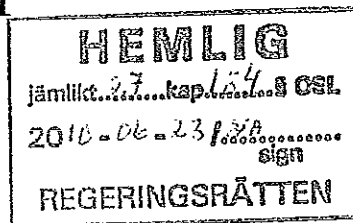


REGERINGSRÄTTENS DOM



Mål nr
7154-09

meddelad i Stockholm den 23 juni 2010

KLAGANDE
Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART
[REDACTED]

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Skatterättsnämndens beslut den 29 oktober 2009 i ärende dnr 40-08/I, se bilaga

SAKEN
Förhandsbesked angående mervärdesskatt

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

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

Regeringsrätten avvisar Skatteverkets talan i den mån den avser fråga om omvänd skattskyldighet för tjänster som tillhandahålls sökanden av dess underleverantörer.

Mål nr
7154-09

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 kök utgör en tjänst och att denna är en sådan byggtjänst som omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet samt att omvänd skattskyldighet föreligger för de monterings tjänster [REDACTED] [REDACTED] förvärvar från underleverantörerna. Skatteverket anför i huvudsak följande. Skatterättsnämnden gör gällande att det kan antas att indelningen i SNI, som exkluderar installation och montering av egentillverkade byggnadsdelar, i förevarande hänseende skulle vara i överensstämmelse med mervärdesskatte-lagstiftningens gränstragning mellan leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Skatteverket delar inte denna syn då indelningen i SNI skulle kunna innebära att oavsett omfattningen av installationsarbetena skulle den omvända skattskyldigheten inte kunna bli tillämplig när tjänster utförs och egentillverkade varor ingår. Omotiverade skillnader skulle dessutom kunna uppkomma mellan leveranser av egentillverkade respektive inköpta varor. Uppdraget att förse byggnaden med kök utgör en typisk bygginstallationstjänst.

[REDACTED] (bolaget) bestrider bifall till överklagandet och anför i huvudsak följande. Tar man ledning av SNI 2002 kan installation av egentillverkade kök inte klassificeras som en byggtjänst. Vid installation av icke egentillverkade produkter saknas ett varuelement och transaktionen ska självfallet klassificeras som en tjänst eftersom det enda som har tillhandahållits är en tjänst. De skiljaktiga i Skatterättsnämnden lägger alldeles för stor vikt vid att försäljningen av köken ingår som en del av en större totalentreprenad där bolaget endast är en av

leverantörerna av byggmaterial. Det är den objektiva karaktären av tillhandahållandet som är avgörande och inte i vilket sammanhang tillhandahållandet sker. Monteringen utförs som ett klart underordnat led till den normala verksamheten som är tillverkning och försäljning av vara. Det som tillhandahålls består till 70 procent av varor. Med hänsyn också till EG-domstolens dom i mål C-88/09 *Graphic Procédé* kan det inte råda något tvivel om att det bolaget tillhandahåller ska bedömas som en varuleverans.

SKÄLEN 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 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 kök till en näringsidkare som i sin tur bedriver byggnadsverksamhet ska anses utgöra omsättning av tjänst och i så fall en sådan tjänst som enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b och andra stycket ML omfattas av omvänd skattskyldighet.

Det framgår av bolagets ansökan om förhandsbesked att vid större köksleveranser till företag kan montering ingå. Monteringen utförs av en underleverantör till bolaget. Vid leverans av kök med montering uppgår priset för köket alltid till

Mål nr
7154-09

minst två tredjedelar av det totala priset. Ett representativt fall anges vara en leverans av kök med montering till ett byggbolag som färdigställde en fastighet med 48 lägenheter och där bolaget fakturerade byggbolaget sammanlagt 1 601 603 kr, varav 484 407 kr avsåg den monteringskostnad som bolaget i sin tur betalat till en underleverantör.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

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 byggentreprenad, 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 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 de av bolaget tillverkade köken 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. Såvitt framgår har bolaget då bedömt att ett åtagande att installera kök innefattar en varudel vars värde är värdet av bolagets åtgärder fram till dess att köksskåpen m.m. lämnat bolagets fabrik och anlänt till kunden, medan värdet av den efterföljande monteringen ska räknas som värdet av i leveransen ingående tjänster.

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 byggtreprenader 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.

Köksleveranserna sker, i de nu aktuella fallen, som ett led i en byggtreprenad, 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 olika delar till ett kök som den slutliga installationen av dessa. 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 mervärdesskattesammanhang 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 kök med montering till sådana näringsidkare som utför byggtjänster m.m. ska anses som tillhandahållande av tjänst. Tjänsterna är av det slag som omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Förhandsbeskedet ska utformas i enlighet med detta.

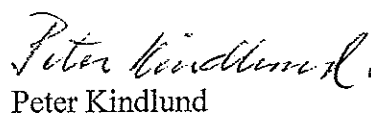
DOM

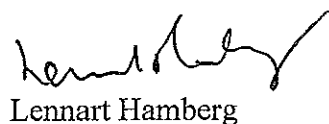
8

Mål nr
7154-09

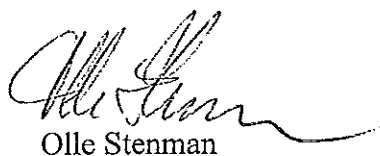
Den av Skatteverket i Regeringsrätten väckta frågan om omvänd skattskyldighet för de tjänster som tillhandahållits bolaget av dess underleverantörer har inte varit föremål för ansökan om förhandsbesked och kan därför inte prövas i målet.

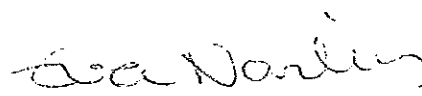

Karin Almgren


Peter Kindlund


Lennart Hamberg


Margit Knutsson


Olle Stenman


Eva Norling
Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd. II

Föredraget 2010-06-02