

Målnummer:	1985-03	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2003-12-10		
Rubrik:	Av begravningsentreprenör i samband med begravning tillhandahållna varor och tjänster har inte ansetts som omsättning av en enda tjänst utan som separata omsättningar av de olika varorna och tjänsterna. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 7 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 2.1 i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1999 ref. 9• RÅ 2001 ref. 69• RÅ 2002 ref. 9• RÅ 2003 ref. 24• EG-domstolens dom i mål C-231/94, Faaborg Gelting Linien A/S, REG 1996 s. I-2395• EG-domstolens dom i mål C-349/96, Card Protection Plan, REG 1999 s. I-973		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked begärde Begravningsföreningen Fonus (föreningen) svar på följande frågor. Fråga 1 - Skall samtliga beståndsdelar i föreningens tillhandahållande ses som en enda tjänst, vilken skall beskattas enligt en skattesats på 25 procent eller skall de olika tilläggstjänsterna (eller varorna) beskattas enligt den skattesats som gäller för dessa? - Fråga 2 - Spelar det någon roll för bedömningen under 1 om tilläggstjänsterna upphandlas externt eller skapas inom ramen för föreningen, dvs. en egenproducerad tjänst? - Fråga 3 - Spelar det någon roll för bedömningen under 1 att föreningen förmedlar inköpta tjänster i eget namn och fakturerar kunden samma belopp som den har blivit debiterad (dvs. utan vinstmarginal)? - Fråga 4 - Spelar det någon roll för bedömningen under 1 om inköpta tjänster bokförs på balanskonto i stället för resultatpåverkande konto? Härvid skall utgå från att vinstmarginal saknas. - Fråga 5 - Spelar det någon roll för bedömningen under 1 om föreningen aldrig blir fakturerad avseende tilläggstjänsten utan ber leverantören fakturera dödsboet direkt?

Skatterättsnämnden (2003-03-07, Wingren, ordförande, Edlund, Nyström, Odéen, Ohlson, Peterson, Rabe) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - Föreningens tillhandahållande skall, bortsett från upprättande av bouppteckning som är en separat tjänst, i sin helhet behandlas som omsättning avseende en enda tjänst. Skattesatsen utgör såväl för denna tjänst som för upprättande av bouppteckning 25 procent av beskattningsunderlaget. - Frågorna 2-4 - De i frågorna angivna förutsättningarna förändrar inte svaret på fråga 1. - Fråga 5 - Frågan avvisas. - Motivering. - Fråga 1 - Ansökningen om förhandsbesked är i första hand föranledd av tvekan om huruvida föreningen, när den tillhandahåller tjänster och varor som avser en begravning, skall anses tillhandahålla olika tjänster och varor eller en enda tjänst, dvs. om tjänsterna och varorna är oberoende eller sidoordnade varandra och därmed i princip separata tillhandahållanden eller om vissa tillhandahållanden skall anses underordnade vad som får anses vara den huvudsakliga tjänsten. - Den svenska mervärdesskattelagstiftningen har anpassats till det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Tolkningen av mervärdesskattelagens (1994:200), ML, bestämmelser skall därför ske utifrån EG-regler och den EG-

rättsliga praxis som finns på området. - Enligt EG-domstolens praxis skall en tjänst anses underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar tjänsten i sig, utan denna endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller. Av artikel 2.1 i sjätte direktivet följer dels att varje tillhandahållande av en tjänst i regel skall anses som fristående och självständigt, dels att en prestation, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion försämras. Med hänsyn härtill är det av vikt att söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten, som betraktas som en genomsnittlig konsument, flera huvudsakliga fristående tjänster eller en enda tjänst (jfr EG-domstolens dom i mål C-349/96, Card Protection Plan Ltd).

- EG-domstolen har även uttalat att frågan huruvida transaktioner av visst bestämt slag skall betraktas som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster skall besvaras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga (jfr EG-domstolens dom i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S). - Nämnden gör följande bedömning. - Det uppdrag som föreningen erhåller av kunden är enligt nämndens mening, bortsett från uppdraget att upprätta bouppteckning, att på bästa sätt arrangera den del av begravningen som inte kyrkan eller kyrkogårdsförvaltningen ansvarar för. Detta uppdrag kan, efter kundens val, utföras med hjälp av att föreningen tillhandahåller ett varierande större eller mindre antal tjänster och varor. Dessa efterfrågas emellertid inte som separata tjänster och varor utan framstår endast som medel för föreningen att på bästa sätt tillhandahålla kunden den egentliga tjänst som uppdraget avser, nämligen att arrangera en del av begravningen, och har ett nära samband med detta föreningens uppdrag. De tjänster och varor som föreningen tillhandahåller får enligt nämndens mening därför anses underordnade begravningstjänsten. Omsättning av denna tjänst är skattepliktig. - Vad beträffar föreningens uppdrag att upprätta bouppteckning är detta emellertid en från den i föregående stycke nämnda tjänsten klart åtskild prestation som inte kan anses som ett underordnat led till begravningstjänsten. - Skatt skall i båda fallen tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget. - Fråga 2 - Enligt förutsättningarna för frågan är det föreningen som i de fall som avses är part i förhållande till de leverantörer som tillhandahåller varorna eller tjänsterna. Vid sådant förhållande saknar det betydelse för bedömningen av fråga 1 om tilläggstjänsterna upphandlas från en utomstående leverantör eller skapas inom ramen för föreningens egen verksamhet. - Fråga 3 - Med utgångspunkt i de förutsättningar som uppges gälla för frågan kan föreningen inte anses uppträda som en sådan förmedlare som avses i 6 kap. 7 § ML utan föreningen förvärvar själv aktuella tjänster och varor och tillhandahåller i sin tur dessa till kunden. Förfarandet saknar betydelse för bedömningen av fråga 1. - Fråga 4 - Hur de av föreningen förvärvade tjänsterna bokförs saknar betydelse för bedömningen. - Fråga 5 - De faktiska omständigheterna som gäller för frågan har inte angetts så klart och entydigt att de kan läggas till grund för ett förhandsbesked. Frågan skall därför avvisas.

Föreningen överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att föreningens tillhandahållanden skulle ses som separata tjänster och varor. Föreningen yrkade dessutom att Regeringsrätten skulle inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen för det fall Regeringsrätten skulle dela Skatterättsnämndens mening.

Till stöd för sin talan anförde föreningen bl.a. följande. Föreningens uppdrag består i att administrera en begravning. I korthet kan detta beskrivas som att föreningen är länken mellan kyrkan, kyrkogårdsförvaltningen och de anhöriga. Föreningen upphandlar och säljer dessutom i vissa fall blomsterarrangemang, annonser, urna eller gravsten och tillhandahåller i vissa fall transport av den avlidne till kyrkan och/eller solosång vid begravningen. EG-domstolen har angivit ramarna för bedömningen av om ett tillhandahållande utgör en enda tjänst eller om tillhandahållandet skall delas upp på flera olika tjänster och varor (se bl.a. EG-domstolens domar i målen C-349/96, Card Protection Plan,

REG 1999 s. I-973, och C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S, REG 1996 s. I-2395). Regeringsrätten har också fastställt att tillhandahållande av hotellfrukost skall ses som en från tillhandahållande av hotellrum separat tjänst (se RÅ 2001 ref. 69). I det s.k. corporate finance-målet (RÅ 2001 not. 23) fann Regeringsrätten att det sökande bolaget tillhandahöll en enda tjänst avseende förmedling av aktier. Kunderna till bolaget efterfrågade där en mängd tjänster som alla utmynnade i att aktier skulle bli sålda. I föreningens fall är omständigheterna annorlunda. Här finns det flera aktörer, förutom föreningen även kyrkan och kyrkogårdsförvaltningen, som skall se till att önskemålen angående begravningen så långt möjligt tillgodoses. Oftast har de anhöriga kontakt med en begravningsbyrå som hjälper till med att lösa praktiska frågor i samband med begravningen. De anhöriga bestämmer emellertid själva i vilken utsträckning man vill ta begravningsbyråns eller andras, av begravningsbyråns förmedlade, varor och tjänster i anspråk. En begravning kan således utföras utan inblandning av en begravningsbyrå. Föreningen tillhandahåller en administrativ tjänst i samband med begravningar. Den centrala delen i en begravning är emellertid begravningsceremonin som sköts av kyrkan. Föreningens administrativa tjänst är inte överordnad övriga varor och tjänster inklusive förmedlade varor och tjänster. Det som tillhandahålls skall därför - oaktat på vilket sätt det sker - anses som flera tillhandahållanden.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till överklagandet och hemställde att Skatterättsnämndens beslut skulle fastställas. RSV anförde bl.a. följande. EG-domstolens avgörande i mål C-349/96, Card Protection Plan, samt Regeringsrättens praxis kan inte tolkas som att uppdelningar skall ske så långt som det är möjligt. En bedömning med hänsyn till de omständigheter som kännetecknar en särskild transaktion kan i vissa fall medföra att en uppdelning skall göras såsom i RÅ 2001 ref. 69. I andra fall kan dock bedömningen leda till att ett stort antal transaktioner skall betraktas som en enda tjänst, vilket var fallet i RÅ 2001 not. 23. Ett stort antal tjänster av olika karaktär som utfördes i samband med förmedling av aktier vid en börsintroduktion ansågs i det målet vara underordnade tjänsten att förmedla aktierna. En begravnings-tjänst kan precis som ett uppdrag att förmedla aktier variera i omfattning och sammansättning. Detta medför dock inte att en uppdelning måste ske. Ett varierande antal underordnade tjänster kan ingå i uppdraget utan att det är fråga om separata tjänster. Av EG-domstolens avgörande i mål C-349/96, Card Protection Plan, framgår att prissättningen inte kan ges någon avgörande betydelse. Av de uppgifter föreningen har lämnat framgår dock att det utöver det pris som anges för s.k. tilläggstjänster tillkommer ersättning för administration för varje tilläggstjänst, vilket talar för att de skall anses ingå i föreningens huvudsakliga tillhandahållande att arrangera en begravning. Utgångspunkten för bedömningen av om det är fråga om en eller flera tjänster skall vara vad en köpare av tjänsten normalt har för avsikt att köpa. I det här fallet får kunden normalt anses efterfråga att få en begravning arrangerad. De varor och tjänster som ingår är, förutom bouppteckningen, endast medel att få begravningen arrangerad på ett sätt som passar kunden och de får därför anses vara underordnade begravnings-tjänsten. - Frågan om tillhandahållande från begravningsentreprenörer har behandlats av EG:s mervärdesskattekommitté. I en riktlinje från den 19 juni 2002 som avser plats för tillhandahållande av varor och tjänster från begravningsentreprenörer har kommittén ansett att tjänster som tillhandahålls i samband med en begravning bör anses utgöra delar av en enda tjänst.

Regeringsrätten (2003-12-10, Lindstam, Nordborg, Ersson, Melin, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten finner inte skäl att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

Föreningen har hos Skatterättsnämnden preciserat sin ansökan om förhandsbesked till att omfatta ett exempel på vad föreningen kan tillhandahålla i samband med en begravning, nämligen administration av begravningen, försäljning av gravsten, transport av kista från kyrkan till krematoriet, införande av annons i lokaltidning, tillhandahållande av solist i

kyrkan, tillhandahållande av blomsterkransar och upprättande av bouppteckning. Frågan i målet är om dessa föreningens åtaganden i samband med en begravning skall anses utgöra en enda tjänst eller om ett eller flera av dem skall behandlas som ett separat åtagande och i mervärdesskattehänseende bedömas för sig.

I 7 kap. 7 § ML anges att beskattningsunderlaget i vissa fall skall bestämmas genom en uppdelning efter skälig grund. En tillämpning av dessa regler förutsätter att det är klarlagt att en uppdelning skall ske. I förarbetena till lagen angavs bl.a. följande om uppdelning av tjänsteprestationer (prop. 1993/94:99 s. 136 f.):

... Den princip som tillämpats i praxis beträffande exempelvis en tjänsteprestation som i sig innehåller flera underordnade moment bestående av andra tjänster eller varuöverlåtelser, men där avsikten ändå varit att tillhandahålla en enda tjänst, är snarast att bedöma prestationen utifrån dess huvudsakliga karaktär. Någon uppdelning av prestationen i olika delar har därför som regel inte skett. Först om prestationen består av flera olika var för sig klart avskiljbara delar har en uppdelning skett.

Enligt artikel 2.1 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (direktiv 77/388/EEG) skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

EG-domstolen har uttalat att det av artikel 2.1 i direktivet följer dels att varje tillhandahållande av en tjänst i regel skall anses som fristående och självständigt, dels att prestationer, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion försämras. Med hänsyn härtill är det enligt domstolen av vikt att söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten, som betraktas som en genomsnittlig konsument, flera huvudsakliga fristående tjänster eller en enda tjänst (dom i mål C-349/96, Card Protection Plan, punkt 29).

Av domen framgår också att det är fråga om en enda tjänst bl.a. i det fall där en eller flera delar skall anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan en eller flera delar i annat fall skall anses som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt skall behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. Vidare sägs i domen att en tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller (punkt 30).

De åtgärder som föreningen enligt det exempel som anges i förhandsbeskedet vidtar omfattar bl.a. försäljning av gravsten och upprättande av bouppteckning. Dessa åtgärder saknar direkt samband med begravningen och kan inte anses som delar av en huvudsaklig begravningstjänst eller som tjänster underordnade en sådan tjänst.

Frågan är då om övriga tillhandahållanden skall behandlas som separata tjänster och varor eller som delar av en enda tjänst. Visserligen ingår dessa övriga tillhandahållanden i föreningens uppdrag att ordna den del av begravningen som inte kyrkan eller kyrkogårdsförvaltningen ansvarar för, men de utgör flera olika var för sig klart urskiljbara delar av föreningens prestation. Kunden kan välja att låta föreningen eller någon annan tillhandahålla en eller flera eller inte någon av dessa delar. De kan därför inte anses utgöra underordnade led som är nödvändiga för att tillhandahålla en enda av kunden efterfrågad huvudsaklig tjänst. Av samma skäl kan inte sägas att det finns någon av kunden efterfrågad huvudsaklig tjänst som innefattar tjänster och varor som endast utgör medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som föreningen tillhandahåller.

Fråga 1 skall därför besvaras så att föreningens tillhandahållande av varor och tjänster enligt ansökningen om förhandsbesked inte skall anses som omsättning av en enda tjänst utan som separata omsättningar av de olika varorna och tjänsterna.

Beträffande frågorna 2-4 gör Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av förhandsbeskedet beträffande fråga 1, att föreningens tillhandahållande av varor och tjänster enligt ansökningen om förhandsbesked inte skall anses som omsättning av en enda tjänst utan som separata omsättningar av de olika varorna och tjänsterna.

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i vad det avser frågorna 2-4.

Föredraget 2003-11-12, föredragande Hogendoorn, målnummer 1985-2003

Sökord: Förhandsbesked mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1993/94:99 s. 136 f.
