

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr
7454-17

meddelat i Stockholm den 29 mars 2018

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 7 december 2017 i ärende dnr 4-17/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

BAKGRUND

Omsättning av varor och tjänster är som huvudregel belagd med en mervärdesskattesats om 25 procent. Vid omsättning av böcker, broschyrer, häften och liknande alster är skattesatsen emellertid 6 procent.

Dok.Id 192087

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

BESLUT

2

Mål nr
7454-17

AA bedriver verksamhet i en enskild firma och tillhandahåller utbildningar. Han har ansökt om förhandsbesked för att få veta vilken skattesats som gäller för tre olika alternativ av ”starta eget kurs inom gods och taxi”. Genom de olika alternativen kan kunden 1) köpa enbart ett tryckt kursmaterial för 4 226 kr, 2) köpa materialet och få tillgång till en onlinekurs samt support vid inloggningen för 4 226 kr eller 3) köpa materialet och en lärarledd undervisning för 8 226 kr, varav 4 226 kr för materialet och 4 000 kr för undervisningen.

Skatterättsnämnden fann att tillhandahållandet enligt alternativ 1 skulle omfattas av en skattesats om 6 procent. När det gällde alternativ 2 och 3 ansåg nämnden att det i båda fallen var fråga om två separata tillhandahållanden. Kursmaterialet skulle omfattas av en skattesats om 6 procent och onlinekursen respektive den lärarledda undervisningen av en skattesats om 25 procent. Det fanns enligt nämnden en tydlig koppling mellan tillhandahållandet av kursmaterialet å ena sidan och onlinekursen respektive den lärarledda undervisningen å andra sidan, men det var möjligt för kunden att tillgodogöra sig innehållet i kursmaterialet utan kursen eller undervisningen och omvänt. De i alternativen ingående delarna ansågs därmed inte ha ett så nära samband att det skulle vara konstlat att skilja dem åt. Inte heller ansåg nämnden att någon del framstod som underordnad den andra.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket överklagar Skatterättsnämndens beslut. Skatteverket anser att alternativ 2 utgör ett enda tillhandahållande där kursmaterialet utgör den huvudsakliga delen och att hela tillhandahållandet därmed ska omfattas av en skattesats om 6 procent. I fråga om alternativ 1 och 3 yrkar Skatteverket att Skatterättsnämndens beslut ska fastställas. Skatteverket anför bl.a. följande.

Skatterättsnämnden har ansett att alternativ 2 utgörs av två separata tillhandahållanden. Priset är 4 226 kr, dvs. samma pris som kursmaterialet har enligt alternativ 1 och som det ges enligt alternativ 3. Onlinekursen är prissatt till 0 kr. Skatterättsnämndens ställningstagande förutsätter emellertid att man kan åsätta ett

Mål nr
7454-17

värde på onlinekursen. Det förutsätter i sin tur att värdet på kursmaterialet blir lägre enligt alternativ 2 än enligt de övriga alternativen. Detta är inte rimligt. Avtalet och prissättningen tyder i stället på att det är fråga om ett enda tillhandahållande och att kursmaterialet utgör den huvudsakliga delen.

AA anser att Skatteverkets överklagande ska bifallas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Såvitt avser alternativ 1 kan konstateras att det redan av lagtexten framgår att skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för böcker, broschyrer, häften och liknande alster. Kursmaterialet är av sådant slag. Det kan inte vara av vikt för AA att få frågan om vilken skattesats som gäller beträffande det alternativet besvarad.

För att kunna besvara AAs fråga om vilken skattesats som ska gälla beträffande alternativ 2 och 3 måste det bedömas om respektive alternativ ska ses som ett enda sammansatt tillhandahållande eller som två separata. Av vikt för prövningen är om någon av delarna har huvudsaklig betydelse eller om delarna ska anses som likvärdiga.

Vid bedömningen ska det ekonomiska syftet med transaktionen och värdet av tillhandahållandet för mottagarna beaktas. Fakturerings- och prissättningsmetoder kan indikera om det rör sig om ett eller flera tillhandahållanden. Även hur ett tillhandahållande marknadsförs kan ha betydelse.

Ett krav för att ett förhandsbesked ska lämnas är att de faktiska omständigheter som beskedet grundas på är tillräckligt klarlagda. Det är sökandens sak att se till att beskrivningen av dessa omständigheter är så fullständig att den kan ligga till grund för ett förhandsbesked (RÅ 2005 ref. 80).

AA har uppgett att de olika delarna enligt samtliga alternativ är prissatta var för sig och att det genom marknadsföringen på hemsidan är uppenbart för kunden att man enligt samtliga alternativ kan välja de olika delarna var för sig.

BESLUT

Mål nr
7454-17

Högsta förvaltningsdomstolen kan emellertid konstatera att alternativ 1 endast innehåller en enda del, nämligen kursmaterialet, och att det enligt alternativ 2 endast är kursmaterialet som är prissatt. Det sistnämnda innebär således att onlinekursen tillhandahålls gratis. Att kunder skulle kunna köpa enbart onlinekursen för 0 kr framstår som udda. Det är alltså oklart hur alternativ 2 är konstruerat. Det är endast beträffande alternativ 3 som det finns två tydligt prissatta delar. Av de uppgifter som AA har lämnat om informationen på hemsidan framgår emellertid inte att delarna marknadsförs så att det tydligt framgår att köparen kan välja endast en av dem. Till detta kommer att prissättningen såvitt avser alternativ 3 – mot bakgrund av prissättningen enligt alternativ 2 – är sådan att den inte utan en närmare förklaring ger någon vägledning i fråga om vilken skattesats som ska gälla för tillhandahållandet.

Något förhandsbesked borde därför inte ha meddelats. Förhandsbeskedet ska således undanröjas och ansökan avvisas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Inga-Lill Askersjö, Mahmut Baran, Mari Andersson och Ulrik von Essen.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.