

<b>Målnummer:</b>	7151-09	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2010-06-23		
<b>Rubrik:</b>	Reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn har ansetts tillämpliga på ett åtagande avseende leverans och installation av kök (I) respektive hiss (II). Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 1 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200)</li><li>• Artikel 199.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• EU-domstolens dom i mål C-111/05, Aktiebolaget NN</li><li>• EU-domstolens dom i mål C-88/09, Graphic Procédé</li></ul>		

---

**REFERAT**

## I

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB bl.a. följande. X AB är ett inredningsföretag som utvecklar, tillverkar och marknadsför produkter för kök och förvaring, främst till bostäder. Kunderna består av både företag och privatpersoner. Vid försäljning till företag är dessa ofta sådana byggbolag till vilka omsättning av byggtjänster omfattas av omvänd skattskyldighet. - X AB ställde följande frågor till Skatterättsnämnden.

1. Ska X AB:s tillhandahållande av installerat kök anses som leverans av vara i sin helhet?
2. Om fråga 1 besvaras nekande, ska X AB:s tillhandahållande av installerat kök anses som tillhandahållande av tjänst i sin helhet?
3. Om fråga 1 och 2 besvaras nekande, ska en uppdelning av beskattningsunderlagen ske?
4. Om det bedöms att leveransen helt eller delvis ska anses innebära tillhandahållande av tjänst, ska denna bedömas som en sådan byggtjänst för vilken omvänd skattskyldighet föreligger, när den tillhandahålls byggbolag?

Skatterättsnämnden (2009-10-29, Harmsen Hogendoorn, Peterson, Rabe, Wingren) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1. Bolagets försäljning av prefabricerade kök med installation ska i mervärdesskattehänseende behandlas som omsättning av varor. - Motivering. - Fråga 1. Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande om bolagets verksamhet. Bolaget är ett inredningsföretag, som utvecklar, tillverkar och marknadsför produkter för kök och förvaring, främst till bostäder. Både företag och privatpersoner ingår i kundkretsen. Vid större leveranser till företag kan montering ingå som ett underliggande moment i köksleveransen. Montering tillhandahålls enbart i samband med leverans av egentillverkade kök till företag och utförs av ett antal fasta underleverantörer som specialiserat sig på köksmontering. Vid leverans av både kök och montering uppgår priset för själva köket alltid till minst två tredjedelar av det totala priset. - I bolagets marknadsföring, enligt dess hemsida, finns vissa exempel på vad en köksleverans kan innehålla. Sålunda innehåller ett kök "utan extra tillbehör" en heltäckande standarddiskbänk och bänkskiva i laminat med rak laminatframkant. Det har beklädnadssidor men inga ljusramp- eller kröningslister och inga vitrinskåp. I hörnskåp finns en hylla. Ett annat exempel är ett kök "med några extra

finesser". Här finns en infälld diskho och laminatbänk med träframkant. Köket har vita beklädnadssidor, vita socklar, vita ljusramp- och kröningslister och ett vitrinskåp. 1 hörnbänkskåp sitter en karusell och samtliga lådor är dämpade fullutdragslådor. - Enligt ett för ansökan representativt projekt har ett byggbolag uppfört 48 lägenheter med totalentreprenad. Bolaget har fakturerat byggbolaget ca 1,6 miljoner kr exklusive mervärdesskatt för tillhandahållande av kök inklusive installation. Av beloppet utgjorde knappt 500 000 kr kostnader för installationen. - Bolaget har frågat - i sammanfattning - om tillhandahållande av installerat kök i sin helhet ska anses som leverans av vara (fråga 1) eller tillhandahållande av en tjänst (fråga 2) eller om en uppdelning av beskattningsunderlaget ska ske (fråga 3) . Bolaget frågar vidare för det fallet att tillhandahållandet bedöms helt eller delvis utgöra en tjänst, om denna tjänst är en sådan byggtjänst för vilken omvänd skattskyldighet föreligger, när den tillhandahålls byggbolag (fråga 4). Nämnden äger förutsätta att köken levereras och monteras i Sverige och att köparen är en sådan näringsidkare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 4 b mervärdesskattelagen (1994:200), ML. - Bolaget anser att det omfrågade tillhandahållandet i sin helhet ska bedömas som leverans av vara medan Skatteverket däremot anser att det i sin helhet är fråga om en tjänst och att denna tjänst är en sådan byggtjänst för vilken omvänd skattskyldighet föreligger. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Beträffande varuförsäljningar som inbegriper montering eller installation av varan uppkommer frågeställningen huruvida transaktionen innebär att en vara omsätts eller tjänst tillhandahålls. Såvitt gäller bestämmande av beskattningsland finns regler i mervärdesskattedirektivet och ML som innebär att omsättning av varor som installeras eller sammansätts anses som en omsättning av vara (jfr 5 kap. 2 § första stycket 2 ML). Generellt sett gäller att om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan omsättningen i förhållande till kunden anses som en omsättning av vara. Vid leverans och anslutning av vitvaror kan transaktionen anses som en varuförsäljning. Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande och det klart dominerande föreligger omsättning av en tjänst. Exempel härpå är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmaterial. Faktorer som kan ha betydelse för bedömningen är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. - Det nu anförda framgår av förarbetena (prop. 2005/06:130 s. 41 f.) till den ursprungliga lagstiftningen om s.k. omvänd skattskyldighet för tillhandahållande av tjänster inom byggsektorn i 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML, dvs. förvärvaren och inte den som omsätter byggtjänsten är skattskyldig. Intill den 1 januari 2008 gällde bestämmelsen bl.a. enligt andra stycket punkt 1 sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som enligt gällande koder för Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI-koder) kunde hänföras till vissa uppräknade byggtjänster, däribland såvitt nu är aktuellt, slutbehandling av byggnader. Denna undergrupp till huvudgruppen Byggverksamhet hade SNI-kod 454 enligt då gällande SNI 2002. På femsiffernivå 45420 i den nämnda undergruppen upptogs Byggnadssnickeriarbeten. Undergruppen omfattade bl.a. inmontering och installation av icke egentillverkade byggnadsdelar: dörrar, fönster, dörr- och fönsterkarmar, trappor, köksinredning o.d. av trä eller andra material. - Redan på grund av den direkta kopplingen till SNI var således inmontering och installation av egentillverkad köksinredning undantagen från reglerna om omvänd skattskyldighet. - Fr.o.m. den 1 januari 2008 har bestämmelsen i 1 kap. 2 § andra stycket punkt 1 ML ändrats på så sätt att kopplingen till Standard för svensk näringsgrensindelning tagits bort. I övrigt har lagtexten behållits oförändrad. De i punkten 1 uppräknade byggtjänsterna, däribland således slutbehandling av byggnader, är desamma även efter lagändringen. - Bakgrunden till ändringen (jfr prop. 2007/08:25 s. 215 f.) var att en ny standard, SNI 2007, tagits fram av Statistiska Centralbyrån. När det gällde undergrupperna till Byggverksamhet enligt SNI 2007 skulle dessa inte helt komma att överensstämma med motsvarande undergrupper till Byggverksamhet enligt SNI 2002, även om de till stora delar dock var desamma. En fortsatt hänvisning till SNI i lagtexten kunde således göra det svårt att bedöma vilka tjänster som omfattades. Vidare innebar det förhållandet

att SNI fortlöpande uppdaterades att verksamheter kunde tillkomma eller falla från. Om anknytningen till SNI slopades innebar detta att bedömningen av vilka tjänster som omfattades av den omvända skattskyldigheten fick göras utifrån ett mer allmänt perspektiv och att en mer fast praxis kunde bildas avseende de tjänster som omfattades. Eftersom uppräkningslagen i lagen motsvarade kategorierna i Byggverksamhet i SNI 2002 tydliggjordes att avsikten inte var någon mer omfattande förändring i sak, utan att det endast var fråga om en mindre modifiering av gällande lag. - Därmed kunde också SNI 2002 tjäna som vägledning vid bestämmande av om en tjänst skulle omfattas av den omvända skattskyldigheten. - Skatteverket har i en s.k. styrsignal den 18 december 2007 avseende tillämpningen av bestämmelserna efter den ovan nämnda lagändringen ansett det som inkonsekvent att inte hänföra även inmontering och installation av byggnadssnickeriarbeten såsom trappor, fönster m.m. som är egentillverkade till sådana byggtjänster för vilka omvänd skattskyldighet gäller. Skatteverket anför således att "(d)et kan enligt SNI 2002 för samma byggtjänst bli olika konsekvenser beroende på om den som utför tjänsten har tillverkat det som installeras eller inte." - Avdelning D i SNI 2002 behandlade vad som enligt standarden skulle hänföras till tillverkning, bl.a. då tillverkning av köksinredningar för fast montering och lös inredning (SNI-kod 36130) . I "Allmäntexten", som var ett slags anvisningar för tillämpningen, anfördes att montering av komponenterna i en tillverkad vara anses vara tillverkning, utom då aktiviteten skulle redovisas under undergrupperna i huvudgrupp 45 (Byggverksamhet). I detaljgruppen 45420 som enligt vad som ovan angetts omfattade byggnadssnickeriarbeten angavs i "Omfattartexten" att koden inte omfattade inmontering och installation av egentillverkade byggnadssnickerier och hänvisade till koden för respektive vara, "t.ex. installation av egentillverkade trädörrar, jfr 20302", vilket nummer avsåg tillverkning av byggnads- och inredningssnickerier. - I den ovan nämnda "Allmäntexten" till avdelning D anfördes vidare att montering av maskiner och utrustning som utförts som en tjänst i samband med försäljning av varan av en enhet som främst sysslade med tillverkning, parti- och detaljhandel redovisas under enhetens huvudaktivitet. - Det anförda får anses innebära att montering och installation av egentillverkad köksinredning inte hänfördes till tjänst enligt SNI 2002 utan till tillverkning av vara. Det kan anmärkas att någon ändring inte skett härvidlag genom tillkomsten av SNI 2007 (jfr kod-nr 43320). - Fråga uppkommer då om detta strider mot vad som enligt de allmänna bestämmelserna i ML gäller vid gränsdragningen mellan leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Det skall understrykas att 1 kap. 2 § andra stycket ML varken i sin nuvarande eller tidigare lydelse till någon del reglerar en avgränsning av vad som är leverans av vara från vad som är tillhandahållande av tjänst. Bestämmelsen får anses avsedd att endast avgränsa byggtjänster från andra tillhandahållanden som enligt ML utgör tjänster (jfr vad som ovan redovisats ur förarbetena till de ursprungliga reglerna i prop. 2005/2006:130 s. 41 f.). - Enligt EG-rätten kan en vara installeras och sammansättas av leverantören eller för hans räkning utan att transaktionen i mervärdesskattehänseende upphör att klassificeras som "leverans av vara". En transaktion som avser leverans och installation av en vara ska utgöra leverans av vara om det framgår att varan kommer att överlåtas på beställaren, som kan förfoga över den som ägare, att kostnaden för själva varan utgör den klart övervägande delen av totalkostnaden för transaktionen och att de tjänster som leverantören tillhandahåller är begränsade till installationen av varan, utan att denna ändras eller anpassas till beställarens specifika behov (jfr EG-domstolens dom i mål C-111/05 Aktiebolaget NN och RÅ 2007 not. 164). - Det kan antas att lagstiftaren vid införandet av reglerna om omvänd skattskyldighet - om denne ansett att försäljning av egentillverkade byggnadsdelar med installation och montering till sin karaktär i själva verket utgjort tjänster i mervärdesskattehänseende - inte skulle ha underlåtit att kommentera varför han ändå indirekt genom kopplingen till SNI kom att exkludera installation och montering av egentillverkade byggnadsdelar, i synnerhet som gränsdragningsproblemen vid varuförsäljning tillsammans med monteringsstjänster särskilt uppmärksammades i lagstiftningens förarbeten. Det ligger därför enligt nämndens mening närmare

till hands att anta att indelningen i SNI i förevarande hänseende har ansetts vara i överensstämmelse med mervärdesskattelagstiftningens gränsdragning mellan leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. - Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att X AB:s försäljningar av prefabricerade kök där bolaget ombesörjer installation och montering, under de i ärendet angivna förutsättningarna utgör leverans av varor i mervärdesskattehänseende. Förhandsbeskedet har utformats i enlighet härmed. - Med hänsyn till svaret på fråga 1 förfaller frågorna 2-4.

Ledamöterna Svanberg, ordförande, Ohlson och Odéen, med instämmande av nämndens sekreterare von Oelreich, var skiljaktiga och anförde följande. Bolaget utvecklar, tillverkar och marknadsför produkter för kök och förvaring, främst till bostäder. Vid större leveranser till företag kan montering ingå i köksleveransen. Monteringstjänsterna tillhandahålls enbart i samband med en leverans av egentillverkade kök. Bolaget har ingen egen personal för montering utan använder sig av ett antal fasta underleverantörer som specialiserat sig på köksmontering. Vid leverans av både kök och montering uppgår priset för köket alltid till minst två tredjedelar av det totala priset. Vid försäljning till företag är dessa ofta sådana byggbolag till vilka omsättning av byggtjänster omfattas av bestämmelserna i ML om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Enligt ett för ansökan representativt projekt har ett byggbolag uppfört 48 lägenheter med totalentreprenad. Bolaget har fakturerat byggbolaget ca 1,6 miljoner kr exklusive mervärdesskatt för tillhandahållande av kök med installation. Av beloppet har knappt 500 000 kr utgjort kostnader för installationen. - Huvudfrågan i ärendet är huruvida leverans och montering av kök som sker under de förhållanden som angetts som representativt för bolagets verksamhet helt eller delvis är att bedöma som tillhandahållande av vara och/eller byggtjänst. Vi gör härvid följande bedömning. Bolagets fråga ställs mot bakgrund av reglerna i ML om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn, som infördes den 1 juli 2007. Bestämmelser om omvänd skattskyldighet för byggtjänster återfinns i artikel 199 i direktiv 2006/112/EEG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Enligt punkt 1. a får medlemsstaterna föreskriva att omvänd skattskyldighet kan gälla för bl.a. tillhandahållande av byggtjänster, inbegripet reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster avseende fast egendom. - Av den av majoriteten berörda domen av EG-domstolen i mål C-111/05 angående Aktiebolaget NN framgår bl.a. 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 en leverans av varor (p. 19). Domstolen slog inledningsvis fast att fråga var om en enda transaktion eftersom dels alla delar av transaktionen var nödvändiga för dess genomförande, dels att de hade ett nära samband och det inte annat än på fiktiv väg kunde hävdas att beställaren först köpt kabeln och därefter hos samme leverantör köpt installationstjänsterna (p. 25 och 26). För att kunna bedöma om denna sammansatta transaktion skulle betraktas som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster krävdes det enligt domstolen att transaktionens huvudsakliga delar identifierades (p. 27). Domstolen framhöll vidare att det av domstolens praxis följer att då 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 det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänsten från tillhandahållaren. Domstolen fann att installationen med hänsyn till dess kvalificerade innehåll (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 den. Av detta följde att installationen av kabeln inte utgjorde en rent underordnad del till leveransen av den (p. 28-29). Härfter uppkom frågan om det var leveransen av kabeln eller installationen av denna som skulle anses

bestämmande för om transaktionen utgjorde leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Domstolen fann, med beaktande av alla omständigheterna i målet, att det aktuella tillhandahållandet 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 överväganden 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). - Mot bakgrund av vad EG-domstolen anförut kan när det gäller förhållandena i det nu aktuella ärendet inledningsvis slås fast att bolagets leverans och montering av kök bör betraktas som en enda transaktion. Detta eftersom alla delar av transaktionen är nödvändiga för dess genomförande och de dessutom har ett nära samband genom att monteringstjänsterna inte tillhandahålls separat utan endast i samband med leveransen av köken. - För att avgöra om denna sammansatta transaktion ska anses som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster ska transaktionens huvudsakliga delar identifieras och en prövning göras av om någon del kan anses underordnad en huvudsaklig del. Vi konstaterar härvid följande. Av den ersättning som bolaget tar ut för montering av kök i 48 lägenheter avser själva monteringsarbetet ca 500 000 kr eller ca en tredjedel av den totala ersättningen. Monteringsarbetena är således omfattande till sin natur. De utförs vidare av underentreprenörer som specialiserat sig på köksmontering och kan antas kräva ett specifikt kunnande. Montering av köken framstår inte bara som ett led som är oskiljaktigt från själva leveransen av dem, utan också som en nödvändig förutsättning för att köken senare ska kunna användas. Av detta följer att monteringen inte utgör ett rent underordnat led till leveransen av köken (jfr domen i mål C-111/05 p. 29). - En bedömning ska därefter göras av om det är leveransen av köken eller monteringen av dem som ska anses bestämmande för transaktionen. Vi tar därvid som en utgångspunkt för vår bedömning att bestämmelserna om omvärd skattskyldighet i enlighet med vad som framgår av förarbetena, prop. 2005/06:130 s. 40 och 64 f., ska tillämpas på ett brett spektrum av byggtjänster vilka tillhandahålls av en kedja av entreprenörer. Det projekt som bolaget har redovisat som representativt för den aktuella verksamheten är ett omfattande byggprojekt med totalentreprenad i vilket bolaget deltar som underentreprenör gentemot byggbolaget och de monteringstjänster som bolaget tillhandahåller byggbolaget i sin tur utförs av underentreprenörer till bolaget. - Vad gäller gränsdragningen mellan tillhandahållanden av tjänster och leverans av varor i entreprenadförhållanden anfördes i prop. 2005/06:130 s. 41 f. följande. En byggnads- eller anläggningsentreprenad betraktas som ett skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst. Skattskyldigheten omfattar även material och andra varor som tillhandahålls i samband med tjänsten. Detta följer av allmänna principer. Att omvärd skattskyldighet ska gälla vid omsättning av en tjänst som innebär att bygg- och anläggningsarbete utförs betyder att denna skattskyldighet ska omfatta hela omsättningen, dvs. både själva arbetet samt material och andra varor som används. Motsvarande gäller i samband med att tjänster som består i att bygginstallation eller slutbehandling utförs, i de fall transaktionerna innefattar både arbete och material eller andra varor. För sådana omsättningar kommer hela ersättningen att utgöra beskattningsunderlag för de tillhandahållanden som omfattas av omvärd skattskyldighet. Om ett företag enbart levererar byggmaterial ska en sådan omsättning däremot inte omfattas av omvärd skattskyldighet, oavsett om företaget är ett byggföretag eller inte. En sådan transaktion innebär omsättning av en vara och inte omsättning av en tjänst. Om det i leverantörens åtagande även ingår att utföra t.ex. bygg- och anläggningsarbete, omfattas dock hela omsättningen av omvärd skattskyldighet. Motsvarande resonemang fördes även i a. prop. s. 66 och i de förarbeten som låg till grund för ändringen den 1 januari 2008 av 1 kap. 2 § andra stycket ML (prop. 2007/08:25 s. 214). - Det är mot bakgrund av de omständigheter som kännetecknar transaktionen som det ska fastställas huruvida det är varuleveransen eller tillhandahållandet av tjänsten som ska anses bestämmande för transaktionen (jfr domen i mål C-111/05 p. 30). Det som kännetecknar bolagets transaktion är att den utförs

inom ramen för ett omfattande byggprojekt med totalentreprenad i vilket bolaget ingår som underentreprenör vid uppförandet av byggnaden. Det är alltså mot den bakgrunden som bolagets transaktion ska klassificeras. Med hänsyn till den omfattning som de aktuella monteringsarbetena har och till de återgivna förarbetsuttalandena rörande gränsdragningen mellan byggtjänst och leverans av byggmaterial och andra varor å den andra finner vi att bolagets transaktion inte till någon del är att bedöma som leverans av en vara utan som tillhandahållande av en byggtjänst inom ramen för en totalentreprenad avseende uppförande av byggnad. Bolagets transaktion utgör därmed tillhandahållande av en tjänst avseende fastighet (frågorna 1 och 2). Fråga uppkommer härefter om den tjänst bolaget tillhandahåller ska anses utgöra slutbehandling av byggnader av det slag som avses i 1 kap. 2 § andra stycket 1 fjärde strecksatsen ML. Inom grupp 454 i SNI 2002, Slutbehandling av byggnader, återfinns bl.a. detaljgruppen 45420 Byggnadssnickeriarbeten vilken bl.a. omfattar inmontering och installation av icke egentillverkade byggnadsdelar såsom t.ex. köksinredning o.d. av trä eller andra material. Av förarbetsuttalanden till den numera gällande lagstiftningen framgår att de aktuella grupperna av byggtjänster i princip får bestämmas utifrån begreppens allmänna innebörd varvid SNI 2002 kan tjäna till ledning (prop. 2007/08:25 s. 216). Mot bakgrund bl.a. av dessa uttalanden anser vi att det vid tillämpningen av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn inte kan vara av avgörande betydelse för bedömningen om en byggnadsdel är egentillverkad eller inte. Försäljning och montering av ett kök inom ramen för en byggtjänst utgör därför enligt vår bedömning till sin karaktär en byggtjänst och detta oavsett vem som har tillverkat köket (fråga 4). - Härefter uppkommer frågan om bolaget utgör en sådan näringsidkare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML, trots att det inte är bolaget utan en av bolaget anlita entreprenör som utför monteringen av köket. Vid bedömningen av den frågan är vissa uttalanden i prop. 2005/06:130 s. 65 av intresse. Att förvärvaren ska vara en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster innebär enligt de nyssnämnda uttalandena att denne i sin näringsverksamhet inte endast undantagsvis eller vid enstaka tillfällen omsätter sådana tjänster. Avsikten är enligt uttalandena vidare att omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid transaktioner mellan byggföretag i vid bemärkelse. Den aktuella regeln omfattar även företag (förvärvare) vars verksamhet består i att utföra den aktuella typen av tjänster åt andra med enbart underentreprenörer. Omvänd skattskyldighet ska således tillämpas bl.a. vid omsättningar till sådana företag och till företag (förvärvare) som vidare säljer sådana tjänster. - I enlighet med det anförda utgör bolagets leverans och montering av kök en sådan byggtjänst avseende slutbehandling av byggnader som avses i 1 kap. 2 § andra stycket 1 ML. Av handlingarna i ärendet framgår inte annat än att bolaget vidare fakturerar aktuella tjänster i en sådan omfattning att bolaget utgör en sådan näringsidkare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 4 b första strecksatsen ML och därför omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet (fråga 4). - Vi anser att förhandsbeskedet hade bort utformats med utgångspunkt i det ovan redovisade synsättet.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle besluta att leveransen och monteringen av kök utgjorde en tjänst och att denna var en sådan byggtjänst som omfattades av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet samt att omvänd skattskyldighet skulle föreligga för de monterings-tjänster X AB förvärvat från underleverantörerna. Skatteverket anförde i huvudsak följande. Skatterättsnämnden gör gällande att det kan antas att indelningen i SNI, som exkluderar installation och montering av egentillverkade byggnadsdelar, i förevarande hänseende skulle vara i överensstämmelse med mervärdesskattelagstiftningens gränsdragning mellan leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Skatteverket delar inte denna syn då indelningen i SNI skulle kunna innebära att oavsett omfattningen av installationsarbetena skulle den omvända skattskyldigheten inte kunna bli tillämplig när tjänster utförs och egentillverkade varor ingår. Omotiverade skillnader skulle dessutom

kunna uppkomma mellan leveranser av egentillverkade respektive inköpta varor. Uppdraget att förse byggnaden med kök utgör en typisk bygginstallationstjänst.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde i huvudsak följande. Tar man ledning av SNI 2002 kan installation av egentillverkade kök inte klassificeras som en byggtjänst. Vid installation av icke egentillverkade produkter saknas ett varuelement och transaktionen ska självfallet klassificeras som en tjänst eftersom det enda som har tillhandahållits är en tjänst. De skiljaktiga i Skatterättsnämnden lägger alldeles för stor vikt vid att försäljningen av köken ingår som en del av en större totalentreprenad där bolaget endast är en av leverantörerna av byggmaterial. Det är den objektiva karaktären av tillhandahållandet som är avgörande och inte i vilket sammanhang tillhandahållandet sker. Montering utförs som ett klart underordnat led till den normala verksamheten som är tillverkning och försäljning av vara. Det som tillhandahålls består till 70 procent av varor. Med hänsyn också till EG-domstolens dom i mål C-88/09 *Graphic Procédé* kan det inte råda något tvivel om att det bolaget tillhandahåller ska bedömas som en varuleverans.

Regeringsrätten (2010-06-23, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML ska vid omsättning av vissa i paragrafens andra stycke angivna tjänster den som förvärvar tjänsterna vara skattskyldig för omsättningen, om förvärvaren är en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster. Även annan som tillhandahåller sådana tjänster åt näringsidkaren förvärvsbeskattas. De tjänster som avses är enligt andra stycket bl.a. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till mark- och grundarbeten, bygg- och anläggningsarbeten, bygginstallationer eller slutbehandling av byggnader.

Enligt förarbetena har dessa bestämmelser om s.k. omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, som trädde i kraft den 1 juli 2007, införts för att motverka undandragande av mervärdesskatt inom denna del av näringslivet (prop. 2005/06:130 s. 34). I artikel 199.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt anges att medlemsstaterna när det gäller bl.a. leveranser eller tillhandahållanden av byggtjänster, inbegripet reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster avseende fast egendom samt överlämnande av vissa byggnadsarbeten, får föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara personen åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs. Direktivet syftar i denna del till att underlätta för medlemsstaterna att förenkla reglerna och förhindra skatteundandragande och skatteflykt inom vissa sektorer och för vissa typer av transaktioner (direktivets preambel, p. 42).

När det gäller räckvidden av den omvända skattskyldigheten anfördes bl.a. följande i propositionen (s. 41 f.):

En byggnads- eller anläggningsentreprenad betraktas som ett skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst. Skattskyldigheten omfattar även material och andra varor som tillhandahålls i samband med tjänsten. Detta följer av allmänna principer. Att omvänd skattskyldighet ska gälla vid omsättning av en tjänst som innebär att bygg- och anläggningsarbete utförs betyder att denna skattskyldighet ska omfatta hela omsättningen, dvs. både själva arbetet samt material och andra varor som används. Motsvarande gäller i samband med att tjänster bestående i mark- och grundarbeten, bygginstallation eller slutbehandling av byggnader utförs, i de fall transaktionerna innefattar både arbete och material eller andra varor. För sådana omsättningar kommer hela ersättningen att utgöra beskattningsunderlag för de tillhandahållande som omfattas av omvänd skattskyldighet (7 kap. 2 § första stycket och 3 § 1 ML). - Om ett företag enbart levererar byggmaterial ska en sådan omsättning däremot inte omfattas av omvänd skattskyldighet, oavsett om företaget är ett s.k.

byggföretag eller inte. En sådan transaktion innebär omsättning av en vara och inte omsättning av en tjänst. Om det i leverantörens åtagande även ingår att utföra t.ex. bygg- och anläggningsarbete, omfattas dock hela omsättningen av omvänd skattskyldighet.

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

Det framgår av bolagets ansökan om förhandsbesked att vid större köksleveranser till företag kan montering ingå. Montering utförs av en underleverantör till bolaget. Vid leverans av kök med montering uppgår priset för köket alltid till minst två tredjedelar av det totala priset. Ett representativt fall anges vara en leverans av kök med montering till ett byggbolag som färdigställde en fastighet med 48 lägenheter och där bolaget fakturerade byggbolaget sammanlagt 1 601 603 kr, varav 484 407 kr avsåg den monteringskostnad som bolaget i sin tur betalat till en underleverantör.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

De av bolagets tillhandahållanden som kan komma i fråga för den omvända skattskyldigheten är sådana leveranser som inte riktas direkt till fastighetsägare utan till näringsidkare som själva inte endast tillfälligt omsätter byggtjänster m.m., eller som förvärfvas av underleverantörer till sådana näringsidkare. Bolagets åtaganden utgör således i dessa fall en del av en större byggentreprenad, där ofta ett flertal näringsidkare kan antas bidra med underleveranser. Dessa kan omfatta leverans och montering av byggelement, kök, sanitetsutrustning, värmeanläggningar, hissar och rulltrappor, sprinkleranläggningar, ventilationsanläggningar m.m. Denna typ av tillhandahållanden har förutsatts vara sådana omsättningar som avses med reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn (jfr prop. 2005/06:130 s. 44) och är också det slags omsättningar som får antas avses i den nämnda direktivbestämmelsen.

Enligt bolagets uppfattning innebär emellertid bl.a. det förhållandet att värdet av bolagets åtaganden till större delen avser de av bolaget tillverkade köken och endast till mindre del monteringsarbetena hos kunden, att bolagets tillhandahållanden i sin helhet ska anses som varuleveranser och därför inte omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet. Såvitt framgår har bolaget då bedömt att ett åtagande att installera kök innefattar en varudel vars värde är värdet av bolagets åtgärder fram till dess att köksskåpen m.m. lämnat bolagets fabrik och anlänt till kunden, medan värdet av den efterföljande monteringen ska räknas som värdet av i leveransen ingående tjänster.

Frågan om ett tillhandahållande i mervärdesskattesammanhang ska anses som leverans av vara eller leverans av tjänst har behandlats av EU-domstolen i några avgöranden, som dock inte avsett byggentreprenader eller leverans och installation av byggnadsdelar av det slag som nu är aktuellt.

I målet C-111/05 Aktiebolaget NN bedömde EU-domstolen en leverans och installation av en sjökabel mellan flera EU-länder och fann, med beaktande av alla omständigheter, att leveransen skulle bedömas som en varuleverans. Domstolen uttalade dock följande (p. 37): Även om det i detta avseende stämmer att förhållandet mellan priset för varan och priset för tjänsterna är en objektiv uppgift som kan beaktas vid en klassificering av transaktionen i målet vid den nationella domstolen är det inte desto mindre så, att kostnaden för material och arbete inte i sig ska tillmätas någon avgörande betydelse.

Målet C-88/09 Graphic Procédé avsåg leverans av arbeten avseende kopiering av handlingar. EU-domstolen, som överlät den slutliga bedömningen till nationell domstol, uttalade att samtliga de omständigheter under vilka den aktuella kopieringsverksamheten bedrevs måste tas i beaktande vid



kvalificeringen av denna verksamhet som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster (p. 31).

De nämnda rättsfallen ger inte stöd för att kvalificeringen av ett sammansatt tillhandahållande som antingen vara eller tjänst kan ske enbart med hänsyn till ett bedömt värde av de ingående delarna. I stället ska samtliga omständigheter beaktas, och därvid bör enligt Regeringsrättens mening även det sammanhang i vilket tillhandahållandena sker tillmätas betydelse.

Köksleveranserna sker, i de nu aktuella fallen, som ett led i en byggentreprenad, där det kan antas att andra slags tillhandahållanden med varierande innehåll av varor och tjänster ingår. Att klassificera dessa omsättningar i varje särskilt fall som antingen leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst med ledning av ett på något sätt kalkylerat värde av ingående komponenter kan uppenbarligen leda till svårigheter. Detta gäller även bolagets åtagande, som innefattar såväl tillverkning i egen regi av olika delar till ett kök som den slutliga installationen av dessa. Vid en byggentreprenad skulle på detta sätt huvudentreprenören och olika underentreprenörer komma att behandlas olika beroende på det kalkylerade värdet av olika delar av de senares åtaganden.

Byggentreprenader eller bygg- och anläggningstjänster torde i mervärdesskattesammanhang genomgående ha betraktats som tillhandahållande av tjänst oavsett hur stor del av beskattningsunderlaget som kan bedömas avse värdet av de varor (byggmaterial) som ingår i tillhandahållandet (jfr bl.a. de särskilda redovisningsregler som gäller för bygg- och anläggningstjänster, 13 kap. 14 § ML). Reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn är utformade mot bakgrund av ett sådant synsätt. Inte heller direktivbestämmelsen om omvänd skattskyldighet kan antas vara avsedd att omfatta endast de omsättningar där ett beräknat delvärde för ingående varor är begränsat. Ett tillhandahållande i form av en byggentreprenad eller åtaganden som utgör led i sådana entreprenader ska således vid tillämpningen av reglerna om omvänd skattskyldighet bedömas som tillhandahållande av tjänst, om tillhandahållandet inte uteslutande eller så gott som uteslutande innefattar endast leverans av varor.

Vad som nu anförts innebär att bolagets omsättning av kök med montering till sådana näringsidkare som utför byggtjänster m.m. ska anses som tillhandahållande av tjänst. Tjänsterna är av det slag som omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Förhandsbeskedet ska utformas i enlighet med detta.

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

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att leveransen och installationen av kök ska anses som tillhandahållande av en sådan tjänst avseende fastighet m.m. som avses i 1 kap. 2 § andra stycket ML.

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

## II

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB bl.a. följande.

Är X AB:s försäljning av prefabricerade plattformshissar, i de fall att även

montering/installation av densamma ingår som del i avtal med kund, i sin helhet att bedöma som leverans av vara i mervärdesskattehänseende, när andelen intäkter som installationsarbetet betingar normalt svarar mot 5 till 10 procent, men aldrig överstiger 15 procent av hela ersättningen för transaktionen?

Skatterättsnämnden (2009-11-02, Svanberg, ordförande, Ohlson, Harmsen Hogendoorn, Odéen, Peterson, Rabe, Wingren) yttrade: Förhandsbesked. - Bolagets aktuella försäljning av hissmodellen A 5000 med montering och installation ska i mervärdesskattehänseende behandlas som omsättning av en vara. - Motivering. - Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande. Bolagets huvudsakliga verksamhet utgörs av försäljning av egentillverkade plattformshissar varav en har beteckningen A 5000. Hissarna är tillverkade med avsikt att underlätta för personer med nedsatt rörlighet att få ökad tillgänglighet till privata, kommersiella eller offentliga byggnader. Hissarnas konstruktion är sådan att de lätt ska kunna infogas i befintliga hus men det utesluter inte att hissarna även säljs till projekt som avser nyproduktion. Varje hiss anpassas vid tillverkningen efter kundens önskemål vad gäller mått m.m. och monteras i allt väsentligt i bolagets fabrik. I fabriken tillverkas och monteras således hissens plattform, hisschakt med dörrar m.m. Av transporttekniska skäl levereras emellertid hissen till kunden i två alternativt tre enheter. Monteringsarbetet på plats består i att hopfoga de olika delarna och montera hissen i aktuell byggnad. Några särskilda anpassningar av hissen behöver normalt inte göras när den ska monteras på plats. Monteringsarbetet görs i regel av bolagets egen personal men det förekommer att det utförs av inhyrda underentreprenörer eller att kunden själv ombesörjer installationen. I regel uppgår kostnaderna för montering av bolagets hissar till mellan fem och tio procent av det totala priset för hissarna. Priset för den hissmodell som avses med ansökan uppgår till drygt 140 000 kr och ersättningen för monteringsarbetet utgör i genomsnitt 13,5 procent av priset för hissen. - Bolaget frågar om den aktuella hiss försäljningen i sin helhet ska bedömas som leverans av en vara i mervärdesskattehänseende i de fall även montering och installation ingår i avtalet med kunden. - Skatteverket anser att bolagets tillhandahållande vid försäljning av hiss anordningen med beteckningen A 5000 i sin helhet är att bedöma som en byggtjänst i de fall montering/installation av hissen på anvisad plats ingår som en del i bolagets prestation enligt avtal med kund. - Bolagets fråga ställs mot bakgrund av reglerna om omvärd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn, som infördes den 1 juli 2007. Enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är, såvitt nu är ifråga, den som förvärvar en tjänst som avses i paragrafens andra stycke skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) om denne är en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster eller en annan näringsidkare som tillhandahåller en sådan näringsidkare som nyss nämnts sådana tjänster. - Bestämmelsen i 1 kap. 2 § andra stycket ML gällde från början sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som enligt gällande koder för Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI) kunde hänföras till bygginstallationer och fyra andra grupper inom avdelningen Byggverksamhet i den vid bestämmelsens tillkomst gällande SNI 2002. Genom SFS 2007:1376 har bestämmelsen, med verkan fr.o.m. ingången av år 2008, ändrats på så sätt att den direkta kopplingen till SNI har tagits bort. De i punkt 1 angivna olika grupperna av byggtjänster kvarstår dock oförändrade. - Regler om omvärd skattskyldighet för byggtjänster återfinns i artikel 199 i direktivet 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. - Skatteverket efterlyste enligt vad som framgår i förarbetena till den ursprungliga lagstiftningen, prop. 2005/06:130, s. 43 f. förtydliganden när det gäller behandlingen av försäljning av utrustning och maskiner med montering eller installation. I propositionen anförs följande. "Beträffande transaktioner som inbegriper montering eller installation behöver det när tillämpning av reglerna om omvärd skattskyldighet aktualiseras tas ställning till dels huruvida transaktionen innebär att en vara eller en tjänst omsätts, dels - för det fall ett tillhandahållande av tjänst anses föreligga - huruvida tjänsten kan hänföras till bygginstallation. Generellt sett

gäller att om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan, som antyts, omsättningen i förhållande till kunden anses som en omsättning av vara. Det blir då överhuvudtaget inte aktuellt att tillämpa sådan omvänd skattskyldighet som nu föreslås införas. =: =: Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i stället anses utgöra omsättning av tjänst (se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2005, s. 190). Exempel på det senare är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmaterial. Faktorer som kan ha betydelse vid bedömning av om en vara eller en tjänst föreligger är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader." =: =: [E]n tillämpning av SNI-systemet innebär i princip att - när det gäller installation eller montering av utrustning och maskiner som mervärdesskatterättsligt bedöms utgöra tillhandahållande av tjänst - omvänd skattskyldighet kommer att gälla i de fall installationen sker för byggnadens allmänna ändamål och inte i de fall installationen sker för den särskilda verksamhet som ska bedrivas i byggnaden eller anläggningen." - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Installation av hissar hänfördes i SNI 2002 till SNI-kod 45.3 Bygginstallationer, detaljgrupp 45310 Elinstallationer. Av förarbetena till den nu gällande lydelsen av 1 kap. 2 § andra stycket ML, prop. 2007/08:25, framgår att avsikten med ändringen inte var någon mer omfattande förändring i sak. Vad som angavs i SNI 2002 kunde också tjäna som vägledning vid bestämmande av om en tjänst ska omfattas av den omvända skattskyldigheten. Mot bakgrund av bl.a. dessa uttalanden finner nämnden att tjänsten installation av hissar i sig får anses utgöra en sådan tjänst avseende bygginstallation som avses i paragrafens andra stycke 1 tredje strecksatsen. Frågan i detta ärende är dock i första hand huruvida bolagets omsättning, som omfattar inte bara en försäljning av hissarna utan även montering och installation av dessa, med hänsyn till omständigheterna ska bedömas som leverans av en vara eller tillhandahållande av en byggtjänst i mervärdesskattehänseende. Vid denna bedömning är den av parterna i ärendet berörda domen av EG-domstolen i mål C-111/05 Aktiebolaget NN av intresse. Av domen framgår bl.a. följande. Ett företag skulle - - - (se tredje stycket i den skiljaktiga meningen hos Skatterättsnämnden i referatets del I) - - - specifika behov (p. 40). - Mot bakgrund av vad EG-domstolen anfört kan när det gäller förhållandena i det nu aktuella ärendet inledningsvis slås fast att bolagets leverans samt montering och installation av de aktuella hissarna bör betraktas som en enda transaktion. Detta eftersom alla delar av transaktionen är nödvändiga för dess genomförande och de dessutom har ett nära samband genom att monterings- och installationstjänsterna inte tillhandahålls separat utan endast i samband med leveransen av hissen. För att avgöra om denna sammansatta transaktion ska anses som leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst ska transaktionens huvudsakliga delar identifieras och en prövning göras av om någon del kan anses underordnad en huvudsaklig del. Nämnden konstaterar härvid följande. Montering och installation av den hiss som är i fråga i ärendet får antas kräva specifikt kunnande. Tjänsterna utgör inte bara led som är oskiljaktiga från leveransen av hissen utan de är också en nödvändig förutsättning för att den ska kunna användas. Av detta följer att monteringen och installationen inte utgör rent underordnade led till leveransen av hissen (jfr domen i mål C-111/05 p. 29). - En bedömning ska därefter göras av om det är leveransen av hissen eller monteringen och installationen av den som ska anses bestämmande för transaktionen (jfr domen i mål C-111/05 p. 30). - Som framgår av tidigare återgivna uttalanden i prop. 2005/06:130 s. 43 f. måste en prövning göras av om en installation eller montering av utrustning i mervärdesskattehänseende utgör tillhandahållande av en tjänst eller inte innan ställning tas till om bestämmelserna om omvänd skattskyldighet är tillämpliga på tillhandahållandet. Sakomständigheterna i det nu aktuella ärendet företer i principiellt hänseende stora likheter med dem som förelåg i nyssnämnda dom av EG-domstolen. Den fastighetsägare som förvärvar en hiss kan efter installationen av hissen förfoga över den som ägare, kostnaden för hissen utgör den klart övervägande delen av totalkostnaden för transaktionen och den tjänst

som bolaget tillhandahåller är begränsad till montering och installation av hissen utan att hissen - såvitt framgår av uppgifterna i ärendet - anpassas till beställarens särskilda behov i samband med installationen. Vid dessa förhållanden är enligt nämndens bedömning bolagets leverans av aktuell hiss med montering/installation i sin helhet att hänföra till omsättning av en vara.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle besluta att leveransen och monteringen av hissmodellen A 5000 i mervärdesskattehänseende skulle behandlas som omsättning av en tjänst. Skatteverket anförde i huvudsak följande. Kostnaden för hissen utgör den klart övervägande delen av totalkostnaden för transaktionen. Om kostnaden för varan relateras till totalkostnaden för tillhandahållandet innebär detta att en högre materialkostnad för en vara av motsvarande sort skulle påverka bedömningen av hur leveransen ska klassificeras. Prissättningen av varan respektive kostnaden för tjänsten skulle då också få stor betydelse. Även med beaktande av EU-domstolens dom i målet C-111/05 är omständigheterna sådana att det är fråga om tillhandahållande av en tjänst. Det kunden får och efterfrågar är inte bara en leverans av en hiss utan även de tjänster som krävs för att hissen ska kunna nyttjas på avsett sätt. Den färdigmonterade hissen är anpassad för byggnaden och efter kundens önskemål. Omfattande arbeten utförs när hissen monteras i fastigheten och torde vara av stor betydelse för det totala tillhandahållandet.

X AB bestred bifall till överklagandet och anförde i huvudsak följande. Inslaget av montering i kunds lokal svarar endast mot en sammansättning av hissdelar som inte har kunnat sättas ihop tidigare med hänsyn till vad som ryms som ett och samma kolli vid transport (lastbil), följt av ett förhållandevis okomplicerat anbringande av hissen på en plats som kunden och bolaget sedan tidigare utsett för ändamålet.

Regeringsrätten (2010-06-23, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 1 kap. 2 § - - - (se första - tredje styckena i Regeringsrättens domskäl i referatets del I) - - - omvänd skattskyldighet.

Frågan i målet är om bolagets leverans och montering av en mindre personhiss ska anses utgöra omsättning av tjänst. Det framgår av bolagets ansökan om förhandsbesked att bolaget säljer hissar som kan infogas i befintliga hus men som även säljs till projekt som avser nyproduktion. Hissarna anpassas vid tillverkningen till kundens önskemål och monteras i regel på plats av bolaget. Priset för den hissmodell som avses med ansökan är drygt 140 000 kr och därav utgör ersättningen för monteringen i genomsnitt 13,5 procent.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Förhandsbeskedet bör begränsas till att avse bolagets tillhandahållanden i de fall reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn aktualiseras.

De av bolagets tillhandahållanden som kan komma i fråga för den omvända skattskyldigheten är sådana leveranser som inte riktas direkt till fastighetsägare utan till näringsidkare som själva inte endast tillfälligt omsätter byggtjänster m.m., eller som förvärvas av underleverantörer till sådana näringsidkare. Bolagets åtaganden utgör således i dessa fall en del av en större byggtjänst, där ofta ett flertal näringsidkare kan antas bidra med underleveranser. Dessa kan omfatta leverans och montering av byggelement, kök, sanitetsutrustning, värmeanläggningar, hissar och rulltrappor, sprinkleranläggningar, ventilationsanläggningar m.m. Denna typ av tillhandahållanden har förutsatts vara sådana omsättningar som avses med reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn (jfr prop. 2005/06:130 s. 44) och är också det slags omsättningar som får antas avses i den nämnda direktivbestämmelsen.

Enligt bolagets uppfattning innebär emellertid bl.a. det förhållandet att värdet

av bolagets åtaganden till större delen avser tillverkningen av hissarna och endast till mindre del monteringsarbetena hos kunden, att bolagets tillhandahållanden i sin helhet ska anses som varuleveranser och därför inte omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet.

Frågan om ett tillhandahållande i mervärdesskattesammanhang ska anses som leverans av vara eller leverans av tjänst har behandlats av EU-domstolen i några avgöranden, som dock inte avsett byggtreprenader eller leverans och installation av byggnadsdelar av det slag som nu är aktuellt.

I målet C-111/05 Aktiebolaget NN - - - (se tionde - tolfte styckena i Regeringsrättens domskäl i referatets del I) - - - tillmätas betydelse.

Hissinstallationen sker i de nu aktuella fallen som ett led i en byggtreprenad, där det kan antas att andra slags tillhandahållanden med varierande innehåll av varor och tjänster ingår. Att klassificera dessa omsättningar i varje särskilt fall som antingen leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst med ledning av ett på något sätt kalkylerat värde av ingående komponenter kan uppenbarligen leda till svårigheter. Detta gäller även bolagets åtagande, som innefattar såväl tillverkning i egen regi av kundanpassade hissar som den slutliga installationen av dessa hos kunderna. Vid en byggtreprenad skulle på detta sätt huvudentreprenören och olika underentreprenörer komma att behandlas olika beroende på det kalkylerade värdet av olika delar av de senares åtaganden.

Byggtreprenader eller bygg- och anläggningstjänster torde i mervärdesskattesammanhang genomgående ha betraktats som tillhandahållande av tjänst oavsett hur stor del av beskattningsunderlaget som kan bedömas avse värdet av de varor (byggmaterial) som ingår i tillhandahållandet (jfr bl.a. de särskilda redovisningsregler som gäller för bygg- och anläggningstjänster, 13 kap. 14 § ML). Reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn är utformade mot bakgrund av ett sådant synsätt. Inte heller direktivbestämmelsen om omvänd skattskyldighet kan antas vara avsedd att omfatta endast de omsättningar där ett beräknat delvärde för ingående varor är begränsat. Ett tillhandahållande i form av en byggtreprenad eller åtaganden som utgör led i sådana entreprenader ska således vid tillämpningen av reglerna om omvänd skattskyldighet bedömas som tillhandahållande av tjänst, om tillhandahållandet inte uteslutande eller så gott som uteslutande innefattar endast leverans av varor.

Vad som nu anförts innebär att bolagets omsättning av hissar med montering till sådana näringsidkare som utför byggtjänster m.m. ska anses som tillhandahållande av en sådan tjänst avseende fastighet m.m. som avses i 1 kap. 2 § andra stycket ML. Förhandsbeskedet ska utformas i enlighet med detta.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att leveransen och installationen av hiss ska anses som tillhandahållande av en sådan tjänst avseende fastighet m.m. som avses i 1 kap. 2 § andra stycket ML.

Föredragna 2010-06-02, föredragande Norling, målnummer 7154-09 och 7151-09

Anm. Samma dag avgjordes mål nr 7153-09 där omständigheterna var likartade och utgången densamma som i mål nr 7151-09.

---

**Sökord:** Förhandsbesked, skatter, mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt/EU-rätt, mervärdsskatt

**Litteratur:** Prop. 2005/06:130; prop. 2007/08:25 s. 184 ff.

---