

Rättschef Inga-Lill Askersjö  
Skatteverket  
171 94 Solna

Stockholm 2012-12-26

## **Stora brister i Skatteverkets vägledning kring och tillämpning av huvudsaklighets- och delningsprincipen**

Ska leksaken som följer med maten beskattas för sig med 25 % eller ska allt beskattas med matmomsen 12 %? Ska en utbytt del i en reparation beskattas som en separat vara eller ska allt ses som en reparationstjänst? Ska lunchen i en konferens beskattas med 12 % moms eller ingår den i konferenstjänsten som beskattas med 25 %?

### **Sammanfattning**

Mervärdesskatten, momsen, upplevs av företagen som en av de mest komplicerade skatterna att hantera. Genom åren har regelverket kring momsen blivit alltmer svårbegripligt och svårhanterligt för företag, skatteverk och domstolar. En av de vanligaste frågorna är hur man ska hantera en transaktion som består av flera delar. Ska beskattningsunderlaget delas upp eller inte och vad är det huvudsakliga i transaktionen? I momssammanhang brukar man prata om *huvudsaklighets- och delningsprincipen*.

Trots att detta är en av de viktigaste frågorna i momssammanhang innehåller varken mervärdesskattelagen eller mervärdesskattedirektivet några bestämmelser som kan vägleda vid denna bedömning. Istället är företagen helt beroende av vägledning från Skatteverket och domstolar. Rättspraxis från svenska domstolar och EU-domstolen samt en stor mängd ställningstaganden från Skatteverket har därför fått fylla ut denna brist i lagstiftningen. Ett stort problem är att Skatteverkets saknar en enhetlig vägledning och tillämpning i denna mycket centrala fråga.

Vi har kartlagt vilka uttalanden och hänvisningar till praxis som finns avseende huvudsaklighets- och delningsprincipen i Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2012. Sammantaget anser vi att det är omöjligt att utläsa några enhetliga riktlinjer och grunder för hur bedömningar avseende huvudsaklighets- och delningsprincipen ska göras. Bedömningen i det stora antalet ställningstaganden och praxis som Skatteverket hänvisar till grundar sig på oklara kriterier och utfallet kan upplevas som mer eller mindre slumpartat. Vi konstaterar att bedömningen ofta baseras på föråldrad svensk praxis som inte prövats mot gällande EU-praxis samt i andra fall att bedömningen saknar eller har bristande motivering vilket medför att olika bedömningar görs för liknande transaktioner och att branscher behandlas olika. Avslutningsvis konstaterar vi att bristerna i tillämpningen medför att Skatteverket inte följer unionsrättens allmänna rättsgrundsatser och ökar därigenom den redan mycket höga administrativa bördan som momsreglerna medför. Skatteverket måste komma till rätta med dessa problem och åstadkomma en enhetlig vägledning och tillämpning som följer EU-domstolens praxis.

Vidare anser vi att det finns anledning att se över utformningen av mervärdesskattedirektivet i denna del för att underlätta tillämpningen. Detta har framförts till EU-kommissionen både från Svenskt Näringsliv och från BUSINESSEUROPE inom ramen för arbetet med framtidens moms-system inom EU.

Vi vill med detta brev i första hand göra Skatteverket uppmärksam på behovet av en utökad vägledning i form av en test eller i vart fall en tydlig redogörelse för vilka faktorer som är avgörande för en viss bedömning. På detta sätt kan vägledning ges för liknande situationer som i sin tur kan bidra till ökad förutsebarhet och mer likformig tillämpning.

I andra hand syftar detta brev till att sammanfatta och tydliggöra bristerna i nuvarande vägledning och tillämpning som det föreligger ett akut behov av att komma till rätta med, både på nationell nivå som på EU-rättslig nivå.

## Problembeskrivning

Momsen upplevs av företagen som en av de mest komplicerade skatterna att hantera. Denna EU-harmoniserade skatt återfinns bland de regelverk som medför tyngst administrativ börda i såväl svenska som europeiska mätningar. Momsen är, till skillnad från inkomstskatten, en konsumtionsskatt och inte en företagsskatt. Företagen är en oavlönad uppbördsmän åt staten, vilket borde innebära att särskilda krav ställs på att skatten ska vara lätt att förstå, hantera och administrera. Trots detta har genom åren regelverket kring moms blivit både svårbegripligt och svårhanterligt för företag, skatteverk och domstolar.

En av de vanligaste frågorna är hur man ska hantera en transaktion som består av flera delar. Ska beskattningsunderlaget delas upp eller inte och vad är det huvudsakliga i transaktionen? I moms-sammanhang brukar man prata om *huvudsaklighets- och delningsprincipen*. Delningsprincipen innebär att transaktioner som består av ett antal delar ska delas upp och att varje del ska behandlas separat i momshänseende. Huvudsaklighetsprincipen innebär att en transaktion som består av två eller flera delar ska betraktas som en enda i momshänseende. Det innebär att ett undantag, en skattesats eller en regel för omsättningsland ska gälla för hela transaktionen. Vidare är frågeställningen avgörande för om olika specialregler blir gällande t.ex. omvänd byggmoms.

Detta är en av de viktigaste frågorna i moms-sammanhang då bedömningen får en så omfattande inverkan på hela momsbeskattningen. Varken mervärdesskattelagen (1994:200) eller mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) innehåller några bestämmelser som kan ge vägledning vid denna bedömning. Rättspraxis från svenska domstolar och EU-domstolen samt en stor mängd ställningstaganden från Skatteverket har fått fylla denna brist i lagstiftningen. Ett särskilt problem i Sverige är att det saknas en enhetlig tillämpning och praxis i denna mycket centrala fråga. En stor del av problemet är att Skatteverket saknar en enhetlig vägledning och tillämpning. Vi ser också att denna bristande vägledning och tillämpning förs vidare i flera rättsliga prövningar som görs av svenska domstolarna.

Skatteverket redogör för rättssäkerhetsprincipen, skatteneutralitetsprincipen, likabehandlingsprincipen och proportionalitetsprincipen i ett ställningstagande från 2010-12-13 (dnr: 131 729629-10/111).

"Inom unionsrätten förekommer olika allmänna rättsgrundsatser — tolkningsprinciper - såsom rättssäkerhetsprincipen, skatteneutralitetsprincipen, likabehandlingsprincipen och proportionalitetsprincipen. Principerna intar en i många hänseende överordnad position och kan närmast hänföras till primärrätten. De allmänna principerna är som regel till för att värna om den

enskildes rättigheter.

Likabehandlingsprincipen innebär att jämförbara situationer inte får behandlas olika såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan särbehandling. (215/85, Balm, p. 23)

Skatteneutralitetsprincipen ger uttryck för konkurrenshänsyn och innebär att all ekonomisk verksamhet ska beskattas på ett neutralt sätt. Principen utgör bl.a. hinder för att liknande och således konkurrerande situationer behandlas olika i mervärdesskattehänseende. (C-216/97, Gregg, p. 20)”

Skatteverket gör, medvetna eller omedvetna, val kring vilka ställningstaganden och rättsfall som verket hänvisar till i Handledningen för mervärdesskatt 2012. Vi har kartlagt vilka uttalanden och hänvisningar till praxis som finns avseende huvudsaklighets- och delningsprincipen och denna uppvisar stora brister, inte bara saknas det en enhetlig röd tråd utan dessutom återfinns såväl motstridiga som föråldrade uttalanden. Avsaknaden av en enhetlig vägledning och tillämpning leder till att Skatteverket inte följer unionsrättens allmänna rättsgrundsatser till vilka man själv hänvisar och ökar därigenom den redan mycket höga administrativa bördan som momsreglerna står för.

## Unionsrätten

Som nämnts ovan innehåller varken mervärdesskattelagen (1994:200) eller mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) några bestämmelser som ger någon vägledning vid denna bedömning. Frågan har däremot hanterats i ett flertal avgöranden från EU-domstolen (bl.a. i C-349/96, C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09 m.fl.). Högsta förvaltningsdomstolen har nyligen i mål nummer 7710-11 sammanfattat EU-domstolens praxis på följande sätt.

”Först ska göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att det ska kunna avgöras om det rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande. Domstolen har också slagit fast dels att varje transaktion i regel ska anses som separat och självständig, dels att en transaktion, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande, inte får delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs. Ett enda tillhandahållande föreligger när två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att försöka skilja de olika delarna från varandra. Ett enda tillhandahållande föreligger dessutom när en eller flera delar utgör det huvudsakliga tillhandahållandet medan andra delar måste betraktas som underordnade tillhandahållanden som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga. I synnerhet ska ett tillhandahållande anses som underordnat när kunderna inte efterfrågar detta i sig utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta det huvudsakliga tillhandahållandet.”

Vid vår kartläggning har vi noterat ett antal hänvisningar och citat i Skatteverkets ställningstaganden och i Handledning för mervärdesskatt 2012 som bygger på praxis från EU-domstolen. Skatteverket synes dock inte ha vidtagit några generella åtgärder för att uppdatera andra uttalanden och hänvisningar kring denna centrala fråga utan har lämnat kvar en mängd hänvisningar till äldre svensk rättspraxis vilket medför en onödigt stor optydlighet och bristande enhetlighet.

Vidare anser vi att det finns anledning att se över utformningen av mervärdesskattedirektivet i denna del för att underlätta tillämpningen. Detta har framförts till EU-kommissionen både från Svenskt Näringsliv och från BUSINESSEUROPE inom ramen för arbetet med framtidens moms system inom EU.

## **Kartläggning av huvudsaklighets- och delningsprincipen i Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2012**

I bilaga 1 återfinns den kartläggning som vi gjort avseende de drygt 120 stycken uttalanden och hänvisningar till praxis som finns avseende huvudsaklighets- och delningsprincipen i Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2012. Syftet med denna sammanställning är att kartlägga Skatteverkets tillämpning av dessa principer och ge en överskådlig bild över utfallet. Vid analys av kartläggningen har vi kunnat identifiera följande problem.

### ***Förådrade hänvisningar***

Ett flertal hänvisningar finns till äldre rättspraxis vars aktualitet kan ifrågasättas. Exempelvis återfinns hänvisningar till svenskt rättspraxis daterad före EU-inträdet 1995. Även hänvisningar till vissa svenska rättsfall efter 1995 kan ifrågasättas med hänsyn till utvecklingen av rättspraxis från EU-domstolen.

### ***Avsaknad av motivering***

Ett generellt problem är avsaknaden av eller bristande motivering kring vilka faktorer (t.ex. avtal, pris, arbetstid, varukostnad, arbetskostnader etc.) som varit avgörande för bedömningen. Istället återfinns alltför ofta enbart en svepande motivering såsom "en samlad bedömning i det enskilda fallet". Denna brist och de slutsatser som dras bidrar till misstanke om att utgångspunkten har varit ett visst beskattningsresultat på bekostnad av likabehandlingsprincipen.

### ***Avsaknad av test***

En generell test, baserad på unionsrätten, för hur en bedömning av huvudsaklighets- eller delningsprincipen ska göras saknas. Däremot utläser vi någon form av praktiska tester avseende vissa specifika fall t.ex. avseende paketförsäljning och tidning med vara.

### ***Olika bedömningar för olika branscher***

Vad gäller t.ex. byggnadsentreprenad hänvisas till förarbeten, ställningstaganden och praxis som ger en bild av att sådant tillhandahållande alltid ska beskattas som en helhet. Vidare synes införandet av omvänd moms för byggtjänster bidra till en ökad benägenhet att anse att det huvudsakliga i det aktuella tillhandahållandet är en tjänst (och inte en vara) så att transaktionen kan omfattas av omvänd moms. I praktiken synes det föreligga en presumtion för att det är fråga om en tjänst. Det kan argumenteras att detta bidrar till en förenkling men samtidigt kan det ifrågasättas om det överensstämmer med gällande rätt. Om man däremot tittar på andra frågor inom fastighetsområdet såsom upplåtelse av lokal får man uppfattningen att utgångspunkten är den motsatta. I transaktioner där en lokalupplåtelse ingår i t.ex. en franchise, finns en benägenhet att dela upp och bryta ut fastighetsupplåtelsen.

### ***Olika bedömningar för liknande transaktioner***

I kartläggningen har vi noterat en mängd liknande transaktioner som har bedömts på olika sätt. Exempelvis har skollunch samt kost och logi i ett elevhem på en internatskola ansetts vara underordnade en momsfri undervisningstjänst. Däremot anses kost och logi i samband med ett ridläger, som utgör en idrottstjänst (6 %), inte vara underordnad den idrottsliga verksamheten. Ett annat exempel är hotelltjänster (12 %) där hotellfrukosten t.o.m. 2011 bröts ut och beskattades separat med skattesatsen 25 % som då gällde för serveringstjänster. När en momssänkning till 12 % infördes för serveringstjänster synes motsatt tillämpning gälla då Skatteverket numera uttalar att serveringstjänster i samband med en konferens, som beskattas med 25 %, normalt inte ska brytas ut.

Sammantaget anser vi att det är omöjligt för ett företag att utläsa några enhetliga riktlinjer och grunder för hur bedömningen av hur huvudsaklighets- och delningsprincipen ska göras. Bedömningen i det stora antalet ställningstaganden och praxis som Skatteverket hänvisar till grundar sig på oklara kriterier och utfallet kan upplevas som mer eller mindre slumpartat. Vi konstaterar att bedömningen ofta baseras på föråldrad svensk praxis som inte prövats mot gällande EU-praxis samt i andra fall saknar eller har bristande motivering vilket medför att olika bedömningar görs för liknande transaktioner och att branscher behandlas olika. Avslutningsvis konstaterar vi att bristerna i vägledning och tillämpning medför att Skatteverket inte följer unionsrättens allmänna rättsgrundsatser och därigenom ökar den redan mycket höga administrativa bördan som momsreglerna medför.

## **Kartläggning av hanteringen inom EU, Norge och Schweiz**

Momsen är en EU-harmoniserad skatt och det är av intresse att ta redan på hur andra medlemsstater inom EU hanterar frågan. Ernst & Young AB har på Svenskt Näringslivs uppdrag kartlagt andra medlemsstaters samt Norges och Schweiz tillämpning av huvudsaklighets- och delningsprincipen (se bilaga 2-3).

Sammanfattningsvis visar denna kartläggning att det saknas en generell och enhetlig tillämpning av huvudsaklighets- och delningsprincipen på momsområdet inom EU, Norge och Schweiz. Många länder saknar helt, eller har mycket begränsad nationell lagstiftning, vägledning eller praxis på området. Många länder hänvisar till EU-domstolens avgöranden. Den fastställda, mer generella, vägledning som existerar i en del länder bygger också på principerna som EU-domstolen fastställt i sin praxis. Flera länder tillämpar även en procentuell bedömning utifrån priset på tillhandahållandet. Det betyder att ett sammansatt tillhandahållande av varor och tjänster, främst då det rör sig om leverans och installation av varor, ska ses som ett tillhandahållande av varor om priset för varan utgör en viss procent av det totala priset. Procentsatsen varierar dock relativt mycket mellan länderna, från 33 % (Grekland och Spanien), till 50 % (Belgien och Österrike), till 67 % (Irland).

Vi anser att en generell test motsvarande den som finns i Storbritannien är intressant att studera vidare i detta sammanhang. I Storbritannien finns publicerade riktlinjer utfärdade som en följd av det test som EU-domstolen använde sig av i C-349/96.

## **Slutsats**

Skatteverkets måste aktivt arbeta för att rätta till de stora brister som idag finns vid för vägledningen och tillämpningen av huvudsaklighets- och delningsprincipen och ha en enhetlig tillämpning som följer EU-domstolens praxis.

Vi vill med detta brev i första hand göra Skatteverket uppmärksam på behovet av en utökad vägledning i form av en test eller i vart fall en tydlig redogörelse för vilka faktorer som är avgörande för en viss bedömning. På detta sätt kan vägledning ges för liknande situationer som i sin tur kan bidra till ökad förutsebarhet och mer likformig tillämpning.

I andra hand syftar detta brev till att sammanfatta och tydliggöra bristerna i nuvarande vägledning och tillämpning som det föreligger ett akut behov av att komma till rätta med, både på nationell nivå som på EU-rättslig nivå.

## SVENSKT NÄRINGSLIV

Anna Sandberg Nilsson

Hussein Abdali

- Bilaga 1 Svenskt Näringsliv, Sammanställning av citat och uttalanden kring huvudsaklighets- och delningsprincipen i Handledning för mervärdesskatt 2012
- Bilaga 2 Ernst & Young, En EU-kartläggning av huvudsaklighets- och delningsprincipen
- Bilaga 3 Ernst & Young, Composite supplies – Pan-European survey