mervärdes-skattesammanhang genomgående ha betraktats som tillhandahållande av tjänst oavsett hur stor del av beskattningsunderlaget som kan bedömas avse värdet av de varor (byggmaterial) som ingår i tillhandahållandet (jfr bl.a. de särskilda redovisningsregler som gäller för bygg- och anläggningstjänster, 13 kap. 14 § ML). Reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn är utformade mot bakgrund av ett sådant synsätt. Inte heller direktivbestämmelsen om omvänd skattskyldighet kan antas vara avsedd att omfatta endast de omsättningar där ett beräknat delvärde för ingående varor är begränsat. Ett tillhandahållande i form av en byggentreprenad eller åtaganden som utgör led i sådana entreprenader ska således vid tillämpningen av reglerna om omvänd skattskyldighet bedömas som tillhandahållande av tjänst, om tillhandahållandet inte uteslutande eller så gott som uteslutande innefattar endast leverans av varor.

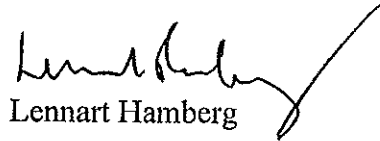
Vad som nu anförts innebär att bolagets omsättning av hissar med montering till sådana näringsidkare som utför byggtjänster m.m. ska anses som tillhandahållande av en sådan tjänst avseende fastighet m.m. som avses i 1 kap.

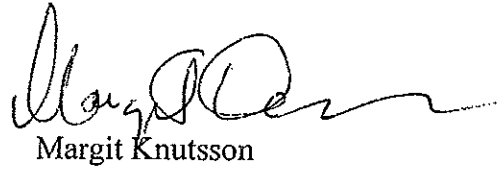
Mål nr
7153-09

2 § andra stycket ML. Förhandsbeskedet ska utformas i enlighet med detta.



Karin Almgren


Peter Kindlund


Lennart Hamberg


Margit Knutsson


Olle Stenman


Eva Norling
Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd. II

Föredraget 2010-06-02