

Mål C-622/23**Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

10 oktober 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Oberster Gerichtshof (Österrike)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

25 september 2023

Klagande:

rhtb: projekt gmbh

Motpart:

Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH

Oberster Gerichtshof har i egenskap av appellationsdomstol [utelämnas] i målet mellan klaganden rhtb: projekt gmbh (nedan kallad entreprenören), [utelämnas] 1220 Wien, [utelämnas] mot motparten Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH (nedan kallad beställaren), [utelämnas] 1010 Wien, [utelämnas] rörande 1 540 820,10 euro [utelämnas], beträffande entreprenörens överklagande av den dom som Oberlandesgericht Wien, i egenskap av appellationsdomstol, meddelat den 28 december 2022, mål 5 R 143/22v, 5 R 144/22s-66, och genom vilken den dom som Handelsgericht Wien meddelat den 30 juni 2022, mål 22 Cg 24/20b-51, ändrats, [utelämnas] fattat följande BESLUT:

1. Följande tolkningsfråga hänskjuts till Europeiska unionens domstol enligt artikel 267 FEUF:

Ska artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt jämförd med artikel 73 i samma direktiv tolkas så, att det belopp som beställaren är skyldig att betala entreprenören även om uppdraget inte utförs (i dess helhet), trots att entreprenören var beredd att tillhandahålla tjänsten, men hindrades från att göra detta på grund av omständigheter som är hänförliga till beställaren (till exempel en avbeställning av entreprenaden), ska vara föremål för mervärdesskatt?

2. [utelämnas][vilandeförklaring av målet]

Skäl

A. Faktiska omständigheter

1. Parterna (som båda utgör bolag med begränsat ansvar) ingick i slutet av mars 2018 ett entreprenadavtal, enligt vilket klaganden i egenskap av entreprenör skulle tillhandahålla motparten i egenskap av beställare anläggningsarbeten vid ett byggprojekt. Den avtalade ersättningen för entreprenaden uppgick till 5 377 399,69 euro, inklusive 896 233,28 euro mervärdesskatt på 20 %.

2. Efter att entreprenören hade påbörjat arbetet meddelade beställaren i slutet av juni 2018 att företaget inte längre ville utnyttja företagets tjänster.

3. Bakgrunden för uppsägningen var att direktören vid det beställande företaget hade förlorat tålamodet med uppdragstagarens direktör samt dessutom hade erhållit ett mer förmånligt anbud från ett annat företag.

4. Den 19 december 2018 utfärdade entreprenören den slutliga fakturan (krav på ersättning enligt avtalet på grund av omotiverad avbeställning av övriga byggnadstjänster), vilken uppgick till 1 607 695,07 euro jämte 20 % mervärdesskatt och med avdrag för 3 % för garantianspråk.

5. Entreprenören har sparat följande kostnader på grund av avbeställningen:

- 1 362 979 euro för material, utrustning och tjänster från underleverantörer.
- 1 578 591 euro för löner.
- 42 584 euro för ränta under byggtiden (1 %).
- 21 292 euro för risker i samband med projektet.

Sammantaget således 3 005 446 euro.

B. Parternas argument

6. **Entreprenören** yrkar ersättning på 1 540 820,10 euro. Bolaget anför att uppsägningen av entreprenadavtalet inte faller under dess ansvarsområde. Följaktligen har det enligt 1168 § Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (den allmänna civillagen, nedan kallad ABGB) i princip rätt att erhålla ersättning för hela entreprenaden. Efter avdrag för de kostnader som bolaget sparat har det på grund av den grundlösa uppsägningen av avtalet rätt till ersättning på 1 252 995 euro netto, således 1 503 594 euro brutto. Därjämte tillkommer 37 226,10 euro för de entreprenadarbeten som redan tillhandahållits med avdrag för de betalningar

som redan erhållits. Det yrkade beloppet omfattar bruttobeloppet för den grundlösa uppsägningen och den resterande delen av ersättningen för entreprenadarbetena.

7. **Beställaren** bestrider att ett entreprenadavtal har kommit till stånd. Entreprenören har redan erhållit en skälig ersättning för de anläggningsarbeten som tillhandahållits trots att det inte förelåg någon rättslig grund. Det föreligger inte någon ytterligare rätt till ersättning enligt 1168 § ABGB.

C. Det hittillsvarande förfarandet

8. **Domstolen i första instans** biföll talan och fann att ett entreprenadavtal hade kommit till stånd. Beställaren hade utan skälig anledning sagt upp avtalet. Entreprenören ansågs därför ha rätt till ersättning enligt 1168 § ABGB, med avdrag för de kostnader som bolaget har sparat, trots att uppdraget endast delvis har utförts. Utan någon närmare motivering ålade domstolen i första instans även beställaren att betala den mervärdesskatt på 250 599 euro som ingick i det yrkade beloppet för de entreprenadarbeten som inte hade tillhandahållits, men för vilka ersättning skulle utgå enligt 1168 § ABGB.

9. **Appellationsdomstolen** ändrade domen genom att talan bifölls med avseende på 1 290 221,10 euro [utelämnas] och ogillades med avseende på 250 599 euro [utelämnas]. Ett entreprenadavtal har kommit till stånd. Ett krav på ersättning enligt 1168 § stycke 1 första meningen ABGB uppkommer även om entreprenaden inte utförs, men entreprenören var beredd att tillhandahålla tjänsten och slutgiltigt hindrats från att göra detta på grund av omständigheter som är hänförliga till beställaren. Entreprenören måste visserligen vara redo att tillhandahålla tjänsten vid denna tidpunkt, men denna skyldighet bortfaller med verkan för framtiden genom avbeställningen. Beställaren fullgör inte den begränsade rätten till ersättning för entreprenaden mot en motprestation från entreprenören och – eftersom inget utbyte av tjänster äger rum – omfattas den inte heller av mervärdesskatt. Det yrkade beloppet omfattade mervärdesskatt på 250 599 euro. Talan ogillades i detta hänseende.

10. Båda parterna överklagade till **Oberster Gerichtshof**, vilken genom beslut som meddelats idag ogillade **beställarens överklagande**, genom vilket denne fortsatt bestrider att ett entreprenadavtal har kommit till stånd mellan parterna, med den huvudsakliga motiveringen att det inte krävs någon ändring av underinstansernas bedömning att ett sådant entreprenadavtal föreligger. Således ska denna rättsliga bedömning ligga till grund för det fortsatta förfarandet.

11. **Oberster Gerichtshof** ska sedan enbart pröva **entreprenörens överklagande**, genom vilket denne huvudsakligen yrkar att domen i första instans ska fastställas, med motiveringen att bolaget även har rätt att erhålla mervärdesskatt för sitt krav enligt 1168 § ABGB, eftersom detta krav är mervärdesskattepliktigt på grund av unionsrättsliga överväganden för vilka redogjorts närmare i detalj.

D. Tillämplig unionslagstiftning

12. I artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat direktivet) anges att ”[t]illhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap” ska vara föremål för mervärdesskatt.

I artikel 9.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

14. I artikel 24.1 direktivet föreskrivs följande:

”Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

15. I artikel 73 i direktivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

E. Nationell lagstiftning

E. 1. Civilrätt

16. 1168 § ABGB innehåller bestämmelser för det entreprenadavtal som ska prövas i förevarande mål. I första stycket första meningen i denna bestämmelse föreskrivs följande:

”Näringsidkaren har rätt att erhålla den avtalade ersättningen även om entreprenaden inte genomförs om vederbörande var beredd att tillhandahålla tjänsten, men hindrats från detta på grund av omständigheter som är hänförliga till beställaren. Från denna ersättning ska emellertid göras avdrag för de belopp som, till följd av att arbetet inte har utförts, näringsidkaren har sparat in eller har intjänat genom annan användning, eller avsiktlig underlåtit att intjäna”.

Enligt fast praxis från Oberster Gerichtshof har näringsidkaren inte någon rätt att utföra eller slutföra entreprenaden. Beställaren kan tvärtom enligt eget gottfinnande hindra att entreprenaden påbörjas eller slutförs (RS0021809, samt även RS0021831, RS0025771). I förevarande fall innebär detta att beställarens nekande från juni 2018 att ta emot ytterligare tjänster från entreprenören medför att genomförandet av (den återstående delen av) entreprenaden (slutgiltigt) förhindras och att ovannämnda bestämmelse blir tillämplig. Avbeställningen av entreprenaden medför – som ytterligare rättsföljd – att avtalsförhållandet upphör i förtid. Genom avbeställningen bortfaller näringsidkarens skyldighet till (ytterligare) fullgörelse, utan att det krävs någon uppsägning från näringsidkarens sida (7 Ob 43/14w, 8 Ob 131/17y). Rätten enligt 1168 § stycke 1 första meningen ABGB utgör ett krav på ersättning och inte något skadeståndsanspråk (RS0021875).

E.2. Skatterätt

Enligt 1 § stycke 1 punkt 1 i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG) är en näringsidkares leveranser och andra tillhandahållanden som sker mot ersättning inom landet och inom ramen för dennes näringsverksamhet mervärdesskattepliktiga. Beskattning sker även om transaktionen genomförs på grundval av en lagenlig eller administrativ rättsakt och även om transaktionen anses ha genomförts med stöd av en bestämmelse i lag.

18. Det finns inte någon rättspraxis (från högsta instans) vad gäller frågan huruvida den ”ersättning” som ska betalas i förevarande mål enligt 1168 § stycke 1 första meningen ABGB är mervärdesskattepliktigt enligt 1 § stycke 1 punkt 1 UStG.

19. I doktrinen förespråkas till övervägande del följande uppfattning: Den aktuella ersättningen enligt 1168 § stycke 1 andra meningen ABGB motsvaras endast av en beredskap från den berättigade personen att tillhandahålla prestationen (och inte av något faktiskt tillhandahållande av prestationen). Detta gör att den i princip inte omfattas av mervärdesskatt såvida det inte tillkommer ytterligare omständigheter [utelämnas].

20. Även i riktlinjerna från det österrikiska federala finansministeriet av den 4 november 2015, BMF-010219/0414-VI/4/2015 (nedan kallade UStR 2000), vilka enbart riktar sig till de nationella skattemyndigheterna, föreskrivs i punkt 15 att betalningar som en avtalspart (i regel köparen) ska erlagga vid förtida uppsägning av avtalet, inte är mervärdesskattepliktiga.

F. Motivering av tolkningsfrågan

21. F.1. Såsom anges under E.2, skulle det krav som framställts i talan enligt den rådande uppfattningen i österrikisk doktrin inte vara mervärdesskattepliktiga

och således skulle entreprenörens överklagande, vilket enbart hänför sig till den mervärdesskatt som omfattas av yrkandena, inte vara motiverat.

22. F.2. Mot bakgrund av EU-domstolens senare praxis i mål där omständigheterna liknar de i förevarande mål uppkommer emellertid tvivel huruvida den rådande uppfattningen inom österrikisk doktrin är förenlig med unionsrätten.

23. F.2.1. I de förenade målen Air-France/KLM, C-250/14 och Hop!-Brit Air SAS, C-289/14 (EU:C:2015:841) har EU-domstolen genom dom av den 23 december 2015 slagit fast att artiklarna 2.1 och 10.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 1999/59/EG av den 17 juni 1999, därefter ändrat genom rådets direktiv 2001/11/EG av den 20 december 2001 ska tolkas på så sätt att ett flygbolags utfärdande av biljetter är mervärdesskattepliktigt, när de utfärdade biljetterna inte utnyttjas av passagerarna och dessa inte kan få biljetterna återbetalda.

24. F.2.2. I målet Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia, C-295/17 (EU:C:2018:942) har EU-domstolen genom dom av den 22 november 2018 fastställt följande:

1. Artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det i förväg fastställda belopp som betalas till en näringsidkare av en kund som i förtid, eller av en anledning som är hänförlig till kunden, säger upp ett tjänsteavtal som anger en minsta bindningstid – varvid detta belopp motsvarar det belopp som näringsidkaren skulle ha erhållit under återstående bindningstid om uppsägning inte hade skett, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva – ska anses utgöra ersättning för en tjänst som tillhandahålls mot ersättning och därmed vara föremål för mervärdesskatt.

2. Följande omständigheter saknar avgörande betydelse vid kvalificeringen av det belopp som i förväg fastställts i tjänsteavtalet och som kunden ska betala vid förtida uppsägning av avtalet; den omständigheten att syftet med detta schablonbelopp dels är att avhålla kunderna från att inte iaktta den minsta bindningstiden, dels att utgöra ersättning för den skada som operatören åsamkas med anledning av att denna bindningstid inte iakttas; den omständigheten att den ersättning som en handelsagent uppbär med anledning av att avtal med en minsta bindningstid ingås är högre än den ersättning som utgår med avseende på avtal utan någon sådan bindningstid samt den omständigheten att detta belopp enligt nationell rätt kvalificeras som avtalsvite.

25. F.2.3. I målet Vodafone Portugal, C-43/19 (ECLI:EU:C:2020:465) har EU-domstolen genom dom av den 11 juni 2020 slagit fast att artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för

mervärdesskatt ska tolkas så, att belopp som en näringsidkare uppbär vid förtida uppsägning, av skäl hänförliga till kunden, av ett avtal om tillhandahållande av tjänster, enligt vilket en bindningstid ska iakttas i utbyte mot att kunden beviljas förmånliga affärsvillkor, ska anses utgöra betalning för ett tillhandahållande av en tjänst mot ersättning, i den mening som avses i denna bestämmelse.

26. F.3. Ovannämnda domar från EU-domstolen och förevarande mål har gemensamt att det är frågan om ett penningbelopp som utgör en ersättning som ursprungligen grundas på ett avtal om tillhandahållande av en tjänst, vilket även (åtminstone delvis) ska betalas om tjänsten inte utnyttjas på grund av omständigheter som är hänförliga till mottagaren (köparen, beställaren).

27. Detta talar för att den här aktuella ”ersättningen” enligt 1168 § stycke 1 första meningen ABGB är mervärdesskattepliktig (omsättningsskattepliktig).

28. F.4. Det föreligger emellertid vissa skillnader när det gäller omständigheterna i ovannämnda domar från EU-domstolen och i det här aktuella målet.

29. F.4.1. I de förenade målen Air-France/KLM, C-250/14 och Hop!-Brit Air SAS, C-289/14 (EU:C:2015:841) var det aktuella flygbolaget skyldigt att tillhandahålla sina kunder den aktuella flygtjänsten vid tidpunkten för den bokade avgångstiden, respektive fortfarande inom giltighetstiden. Denna (fasta) tjänst (eller tjänst som ska tillhandahållas inom en viss giltighetstid) kunde flygbolaget inte tillhandahålla enbart av den anledningen att kunden befann sig i dröjsmål genom att inte ha inställt sig, respektive inte ha utnyttjat tjänsten under giltighetsperioden.

30. I förevarande mål var den klagande entreprenören sedan den tidpunkt som beställaren avbeställde entreprenaden inte längre skyldig att tillhandahålla de (återstående) entreprenadarbetena (se E.1.). Även om mervärdesskatteplikten i princip ska bedömas oberoende av huruvida det underliggande avtalsförhållandet fortfarande består och är giltigt [utelämnas], skulle det med hänsyn till uppsägningen av avtalet i förevarande mål – oberoende av uttrycket ”ersättning” i 1168 § stycke 1 första meningen ABGB – kunna ifrågasättas huruvida villkoret på ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och den erhållna ersättningen (se EU-domstolen Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia, C-295/17 [EU:C:2018:942], punkt 39 och följande punkter) är uppfyllt och huruvida den klagande entreprenören fortfarande utgör en ”leverantör”, respektive ”tillhandahållare” och den svarande beställaren fortfarande utgör en ”förvärvare” i den mening som avses i artikel 73 i direktivet.

31. F.4.2. I målen Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia, C-295/17 (ECLI:EU:C:2018:942) och Vodafone Portugal, C-43/19 (EU:C:2020:465) var det emellertid fråga om avtal på obestämd tid, till skillnad från förevarande mål som hänför sig till ett entreprenadavtal, där syftet är att ett visst resultat ska uppnås.

32. Dessutom framgår det av de båda avgörandena att det belopp som skulle betalas vid en förtida uppsägning från kunden av ett tjänsteavtal med en minsta bindningstid i visst hänseende fortfarande har karaktär av ersättning, eftersom ”en uppsägning av avtalet under bindningstiden motiverar att det utges ersättning i form av kompensation för att [återfå] kostnader för subventionerad telefon, installation eller aktivering av tjänsten eller andra erbjudanden” (C-43/19, punkt 24), respektive utgör ”ersättning för den skada som operatören åsamkas med anledning av att denna bindningstid inte iakttas; den omständigheten att den ersättning som en handelsagent uppbär med anledning av att avtal med en minsta bindningstid ingås är högre än den ersättning som utgår med avseende på avtal utan någon sådan bindningstid” (C-295/17, andra svaret).

33. Det här aktuella kravet enligt 1168 § stycke 1 första meningen ABGB kan emellertid inte anses utgöra någon sådan motsvarande ersättning.

G. [utelämnas] [vilandeförklaring av målet]

[utelämnas]

Wien den 25 september 2023

[utelämnas]