

TOMAS EURENIUS

När är en tjänst omsatt?

– vissa ytterligare reflektioner föranledda av svensk rättstillämpning¹

Författaren behandlade i SN 2012, s. 276 ff. frågan om när en tjänst är omsatt utifrån EU-domstolens praxis på området. Artikeln berörde inte svensk praxis, men den innehöll en reflektion som ifrågasatte om omsättningsprövningen i inhemsk rättstillämpning alltid görs i enlighet med vad EU-domstolen fastslagit för en sådan prövning. I förevarande artikel påvisas att det råder viss oklarhet i svensk rättstillämpning om vilket innehåll EU-domstolens praxis ger omsättningsprövningen. Ur ett praktiskt perspektiv kan ökad tydlighet vad avser prövningens ändamål och vad som ska tillmätas betydelse därför ge rättssäkerhetsvinster. I artikeln används ett avgörande från Kammarrätten i Stockholm för att exemplifiera förekomsten av nationella särdrag i prövningen men framför allt för att olika frågeställningar i avgörandet ger anledning till att ytterligare diskutera några centrala aspekter av omsättningsprövningen. Detta sker även denna gång med utgångspunkt i EU-domstolens praxis, men även med hänvisningar till annan rättstillämpning och doktrinen.

1 INLEDNING

1.1 Artikelns syfte m.m.

Omsättningsprövningen² är en av mervärdesbeskattningens grundstenar. Trots dess centrala betydelse är lagregleringen i frågan långt ifrån uttömmande. Mycket av prövningens innehåll har i stället fastställts av EU-domstolen. Omsättningsprövningen är ett rättsområde som kan vara

- 1 Jag vill rikta ett särskilt tack till Pernilla Rendahl för värdefulla synpunkter på olika utkast och även annan hjälp. Därtill ett hjärtligt tack till dem på departement, domstolar och Skatteverket som lämnat synpunkter på skilda utkast. Artikelns eventuella återstående fel och brister är alla mina.
- 2 Det bör inledningsvis understrykas att artikeln inte gör anspråk på att behandla omsättningsprövningen uttömmande. Artikeln behandlar bl.a. inte omsättningar i form av uttag eller överföringar. Inte heller den särskilda problematik som följer av subventioner som är direkt kopplade till priset berörs i artikeln.

såväl förhållandevis beroende av omständigheterna i det enskilda fall som abstrakt. Oaktat domstolens praxis finns därför ett antal frågor och otydligheter som i vissa fall komplicerar rättstillämpningen. Mot denna bakgrund är det en förhoppning att förevarande artikel kan erbjuda rättstillämparen någon vägledning vid omsättningsprövningar eller, i dagligt tal, i möjligaste mån besvara frågan ”hur gör man?” i de fall som tas upp. Ambitionen är att, inom artikelns ramar, vara så konkret som möjligt beträffande vad bedömningen går ut på och vad som har betydelse.

Artikelns praktiska perspektiv kommer vidare till uttryck genom att de flesta av frågeställningarna är hämtade från Kammarrätten i Stockholms dom den 2 oktober 2012 i mål nr 7267-11, Stockholm-Uppsala Life Science AB. De utgör exempel på centrala aspekter av omsättningsprövningen som en rättstillämpare kan ställas inför och som är värda att diskutera ytterligare. Artikeln tar även upp ett par till en sådan prövning närliggande, men till domen delvis orelaterade, frågor som understryker vikten av ett systematiskt förhållningssätt för att säkerställa rättssäkerhetens krav i aktuellt sammanhang.

I själva verket är ett av artikelns syften att bidra till ytterligare förutsebarhet vid framför allt vissa mer komplicerade omsättningsprövningar. Även om framställningen i stort begränsas av kammarrättsavgörandets frågeställningar är dessa så generella att ökad klarhet i dessa avseenden bör kunna ge viss ytterligare rättssäkerhet.

Artikelns utgångspunkt i ett antal exempel från svensk rättstillämpning. Dessa belyser vissa nationella oklarheter när det gäller hur omsättningsprövningens innehåll formuleras. Den inhemska variationen ställs mot prövningens enhetliga innehåll och ändamål som följer av EU-domstolens praxis. Sedan klarläggs den närmare innebörden av några av omsättningsprövningens komponenter. Det leder i sin tur till att omsättningsprövningens beroende av de för den bedömda situationen karakteristiska dragen uppmärksammas. Två typfall identifieras där prövningen inte kan utföras på identiskt vis. Samtidigt registreras att en omsättningsprövning för den praktiska rättstillämparen inbegriper en bedömning av prövningsföremålets, t.ex. ett köpeavtal, korrespondens med den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten. På samma gång noteras dock att ett avtal inte kan bortses ifrån alltför lättvindigt. Samtliga hittills nämnda frågeställningar avser omsättningsprövningen som sådan. Framställningen avslutas dock med två till prövningen angränsande frågor. Den ena är motiverad av att affärsverksamhet i dag ofta bedrivs på

ett högt utvecklat vis, vilket medför förvecklingar för den mervärdesskatterättsliga bedömningen. I den delen handlar det om att försöka urskilja metoder för identifieringen av en omsättning i situationer som inbegriper flera parter och avtal. Här är alltså fråga om möjligheterna till ett systematiskt tillvägagångssätt vid den bedömningen. Den andra är relevansen av den i omsättningsprövningssammanhang ibland ställda frågan om hur en verksamhet är finansierad.

1.2 Omsättningar och beskattningsbara transaktioner

Mervärdesskatten är en transaktionsskatt som beskattar slutlig konsumtion. Juridiskt-tekniskt sker detta genom skatten tas ut på bl.a. skattepliktiga omsättningar inom landet som görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. En tjänst är omsatt om den utförs (tillhandahålls) mot ersättning.³ Av EU-domstolens praxis⁴ framgår att prövningen av om en tjänst är omsatt i allt väsentligt handlar om att fastställa förekomsten av en beskattningsbar⁵ transaktion (ett ömsesidigt utbyte av prestationer mellan parterna i vilket ett pris eller en motprestation stipuleras som ersättning för en tjänst). Mervärdesskattedirektivet bygger på en enhetlig definition av vad som är en beskattningsbar transaktion.⁶ ”Utmärkande för en [beskattningsbar] transaktion är ... att en motprestation kan kopplas till en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster på ett sådant sätt att leveransen eller tillhandahållandet⁷ skall anses ha skett ’mot vederlag’”⁸ Även om det inte behandlas närmare i denna artikel bör dock framhållas att en transaktion för att vara beskattningsbar dessutom förutsätter att tjänsten tillhandahållas av en beskattningsbar person i den egenskapen. Det betyder, enligt artikel 9 i direktivet, att personen måste agera självständigt och bedriva ekonomisk verksamhet. I artikeln för-

3 2 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) respektive artikel 2.1 c mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG, fortsättningsvis mervärdesskattedirektivet.

4 Vid hänvisningar till rättsfall från EU-domstolen anges målnumret och namnet, det senare ofta i förenklad form, vid första omnämmandet och därefter endast namnet på målet. Även namnen på rättsfall från andra domstolar kan ha ett förenklat namn.

5 Här används genomgående mervärdesskattedirektivets terminologi ”beskattningsbar”, dvs. även där den äldre motsvarande termen ”skattepliktig” brukas.

6 Se t.ex. de förenade målen C-439/04 och 440/04 *Kittel*, p. 39.

7 Det är för övrigt tillhandahållandet av tjänsten som är beskattningsbart inte ersättningen för den, jfr t.ex. C-520/10 *Lebara*, p. 26.

8 Generaladvokat Stix-Hackl i förslaget till avgörande i målet C-498/99 *Town & County Factors*, p. 34.

utsätts vidare, om inte annat framgår, att övriga förutsättningar för beskattning är uppfyllda, dvs. att tjänsten i sig är skattepliktig och är omsatt inom landet. För att ett åtagande ska omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, bör slutligen noteras, krävs dessutom att det medför konsumtion. Med konsumtion förstås att en tjänst tillhandahålls en bestämd konsument eller att tillhandahållandet medför en förmån som kan utgöra en kostnadskomponent i en annan persons verksamhet i distributionskedjan.⁹

Beskattningsbara transaktioner förekommer dock också i kanske lite mer oväntade situationer. En sådan transaktion har t.ex. i rättspraxis konstaterats vid en icke beskattningsbar persons tillhandahållande av en tjänst (förmedling av nya kunder) i utbyte¹⁰ mot ersättning i natura (”gratisartikel” av visst värde och försändelsekostnaderna för denna).¹¹ Sådana transaktioner förekommer dessutom på områden som allmänt sett är undantagna från mervärdesskattens tillämpningsområde, såsom anställningsförhållanden¹² (artikel 10 i mervärdesskattedirektivet). En anställds arbete kan exempelvis utgöra motprestation för en anställningsförmån i natura som ersätter en del av lönen, t.ex. en tjänst i form av en värdekupong.¹³ Ett annat exempel är ”olagliga transaktioner” där utgångspunkten återigen är att dessa inte omfattas av skattens tillämpningsområde.¹⁴ EU-domstolen har dock med åberopande av skatteneutraliteten funnit att mervärdesbeskattning ska ske om en olaglig transaktion konkurrerar

9 Se C-384/95 *Landboden*, p. 23.

10 Allmänt sett tillför rena byten bedömningen ytterligare komplikationer. Jfr D. Butler, Non-monetary consideration in the context of VAT: the status of the judgment in *Empire Stores v. Commissioners of Customs and Excise* in the light of later judgments, EC Tax Review 2001/4, s. 237: “... when looking at cases involving non-monetary consideration, it is important to realize that the question of who is the supplier and who is the customer is not as straightforward as in cases involving cash. If as in [C-33/93] *Empire Stores*, goods are handed over in return for services, then this could either be a supply of goods or a supply of services. Rather than first asking whether the parties have agreed on a price, it might be helpful to start by asking who is making the supply.”

11 Se t.ex. *Empire Stores*, p. 16, och C-380/99 *Bertelsmann*, pp. 18–21.

12 Se härom t.ex. W.J. Bokland, Taxing Employee Benefits in Kind under EU VAT, *International VAT Monitor*, March/April 2011, s. 98 ff.

13 Se C-40/09 *Astra Zeneca*, pp. 22–34.

14 Se härom t.ex. P. Rendahl, Imposing EU VAT on Unlawful Digital Supplies?, EC Tax Review 2011/4, s. 192 ff.

med lagliga sådana.¹⁵ Även vid olagliga transaktioner är emellertid ett utbyte av prestationer en förutsättning för beskattning, vilket t.ex. givetvis saknas vid stöld.¹⁶

1.3 Ett direkt samband mellan parternas prestationer

Omsättningsprövningen består närmare bestämt i att, med EU-domstolens terminologi, fastställa om det finns ett ”direkt samband”¹⁷ mellan parternas prestationer, dvs. att bestämma om ersättningen har betalats för tjänsten och därmed om det finns ett beskattningsunderlag eller inte. Om det saknas en sådan koppling mellan ”prestationerna” omfattas ”transaktionen” inte av mervärdesskattens tillämpningsområde. Kravet på ett direkt samband mellan prestationerna är detsamma även om ersättningen helt eller delvis erhålls från en tredje part.¹⁸ Mottagandet av en betalning är dock i sig betydelselöst vid prövningen.¹⁹ Det är även det ändamål tjänsten ska ha enligt den som betalar för den.²⁰ Ersättningen behöver inte heller kunna knytas till en viss tjänst, dvs. att en konkret tjänst tillhandahålls mot direkt ersättning. Den kan följaktligen t.ex. avse ett ”tjänstepaket” där de ingående tjänsterna inte är beskrivna i detalj, omfatta alla tjänster under en period respektive utgöras av bruttoresultatet av transaktionerna under en viss tid.²¹ Vad avser värdekuponer, så kallade vouchers, är en sådan ersätt-

15 Se t.ex. C-111/92 *Lage*, p. 19.

16 Se t.ex. C-435/03 *British American Tobacco*, p. 32.

17 Se C-154/80 *Aardappelenbewaarplaats*, pp. 10–12.

18 Jfr t.ex. C-149/01 *First Choice Holidays*, p. 31 samt de förenade målen C-53/09 och C-55/09 *Loyalty Management och Baxi*, p. 56.

19 Se C-16/93 *Tolsma*, p. 18 (jfr även t.ex. C-408/06 *Götz*, p. 21 [ekonomisk verksamhet]). B. Terra har häremot, med hänvisning till det nya zeeländska mervärdesskattesystemet, de lege ferenda förespråkat att varje betalning som medför någon förmån ska betraktas som ersättning i mervärdesskatterättslig mening, se *Supplies for Consideration, or Must Consideration be Stipulated? – The Case of Organ Grinders and Other Street Musicians*, VAT Monitor, June 1993, s. 9 ff. Se även B. Terra och J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, volume 1, 2012, s. 357 f.

20 Jfr *Landboden*, p. 20. Begreppet ”... tillhandahållande av tjänster har en objektiv karaktär och är tillämpligt oavsett de berörda transaktionernas syften och resultat, utan att skattemyndigheten är skyldig att genomföra undersökningar för att utröna den skattskyldiges avsikt ...”, C-653/11 *Paul Newey*, p. 41.

21 Se C-174/00 *Kennemer* (pp. 38–41, årsavgift till golfklubb mot en [ospecificerad] tillgång till golfbana med sammanhängande faciliteter), C-38/93 *Glawe* (pp. 13 och 14; maskinella hasardspeltjänster) respektive C-172/96 *First National Bank of Chicago* (p. 47; betalningen för växlingstransaktioner i olika valutor skedde genom tillämpningen av en marginal mellan köp- och säljkurserna).

ning i aktuell mening om den utfärdats mot ersättning eller utställaren av den betalar t.ex. en detaljhandlare det belopp som anges på kupongen.²² En värdekupong behöver dock inte vara en motprestation för tillhandahållandet av en tjänst utan kan istället vara en prisreduktion.²³ Frågan om ett direkt samband mellan parternas prestationer är också oberoende av om en tillhandahållen tjänst faktiskt utnyttjas, förutsatt att skyldighet att erlagga ersättning för den föreligger.²⁴ Den sistnämnda situationen måste emellertid hållas isär från fallet när en ”handpenning” behålls på grund av att köparen frånträder avtalet. En omsättning saknas i det fallet eftersom handpenningen inte är ersättning för en självständig tjänst. Den är i stället kompensation (avtalsvite) för den skada som uppstår genom att avtalet inte fullgörs.²⁵ Vidare ska ersättningen motsvara det verkliga värde som betalas för tjänsten (värdet på allt – pengar och annat – som ges i utbyte för den) varigenom skatten beräknas på ett korrekt beskattningsunderlag. Det krävs dock att värdet kan uttryckas i pengar,²⁶ vilket även gäller för rena byten.²⁷

1.4 En betalning är inte alltid ersättning i mervärdesskatterättslig mening

I särskilda fall kan delar av betalningen undantas från ersättningen i nu aktuell mening. Exempelvis har så undantagsvis skett i rättspraxis när det gäller hasardspel och tillhandahållaren av tjänsten enligt lag inte förfogar över hela betalningen.²⁸ Beskattningsunderlaget utgörs bara av vad som verkligen uppbärs som ersättning.²⁹ I praxis har i praktiken dessutom en del av betalningen undantagits från ersättningen av det principiella skälet

22 Jfr t.ex. C-288/94 *Argos* pp. 19 och 20 respektive C-398/99 *Yorkshire Co-operatives*, p. 23.

23 Jfr t.ex. C-126/88 *Boots*, p. 21, och C-317/94 *Elida Gibbs*, p. 29 Jfr även D. Butler, *Elida Gibbs revisited: Further thoughts on the extent to which vouchers can constitute consideration for VAT purposes*, EC Tax Review 2002/2, s. 74: “Consideration is the means by which the price is paid, a discount is a means by which the price is reduced and the same voucher cannot represent both at the same time.”

24 Se *Kennemer*, p. 42.

25 Jfr C-277/05 *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, pp. 32, 35 och 36. Jfr även en riktlinje från Mervärdesskattekommitténs 99:e möte den 3 juli 2013 och en begäran om förhandsavgörande i C-250/14 *Air France*. Se härom dessutom t.ex. R. Millar, *Grappling with basic VAT concepts in the Australian GST: the meaning of “supply for consideration”*, World Journal of VAT/GST Law, 2014, vol. 3 issue 1, s. 13.

26 Se *Aardappelenbewaarplaats*, p. 13.

27 Se t.ex. C-283/12 *Serebryannay*, pp. 38 och 39.

28 Jfr C-86/99 *Freemans*, p. 30, och förslaget till avgörande i C-310/11 *Grattan*, p. 45.

29 Jfr C-440/12 *Metropol*, p. 38.

att skatten är en konsumtionsskatt som inte ska bäras av andra än slutkonsumenter.³⁰ Detta undantag avser när parternas avtal inte ger säljaren rätt att av köparen kräva felaktigt icke uttagen, men i efterhand påfordrad, mervärdesskatt.³¹ I ett sådant fall ska det avtalade priset enligt EU-domstolen betraktas som ett pris som inbegriper mervärdesskatten, trots att köparen vid förvärvet rimligen måste anses ha betalat hela priset *för* tjänsten (eller varan) i fråga.³² För övrigt ingår inte heller ränta som erhålls på grund av sen betalning i ersättningen. Räntan utgör kompensation för förseningen (krediten), dvs. den är inte en tilläggsersättning avseende den kommersiella transaktionen.³³

1.5 Omsättningsprövningen och fastställandet av beskattningsunderlagets storlek är skilda frågor

Omsättningsprövningen ska inte förväxlas med fastställandet av beskattningsunderlagets storlek. Beskattningsunderlaget fastställs vid tidpunkten för tillhandahållandet av tjänsten.³⁴ Fastställandet av beskattningsunderlaget är dock en i förhållande till omsättningsfrågan särskilt spörsmål. För tillämpningen av artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet är det tillräckligt att en tjänst tillhandahålls mot någon ersättning, dvs. inte gratis. Att fastställa det exakta värdet på ersättningen (beskattningsunderlagets storlek) är alltså principiellt sett en senare övning i enlighet med artikel 73 i samma direktiv. ”Fastställandet av beskattningsunderlaget förutsätter ... att det finns ett motvärde och att skattskyldighet inträtt”³⁵

1.6 Förutsättningarna för mervärdesbeskattning av tjänster

De närmare förutsättningarna för beskattning sammanfattas av EU-domstolen på följande vis i avgörandet *Tolsma* (p. 14): ”... en tjänst tillhandahålls mot ersättning och ska beskattas, endast där det finns ett rättsförhål-

30 Jfr de förenade målen C-249/12 och C-250/12 *Tulica*, pp. 35 och 43, samt även HFD 2012 ref. 56 I.

31 Jfr även not 46 för fallet där mervärdesskatten i stället har tagits ut felaktigt och ska återbetalas.

32 Om säljaren däremot har möjlighet att av köparen återfå den mervärdesskatt som tas ut på transaktionen är det enligt EU-domstolen tillåtet med nationella regler som föreskriver att skattebeloppet ska läggas till det pris parterna avtalat. I detta fall finns alltså inga principiella hinder att betrakta det avtalade priset som i sin helhet ersättning *för* varan, eftersom parterna särskilt reglerat frågan om i efterhand uttagen mervärdesskatt.

33 Se C-222/81 *BAZ Bausystem*, pp. 8 och 10.

34 Se C-281/91 *Muys*, p. 16.

35 *Grattan*, p. 23.

lande mellan tillhandahållaren av tjänsten och mottagaren, enligt vilket det finns ömsesidiga prestationer, med ersättningen som tillhandahållaren erhåller utgörande det värde som faktiskt ges i utbyte för tjänsten som mottagaren tillhandahålls”.³⁶

2 OMSTÄNDIGHETERNA OCH FRÅGAN I MÅLET, M.M.

Stockholm-Uppsala Bioregion ideell förening (föreningen) hade till syfte att marknadsföra denna landsdel som en ledande region inom så kallad life science (”biovetenskaper”) och att i övrigt främja utvecklingen av life science-sektorn i regionen.³⁷

Föreningen bildade det helägda Stockholm Uppsala Life Science AB (bolaget). Bolaget tillhandahöll i föreningens stadgar angivna tjänster till medlemmarna. Föreningen svarade för medlemsangelägenheter som inte bedömdes vara tjänster, t.ex. förande av medlemsregister och anordnade av medlemsmöten. Det förelåg avtalsförhållanden mellan bolaget och medlemmarna.

Bolaget tillhandahöll under den i målet aktuella tiden olika tjänster till medlemmarna mot en ”serviceavgift”. Dessa omfattade bl.a. tillgång till en databas, exponering av medlemmarna internationellt genom en webbsida och möjlighet för dessa att annonsera egna så kallade event. Vidare tillhandahölls en årlig inbjudan till ”Stockholm-Uppsala life science-mötet” samt fortlöpande information, rådgivning och utredningar m.m.

Som huvudregel varierade serviceavgiften för medlemsföretag mellan 1 000 och 30 000 kronor. Avgiftens storlek var avhängig antalet anställda i företaget. Dessutom förekom individuella avtal med ett antal medlemmar (offentliga aktörer) avseende avgiftens storlek. Den varierade i detta senare fall mellan 200 000 och 2 000 000 kronor. Erläggandet av serviceavgiften gav tillgång till samtliga tjänster. Andra än medlemmar hade kostnadsfri tillgång till databasen. Icke-medlemmar kunde också kostnadsfritt exponera sina företag på bolagets webbsida m.m.

Frågan i målet var, såvitt nu är av intresse, om tjänsterna som bolaget

³⁶ Det saknas en officiell svensk språkversion av *Tolsma*. Förevarande översättning är min från den engelska språkversionen av domen. Jfr dock för en närliggande översättning p. 18 i den svenska språkversionen av *Town & County Factors*.

³⁷ Uppgifterna avseende omständigheterna i målet är uteslutande hämtade från inledningsvis angiven kammarrättsdom och Förvaltningsrätten i Uppsalas dom den 21 oktober 2011 i mål 6346-10.

tillhandahöll sina kunder (föreningens medlemmar) mot avgift var omsättningar och därför föremål för mervärdesbeskattning.

Kammarrättens dom är inte överklagad till Högsta förvaltningsdomstolen (nedan HFD³⁸).

3 KOMMENTAR

3.1 Det inhemska återgivandet av EU-domstolens praxis avseende omsättningsprövningen

Kammarrätten hade först att ta ställning till enligt vilka kriterier omsättningsprövningen skulle utföras. Domstolen konstaterade därvid, med hänvisning till vad som uttalas i RÅ 2009 ref. 56, att ledning för tolkningen av de svenska omsättningsreglerna för tjänster³⁹ i mervärdesskattelagen främst får sökas i EU-domstolens praxis avseende motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Denna praxis angav kammarrätten som i huvudsak målen⁴⁰ *Aardappelenbewaarplaats* och *Tolsma*, vilka också HFD hänvisade till i nyss nämnda prejudikat.

I RÅ 2009 ref. 56⁴¹ preciserades omsättningsprövningen som följer:

”Enligt EG-domstolens praxis kan en tjänst anses utförd mot ersättning endast om det finns ett rättsförhållande mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren, enligt vilket det rör sig om ett ömsesidigt utväxlande av prestationer så [kurs. här] att den ersättning som den som tillhandahåller tjänsten erhåller utgörs av det faktiska motvärdet av den tillhandahållna tjänsten ([*Tolsma*], p. 14). Av EG-domstolens praxis följer vidare [kurs. här] att det för att skattskyldighet ska uppstå måste finnas en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls ([*Aardappelenbewaarplaats*], p. 12). Bestämmelserna i ML ska tolkas i enlighet med denna praxis.”

HFD hänvisade dock i en förhållandevis nyligen avkunnad dom den 16 maj 2013 i mål 5833-12 endast till den jämfört med *Tolsma* äldre domen *Aardappelenbewaarplaats* (p. 12), för hur det ska avgöras om en tjänst är omsatt.

Skatterättsnämnden använder normalt samma formulering som näm-

38 HFD används i artikeln även för tid då domstolen betecknades Regeringsrätten.

39 2 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200).

40 Rättegångsspråket i båda målen var nederländska. *Aardappelenbewaarplaats* finns i en officiell svensk språkversion medan en sådan, som nämnts ovan, saknas för *Tolsma*.

41 Före prejudikatet framgick kravet på ett direkt samband mellan parternas prestationer inte lika tydligt i svensk praxis, jfr SOU 2002:74, s. 61 och RÅ 2001 ref. 34 II.

da prejudikat.⁴² Det finns dock exempel från senare tid där nämnden enbart hänvisar till EU-domstolens praxis⁴³ respektive denna praxis samtidigt som omsättningsprövningens innehåll bara framgår indirekt via den bedömning som utfördes i det aktuella fallet.⁴⁴

I de två EU-språk som för en svensk läsekrets normalt torde vara mest lättillgängliga, danska och engelska, har punkten 14 i *Tolsma* följande lydelse i respektive språkversion:

”Det kan herefter fastslås, at en tjenesteydelse kun udføres ’mod vederlag’, som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og derfor kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modvaerdi af den ydelse, som leveres til modtageren.”

“It follows that a supply of services is effected ‘for consideration’ within the meaning of Article 2(1) of the Sixth Directive, and hence is taxable, only if there is a legal relationship between the provider of the service and the recipient pursuant to which there is reciprocal performance, the remuneration received by the provider of the service constituting the value actually given in return for the service supplied to the recipient.”

I här aktuellt mål beskrev kammarrätten, som tidigare hänvisat till *Aardappelenbewaarpplaats* (p. 12) för kravet på ett direkt samband mellan parternas prestationer, med viss avvikelse från RÅ 2009 ref. 56, p. 14 i *Tolsma* på följande vis:

”En tjänst kan anses utförd mot ersättning endast om det finns ett rättsförhållande mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren. Ersättningen till den som tillhandahåller tjänsten ska därvid utgöra ett faktiskt vederlag för den tjänst som kommer köparen tillgodo.”

När kammarrätten väl utförde omsättningsprövningen sammanfattade domstolen den – efter att till en börja med för sig ha prövat och konstaterat att det fanns rättsförhållanden mellan bolaget och dess kunder (medlemmarna i föreningen) – enligt följande:

42 Se t.ex. ett icke överklagat förhandsbesked meddelat den 26 september 2011 (dnr 53-10/I), ett överklagat sådant meddelat den 2 juli 2013 (dnr 24-12/I) och ett av HFD den 17 december 2014 i mål nr 3855-14 fastställt sådant (nämndens dnr 11-13/I).

43 Se t.ex. icke överklagade förhandsbesked meddelade den 16 april 2014 (dnr 39-12/I), den 19 juni 2014 (dnr 36-12/I) respektive den 27 oktober 2014 (dnr 24-13/I).

44 Se t.ex. ett icke överklagat förhandsbesked meddelat den 27 februari 2014 (dnr 34-12/I).

”Avgörande för frågan om bolagets skattskyldighet för mervärdesskatt är således om det finns ett direkt samband mellan de tjänster som bolaget har tillhandahållit medlemmarna och den ersättning som utgetts *samt* [kurs. här] om ersättningen utgörs av det faktiska motvärdet av den tillhandahållna tjänsten.”⁴⁵

Kammarrätten i Göteborg formulerade i dom den 19 februari 2014 i mål nr 272--275-13⁴⁶, utan hänvisning till nämnda prejudikat men materiellt delvis i nära överensstämmelse med det, omsättningsprövningen på detta vis:

”För att betraktas som ersättning i mervärdesskattehänseende måste det föreligga ett direkt samband mellan tillhandahållandet och ersättningen (jfr EU-domstolens dom i mål ... *First Choice Holidays* ..., p. 31). En tjänst eller en vara kan anses tillhandahållen mot ersättning endast om det finns ett rättsförhållande mellan den som tillhandahåller tjänsten eller varan och mottagaren, enligt vilket det rör sig om ett ömsesidigt utväxlande av prestationer så att den ersättning som den som tillhandahåller tjänsten eller varan erhåller utgörs av det faktiska motvärdet av den tillhandahållna tjänsten eller varan (jfr EU-domstolens dom i [*Tolsma*], p. 14). För att skattskyldighet ska uppstå måste det vidare finnas en direkt koppling mellan tillhandahållandet och det motvärde som erhålls (jfr [*Aardappelenbewaarplaats*], p. 12). Betalningen måste alltså erläggas för just tillhandahållandet i fråga och, enligt en överenskomst mellan parterna, utgöra betalning för detta.”

Ett sista exempel får Skatteverkets ställningstagande den 23 maj 2014, Stöd och ersättningar från Arbetsförmedlingen, dnr 131 697209-13/111, ge. Där redovisas de centrala rättsfallens innehåll så här:

”Ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning ska grunda sig på en avtals-situation mellan den som tillhandahåller tjänsten och köparen ([...*Tolsma*], punkt 13–14).”

”Det måste finnas ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls, vilket måste kunna uttryckas i pengar och representera ett subjektivt värde, för att ett tillhandahållande av tjänst ska föreligga ([...*Aardappelenbewaarplaats*]).”

45 När kammarrätten här kombinerar *Aardappelenbewaarplaats* (p. 12) och *Tolsma* (p. 14) skiljer sig redogörelsen för *Tolsma* (delen efter ”samt” i citatet) från hur samma prövning presenteras av domstolen i andra meningen i närmast föregående citat.

46 Målet avsåg återbetalning av felaktigt uttagen mervärdesskatt och om sådan skatt utgjorde ersättning för levererade varor, vilket i så fall skulle ha betydelse för återbetalningsbeloppets storlek. Kammarrätten fann, enligt min mening helt korrekt, i stället att felaktigt debiterad mervärdesskatt inte kan ses som ersättning för en levererad vara, eftersom den felaktigt uttagna skatten inte var ersättning för varan.

Vidare uttrycker ställningstagandet omsättningsprövningen som följer:

”Begreppet omsättning bygger på principen om ett rättsligt avtalsförhållande om prestation och motprestation. För att det ska vara fråga om en omsättning måste det finnas ett direkt samband mellan en tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls. Utbetalningar som inte har ett direkt samband med priset för en tjänst och därmed inte är att anse som en ersättning faller utanför mervärdesskattelagens tillämpningsområde. Det är således det rättsförhållande Arbetsförmedlingen har med den som mottar utbetalningen som avgör om en omsättning finns eller inte.”

Diskrepanserna mellan ovanstående citat m.m. visar att det är en särskild fråga i svensk rättstillämpning att fastslå vilket innehåll EU-domstolens praxis ger omsättningsprövningen. Ursprunget till dessa problem får i hög grad anses vara att det saknas en officiell svensk språkversion av den centrala domen *Tolsma*. Detta samtidigt som det inte heller är möjligt att bringa klarhet i *Tolsmas* innebörd genom att undersöka hur delar av den domen återges i andra avgörande från EU-domstolen som finns i en svensk språkversion. Exempelvis återges p. 14 i *Tolsma*, med för respektive mål erforderlig inledning, delvis olika i *Town & County Factors* (p. 18) respektive *C-246/08 Kommissionen mot Finland* (p. 44). Skillnaderna beror bl.a. på att översättningarna till svenska har gjorts från två olika rättegångsspråk.⁴⁷

För svenskt vidkommande råder således viss oklarhet om hur omsättningsprövningen ska återges korrekt i juridisk mening. Otydligheten leder bl.a. till frågor om prövningen innehåller flera led och om så är fallet hur dessa förhåller sig till varandra, vad som ska tillmätas betydelse och vad bedömningen går ut på. Ytterligare frågor hänger samman med användningen av begreppet ”motvärde” och några rena översättningsteknikaliteter. Sammantaget föreligger mot denna bakgrund en risk för att resultat av en svensk omsättningsprövning kan komma att avvika i materiellt hänseende från vad en EU-konform tolkning av de nu aktuella bestämmelserna i mervärdesskattelagen borde utmytna i.

⁴⁷ I motsvarande danska och engelska språkversioner av de två målen är p. 18 respektive p. 44 i här relevanta avseenden identiska med vad som anges i respektive språkversion av p. 14 i *Tolsma*.

3.2 Omsättningsprövningens enhet och ändamål

Domstolarna återger i citaten ovan EU-domstolens praxis på ett sådant sätt att det kan ge intrycket av att omsättningsprövningen skulle bestå av två åtminstone delvis från varandra fristående juridiska bedömningar. Prövningen skulle då i huvudsak gå ut på att, under vissa bestämda förutsättningar, fastställa om ersättningen utgörs av det faktiska motvärdet av den tillhandahållna tjänsten respektive om det finns ett direkt samband mellan parternas prestationer. Kammarrättens i Stockholm avgörande innehåller dessutom en tredje separat bedömning innebärande att det initialt prövades om det fanns rättsförhållanden mellan tillhandahållaren och mottagarna av tjänsterna. Kammarrätten i Göteborgs uttryckssätt kan å sin sida måhända ge upphov till en annan fråga. Närmare bestämt hur det i avgörandet angivna kravet på ”ett direkt samband mellan tillhandahållandet och ersättningen” för att något ska betraktas som ersättning förhåller sig till att skattskyldighet förutsätter ”en direkt koppling mellan tillhandahållandet och det motvärde som erhålls”.

Enligt EU-domstolens praxis är omsättningsprövningen emellertid enhetlig. Denna slutsats följer av en sammantagen läsning av pp. 12–14 i *Tolsma* (p. 13 hänvisar till p. 12 i *Aardappelenbewaarplaats*). Prövningens ändamål är enbart att efterforska om det finns ett direkt samband mellan parternas prestationer och därigenom bestämma om det finns ett beskattningsunderlag eller inte. Här är det intressanta att det finns ett beskattningsunderlag. Att fastställa underlagets exakta storlek är, som nämnts ovan, principiellt sett en senare fråga.⁴⁸ För att en tjänst ska vara omsatt behöver beskattningsunderlagets storlek inte ens vara klarlagd vid tillhandahållandet, även om det givetvis måste vara möjligt att fastställa denna senare.⁴⁹ I punkten 14⁵⁰ i *Tolsma* anger EU-domstolen i själva verket de mer detaljerade förutsättningarna för att det ska föreligga ett direkt samband mellan parternas prestationer och därmed vad som krävs för att det ska finnas en beskattningsbar transaktion. Ytterligare stöd för denna tolk-

48 Om det finns ett direkt samband mellan parternas prestationer utgörs beskattningsunderlaget, som nämnts ovan, av allt som ges som ersättning i utbyte för tjänsten, dvs. det verkliga värde som betalas för den.

49 Jfr *Argos*, p. 22.

50 Punkten 14 inleds med ”Härav följer [min översättning]” (”Det kan herefter fastslås” respektive ”It follows” i den danska respektive engelska språkversionen av domen), dvs. det hänvisas till p. 13 i samma dom vari fastslås att beskattning förutsätter ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och den mottagna ersättningen.

ning finns t.ex. i *Kommissionen mot Finland* (pp. 44 och 45), *Paul Newey* (p. 40) och C-151/13 *Rayon d'Or* (p. 29).

Någon kanske skulle invända att EU-domstolen inte alltid uttrycker sig på detta sätt. I enstaka fall använder domstolen rent utav formuleringar som möjligen skulle kunna hävdas utgöra stöd för att omsättningsprövningen skulle vara tudelad, se t.ex. C-93/10 *GFKL* (pp. 18 och 19). Där hänvisar domstolen till C-305/01 *MKG* (p. 47) respektive *Astra Zeneca* (p. 27). I dessa två rättsfall redovisas omsättningsprövningen i form av endera *Tolsmas* utförligare beskrivning eller det mer lakoniska att det krävs en direkt koppling mellan parternas prestationer. Först i *GFKL* kombineras de två. Vid en närmare läsning av de tre nu nämnda rättsfallen kan emellertid konkluderas att variationerna i uttryckssätt får anses sammanhänga med vad som var ändamålsenligt i respektive fall och ger inte stöd för en annan slutsats än att omsättningsprövningen är enhetlig. Det sistnämnda bekräftas dessutom av att EU-domstolen t.ex. i *Lebara*, (p. 27) enbart använder *Tolsmas* uttryckssätt och som stöd för detta bl.a. hänvisar till såväl *Kommissionen mot Finland* (pp. 44 och 45) som *GFKL* (pp. 18 och 19).

I sammanfattning är prövningens ändamål med här förordad synsätt att undersöka, i enlighet med de kriterier som EU-domstolen anger i p. 14 i *Tolsma*, om det finns ett beskattningsunderlag som konstitueras genom det direkta sambandet mellan parternas prestationer. En "... direkt koppling föreligger när två prestationer ställs mot varandra och den ena prestationen är beroende av den andra."⁵¹

Till sist kan noteras att Kammarrätten i Stockholm⁵² hur som helst hade begränsad ledning av RÅ 2009 ref. 56 i aktuellt mål när det gäller omsättningsprövningens närmare innehåll. Även om HFD refererar till de för prövningen väsentliga rättsfallen från EU-domstolen ger prejudikatet nämligen inte något egentligt svar på hur HFD ser på innehållsfrågan. Frågan ställdes i själva verket aldrig på sin spets i det svenska målet. Det avgjordes redan på den grunden att det inte existerade något rättsförhållande mellan parterna enligt vilket det fanns ömsesidiga prestationer.

51 Generaladvokat Stix-Hackl i förslaget till avgörande i *Bertelsmann*, p. 32.

52 I återstoden av artikeln avses med "kammarrätten" Kammarrätten i Stockholm och den domstolens avgörande i inledningsvis angivet mål om inte annat uttryckligen framgår.

3.3 Ett rättsförhållande mellan parterna enligt vilket det finns ömsesidiga prestationer

Som redan nämnts inledde kammarrätten sin omsättningsprövning med konstaterandet att avtal ingåtts mellan bolaget och föreningens medlemmar. Därmed fanns rättsförhållanden mellan parterna vilket, med domstolens ord, är "... en av förutsättningarna för att det ska vara fråga om en tjänst utförd mot ersättning ...".

Som också framgår ovan anger dock EU-domstolen att det ska vara fråga om ett rättsförhållande mellan parterna *som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer*. Formuleringssättet är det logiska med tanke på att omsättningsprövningens syfte är att undersöka förekomsten av en transaktion och därmed ett beskattningsunderlag. Enligt generaladvokat Stix-Hackl ska "kriteriet rättsförhållande inte ses isolerat i den meningen att transaktionen måste kännetecknas av någon speciell rättslig egenskap. Rättsförhållandet är i stället beroende av kopplingen mellan prestation och motprestation"⁵³. "För att det skall vara fråga om ett rättsförhållande i den mening som avses i domen i målet [*Tolsma*] kan för övrigt inte krävas att det föreligger några speciella rättsliga, särskilt avtalsenliga eller processuella, kännetecken, som att transaktionen kan göras gällande på exekutiv väg. Eftersom både villkoren för att det skall föreligga ett rättsförhållande och innebörden av detta begrepp varierar i de nationella rättssystemen, skulle ett sådant krav också vara oförenligt med principen om skatteneutralitet och ändamålet att harmonisera omsättningsskatterna. I annat fall skulle införandet av en klausul om att transaktionen endast är moraliskt bindande ge möjlighet att undandra skatt".⁵⁴ Samma generaladvokat fortsätter: "Vad som skall prövas är endast frågan om utbytet av prestationerna sker på grund av ... [ett rättsförhållande] av ... [vilket] det framgår att de ömsesidiga prestationerna har en direkt koppling till varandra".⁵⁵

Det sagda innebär att rättsförhållandefrågan, i andra situationer än t.ex. sådana som den i RÅ 2009 ref. 56 där det helt saknades ett rättsförhållande med ömsesidiga prestationer eller om "parternas" status (bolag och filial) gör att det kan ifrågasättas om ett sådant rättsförhållande mellan dem är möjligt⁵⁶, inte är en separat prövning, utan en integrerad del

53 Förslaget till avgörande i *Town & County Factors*, p. 37.

54 Förslaget till avgörande i *Town & County Factors*, p. 38.

55 Förslaget till avgörande i *Town & County Factors*, p. 39. Se även generaladvokat Kokott i förslaget till avgörande i *Grattan*, p. 34 tredje meningen.

56 Jfr C-7/13 *Skandia America*, p. 25. I målet prövade EU-domstolen om den svenska filialen till

i bedömningen av det direkta sambandet mellan parternas prestationer. Om rättsförhållandet är av erforderligt slag avgörs med andra ord av om de prestationer det reglerar har ett direkt samband med varandra.

Samtidigt kan man fråga sig varför det överhuvudtaget finns ett krav på ett rättsförhållande mellan parterna. Det skulle ju kunna hävdas vara tillräckligt att det på något vis går att konstatera ett direkt samband mellan parternas prestationer. I doktrinen har exempelvis också, med hänvisning till gällande rätt i ett land utanför EU, gjorts gällande att kravet på ett rättsförhållande inte är en självklarhet.⁵⁷ I SN 2012, s. 279 hävdades att rättsförhållandet säkerställer parternas bundenhet till prestationerna. Det där sagda behöver kvalificeras. Även om förklaringen får anses ha relevans åtminstone för normalfallet är den inte uttömmande. Av målet *Town & County Factors* framgår nämligen att ett rättsförhållande i mervärdesskatte-terättslig mening kan avse skyldigheter som endast är moraliskt bindande.

3.4 Begreppet ”motvärde” m.m.

Av de ovanstående citaten från domstolarna framgår att begreppet ”motvärde” fyller en viktig funktion vid omsättningsprövningen. Ersättningen utgörs av det faktiska motvärdet för den tillhandahållna tjänsten. Innebörden av begreppet är dock inte given.

En första komplikation vid bestämning av begreppets betydelse är den oklarhet som följer av de svenska språkversionerna av EU-domstolens domar. Begreppet ”motvärde” förekommer exempelvis inte alltid i översättningar till svenska från engelska, se t.ex. *Town & County Factors*, p. 18. För ett exempel på när så däremot sker, se *Paul Newey*, p. 40. Sistnämnda mål är dessutom belysande för sådana onödiga oklarheter som översättningen orsakar i nu aktuellt avseende. Punkten i *Paul Newey* hänvisar till p. 16 i C-270/09 *MacDonald Resorts* där emellertid inte ”motvärde” utan ”vederlag” används. ”Motvärde” används inte alltid heller i översättningar till svenska trots att rättegångsspråket uttryckligen använder begreppet,

ett bolag med etablering i tredje land kunde vara part i ett rättsförhållande av aktuellt slag dem emellan. Avgörande härför var om filialen bedrev ekonomisk verksamhet. För att bedöma det måste, enligt domstolen, klargöras om filialen kan anses självständig och särskilt om den står den ekonomiska risk som är förenad med dess verksamhet (se C-210/04 *FCE Bank*, p. 35).

I målet fränkandes ett avtal om fördelning av kostnader (utställande av internfakturor) betydelse, eftersom avtalet inte hade slutits mellan självständiga parter (filialen var inte självständig av de närmare skäl som framgår av p. 26 i domen).

57 B. Terra och J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, volume 1, 2012, s. 357.

se t.ex. MKG (p. 47) där det tyska "gegenwert" översätts med "vederlaget". På svensk botten försvåras således tolkningen av begreppet, och därmed även omsättningsprövningen i sig, redan av översättningsrelaterade otydligheter.

När det gäller att efterforska begreppets innebörd framgår dess normalspråkliga betydelse av Svenska Akademiens ordbok. Där anges att "motvärde" betyder ett värde som svarar mot värdet av något annat, eller konkretare, något till värdet likställt som lämnas i utbyte mot något annat.⁵⁸ Om begreppet ges denna betydelse innebär det att omsättningsprövningen skulle kunna anses inbegripa en bedömning av om ersättningens storlek i någon objektiv mening motsvarar den tillhandahållna tjänstens "rätta" värde.

I omsättningssammanhang får dock begreppet "motvärde" sin innebörd genom en juridisk-teknisk definition.⁵⁹ Definitionen återfinns i förtydligandet av artikel 8 a i rådets andra direktiv 67/228, dvs. i bilaga A, p. 13, till det direktivet. Den är också alltså giltig genom EU-domstolens praxis, trots att det andra direktivet är upphävt. EU-domstolen har nämligen vid tolkningen av artikel 2.1 i det sjätte direktivet (numera artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet) slagit fast att dess rättspraxis avseende det andra direktivet ska beaktas vid tolkningen av det sjätte direktivet.⁶⁰ Vidare gäller enligt artikel 411 i mervärdesskattedirektivet att hänvisningar till sjätte direktivet ska läsas i enlighet med jämförelsetabellen i bilaga XII till det förstnämnda direktivet. Detta betyder i sin tur att vid tolkningen av den här aktuella artikeln 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska EU-domstolens praxis avseende det andra direktivet beaktas, dvs. definitionen av motvärde i bilaga A (p. 13) till det andra direktivet har såsom del av EU-domstolens praxis fortfarande betydelse vid en sådan tolkning. Någon svensk språkversion av det andra direktivet finns emellertid inte, men när det gäller den nu aktuella punkten 13 står en sådan likväl att finna i den svenska versionen av *Aardappelenbewaarplaats* (p. 10). Där framgår att begreppet "motvärde" omfattar "allt som erhålls

58 På två ställen i den svenska språkversionen av mervärdesskattedirektivet, i artiklarna 286 och 287, används begreppet "motvärde" på detta vis. Artiklarna ingår i den särskilda ordningen för små företag och begreppet betecknar där motsvarigheten i nationell valuta för i euro eller motsvarande angivna omsättningsgränser avseende skattebefrielse.

59 Begreppet är ett unionsbegrepp vars innebörd därmed inte är en fråga för medlemsstaternas nationella rättsordningar, jfr *Aardappelenbewaarplaats*, p. 9 och *Grattan*, p. 22.

60 Se C-102/86 *Apple & Pear*, p. 10.

som motprestation för ... tillhandahållande av tjänster ...". Motvärdet är alltså synonymt med köparens prestation.

I aktuellt mål får dock kammarrätten anses influerad av den normalspråkliga betydelsen av begreppet "motvärde". Domstolen är särskilt tydlig i detta avseende i sin slutsats: "... [det kan inte] anses visat att den utgivna ersättningen *motsvarar* [kurs. här] det faktiska motvärdet för de tillhandahållna prestationerna".

Enligt EU-domstolens praxis krävs dock inte att ersättningen ska motsvara det faktiska motvärdet för en tillhandahållen tjänst. Av punkten 14 i *Tolsma* framgår i stället att ersättningen *utgörs* av det faktiska motvärdet för tjänsten. Ersättningen består annorlunda uttryckt av allt som köparen i realiteten ger som motprestation för tjänsten. Begreppet "motvärde" har således inte något samband med tjänstens "objektiva" värde, utan i stället sin funktion vid bestämningen av ersättningen. Begreppet är en samlings-term för att representera det totala värdet av allt – pengar och annat, och det oberoende av värdets storlek så länge det är det faktiska värdet, som köparen ger i utbyte för tjänsten.

Slutligen finns anledning att beröra några översättningar som också kan leda tanken till att omsättningsprövningen skulle innehålla en bedömning av om ersättningens storlek i någon mening motsvarar tjänstens "objektiva" värde. Så är fallet med HFD:s bruk av orden "så att" respektive "av" i RÅ 2009 ref. 56: "... ömsesidigt utväxlande av prestationer *så att* [kurs. här] den ersättning som den som tillhandahåller tjänsten erhåller *utgörs* av det faktiska motvärdet *av* [kurs. här] den tillhandahållna tjänsten". Orden "där" eller "med", samt erforderliga följdändringar, respektive "för" är möjligen mer ändamålsenliga. Det ska då visserligen påpekas att den danska språkversionen av *Tolsma* (p. 14) använder "av" samtidigt som det sker i kombination med "prestation" och inte "tjänst".⁶¹ Den lättillgängliga engelska versionen av nyss nämnda punkt använder dock det här anbefallda "för". I de olika svenska delvisa återgivningarna av *Tolsma* förekommer båda orden.

I sammanfattning är "motvärdet" liktydigt med motprestationen för tillhandahållandet av en tjänst. Begreppet omfattar allt som lämnas i utbyte för tjänsten (beskattningsunderlaget) samtidigt som ersättningens

61 Se citatet från den danska språkversionen av *Tolsma* i avsnitt 3.1 ovan. Samtidigt kan noteras att "för" används i den danska språkversionen av p. 13 i bilaga A till rådets andra direktiv 67/228: "Ved begrebet "modvaerdi" skal forstås alt, hvad der modtages som modydelse ... for en tjensteydelse ...".

storlek som sådan inte är intressant. Begreppet har således inte något med en bedömning av en tjänsts ”rätta” värde att göra.

3.5 Har ersättningens storlek någon betydelse för om en tjänst är omsatt?

I föregående avsnitt hävdas att begreppet motvärde inte i sig innebär att ersättningens storlek (”objektiva” värde) ska tillmätas någon betydelse vid omsättningsprövningen. Frågan är då om ersättningens storlek av någon annan anledning får en sådan inverkan?

Allmänt sett ger EU-rätten ersättningens storlek betydelse i åtminstone tre fall.

Ett fall avser möjligheten till omvärdering av beskattningsunderlaget.⁶² Detta kan dock lämnas därhän eftersom frågan då är vilket underlag mervärdesskatten ska beräknas på, och inte som här, om det alls finns en beskattningsbar transaktion.

Ett annat fall är att ett avtalsvillkor strider mot mervärdesskattedirektivet om en skattefördel uppnås genom att ersättningen bestämts till t.ex. ett onormalt lågt belopp och detta inte motsvarar någon ekonomisk realitet.⁶³ Inte heller detta fall är emellertid relevant här, eftersom den situationen avser så kallat förfarandemissbruk och omsättningsprövningen då inte är huvudfrågan.

Ett tredje fall, som är av intresse, rör frågan huruvida en verksamhet är ekonomisk i mervärdesskatterättslig mening om ersättningen för en tjänst är av mer symbolisk storlek⁶⁴. En verksamhet anses i allmänhet vara

62 En möjlighet till omvärdering saknades tidigare helt, om en medlemsstat inte enligt vad som numera är artikel 395 i mervärdesskattedirektivet hade bemyndigats att införa nationella regler för detta syfte (jfr C-412/03 *Scandic Gåsabäck* [p. 26] och C-285/10 *Campsa* [p. 31]). Genom införandet av vad som numera är artikel 80 i det direktivet finns i dag en sådan möjlighet i ett fåtal fall (skatteundandragande eller skatteflykt i ”närståendefall”). Det är dessutom så medlemsstaterna bara har rätt att vidta åtgärder enligt artikel 80.1 om personen som berörs av transaktionen inte har rätt till fullt avdrag, eftersom det endast i sådana situationer – och inte mellan parter som har fullt avdragsrätt – som ett konstlat lågt eller högt pris medför risk för skatteundandragande eller skatteflykt, se de förenade målen C-621/10 och C-129/11 *Balkan and Sea Properties*, pp. 47 och 48.

63 Jfr C-103/09 *Weald Leasing*, p. 39. Målet avsåg ett försäkringsbolag vars verksamhet till stor del var undantagen från mervärdesskatt. Fråga var om bolaget uppnådde en skattefördel genom att använda sig av ett arrangemang för leasing av tillgångar som involverade en tredje part i stället för att förvärva tillgångarna direkt.

64 Se C-50/87 *Kommissionen mot Frankrike* (fortsättningsvis *Kommissionen mot Frankrike I*). I målet fann EU-domstolen att uthyrning av fast egendom, på grund av hyresbeloppet, skulle

ekonomisk om den "... är fortlöpande och *utförs mot vederlag* [kurs. här] till den person som utför transaktionen".⁶⁵ Intresset av detta i förevarande kontext hänger samman med att prövningen av ekonomisk verksamhet enligt den kursiverade förutsättningen är identisk med omsättningsprövningen.⁶⁶ Om prövningen är densamma kan det alltså hävdas att ersättningens förhållandevis ringa storlek av enhetsskäl ska tillmätas betydelse i båda fallen. Häremot skulle visserligen kunna invändas att EU-domstolen enbart uttalat sig ifråga om bedömningen av ekonomisk verksamhet. En sådan distinktion framstår emellertid som svår försvarad, eftersom domstolen i aktuell del av bedömningen av sådan verksamhet uteslutande hänvisar till sin praxis för omsättningsprövningen.⁶⁷

Likväl kvarstår frågan om vilken betydelse *Kommissionen mot Frankrike I* ska tillerkännas vid en omsättningsbedömning.⁶⁸ Skälet till det är att rättsfallet inte enkelt låter sig förenas med senare här väsentlig rättspraxis från EU-domstolen. Av *Camps* (p. 25) framgår nämligen "... att

anses som en gåva och inte som en ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättslig mening (p. 21). Målet avsåg en nationell fransk lagstiftning som, vid frivillig skattskyldighet och uthyrning av fastigheter av sociala skäl, begränsade avdragsrätten för ingående skatt om hyran var orealistiskt låg (den årliga hyresintäkten understeg 1/15 av fastighetens värde).

65 *Kommissionen mot Finland*, p. 37.

66 Se t.ex. *Kommissionen mot Finland*, pp. 42–45. Jfr även generaladvokat Slynn, förslaget till avgörande i *Apple & Pear*, s. 1457 högra kolumnen tredje stycket andra meningen. Samspelet mellan prövningarna kan åskådliggöras med t.ex. *MKG*, som avsåg factoring (p. 50): "Betalingen av en sådan ersättning är således inte bara resultatet av förekomsten av fordringar i factoringföretagets tillgångar, utan utgör det faktiska vederlaget för en ekonomisk verksamhet som detta utövar, nämligen tillhandahållandet av tjänster som företaget erbjuder kunden. Det finns följaktligen ett direkt samband mellan, å ena sidan, factoringföretagets verksamhet, och å andra sidan det vederlag det erhåller. Sålunda kan man inte hävda att en näringsidkare som utför äkta factoringtjänster inte tillhandahåller tjänster mot vederlag till en kund och därför inte bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artiklarna [2 och 9 i mervärdesskattedirektivet], men däremot att han borde betraktas som en mottagare av tjänster i form av att kunden överläter fordringar."

67 Begreppen "ekonomisk verksamhet" och "omsättning" är dock distinkta begrepp. Exempelvis återstår frågan om ekonomisk verksamhet bedrivs i ett fall där det har konstaterats att en omsättning har skett.

68 Fallet är svårtolkat. B. Terra och J. Kajus kommenterar det på följande vis i *A Guide to the European VAT Directives*, volume 1, 2012, s. 986: "Apparently, there is a borderline between economic activities and other activities, e.g. 'involving concession', which places the latter beyond the scope of VAT". C. Amand menar, i *When is a Link Direct?*, *VAT Monitor*, vol. 7 January/February 1996, s. 8, att rättsfallet enbart avser situationen "...where free market mechanisms are disturbed during a long period, such as in the case of intervention of the public authorities or supplies between related parties."

möjligheten att kvalificera en transaktion som 'en transaktion som sker mot vederlag' i den mening som avses i artikel 2 i [mervärdesskattedirektivet] enbart förutsätter att det föreligger ett direkt samband mellan leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten och ett vederlag som den skattskyldige faktiskt har erhållit. Det faktum att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som överstiger eller understiger självkostnadspriset, och således till ett pris som överstiger eller understiger gängse marknadspris, saknar betydelse för kvalificeringen av en transaktion som en transaktion som sker mot vederlag". Det nu sagda bekräftas i *Serebryannay* (p. 37). I *Camps* (p. 27) anges vidare att "... så snart ett vederlag har avtalats och faktiskt utgått till den skattskyldige i direkt utbyte mot en vara han levererat eller en tjänst han tillhandahållit, ska transaktionen kvalificeras som en transaktion mot vederlag ...". Av senare praxis följer således att ersättningens storlek saknar betydelse vid omsättningsprövningen.⁶⁹

Ännu ett skäl till att ersättningens storlek inte bör ha någon roll vid omsättningsprövningen är skatteneutralitetsprincipen i dess ekonomiska skepnad. Ingrepp i prismekanismen⁷⁰ kan få återverkningar på resursallokeringen. Mervärdesskatten ska, generellt sett, inte påverka den ekonomiska processen.⁷¹

Här bör även uppmärksammas att EU-domstolen vid tolkningen av begreppet motvärde har slagit fast att det avser ett *subjektivt värde*.⁷² Generaladvokat Fennelly framhåller "... att ordet 'subjektiv' ... inte används i ordets normala betydelse, utan snarare för att beskriva transaktionens huvudsakliga värde för parterna ... [Det har till syfte] att, vid fastställelse av

69 I själva verket återfinns samma uppfattning i äldre uttalanden. Jfr t.ex. generaladvokat Mischos kommentar till *Apple & Pear* i förslaget till avgörande i de förenade målen C-231/87 och C-129/88 *Commune di Carpaneto*, p. 50: "It was therefore more by virtue of the absence of the necessary link between the advantages and the consideration therefor than by virtue of the imbalance between the level of those two items that the Court decided that 'mandatory charges of the kind imposed on the growers in this case do not constitute consideration having a direct link with the benefits accruing to individual growers as a result of the exercise of the Development Council's functions'"

70 Även om det inte betyder att ersättningens storlek (beloppet) får betydelse vid omsättningsprövningen är det värt att notera att unionsrätten undantagsvis godkänner visst slags "prisreglering" (begränsning av intäkterna för den som anordnar hasardspel). När det gäller hasardspel och spel om pengar har medlemsstaterna i princip rätt att införa tidsbegränsade eller absoluta begränsningar av bl.a. spelarnas insatser, vinster och förluster, se *Metropol*, pp. 48 och 49.

71 Jfr B. Terra och J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, volume 1, 2012, s. 291.

72 *Aardappelenbewaarplaats*, p. 13.

vederlaget vid en försäljning, kunna urskilja och utesluta all form av oberoende bedömning som skiljer sig från den som parterna har gjort”.⁷³ Därtill har EU-domstolen ytterligare kommenterat saken på så vis att ”subjektiv” i aktuellt sammanhang åsyftar att värdet ska vara ”... det värde som mottagaren av tjänsten ger den tjänst som han vill ha,⁷⁴ och det skall motsvara den summa som han är villig att betala för den.”⁷⁵ Värdet ska också, som framgått ovan, kunna uttryckas i pengar.⁷⁶ Därmed är ersättningens storlek, uttryckt med dess ”objektiva måttstock” pengar, en fråga för parterna.

Trots att det är att gå händelserna lite i förväg, med tanke vad som avhandlas i avsnitt 3.6, finns skäl att ta upp *Kommissionen mot Finland* i förevarande sammanhang. I det målet fann EU-domstolen att det saknades ett direkt samband mellan ”parternas prestationer”, eftersom den delersättning som betalades av i målet aktuella rättshjälpstagare till statliga rättshjälpsbyråer ”... endast delvis var beroende av det faktiska värdet på den tillhandahållna tjänsten” (p. 49). EU-domstolens yttrande ger initialt upphov till frågan om hur ”det faktiska värdet” på en tjänst, dvs. ett objektivet värde, förhåller sig till nyss nämnda konstateranden att en transaktions värde avgörs av parterna. Svaret är att uttalandenas oförenlighet bara är skenbar eftersom de avser två olika situationer.⁷⁷ Tjänsten i *Kommissionen mot Finland* hade ett objektivet värde genom att arvudet för rättshjälpen var föreskrivet i lag (p. 47). EU-domstolen och Fennelly behandlar däremot i ovannämnda fall avtalsreglerade, och därmed partsstyrda, situationer.

73 Förslaget till avgörande i *Argos*, p. 21. Det förhållandet att uttalandet primärt avser fastställandet av beskattningsunderlaget gör ingen skillnad, eftersom parternas bestämning av ersättningens storlek ofrånkomligen också måste gälla vid den principiellt sett föregående prövningen av om ersättningen har betalats för tjänsten.

74 Om t.ex. ersättningen för en tjänst är en gratisprestation i form av en vara är varans subjektiva värde det pris som denna förvärvats för inför utbytet av prestationerna, jfr *Empire Stores*, p. 19. Särskilda svårigheter uppstår dock när båda prestationerna är i natura – varor, tjänster och s.k. vouchers, se härom D. Butler, The usefulness of the “direct link” test in determining consideration for VAT purposes, EC Tax Review 2004/3, s. 92 ff., The VAT treatment of goods as non-monetary consideration: the approach taken by the courts in the United Kingdom in the light of the general principles established by the European Court of Justice, EC Tax Review 2002/4, s. 191 ff., *Elida Gibbs* revisited: Further thoughts on the extent to which vouchers can constitute consideration for VAT purposes, EC Tax Review 2002/2, s. 71 ff. och Non-monetary consideration in the context of VAT: the status of the judgment in *Empire Stores v. Commissioners of Customs and Excise* in the light of later judgments, EC Tax Review 2001/4, s. 234 ff.

75 Se *Bertelsmann*, p. 23.

76 *Aardappelenbelaarplaats*, p. 13.

77 Vilken betydelse skillnader i sak mellan olika situationer har för omsättningsprövningen behandlas utförligare i avsnitt 4.

Det förhållandet att en tjänst genom föreskriftsreglering har ett objektivet värde betyder dock inte automatiskt att ersättningens storlek får betydelse vid omsättningsprövningen. Så skulle förvisso t.ex. kunna ha varit fallet om EU-domstolen i målet hade jämfört delersättningens storlek med rättshjälps tjänstens faktiska värde och för ett direkt samband mellan prestationerna krävt att ersättningens belopp måste uppgå till en viss minsta andel av tjänstens objektiva värde. I stället fann dock domstolen det väsentliga för omsättningsprövningen vara delersättningens *beroende*⁷⁸ av tjänstens faktiska värde. I avgörandet preciserades detta till en fråga om hur ersättningen beräknas. Avgörande för existensen av ett sådant beroende är närmare bestämt att ersättningen som betalas beräknas på grundval av tjänsterelaterade faktorer.⁷⁹ Det förtjänar att understrykas att ersättningens reella belopp därmed är utan vikt. Vi återkommer i avsnitt 3.6 till vilken betydelse ersättningens beräkningssätt allmänt sett har för omsättningsprövningen, vilken grad av beroende som krävs samt till ytterligare som har betydelse vid avgörandet av om det finns ett direkt samband mellan parternas prestationer. Här räcker det med att konkludera att *Kommissionen mot Finland* inte kan tas till intäkt för att ersättningens storlek har relevans vid prövningen av om en omsättning har skett.

Sammanfattningsvis talar övervägande skäl för att ersättningens storlek saknar betydelse vid omsättningsprövningen.⁸⁰ Avgörande är i stället det direkta sambandet mellan parternas prestationer. Den enligt det gemensamma mervärdesskattesystemet nödvändiga reciprociteten⁸¹ vid omsättningsprövningen avser därmed att prestationer av något – och i

78 Jfr *Kommissionen mot Finland*, p. 48. Kravet på beroende mellan prestationerna känns igen från ovan, se not 51.

79 I målet (pp. 48 och 49) beräknades delersättningen inte enbart utifrån arvodet, även om den var en andel av arvodet, utan beloppets storlek berodde också på rättshjälpsstagarens inkomst och förmögenhet. Det var storleken på inkomsten och förmögenheten – och inte exempelvis hur många arbetstimmar som de statliga rättshjälpsbyråerna lagt ner eller hur komplicerat ärendet var – som var avgörande för hur stor andel av arvodet som rättshjälpsstagaren skulle betala. Ju lägre inkomst eller förmögenhet som rättshjälpsstagarna hade desto svagare blev sambandet med det faktiska värdet. EU-domstolen ansåg inte att delersättningen var en ersättning i mervärdesskatterättslig mening utan den hade i stället karaktären av en avgift.

80 Jfr C. Amand, *When is a Link Direct?*, VAT Monitor, vol. 7 January/February 1996, s. 8: "A direct link exists even where the price does not correspond to the economic value of the supplied goods or services."

81 Jfr C. Amand, a. artikel, s. 5: "... the most important element is the obligation, and more precisely, the reciprocal obligation."

pengar mätbart – värde ska utväxlas mellan parterna, inte att prestationerna objektivt sett ska vara mer eller mindre ekvivalenta i värde.⁸²

3.6 Vilken betydelse har ersättningens beräkningsätt vid omsättningsprövningen?

I föreskriftsreglerade partsförhållanden fyller ersättningens beräkningsätt, enligt vad som sägs i föregående avsnitt, en funktion vid prövningen av om parternas prestationer har ett direkt samband. Ett exempel på, och i motsats till *Kommissionen mot Finland*, där det med hjälp av ersättningens beräkningsätt konstaterades ett direkt samband mellan parternas prestationer är *C-276/97 Kommissionen mot Frankrike*⁸³ (fortsättningsvis *Kommissionen mot Frankrike II*). Men gäller detsamma i avtalsreglerade partsförhållanden?

Kammarrätten ansåg det. Vid omsättningsprövningen intresserade domstolen sig för, förutom serviceavgifternas storlek och att dessa skilde sig åt mellan bolagets olika kunder, hur avgifterna hade beräknats. Beträffande medlemsföretagen fann domstolen att avgiftens beräkningsätt (storleken bestämdes av antalet anställda i ett företag) inte kunde "... anses garantera att den utgivna ersättningen enbart skett i syfte att utgöra vederlag för tillhandahållna tjänster". Sambandet ansågs "mycket vagt". När det gäller de högre avgifterna som de offentliga aktörerna betalade anförde kammarrätten att någon närmare precisering av vilka omständigheter som varit avgörande för prissättningen inte hade lagts fram av bolaget. Inte heller hade det framkommit, framhöll domstolen, att tjänsterna som dessa aktörer tillhandahållits skiljt sig åt från de tjänster som övriga medlemsföretag erhållit.

Frågan är dock om det är ändamålsenligt att ersättningens beräkningsätt har en roll vid omsättningsprövningen i alla avtalsreglerade partsrelationer? Med generaladvokat Stix-Hackls ord föreligger en direkt

82 Jfr C. Amand, a. artikel, s. 8: "The key element is the necessary relation between the supply and the consideration, even when such relation is not a relation of objective equivalence."

83 Frågan i målet var om vägtull för användningen av motorvägar skulle beläggas med mervärdesskatt. Vägtullen togs ut av koncessionsinnehavare för statens räkning. Tullen fastställdes av staten genom förordning (se förslaget till avgörande i målet, p. 39). EU-domstolen fann att det förelåg ett direkt och nödvändigt samband mellan parternas prestationer. Detta eftersom användningen av en vägnätsdel villkorades av betalningen av vägtull, vars belopp bl.a. betingades av typen av fordon som användes och den vägsträcka som tillryggalagdes. Ett ytterligare exempel av samma slag är *C-358/97 Kommissionen mot Irland*, som också avsåg vägtull.

koppling när två prestationer ställs mot varandra och den ena prestationen är beroende av den andra.⁸⁴ Ändamålet med köpe- och bytesavtal är ett ömsesidigt utbyte av prestationer och det ligger i sådana avtals beskaffenhet,⁸⁵ såsom instrument för ekonomiskt utbyte av varor och tjänster, att prestationerna är villkorade av varandra.⁸⁶ Med andra ord finns beroendet mellan prestationerna som ger upphov till det mervärdesskatterättsliga direkta sambandet inbyggt redan i avtalens funktion.⁸⁷ Att ett avtal är en frivillig överenskommelse säkerställer vidare att ersättningen betalas just för tjänsten (eller varan), dvs. det är avtalsföremålet. Genom frivilligheten finns således en nödvändig länk mellan ersättning och tjänst. Om en prestation förutsätter en annan avgörs i avtalsfallet mot denna bakgrund omedelbart av om avtalet reglerar ett reciprokt utbyte av prestationer och behöver inte härledas ur ersättningens beräkningssätt.

Även annat talar emot att ersättningens beräkningssätt skulle ha betydelse i partsförhållanden som regleras av köpe- eller bytesavtal. Det är inte förenligt med att ersättningen (motvärdet) är ett subjektivt värde att parterna inte skulle vara fria att överenskomma grunderna för dess beräkning.⁸⁸ Vidare kan mervärdesskattesystemet, om ett direkt samband mellan parternas prestationer förutsätter att ersättningen beräknas på basis av tjänsterelaterade faktorer, komma att påverka hur parterna utformar avtalsvillkoren för beräkningen. Det är inte önskvärt ur ett neutralitetsperspektiv. Ytterligare en komplikation är att avtalsparterna i så fall genom beräkningsvillkorens utformning, om avtalet speglar den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten och transaktionen företrädesvis söks via beräkningssättet, skulle ges en möjlighet att reducera mervärdesskattens tillämpningsområde. Det skulle strida mot skattens syfte att träffa alla former av konsumtion och riskera skatteundandragande. Samtidigt bör uppmärksammas att motsvarande problematik saknas i föreskriftsreglerade

84 Se not 51 ovan.

85 Med tanke på att det gemensamma mervärdesskattesystemet ska tillämpas självständigt och enhetlig i samtliga medlemsstater är det enbart den "universella utbytesmekanismen" som åsyftas här, dvs. hur olika slags avtal eventuellt definieras m.m. i nationella rättsordningar saknar betydelse i förevarande sammanhang.

86 "Transaktionen, utbytet av prestationer, är avtalets viktigaste mest typiska funktion", A. Adlercreutz, *Avtalsrätt I*, 12 u. 2002, s. 15.

87 Jfr C. Amand, *When is a Link Direct?*, *VAT Monitor*, vol. 7 January/February 1996, s. 5: "... a reciprocal obligation corresponds to an economic activity according to the VAT system ... It refers to the economic concept of exchange between economic units."

88 Jfr C-277/09 *RBS Deutschland*, p. 53.

partsrelationer, eftersom parterna i sådana fall ytterst sällan torde förfoga över transaktionens villkor.

I föreskriftsreglerade partsförhållanden kan beräkningens grunder fylla en viktig funktion vid omsättningsprövningen. Där gör frånvaron av avtalsmekanismen att antagandet om ett ömsesidigt utbyte mellan parterna inte är en rimlig preliminär utgångspunkt. Det sagda förändras inte heller av om betalningen i ett sådant fall skulle vara frivillig, eftersom transaktionens villkor är föreskrivna. Med andra ord kvarstår frågan om ersättningen betalas *för* tjänsten eller om betalningen alternativt t.ex. är en avgift som tas ut vid valet att utnyttja tjänsten. I föreskriftsfallet måste förekomsten av ett utbyte följaktligen i stället sökas med hjälp av andra ”indirekta medel”, varav ersättningens beräkningssätt är ett, som kan indikera ett ömsesidigt utbyte av prestationer.

Med tanke på att köpe- och bytesavtal reglerar ekonomisk omsättning är det som sagt rimligt, med hänsyn till sådana avtals karakteristiska drag, att som en preliminär utgångspunkt för omsättningsprövningen anta att parterna utbyter ömsesidiga prestationer. Redan förekomsten av ett avtal är dock inte detsamma som existensen av ett direkt samband mellan parternas ”prestationer”. Så är fallet av åtminstone tre skäl. För det första finns det andra slags avtal än avseende ekonomisk omsättning (köp och byten), t.ex. om finansieringen av en verksamhet eller regleringen av ägande. ”Ersättning” är i dessa exempel utan motprestation i aktuell mening, dvs. den betalas av något annat skäl än *för* en tjänst eller har annan grund. Exempel härpå är anslag eller bidrag respektive avkastning⁸⁹. För det andra ska avtalet klart visa att prestationerna är villkorade av varandra.⁹⁰ Ett köpe- eller bytesavtals villkor kan dock vara otydliga eller ofullständiga med följd att ett direkt samband inte kan fastslås mellan prestationerna. Omsättningsprövningen är förknippad med särskilda svårigheter t.ex.

89 Ett exempel på tillhandahållandet av tjänster utan motprestation finns i C-142/99 *Floriadienne och Berginvest*. En av frågorna i målet var om utdelningar från dotterbolag till holdingbolag utgjorde vederlag för sistnämnda bolags tillhandahållande av t.ex. administrations-, bokförings- och datatjänster till dotterbolagen. EU-domstolen fann att det, även med hänsyn till att tjänsterna tillhandahållits av en aktieägare, saknades ett direkt samband mellan dessa och utdelningen. Utdelningsbelopp beror nämligen delvis på tillfälligheter (ett bolags resultat för räkenskapsåret) och rätten till utdelning är endast ett resultat av ägandet (p. 23).

90 För exempel på detta slags bedömning se *MKG* (p. 48) och generaladvokat Stix-Hackl i förslaget till avgörande i *Town & County Factors*, pp. 41 och 42. Jfr även t.ex. ett icke överklagat förhandsbesked meddelat den 27 februari 2014 (dnr 34-12/I), åttonde stycket under rubriken ”Skatterättsnämndens bedömning”.

när avtalsvillkoren endast delvis eller inte alls är skriftliga, om avtalet inte reglerar vissa frågor och villkoren i den delen bestäms av parternas faktiska handlande eller om parternas faktiska handlande innebär att avtalsvillkoren inte tillämpas. Ytterligare svårigheter, av delvis annat slag, kan dessutom uppstå om fler än två aktörer och flera avtal är involverade i en situation, se vidare avsnitt 3.7. För det tredje och viktigast är avtalsvillkoren, även om de är en omständighet som ska beaktas, inte avgörande för om en transaktion ska kvalificeras som beskattningsbar.⁹¹ Enligt EU-domstolens rättspraxis är ett beaktande av den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet.⁹² Att avtalsvillkoren likväl tillmäts någon betydelse sammanhänger naturligtvis med att de i normalfallet återspeglar en transaktions ekonomiska och affärsmässiga verklighet och för att kraven på rättsäkerhet ska tillgodoses.

Konklusionen är att i en avtalsreglerad partsrelation med utbytesmekanism har ersättningens beräkningssätt, med tanke på avtalets funktion, inte någon roll vid bedömningen av ett direkt samband mellan parternas prestationer.⁹³ Omsättningsprövningen bör i ett sådant fall i stället vara inriktad på att undersöka dels om avtalsföremålet är ett ömsesidigt utbyte av prestationer, dvs. att det tydligt framgår av avtalsvillkoren – skriftliga, muntliga eller uttryckta genom faktiskt handlande – att betalningen av ersättning är villkorad av tillhandahållandet av en tjänst och vice versa, dels om transaktionen är grundad i en affärsmässig och ekonomisk verklighet. I det sistnämnda får även undersökningen av om ersättningen utgörs av det verkliga motvärdet anses ligga. En sådan undersökning säkerställer också att ett rättsförhållande reglerar utbytet.

Om vi nu återvänder till det föreskriftsreglerade fallet är en ytterligare fråga vilken *grad* av beroende som krävs mellan ersättningen och tjänstens värde för att det ska finnas ett direkt samband mellan parternas prestationer. Av EU-domstolens uttryckssätt i *Kommissionen mot Finland* torde kunna dras slutsatsen att erforderlig grad av beroende är att ersätt-

91 Se t.ex. *Paul Newey*, pp. 52 och 42.

92 Se t.ex. *Paul Newey*, p. 42.

93 I SN 2012, nr 5, s. 276 ff., användes en tydlig men förenklad uppdelning av omsättningsprövningarna avseende avtals- respektive föreskriftsreglerade partsförhållanden. Med avtalsreglerade partsförhållanden avsågs i den artikeln bara sådana med utbytesmekanism. Som uppmärksamhets i denna artikel finns det emellertid även avtalsreglerade partsförhållanden utan utbytesmekanism. I dessa fall ligger omsättningsprövningen följaktligen närmare föreskriftsfallet.

ningens värde *i sin helhet*⁹⁴ ska beräknas på grundval av faktorer som är relaterade till tjänsten som sådan. För ett direkt samband mellan ersättningen och tjänsten krävs således att beloppet som köparen faktiskt betalar uteslutande är beroende av sådana faktorer.

Avslutningsvis bör det, eftersom avsnittet fokuserar på ersättningens beräkningssätt, påpekas att beräkningsmetoden inte ska ges en opropor­tionerlig roll vid omsättningsprövningar där en utbytesmekanism saknas. En beskattningsbar transaktion kan nämligen i en sådan situation sökas med hjälp av vilka omständigheter som helst, en eller flera allt efter vad som krävs för att fastställa om det finns en beskattningsbar transaktion eller inte, och under förutsättning att de är karakteristiska för situationen i fråga och har betydelse för bedömningen av om ett ömsesidigt utbyte av prestationer kan anses ske mellan parterna.⁹⁵ I exempelvis *Apple & Pear* beaktade EU-domstolen bl.a. vem som fick fördelar av en lagstadgad verksamhet samt relationen mellan ”ersättningens” belopp och de enskil­das fördelar av verksamheten. Ingen av dessa omständigheter kan dock anses ha haft någon självständig betydelse vid bedömningen utan var bara sakförhållanden för att påvisa förekomsten eller avsaknaden av en trans­aktion. Vidare är det av särskilt intresse i förevarande sammanhang att EU-domstolen (pp. 15 och 5) inte nämnde ersättningens beräkningssätt i domskälen, trots att detta fanns redovisat i bakgrunden till målet.

3.7 Att identifiera en omsättning i situationer som involverar flera aktörer och avtal

Från att ovan ha diskuterat olika aspekter av den rena omsättningspröv­ningen följer nu två avsnitt med frågor i prövningens gränsland. I detta avsnitt, som avser komplexa situationer – dvs. sådana som omfattar flera

94 EU-domstolen fastslog att det inte var tillräckligt att delersättningen *delvis* var beroende av tjänstens värde för att ”parternas prestationer” skulle ha ett direkt samband (p. 48). Motsatsvis får detta anses innebära att domstolen menar att ett sådant samband kräver att ersättningen *i sin helhet* styrs av tjänsterelaterade faktorer (jfr O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, 2013, s. 68). Inget i domen antyder heller att det skulle handla om att ”beroendet” enbart ska uppnå en viss lägsta nivå, t.ex. ”till övervägande del” eller liknande. Förstnämnda bedömning är också enklare att utföra i praktiken än en där det handlar om att avgöra om ”beroendet” har en viss minsta grad. Vidare bör även t.ex. *kommissionen mot Frankrike II* kunna anses ge stöd för att ett direkt samband mellan parternas prestationer förutsätter att ersättningen uteslutande beräknas på grundval av tjänsterelaterade faktorer. Härvid kan noteras att det ”bl.a.” som föregår de i domen omnämnda tjänsterelaterade beräkningsgrunderna inte finns i förslaget till avgörande (p. 46).

95 Jfr t.ex. *South African Tourist Board v Revenue and Customs*, [2014] UKUT 0280 (TCC), p. 40.

aktörer och avtal, handlar det inte i huvudsak om att bedöma om det finns ett direkt samband mellan parternas prestationer. I stället är primärt fråga om att avgöra mellan vilka en eller flera tjänster tillhandahålls. Annorlunda uttryckt kan i dessa fall det direkta sambandet vara taget för givet och prövningen i stället mer avse fastställandet av mellan vilka utbytet av prestationer sker och vad det avser. I komplexa situationer är det dock en förutsättning för den rena omsättningsprövningen att utreda *vem som tillhandahåller vilken tjänst till vem*,⁹⁶ även om bedömningarna i praktiken ofta torde ske samtidigt. Komplexa situationer tillför därför intressanta infallsvinklar på prövningen, särskilt eftersom det ger skäl till att nämna lite mer om ett avtals betydelse vid bedömningen i nationella mål. Dessa mål innehåller nämligen ytterligare komplikationer jämfört med EU-

96 Ett illustrativt engelskt exempel är sammanfattningen av Lewinson J i *A1 Lofts Ltd v Revenue and Customs* [2009] EWHC 2694, p. 47:

- i) Where two or more persons (call them A and B) are involved in the supply of goods or services to an ultimate consumer (call him C) different contractual structures may entail different VAT consequences ...;
- ii) Those consequences will follow whether C knows about the contractual arrangements between A and B or not ...;
- iii) The starting point for determining the true relationship between A, B and C is an analysis of the contractual arrangements between them ...;
- iv) Where the contractual arrangements are contained wholly in written agreements, this will be a question of construction of the agreements. But a contract may be partly written and partly oral, in which case what the parties said and did may throw light on the extent of their contractual obligations ...;
- v) The apparent contractual arrangements will not represent the true relationship between A, B and C if the contractual arrangements are a sham; or if the parties have failed to operate the contractual arrangements; or if the evidence is wholly inconsistent with the apparent contract ...;
- vi) The identification of the true rights and obligations of the parties will be the same, whether the question arises in the context of VAT or in the context of an action for breach of contract; and is the same whether the question arises in a domestic or a European context ...;
- vii) Having identified the true rights and obligations of the parties, it will then be necessary to decide how those rights and obligations should be classified for the purposes of VAT ...;
- viii) Sometimes this will be concluded by the terms of the contract themselves; but it may not be ... If it is not then the classification of the parties' rights and obligations for the purposes of VAT may involve the application of particular deeming provisions of the [VAT Act] ...; or deciding whether the nature of the supply falls within a particular description ...; whether there is one contract or more than one ...; or in some cases deciding whether on the true construction of a single contract there is one supply or more than one ...;
- ix) Depending on the true relationship between A, B and C the conclusion might be that A makes a supply to B, who makes an overall supply to C; or A and B may make separate and concurrent supplies to C ...

domstolens mål. Domstolen prövar frågor om EU-rättens innebörd med utgångspunkt i de bestämda förutsättningar som anges i en begäran om förhandsavgörande. Skatterättsnämnden är i en åtminstone delvis jämförlig om än annorlunda situation. För en nationell domstol eller skattemyndighet kan däremot tolkningsfrågor avseende ett avtals reella innebörd och dennas överensstämmelse med den ekonomiska verkligheten vara framträdande.

Om vi börjar med EU-domstolens hantering av komplexa situationer är en tämligen vanlig sådan där en eller flera mellanmän eventuellt är involverade, vilken kan exemplifieras med *Lebara*. Målet avsåg en teleoperatör som erbjöd telekommunikationstjänster som bestod i försäljning till en distributör av telefonkort. På korten angavs alla uppgifter som krävdes för att ringa internationella samtal med hjälp av den infrastruktur som operatören ställde till förfogande. Distributören sålde korten vidare till slutanvändare, antingen direkt eller genom andra beskattningsbara personer – t.ex. grossister och detaljister, i eget namn och för egen räkning.

För att identifiera omsättningen använde EU-domstolen stringent de komponenter som ingår i omsättningsprövningen såsom den kommer till uttryck i *Tolsma (Lebara)*, pp. 31 och 27). Domstolen utgick från att en beskattningsbar transaktion kräver ömsesidighet mellan prestationerna. Mot denna bakgrund och att operatören endast fick en faktisk betalning vid tillhandahållandet av en telekommunikationstjänst konstaterade domstolen att operatören endast tillhandahöll en tjänst, inte två tjänster som hade hävdats av skattemyndigheten.

Nästa steg i domstolens bedömning var att bestämma vem, distributören eller slutanvändaren, som var mottagare av den tillhandahållna tjänsten. Måttstocken för det var vem av dessa två som var knuten till operatören genom ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer (p. 33). Domstolen fann att operatören tillhandahöll tjänsten till distributören, eftersom rätten att ringa de i målet aktuella samtalen överläts på denne (p. 34).

Därefter var frågan vem som tillhandahöll motprestationen till operatören, dvs. betalade ersättningen för tjänsten. I den delen konstaterade domstolen att distributören betalade det pris som överenskommit till operatören (p. 36). Vidare angav domstolen ett antal anledningar till varför betalningen inte kunde anses ha gjorts av slutanvändaren, dvs. skäl för att distributören genom sin betalning inte endast kunde anses ha överfört ersättningen till operatören (pp. 37–39). Avgörande för detta var att distri-

butören sålde telefonkortet vidare i eget namn, att priset slutanvändaren betalade inte nödvändigtvis var identiskt med det pris distributören betalade till operatören och slutanvändarens identitet inte nödvändigtvis var känd vid distributörens betalning till operatören. Dessutom tillmätte domstolen det betydelse att slutanvändaren inte hade någon rätt gentemot operatören till återbetalning av outnyttjad samtalskredit.

I sammanfattning fann EU-domstolen att det förelåg ett ömsesidigt utbyte av prestationer i *Tolsmas* mening mellan teleoperatören och distributören vid den ursprungliga försäljningen av telefonkortet. Distributörens vidareförsäljning av kortet till slutanvändaren eller en annan mellanman var följaktligen ytterligare en beskattningsbar transaktion. Här är emellertid den väsentliga slutsatsen att domstolen konsekvent använde omsättningsprövningens komponenter som verktyg för att identifiera omsättningen.

Nu ett nationellt exempel. Högsta domstolens i Förenade kungariket (fortsättningsvis UKSC) eniga avgörande i *Revenue and Customs v Secret Hotels2*, [2014] UKSC 16 är belysande för avtalets roll vid identifieringen av en omsättning. I *Lebara* var fråga om en eller två tjänster tillhandahölls, och när det visat sig vara en tjänst, vem av två möjliga mottagare som var köpare. Här är huvudfrågan vem av två tänkbara säljare som tillhandahöll logitjänster.

De närmare omständigheterna var att Secret Hotels2 (nedan SH2) marknadsförde bl.a. en stor mängd hotell via en webbsida. Frågan var om SH2:s aktiviteter i samband med logitjänsterna omfattades första eller andra stycket i artikel 306 i den särskilda ordningen för resebyråer.⁹⁷ Om första stycket var tillämpligt ansågs SH2, såsom agerande i eget namn, vara tillhandahållare och tjänsterna beskattningsbara i Storbritannien, eftersom de tillhandahölls från bolagets fasta etableringsställe där. I annat fall tillhandahöll SH2 förmedlingstjänster åt hotellen som skulle beskattas där dessa var belägna.

Inledningsvis bör betonas att omsättningsprövningen i det engelska fallet var inskränkt till ett enda av omsättningsprövningens kriterier, närmare bestämt vem som var tillhandahållare. Annorlunda uttryckt var det

⁹⁷ Avgöranden avseenden den särskilda ordningen för resebyråer är mer begränsat tillämpliga utanför det området, jfr t.ex. generaladvokat Kokott i förslaget till avgörande i C-605/12 *Welmory*, p. 36. Det är därför viktigt att betona att i detta sammanhang är det enbart UKSC tolkningsmetodik som är intressant och som är generellt användbar.

förutsättningar i målet att det fanns ett direkt samband mellan prestationerna, logitjänsterna och ersättningarna för dessa, samt ett rättsförhållande mellan parterna (jfr pp. 16, 34 och 35). Någon explicit prövning enligt samtliga *Tolsmas* omsättningskriterier företogs därför inte. Det gällde bara att klarlägga om omsättningarna av logitjänsterna företogs mellan SH2 och kunderna som bokade hotellrummen eller mellan hotellen och kunderna, dvs. att båda parterna i omsättningen identifierades. Avgörandet föllades, som redan framgått, av om SH2 i samband med tillhandahållandet av tjänsterna agerade i eget namn eller som förmedlare.

För att utreda i vilken egenskap SH2 agerade började UKSC med att karakterisera vilken natur förhållandet mellan SH2, kunderna och hotellen hade. Det skedde med grund i det aktuella logiavtalet och användarvillkoren för webbsidan i fråga. Därvid konstaterade domstolen att SH2 i avtalet betecknades som ”förmedlare” och hade till uppgift att marknadsföra hotellen (pp. 37 och 38). UKSC fann vidare att olika omständigheter som hade att göra med att SH2 hade en mycket starkare förhandlingsposition än hotellen vid utformningen av avtalen dem emellan inte hindrade att bolaget agerade som förmedlare (pp. 39–41). Användarvillkoren för webbsidan ledde till samma slutsats (pp. 42–44). Därefter bedömde domstolen, i ljuset av omständigheterna, om den avtalsbaserade karakteriseringen var representativ för den ekonomiska verklighet som låg till grund för förhållandet mellan aktörerna. Slutsatsen var att inte heller det sätt på vilket SH2 bedrev sin affärsverksamhet – den ekonomiska verkligheten – talade emot den avtalsbaserade slutsatsen att bolaget agerade som förmedlare (pp. 45–50). Slutligen prövade UKSC vad karakteriseringen av förhållandet mellan aktörerna fick för resultat när det gäller tillämpningen av artikel 306 i mervärdesskattedirektivet. Domstolen konstaterade då att det tillvägagångssätt som EU-domstolen fastställt i sin praxis för att avgöra om någon agerar som förmedlare syntes överensstämma med det sätt på vilket den frågan avgörs i engelsk rätt. Sammantaget var SH2 följaktligen inte tillhandahållare av logitjänsterna.

För förevarande framställning kan ett par slutsatser dras av det ovanstående. En är att omsättningsprövningen enligt p. 14 i *Tolsma* kan fylla en dubbel funktion. Förutom att ange de förutsättningar som krävs för existensen av ett direkt samband mellan parternas prestationer kan den tillhandahålla, genom omsättningsprövningens komponenter, verktyg för att identifiera en omsättning i en situation med flera aktörer och avtal. Den konsekventa användningen av samma rekvisit gynnar förutsebarheten.

En andra slutsats är att det finns ytterligare strukturerade angreppssätt för identifieringen av en omsättning i nationella mål. För att klarlägga situationen som ska bedömas i mervärdesskattehänseende kan det engelska tillvägagångssättet tjäna som förlaga. Först fastställs ett avtals reella innebörd genom tolkning. Därefter prövas om den resulterande avtalsgrundade karakteristiken överensstämmer med den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten och om inte styr den senare.⁹⁸ Slutligen avgörs vilka mervärdesskatterättsliga konsekvenser utfallet av dessa två steg har.

3.8 Har finansieringen av en verksamhet någon betydelse för om en tjänst är omsatt?

En fråga som ibland ställs vid omsättningsprövningar är hur den som tillhandahåller en tjänst finansierar sin verksamhet.⁹⁹ I aktuellt mål gjorde kammarrätten något liknande. Domstolen fann, med hänsyn till vad som upplysts om de offentliga aktörernas verksamhet, att det snarare framstod "... som om storleken på ersättningen ha[de] bestämts utifrån *en önskan att främja föreningens verksamhet* [kurs. här], än att ersättningen motsvara[de] det faktiska värdet för tillhandahållna tjänster". Ur ett strikt omsättningsprövningsperspektiv är det emellertid svårt att se varför det skulle ha någon betydelse hur en verksamhet är finansierad.

Om vi på samma sätt som i avsnitt 3.5 låter där nämnda likheter i prövningen av ekonomisk verksamhet och omsättning motivera konklusioner för båda fallen, kan några yttranden¹⁰⁰ av generaladvokaterna Verloren van Themaat och Ruiz-Jarabo Colomer vara en startpunkt. De framhåller att det avgörande vid bedömningen av om ekonomisk verksamhet bedrivs i mervärdesskatterättslig mening är verksamhetens ekonomiska natur och inte de rättsliga aspekterna eller frågan hur verksamheten finansieras. Därmed finns, utifrån nu angivna premisser, visst

98 Jfr t.ex. Kommissionens Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015 av den 3 april 2014, s. 27.

99 Se exempelvis Skatteverkets handledning för mervärdesskatt, del 1, 2013, s. 146 f. Se även t.ex. D. Butlers kommentar i, The usefulness of the "direct link" test in determining consideration for VAT purposes, EC Tax Review 2004/3, s. 94, av *Customs and Excise v Church Schools Foundation Ltd*, [2001] EWCA Civ 1745, [2001] STC 1661.

100 Förslaget till avgörande i C-89/81 *Hong-Kong Trade*, p. 13, respektive *kommissionen mot Finland*, p. 51.

stöd för slutsatsen att hur en verksamhet finansieras inte heller påverkar omsättningsprövningen.

För att nå sistnämnda konklusion är det emellertid något av en omväg att gå via bedömningen av ekonomisk verksamhet. Om syftet med omsättningsprövningen hålls i åtanke, dvs. att undersöka om det finns ett beskattningsunderlag som konstitueras genom det direkta sambandet mellan parternas prestationer, står det emellertid klart att hur en verksamhet är finansierad inte har något logiskt samband med om parterna genomför ett ömsesidigt utbyte av prestationer.¹⁰¹ Den avgörande frågan är i stället alltid om ersättningen betalas *för* tjänsten. Om ”ersättningen” avser något annat – här verksamhetens finansiering – har den inte betalats för tjänsten och någon omsättning har då inte heller skett. Att vid en omsättningsprövning fråga sig hur en verksamhet är finansierad är i själva verket förvillande, eftersom frågans kontext antyder att svaret skulle ha betydelse för bedömningen. Avgörande för förekomsten av en omsättning är inte beroende av om utbytet går med vinst, förlust eller täcker sina kostnader eller om tillhandahållaren av tjänsten har finansieringen av sin verksamhet ordnad oberoende av försäljningens resultat.¹⁰² Frågan är, för att sammanfatta, om ersättningen betalas *för* tjänsten eller något annat och för verksamhetens finansiering har inte någon särställning bland dessa andra ”annat”, dvs. betalningen avser kort sagt inte tjänsten.¹⁰³

101 Jämför t.ex. *Apple & Pear* (pp. 11–16). Den i målet aktuella lagstadgade och obligatoriska avgiften hade som enda syfte att finansiera ”the Apple and Pear Development Councils” verksamhet (domen, p. 6, och förslaget till avgörande i målet, s. 1460 vänstra kolumnen sista stycket). Trots att så var fallet utförde EU-domstolen en omsättningsprövning och undersökte om det fanns ett direkt samband mellan parternas ”prestationer” och det utan att överhuvudtaget nämna finansieringsaspekten i motiveringen till avgörandet.

102 Jfr t.ex. *Campsä* p. 25. När det i *kommissionen mot Finland* (p. 50) hänvisades till hur den i målet aktuella verksamheten finansierades var det för att bekräfta den slutsats som dragits på grundval av hur ”ersättningen” beräknades. Samtidigt bör hållas i minnet att det målet avsåg frågan om ekonomisk verksamhet bedrevs, och att det trots generaladvokaternas uttalanden, kan diskuteras om finansieringsfrågan inte kan ha viss betydelse eftersom det kan ifrågasättas om sådan verksamhet bedrivs om den går med förlust under mycket lång tid. Angående det implicita förvärvssyftet se t.ex. prop. 2012/13:124, s. 66. Här kan även noteras att verksamhetens finansiering inte heller har betydelse när det gäller rätten till avdrag för ingående skatt, jfr RÅ 2010 ref. 98. Finansieringen kan dock f.ö. även ha en ”bekräftelsefunktion” när det gäller fördelningen av ingående skatt i form av allmänna omkostnader i en avdragsgill och en icke avdragsgill del, se t.ex. *Revenue and Customs v Volkswagen Financial Services (UK)*, [2012] VWFS UKUT 394 (TCC), pp. 96, 97 och 100.

103 För ett exempel på bedömningen av frågan om omsättning eller finansiering, se *South African Tourist Board v Revenue and Customs*, [2014] UKUT 0280 (TCC).

Slutligen några kommentarer till att kammarrätten menade att storleken på ersättningen, mot bakgrund av de offentliga aktörernas verksamhet, fick anses ha bestämts utifrån en önskan att främja föreningens verksamhet. Domskälen säger inte särskilt mycket om avtalsvilkorens utformning. Det framgår dock att bolaget enligt avtalen skulle tillhandahålla de aktuella tjänsterna till sina kunder (föreningens medlemmar) mot serviceavgiften, dvs. att ersättningen åtminstone enligt avtalens lydelse betalades för tjänsterna. Det betyder i sin tur att kammarrätten i sin slutsats bortsåg från lydelsen. Så sker dessutom utan ett entydigt angivande av att domstolen fann att avtalen ansågs sakna förankring i den ekonomiska verkligheten eller att parternas faktiska handlande avvek från avtalsvilkoren. Det resoneras inte heller kring att begreppet tillhandahållande mot ersättning är oberoende av vilket ändamål tjänsten ska ha enligt den som betalar för den, av transaktionens syfte och resultat samt av den skattskyldiges avsikt.¹⁰⁴ Utförligare domskäl hade varit önskvärda. Generellt sett är de engelska domstolarnas strukturerade angreppssätt därför att föredra. Först fastställs ett avtals reella innebörd genom tolkning och den faktiska innebördens överensstämmelse med den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten prövas. Därefter avgörs vilka mervärdesskatterättsliga konsekvenser ”det verkliga avtalet” har, dvs. i aktuellt sammanhang om det reglerar ett reciprokt utbyte av prestationer eller inte. Avtalets roll förtjänar i själva verket att understrykas.¹⁰⁵

”Absent a finding of sham or departure from the written arrangements, the construction of the contracts is likely to be the finishing point as well as the starting point.”¹⁰⁶

104 Jfr *Landboden*, p. 20 respektive *Paul Newey*, p. 41.

105 Jfr Lord Neuberger, i en enig Supreme Court, i *Revenue and Customs v Secret Hotels2*, [2014] UKSC 16, p. 57: “... one must be careful before stigmatising the contractual documentation as being ‘artificial’, bearing in mind that EU law, like English law, treats parties as free to arrange or structure their relationship so as to maximise its commercial attraction, including the incidence of taxation – see *RBS Deutschland* [p. 53] ...” EU-domstolen anger i sistnämnda punkt att beskattningsbara personer “... normalt själva kan välja den organisatoriska struktur och den form av transaktion, som är mest lämpade för deras ekonomiska verksamhet och som kan lätta deras skattebörda.” Allt givetvis under förutsättning att det inte är fråga om så kallat förfarandemissbruk.

106 *Lewison J i A1 Lofts Ltd v Revenue and Customs* [2009] EWHC 2694, p. 53.

4 KONKLUSION

En omsättningsprövning är i normalfallet okomplicerad. Som framgår ovan kan emellertid bedömningen av om en tjänst utförs (tillhandahålls) mot ersättning ibland vara intrikat. Ytterligare dimensioner tillförs prövningen i komplexa situationer som avser flera aktörer och avtal. EU-domstolen har, framför allt i målen *Aardappelenbewaarplaats* och *Tolsma*, gett avsevärd vägledning för tolkningen av de nu aktuella bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och, såsom anförts av HFD, även för motsvarande regler i mervärdesskattelagen. Sammantaget är kärnan i omsättningsprövningen, det i denna artikel många gånger upprepade, att fastställa om ersättningen betalas för tjänsten eller inte. Men hur avgör man det? Hur vet man om ömsesidiga prestationer utväxlas mellan parterna?

För att besvara den frågan krävs att för omsättningsprövningen väsentliga rättsfall från EU-domstolen jämförs med varandra. Då framkommer att för den bedömda situationen karakteristiska drag ytterst avgör om parterna kan anses utbyta ömsesidiga prestationer eller inte. Sakligt sett skilda omständigheter avgör med andra ord i olika fall om det finnas en beskattningsbar transaktion mellan parterna. Ytterligare annorlunda uttryckt kan bedömningen av om det för omsättningsprövningen *enhetliga kravet* på ett direkt samband mellan parternas prestationer är uppfyllt inte ske på samma vis i samtliga situationer.

Det nu sagda åskådliggörs lämpligen med några av de ovannämnda avgörandena från EU-domstolen. I *Town & County Factors*, en situation som reglerades av ett köpeavtal – om än ett ovanligt sådant – avseende en tävlingstjänst, bestod omsättningsprövningen enbart i att domstolen konstaterade (p. 22) att det var ostridigt att ömsesidiga prestationer utbytts mellan parterna (och att ersättningen i fråga utgjorde det faktiska motvärdet). I *Floridienne och Berginvest*, en avtalsreglerad situation (äggande) men utan köpe- och bytesavtalens utbytesmekanism, inriktade domstolen omsättningsbedömningen (pp. 22 och 23) på de för aktieutdelningar karakteristiska dragen och om en sådan utdelning med hänsyn till dessa kunde anses utgöra ersättning (motprestation) i det för målet tänkbara utbytet (holdingbolags tillhandahållande av tjänster till dotterbolag mot aktieutdelning). I *Apple & Pear*,¹⁰⁷ en föreskriftsreglerad situation där erläggandet av ”ersättningen” var obligatoriskt och utbytesmekanism sakna-

¹⁰⁷ Generaladvokat Slynns undersökning i utbytesfrågan är mycket illustrativ (förslaget till avgörande i målet, s. 1461 ff.).

des, fäste domstolen vikt vid att det var fråga om just en lagreglerad och för ”parterna” tvingande situation i motsats till en avtalsreglerad sådan (p. 15).¹⁰⁸ Vidare beaktade domstolen att det primärt var äpple- och päronindustrin i sin helhet, inte de individuella fruktodlarna vilka betalade de aktuella avgifterna, som fick fördelarna av den ifrågavarande verksamheten (marknadsföringstjänster m.m.). Dessutom lade domstolen vikt vid att det helt saknades samband mellan avgiftens belopp och den fördel, om någon, som de enskilda odlarna fick. I *Kommissionen mot Finland*, en föreskriftsreglerad situation – där utnyttjandet av rättshjälptjänsten i fråga dock var frivilligt – utan utbytesmekanism, undersökte domstolen om det kunde anses finnas ett ömsesidigt utbyte via ”ersättnings” beräkningssätt (pp. 47–49).

Mot denna bakgrund och i sammanfattning, får utbytet mellan parterna i situationer där köpe- och bytesavtalens utbytesmekanism saknas, dvs. i fråga om andra avtal än de nyss nämnda respektive föreskriftsreglerade situationer, sökas i om det i de för den bedömda situationen karakteristiska dragen finns någon form av ömsesidighet, ett beroende mellan prestationerna, som normalt sett talar för ett reciprokt utbyte. I samtliga fall krävs också att transaktionen och motvärdet återspeglas i verkligheten samt att utbytet regleras av ett rättsförhållande. Med viss generalisering torde kunna hävdas att för nationella domstolar och skattemyndigheter ligger tonvikten i situationer med utbytesmekanism på tolkning av avtalets innebörd och dennas överensstämmelse med den ekonomiska verkligheten. I situationer utan en sådan mekanism är huvudfrågan i stället om det över huvud taget är möjligt att konstatera ett ömsesidigt utbyte av prestationer mellan ”parterna”. Om villkoren för utbytet i det senare fallet dessutom är föreskrivna bör överensstämmelsen med den ekonomiska verkligheten kunna tas för given eftersom ”parterna” inte kan påverka denna.

Att vad som är relevant för omsättningsprövningen varierar och i sista hand beror på för situationen karakteristiska drag ger, i synnerhet vid mer komplicerade bedömningar, upphov till rättsäkerhetsfrågor.¹⁰⁹ Utgångs-

108 Se även generaladvokat Jacobs i förslaget till avgörande i C-215/94 *Mohr* (p. 29).

109 Jfr C. Amand, *When is a Link Direct?*, VAT Monitor, vol. 7 January/February 1996, s. 4:

“... the evaluation of whether there is a direct link is likely to be subjective and this is contrary to the purposes of the Directive, which is designated to treat every taxable person within the Community equally ...” Jfr även D. Butler, *The usefulness of the “direct link” test in determining consideration for VAT purposes*, EC Tax Review 2004/3, s. 94: “It is suggested ... that

punkten är givetvis att det ska vara möjligt för t.ex. en företagare att med rimlig säkerhet kunna bedöma vad som har betydelse vid en sådan prövning och därmed vad en transaktion kan tänkas få för mervärdesskattekonsekvenser. Nämnda variationers inverkan på omsättningsprövningen ställer därför strikta krav på Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna m.fl. att bara beakta sådant som har betydelse för att avgöra om det finns ett ömsesidigt utbyte av visst värde eller ej. Det sagda kan tyckas vara en självklarhet, men förtjänar att understrykas med tanke på bl.a. de nationella oklarheter som redovisats ovan när det gäller innebörden av EU-domstolens praxis och att omsättningsprövningen just påverkas av vilken situation den utförs i.

Den här aktuella kammarrättsdomen ger också några exempel på att nyss efterfrågad stränghet i omsättningsprövningen är befogad. Domstolen tillmätte det t.ex. betydelse att skilda kunder betalade olika stora vederlag till bolaget för överensstämmande tjänster.¹¹⁰ Det direkta sambandet mellan prestationerna i ett utbyte mellan två parter ansågs alltså påverkas av att ersättningen hade en avvikande storlek i andra transaktioner mellan andra parter avseende motsvarande tjänster.¹¹¹ Vidare fann kammarrätten det av vikt att vissa företag som inte var medlemmar i föreningen kunde utnyttja delar av den i målet aktuella databasen gratis. Det är dock inte klart varför det skulle påverka förekomsten av beskattningsbara transaktioner mellan bolaget och dess kunder. En ytterligare iakttagelse är att kammarrätten i målet, en situation som reglerades av ett köpeavtal, lade stor vikt vid hur ersättningen hade beräknats och dessutom fann att situationen visade ”klara likheter” med den i *Apple & Pear*. Sådant som fyller en funktion i eller är karakteristiskt för föreskriftsreglerade förhållanden fick alltså betydelse vid undersökningen av om ömsesidiga prestationer utväxlats i en situation med utbytesmekanism. Avslutningsvis

the courts have not always [kept the direct link test in context] and that this lies at the root of many of the anomalies in this area of the law.”

110 Detta får dock anses ha ett samband med domstolens tolkning av innebörden av begreppet ”motvärde”.

111 Jfr häremot t.ex. HM Revenue & Customs, VATSC31000 - Consideration: Other indicators to establish whether there is consideration, andra punkten under rubriken ”Indicators of consideration”. Jfr häremot även C. Amand, When is a Link Direct?, VAT Monitor, vol. 7 January/February 1996, s. 7 f.: “... A supply is not outside the scope of VAT because the consideration is paid by subscription and the quantity of the supplies may vary from one customer to another depending on their individual needs ... In this case, the consideration is determined with precision and the customer has a right to a service he may freely decide to use or not.”

synes även frågan om hur den aktuella föreningen finansierade sin verksamhet ha spelat en roll vid prövningen.

Rättssäkerheten gynnas även av ordnade tolkningsmetoder. Som visats ovan kan komponenterna i omsättningsprövningen också användas för att identifiera omsättningen i situationer som involverar flera parter och avtal. Likaså är de engelska domstolarnas metodik att först fastställa ett avtals innebörd och dennas överensstämmelse med den ekonomiska verkligheten innan den mervärdesskatterättsliga bedömningen görs värdefull i detta avseende. Även ett avtal i sig har, som anges i t.ex. *Paul Newey* (p. 43), en rättssäkerhetsfunktion. Om det inte konstaterats några avvikelser i resultatet av ett avtals tolkning i förhållande till dess lydelse eller i förhållandet till den ekonomiska verkligheten är avtalet vad som finns att bedöma ur mervärdesskatterättslig synvinkel.

Till sist finns anledning att framhålla att det skulle vara värdefullt med fler och utförliga prejudikat från HFD avseende omsättningsprövningen. Vissa möjligheter i det avseendet bör kunna ges i domstolens mål 2250-14, prövningstillstånd meddelat den 5 december 2014. Målet avser visserligen beskattningsunderlagets beräkning. Det förutsätter emellertid, som framgått ovan, att ställning dessförinnan tas till vilken ersättning som betalats för tjänsten. Det skulle dessutom vara önskvärt med något ytterligare terminologisk konsekvens i de svenska översättningarna av EU-domstolens domar på aktuellt område.

Tomas Eurenus är sekreterare i utredningen om fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter. Artikeln återspeglar författarens personliga uppfattningar.