

Målnummer:	7735-06	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2007-06-28		
Rubrik:	Avbrottsersättning enligt ellagen har inte ansetts utgöra en prisnedsättning i mervärdesskattelagens mening. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 7 kap. 6 § första stycket 3 mervärdesskattelagen (1994:200)• 10 kap. 12 § ellagen (1997:857)• Artikel 90.1 i rådets direktiv 2006/112/EG• Artikel 11 C.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EG-domstolens dom i mål C-317/94, Elida Gibbs• EG-domstolens dom i mål C-86/99, Freemans		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Fortum Distribution AB (Fortum) bl.a. följande. Från och med den 1 januari 2006 skall innehavare av nätkoncession enligt 10 kap. 10-12 §§ ellagen (1997:857) betala "Avbrottsersättning" till elanvändare för längre oplanerade avbrott. "Avbrottsersättningen" beräknas enligt en schablonmodell som utgår från årlig nätkostnad och en tidsfaktor, med ett tak motsvarande 300 procent av kundens nätkostnad. Fråga har uppkommit om hur den ersättning som nätföretagen har att utge till kunderna skall hanteras ur ett mervärdesskatteperspektiv. Fortum önskar svar på följande frågor. - Fråga 1. Skall den lagstadgade "Avbrottsersättningen" som sökanden kan komma att utbetala enligt 10 kap. 10-12 §§ ellagen betraktas som en sådan nedsättning av priset som minskar beskattningsunderlaget och således ger sökanden en rätt att med stöd av 13 kap. 24 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, sätta ned tidigare redovisad utgående mervärdesskatt, eller som en sådan ersättning som ligger utanför mervärdesskatteområdets tillämpningsområde och således inte påverkar sökandens mervärdesskatteredovisning? - Fråga 2. Har den omständigheten att "Avbrottsersättningen" i vissa extremfall kan uppgå till 300 procent av elanvändarens beräknade årliga nätkostnad någon betydelse och i så fall vilken för Skatterättsnämndens ställningstagande enligt punkten 1? - Fortums inställning är följande. Det nätavbrott som utgör grunden för att en rätt till "Avbrottsersättning" skall uppkomma utgör ett fel i det successiva tillhandahållande som åtagandet från sökanden innebär. Det finns ett avtalsförhållande mellan parterna, vilket utgör grunden för ersättningen, samt ett direkt och omedelbart samband mellan beställda tjänster och de medel som ska återbetalas genom "Avbrottsersättningen". I händelse av nätavbrott inträder inte, i avsaknad av utbetalning på grund av dokumenterat liden skada, någon annan effekt hos elanvändaren än att räkningen för överförd ström minskar samt att den förbrukningsstyrda nätavgiften därmed också minskar. Det faktiska vederlaget mellan parterna kommer således genom den utbetalade "Avbrottsersättningen" att minska. Sammantagna talar dessa omständigheter för att "Avbrottsersättningen" skall betraktas som en prisnedsättning på grund av fel i det avtalade tillhandahållandet. Att avbrottsersättningen regleras i tvingande lagstiftning, i den i övrigt välreglerade nätverksamheten, bör, enligt sökandens bedömning, inte påverka denna bedömning.

Skatterättsnämnden (2006-11-22, Wingren, ordförande, Edlund, Alhager,

Odéen, Ohlson, Peterson, Rabe) yttrade: Förhandsbesked. - Samtliga frågor - Betalningen till elanvändaren av en avbrottsersättning enligt reglerna om sådan ersättning i ellagen medför inte att beskattningsunderlaget skall minskas med motsvarande belopp. - Motivering. - Vid försäljning av varor och tjänster utgörs beskattningsunderlaget vid beräkningen av mervärdesskatten av ersättningen, dvs. allt det som säljaren har erhållit eller skall erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part. I beskattningsunderlaget skall enligt 7 kap. 6 § första stycket ML inte ingå 1. belopp varmed priset i enlighet med vad som avtalats sätts ned på grund av betalning före förfallodagen, 2. belopp som svarar mot prisnedsättningar och rabatter till kunden vilka medges vid tidpunkten för tillhandahållandet, eller 3. belopp som svarar mot prisnedsättning som ges efter det att tillhandahållandet ägt rum. Enligt andra stycket skall dock i det under 3 angivna fallet beloppet ingå i beskattningsunderlaget om den skattskyldige och kunden avtalat om detta. - Om säljaren lämnar sådan nedsättning av priset som avses ovan i 1 och 3 och avtal enligt andra stycket inte ingåtts skall han enligt 11 kap. 10 § första stycket utfärda en handling eller ett meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan (kreditnota). Detta gäller även vid det under 2 angivna fallet om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura. - Övriga fall då minskning av beskattningsunderlaget får ske är vid återtagande av vara på grund av förbehåll om återtaganderätt i vissa fall enligt 7 kap. 6 § tredje stycket och om en förlust uppkommer på den skattskyldiges fordran som avser ersättning för en vara eller tjänst (kundförlust) enligt 7 kap. 6 § fjärde stycket. - I det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) finns motsvarande bestämmelser om beskattningsunderlaget vid rabatter och andra prisnedsättningar i artikel 11 (jfr prop. 2002/03:5 s. 71 ff.). - Några bestämmelser utöver de nu redovisade som medger att beskattningsunderlaget får minskas finns inte i ML eller sjätte direktivet. - Nämnden gör följande bedömning. - Enligt 10 kap. 10 § första stycket ellagen har elanvändare rätt till avbrottsersättning om överföringen av el avbryts helt under en sammanhängande period om minst tolv timmar. Enligt andra stycket föreligger dock inte denna rätt om avbrottet beror på elanvändarens försummelse eller på andra omständigheter som i princip är utanför koncessionshavarens kontroll. Avbrottsersättningen skall enligt 11 § betalas av den som har koncession för det elnät till vilket elanvändaren är direkt ansluten. Den ersättningskyldige har enligt 16 §, i den mån avbrottet är hänförligt till ett fel i en annan koncessionshavares ledningsnät, rätt att från denne få ersättning för vad som betalats till elanvändaren i avbrottsersättning. I 12 § ges vissa bestämmelser om avbrottsersättningens beräkning som görs efter vissa procentsatser av elanvändarens beräknade årliga nätkostnad. Avbrottsersättningen för en avbrottsperiod skall uppgå till högst 300 procent av denna kostnad. - Bestämmelserna om avbrottsersättning har ett preventivt syfte och skall motivera nätföretagen att öka säkerheten i elnäten. Avbrottsersättningen kan enligt 10 kap. 9 § första stycket ellagen inte avtalas bort till nackdel för elanvändaren. Avbrottsersättning får ses som ett slags skadestånd och skall enligt nämnda paragrafs andra stycke avräknas från ett eventuellt skadestånd som på grund av samma elavbrott skall ges ut enligt andra bestämmelser i ellagen eller annan lag. Avbrottsersättningen kan också jämkas enligt 13 § om den är oskäligt betungande med hänsyn till de ekonomiska förhållandena hos den ersättningskyldige. - Av de ovan angivna bestämmelserna i 7 kap. 6 § första stycket ML, varvid närmast punkten 3 aktualiseras, får anses framgå att dessa bestämmelser reglerar nedsättning av priset på frivilliga affärsmässiga grunder i enlighet med avtalade villkor mellan säljaren och köparen angående tillhandahållandet av varan eller tjänsten. Betalningen av avbrottsersättningen däremot utgår på grund av en särskild lagreglering. Utbetalningen av avbrottsersättningen i enlighet med reglerna utgår således inte på grund av ett avtal. Med hänsyn härtill och då övriga nedsättningsgrunder i den nämnda paragrafen inte är aktuella kan någon nedsättning av beskattningsunderlaget avseende erhållna nätavgifter med avbrottsersättningsbeloppet inte medges. - I den mån ansökan inte har besvarats genom förhandsbeskedet avvisas den.

Fortum överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att den lagstadgade avbrottsersättning som bolaget kunde komma att utbetala enligt 10 kap. 10-12 §§ ellagen utgjorde en sådan nedsättning av priset som skulle minska beskattningsunderlaget och ge bolaget rätt att med stöd av 13 kap. 24 § ML sätta ned tidigare redovisad utgående mervärdesskatt. Fortum anförde bl.a. följande. Ett skadestånd utgör i de allra flesta fall en ersättning som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt och som därför inte skall beläggas med mervärdesskatt. Detta gäller dock endast sådan ersättning som faktiskt utgör ett skadestånd i civilrättslig mening. Det finns inte något stöd för att behandla en ersättning som anses utgöra "ett slags skadestånd" på samma sätt som ett civilrättsligt skadestånd. - Skatterättsnämnden synes anse att bestämmelsen i 7 kap. 6 § första stycket 3 ML endast är tillämplig i de fall då en prisnedsättning medges på avtalsrättsliga grunder. Om en konsument köper en vara som i efterhand visar sig vara behäftad med fel och konsumenten med anledning härav blir berättigad till en prisnedsättning enligt konsumentköplagen (1990:932) leder en sådan slutsats som nämnden dragit till att prisnedsättningen inte kommer att påverka beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. Detta kan inte vara riktigt. - Fortum vill dessutom påpeka att arbetet med att införa klausuler om avbrottsersättning i de allmänna avtalsvillkor som bolaget tillämpar påbörjades omedelbart efter införandet av de aktuella bestämmelserna i ellagen och att Fortums skyldighet att utge avbrottsersättning numera framgår av de allmänna avtalsvillkoren. - Vidare står Skatterättsnämndens ställningstagande i strid med vad som följer av EG-rätten. Av EG-domstolens dom i bl.a. mål nr C-317/94, Elida Gibbs, framgår mycket tydligt att det som får beskattas inte får överstiga vad den skattskyldige uppburit för sitt tillhandahållande (punkt 19 i domen).

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2007-06-28, Billum, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Fortum är ett elnätsföretag som ansluter elanvändare till nätet för överföring av el. För sina tjänster tar Fortum ut en nätavgift som består av en större fast och en mindre rörlig del. Under ett avbrott i elöverföringen får elanvändaren betala den fasta avgiften medan den rörliga avgiften bortfaller. Enligt bestämmelser som infördes i ellagen med verkan från år 2006 kan Fortum i händelse av ett oplanerat avbrott i överföringen av el bli skyldig att utge s.k. avbrottsersättning till elanvändaren. Frågan i målet är om utbetalning av sådan avbrottsersättning skall anses som en nedsättning av den nätkostnad elanvändaren enligt avtal betalat till Fortum.

Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för annan omsättning än uttag bestäms med utgångspunkt i ersättningen, dvs. allt det som säljaren har erhållit eller skall erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten (7 kap. 2-3 a §§ ML).

Enligt 7 kap. 6 § första stycket 3 ML skall i beskattningsunderlaget inte ingå belopp som svarar mot prisnedsättning som ges efter det att tillhandahållandet ägt rum om inte annat följer av andra stycket. I andra stycket föreskrivs att i beskattningsunderlaget skall ingå belopp som avses i första stycket 3 om den skattskyldige och hans kund avtalat om detta.

Bestämmelsen om prisnedsättning i efterhand har sin motsvarighet i artikel 90.1 i rådets direktiv 2006/112/EG, vari anges att vid nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum skall beskattningsunderlaget sättas ned i motsvarande omfattning. Bestämmelsen fanns före den 1 januari 2007 i artikel 11 C.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, 77/388/EEG. Denna artikel hänförs sig enligt EG-domstolen till normalfallet med avtal direkt ingångna mellan två avtalsparter, se bl.a. EG-domstolens avgörande i mål nr C-317/94, Elida Gibbs, p. 31 och i mål nr C-86/99, Freemans, p. 32-33.

Bestämmelser om avbrottsersättning finns i 10 kap. ellagen. Där framgår att elanvändare har rätt till avbrottsersättning om överföringen av el avbryts helt under en sammanhängande period om minst tolv timmar (10 § första stycket). Avbrottsersättningen beräknas schablonmässigt som viss procent av elanvändarens årliga nätkostnad (12 §). För avbrott som uppgår till minst tolv men högst 24 timmar uppgår ersättningen till 12,5 procent av den årliga nätkostnaden. För varje 24-timmarsperiod som avbrottet därutöver pågår tillkommer ytterligare ersättning med 25 procent av den årliga nätkostnaden. För en och samma avbrottsperiod uppgår ersättningen till högst 300 procent av den årliga nätkostnaden. Avbrottsersättningen skall avräknas från skadestånd som enligt andra bestämmelser i ellagen eller annan lag betalas på grund av samma elavbrott (9 §) och kan jämkas om den är oskäligt betungande med hänsyn till de ekonomiska förhållandena hos den ersättningskyldige (13 §).

Av förarbetena till bestämmelserna framgår bl.a. följande (prop. 2005/06:27 s. 41). Avbrottsersättningen utgör en schabloniserad ersättning för såväl utevaron av el som elavbrottets följd effekter. Det huvudsakliga syftet med ersättningen är preventivt och skall förmå nätföretagen att ordna sina nät så att de blir leveranssäkra. Avbrottsersättningen fyller även funktionen att på ett enkelt sätt kompensera elanvändaren för ekonomiska förluster som följt i elavbrottets spår.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Bestämmelserna om avbrottsersättningens storlek i 10 kap. 12 § ellagen innebär att det inte utgår någon ersättning om elavbrottet varar kortare tid än tolv timmar. För elavbrott som överstiger tolv men inte 24 timmar uppgår ersättningen till 12,5 procent av elanvändarens årliga nätkostnad, vari inräknas såväl den fasta som den rörliga delen av nätkostnaden. Avbrottsersättningen i ett fall där elavbrottet uppgår till ett halvt dygn motsvarar således beloppsmässigt elanvändarens nätkostnad för ca en och en halv månad. En motsvarande diskrepans mellan ersättning och nätkostnad gäller för den ersättning som utgår vid längre elavbrott, varvid även kan noteras att den maximala ersättningen för ett och samma avbrott kan uppgå till 300 procent av den årliga nätkostnaden.

Som framgår av de uttalanden som gjorts i förarbetena är det huvudsakliga syftet med bestämmelserna om avbrottsersättning preventivt och avsett att påverka nätföretagen att förbättra leveranssäkerheten. Detta bekräftas enligt Regeringsrättens uppfattning av vad som ovan sagts om beräkningen av avbrottsersättningen. Därtill kommer att ersättningen har ett reparativt syfte som avser att täcka sådana ekonomiska skador som vanligtvis ersätts genom skadestånd samt att utgiven avbrottsersättning i sin helhet skall avräknas från ett eventuellt skadestånd. Det anförda leder till slutsatsen att det inte finns något sådant samband mellan avbrottsersättningen och elanvändarens fasta nätkostnad under avbrottstiden som avses i bestämmelsen om prisnedsättning i 7 kap. 3 § första stycket 3 ML. Den omständigheten att villkoren för avbrottsersättning numera framgår av de allmänna avtalsvillkor som Fortum tillämpar saknar betydelse i sammanhanget eftersom rätten till ersättning följer direkt av tvingande lagbestämmelser. Avbrottsersättningen skall därför inte påverka beskattningsunderlaget.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2007-05-30, föredragande Lundström, målnummer 7735-06

Sökord: Förhandsbesked mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 2005/06:27 s. 41-42
