

GIACOMO LINDGREN ZUCCHINI

## Förpliktelsers betydelse för fastställandet av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt

*Fastställandet av beskattningsunderlaget är centralt vid beräkningen av mervärdesskatten som ska utgå för en viss transaktion. Emellertid är innebörden av begreppet beskattningsunderlag inte helt entydig i alla avseenden. I denna artikel undersöks därför hur beskattningsunderlaget i allmänhet fastställs och nedsätts, samt hur några speciella typer av fall ska hanteras. I artikeln sätts särskilt fokus på att åskådliggöra hur reglernas innebörd och tillämpningsområde kan förklaras i termer av förpliktelser och rättigheter för parterna i en transaktion.*

### 1 INLEDNING

Det framgår av artikel 1.2 i Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) att systemets fundament är ”tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion”. Detta uppnås genom att de typer av transaktioner som definieras i artikel 2.1 är föremål för mervärdesskatt. Med andra ord är det dessa *beskattningsbara transaktioner* som kan sägas utgöra skatteobjektet för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Att konstatera att en beskattningsbar transaktion är föremål för mervärdesskatt är emellertid bara ett av de första stegen på vägen i ett uttag av skatt. Därefter är ett viktigt moment att beräkna själva mervärdesskatten. I detta avseende är den bärande tanken enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet att skatten ska vara ”exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna”.

För *beskattningsbara leveranser* och *tillhandahållanden*, som definieras i artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet, fastställs *beskattningsunderlaget* primärt genom en tillämpning av artikel 73. Beroende på egenkaperna hos en viss beskattningsbar leverans eller ett visst beskattningsbar tillhandahållande kan också en eller flera ytterligare bestämmelser bli aktuella. Här avses i första hand artiklarna 78, 79 och 90 i mervärdesskattedirektivet, vilka särskilt anger vad som ska eller inte ska ingå i beskattningsunderlaget i vissa typer av fall, samt när det ska ”nedsättas”.

De närmare detaljerna om hur beskattningsunderlaget ska fastställas följer av en relativt rikhaltig rättspraxis från EU-domstolen. Den är emellertid både spretig och i flera avseenden ömsom kasuistisk, ömsom abstrakt. Således framstår det som påkallat med vissa allmänna klargöranden och preciseringar. Givet detta är syftet med denna artikel att systematisera och analysera hur beskattningsunderlaget för beskattningsbara leveranser och tillhandahållanden generellt sett ska fastställas eller nedsättas enligt reglerna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Detta kommer att göras med rättsdogmatisk metod och med hjälp av en förklaringsmodell som analyserar reglerna om fastställandet av beskattningsunderlaget i termer av förpliktelser och rättigheter. En sådan terminologi kan nämligen förtydliga de relevanta reglernas tillämpningsområde på ett mer konkret och intuitivt sätt, vilket därmed också skulle kunna medföra ökad förutsebarhet vid uttaget av mervärdesskatt.

Artikeln är disponerad på så sätt att först presenteras ordalydelsen och de centrala rekvisiten i den primära bestämmelsen för fastställandet av beskattningsunderlaget för beskattningsbara leveranser och tillhandahållanden. Det handlar om innebörden av begreppen direkt samband och ömsesidigt utbyte av prestationer. På detta följer sedan en studie av reglerna som föreskriver justeringar och nedsättningar av beskattningsunderlaget. Slutligen analyseras frågan hur en leverans eller ett tillhandahållande identifieras på ett sådant sätt att det kan föreligga ett direkt samband med en eller flera ersättningar. I anslutning till detta undersöks också gränsdragningen mellan ersättningar som utges i utbyte mot ett identifierat tillhandahållande eller en identifierad leverans och andra typer av betalningar som utbetalas som gottgörelser, kompensationer, skadestånd och liknande.<sup>1</sup>

## 2 DEN PRIMÄRA BESTÄMMELSEN FÖR FASTSTÄLLANDET AV BESKATTNINGSUUNDERLAGET

### 2.1 Bestämmelsens ordalydelse och kravet på ett direkt samband

Artikel 73 i mervärdesskattedirektivet är den centrala bestämmelsen för att fastställa beskattningsunderlaget för beskattningsbara leveranser och tillhandahållanden. Den anger i allt väsentligt att ”beskattningsunderlaget [skall] omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje

<sup>1</sup> Tack till universitetslektor Johan Adestam och professor emeritus Peter Melz för deras värdefulla synpunkter på denna artikel.

part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

Av ordalydelsen i nämnda bestämmelse följer det särskilt att ersättningen erhållits eller ska erhållas ”för” en leverans eller ett tillhandahållande (”dessa transaktioner”). Detta benämns enligt EU-domstolen som ett ”direkt samband”, vilket är samma begrepp som avgör om en leverans eller tillhandahållande görs ”mot ersättning” enligt artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet.<sup>2</sup> Ett direkt samband avser ”ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för en individualiserbar tjänst som tillhandahålls mottagaren.”<sup>3</sup>

## 2.2 Rättsliga relationer och rättsliga förpliktelser

Eftersom ett direkt samband kräver ”ett rättsförhållande” kan de relevanta begreppen tydliggöras genom att använda Wesley N. Hohfelds teori om rättsliga relationer. Enligt denna teori föreligger för det första en rättslig relation alltid mellan endast två rättssubjekt. För det andra kan en rättslig relation innehålla en *förpliktelse* (duty) att utföra en viss prestation för en av parterna. En sådan förpliktelse har då också ett korrelat i form av den andra partens *kravrätt* (claim-right) på att prestationen ska företas.<sup>4</sup> Det kan exempelvis röra sig om en förpliktelse för en tillhandahållare att utföra ett visst tillhandahållande av tjänster. Denna förpliktelse har då också ett korrelat i form av mottagarens kravrätt på att motta tillhandahållandet. På ett liknande sätt kan tillhandahållaren också ha en kravrätt på att erhålla ersättning, vilken har ett korrelat i form av mottagarens förpliktelse att utge ersättning.<sup>5</sup>

2 Se domen i mål C-151/13, *Le Rayon d'Or*, EU:C:2014:185, pp. 29–31. Se även domen i mål C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics Ltd mot Commissioners of Customs and Excise*, EU:C:1988:508, pp. 11–12.

3 Se domen i mål C-295/17, *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, EU:C:2018:942, p. 39 och domen i mål C-182/17, *Ntp. Nagyszénás*, EU:C:2018:91, p. 32.

4 Se Hohfeld, W. N., *Some Fundamental Legal Conceptions as Applied in Judicial Reasoning*, *Yale Law Journal* 1913:23, s. 16–59. Se även Adestam, J., *Begreppet rättighet*, Dahlman, C. & Wahlberg, L. (red.), *Juridiska grundbegrepp*, Studentlitteratur AB, Lund, 2019, s. 273–293.

5 På ett liknande sätt har EU-domstolen vid fastställandet av beskattningsunderlaget använt termer som ”skyldigheter”, ”förpliktelser”, ”rättigheter” och ”rätt”. Se domen i mål C-250/14, *Air France – KLM*, EU:C:2015:841, pp. 26 & 42 och domen i mål C-295/17, *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, EU:C:2018:942, p. 48.

Eftersom Hohfelds terminologi handlar om rättsliga relationer är det också fråga om *rättsliga* förpliktelser. Sådana uppkommer som en konsekvens av en tillämpning av rättsnormer. Typiskt sett har parterna ingått ett avtal som erkänns eller skyddas av rättsordningen, men det kan också vara rättsliga förpliktelser som följer av författningstext eller vissa beslut från exempelvis myndigheter.<sup>6</sup> Givet detta påverkas oundvikligen också uppkomsten av rättsliga förpliktelser av de formalia eller procedurer som gäller i en viss medlemsstat. För svensk rätts del kan detta illustreras av att uppkomsten av en rättslig förpliktelse att överlåta fast egendom kräver att vissa formkrav beaktas.<sup>7</sup> I mervärdesskatterättsligt hänseende är det dock egenskaperna hos en uppkommen förpliktelse som sådan som ska ligga till grund för klassificeringen, snarare än detaljerna i de formalia eller procedurer som ger upphov till förpliktelsen i fråga.<sup>8</sup>

### 2.3 Ömsesidigt utbyte av prestationer: en *quid pro quo*

I *Apple and Pear Development Council mot Commissioners of Customs and Excise*<sup>9</sup> hade odlare av vissa frukter en rättslig förpliktelse att betala avgifter till en offentlighetsorganisation som främjade och marknadsförde de aktuella frukterna. Både organisationens inrättande och dess befogenhet att kräva avgifterna följde på en särskild författning. Förpliktelsen att utge avgift var dock ensidig på så sätt att den inte var villkorad av en kravrätt för odlarna att erhålla något preciserat tillhandahållande. I stället fick odlarna mer indirekta förmåner som ansågs komma hela branschen till godo. Därmed förelåg inget direkt samband mellan avgifterna och förmånerna, varför det inte heller var fråga om en transaktion som var föremål för mervärdesskatt.

Målet illustrerar att ett direkt samband kräver att parternas förpliktelser också måste vara ömsesidiga; det räcker inte att endast en tillhandahåller något eller utger ersättning. Således måste de rättsliga förpliktelserna att tillhandahålla en tjänst och att utge ersättning vara villkorade av varandra. Med detta avses att en tillhandahållares förpliktelse att tillhandahålla

6 Se härom även Kollman, J., *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2019, s. 89–91.

7 Se företrädesvis 4 kap. 1–3 §§ jordabalken (1970:994).

8 Innehållet i ett visst avtal kan utgöra en *indikation* på om det föreligger en viss rättslig förpliktelse, se exempelvis domen i mål C-392/11, *Field Fisher Waterhouse*, EU:C:2012:597, p. 23.

9 Mål C-102/86, *Apple and Pear Development Council mot Commissioners of Customs and Excise*, ECLI:EU:C:1988:120.

något är villkorad av att denne erhåller en kravrätt på betalning från mottagaren. På liknande sätt är mottagarens förpliktelse att betala villkorad av att tillhandahållandet för vilket ersättningen utges äger rum. Det är alltså fråga om en *quid pro quo*.<sup>10</sup>

#### 2.4 Bedömningstidpunkten

Sammantaget påkallar tillämpningen av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet alltså en bedömning av vilka rättsliga förpliktelser eller kravrätter som åligger eller innehas av parterna i en transaktion. Tidpunkten vid vilken förpliktelserna och kravrätterna ska föreligga är typiskt sett när en beskattningsbar leverans eller ett beskattningsbart tillhandahållande ”äger rum”.<sup>11</sup> Utifrån omständigheterna vid denna tidpunkt ska det bedömas vilka ersättningar som leverantören eller tillhandahållaren erhållit, men också vilka ersättningar som denne enligt artikel 73 ”skall erhålla” (vid en senare tidpunkt). Uttrycket ”skall erhålla” kan därmed uppfattas som att beskattningsunderlaget också innefattar ersättningar som vid bedömningstidpunkten inte mottagits av tillhandahållaren, men som kommer att mottas som en konsekvens av att motparten fullgör en rättslig förpliktelse vars förekomst kan konstateras vid tidpunkten för tillämpningen av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet.

### 3 JUSTERINGAR AV BESKATTNINGСУNDERLAGET

Artikel 73 i mervärdesskattedirektivet är som sagt den primära bestämmelsen för att fastställa vad som ska ingå i beskattningsunderlaget. Härutöver gäller också artiklarna 78 och 79 som oaktat vad som följer av artikel 73 föreskriver vissa särskilda justeringar av beskattningsunderlaget. Mer precist föreskriver artiklarna 78 och 79 b i mervärdesskattedirektivet uttryckligen vad som ska *ingå* eller *inte ingå* i beskattningsunderlaget.

Artikel 78 a i mervärdesskattedirektivet anger att beskattningsunderlaget ska inkludera värdet av ”[s]katter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten.” Därutöver följer av punkten b i samma artikel att även ”[b]ikostnader såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar förvärvaren” ska ingå i beskattningsunderlaget.

<sup>10</sup> Se även van Doesum, A., m.fl., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International B.V., Aalpen aan den Rijn, 2020 [cit. van Doesum m.fl.], s. 254–255

<sup>11</sup> Se artikel 63 i mervärdesskattedirektivet.

Vad i stället gäller det som uttryckligen *inte* ska ingå i beskattningsunderlaget anges två typer av prisjusteringar i punkterna a och b i första stycket i artikel 79 i mervärdesskattedirektivet. Det rör sig om "[p]risnedsättningar som rabatt för förtida betalning" och "[p]risreduktioner och rabatter som förvärvaren beviljas och som denne förvärvar vid den tidpunkt då transaktionen äger rum". I den juridiska litteraturen har det anförts att de justeringar som föreskrivs av dessa bestämmelser är överflödiga eftersom de redan kommer att beaktas vid en tillämpning av artikel 73.<sup>12</sup>

Som nämnts har en förpliktelse för någon att utföra en viss prestation också ett korrelat i form av en kravrätt för någon annan att motta prestationen.<sup>13</sup> Givet detta innefattar ett beskattningsbart tillhandahållande typiskt sett att en tillhandahållare är förpliktad att tillhandahålla en viss tjänst under villkoret att densamme har en kravrätt på att erhålla ersättning från mottagaren – en *quid pro quo*. Det finns dock inget som hindrar att tillhandahållaren på olika sätt preciserar eller uppställer alternativa villkor i sin kravrätt på att erhålla ersättning. Således är det fullt tänkbart att tillhandahållaren villkorar sin kravrätt så att en lägre ersättning godtas om den utges före en viss tidpunkt. Om så är fallet, och om betalning sker före den aktuella tidpunkten, är det den lägre ersättningen som ska ingå i beskattningsunderlaget enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet. Utifrån detta synsätt framstår därmed artikel 79 a som överflödig.

Ett liknande resonemang kan appliceras på artikel 79 b i mervärdesskattedirektivet. Om tillhandahållaren villkorar ersättningens storlek på att mottagaren uppnått en viss lojalitetsnivå, exempelvis på grund av uppnått antal beställningar, bonussystem eller liknande, så är det alltså även här fråga om ett eller flera villkor knutna till tillhandahållarens kravrätt på ersättning. Det viktigaste är att en eventuell nedsättning följer av de förpliktelser och kravrätter som innefattas av parternas rättsliga relation, oavsett om denna kommer till uttryck i ett eller flera formaliserade dokument. Således framstår det som att redan en tillämpning av artikel 73 föranleder samma utfall som det som uttryckligen regleras i artikel 79 b. Givet detta framstår alltså både artikel 79 a och b i mervärdesskattedirektivet som överflödiga, varför de i stället kan vara att betrakta som ett slags pedagogiska förtydliganden av hur beskattningsunderlaget ska fastställas.

<sup>12</sup> Se van Doesum m.fl., s. 275.

<sup>13</sup> Se avsnitt 2.2 ovan.

Vad så slutligen gäller nedsättningar av beskattningsunderlaget anger artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet att "[v]id avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer." Av ordalydelsen följer det särskilt att artikeln endast reglerar nedsättning som sker "efter det att transaktionen ägt rum". En systematisk läsning av mervärdesskattedirektivet talar för att det är fråga om samma händelse som när en leverans eller ett tillhandahållande "äger rum" enligt artikel 63, och som därmed som huvudregel föranleder att beskattningsunderlaget fastställs enligt artikel 73. Denna händelse får därmed förstås inträffa före de omständigheter som föranleder en tillämpning av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet.

Givet detta framstår ett typiskt händelseförlopp vara att det vid tillämpningen av artikel 73 först konstateras föreligga en förpliktelse att utge betalning som ska fullgöras senare. Detta är således tillräckligt för att inkludera värdet av förpliktelsen i beskattningsunderlaget.<sup>14</sup> Emellertid inträffar senare omständigheter som leder till att tillhandahållaren mottar en lägre ersättning. Om tillhandahållaren då inte kan hade kunnat sätta ned sitt beskattningsunderlag, så skulle en högre ersättning än vad som mottagits ligga till grund för uttaget av mervärdesskatt. Genom en tillämpning av artikel 90.1 blir utfallet i dessa situationer i stället "att mervärdesskatt dras av från det belopp som tjänsteleverantören *faktiskt* erhållit från sin kund".<sup>15</sup>

#### 4 IDENTIFIERADE TILLHANDAHÅLLANDEN OCH LEVERANSER

Enligt EU-domstolens rättspraxis kräver ett direkt samband att en ersättning utges i utbyte mot ett tillhandahållande eller en leverans som kan identifieras ("identifiable").<sup>16</sup> En sådan terminologi antyder att det närmast handlar om att precisera förpliktelsers innebörd på ett sådant sätt att det kan avgöras vilken eller vilka handlingar som ska anses konstituera ett

14 Se avsnitt 2.4 ovan.

15 Se domen i mål C-295/17, *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, EU:C:2018:942, p. 56 [kursivering tillagd].

16 Se den engelska språkversionen av domen i mål C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains*, EU:C:2007:440, p. 19. Den svenska språkversionen använder i stället den mindre träffande termen "individualiseras".

distinkt tillhandahållande av tjänster eller en distinkt leverans av varor i mervärdesskatterättsligt hänseende.

I *Kennemer Golf*<sup>17</sup> var frågan om årsavgifter som erlades av medlemmarna i en idrottsförening kunde utgöra ersättning för tillhandahållna tjänster, även om de medlemmar som aldrig eller endast vid enstaka tillfällen använde föreningens anläggningar ändå var förpliktade att erlägga årsavgifter. Det följer av domen att det faktum att avgiften var densamma oavsett utnyttjandet inte uteslöt att det var fråga om ”ömsesidiga prestationer som utväxlas” på så sätt att det fanns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tillgång till idrottsföreningens anläggningar och årsavgiften. Detta kan förstås som att förpliktelsen att betala årsavgiften hade ett direkt samband med det som identifierades som ett tillhandahållande av att *erbjuda tillgång* till de ifrågavarande anläggningarna.

EU-domstolen nådde en liknande slutats i *RCI Europe*<sup>18</sup>. Omständigheterna avsåg ett företag som erbjöd nyttjanderätter till tidsdelat boende (timeshare) i olika semesteranläggningar. Kunderna betalade en inträdesavgift för en viss tidsperiod, samt en årsavgift, och kunde därefter byta de ifrågavarande nyttjanderätterna med varandra. Givet detta, och efter att först ha tagit upp frågan om det förelåg ett direkt samband, konstaterade EU-domstolen i allt väsentligt att avgifterna utgjorde ersättning för ett tillhandahållande av en tjänst som bestod i – eller med andra ord skulle identifieras som – att underlätta byte av nyttjanderätter till tidsdelat boende.

I detta sammanhang är också *Le Rayon d'Or*<sup>19</sup> aktuellt. Det handlade om att den franska sjukförsäkringskassan utgav ett ”schablonbelopp för vård” till vissa inrättningar som drev äldreboenden. Frågan var särskilt huruvida tillhandahållandet skulle identifieras som vården som sådan, eller om det behövde undersökas vilka specifika vårdtjänster som erbjöds varje patient var för sig. EU-domstolen kom fram till att ”det aktuella tillhandahållandet av tjänster [...] bland annat kännetecknas av att tillhandahållaren alltid är tillgänglig för att ge de vårdtjänster som de boende behöver”. I sådana fall är det enligt domstolen inte nödvändigt att visa att en betalning är knuten till en identifierad vårdtjänst som vid ett visst tillfälle har tillhandahållits en boende för att det ska finnas ett direkt samband mellan tillhandahållandet och ersättningen (schablonbeloppet).

17 Mål C-174/00, *Kennemer Golf*, EU:C:2002:200.

18 Mål C-37/08, *RCI Europé*, ECLI:EU:C:2009:507.

19 Mål C-151/13, *Le Rayon d'Or*, EU:C:2014:185.

Målen ovan ger intrycket av att EU-domstolen har bedömt innebörden av rättsliga förpliktelser att utge ersättning för att därefter identifiera tillhandahållandena. Om utgångspunkten för en sådan bedömning är ersättningen, så framstår det som påkallat att fastställa hur mottagaren ska anses uppfatta den specifika transaktionens quid pro quo. Eller mer precist – vad ska mottagaren anses uppfatta ha en kravrätt på att bli tillhandahållen i utbyte mot ingåendet av sin förpliktelse att betala? Här finns det skäl för att mottagaren ska bedömas som en ”genomsnittskonsument” på det sätt som följer av EU-domstolens rättspraxis om ett eller flera tillhandahållanden.<sup>20</sup> Denna rättspraxis handlar nämligen om att avgöra vilken eller vilka handlingar som ska identifieras som ett enda tillhandahållande i olika typer av fall, i likhet med de ovan refererade målen.

## 5 ERSÄTTNING FÖR ETT IDENTIFIERAT TILLHANDAHÅLLANDE ELLER BETALNING FÖR EN SKADA

### 5.1 Gränsdragningsproblematiken

Det faktum att tillhandahållanden av tjänster kan vara svåra att identifiera kan ibland ha en avgörande betydelse för om någon mervärdesskatt över huvud taget ska utgå. Särskilt komplicerat kan det vara när det är fråga om gottgörelsebetalningar, kompensationer, skadestånd och dylikt.<sup>21</sup> Problematiken med att dra gränsen mellan sådana betalningar och en ersättning med direkt samband till en identifierad tjänst illustreras bäst genom ett utdrag ur EU-domstolens rättspraxis.

*Société thermale d'Eugénie-Les-Bains*<sup>22</sup> handlade om ett hotell som vid bokningen av rum uppbar en handpenning som förskottsbetalning. Om gästen fullföljde sin bokning och vistades på hotellet räknades handpenningen av mot priset för bokningen. Bolaget behöll emellertid handpenningen om gästen avbokade i förtid. Frågan i målet var om erläggandet av handpenningen vid avbokning kunde anses utgöra ersättning för ett identifierat tillhandahållande av tjänst. Svaret från EU-domstolen är inte helt enkelt att följa, men som det får förstås konstaterades det först att av-

20 Se bland annat domen i mål C-276/09, *Everything Everywhere*, EU:C:2010:730, p. 26. För mer om innebörden av begreppet genomsnittskonsument, se Lindgren Zucchini, G., *Composite Supplies in the Common System of VAT*, Örebro universitet, Örebro [cit. Lindgren Zucchini], s. 89–92.

21 Se härom förslaget till avgörande i mål C-295/17, *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, EU:C:2018:413, pp. 28–41.

22 Mål C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains*, EU:C:2007:440.

talets villkor om utgivande av handpenning var ett resultat av parternas avtalsfrihet. När avtalet ingicks uppkom därmed ett rättsförhållande som innefattade bland annat en förpliktelse för hotellet att upprätta handlingar i gästens namn och att boka dennes vistelse. Avtalet förpliktade också hotellet att tillgängliggöra rummet till gästen, vilket därmed också begränsade hotellets möjligheter att hyra ut samma rum till en tredje part. Denna förpliktelse följde dock enligt EU-domstolen inte av det faktum att gästen betalat handpenning, utan av avtalet om rumsuthyrning som sådant. Med andra ord var det inte utgivandet av handpenning som gav upphov till hotellets förpliktelse att hyra ut rummet till gästen, utan det följde av att parterna hade ingått avtalet. Att hotellet hade en kravrätt på att utfå handpenningen var endast ett av flera avtalsvillkor. Med andra ord förelåg inget direkt samband mellan gästens förpliktelse att utge handpenning och hotellets förpliktelse att hålla rummet tillgängligt. Härutöver tillade EU-domstolen att handpenningen utgjorde ett ”avtalsvite”, vilket erlades för den skada som uppkommer när gästen uteblir och som har till syfte att ge gästerna incitament att fullfölja sina förpliktelser. Sammantaget var det därmed inte fråga om en transaktion som var föremål för mervärdesskatt.

En liknande fråga aktualiserades senare i *Air France – KLM*<sup>23</sup>. Vid ett bolags försäljning av flygbiljetter förekom det att gästerna ibland inte utnyttjade sin resa genom att inte komma till ombordstigningen. I dessa fall behöll bolaget pengarna som resenärerna hade betalat för biljetten, varför frågan var om någon mervärdesskatt skulle utgå. Om resenärerna hade stigit ombord hade flygbolagets övriga förpliktelser enligt avtalet aktualiserats, bland annat att transportera resenären och dennes bagage, omhänderta dem under flygningen och slutligen ombesörja avstigning under säkra förhållanden. Genom biljetten hade resenären fram till avgångstidpunkten en kravrätt på att bolaget skulle utföra alla de nämnda handlingarna, förutsatt att resenären infann sig vid ombordstigningen. Om resenären inte infann sig uppstod enligt EU-domstolen inte heller någon skada för bolaget, varför priset för biljetten i sådana fall inte kunde anses vara ett skadestånd. Sammantaget fanns det således ett direkt samband mellan det betalade biljettpriset och, så som det får förstås, ett beskattningsbart tillhandahållande som bestod av resenärens tillgång till att genomföra en flygresa oavsett om denna möjlighet faktiskt nyttjades eller inte.

23 Mål C-250/14, *Air France – KLM*, EU:C:2015:841.

*Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*<sup>24</sup> handlade om ett företag som erbjöd telekommunikationstjänster. Kunderna kunde teckna sig för en viss bindningstid, vilket företrädesvis resulterade i lägre månadsavgifter under avtalstiden. Om kunderna sade upp avtalet före det att bindningstiden löpt ut, så fick de betala de återstående månadsavgifterna oavsett om de kom att nyttja tjänsterna eller inte. Givet detta kom EU-domstolen fram till att de återstående månadsavgifterna som betalades vid en uppsägning utgjorde ersättning för företagets tillhandahållna tjänster. Enligt domstolen, som hänvisade till domen i *Air France – KLM*<sup>25</sup>, hade kunderna trots allt haft möjlighet att nyttja de tjänster som företaget var förpliktade att tillhandahålla. Dessutom kunde inte kundernas betalning av återstående månadsavgifter utgöra någon form av skadestånd. I sådana fall hade nämligen företagets tjänster beskattats olika beroende på om kunden sade upp dem i förtid eller inte. Det var därmed fråga om tillhandahållanden som var föremål för mervärdesskatt oavsett om kunderna sade upp tjänsterna i förtid eller inte.

Målen ovan tycks i allt väsentligt handla om att dra gränsen mellan ersättningar som har ett direkt samband med ett identifierat tillhandahållande och betalningar för en skada.<sup>26</sup> Klassificeringen i detta avseende kan ha stor betydelse, förutsatt att EU-domstolen ska uppfattas som att betalningar för en skada inte ska ligga till grund för något uttag av mervärdesskatt. Vad domstolen emellertid anser innefattas i ett sådant skadebegrepp är oklart, utom såtillvida att en i nationell rätt förekommande kvalificering som skadestånd eller liknande inte tycks vara avgörande.<sup>27</sup>

## 5.2 Två typfall med potentiellt olika utfall

Som antytts ovan är en av de mer komplexa mervärdesskatterättsliga frågorna om – och i sådana fall hur – en nedsättning av beskattningsunderlaget ska ske när parternas avtal innehåller klausuler om viten, prisnedsättningar, skadestånd och andra liknande betalningar med anledning av att prestationer inte fullföljs fullt ut eller konformt med en förpliktelse. Utgångsläget är i detta avseende att man inte ska stirra sig blind på nämnda

24 Mål C-295/17, *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, EU:C:2018:942.

25 Mål C-250/14, *Air France – KLM*, EU:C:2015:841.

26 Vad gäller skadebegreppet, se särskilt domen i mål C-250/14, *Air France – KLM*, EU:C:2015:841, pp. 33–34.

27 Se förslaget till avgörande i mål C-295/17, *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, EU:C:2018:413, p. 34.

eller liknande begrepp som förekommer i medlemsstaternas nationella rättsordningar.<sup>28</sup> I stället kan uttrycken anses beteckna vissa typfall som ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv kan undersökas i termer av förpliktelser och kravrätter.

I ett första typfall, som kan sägas avse ett avtalsvite, föreligger en rättslig relation mellan en tillhandahållare av entreprenadtjänster och en mottagare. Tillhandahållaren utför entreprenadtjänsten mot villkoret att mottagaren har en förpliktelse att betala (quid pro quo). Härutöver har tillhandahållaren ensidigt förpliktat sig att betala en förutbestämd summa pengar för varje relevant tidsenhet, exempelvis vecka, som förflyter efter en viss tidpunkt. I detta fall finns det emellertid ingen förpliktelse hos mottagaren som kan ha ett direkt samband med tillhandahållarens förpliktelse, varför det inte kan vara fråga om ett ömsesidigt utbyte av prestationer eller en quid pro quo. Givet detta finns det inte något tillhandahållande av tjänster mot ersättning enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, vid sidan av det beskattningsbara tillhandahållandet av entreprenadtjänster. Sammantaget blir då effekten att om ett eller flera avtalsviten utfaller, så kan det inte påverka beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av entreprenadtjänster.

Jämfört med det ovan anförda, och om det avtal som reglerar parternas rättsliga relation justeras i vissa avseenden, kan andra mervärdesskatterättsliga effekter möjligen inträda. I ett annat typfall, som innefattar prisnedsättningar, har parterna ett avtal som ger upphov till en förpliktelse för ena parten att tillhandahålla entreprenadtjänster, vars fullgörande är villkorad av att densamme har en kravrätt på att motta ersättning från mottagaren. Villkoren i mottagarens förpliktelse att betala föranleder även att ersättningens storlek beror på om tillhandahållaren färdigställer entreprenaden vid en viss tidpunkt eller inte. Storleken på ersättningen minskar därmed för varje relevant tidsenhet som förflyter efter den relevanta tidpunkten och till dess att fullgörelse sker. När tillhandahållandet sedan äger rum, vilket bland annat kan förstås som när det fullgörs,<sup>29</sup> kan artikel 73 i mervärdesskattedirektivet tillämpas på så sätt att beskattningsunderlaget

28 Se domen i mål C-295/17, *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, EU:C:2018:942, p. 68.

29 Se avsnitt 2.4 ovan. Vad som avses med att ett tillhandahållande eller en leverans äger rum är inte helt entydigt, se härom Lindgren Zucchini, s. 217–219 och Henkow, O., *Financial activities in European VAT*, Kluwer Law International, Aalpen aan den Rijn, 2007, s. 247–248.

utgörs av priset efter eventuella prisnedsättningar som utfallit i enlighet med villkoren i mottagarens förpliktelse att utge ersättning.

Trots de olika mervärdesskatterättsliga utfallen ovan kan parternas förmögenhetsförhållanden sägas vara likadana i båda fallen; i det ena fallet får tillhandahållaren mindre betalt medan densamme i det andra fallet utger samma summa till mottagaren. Det framstår i sådana fall som märkligt om de mervärdesskatterättsliga kvalificeringarna innebär att den ena förmögenhetsminskningen leder till en nedsättning av beskattningsunderlaget, medan den andra inte gör det – särskilt om det skulle kunna hänga på detaljerna i hur avtalet skrivs. Således ska två förbehåll göras. Det första är att innebörden av en förpliktelse, flera olika förpliktelser eller villkor i dessa inte helt tydligt går att avgränsa. Den terminologi som används i denna artikel har alltså vissa fördelar för att beskriva gällande rätt, men den är varken given eller heltäckande. Vidare har både Generaladvokaten och EU-domstolen hänvisat till att skadestånd, avtalsviten och dylikt ska bedömas utifrån ”ett ekonomiskt synsätt”. Detta skulle kunna förstås som att ekonomiskt likvärdiga alternativ, såsom om förmögenhetsförhållandena är lika i de olika typfallen, ska föranleda likadana mervärdesskatterättsliga utfall.<sup>30</sup> Huruvida det i sin tur innebär att det som ovan betecknas som prisnedsättning eller avtalsvite ska påverka eller inte påverka beskattningsunderlaget går dock inte entydigt att besvara.

## 6 AVSLUTNING

I denna artikel har den grundläggande, men likväl svårfångade, innebörden av begreppet beskattningsunderlag undersökts. Även om vissa vinster i enkelhet och konkretion kan uppnås genom att undersöka relevanta rättsfakta i termer av förpliktelser, så är det nog inte möjligt att på ett tydligt sätt beskriva de aktuella reglernas tillämpningsområde på ett klart sätt. Det bör här också påpekas att artikelns begränsade format inte möjliggjort en fullständig redogörelse av samtliga rättsfall på området, varför vissa rättsfrågor som här inte tas upp kan vara intressanta att studera vidare med hjälp av Wesley N. Hohfelds terminologi om rättsliga relationer.

En insikt som följer av denna artikel är att innebörden av termen tillhandahållande av tjänster är otydlig, varför det också blir svårt att fastställa

<sup>30</sup> Se domen i mål C-295/17, *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, EU:C:2018:942, p. 61. Se även förslaget till avgörande i mål C-295/17, *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, EU:C:2018:413, pp. 45–50.

förekomsten av ett direkt samband med eventuella ersättningar som utges. Detta tycks också återspeglas av att rättspraxis på området ofta handlar om just tillhandahållanden av tjänster och deras beskattningsunderlag. Vad i stället gäller leveranser av varor kan vår gängse verklighetsuppfattning om varornas materiella karaktär begränsa vår föreställning hur vi kan interagera med dem. Med andra ord kan vi sägas ha en tydligare föreställning om vilka typer av handlingar, interaktioner eller ”leveranser” som är möjliga att företa med olika slags materiella tillgångar. Således kan det också framstå som lättare att uppfatta vad någon exempelvis kan tänkas vilja betala eller prestera i utbyte mot en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över vissa materiella tillgångar.

Å andra sidan kan det framstå som en fördel att det inte i alla avseenden är definierat på förhand vad som är en viss typ av tillhandahållande av tjänster eller vad någon kan tänkas vilja betala eller prestera i utbyte. Detta kan nämligen förklara varför det gemensamma systemet för mervärdesskatt fortfarande med framgång kan tillämpas på en uppsjö av olika typer av transaktioner, trots att systemet härstammar från 1970-talet. Härmed kan systemet möjligen också bättre lyckas med att uppnå sitt syfte att beskatta konsumtion – vad nu det begreppet egentligen innebär mer exakt.

*Giacomo Lindgren Zucchini är universitetslektor i skatterätt vid Juridiska institutionen, Stockholms universitet.*