



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Omvända skattskyldigheten i byggsektorn

Gränsdragningen mellan vara och tjänst?

Kandidatuppsats i affärsjuridik

Författare: Kim Shaw

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 2012-05-14

Jönköping Maj 2012

Kandidatuppsats i affärsjuridik

Titel:	Omvända skattskyldigheten i byggsektorn, Gränsdragningen mellan vara och tjänst
Författare:	Kim Shaw
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2012-05-14
Ämnesord:	mervärdesskatt, omvända skattskyldighet, byggsektorn, gränsdragningsproblem, leverans av vara, tillhandahållande av tjänst

Sammanfattning

I denna uppsats utreds gränsdragningsproblemen mellan tillhandahållande av tjänst och leverans av vara, i förhållande till den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn.

I uppsatsen har ett antal domar ifrån EU-domstolen analyserats, samt domar från Regeringsrätten¹. Domarna ifrån EU-domstolen behandlar inte den omvända skattskyldigheten i byggsektorn som sådan, utan behandlar skillnaden mellan tillhandahållande av tjänst och leverans av vara i förhållande till mervärdesskatten, och har därför ansetts relevanta för uppsatsen. Rättsfallen har analyserats för att se om det går att se några generella slutsatser angående skillnaden mellan tillhandahållande av tjänst och leverans av vara.

I analysen behandlas rättsfallens betydelse i förhållande till den omvända skattskyldigheten. I analysen framkommer att Regeringsrättens avgöranden lutar sig mot antagandet att prestationen tillhandahålls i eller i ett led till en byggnadsentreprenad, vilket leder till att prestationen är att klassificera som tillhandahållande av tjänst. Rättsfallen ger således ingen ledning hur en prestation utanför en byggnadsentreprenad ska tolkas, eller hur skillnaden mellan tillhandahållandet av tjänst och leverans av vara ska göras.

I slutsatsen framkommer att rättsfallen från EU-domstolen ger viss ledning till hur en prestation ska tolkas, men ger inget tydligt svar på hur skillnaden mellan tillhandahållandet av tjänst och leverans av vara inom byggsektorn ska göras. Inte heller ger bedömningen från Regeringsrätten någon vägledning hur en prestation ska tolkas, vilket leder till att i väntan på praxis kommer en osäkerhet fortfarande råda.

¹ Nuvarande Högsta förvaltningsdomstolen

Bachelor's Thesis in Commercial and Tax Law

Title:	Reverse charge in the construction sector, Distinction between goods and services
Author:	Kim Shaw
Tutor:	Pernilla Rendahl
Date:	2012-05-14
Subject terms:	value added tax, reverse charge, construction sector, distinction between, supply of goods, supply of services

Abstract

This thesis analyses the distinction between supply of goods and supply of services, in the light of the reverse charge in the construction sector.

In this thesis a number of judgment from the court of justice and Regeringsrätten² has been analysed. The judgments from the court of justice does not deal with the reverse charge in the construction sector as such, but deals with the difference between the supply of services and supply of goods in the light of value added tax, and is therefore considered relevant for this thesis. The judgments has been analysed to see if it is possible to point out some general conclusions about the difference between supply of services and supply of goods.

The analysis discuss the judgments in relation to the reverse charge in the construction sector. The analysis shows that the judgements from Regeringsrätten lean against the assumption that the performance is supplied direct or indirect to a contracted services, and the performance should therefore be classified as supply of services. The judgments provides not any further direction how a performance outside a contracted services should be interpreted.

In the conclusion it appears that the judgements from the court of justice provides some direction as to how a performance should be interpreted, but provide no clear direction on how the difference between supply of services and supply of goods in the light of the construction sector should be made. Nor does the judgment from

² Present Högsta förvaltningsdomstolen

Regeringsrätten explain how a performance should be interpreted, and while waiting for case-law uncertainty will still prevail.

Innehåll

1 Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Syfte och avgränsning.....	2
1.3 Metod och material	3
1.4 Disposition	4
2 Introduktion till momsens och den omvända skattskyldigheten.....	5
2.1 Presentation av momsens	5
2.2 Presentation av den omvända skattskyldigheten i byggsektorn.....	6
3 Lagrummen kring den omvända skattskyldigheten i byggsektorn	8
3.1 I kap 2 § 2 st ML i sitt ursprungliga införande	8
3.2 Revideringen av I kap 2 § 2 st ML.....	9
4 Vara eller tjänst?.....	11
4.1 Introduktion	11
4.2 Rättsfall	12
4.2.1 Mål C-111/05 Aktiebolaget NN mot skatteverket.....	12
4.2.2 Mål C-41/04 Levob Verzekringen BV, OV Bank NK mot Staatsecretaris van Financiën.....	14
4.2.3 Mål C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CCP) mot Commissioners of Customs & Excise	15
4.2.4 Mål C-231/94 Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg	16
4.2.5 RÅ 2010 ref. 50 I.....	17
4.2.6 RÅ 2010 ref. 50 II.....	18
4.3 Rättsfallens betydelse vid tolkning av tillhandahållande av tjänst och leverans av vara i förhållande till den omvända skattskyldigheten.....	19
5 Sammanfattade slutsatser	24
6 Referenslista	26

Förkortningslista

Mervärdesskatt – moms

Mervärdesskattelagen (1994:200) – ML

Proposition – prop.

I Inledning

I.1 Bakgrund

På de flesta varor och tjänster som omsätts inom Sverige utgår moms,³ en del varor och tjänster är momsfria så som sjukvård och utbildning.⁴ Huvudregeln är att det är säljaren som blir skattskyldig för momsen, men i vissa fall föreligger omvänd skattskyldighet vilket innebär att det är köparen och inte säljaren som är skattskyldig för momsen.⁵ Omvänd skattskyldighet förekommer vid tre fall vid omsättning inom Sverige, i vissa fall vid omsättning av investeringsguld, vid omsättning av utsläppsrätter och vid omsättning av byggtjänster.⁶ Omvänd skattskyldighet föreligger också vid vissa fall vid omsättning av vara eller tjänst inom EU.

Sedan den 1 juli 2007 gäller omvänd skattskyldighet vid byggtjänster.⁷ Det är alltså köparen av byggtjänsten som är skattskyldig för momsen och inte parten som tillhandahåller tjänsten.⁸ Detta regleras i 1 kap 2 § 4 p Mervärdesskattelag (1994:200) (fortsättningsvis ML). För att omvänd skattskyldighet ska tillämpas krävs att det är en byggtjänst som omsätts, samt att köparen i sin egen näringsverksamhet, inte endast tillfälligt tillhandahåller byggtjänster. Om köparen inte är en sådan näringsidkare men vidareförmedlar byggtjänster till en näringsidkare som i sin näringsverksamhet, inte endast tillfälligt tillhandahåller byggtjänster ska omvänd skattskyldighet tillämpas.

Reglerna om omvänd skattskyldighet för byggtjänster infördes för att stävja problemet med att företag inom byggsektorn inte betalade in momsen till staten.⁹ Regeringen redovisade i en proposition att staten tappar 500-600 miljoner kronor varje år för att momsen inte redovisas.¹⁰ Att företagen inte redovisar momsen blir inte enbart bara en ekonomisk förlust för staten utan skapar också en skev konkurrens på marknaden, då företag som inte betalar

³ 1 kap 1 § ML.

⁴ 3 kap 4 § samt 3 kap 8 § ML.

⁵ Exempel 1 kap 2 § 4 b ML.

⁶ 1 kap 2 § ML.

⁷ 1 kap 2 § 4 b ML.

⁸ 1 kap 2 § 4 b ML.

⁹ Prop. 2005/06:130 sid. 32.

¹⁰ Prop. 2005/06:130 sid.20.

momsen kan erbjuda varor och tjänster till ett lägre pris.¹¹ På grund av bortfallet av inbetalning av moms infördes den omvända skattskyldigheten.

Den omvända skattskyldigheten blir enbart aktuell som ovan nämnts enbart vid tillhandahållande av byggtjänster och ej vid leverans av varor, vid vissa fall är det inte självklart om prestationen ska anses vara tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara. Att det inte är klarlagt vad som ska anses som vara och vad som ska anses som tjänst, kan vara ett problem för de företag som säljer en vara antingen separat eller med tillval montering företagen kan komma behöva redovisa momsen olika på dessa försäljningar. Eftersom att det inte framgår i lagtexten vad som är tillhandahållande av tjänst och vad som är leverans av vara kan detta komma att leda till kostsamma och tidskrävande utredningar av företagen. Problem angående vem som ska anses vara skattskyldig kan uppstå om företag säljer en vara som kräver ett mindre monteringsmoment, frågan dyker upp huruvida detta är tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara. Att det är viktigt hur begreppen tillhandahållande av tjänst och leverans av vara ska tolkas, men framförallt hur det påverkar behandlingen av momsen och i det praktiska huruvida en försäljning ska faktureras med eller utan moms inses då ett fel i detta förfarande kan komma att leda till skattetillägg.

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med denna uppsats är att utreda vad som ska anses utgöra skillnaden mellan tillhandahållande av tjänst och leverans av vara, inom byggsektorn i förhållande till 1 kap 2 § 2st ML. Syftet med att utreda begreppen är att förtydliga dem, och att distinktionen mellan begreppen ökar och att det därmed blir tydligare vad som är att anse som tillhandahållande av tjänst och vad som är att anse som leverans av att vara. Således torde problemet vid att bestämma vem av köpare och säljare som ska anses vara skattskyldig i förhållande till 1 kap 2 § 4b ML bli mindre.

Fokus kommer att vara att titta på hur skillnaden mellan dessa två begrepp i förhållande till 1 kap 2 § 2 ST ML påverkar vem av köpare och säljare som är skattskyldig. Redovisningen av momsen och vid vilken tidpunkt så ska ske berörs ej närmare i uppsatsen.

Uppsatsen kommer ingående beröra dessa två begrepp i relation till 1 kap 2 § 2 st ML. Utgångspunkten kommer vara svensk intern rätt, praxis ifrån EU-domstolen kommer också att tas till hjälp att reda ut begreppen.

¹¹ Prop. 2005/06 sid. 31.

I.3 Metod och material

Uppsatsen ska besvara frågan vad som ska anses som tillhandahållande av tjänst och vad som ska anses som leverans av vara sett utifrån 1 kap 2 § 2 st ML. För att besvara frågan används EU-lagstiftning, lag, förarbeten, praxis samt doktrin.

EU har givit ut direktiv som behandlar momsen, detta för att momsen inom EU ska bli mer enhetlig. Det nu gällande direktivet är rådets direktiv 2006/112 /EG. I direktivets 24 artikel finns definierat vad som ska anses utgöra leverans av varor. Direktivets 199 artikel ger medlemsländerna rätt att på vissa transaktioner tillämpa omvändskattskyldighet, bygg-tjänster är en sådan transaktion.¹²

Utgångspunkten är lagen, detta eftersom att den har högst rättskällevärde resterande rättskällor kommer att användas för att tolka och förstå lagtexten.

Förarbeten används för att tolka lagen. Praxis används för att se hur lagen har tillämpats och om några riktlinjer för att skilja mellan leverans av vara och tillhandahållande av tjänst har uppkommit. Doktrin används till hjälp för att förklara och besvara en del frågor som övriga rättskällor ej kan besvara.

I lagtext hänseende är det nästan uteslutande ML som används, propositioner till ML användas det också. Doktrin som används är en del artiklar skrivna av både praktiker och teoretiker, dessa artiklar används trots sitt svaga rättskällevärde då de fyller syftet att se hur andra har tolkar och förstår lagstiftningen.

Rättsfallen från EU-domstolen som nämns i uppsatsen har ingen direkt koppling till byggsektorn som sådan, men frågorna som rättsfallen behandlar har uppkommit ur frågor som rör beskattningen av momsen, och tolkning av moms direktivet och anses därför vara av relevans för uppsatsen. Rättsfallen har också relevans för att se på hur EU-domstolen har valt att göra skillnaden mellan tillhandahållande av tjänst och leverans av vara. Samt att rättsfallen rör frågor kring tolkning av direktivet, vilket har betydelse för svensk rätt. Direktivet som har tolkats i rättsfallen är det äldre direktivet¹³, men rättsfallen är trots detta av re-

¹² Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, EUT L 347, 11.12.2006.

¹³ Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdes- skatt: enhetlig beräkningsgrund, EGT L 145, 13.6.1977.

levans då det nya direktivet¹⁴ till sitt innehåll i stora delar är detsamma som det äldre direktivet¹⁵.

I.4 Disposition

Uppsatsen inleds med en kortare presentation av momsens. För att sedan komma in på en presentation av den omvända byggmomsen, och vad den innebär. Sedan kommer ett kapitel som berör reglerna kring den omvända skattskyldigheten i byggsektorn, och problemen men att tolka tillhandahållande av tjänst och leverans av vara.

Efter det kommer ett kapitel som behandlar skillnaden mellan leverans vara och tillhandahållande av tjänst. Där det till en början behandlas vad som gäller vid ett blandat förförande, och sedan kommer en presentation av rättsfall ifrån både EU-domstolen och regeringsrätten. Efter varje rättsfall presentation kommer en analys som sätter rättsfallets i relation till den omvända byggmomsen.

Uppsatsen avslutas med en analys av rättsfallen och dess betydelse vid tolkningen av vad som skall anses utgöra, tillhandahållande av tjänst och leverans av vara, i förhållande till den omvända skattskyldigheten.

¹⁴ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, EUT L 347, 11.12.2006.

¹⁵ Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdes- skatt: enhetlig beräkningsgrund, EGT L 145, 13.6.1977.

2 Introduktion till momsen och den omvända skattskyldigheten

2.1 Presentation av momsen

Den första lagstiftningen som behandlade momsen trädde i kraft den 1 januari 1969.¹⁶ Denna lag ersattes emellertid av en ny ML som trädde i kraft den 1 juli 1994.¹⁷ Momsen är en skatt som utgår på i princip all omsättning av varor och tjänster inom Sverige. Momsen räknas fram genom en given procentsats som är olika beroende på vilken vara eller tjänst som omsätts. Huvudregeln är att momsen är 25 % av beskattningsunderlaget i vissa fall gäller dock procentsatserna 12 % och 6%.¹⁸

I 1 kap 1 § ML stadgas vid vilka transaktioner moms ska utgå i Sverige. Det är med vissa undantag för all omsättning av varor och tjänster inom Sverige som sker i en yrkesmässig verksamhet, samt vid unions interna förvärv och vid import av vara utanför EU. Ett unionsinternt förvärv är när köparen är registrerad till moms i Sverige och säljaren är registrerad till moms i ett annat EU-land, i detta fall uppstår moms skyldigheten i Sverige. Undantagen stadgas i 3 kap ML, de är exempelvis sjukvård¹⁹, utbildning²⁰ och lotteri²¹.

I 1 kap 2 § ML regleras vem som ska betala in momsen, vem av köpare och säljare som är skattskyldig. Huvudregeln är att det är säljaren som är skattskyldig.²² Ibland föreligger dock undantaget att det är köparen som är skattskyldig.²³ Detta förfarande kallas omvändskattskyldighet. Ett fall där omvänd skattskyldighet föreligger är vid tillhandahållande av byggtjänster.²⁴

¹⁶ Lag (1968:430) om mervärdeskatt.

¹⁷ Mervärdesskattelag (1994:200).

¹⁸ 7 kap 1 § ML.

¹⁹ 3 kap 4 § ML.

²⁰ 3 kap 8 § ML.

²¹ 3 kap 23 § ML.

²² 1 kap 2 § ML.

²³ 1 kap 2 § ML.

²⁴ 1 kap 2 § ML.

I 1 kap 3 § ML regleras vid vilken tidpunkt moms ska utgå, vid vilken tidpunkt köparen eller säljaren blir skattskyldig. Vid försäljning av vara infinner sig denna tidpunkt när varan har levererats, vid tillhandahållande av tjänst är det när tjänsten har tillhandahållits. Skattskyldighet kan också uppkomma när en tjänst eller vara tas ut.²⁵ Skattskyldighet uppkommer redan vid betalning om denna sker i förskott, om betalning sker innan varan levereras eller tjänsten tillhandahållits.²⁶

2.2 Presentation av den omvända skattskyldigheten i byggsektorn

Den 1 juli 2007 infördes omvänd skattskyldighet vid byggtjänster, vilket innebär att det är köparen av tjänsten som är skattskyldig för momsen.²⁷ Den omvända skattskyldigheten vid byggtjänster regleras i 1 kap 2 § 4 b ML. För att omvänd skattskyldighet vid köp av byggtjänster ska bli gällande är det ett antal rekvisit som måste vara uppfyllda. Det ska handla om en omsättning som är momspliktig enligt 1 kap 1 § ML. Det omsatta ska vara en tjänst som faller in under i 1 kap 2 § 2 st ML. Sedan krävs för att den omvändskattskyldighet ska bli tillämplig att köparen av tjänsten i sin egen näringsverksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster som står definierade i 1 kap 2 § 2 st ML.²⁸ Om köparen av tjänsten inte själv tillhandahåller sådana tjänster men vidareförmedlar tjänsten till en näringsidkare som i sin egen näringsverksamhet tillhandahåller sådana tjänster som definieras i 1 kap 2 § 2 st ML ska omvänd skattskyldighet tillämpas.²⁹

De tjänster som tas upp i 1 kap 2 § 2 st ML är tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som sedan går att klassificera som mark- och grundarbeten, bygg- och anläggningsarbeten, bygginstallationer, slutbehandling av byggnader eller uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare.³⁰ Byggstädning, samt uthyrning av arbetskraft som utför ovan nämnda tjänster omfattas också av den omvända skattskyldigheten.³¹

²⁵ 1 kap 3 § ML.

²⁶ 1 kap 3 § 2 st ML.

²⁷ 1 kap 2 § ML.

²⁸ 1 kap 2 § ML.

²⁹ 1 kap 2 § ML.

³⁰ 1 kap 2 § 2 st ML.

³¹ 1 kap 2 § 2 st ML.

I 1 kap 2 § 2 st ML framgår det att det enbart rör byggtjänster och ej byggvaror det ges dock ingen vidare förklaring i lagtexten om vad som ska anses utgöra en byggtjänst.

Omvändskatt skyldighet kan således föreligga vid två situationer. I de två följande exempel är företag A samt B företag som tillhandahåller byggtjänster inte endast tillfälligt i sin näringsverksamhet samtidigt som företag C ej tillhandahåller byggtjänster.

- Om företag A säljer en byggtjänst³² till företag B.
- Om företag A säljer en byggtjänst till företagare C som förmedlar denna byggtjänst till företag B.

För att utreda om den omvända skattskyldigheten ska användas vid ett visst förfarande är det två saker kring tjänsten som måste utredas. Till en början att det rör sig om en tjänst. Efter att det är klarlagt, att det är tillhandahållande av tjänst så måste tjänsten vara en sådan tjänst som omfattas av den omvända skattskyldigheten enligt 1 kap 2 § 2 st ML.

³² Med byggtjänst menas de tjänster som tas upp i 1 kap 2 § 2 st ML.

3 Lagrummen kring den omvända skattskyldigheten i byggsektorn

3.1 I kap 2 § 2 st ML i sitt ursprungliga införande

När bestämmelsen om omvänd skattskyldighet infördes den 1 juli 2007, valde lagstiftaren att i paragrafen uttryckligen skriva att byggtjänster ska tolkas i enlighet med gällande SNI-koder³³.³⁴ SNI-koderna är ett system för att klassificera vilken typ av verksamhet ett företag bedriver, att tilldela företagen en SNI-kod har främst vart en hjälp för att kunna föra statistik men har i vissa sammanhang så som i detta, använts av andra skäl. SNI-koderna ifrån 2002 bygger på en näringsgrensstandard ifrån EU vid namn NACE³⁵ Rev. 1.1.³⁶

I propositionen³⁷ till lagen framfördes att det var SNI 2002 avdelning F huvudgrupp 45 som skulle vara gällande vid bestämmande av huruvida tjänsten skulle anses omfattas av den omvända skattskyldigheten. De kategorier av byggtjänster som gällde och som fortfarande gäller är, mark- och grundarbeten, bygg- och anläggningsarbeten, bygginstallationer, slutbehandling av byggnader eller uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare.³⁸

Enligt propositionen skulle dessa kategorier av byggtjänster som finns i SNI 2002 avdelning F huvudgrupp 45 vara underlag till vad som skulle anses vara en byggtjänst.³⁹ SNI-koderna skulle inte enbart vara till hjälp för att tolka vad som skulle anses utgöra byggtjänst

³³ SNI betyder svensk näringsindelning och är ett klassificeringssystem för företag, beroende på i vilken bransch företaget är i och vilken inriktning de har får de olika SNI-koder.

³⁴ 1 kap 2 § 2 st ML gällande lag mellan 2007-01-01 och 2008-01-01.

³⁵ Nomenclature statistique des Activités Economiques dans les Communautés Européennes.

³⁶ Prop. 2005/06:130 sid.38.

³⁷ Prop. 2005/06:130.

³⁸ 1 kap 2 § 2 st ML.

³⁹ Prop. 2005/06:130 sid. 66.

utan innehållet i SNI-koderna skulle bestämma vilka typer av tjänster som skulle anses utgöra tjänster där omvänd skattskyldighet skulle tillämpas.⁴⁰

Byggstädning är en av de tjänster som uttryckligen i lagtexten står ska omfattas av den omvända skattskyldigheten, samt uthyrning av arbetskraft som utför sådana tjänster som omfattas av den omvända skattskyldigheten.⁴¹

I propositionen förtydligas att det avgörande är inte huruvida företaget som tillhandhålls tjänsten har en SNI-kod som tillhör SNI 2002 avdelning F huvudgrupp 45, utan det avgörande är vilken typ av tjänst som tillhandahålls.⁴²

3.2 Revideringen av 1 kap 2 § 2 st ML

Bestämmelserna i 1 kap 2 § 2 st ML ifrån 2007 reviderades och den 1 januari 2008 började nya bestämmelser att gälla.⁴³ I den reviderade versionen har lagstiftaren valt att ta bort kopplingen mellan byggtjänst och SNI-koderna.⁴⁴ I propositionen⁴⁵ anges att en av anledningarna är att SNI-koderna ändras kontinuerligt och att nya SNI-koder infördes 2007.⁴⁶

Det framförs att det skapar en osäkerhet och tolkningsproblem kring vilka tjänster som ska omfattas av den omvända skattskyldigheten och att de därför är bättre att ta bort kopplingen till SNI-koderna. Efter att kopplingen till SNI-koderna togs bort kan nu ett tydligare praxis skapas angående vilka tjänster som ska omfattas och vilka som ej ska göra det.⁴⁷ Efter ändringen får nu tjänster som ska anses ingå bestämmas ur ett allmänt perspektiv.⁴⁸

Hur ett bestämmande ur ett allmänt perspektiv, ska tolkas framgår inte vidare av propositionen. Vilket anser jag leder till oklarheter och i väntan på praxis kommer det kunna uppstå

⁴⁰ Prop. 2006/07:130 sid.41.

⁴¹ 1 kap 2 § 2 st ML.

⁴² Prop. 2005/06:130 sid. 41.

⁴³ 1 kap 2 § 2 st ML.

⁴⁴ 1 kap 2 § 2 st ML.

⁴⁵ Prop. 2007/08:25.

⁴⁶ Prop. 2007/08:25 sid. 215.

⁴⁷ Prop. 2007/08:25 sid. 215.

⁴⁸ Prop. 2007/08:25 sid. 215.

gränsdragningsproblem mellan vad som är att anse som tillhandahållande av tjänst och vad som är att anse som leverans av vara.

Det nämns i propositionen att trots att lagen ändrats så att den direkta kopplingen mellan SNI-koderna och vilka tjänster som skulle anses ingå i begreppet tjänster 1 kap 2 § 2 st ML inte längre är gällande, kan SNI-koderna fortfarande vara till vägledning vid bestämmande av vilka tjänster som ska anses ingå.⁴⁹ Att bestämmandet av byggtjänster inte längre är direkt kopplat till SNI-koderna leder dock till att en del tjänster som finns bland de specifika SNI-koderna inte längre är att anse som byggtjänster. Samt ett en del tjänster som inte klassificerades som byggtjänst som faller utanför de specifika SNI-koderna nu kommer att vara att anse som byggtjänster.⁵⁰

Detta kan komma att leda svårigheter eftersom att företag inte nu längre kan vända sig direkt till SNI-koderna, vid avgörandet om tjänsten är att anse som en byggtjänst där omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller ej. Fördelen är som nämns i propositionen att ett tydligare praxis kan nu skapas angående vilka tjänster som är att anse som byggtjänster, då dessa inte längre styrs av SNI-koderna.

⁴⁹ Prop. 2007/08:25 sid.216.

⁵⁰ Prop. 2007/08:25 sid. 245.

4 Vara eller tjänst?

4.1 Introduktion

Vid en del prestationer är det inte alltid lätt att avgöra om det är en tjänst som tillhandahållits eller en vara som har levererats. För att den omvända skattskyldigheten ska bli tillämplig måste det vara en tjänst som har tillhandahållits, det är därför av vikt att kunna göra en skillnad mellan dessa två begrepp. I de fallen priset på tjänsten i förhållande till priset på varan är marginell, är det inte självklart om det är det ena eller det andra, i lagtexten ges ingen bra definition över när en prestation ska anses som tillhandahållande av tjänst eller leverans av varor.

En prestation som är en renodlad tjänst såsom en målare som målar ett hus, eller en virkes leverantör som levererar virke, dessa prestationer skapar inga tolkningsproblem. Men i de fall målaren både levererar virke och målar ett hus, och priset på tjänsten i förhållande till det dyra mahogny virket är marginell då uppstår frågan om det är en tjänst som målaren har tillhandahållit eller en vara som levererats.

Ett blandat förfarande är således när det i prestationen inbegripes både tillhandahållande av tjänst och leverans av vara, när ett företag enbart levererar en vara ska det också anses som det och omvänd skattskyldighet ska ej tillämpas.⁵¹ Om det är fråga om ett blandat förfarande till exempel en leverans av vara där det också krävs ett monteringsmoment framgår det av propositionen⁵² att det kan vara att anse som både tillhandahållande av tjänst och leverans av vara. I de fall monteringsmomentet är litet i förhållande till priset är det att anse som köp av en vara, och i de fall monteringsmomentet är en större del kan det handla om ett tillhandahållande av tjänst istället för leverans av vara.⁵³

Ett blandat förförande skulle också kunna beskrivas som att, det är ett eller flera tillhandahållande som har skett. Det måste inte enbart behövas göras skillnad mellan vara och tjänst, utan det kan vara två tjänster som ska beskattas olika och det därför är av betydelse att kunna dela upp dem också.

⁵¹ Prop. 2005/06:130 sid.41.

⁵² Prop. 2005/06:130.

⁵³ Prop. 2005/06:130 sid. 41.

En byggnadsentreprenad eller en prestation till en byggnadsentreprenad är i de flesta fall att anse som ett tillhandahållande av tjänst, så i de fall prestationen är ett blandat förfarande i eller till en byggnadsentreprenad ska allt anses som tillhandahållande av tjänst och omvänd skattskyldighet ska tillämpas.⁵⁴

Vid bestämmandet huruvida förfarandet är att klassificera som tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara kan avtalet, priset, arbetskostnader och arbetstid vara faktorer som kan vara till hjälp för att bedöma huruvida det är en tjänst eller en vara.⁵⁵

4.2 Rättsfall

4.2.1 Mål C-111/05 Aktiebolaget NN mot skatteverket

Omständigheterna i målet är som sådana att aktiebolaget NN hade åtagit sig att leverera och installera en fiberkabel mellan Sverige och en annan medlemsstat. Kabeln skulle fästas på respektive lands fastland och sedan gå längs med havsbotten. Att utföra monteringen av kabeln kunde beroende på vilka förhållanden som råder bli en komplicerad uppgift som kräver specialkunskap. Regeringsrätten bad EU-domstolen om hjälp med att tolka gemenskapsrätten och hänförde fyra frågor till EU-domstolen varpå en är relevant för denna uppsats, och bara den som kommer att beröras här.

Frågan var om förfarandet skulle vara att anse som leverans av vara.⁵⁶ EU-domstolen besvarad frågan jakande att det var att klassificera som leverans av vara. EU-domstolen skriver att vid en försäljning måste det till en början konstateras huruvida det handlar om ett eller flera tillhandahållanden, och om det handlar om ett tillhandahållande om det tillhandahållandet är att anse som leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst.⁵⁷ EU-domstolen fortsätter sitt resonemang, när två eller flera delar i ett tillhandahållande har ett så nära samband att det objektivt är att anse som ett enda ekonomiskt tillhandahållande, och att det bara på konstlad väg kan delas upp, är det att anse som ett tillhandahållande.⁵⁸

⁵⁴ Prop. 2005/06:130 sid.41.

⁵⁵ Prop. 2005/06:130 sid. 43f.

⁵⁶ Mål C-111/05 punkt 19.

⁵⁷ Mål C-111/05 punkt 21.

⁵⁸ Mål C-111/05 punkt 25 samt 26.

Tillhandahållandet av kabeln är att anse som ett tillhandahållande eftersom att det inte går att dela upp på annat än på konstlad väg, genom att säga att köparen av kabeln först skulle ha köpt kabeln och sedan köpt tjänsten.⁵⁹ För att se om det är att anse som ett tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara måste delarna i transaktion identifieras.⁶⁰ EU-domstolen säger att förhållandet mellan priset på vara och priset på tjänsten inte ska anses ha alltför stor betydelse.⁶¹ De menar också på att installationen av kabeln inte utgör någon större del av leveransen. Installationen gjordes inte efter några specifika önskemål från kunden eller för att förändra kabelns egenskaper.⁶² Tillhandahållandet är därför att anse som leverans av vara.

Domstolen lägger i detta fall tyngd vid att, tjänsten som företaget tillhandahåller genomförs inte för att förändra kabelns egenskaper, inte heller har den monterats efter några specifika önskemål ifrån kundens sida.⁶³

Detta i förhållande till en byggtjänst skulle kunna betyda att ett företag som levererar och monterar en vara efter ett standard utförande är att klassificera som leverans av vara. Samtidigt som, om företaget hade levererat samma vara men monteringen hade skett efter kundens specifika önskemål eller monteringen hade förändrat varan egenskaper, skulle göra att prestationen är att se som tillhandahållande av tjänst.

Om den tjänsten som företaget tillhandahåller är en sådan tjänst som skall anses utgöra byggtjänst, som omfattas av den omvända skattskyldigheten. Kan det uppstå bedömningar över huruvida det är en tjänst som har tillhandahållits eller en vara som har levererats, således blir det svårt att bedöma om omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller ej.

⁵⁹ Mål C-111/05 punkt 25 samt 26.

⁶⁰ Mål C-111/05 punkt 21.

⁶¹ Mål C-111/05 punkt 37.

⁶² Mål C-111/05 punkt 39.

⁶³ Mål C-111/05 punkt 39.

4.2.2 Mål C-41/04 Levob Verzekringen BV, OV Bank NK mot Staatsecretaris van Financiën

Målet handlar om ett företag som köpt in ett datorprogram, de köpte dels datorprogrammet i sitt standard utförande samt att företaget som sålde de skulle göra justeringar av detsamma efter företagets önskemål, betalning har således skett i två poster.⁶⁴ Frågan som uppkom var om det var ett tillhandahållande eller fler tillhandahållanden, och om detta var att anse som ett tillhandahållande av tjänst.⁶⁵ Domstolen hänvisade fler frågor men enbart de relevanta kommer att beröras här.

Domstolen hänvisar till C-349/96 för att påvisa att det spelar ingen roll att betalning har skett i två poster det är ändå inte att ses som två prestationer enbart på grund av det.⁶⁶ Samt att det inte kan utan på konstlad väg, sägas att företaget först har köpt datorprogrammet och sedan köpt justeringen av detsamma.⁶⁷ I domen konstateras att justeringarna är utförligt gjorda och omfattande.⁶⁸ Vid bedömning av justeringarna kan varaktigheten, omfattningen och kostanden vara väsentliga att ta hänsyn till.⁶⁹ EU-domstolen konstaterade att försäljningen av dataprogrammet till företaget var att anse som tillhandahållande av tjänst, för att förändringarna av datorprogrammet var omfattande och av väsentlig betydelse. De skriver att justeringarna var avgörande för att företaget skulle kunna användas sig av programvaran.⁷⁰

I detta fall lägger de vikt vid att tjänsten var omfattande och utförligt gjord. Samt att tjänsten som utfördes specifikt för företaget var av vikt för att produkten skulle kunna användas. Detta vägde över till att de var en tjänst som tillhandahållits. Om man jämför detta mål med C-111/05 (kabelmålet) verkar det som EU-domstolen vid bestämmande om det är tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara lägger vikt vid om tjänsten som krävs för att leverera varan är specifik eller om den är efter kundens önskemål.

⁶⁴ Mål C-41/04 punkt 25.

⁶⁵ Mål C-41/04 punkt 17.

⁶⁶ Mål C-41/04 punkt 25.

⁶⁷ Mål C-41/04 punkt 24.

⁶⁸ Mål C-41/04 punkt 28.

⁶⁹ Mål C-41/04 punkt 29.

⁷⁰ Mål C-41/04 punkt 30, tredje strecksatsen.

Om man skulle tänka sig att skillnaden mellan tillhandahållande av tjänst och leverans av vara sätt till den omvända byggmomsen skulle tolkas på liknande sätt, kommer det beroende på hur specifikt kunden vill ha monteringen av varan, bli annorlunda utfall om tillhandahållandet är tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara. Det torde bli så att bedömning blir huruvida hur långt ifrån sitt standard utförande varan är efter den monterats.

4.2.3 Mål C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CCP) mot Commissioners of Customs & Excise

Målet handlar om ett företag som erbjöd sina kunder ett tillhandahållande som bestod av ett flertal olika tjänster.⁷¹ En del av tjänsterna var försäkringstjänster och en del var andra tjänster.⁷² Försäkringstjänsterna var ej skattepliktiga.⁷³ Frågan uppkom om man ska dela upp tjänsterna var för sig eller se hela tillhandahållandet som en tjänst.⁷⁴ Målet berör andra frågor också men de är ej relevanta i denna uppsats och kommer därför ej beröras här.

Det konstateras att det viktiga är att se till vad kunden har efterfrågat.⁷⁵ EU-domstolen gör skillnad mellan huvudsakliga tjänster och underordnade tjänster. En tjänst ska anses vara underordnad i de fall kunden inte har efterfrågat den specifika tjänsten, utan den är bara en tjänst i ledet för att kunna tillhandahålla den huvudsakliga tjänsten på bästa sätt. Den underordnadetjänsten ska i dessa fall behandlas skattemässigt på samma sätt som den överordnande tjänsten.⁷⁶

Domstolen konstaterar också att, även om företaget har fakturerat hela tillhandahållandet genom ett enhetspris kan de separera som i detta fall den ej skattepliktiga delen av inkomsten ifrån resten. Men detta förfarande får bara ske i de fall kunden avser att köpa två tjänster.⁷⁷

Detta rättsfall ger oss att vid tjänst som består av flera olika delar ska hela tjänsten beskattas efter den huvudsakliga tjänsten. De underordnade tjänsterna ska beskattas som den huvud-

⁷¹ Mål C-349/96 punkt 9 samt punkt 10.

⁷² Mål C-349/96 punkt 9 samt punkt 10.

⁷³ Mål C-349/96 punkt 9 samt punkt 11.

⁷⁴ Mål C-349/96 punkt 9 samt punkt fråga 1.

⁷⁵ Mål C-349/96 punkt 9 samt punkt 30.

⁷⁶ Mål C-349/96 punkt 9 samt punkt 30.

⁷⁷ Mål C-349/96 punkt 9 samt punkt 31.

sakliga tjänsten. Att hela tillhandahållandet ska beskattas efter den huvudsakliga tjänsten har kommit att kallas huvudsaklighetsprincipen.

Synsättet att beskattningen ska ske efter den huvudsakliga tjänsten går också att finna i propositionen⁷⁸ till ML. Prestationen ska bestämmas efter den huvudsakliga karaktären, och en uppdelning ska bara göras om prestationen klart består av avskiljbara delar. I propositionen har de inte som i rättsfallet bara behandlat hur uppdelningen ska ske när det är flera olika delar i en tjänst vid ett förfarande utan även hur det ska behandlas när det är varor. Karaktären av prestationen ska bestämmas efter den huvudsakliga prestationen.⁷⁹

Om man ska tolka skillnaden mellan leverans av vara och tillhandahållande av tjänst i förhållande till detta rättsfall, är det väsentliga vad kunden har efterfrågat. Det måste således konstateras om någon av delarna i tjänsten är underordnad den andra, för att sedan se vad den huvudsakliga tjänsten är för att se om denna är en sådan byggtjänst där den omvända skattskyldigheten ska tillämpas. Således ska ett tillhandahållande som består av flera olika tillhandahållanden tolkas efter den del som anses vara det huvudsakliga tillhandahållandet.

Om kunden har efterfrågat en specifik tjänst så att den således blir den huvudsakliga tjänsten kommer inga gränsdragningsproblem uppstå. Men i de fall kunden inte efterfrågar en tjänst utan en vara, och företaget som tillhandahåller prestationen utför en tjänst inom ramen för leveransen av varan. Skapas ett gränsdragningsproblem huruvida det är en tjänst som har tillhandahållits eller en vara som levererats.

Det kan också tänkas att det kommer att skapas problem i de fall när kunden har avsett att köpa två tjänster, och bara en av dem ska omfattas av den omvända skattskyldigheten, och de båda tjänsterna har fakturerats i ett enhetspris. Men eftersom att detta är mer av en redovisningsteknisk fråga kommer det inte beröras vidare i denna uppsats.

4.2.4 Mål C-231/94 Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg

Målet handlar om ett företag som drev restaurangverksamhet ombord på en båt, företaget ansåg att de tillhandahöll tjänster vilket ledde till att beskattningen ej skulle ske i Tyskland.⁸⁰

⁷⁸ Prop. 1993/94:99.

⁷⁹ Prop. 1993/94:99 sid.136f.

⁸⁰ Mål C-231/94 punkt 6.

Skatteförvaltningen ansåg dock att de levererade en tjänst varpå inkomsten då var skattepliktig i Tyskland.⁸¹

EU-domstolen kom i detta mål fram till att, för att bestämma huruvida en viss transaktion är att klassificera som tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara måste en samlad bedömning av alla omständigheter göras.⁸² Detta var att anse som tillhandahållande av tjänst, leveransen av maten var bara en liten del medan tillhandahållandet av ett antal tjänster så som servering, dukning och garderob utgör en stor del av tillhandahållandet.⁸³

De poängterar att om de hade varit avhämtning av mat och inte servering hade utfallet blivit ett annat.⁸⁴

Ur detta rättsfall kan dras att om det är en vara som levereras men med många tjänster omkring till exempel rådgivning vid köp av vara, leverans av vara och besiktning av vara efter ett tag, kanske det blir att klassificera som ett tillhandahållande av tjänst och ej leverans av vara. Att dra en analogi utifrån detta rättsfall är naturligtvis svårt då tillhandahållande av tjänst inom byggsektorn och tillhandahållande av tjänst inom restaurangverksamheten skiljer sig på många sätt.

4.2.5 RÅ 2010 ref. 50 I

Rättsfallet behandlar ett företag som ansökte om förhandsbesked hos skatterättsnämnden, gällande om deras leverans och montering av kök var ett se som tillhandahållande av tjänst eller som leverans av vara.

Grunden för förhandsbeskedet var att bolaget producerade och sålde kök, och vid större leveranser till företag stod även företaget för montering i vissa fall. Priset för köket uppgick alltid till minst två tredjedelar av det samlade priset. Frågan var nu om detta var att anse som tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara.

Skatterättsnämnden ansåg att det var tillhandahållande av tjänst och skatteverket överklagade till Regeringsrätten⁸⁵. Regeringsrätten ansåg att det skulle ses som ett tillhandahållande av tjänst.

⁸¹ Mål C-231/94 punkt 7.

⁸² Mål C-231/94 punkt 12.

⁸³ Mål C-231/94 punkt 13 samt punkt 14.

⁸⁴ Mål C-231/94 punkt 15.

I domskälen går att läsa att Regeringsrätten använde sig av EU-domstolens domskäl i målet C-111/05, vid ett bedömning om ett förfarande ska anses som tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara ska förhållandet mellan priset för varan och priset för tjänsten inte anses ha alltför stor betydelse. Vid bedömningen ska enligt Regeringsrätten sammanhanget i vilket förfarandet sker i anses ha betydelse.

Regeringsrätten har i domskälen förutsatt att försäljningarna sker i samband med byggnadsentreprenader, och att byggnadsentreprenader i förhållande till moms-sammanhang har ansetts som tillhandahållande av tjänst trots förhållandet mellan priset på varan och priset på tjänsten och att reglerna om omvänd skattskyldighet är konstruerade efter denna uppfattning. Således ska åtaganden som utgör led i en byggnadsentreprenad anses som tillhandahållande av tjänst. Om det inte är uppenbart att prestationen enbart eller nästintill enbart består av leverans av varor.

4.2.6 RÅ 2010 ref. 50 II

Företaget hade ansökt om ett förhandsavgörande angående om försäljning av plattbussar var att anse som tillhandahållande av tjänst eller leverans av varor. Grunden till förhandsavgörandet var som sådana att företaget sålde plattformsbussar. I avtalet ingick att hissen monteras på plats. Frågan var huruvida hela denna försäljning är att anse som tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara. Skatterättsnämnden ansåg att det var att betrakta som leverans av vara. Skatteverket överklagade till Regeringsrätten. Regeringsrätten ansåg att det var att betrakta som tillhandahållande av tjänst. Till sin bedömning anförde regeringsrätten samma domskäl som i fallet ovan RÅ 2010 ref. 50 I, att i ett tillhandahållande av en byggnadsentreprenad eller försäljningar som utgör ett led i en byggnadsentreprenad ska i förhållande till reglerna om omvänd skattskyldighet, prestationer anses som tillhandahållande av tjänst. Om det inte är uppenbart att det bara är leverans av varor.

Regeringsrätten framför i domen att den omvända byggnadsentreprenaden torde bygga på synen att, prestationer i eller i ett led till byggnadsentreprenad är att anse som tjänst, det oavsett förhållandet mellan priset på varan i förhållande till priset på tjänsten.

Både RÅ 2010 ref. 50 I och II bedömdes på samma sätt att eftersom att tillhandahållandet skede i ett led i en byggnadsentreprenad var det att anse som tillhandahållande av tjänst.

⁸⁵ Nuvarande Högsta förvaltningsdomstolen.

Såvida det inte är uppenbart att det bara är en leverans av vara ska det bedömas som tillhandahållande av tjänst om det sker i en byggnadsentreprenad eller till i ett led i en sådan.

Detta torde leda till att det inte kommer bli speciellt många gränsdragningsproblem när en prestation sker i en byggnadsentreprenad eller i anslutning till en sådan, regeringsrätten ställde ett högt krav på när en prestation ska anses utgöra leverans av varor. Kriteriet torde vara såpass högt att de allra flesta gränsfall borde om leveransen sker i eller i anslutning till en byggnadsentreprenad komma att klassificeras som tillhandahållande av tjänst, och omvänd skattskyldighet ska tillämpas.

Det är intressant att Regeringsrätten väljer att inte bara säga att det ställs ett högt krav i direkt anslutning till en byggnadsentreprenad på vad som ska anses som leverans av vara, detta för att den omvända byggmomsen bygger på det synsättet. De väljer att dra det så långt att de säger att alla tillhandahållande som sker i ett led till en byggnadsentreprenad, skall ses som tillhandahållande av tjänst om det inte är uppenbart att det är leverans av vara.

Detta finns det även stöd till i propositionen⁸⁶, de framhåller att en byggnadsentreprenad betraktas som tillhandahållande av tjänst där omvänd skattskyldighet ska tillämpas, det gäller även tjänster som tillhandahålls i anslutning till en sådan.⁸⁷

4.3 Rättsfallens betydelse vid tolkning av tillhandahållande av tjänst och leverans av vara i förhållande till den omvända skattskyldigheten

Trots att rättsfallen inte behandlar den omvända byggmomsen, behandlar de problematiken med att skilja mellan tillhandahållande av tjänst och leverans av vara. Principen som kom fram mål C -349/96 om att det är den huvudsakliga tjänsten som ska styra beskattningen, har senare kommit att kalla huvudsaksprincipen. Skatteverket tar i en handledning⁸⁸ upp huvudsaksprincipen så principen ifrån C-349/96 används i Sverige också.⁸⁹

⁸⁶ Prop. 2005/06:130.

⁸⁷ Prop. 2005/06:30 sid.41.

⁸⁸ Handledning för mervärdesskatt 2011 del 1 SKV 553 utgåva 22.

⁸⁹ Handledning för mervärdesskatt 2011 del 1 SKV 553 utgåva 22 sid.404.

En annan typ av princip är delningsprincipen som kommer i uttryck i 7 kap 7 § ML. Delningsprincipen ska användas när det i ett tillhandahållande klart framgår vilka de olika delarna i tillhandahållandet är och går att särskilja.⁹⁰ Det blir i praktiken viktigt att använda sig av dessa metoder då flera delar i en tjänst skiljer sig i mellan skattesatser eller om någon del ej är skattepliktig.⁹¹

Det stadgas i propositionen att om ett tillhandahållande är en sådan tjänst där omvänd skattskyldighet ska tillämpas ska det gälla hela tillhandahållandet.⁹² Således ska både varorna och tjänsten anses falla under den omvända skattskyldigheten.⁹³ Vilket ligger i linje med vad EU-domstolen stadgade i mål C-349/96 om att hela tillhandahållandet ska beskattas efter det huvudsakliga tillhandahållandet.

Eftersom att Regeringsrätten har slagit fast att i princip alla tillhandahållande som sker i eller i ett led till en byggnadsentreprenad är att anse som tillhandahållande av tjänst, är troligtvis gränsdragningsproblem i dessa fall relativt få, i och med Regeringsrätten högt ställda krav på när det ska anses utgöra leverans av vara.

Mål C-349/96 blir intressant i de fall, tjänsten består av flera delar där inte alla delar faller in under den omvända skattskyldigheten för byggtjänster. Det blir då till att se vad kunden har efterfrågat och bedöma skattskyldigheten efter den tjänst som ska anses vara den huvudsakliga tjänsten.⁹⁴ I de fall det handlar om att skilja mellan vara och tjänst, torde det inte bli problematiskt att avgöra om det är en tjänst eller en vara som tillhandahållits, eftersom att det torde inte vara några problem att fastställa om kunden har efterfrågat varan eller tjänsten. EU-domstolen behandlade dock bara hur uppdelandet i en tjänst ska behandlas och ej förhållandet, ett blandat förfarande med både vara och tjänst. Det är inte helt säkert att det går att tillämpa principen ur målet, att det är vad kunden har efterfrågat som ska avgöras, i de fall tillhandahållandet behandlar både tillhandahållande av tjänst och leverans av vara.

Detta för att vad som konstateras i målet är att om en tjänst består av flera olika delar ska beskattningen ske efter den huvudsakliga tjänsten. Domstolen nämner inte att denna prin-

⁹⁰ Handledning för mervärdesskatt 2011 del 1 SKV 553 utgåva 22 sid. 403.

⁹¹ Skaaden, Magnus, Mervärdesskatt – tillämpning av huvudsaklighetsprincipen, SkatteNytt 2006 nr 9, sid.521.

⁹² Prop. 2005/06:130.

⁹³ Prop. 2005/06:130 sid.41.

⁹⁴ Mål C-349/96 punkt 30.

cip, vad kunden har efterfrågat skulle kunna gälla vid fastställandet om en prestation är att klassificera som tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara.

Om det skulle anses gå att göra en analogi ifrån C-349/96, och definiera en prestation efter vad kunden har efterfrågat. Torde det ändå med mål C-41/04 definieras tillhandahållandet som tillhandahållande av tjänst. För att även om varan är det som efterfrågas, men att det i samband med köpet avtalas om att varan ska anpassas efter kundens specifika krav. Torde det trots de tjänster enligt C-349/96 ska klassificeras som tjänster som är underordnade, klassificeras som tillhandahållande av tjänst enligt C-41/04.

Målen C-41/04 och mål 111/05 är intressanta i förhållande till den omvända byggmomsen. EU-domstolen stadgar i dessa mål att det vid ett blandat förfarande, ska en bedömning göras vid hur omfattande tjänsten är och om tjänsten utförs på något speciellt sätt efter kundens önskemål. I propositionen nämnts som sagt tidigare i uppsatsen att vid bestämmande om ett förfarande är att anses som tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara kan avtalet, pris och arbetskostnader vara faktorer som avgör.⁹⁵

Det tycker jag ger uttryck för ungefär samma grunder som rättsfallen ger uttryck för. Trots EU-domstolens dom måste en tolkning ske av tillhandahållandet, för att skalan varpå en tjänst ska anses så omfattande att det handlar om tillhandahållande av tjänst och inte leverans av vara, är ej helt säker.

Det kan tänkas att ett företag levererar och monterar element. Vid ett standard utförande utan att kunden mer än att väljer element får det levererat och monterat och att detta ska klassificeras som leverans av vara. Samt om samma vara, om monteringen är lite mer utförande och kunden vill låt säga ha en annan färg på elementet att det i detta fall ska klassificeras som tillhandahållande av tjänst.

Gränsdragningsproblem angående huruvida installationen av en vara är tillräcklig individuell eller omfattande för att klassificeras som en tjänst, kommer fortfarande att finnas och gränsen kommer inte alltid vara lätt att bedöma.

I mål C-41/04 var en av omständigheterna till att det var att klassificera som tillhandahållande av tjänst, att anpassningarna var såpass stora att de var nödvändiga för att varan

⁹⁵ Prop. 2005/06:130 sid. 43f.

skulle kunna användas.⁹⁶ Detta anser jag är ett bra sätt att avgöra huruvida en prestation är att klassificera som tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara. Att testa om varan hade kunnat användas av kunden till det givna ändamålet utan anpassningarna, anser jag är en bra fråga att ställa i avgörandet huruvida det är tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara, att besvara den fråga torde inte bli alltför svårt.

Med det sagt inte att det är säkert att det räcker att varan inte hade kunnat användas av kunden till det givna ändamålet för att det ska klassificeras som tillhandahållande av tjänst. Ett företag som levererar väggar torde i de flesta fall göra detta efter speciella specifikationer och angivelser från kunden. Ett företag som bara levererar en vägg efter speciella specifikationer och inte monterar den, ett sådant tillhandahållande torde klassificeras som leverans av vara.

EU-domstolen framför i både mål C-111/05 och i mål C-349/96 att en transaktion inte på konstlad väg får delas upp.⁹⁷ En transaktion får inte delas upp på ett sådant sätt att moms-systemet försämras.⁹⁸ Vilket kan förstås, ett företag som levererar takplattor och sedan monterar detsamma, i detta fall måste hela tillhandahållandet vara är att anse som tillhandahållande av tjänst, och en uppdelning får ej göras. Vilket också kan stödjas ur målet C-349/96, i de allra flesta fall bör kunden fråga efter att få ett tak monterat och inte först få takplattor levererade och sedan få takplattorna monterade. Alltså ska om man kan göra en analogi ifrån C-349/96 tjänsten antas vara det huvudsakliga tillhandahållandet och varan (takplattorna) anses vara underordnat och hela tillhandahållandet ska beskattas enligt det huvudsakliga tillhandahållandet.⁹⁹

Om tillhandahållandet hade delats upp måste det anses vara på konstlad väg. Det kan dock vara så att kunden först har köpt takplattor för att sedan en tid senare vilja ha dessa monterade också, då är det att se som två tillhandahållande, först leverans av vara och sedan tillhandahållande av tjänst.¹⁰⁰ Dessa fall torde dock inte vara speciellt vanliga.

⁹⁶ Mål C-41-04 punkt 29.

⁹⁷ Mål C-111/05 punkt 23 samt Mål C-349/96 punkt 29.

⁹⁸ Mål C-349/96 punkt 29.

⁹⁹ Mål C-349/96 punkt 30.

¹⁰⁰ Larsson, Håkan, Samuelsson Lars, Den nya byggmomsen, Tholin & Larssons förlag, Bohus, 2007 sid. 23.

Mål C-231/94 och dess tolkning av skillnaden mellan tillhandahållande av tjänst och leverans av vara, kan tänkas att det är relevant i de fall ett företag levererar en vara och det är en del kringtjänster. Det skulle kunna tänkas att ett företag som levererar virke också bistår med råd kring vilket virke som är bäst lämpat, leverans samt uppföljning av kvalitén. Det skulle kunna ses som tillhandahållande av tjänst med stöd i C231/94. Dock för att återgå till målet C-349/96 och dess betydelse, torde i de flesta fall kunden efterfrågat virket primärt och inte tjänsterna kring, diskussion kan således föras om tjänsterna som ställs till förfogande inte bara finns för att på bästa sätt tillgodose tillhandahållandet som kunden frågar efter, och om som nämnts tidigare en analogi ifrån C-349/96 skulle kunna göras ska beskattningen ske efter det huvudsakliga tillhandahållandet vilket i detta fall skulle varit virket.

Som nämndes i kapitel 2.2 presentation av den omvända skattskyldigheten i byggsektorn, krävs för att den omvända skattskyldigheten ska gälla att köparen av tjänsten i sin egen näringsverksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster som omfattas av den omvända skattskyldigheten. Att det skapas problem i att bestämma huruvida det företagen själva tillhandahåller är att anse som tjänst eller vara är ett problem. Som lagen är måste säljaren av en byggtjänst inte bara själv klassificera vad sin egen prestation är att anse som, utan måste också klassificera köparens prestationer mot andra kunder, vilket kan vara ett ännu större problem än att klassificera sina egna prestationer.

5 Sammanfattade slutsatser

För att återgå till målarer, huruvida prestationen är att anse som tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara. Som ovan redogjorts finns det inga givna svar på frågan, och inte heller finns det några tydliga skillnader mellan hur klassificeringen mellan tillhandahållande av tjänst och leverans av vara ska göras..

Målarer är bara en av många situationer där det kan vara svårt att bedöma vad en prestation är att klassificera som, det är inte säkert att det går att ge några tydliga svar angående om en prestation är att klassificera som tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara. Rättsfallen från EU-domstolen ger inga tydliga svar på hur skillnaden mellan tillhandahållande av tjänst och leverans av vara ska tolkas, än mindre svar ger de på hur tillhandahållande av tjänst och leverans av vara skall tolkas i förhållande till 1 kap 2 § 2 st ML.

Regeringsrätten har i sina bedömningar lutat sig mot att prestationen har tillhandahållits i eller i ett led till en byggnadsentreprenad, vilket inte ger någon vägledning till hur ett tillhandahållande som sker utanför en byggnadsentreprenad ska tolkas.

Bedömningen kan komma att falla tillbaka på alla eller någon av de rättsfall som berörts i denna uppsats. Att bestämma tillhandahållandet efter vad kunden har efterfrågat, kanske är att göra det hela lite för enkelt för sig. Jag tror dock att det är där man måste börja när det ska utredas om det är en tjänst som tillhandahållits eller en vara som har levererats.

Att se till hur mycket varan har anpassats till kunden tror jag också är en bra men svår måttstock att använda sig av vid bestämmandet. Jag anser dock att det tvingas att falla tillbaka på vad EU-domstolen konstaterade i C-231/94 att vid ett bestämmande huruvida en prestation är att anse som tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara, måste en samlad bedömning av omständigheterna göras, där alla de principer som berörts i denna uppsats kan vara av vikt vid bedömningen.

I propositionen har det lagts ner tid för att definiera vilka byggtjänster som ska täckas av den omvända skattskyldigheten, i den ursprungliga versionen av lagen var det kopplat till SNI-koderna. Vilket sedermera togs bort men de kan ändå ligga till grund vid tolkning angående vilka byggtjänster som ska anses ingå.

Det är naturligtvis av vikt att definiera vilka tjänster som ska anses ingå. Men enligt min mening skapas det fler gränsdragningsproblem redan vid att bestämma huruvida en viss

prestation är ett tillhandahållande av tjänst eller en leverans vara, en utförligare förklaring redan i propositionen vore att föredra, och i väntan på praxis kommer viss osäkerhet att råda.

6 Referenslista

EU-rätt

Direktiv

Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdes- skatt: enhetlig beräkningsgrund, EGT L 145, 13.6.1977

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, EUT L 347, 11.12.2006

Rättsfall

Mål C-111/05 Aktiebolaget NN mot skatteverket

Mål C-41/04 Levob Verzekringen BV, OV Bank NK mot Staatsecretaris van Financiën

Mål C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CCP) mot Commissioners of Customs & Excise

Mål C-231/94 Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg

Svensk rätt

Lagstiftning

Mervärdesskattelag (1994:200)

Lag (1968:430) om mervärdeskatt

Propositioner

1993/94:99 Om ny mervärdesskattelag

2005/06:130 Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn

2007/08:25 Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor

Rättsfall

RÅ 2010 ref. 50 I

RÅ 2010 ref. 50 II

Doktrin

Larsson, Håkan, Samuelsson, Lars, *Den nya byggmomsen*, Tholin & Larssons förlag, Bohus, 2007

Skaaden, Magnus, *Mervärdesskatt – tillämpning av huvudsaklighetsprincipen*, SkatteNytt 2006 nr 9

Skatteverkets *Handledning för mervärdesskatt*, 2011 del 1 SKV 553 utgåva 22