

Målnummer:	847-01	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2004-06-09		
Rubrik:	Fråga om tjänster som utförts av hos fastighetsägare anställd personal skall föranleda uttagsbeskattning avseende mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 § anvisningarna punkt 2 första stycket f) lagen (1968:430) om mervärdesskatt• 2 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 6.3. i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund		
Rättsfall:			

REFERAT

Bostadsstiftelsen Uddevallahem är ett kommunalt bostadsföretag som äger och förvaltar hyresfastigheter. Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län beslutade den 27 december 1996 att för redovisningsperioderna under åren 1994-1996 uttagsbeskatta stiftelsen för tjänster som utförts på fastigheterna av hos stiftelsen anställd personal.

Stiftelsen överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att underlaget för uttagsbeskattning skulle sättas ned och att ersättning skulle medges för kostnader i målet.

Länsrätten i Göteborg (1998-05-25, ordförande Holmstedt) yttrade - såvitt avser nu aktuell fråga: Av förarbetena till nu gällande bestämmelser (prop. 1989/90:111 s. 92 f.) framgår bl.a. att uttagsbeskattningen för arbeten i egen regi infördes för att eliminera konkurrensnedvridningar. Beskattningen skulle, enligt det ursprungliga förslaget från kommittén för indirekta skatter, omfatta värdet av ny-, till- eller ombyggnad, reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförliga tjänster. Departementschefen sade sig i princip dela uppfattningen som några remissinstanser hade framhållit, nämligen att konkurrensneutralitetsskäl talade för att uttagsbeskattningen borde omfatta samtliga tjänster avseende fastighetsförvaltning. Han ansåg också att uttagsbeskattningen skulle kunna utvidgas till att omfatta även lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel. Han sade sig då emellertid inte vara beredd att i uttagsbeskattningen inordna kamerala och administrativa arbeten som utfördes som ett led i en fastighetsägares egen fastighetsförvaltning. Innan en sådan utvidgning kunde göras borde de praktiska erfarenheterna av den av honom föreslagna uttagsbeskattningen utvärderas. - Stiftelsen har bl.a. gjort gällande att endast sådana tjänster - och detta skulle gälla även sådana tjänster som ingår som ett delmoment i en större totalentreprenad - som kan upphandlas på den öppna marknaden skall bli föremål för uttagsbeskattning. Något stöd för en sådan uppdelning har länsrätten inte funnit. Inte heller har länsrätten funnit något stöd för att endast "fysisk och handfast arbetsledning direkt på arbetsplatsen" skulle omfattas av uttagsbeskattningen eller att begreppet "kamerala och administrativa arbeten" skall ges en vidare innebörd än skattemyndigheten har funnit. De skäl för en generell skatteplikt som gjorts i lagstiftningsarbetet talar enligt länsrättens mening mera för en restriktiv tolkning av vad som skall undantas från uttagsbeskattning. - Det finns i och för sig inte anledning att ifrågasätta de uppgifter stiftelsen har lämnat om olika

befattningshavares arbetsfördelning. Därmed finns inte heller anledning att hålla vittnesförhör med dessa. De nu lämnade uppgifterna föranleder emellertid inte länsrätten - med den principiella uppfattning länsrätten har gett uttryck för - till annan bedömning än skattemyndigheten i denna del har gjort. - Länsrätten avslår överklagandet. - Länsrätten beviljar stiftelsen ersättning för kostnader med 5 000 kr.

Stiftelsen fullföljde sin talan i kammarrätten.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Göteborg (2000-12-04, Kärrström, Otto, Brüsin, referent) yttrade: Vare sig av 2 kap. 8 § eller 7 kap. 5 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framgår vilka arbetsuppgifter som skall hänföras till de tjänster som skall uttagsbeskattas. Detta framgår inte heller konkret av förarbetena till bestämmelsen. Mot bakgrund av syftet med reglerna, att uppnå konkurrensneutralitet mellan de fastighetsägare som upphandlar tjänsterna och de som utför dem i egen regi, finner kammarrätten att den bedömning länsrätten gjort bäst överensstämmer med det angivna syftet. - Stiftelsen har förlorat målet i kammarrätten och i huvudsak även i länsrätten. Ersättning för dess kostnader för biträde kan därför inte utgå på den grunden att stiftelsen vunnit målet. Den i målet aktuella frågan har såvitt kammarrätten kunnat konstatera inte varit föremål för prövning av Regeringsrätten varför det saknas vägledande avgörande. Rättsläget är således oklart och sakfrågan måste bedömas som komplicerad. Det är därför rimligt att stiftelsen får ersättning för kostnader såväl i länsrätten som i kammarrätten. Ersättningen bör dock inte bestämmas till högre belopp än skäliga 18 750 kr inklusive mervärdesskatt. - Kammarrätten avslår överklagandet såvitt avser uttagsbeskattning enligt ML. - Kammarrätten beviljar stiftelsen ersättning för sina kostnader med 18 750 kr inklusive mervärdesskatt.

Stiftelsen överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av kammarrättens dom, skulle besluta att uttagsbeskattning inte skulle ske avseende de tjänster som utförs av stiftelsens byggnadsingenjör, ansvarige för energiplanering, ansvarige för hyresgäststyrt underhåll, ansvarige för utvändigt underhåll samt besiktningsman. Till stöd för sin talan anförde stiftelsen bl.a. följande. De funktioner som dessa anställda fullgör innebär att ta fram underlag för ny-, till- och ombyggnader samt att utföra byggledningstjänster inkluderande kontakter med anlidade entreprenörer. Funktionerna utgör stiftelsens planerings- och beställarfunktioner och omfattas inte av bestämmelserna om uttagsbeskattning. - Stiftelsen yrkade ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för ombudskostnader i länsrätten och kammarrätten, utöver redan beviljad ersättning, med 23 750 kr samt för ombudskostnader i Regeringsrätten med 23 737 kr inklusive mervärdesskatt.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet. Verket anförde bl.a. följande. Med hänsyn till syftet med reglerna om uttagsbeskattning finns det inte skäl att göra någon restriktiv tolkning av vilka tjänster som omfattas. De aktuella arbetsuppgifterna utgör i sig tjänster som har ett direkt samband med och som utgör en förutsättning för de byggnadsarbeten m.m. som skall föranleda uttagsbeskattning. Med sådana kamerala och administrativa tjänster som inte skall uttagsbeskattas bör förstas den ekonomiska förvaltningen av fastigheten som innefattar t.ex. hyresuppbörd, bokföring och betalning av räkningar. De tjänster som är aktuella i målet kräver teknisk kompetens och har en stark koppling till utförande av bygg-, underhålls- och reparationsarbeten och kan därför inte anses som sådana kamerala eller administrativa arbetsuppgifter som ingår i den ekonomiska förvaltningen av en fastighet. De aktuella arbetsuppgifterna torde om de utförs i samband med en entreprenad till viss del kunna ingå i entreprenörens åtagande och i sådant fall utgöra ett led i byggtjänsten. I övrigt torde tjänsterna i stor utsträckning upphandlas parallellt från fristående byggkonsulter när inte teknisk expertis finns anställd hos

byggherren. Samtliga aktuella arbetsuppgifter får anses ha ett naturligt samband med och utgöra erforderliga delar av de byggnadsarbeten m.m. som skall omfattas av uttagsbeskattningen. - Verket tillstyrkte att stiftelsen skulle beviljas ersättning för kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrätten (2004-06-09, Ersson, Dexe, Nord, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande: Enligt punkt 2 första stycket f) av anvisningarna till 2 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, vilken gällde t.o.m. den 30 juni 1994, uttagsbeskattas byggnads- eller anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst samt lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetskötsel, om dessa arbeten utförs av ägaren på en fastighet som han använder i en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger.

Motsvarande bestämmelse finns i 2 kap. 8 § ML, som gäller fr.o.m. den 1 juli 1994. Enligt denna bestämmelse förstås med uttag av tjänst att en fastighetsägare utför vissa tjänster på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt. De tjänster som avses är utförande av 1. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, 2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster, och 3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel.

Frågan i målet är om vissa arbetsuppgifter som utförts av anställd personal hos stiftelsen skall föranleda uttagsbeskattning. Stiftelsen har beskrivit arbetsuppgifterna på följande sätt.

Byggnadsingenjör - tar fram underlag för planerade ny-, till- och ombyggnader. Arbetet utgör underlag för beslut, varav vissa förkastas och aldrig genomförs medan andra leder till konkreta åtgärder genom upphandling av byggnadsentreprenader.

Ansvarig för energiplanering - utför allmän planering för stiftelsen i energifrågor. Arbetet utgör underlag för beslut avseende energi- och miljöfrågor. Arbetet avser således planering och inte medverkan vid installationsarbete eller arbetsledning vid sådana projekt vare sig de upphandlas eller utförs med egen personal.

Ansvarig för hyresgäststyrt underhåll - handhar kontakter med hyresgäst beträffande dennes egna arbeten på lägenheten. Genom exempelvis eget underhåll eller egna investeringar kan hyresgästen erhålla hyresrabatter. Den ansvarige utför sådana bedömningar, fyller i blanketter och registrerar ansökningarna i datasystemet.

Ansvarig för utvändigt underhåll - upprättar planer för utvändigt underhåll och sköter kontakterna med hyresgästföreningen i sådana frågor. Denne innehar inte några arbetsledande funktioner men sköter upphandlingen av underhållsentreprenader.

Besiktningssman - utför besiktningar vid hyresgästs avflyttning för att fastställa onormalt slitage och stiftelsens ersättningsanspråk på sådan hyresgäst.

Till grund för bestämmelserna i ML ligger EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (direktiv 77/388/EEG). Av artikel 6.3 framgår att medlemsstaterna får, för att hindra snedvridning av konkurrensen, behandla en skattskyldigs tillhandahållande av en tjänst åt sitt företag som tillhandahållande av tjänster mot vederlag om mervärdesskatten på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill, om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig person.

Syftet med bestämmelserna om uttagsbeskattning är att skapa neutralitet mellan arbeten i egen regi och upphandlade arbeten (prop. 1989/90:111 s. 92). Som framgår av nämnda artikel i direktivet är det grundläggande kravet enligt EG-rätten för att upprätthålla bestämmelser om uttagsbeskattning att en

snedvridning av konkurrensen därmed hindras. Enligt Regeringsrättens mening innebär detta att det inte kan komma i fråga att uttagsbeskatta tjänster som inte kan (separat eller som del av en entreprenad) upphandlas från utomstående. Vad som förekommit i förevarande mål leder inte till annan slutsats än att de aktuella tjänsterna kan tillhandahållas av andra än stiftelsen.

Frågan är därmed vilken omfattning bestämmelserna skall ges. Mot bakgrund av det angivna syftet med bestämmelserna måste dessa anses omfatta även tjänster som utgör en del av eller ett led i utförandet av sådana tjänster som anges i bestämmelserna.

Såsom arbetsuppgifterna har beskrivits är de tjänster som utförs av den ansvarige för hyresgäststyrt underhåll, den ansvarige för utvändigt underhåll och besiktningsmannen, närmast att hänföra till kamerala och administrativa arbeten som utgör ett led i stiftelsens egen fastighetsförvaltning. Regeringsrätten finner därför att dessa tjänster inte skall bli föremål för uttagsbeskattning. Stiftelsens överklagande skall således bifallas i denna del.

Det har inte framkommit annat än att de arbetsuppgifter som utförs av stiftelsens byggnadsingenjör och den ansvarige för energiplanering utgör en del av eller ett led i utförandet av byggnads- och anläggningsarbeten m.m. Regeringsrätten finner i likhet med underinstanserna att dessa tjänster därför omfattas av aktuella bestämmelser. Stiftelsens överklagande skall följaktligen avslås i denna del.

Det saknas skäl att ändra kammarrättens dom avseende stiftelsens yrkanden enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Stiftelsen yrkar ersättning för ombudskostnader i Regeringsrätten med 23 737 kr inklusive mervärdesskatt. Målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen och stiftelsen är därför berättigad att erhålla skälig ersättning. Ersättning bör medges med yrkat belopp.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller delvis överklagandet och förklarar att de tjänster som utförs av den ansvarige för hyresgäststyrt underhåll, den ansvarige för utvändigt underhåll samt besiktningsmannen inte skall uttagsbeskattas.

Regeringsrätten avslår överklagandet i övrigt.

Regeringsrätten beviljar stiftelsen ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 23 737 kr.

Föredraget 2004-05-11, föredragande Kristiansson, målnummer 847-849-01

Sökord: Mervärdesskatt; EG-rätt mervärdesskatt

Litteratur: SOU 1989:35 Del 1 s. 167 ff.; prop. 1989/90:111 s. 92 f. och 212 ff.; prop. 1994/95:57 s. 118
