

<b>Målnummer:</b>	1637-11	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2012-06-19		
<b>Rubrik:</b>	Ett uppdrag som innebär att skriva ut, kuvertera, sortera och distribuera uppdragsgivarens kundkorrespondens har ansetts utgöra ett enda tillhandahållande av en transporttjänst. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
<b>Lagrum:</b>	1 kap. 2 § och 5 kap. 5 § mervärdesskattelagen (1994:200)		
<b>Rättsfall:</b>			

---

**REFERAT**

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB (Bolaget), som var gruppchef i X AB Mervärdesskattegrupp, bl.a. följande. Bolaget avser att av Y AB förvärva direkttransport av kundkorrespondens och därtill hörande varor och tjänster. De varor och tjänster som avses är följande:

- produktionsemballage, innefattande papper, kuvert, lastpallar och skyddande transportemballage,
- produktionstjänster, innefattande utskrift, kuvertering, sortering, buntning och packning på lastbärare samt
- distributionstjänster, innefattande transport av enskilda postala försändelser som postas på Åland till Bolagets kunder i Sverige. - Bolaget har inte av lagtext, förarbeten eller praxis kunnat utläsa hur beskattning bör ske i förevarande fall. Skatteverket kan från årsskiftet påföra mervärdesskatt på en transporttjänst enligt 5 kap. 5 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML och Tullverket kan påföra mervärdesskatt på en transporttjänst enligt 7 kap. 8 § ML och tullkodex. Två myndigheter kan således komma att beskatta samma transaktion. Att aktuella frågeställningar klargörs är även av betydelse för att undvika risk för dubbelbeskattning. Bolaget önskar besked från Skatterättsnämnden i följande frågor.

1. Ska Bolagets förvärv av transport av kundkorrespondens, innefattande beskrivna varor och tjänster i sin helhet anses som ett enda tillhandahållande enligt huvudsaklighetsprincipen, eller ska delningsprincipen tillämpas på tillhandahållandet?
2. Ska Y AB:s tillhandahållande betraktas som tillhandahållande av vara eller tjänst?
3. Om huvudsaklighetsprincipen ska tillämpas och tillhandahållandet utgör tillhandahållande av tjänst, är transporttjänsten då den huvudsakliga tjänsten? Om ja, ska Bolaget då redovisa moms på sitt förvärv i enlighet med den nya huvudregeln för beskattning av tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer, eller ska moms redovisas enligt undantaget i 3 kap. 32 § ML?
4. Om delningsprincipen ska tillämpas, och tillhandahållandet utgör tillhandahållande av tjänst, ska uppdelningen då ske genom att Bolaget redovisar moms på sitt förvärv i enlighet med den nya huvudregeln för beskattning av tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer, eller ska moms redovisas enligt undantaget i 3 kap. 32 § ML?

Skatterättsnämnden (2011-03-02, Svanberg, ordförande, Bohlin, Harmsen Hogendoorn, Odéen, Renström, Sandberg Nilsson, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - Frågorna 1-4 - Det omfrågade uppdraget avser tjänster som enligt 5 kap. 5 § ML är omsatta i Sverige. X AB Mervärdesskattegrupp är skattskyldigt för omsättningen av dessa tjänster. Bestämmelsen i 3 kap. 32 § ML är inte tillämplig. - Motivering - Bakgrund - X AB (Bolaget) är grupphuvudman i X AB Mervärdesskattegrupp. Bolaget planerar att ingå ett avtal med Y AB rörande hanteringen av Bolagets kundkorrespondens. Parterna åtar sig följande. Bolaget översänder en s.k. printfil till Y AB. Filen innehåller en digital version av den kundkorrespondens med tillhörande bilagor som Bolaget önskar få distribuerad. Y AB skriver ut korrespondensen, kuverterar den och sorterar den efter utdelningsadress. Y AB buntar sedan ihop försändelserna och lägger upp dem på lastpallar. Lastpallarna lastas upp på lastbilar eller annat transportmedel och transporteras via t.ex. färjetransport, lastbilstransport och transporter med postbil till Bolagets kunder i Sverige. - Direkttransporten (distributionen) till Bolagets kunder utgör 75-90 procent av det pris som Y AB tar ut för sitt tillhandahållande av tjänster. Utöver nämnda tjänster ska Y AB också tillhandahålla varor i form av papper och kuvert. - Rättsligt - EU-domstolen har i flera domar lagt fast principerna för hur den mervärdesskatterättsliga karaktären ska bestämmas hos en transaktion som innefattar flera olika delar (se bl.a. domarna i målen C-41/04 angående Levob Verzekering BV m.fl., C-111/05 angående Aktiebolaget NN och angående Graphic Procédé). - Innebörden av EU-domstolens praxis sammanfattas i bl.a. domen i målet angående NN. Domstolen anför i huvudsak följande. Inledningsvis ska en samlad bedömning göras av vilka delar som kännetecknar transaktionen i fråga för att på så sätt avgöra om det rör sig om ett enda tillhandahållande eller om två eller flera separata tillhandahållanden (p. 22). - När de olika delarna i transaktionen har ett så nära samband med varandra att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det skulle vara konstlat att dela upp är det också mervärdesskatterättsligt fråga om ett enda tillhandahållande (p. 23). - För att avgöra huruvida denna enda sammansatta transaktion ska betraktas som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster krävs att transaktionens huvudsakliga delar identifieras (p. 27). - Ett tillhandahållande anses som underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunden inte efterfrågar detta i sig, utan det endast är ett medel för kunden att på bästa sätt tillgodogöra sig det huvudsakliga tillhandahållandet (p. 28). - Om varken leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten anses underordnad ett huvudsakligt tillhandahållande måste fastställas huruvida det är leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsterna som ska anses bestämmande. Det får göras mot bakgrund av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga (p. 29 och 30). - Skatterättsnämndens bedömning - Den fråga som Bolaget i första hand önskar få besvarad är huruvida Y AB:s uppdrag mervärdesskatterättsligt ska ses som ett enda tillhandahållande eller flera fristående tillhandahållanden. - Uppdraget innebär att Bolaget låter Y AB sköta delar av Bolagets kontorsrutiner, nämligen hanteringen av kundkorrespondensen. Två delar får enligt nämndens bedömning anses kännetecknande för uppdraget. Den ena delen innebär utskrift och kuvertering av Bolagets kundkorrespondens. De varor i form av papper och kuvert som härvid används kan inte antas efterfrågas av Bolaget i sig utan de utgör endast ett medel för att Y AB ska kunna utföra denna del av uppdraget. Y AB:s tillhandahållande får i denna del anses utgöra en tjänst av närmast administrativt slag. Den andra delen innebär att försändelserna sorterar efter utdelningsadress och distribueras till bolagets kunder i Sverige. Också denna del av tillhandahållandet får anses utgöra en tjänst, i detta fall brevbefordran. Till sin mervärdesskatterättsliga karaktär är brevbefordran att hänföra till en transporttjänst. Oavsett om Y AB:s uppdrag ska anses utgöra ett enda tillhandahållande eller två separata tillhandahållanden ska tjänsterna med stöd av 5 kap. 5 § ML anses omsatta i Sverige. X AB Mervärdesskattegrupp ska därför i enlighet med 1 kap. 2 § första stycket 2 anses skattskyldigt för Y AB:s i ärendet aktuella omsättningar här i landet. - Nämnden har vid bedömningen

förutsatt att brevförändelserna i fråga inte innehåller varor som importeras av en köpare i Sverige. Transporttjänsten kan därmed inte anses utgöra en sådan bikostnad som enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML ska ingå i beskattningsunderlaget för import av en vara. Med denna bedömning aktualiseras inte en tillämpning av den av Bolaget åberopade bestämmelsen i 3 kap. 32 § ML. - Förhandsbeskedet har utformats i enlighet med detta synsätt. - I den mån ansökan inte har besvarats genom förhandsbeskedet finner nämnden att den ska avvisas i den delen.

X AB Mervärdeskattegrupp överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle förklara att de i målet aktuella transaktionerna i första hand skulle utgöra ett tillhandahållande av en vara och i andra hand två separata tillhandahållanden i form av en vara respektive en tjänst samt att tjänsten skulle undantas från beskattning. Vidare yrkades ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Därvid anfördes bl.a. följande. Y AB tillverkade brevförändelserna helt i enlighet med den förlaga som hade översänts av X AB (grupphuvudmannen). Utan tillhandahållandet av brevförändelsen, dvs. varan, var tilläggstjänsten, i form av kuvertering, adressering och transport m.m., helt ointressant för grupphuvudmannen. Tilläggstjänsten skulle därför anses underordnad tillhandahållandet av varan. Eftersom det var fråga om import av vara skulle beskattningen hanteras av Tullverket enligt gällande bestämmelser. Vid två separata tillhandahållanden fick tjänsten, vilken i huvudsak avsåg transport, anses undantagen från beskattning enligt 3 kap. 32 § ML eftersom den ingick som en bikostnad i beskattningsunderlaget för importen.

Även Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle förklara att de i målet aktuella transaktionerna utgjorde ett enda odelbart tillhandahållande av en vara. Skatteverket medgav således motpartens förstahandsyrkande. För det fall det förelåg ett särskilt tillhandahållande i form av en varutransporttjänst ansåg Skatteverket att en sådan tjänst var omsatt i Sverige enligt 5 kap. 5 § ML och att undantaget i 3 kap. 32 § ML var tillämpligt endast om varan beskattades vid importen. Vidare bestred Skatteverket yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-06-19, Billum, Knutsson, Jermsten, Stenman, Saldén Enérus) yttrade:

Skälen för avgörandet

Frågorna 1-4

Avtalet mellan grupphuvudmannen och Y AB innebär att sistnämnda bolag åtar sig att hantera grupphuvudmannens kundkorrespondens. Som Skatterättsnämnden konstaterar innebär uppdraget ett flertal olika moment såsom utskrift och kuvertering av korrespondensen samt sortering och distribution av den till grupphuvudmannens kunder. För att kunna utföra uppdraget använder Y AB varor i form av papper och kuvert.

De olika delarna i uppdraget har enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening ett så nära samband med varandra att de får anses utgöra ett enda tillhandahållande. Det som huvudsakligen efterfrågas av grupphuvudmannen är själva distributionen av korrespondensen. Övriga delar får anses underordnade denna del av tillhandahållandet. Tillhandahållandet utgör därmed en transporttjänst. Med hänsyn härtill och då Högsta förvaltningsdomstolen i övrigt gör samma bedömning som Skatterättsnämnden ska förhandsbeskedet fastställas.

Ersättning för kostnader

Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) har vid utgången av år 2011 upphört att gälla. Regler om ersättning för kostnader i mål om skatt finns numera i

skatteförfarandelagen (2011:1244), som trädde i kraft den 1 januari 2012. Ersättningslagen gäller dock fortfarande vid prövningen av ersättningsyrkandet i målet. Av 1 § ersättningslagen framgår att ersättning inte kan beviljas när det är en enskild part som har ansökt om förhandsbesked. Annan grund för ersättning finns inte. Ersättningsyrkandet ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

Föredraget 2012-05-30, föredragande Finander, målnummer 1637-11

---

**Sökord:** EU-rätt; Förhandsbesked, skatter; Mervärdesskatt

**Litteratur:**

---