

**KLAGANDE**

X AB

Ombud: Tommy Nordman
Grant Thornton Sweden AB
Box 7623
103 94 Stockholm

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 11 mars 2010 i mål nr 10827-10,
se bilaga A

SAKEN

Mervärdesskatt redovisningsperioderna november och december 2007
Ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden
och mål om skatt, m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för
kostnader i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

X AB (bolaget) yrkar att påförd utgående mervärdesskatt om 346 992 kr ska undanröjas och att beskattning ska ske i enlighet med inlämnade deklARATIONER. Vidare yrkar bolaget ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten med 60 200 kr exklusive mervärdesskatt samt i kammarrätten med 38 340 kr exklusive mervärdesskatt.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet.

X AB anför till stöd för sin talan bl.a. följande. Bolaget bedriver en verksamhet som består i att leverera kompletta solesystem (solpaneler). Under november och december 2007 har bolaget köpt in tjänster som avser montering och installation av solpaneler från två olika leverantörer. Tjänsterna har fakturerats inklusive mervärdesskatt om totalt 346 992 kr, som bolaget sedermera har gjort avdrag för såsom ingående mervärdesskatt. De inköpta installationstjänsterna ingår som ett nödvändigt och underordnat led till leveransen av solpanelerna. Bolagets kunder har inte efterfrågat installationstjänsterna i sig utan fungerande solpaneler. Kostnaderna för tjänsterna har därför ingått som en del i fakturerat belopp för solpanelerna till kunderna. På kundfakturorna har mervärdesskatt debiterats. Montering, installation, driftsättning och leverans av en solpanel ska ses som ett tillhandahållande vilket ska beskattas som vara och inte som tjänst. Reglerna om omvänd skattskyldighet är därmed inte tillämpliga på bolagets inköp av tjänster.

EU-domstolen har ansett att ett tillhandahållande som avser både leverans och installation av en kabel är en varuleverans i sin helhet, under förutsättning att tjänsterna är nödvändiga för genomförandet av transaktionen och att de har ett nära samband med varuleveransen som sådan. De solpaneler som bolaget levererar är av standardmekanik vilket innebär att de varken skräddarsys eller specialanpassas efter kundernas behov.

Anledningen till detta är att det skulle bli för kostsamt att individuellt anpassa mekaniken i varje solpanel efter varje kunds önskemål. Tjänsterna som bolaget har köpt in avser montering, installation och driftsättning av solpanelerna. Bolaget tillhandahåller inga egna tjänster förutom att bistå med ritningar samt ge anvisningar om hur installationen ska genomföras. Inga särskilda anpassningar av mekaniken görs. De anpassningar som kan komma i fråga rör enbart själva monteringen och installationen av solpanelerna såsom till exempel hur solpanelerna ska monteras och installeras på olika underlag. Faktureringsplan som upprättas avser vanligtvis tre fakturor varav en slutfaktura. Slutfaktura skickas till kunden efter att installationen och driftsättningen av solelsystemet har genomförts. Efter att besiktning har gjorts och slutfaktura har skickats ut anses solelsystemet levererat (äganderätten har övergått) och den tvååriga garantin av solelsystemet börjar gälla.

Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) avgöranden i RÅ 2010 ref. 50 I och II strider mot EU-domstolens praxis (mål C-349/96 m.fl.), vilken innebär att en bedömning alltid ska göras av vad som karaktäriserar transaktionen. Om transaktionen innehåller flera delar ska en bedömning alltid göras av vad köparen efterfrågar för att avgöra vilken del som är överordnad den andra. HFD har inte fört något sådant resonemang över huvud taget.

Bolagets tillhandahållanden av solpaneler ingår heller aldrig som en del av en större byggtreprenad. Några sådana klassificeringssvårigheter gällande gränsdragningen vara och tjänst som HFD påkallat i RÅ 2010 ref. 50 I och II uppkommer således inte i bolagets verksamhet.

Till stöd för uppgiften att det fakturerade totalpriset under år 2007 till övervägande del avser själva solpanelerna har bolaget gett in faktureringsplaner samt fakturor för år 2007.

Skatteverket anför bl.a. följande till stöd för sin inställning. Det råder inte någon tvekan om att det är en byggtjänst att installera solpanelerna i fråga. Det är ett arbete på fastigheten och genom installationen blir solpanelerna en del av fastigheten. Det är andelen arbete som krävs som är det väsentliga. Går man på bolagets linje kan omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn knappast tillämpas i något fall eftersom det som kunden efterfrågar är resultat. Som exempel kan nämnas en VVS-firma som anlitar ett byggföretag för att lägga ett nytt tak på deras lokaler. VVS-firman efterfrågar ju ett nytt tak, men eftersom firman naturligtvis vill ha taket på plats är det inte en vara som byggföretaget har sålt utan en tjänst. Det är således inte kostnadsfördelningen som avgör. Det vore alltför lätt för bolagen att styra vad som är en vara respektive tjänst om det vore kostnadsfördelningen som avgjorde. Syftet med reglerna om omvänd skattskyldighet skulle därmed gå förlorat.

EU-domstolens tidigare avgöranden har inte avsett byggentreprenader eller leverans och installation av byggnadsdelar av det slag som nu är aktuellt. Det är således inte fråga om samma sak som i sjökabelmålet (mål C-111/05). Det saknar vidare betydelse huruvida bolagets tillhandahållanden ingår i en större byggentreprenad. Att utföra vad som klassas som byggtjänster på uppdrag av annan och på annans fastighet är att anse som en entreprenad oavsett om det är det enda som utförs eller om det är en del av en större entreprenad där flera företag deltar. Omvänd skattskyldighet blir således tillämplig om tillhandahållandet inte uteslutande eller så gott som uteslutande innefattar endast leverans av varor.

Kammarrätten har i beslut den 15 april 2011 avslagit bolagets yrkande om inhämtande av förhandsbesked från EU-domstolen.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Tillämpliga bestämmelser framgår av förvaltningsrättens dom.

Förvaltningsrätten har funnit att leverans och installation av i målet aktuellt solelsystem ska ses som ett tillhandahållande i mervärdesskattehänseende. Kammarrätten instämmer i denna bedömning. Fråga är således om tillhandahållandet ska kvalificeras som en vara eller en tjänst.

I den överklagade domen lämnas en utförlig redogörelse av EU-domstolens överväganden i mål C-111/05, det s.k. sjökabelmålet, där EU-domstolen fann att leverans och installation av en sjökabel i sin helhet var att anse som ett tillhandahållande av en vara. Såsom förvaltningsrätten konstaterar har, i likhet med den transaktion som prövades i mål C-111/05, äganderätten till solelsystemet övergått till kunden efter installation och besiktning. Kammarrätten instämmer också i förvaltningsrättens bedömning att montering och installation av solpanelerna, till skillnad från EU-domstolens bedömning av installationen av sjökabeln i mål C-111/05, innebär en anpassning efter kundens specifika behov. Det får vidare anses utrett att det fakturerade totalpriset under 2007 till övervägande del har bestått av kostnaden för själva solpanelerna. Beträffande betydelsen av förhållandet mellan priset för varan respektive tjänsten vid ett sammansatt tillhandahållande uttalar EU-domstolen emellertid följande i mål C-111/05 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, som Europeiska gemenskapernas kommission har gjort gällande i sitt yttrande, inte desto mindre så, att kostnaden för material och arbete inte i sig ska tillmätas någon avgörande betydelse.”

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2010 ref. 50 I bl.a. prövat frågan om ett bolags 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 omfattas av omvänd skattskyldighet. I avgörandet

hänvisas till prop. 2005/06:130 s. 34 samt rådets direktiv 2006/112/EG artikel 199.1 a där det anges att syftet med reglerna om omvänd skattskyldighet bl.a. är att motverka undandragande av mervärdesskatt och skatteflykt inom byggsektorn. Efter genomgång av EU-domstolens praxis, däribland mål C-111/05, konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att de nämnda rättsfallen, som inte avsett byggentreprenader eller leverans och installation av byggnadsdelar av det slag som var aktuellt i RÅ 2010 ref. 50 I, inte ger 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 även det sammanhang i vilket tillhandahållandena sker tillmätas betydelse. Högsta förvaltningsdomstolen uttalar vidare följande i fråga om kvalificeringen när det gäller tillhandahållanden inom byggsektorn.

”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 ... 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.”

Bolagets tillhandahållanden av solelsystem sker inom byggsektorn. Tillhandahållandena kan – bl.a. mot bakgrund av att kvalificerad installation krävs – inte anses uteslutande eller så gott som uteslutande innefatta endast leverans av varor. Vid en helhetsbedömning av omständigheterna i målet, inklusive kostnadsfördelningen och det sammanhang i vilket

tillhandahållandena sker, finner kammarrätten att dessa i sin helhet ska karaktäriseras som tillhandahållanden av tjänster. Som konstaterats i förvaltningsrättens dom omfattas dessa tjänster av reglerna om omvänd skattskyldighet. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

Bolaget har inte vunnit bifall till sin talan. Inte heller i övrigt föreligger skäl att medge bolaget ersättning för kostnader i målet. Överklagandet i denna del, liksom yrkandet om ersättning i kammarrätten, ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Jerry Eriksson
lagman
ordförande

Anders Jonsson
kammarrättsråd
referent

Cecilia Landelius
kammarrättsråd

Frida Niklasson
föredragande



FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM
Skatteavdelningen
Enhet 2

DOM
2010-03-11
Meddelad i
Stockholm

Mål nr
10827-10

KLAGANDE
X AB

Ombud
Tommy Nordman
Grant Thornton AB
Box 7623
103 94 Stockholm

MOTPART
Skatteverket
106 61 Stockholm

ÖVERKLAGAT BESLUT
Skatteverkets beslut den 7 november 2008, se [bilaga 1](#)

Skatteverkets dnr 410-25239-09/528

SAKEN
Utgående mervärdesskatt för redovisningsperioderna november och december 2007. Ersättning för kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

DOMSLUT

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

Dok.Id 571

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00 E-post: forvaltningsrattenistockholm@dom.se	08-561 680 01	måndag – fredag 09:00-15:00

YRKANDEN M. M.

X AB (bolaget) yrkar att påförd utgående mervärdesskatt om (61 905 + 285 087 =) 346 992 kr undanröjs. Bolaget yrkar även ersättning för kostnader enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Till stöd för sin talan anför bolaget bl.a. följande. Bestämmelserna om omvänd skattskyldighet för byggföretag är inte tillämpliga på varuförsäljningar. EG-domstolen har i mål C-111/05 Aktiebolaget NN ansett att ett tillhandahållande som avser både leverans och installation av en kabel är en varuleverans i sin helhet, under förutsättning att tjänsterna är nödvändiga för genomförandet och att de har ett nära samband med varuleveransen som sådan. Utgångspunkten för en sådan bedömning är först att finna det som kännetecknar transaktionen ifråga. Bolagets verksamhet består i att leverera kompletta solelsystem (solpaneler). Det faller sig således naturligt att montering, installation och driftsättning av solpanelerna ingår som en del i leveransen av solelsystemet. Tjänsterna som bolaget har köpt in av YIT och A-service avser montering, installation och driftsättning av solpanelerna. Bolaget tillhandahåller inga egna tjänster förutom att bistå med ritningar samt ge anvisningar om hur installationen ska genomföras. Inga särskilda anpassningar av själva mekaniken i solpanelerna görs. De anpassningar som kan komma ifråga rör enbart själva monteringen och installationen av solpanelerna, exempelvis hur solpanelerna ska monteras och installeras på olika underlag såsom fasader, tak, mark m.m. Solelsystemen faktureras vanligtvis efter en fastställd fakturerings/leveransplan. Av de faktureringsplaner som ingivits framgår att de upphandlade tjänsterna ingår som en del i leveransen av solelsystemet. Av kundens totalpris utgörs regelmässigt den övervägande delen, cirka 70-85 procent, av solpanelerna medan resterande del avser tjänsterna. Tjänsterna faktureras aldrig separat utan de faktureras alltid tillsammans med solpanelerna. Efter det att besiktning gjorts och slutfaktura skickats ut till kunden anses solelsystemet levererat. Bolaget anser mot bakgrund av vad som anförts att ifrågavarande

tjänster utgör en så integrerad del av solelsystemen som efterfrågas av kunderna, att tjänsterna därvid får anses underordnade i förhållande till detta.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet.

UTREDNINGEN I MÅLET

Till överklagandeskriften har bolaget bifogat tre faktureringsplaner daterade den 30 juni 2008 avseende arbeten på tre skolor i Västerås och tre fakturor, samtliga daterade den 11 juli 2008, vilka fakturor har aviserats i respektive faktureringsplan. I var och en av faktureringsplanerna har kostnaden för leverans av material angetts till sådant belopp att den utgjort en övervägande del av det totala priset. Under handläggningen hos förvaltningsrätten har bolaget vidare gett in bl.a. två fakturor, daterade den 30 september 2008. Båda fakturorna avser ett av de arbetsprojekt som omfattas av ingivna faktureringsplanerna och förutskickas i faktureringsplanen i fråga.

DOMSKÄL

Tillämpliga bestämmelser

Enligt 1 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, ska mervärdesskatt betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet.

I 1 kap. 2 § första stycket 4 b. ML anges följande. Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte före-

ligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

- en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller
- en annan näringsidkare som tillhandahåller en näringsidkare som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

I 1 kap. 2 § andra stycket ML anges, i här tillämplig lydelse, följande.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som enligt gällande koder för Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI-koder) kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,

2. byggstädning, och

3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Förvaltningsrättens bedömning

En förutsättning för att bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 4 b. ML om s.k. omvänd skattskyldighet ska bli tillämplig är att det är en sådan tjänst som avses i lagrummets andra stycke som tillhandahålls. Bolaget gör gällande att den aktuella omsättningen av solelsystem, som även innefattar installationsarbeten utförda av underentreprenörer, i sin helhet är att anse som leverans av varor medan Skatteverket hävdar att omsättningen i sin helhet utgör tillhandahållande av byggtjänster för vilka omvänd skattskyldighet föreligger.

Vid bedömningen av huruvida den aktuella omsättningen är att anse som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster är EG-domstolens dom i mål C-111/05 Aktiebolaget NN (jfr RÅ 2007 not. 164) av betydelse. Omständigheterna i målet var i korthet följande. Ett företag skulle tillhandahålla och installera en fiberoptisk sjökabel mellan Sverige och en annan medlemsstat. Kostnaden för materialet beräknades uppgå till 80-85 procent av totalkostnaden. Efter installationen och vissa tester skulle äganderätten till kabeln överföras på beställaren. Frågan i målet var, såvitt här är av intresse, om en transaktion avseende leverans och installation av en kabel, till vilken den klart övervägande delen av totalkostnaden hänförde sig, skulle bedömas som leverans av varor i mervärdesskattehanseende (domen p. 19). EG-domstolen slog inledningsvis fast att det följer av domstolens rättspraxis att när en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar det först ska göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att det ska kunna avgöras dels om det rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande, dels, i det sistnämnda fallet, huruvida detta enda tillhandahållande ska klassificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster (p. 21). Domstolen konstaterade därvid dels att alla delar av transaktionen i fråga var nödvändiga för dess genomförande, dels att de hade ett nära samband. Vidare att det under dessa omständigheter inte på annat än fiktiv väg kunde hävdas att beställaren först köpt kabeln och därefter hos samme leverantör köpt de tjänster som avsåg installationen av kabeln (p. 25 och 26). För att därefter avgöra huruvida den sammansatta transaktionen skulle betraktas som leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst krävdes enligt domstolen att transaktionens huvudsakliga delar identifierades (p. 27). EG-domstolen framhöll därvid att det av domstolens rättspraxis följer att när det är fråga om en enda sammansatt transaktion ska ett tillhandahållande anses som underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunderna inte efterfrågar detta i sig, utan då tillhandahållandet endast är ett medel att på

bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänsten från tillhandahållaren (p. 28).

Domstolen fann att installationen med hänsyn till dess kvalificerade innehåll (måste ske enligt komplicerade tekniska procedurer, måste utföras av specialister och krävde ett specifikt kunnande) inte bara utgjorde ett led som var oskiljaktigt från själva leveransen av kabeln utan också var nödvändig för den därpå följande användningen och nyttjandet av kabeln. Av detta följde enligt domstolen att installationen av kabeln inte utgjorde en rent underordnad del till leveransen av kabeln (p. 29). Därefter uppkom frågan om det mot bakgrund av de omständigheter som kännetecknade transaktionen var leveransen av kabeln eller installationen av denna som skulle anses bestämmande för om transaktionen var att klassificera som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster (p. 30). Domstolen fann, med beaktande av samtliga omständigheter i målet, att transaktionen skulle anses utgöra leverans av varor då det framgick att kabeln efter genomförda driftstester skulle komma att överlåtas på beställaren som kunde förfoga över den som ägare, att kostnaden för själva kabeln utgjorde den klart övervägande delen av totalkostnaden för transaktionen och att de tjänster som leverantören tillhandahöll var begränsade till installationen av kabeln, utan att denna ändrades eller anpassades till beställarens specifika behov (p. 40).

Förvaltningsrätten gör mot denna bakgrund följande överväganden.

Leverans och installation av solelsystem som sker under de omständigheter som framkommit i förevarande mål ska i mervärdesskattehänseende ses som en enda transaktion. Detta eftersom alla delar av transaktionen är nödvändiga för dess genomförande och de har ett nära samband, vilket innebär att det inte annat än på fiktiv väg kan hävdas att beställaren först har köpt solelsystemet och därefter, hos samme leverantör, köpt de tjänster som avser installationen av solelsystemet.

För att härfter kunna avgöra om transaktionen utgör leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst krävs att transaktionens huvudsakliga delar identifieras. Installation av solelsystem av ifrågavarande slag får sägas ske enligt komplicerade tekniska procedurer, utföras av specialister och kräva ett tillräckligt mått av specifikt kunnande av den som utför tjänsten, allt i den mening EG-domstolen får anses ha avsett. Installationen utgör vid sådana förhållanden inte bara ett led som är oskiljaktigt från själva leveransen av varan, utan den är också är nödvändig för den därpå följande användningen och nyttjandet. Av detta följer att installationen inte utgör en rent underordnad del till leveransen av solelsystemet.

Vid sådant förhållande uppkommer frågan om det är leveransen eller installationen av solelsystemet som är bestämmande för hur den sammansatta transaktionen ska behandlas i mervärdesskattehänseende. I likhet med den transaktion som var uppe till bedömning i domen från EG-domstolen är solelsystemet i förevarande mål levererat efter det att montering och installation utförts samt besiktning skett. Det har i målet inte framkommit annat än att den förvärvande fastighetsägaren efter överlåtelsen förfogar över solelsystemet som ägare. Andra omständigheter i förevarande mål skiljer sig dock från de omständigheter som förelåg i mål C-111/05. Bolaget har i målet anfört att de anpassningar som kan komma ifråga vid tillhandahållande av solelsystemet enbart rör själva monteringen och installationen av solpanelerna. Som exempel på sådana anpassningar anger bolaget montering och installering på olika underlag, såsom fasader, tak och mark. Sådana anpassningar i samband med montering och installation av solpanelerna, vilka utgör en del av solelsystemet, får enligt förvaltningsrättens mening anses innebära att solpanelerna anpassas till kundens specifika behov. Att solpanelernas mekanik, så som bolaget anfört, förblir oförändrad vid en sådan anpassning föranleder inte annan bedömning. I det ovan nämnda målet från EG-domstolen förelåg vidare den omständigheten att kostnaden för kabeln utgjorde den klart övervägande delen av totalkostna-

den för transaktionen. Bolaget har i förevarande mål gjort gällande att av det totala pris bolaget i regel debiterar sina kunder är den övervägande delen, ca 70-85 procent, hänförlig till solpanelerna och resterande del av priset avser de aktuella tjänsterna. Till stöd för detta har bolaget åberopat bl.a. tre faktureringsplaner och fem fakturor för vilka redogjorts ovan. Dessa faktureringsplaner och fakturor avser dock år 2008. Det av bolaget ingivna underlaget kan därför inte anses visa att solelsystemets del av transaktionens totalkostnad under nu aktuella redovisningsperioder uppgått till hävdade 70-85 procent. Inte heller den övriga utredning som förebringats kan anses visa att så varit fallet. Avsaknaden av stöd för att solelsystemets del av transaktionens totalkostnad utgjort en klart övervägande del är av väsentlig betydelse för bedömningen av huruvida leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst föreligger. I avsaknad av klara belägg för att så varit fallet, och med beaktande av vad rätten i övrigt funnit i nu berörd fråga, finner förvaltningsrätten att bolagets aktuella omsättning av solelsystem i sin helhet är att anse som tillhandahållande av tjänster.

Förvaltningsrätten har härefter att ta ställning till om tjänsterna utgör sådana byggtjänster som omfattas av regleringen om omvänd skattskyldighet. Vid denna bedömning ska det inledningsvis noteras att det i lagens förarbeten uttalas bl.a. att bedömningen av huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller inte ska göras med utgångspunkt från det specifika uppdraget, dvs. tjänsten i fråga, och inte med beaktande av uppdragstagarens verksamhet som sådan eller den SNI-kod som åsatts för verkligheten (se prop. 2005/06:130 s. 41; jfr prop. 2007/08:25 s. 214).

Av 1 kap. 2 § andra stycket 1. ML, i dess här aktuella lydelse, framgår att sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som enligt SNI-koder utgör bl.a. bygginstallationer omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet. Det kan härvid konstateras att installation av elektriska solfångare och av icke-elektriska sådana, enligt den vid tiden för

tillhandahållandet gällande SNI 2002, omfattades av dess kod 45310 respektive 45331 och därmed klassificerades som bygginstallationer (jfr prop. 2005/06:130 bilaga 5 och 6). Tjänsterna ifråga är således sådana som avses i detta lagrum.

Med beaktande av det nu angivna och då bolagets tillhandahållande inte kan anses ha skett endast undantagsvis eller vid enstaka tillfällen (jfr prop. 2005/06:130 s. 65), dvs. tillhandahållandet är inte att beteckna som endast tillfälligt, saknas det skäl att ändra Skatteverkets beslut. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

Bolaget har inte till någon del vunnit bifall till sin talan. Enligt förvaltningsrättens mening avser målet inte en fråga av betydelse för rättstillämpningen och föreligger det inte heller synnerliga skäl för ersättning. Grund för att bevilja ersättning för ombudskostnader enligt 3 § lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. föreligger därmed inte. Även yrkandet om ersättning för kostnader ska då avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se [bilaga 2](#) (Dv 3104A)

Denny Heinefors
Rådman

I avgörandet har även deltagit nämndemännen Mats Engström,
Metin Hawsho och Owe Ladin. Föredragande har varit Peter Hamberg.



SVERIGES DOMSTOLAR

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga förvaltningsrättens dom/beslut ska Ni skriva till Kammarrätten i Stockholm.

Skrivelsen ska dock skickas eller lämnas till förvaltningsrätten. Tala om varför Ni anser att domen/beslutet ska ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten ska kunna ta upp Ert överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna förvaltningsrättens namn och målnummer.
- Underteckna skrivelsen, gör namnförtydligande samt uppgi personnummer, yrke, postadress och telefonnummer. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats ska också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppgi dem igen.

- Om Ni anlitar ombud kan ombudet i stället underteckna skrivelsen. Ombudet ska sända in fullmakt i original samt uppgi sitt namn, adress och telefonnummer.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, ska Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till förvaltningsrätten framgår av förvaltningsrättens dom/beslut.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till förvaltningsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av förvaltningsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen fordras att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas eller om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning föreligger eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska undertecknas av klaganden eller dennes ombud och ges in i original samt innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, personnummer/organisationsnummer, yrke, postadress och telefonnummer. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen härför
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.