

En EU-kartläggning av huvudsaklighets- och delningsprincipen

Svenskt Näringsliv Service AB

Datum 14 februari 2012
Till Anna Sandberg Nilsson
Från Lena Westfahl och Stefan Anefur, Ernst & Young AB

1 Sammanfattning

En av flera svårigheter som svenska företag dagligen utsätts för inom momsområdet är frågan huruvida sammansatta tillhandahållanden av varor och tjänster eller flera tjänster ska bedömas utifrån huvudsaklighets- eller delningsprincipen, dvs. om tillhandahållandet ska anses utgöra ett huvudsakligt tillhandahållande där de underordnade tillhandahållandena följer den huvudsakliga momshanteringen eller om tillhandahållandet ska delas upp i flera olika separata delar som hanteras olika ur ett momsperspektiv.

Svenskt Näringsliv har gett Ernst & Young AB i uppdrag att kartlägga andra medlemsstaters samt Norges och Schweiz tillämpning av huvudsaklighets- och delningsprincipen.

Sammanfattningsvis visar den kartläggning som Ernst & Young genomfört att det saknas en generellt och enhetlig tillämpning av huvudsaklighets- och delningsprincipen på momsområdet inom EU (samt 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 i t.ex. C-349/96 Card Protection Plan, C-111/05 Aktiebolaget NN (det s.k. "Sjökabelmålet") och C-41/04 Levob för bedömningen av hur ett sammansatt tillhandahållande ska bedömas momsmässigt. Talande för dessa rättsfall är att EU-domstolen uttalat att det måste ske en bedömning utifrån samtliga omständigheter i varje enskilt fall huruvida huvudsaklighets- eller delningsprincipen ska tillämpas.

Den fastställda, mer generella, vägledning som existerar i en del länder bygger också på principerna som EU-domstolen fastställt i sin praxis. I övrigt

finns det oftast regleringar i en del speciella fall, så som vid leverans och installation av en vara, eller för mer specifika områden, så som t.ex. inom bilindustrin.

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 stort mellan länderna, från 33 % (Grekland och Spanien), till 50 % (Belgien och Österrike), till 67 % (Irland).

För närmre granskning av de enskilda länderna, se även bifogad undersökning (*Questionnaire – VAT treatment of composite supplies, 2012-02-24.pdf*), med ländernas egna svar.

2 Tillvägagångssätt och metod

Den ursprungliga kartläggningen genomfördes under 2009 av Ernst & Young genom att ett frågeformulär med följande frågor skickades ut till momsexperter hos Ernst & Young i respektive land.

1. Är momshanteringen avseende sammansatta tillhandahållanden
 - a) reglerad genom nationell lagstiftning?
 - b) reglerad genom officiell vägledning för beskattningsmyndigheten eller liknande?
 - c) klar och tydlig från gällande nationell praxis?
2. Om det finns nationell lagreglering/vägledning/praxis
 - a) vad säger den avseende huvudsaklighet och delning?
 - b) om ett tillhandahållande följer huvudsaklighetsprincipen, vad säger den avseende bedömningen huruvida det är ett tillhandahållande av en tjänst eller en vara? Sker det någon procentuell avvägning?
3. Om det finns nationell lagreglering/vägledning/praxis som avgör huruvida ett tillhandahållande är ett tillhandahållande av en tjänst eller en vara, reglerar denna även
 - a) platsen för tillhandahållandet?
 - b) den tillämpliga momssatsen?
 - c) andra momsaspekter?
4. Om det finns nationell lagreglering/vägledning/praxis, gäller denna generellt eller är den branschspecifik?

5. Om det finns nationell lagreglering/vägledning/praxis, tillämpas den i praktiken eller är den obsolet/ifrågasatt?

Svaren samlades sedan upp och sammanställdes i en matris för möjligheten att jämföra olika länders svar med varandra. Efter en genomgång av de första svaren skickades följdfrågor till de länder som ansågs vara intressanta och eventuellt hade lagstiftning eller annan vägledning. Efter denna andra frågeomgång jämfördes samtliga länders svar och sammanställdes i en rapport.

Ernst & Young har under slutet av 2011 och början av 2012 av samtliga för undersökningen aktuella länder begärt bekräftelser på att de svar som tidigare lämnats fortfarande är giltiga. För det fall förändringar har skett har länderna ombetts justera sina tidigare svar. Rapporten har sedan justerats i enlighet med de förändringar som har skett.

3 Svar från de olika länderna

Här nedan följer en sammanställning av de svar som de olika länderna inkommit med. Utifrån de svar som har lämnats, har länderna delats in i följande grupper:

- Länder som har lagstiftning som behandlar sammansatta tillhandahållanden.
- Länder som inte har någon lagstiftning, men däremot har fastställda riktlinjer och/eller vägledande nationell praxis på området
- Länder som saknar såväl lagstiftning, som riktlinjer och domstolsavgöranden vad gäller sammansatta tillhandahållanden

3.1 Länder som har lagstiftat om sammansatta tillhandahållanden

I följande länder finns det, åtminstone till vissa delar, lagstiftning som reglerar hanteringen av sammansatta tillhandahållanden.

3.1.1 *Bulgarien*

I Bulgarien är hanteringen av sammansatta tillhandahållanden lagreglerad.

En transaktion ska anses utgöra ett enda tillhandahållanden om följande tre kriterier är uppfyllda:

1. Det ska vara samma köpare och säljare till både det överordnade och det underordnade tillhandahållandet.

2. Det underordnade tillhandahållandet ska sakna självständigt värde för mottagaren, för det fall att det tillhandahålls separat.
3. Betalningen ska sammanställas som ett totalpris för samtliga delar.

3.1.2 Irland

På Irland är skillnaden mellan sammansatta eller delbara tillhandahållanden reglerat i lag. Reglerna anses vara allmänna och generellt applicerbara.

Ett sammansatt tillhandahållande är ett tillhandahållande som består av två eller flera varor eller tjänster som levereras tillsammans, varav den ena är huvudsaklig.

Huvudsakligt tillhandahållande är det tillhandahållande som utgör det huvudsakliga elementet i en sammansatt transaktion, och där alla andra transaktioner som ingår är underordnade. Ett underordnat tillhandahållande är en del av ett sammansatt tillhandahållande som inte fysiskt eller ekonomiskt kan skiljas från huvudtransaktionen och som enbart kan levereras för att den huvudsakliga transaktionen skall kunna erhållas.

Ett delbart tillhandahållande är två eller flera separata tillhandahållanden som görs i anslutning till varandra för ett sammanlagt vederlag, men där dessa separata tillhandahållanden inte utgör en sammansatt transaktion.

Med separat tillhandahållande menas ett tillhandahållande av varor eller tjänster som utgör en del av ett delbart tillhandahållande, och som är fysiskt och ekonomiskt avskiljbart från de andra varorna eller tjänsterna, och som kan levereras på egen hand.

När ett avtal om tillhandahållande av tjänster även innehåller leverans av varor ska transaktionen i sin helhet betraktas som leverans av varor om kostnaden för varorna överstiger 2/3 av hela kostnaden.

3.1.3 Malta

För vissa sammansatta varu- och tjänsteleveranser, så som t.ex. byggnadskontrakt och energi, finns det lagregleringar för när ett tillhandahållande ska betraktas som en leverans av en vara eller som en tjänst.

I övrigt bedöms varje fall för sig, i enlighet med EU-domstolens rådande praxis.

3.1.4 Norge

I Norge finns det till viss del lagreglering vad gäller sammansatta tjänster, nämligen att ett tillhandahållande av varor med installation, på vissa villkor, ska ses som ett tillhandahållande av varor.

I övrigt måste det avgöras om ett tillhandahållande består av självständiga tjänster eller om det innehåller underliggande tjänster som endast kan ses som en kostnad för säljaren för att kunna leverera den huvudsakliga produkten.

3.1.5 Polen

Leverans och installation av fönster och dörrar, som utförs av tillverkaren, är enligt lag en tjänst.

I övrigt tillämpar Polen riktlinjer i enlighet med EU-rätten.

3.1.6 Portugal

Vid ett tillhandahållande av flera olika varor som tillsammans utgör en ny kommersiell produkt bestäms skattesatsen enligt nedan;

- a) om karaktären av varorna förblir densamma och det finns flera olika tillämpliga skattesatser ska den högsta skattesatsen tillämpas,
- b) om karaktären av varorna förändras gäller skattsatsen som blir tillämplig för den nya produkten.

3.1.7 Rumänien

Rumänien har endast lagregleringar för när vissa specifika sammansatta varu- och tjänsteleveranser ska ses som en leverans av en vara eller en tjänst.

För det första skiljer man på standardiserad mjukvara på en CD-skiva eller liknande (vara), gentemot specifikt anpassad mjukvara på en CD-skiva eller liknande (tjänst).

Vidare så skiljer man på ett tryckeris tillhandahållande av varor eller tjänster, beroende bland annat på om alstret trycks på tryckeriets eget papper (vara) eller på papper som tillhandahålls av kunden (tjänst).

Slutligen finns det regleringar vad gäller konstruktionsarbeten där en och samma säljare tillhandahåller både material och utför själva konstruktionsarbetet. Ett sådant tillhandahållande ska ses som ett tillhandahållande av en tjänst.

3.1.8 Schweiz

Tillhandahållanden som är ekonomiskt knutna till varandra, och i övrigt sammanlänkade så att de måste betraktas som en odelbar enhet anses utgöra en enda enhet.

Varje tillhandahållande ska annars som utgångspunkt betraktas som separat. I de fall priset för ett dominerande tillhandahållande utgör 70 % av den sammanlagda ersättningen för samtliga tillhandahållanden kan beskattning av övriga tjänster göras utifrån skattesatsen för det dominerande tillhandahållandet. Denna förenklingsregel gäller dock inte alla slags tillhandahållanden (t.ex. inte för tillhandahållanden som inte sker i Schweiz och inte för undantagna tillhandahållanden utan avdragsrätt/återbetalning).

3.1.9 Slovakien

Lagreglering finns endast vad gäller byggnadsentreprenad (varor och tjänster), som ska betraktas som en leverans av varor.

Slovakiska myndigheter har i övrigt informerat om EU-domstolens praxis, vilket visar på att det i första hand är denna som ska efterföljas.

3.1.10 Tyskland

I Tyskland skall bedömningen huruvida det är ett eller flera tillhandahållanden göras utifrån den genomsnittliga konsumentens uppfattning.

Bedömningen av huruvida tillhandahållandet skall ses som en vara eller en tjänst beror på vilket element som ska anses vara överordnat.

3.1.11 Ungern

I Ungern är hanteringen av sammansatta tillhandahållanden lagreglerad.

När en bedömning görs huruvida det rör sig om ett sammansatt eller flera tillhandahållanden ser man främst på följande faktorer:

- Värdet på det underliggande tillhandahållandet i förhållande till det huvudsakliga, och
- huruvida tilläggstransaktionen har ett samband med det huvudsakliga tillhandahållandet, samt
- syftet med transaktionen, med vägledning i kontraktet eller avtalet.

Vidare ska tillhandahållanden som görs efter det att den huvudsakliga transaktionen anses ha ägt rum betraktas som fristående.

Det spelar i sig ingen avgörande roll om tillhandahållandena har uppkommit genom olika överenskommelser eller faktureras på olika fakturor.

3.2 Länder utan lagstiftning, men med riktlinjer för sammansatta tillhandahållanden

Följande länder har inte genom lagstiftning reglerat hur sammansatta tillhandahållanden ska hanteras ur ett momsperspektiv. Däremot finns det olika former av riktlinjer och/eller nationella domstolsavgöranden för att avgöra hur ett tillhandahållande ska regleras.

3.2.1 *Belgien*

I Belgien läggs vikt i första hand vid köparens avsikt, och transaktionens huvudsakliga karaktär.

Enligt den nationella momshandledningen och ett domstolsavgörande bedöms en transaktion vid en sammansatt leverans och installation av lös egendom enligt en 50 % -regel. Detta innebär att om värdet av varan är lägre än 50 % av det pris som köparen betalar bedöms transaktionen i sin helhet vara en tjänst. Denna regel gäller dock endast vid installation av lös egendom.

Om en enhet i en momsgrupp hyr ut bilar, och en annan enhet i samma momsgrupp erbjuder försäkring för samma bilar, ska försäkringen anses vara underordnad själva uthyrningen.

3.2.2 *Finland*

Det finns ett flertal domstolsavgöranden som rör sammansatta tillhandahållanden, främst avseende varor. Avgörande faktorer vid en bedömning har varit om det finns en gemensam prissättning, om det är möjligt att köpa varorna separat eller bara som en paketslösning, samt om en enskild del i ett tillhandahållande verkligen är beroende av huvudprodukten.

Under 2011 har det finska skatteverket kommit fram till att prissättningen saknar betydelse vid tillhandahållande av tjänster inom byggsektorn.

3.2.3 *Grekland*

Enligt gällande grekiska faktureringsregler ska ett sammansatt tillhandahållande av varor och tjänster faktureras som en tjänst om kostnaden för varorna inte är mer än 1/3 av det totala fakturabeloppet.

3.2.4 Italien

Riktlinjer i enlighet med EU-rätten tillämpas.

Transport, paketering och montering ses som tjänster som är underordnade det huvudsakliga tillhandahållandet, och hanteras således i enlighet med detta.

3.2.5 Lettland

Lettland saknar lagstiftning och fastslagna riktlinjer vad gäller sammansatta tillhandahållanden. En huvudsaklighetsbedömning görs utifrån avtal, fakturor och andra handlingar, och utifrån den ekonomiska verkligheten gällande tillhandahållandet.

3.2.6 Slovenien

I Slovenien finns det domstolsavgöranden avseende vissa enskilda slags tillhandahållanden, så som t.ex. reklamtjänster.

Den nationella skattemyndigheten har vidare slagit fast att när omvänd skattskyldighet ska tillämpas på en vara, och när varan kan kopplas samman med en tjänst, ska omvänd beskattning tillämpas för hela tillhandahållandet.

3.2.7 Spanien

Generellt tillämpas riktlinjer i överensstämmelse med EU-rätten.

Vid en sammansatt leverans av varor vid arbete på fast egendom är tillhandahållandet att se som en varuleverans om kostnaden för materialet är mer än 1/3 av den totala kostnaden.

3.2.8 Storbritannien

I Storbritannien läggs stor vikt vid tillhandahållandets naturliga karaktär.

Vidare kan priset för de olika delarna av en sammansatt transaktion vara av avgörande betydelse. Om en klart avgränsad tjänst i en transaktion bestående av flera varor och/eller tjänster utgör minst 50 % av priset, är det en stark indikator på att den delen inte kan anses underordnad ett huvudsakligt tillhandahållande.

I övrigt finns det riktlinjer utfärdade som en följd av det test som EU-domstolen använde sig av i C-349/96, *Card Protection Plan*. Steg 1 är att slå fast

transaktionens speciella kännetecken. För att utgöra ett eget tillhandahållande måste det tillhandahållna vara tillräckligt urskiljbart och självständigt. Steg 2 är att bestämma om tillhandahållandet är över- eller underordnat. Ett underordnat tillhandahållande ska inte ha ett syfte i sig själv, annat än att stödja det huvudsakliga tillhandahållandet.

3.2.9 Österrike

I Österrike fastställer nationella riktlinjer att en ekonomiskt sammansatt transaktion inte får delas upp.

Frågan om det rör sig om en vara eller en tjänst avgörs utifrån transaktionens ekonomiska effekt, generellt accepterade riktlinjer, samt utifrån aktörernas huvudsakliga syfte med transaktionen.

Vid leverans av varor och installation av desamma är tillhandahållandet en vara om materialkostnaden uppgår till mer än 50 % av värdet på fakturan (detta enligt en uppdelning som gäller för bilindustrin, enligt den österrikiska momshandledningen).

3.2.10 Holland, Litauen, Danmark

I dessa länder uppges riktlinjer i överensstämmelse med EU-rätten tillämpas, men det finns inga uttalade nationella riktlinjer i övrigt.

3.3 Länder som saknar lagstiftning, riktlinjer och domstolsavgöranden

På Cypern, och i Estland, Frankrike, Luxemburg och Tjeckien, finns det varken någon lagstiftning eller några nationella riktlinjer vad gäller hanteringen av sammansatta tillhandahållanden. Det uppges heller inte finnas några nationella domstolsavgöranden av vägledande betydelse.

"This publication contains information in summary form and is therefore intended for general guidance only. It is not intended to be a substitute for detailed research or the exercise of professional judgment. Neither Ernst & Young AB nor any other member of the global Ernst & Young organization can accept any responsibility for loss occasioned to any person acting or refraining from action as a result of any material in this publication. On any specific matter, reference should be made to the appropriate advisor. "

© Ernst & Young AB. All rights reserved.