

Målnummer:	7577-03	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2005-04-29		
Rubrik:	Ett bolag bedriver självservering med snabbmat. De anställda intar maten i ett rum som bolaget ställt till förfogande. Bolaget har i mervärdesskattelhänseende ansetts tillhandahålla tjänster i restaurangverksamhet. Eftersom tillhandahållandet skett mot vederlag har någon uttagsbeskattning inte kommit i fråga. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	• 2 kap. 5 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) • Artikel 6.2 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund		
Rättsfall:	• EG-domstolens dom i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S, REG 1996 s. I-2395 • EG-domstolens dom den 20 januari 2005 i mål C-412/03, Scandic Hotel Gåsabäck AB		

REFERAT

I en ansökan om förhandsbesked anförde X AB (bolaget) bl.a. följande: Bolaget tillhandahåller kost till anställda till ett pris som följer av kollektivavtal och som täcker kostnaden för att tillhandahålla kosten. För kosten erlägger de anställda ett belopp som understiger det pris som en utomstående gäst får betala. Bolagets kostnader för att tillhandahålla kost åt personalen är lägre än för att tillhandahålla en måltid åt en gäst som äter i restaurangen eller som tar med sig måltiden. Skillnaderna mellan de måltider gäster i allmänhet äter och den kost som tillhandahålls personalen är stora genom att inslaget av tjänst vid tillhandahållandet av måltider till gäster på restaurangen är betydande medan detta inte gäller den kost som tillhandahålls personalen. De anställda plockar själva ihop sina måltider medan särskild personal i kassorna gör det för gästerna. Gästerna erhåller service och information i samband med att de beställer och betalar. Restauranggäster nyttjar också den särskilda matsalen i restaurangen. Denna har särskild inredning samt städas och underhålls fortlöpande av särskild personal, som också ger kompletterande service och vägledning till gästerna. De anställda äter inte i restaurangens matsal, utan de äter i det för restaurangen kombinerade personal-, utbildnings- och mötesrummet. I detta rum finns inte någon kompletterande service vid måltider av särskilt anställd personal. Detta rum är vidare sämre beläget i lokalen än vad matsalen är. - Bolaget ställde bl.a. följande frågor (bolaget frågade också om den närmare bestämningen av beskattningsunderlaget i tjänste- resp. varualternativen). - Fråga 1.1. Utgör bolagets tillhandahållande av kost till anställda ett sådant rörelsefrämmande ändamål att bolaget skall redovisa utgående mervärdesskatt såsom för uttag av tjänst enligt 2 kap. 5 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, om det pris de anställda betalar är lägre än bolagets kostnad för att tillhandahålla tjänsten, dvs. ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b ML? - Fråga 2.1 Utgör bolagets tillhandahållande av kost till anställda uttag av vara enligt 2 kap. 2 § ML om det pris de anställda betalar är lägre än ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a ML?

Skatterättsnämnden (2003-10-08, Wingren, ordförande, Edlund, Odéen, Ohlson, Peterson, Rabe, Sjöberg) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1.1 och 2.1 - Bolagets tillhandahållande av kost till sin personal utgör ett sådant tillhandahållande av tjänst för privat ändamål som avses i 2 kap. 5 § första

stycket 1 ML. - Motivering. - Frågorna 1.1 och 2.1 - Bedömningen av om ett tillhandahållande avser en vara eller en tjänst får göras utifrån den allmänna bestämmelsen i 1 kap. 6 § ML enligt vilken med vara förstås materiella ting och med tjänst allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet. - Den svenska mervärdesskattelagstiftningen har anpassats till det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), i fortsättningen direktivet. Tolkningen av ML:s bestämmelser skall därför ske utifrån EG-reglerna och den EG-rättsliga praxis som finns på området. - Även vid tillämpningen av direktivet får bedömningen av om ett tillhandahållande skall anses som en leverans av vara eller en tjänst göras utifrån direktivets allmänna bestämmelser om vad som utgör leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster. Enligt artikel 5.1 avses med "leverans av varor" överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Enligt artikel 6.1 förstås med "tillhandahållande av tjänster" varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5. Varu- och tjänstebegreppen i ML har ansetts medföra att ML och direktivet överensstämmer i frågan om vilka transaktioner som skall anses beskattningsbara (SOU 1994:88 Bilaga 1 s. 16). - Fråga i ärendet är bl.a. om bolagets tillhandahållande av aktuell kost till de anställda är att bedöma som tillhandahållande av tjänster eller som tillhandahållande av varor i form av livsmedel. - EG-domstolen hade i det av parterna åberopade målet C-231/94 angående Faaborg-Geltingen Linien att ta ställning till om tillhandahållande av måltider för konsumtion ombord på färjor utgjorde leverans av varor i form av livsmedel eller tillhandahållande av tjänster i form av restaurangverksamhet. Av punkterna 12-14 i domen framgår bl.a. följande. Fråga huruvida transaktioner av visst bestämt slag skall betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster skall besvaras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga. Restaurangverksamhet å ena sidan kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Utfallet blir å andra sidan ett annat om verksamheten avser livsmedel "för avhämtning" och inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra konsumtion på därför avsedd plats. - Nämnden gör följande bedömning. - Bolaget tillhandahåller sina anställda aktuella måltider för konsumtion i ett särskilt personalutrymme i restaurangen. Personalen får själv plocka ihop och ställa fram måltiden. Den får också ta bort resterna och snygga upp efter sig. Oaktat dessa förhållanden är det emellertid inte, som anförs i domen angående Faaborg-Gelting Linien, fråga om en verksamhet som avser livsmedel för avhämtning utan om en verksamhet förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats. Bolagets tillhandahållande skall därför anses utgöra tillhandahållande av tjänster. - I 2 kap. 5 § ML finns allmänna bestämmelser om uttag av tjänster. Enligt 5 § första stycket 1, som är den punkt som aktualiseras i ärendet, förstås med uttag av tjänst att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b ML och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad. - ML:s bestämmelser om uttag av tjänster är utformade efter förebild av motsvarande bestämmelser i direktivet. Enligt artikel 6.2 b skall som tillhandahållande av tjänster mot vederlag behandlas tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse. - Enligt ordalydelsen omfattas endast tillhandahållanden som sker gratis av den aktuella bestämmelsen i direktivet medan 2 kap. 5 § första stycket 1 ML är tillämplig även om ersättningen understiger ett närmare angivet värde. I förarbetena till ML:s bestämmelser om uttagsbeskattning noterades särskilt att ML:s bestämmelser förutom gratisöverlåtelser även avser överlåtelse till underpris. Det ansågs dock inte strida mot syftet med aktuella EG-bestämmelser att såsom uttag även anse fall då överlåtelser sker till underpris (prop. 1994/95:57 s. 112 och s. 117). Enligt nämndens mening bör det synsätt som förarbetsuttalandena ger uttryck för inte anses oförenligt med motsvarande bestämmelse i direktivet. En tillämpning av aktuella

bestämmelser som innebär att uttagsbeskattning skall begränsas till de fall när något vederlag över huvud taget inte utgår skulle för övrigt leda till orimliga, ej avsedda effekter. Ett endast symboliskt vederlag skulle då medföra att ett uttag inte skulle anses föreligga. - När bolaget tillhandahåller sina anställda kost och det sker mot en ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b ML är detta ett tillhandahållande till personalen för privat ändamål och nedsättningen av priset kan inte anses marknadsmässigt betingad. - Förhandsbesked avseende frågorna 1.1 och 2.1 har utformats med utgångspunkt i det ovan redovisade synsättet.

Bolaget överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle besvara frågorna 1.1 och 2.1 med att bolagets tillhandahållande av kost till de anställda utgjorde uttag av vara (och att bolagets frågor rörande den närmare bestämningen av beskattningsunderlaget skulle besvaras med utgångspunkt i att tillhandahållandet avsåg uttag av vara). Bolaget anförde bl.a. följande. Skatterättsnämnden anknyter till uttryckssättet i punkt 14 i EG-domstolens dom i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, REG 1996 s. I-2395, när nämnden anför att det inte är fråga om en verksamhet som avser livsmedel för avhämtning utan om en verksamhet förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på avsedd plats. Vad gäller tillagningen av maten och i övrigt förekommer i den aktuella typen av restaurang generellt sett ett mindre inslag av tjänster än i sedvanlig restaurangverksamhet. De anställda får i fråga om den egna maten sköta de uppgifter som normalt ankommer på serveringspersonalen.

Skatteverket hemställde i yttrande att överklagandet skulle avslås. Med anledning av Regeringsrättens begäran om förhandsavgörande i ett annat mål avseende förhandsbesked (Regeringsrättens mål nr 4485-02 avseende Scandic Hotel Gåsabäck AB) begärde bolaget sedermera att det i prövningen skulle ingå om uttagsbeskattning över huvud taget var möjlig när tillhandahållandet skedde till underpris. Efter det att EG-domstolen meddelat sin dom ändrade Skatteverket sin inställning och tillstyrkte att uttagsbeskattning inte skulle ske.

Regeringsrätten (2005-04-29, Sandström, Nord, Stävberg, Kindlund, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget bedriver självservering med visst slags snabbmat. Gästen kan - efter att vid kassan ha fått den beställda maten - äta i restauranglokalen eller ta med maten för förtäring på annan plats. De anställda äter samma mat i ett kombinerat personal-, utbildnings- och mötesrum. De plockar själva ihop sin mat och efter måltiden tar de hand om resterna och snyggar upp efter sig. De anställda betalar ett lägre pris för maten än gästerna.

Enligt ML skall uttag av varor och tjänster beskattas såväl då tillhandahållandet av varan eller tjänsten sker utan ersättning som då tillhandahållandet sker mot ersättning som understiger inköpsvärdet eller självkostnadspriset för varan respektive kostnaden för att utföra tjänsten (2 kap. 2 § 2 och 2 kap. 5 § första stycket 1 ML).

Regeringsrätten har i mål nr 4485-02 inhämtat förhandsavgörande med avseende på de gemenskapsrättsliga frågeställningar som denna reglering aktualiserar. EG-domstolen lämnade sitt svar i dom den 20 januari 2005 (mål C-412/03). Svaret innebär att artiklarna 2, 5.6 och 6.2 b i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett tillhandahållande av en vara eller en tjänst mot ett faktiskt vederlag anses som uttag för privat ändamål av denna vara eller tjänst även när detta vederlag understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan eller tjänsten.

Av EG-domstolens dom följer att det inte är förenligt med gemenskapsrätten att beskatta bolaget för uttag när, som i detta fall, tillhandahållandet sker mot ersättning. Därmed förfaller de av bolaget ställda frågorna avseende beskattningsunderlaget.

Skatterättsnämndens förhandsbesked avser hur beskattningsunderlaget skall bestämmas utifrån synsättet att bolagets tillhandahållande i mervärdesskattelhänseende innefattar ett uttag. Parterna har hos nämnden och Regeringsrätten även argumenterat i frågan om tillhandahållandet avser en vara eller en tjänst och nämnden har i sitt besked tagit ställning för att tillhandahållandet avser en tjänst. Något hinder för att nu överpröva det ställningstagandet finns enligt Regeringsrättens mening inte.

Klassificeringsfrågan skall besvaras utifrån vad som följer av sjätte mervärdesskattedirektivet och närmast då EG-domstolens dom i målet rörande Faaborg-Gelting Linien. Domen innebär att restaurangverksamhet skall anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i direktivet.

Skatterättsnämnden har i sin motivering återgett delar av innehållet i tre centrala punkter i EG-domstolens dom (punkterna 12-14). Av dessa punkter framgår att domstolens ställningstagande grundas på en samlad bedömning av element och handlingar som kännetecknar restaurangverksamhet och att därvid beaktats även sådana element och handlingar som föregår överlämnandet av maten. Någon uppdelning i en varudel och en tjänstedel skall inte göras. Det framgår också att någon motsvarande samlad bedömning inte aktualiseras vid försäljning av mat för avhämtning (s.k. take-away). I det fallet är det fråga om leverans av varor i en verksamhet som inte utgör restaurangverksamhet (jfr artikel 5.1 i direktivet).

Avgörande i målet är därför om bolaget kan sägas tillhandahålla den anställda något mer än själva maten. Regeringsrätten finner att detta är fallet redan genom att den anställda intar måltiden i ett rum som bolaget ställt till förfogande för ändamålet. Även med beaktande av att det sammantagna tjänsteinslaget inte väger lika tungt som vid sedvanlig restaurangverksamhet måste det anses vara fråga om tillhandahållande av tjänster i sådan verksamhet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att någon uttagsbeskattning inte skall ske och att fråga är om tillhandahållande av tjänster.

Föredraget 2005-03-09, föredragande Kristiansson, målnummer 7577-03

Sökord: Förhandsbesked mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1994/95:57 s. 106 ff
