

---

# MERVÄRDESSKATT OCH UPPHANDLING – HUR MAN LÄGGER MYCKET TID PÅ ATT SLÅ IN EN ÖPPEN DÖRR\*

Erik Olsson och Christian Merseburg\*\*

---

## 1. INLEDNING

De senaste åren har vi i olika sammanhang stött på frågan om en kommuns betalning till en fastighetssäljare av ersättning för mervärdesskatt som utbetalas av Skatteverket till kommunen enligt 2 § lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund ("LEMK") och som sker med stöd av en av säljaren utfärdad uttagshandling som avses i 8 kap. 19 § mervärdesskattelagen (1994:200) ("ML") (dvs. betalning enligt en så kallade Ludvika-modellen) utgör ersättning i den bemärkelse som avses i det upphandlingsrättsliga kontraktsbegreppet.

Frågan är speciell såtillvida att dess förståelse kräver förhållandevis djupgående kunskaper om såväl upphandlingsrätt som skatterätt och redan frågan, åtminstone såsom den formulerats ovan, kan te sig svårtillgänglig för de flesta. Inte desto mindre är det en fråga av stor ekonomisk betydelse för i princip alla exploateringsprojekt och att en kommun "går fel" i denna fråga kan innebära tillräckligt stora merkostnader för att en exploatering inte längre ska vara ekonomiskt hållbar. Det långa talets korta mening är således att det rör sig om en teoretiskt knepig fråga som potentiellt har stora praktiska konsekvenser.

Anledningen till att det är utmanande är egentligen inte rättsfrågan som sådan, den är förhållandevis enkel, utan den tvärrättsliga begreppsapparaten i vilken rättsfrågan befinner sig. Ett annat sätt att beskriva det är att frågan endast kan förstås av den som behärskar mervärdesskatterätt medan svaret endast kan

---

\* Artikeln har genomgått peer review-granskning.

\*\* Erik Olsson är advokat och delägare vid Advokatfirman Kahn Pedersen där han uteslutande arbetar med offentlig upphandling. Christian Merseburg är Tax Director och av FAR auktoriserad skatterådgivare vid BDO och arbetar i huvudsak med mervärdesskatt på fastigheter.

ges av någon som behärskar upphandlingsrätt. För att tillse att rätt svar ges på rätt fråga krävs således att två sådana personer förstår varandra och vad som följer nedan kan kanske bäst beskrivas just så; ett försök att förstå varandras rättsområden.

Vi har disponerat vårt försök på följande sätt. Vi inleder, i avsnitt 2, med att beskriva den så kallade Ludvika-modellen, vilket är den mervärdesskatterättsliga miljön i vilken frågan uppkommer. Därefter redogör vi, i avsnitt 3, för det upphandlingsrättsliga ersättningsbegreppet, vilket är det begrepp som avgör om upphandlingsskyldighet kan uppkomma inom ramen för en Ludvika-modell. I avsnitt 4 tillämpar vi sedan det upphandlingsrättsliga ersättningsbegreppet på sådan ersättning som utgår inom ramen för Ludvika-modellen. I avsnitt 5 diskuterar vi frågan hur sådan ersättning, för det fall den ska anses utgöra en ersättning i upphandlingsrättsligt avseende, ska beräknas. Och slutligen, i avsnitt 6, testar vi vår bedömning i en så kallad syftesanalys för att säkerställa att den inte framstår som oförenlig med upphandlingsrättens övergripande syften om fri rörlighet.

## 2. VAD ÄR LUDVIKA-MODELLEN?

### 2.1 Vilket syfte fyller en uttagshandling enligt 8 kap. 19 § ML?

Huvudregeln enligt 3 kap. 1 § ML är att alla intäkter från försäljning av tjänster och varor medför skatteplikt om de inte enligt någon bestämmelse i lagen uttryckligen är undantagna. Det innebär bl.a. att en säljare av dessa tjänster och varor som är en beskattningsbar person enligt 1 kap. 2 § ML är skattskyldig för försäljningen, dvs. ska debitera s.k. utgående skatt på fakturan till köparen.

Ett undantag finns i 3 kap. 2 § ML och innebär att försäljningar av fastigheter är undantaget från skatteplikt. Däremot är byggtreprenader inte undantagna. Det innebär att den som säljer en fastighet till skillnad från den som säljer en byggtreprenad, inte ska debitera så kallad utgående skatt på fakturan för försäljningen. Följaktligen kommer den som köper en fastighet (eller byggnad på fastighet) inte betala en öppet debiterad utgående skatt medan den som köper byggtreprenadsarbeten på en fastighet betalar debiterad utgående skatt för dessa arbeten.<sup>1</sup>

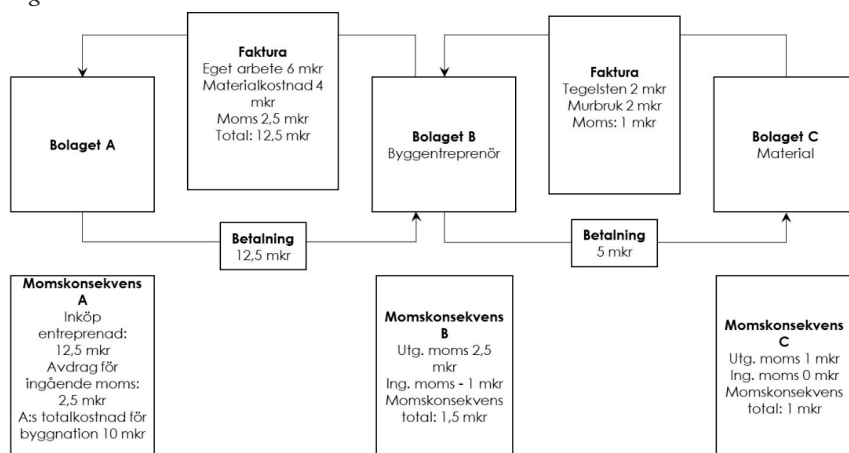
<sup>1</sup> För att inte i onödan tynga vår redogörelse bortses här för enkelhets skull från de särskilda reglerna rörande omvänd beskattning vilka i korthet innebär att fakturering av vissa byggtjänster till en köpare som i sin tur säljer byggtjänster (dvs. är ett byggföretag) till andra ska, ske utan mervärdesskatt. Istället ska den utgående skatten redovisas och betalas in till Skatteverket av köparen. Reglerna som är relativt komplicerade och endast avser att reglera vem som om är betalningsskyldig för vissa tillhandahållanden av byggtjänster innebär i övrigt ingen skillnad från mervärdesskattesystemets principiella uppbyggnad och har heller ingen betydelse för bedömningen av den fråga artikeln avser att behandla.

Den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt får också dra av den utgående skatt som debiterats på de inköp som gjorts i verksamheten och som möjliggjort försäljningen, men då som ingående skatt se 8 kap. 2–3 §§ ML. Bedriver man verksamhet som medför skattskyldighet kommer man i vilket fall som helst alltså bara betala in nettot av in- och utgående skatt till Skatteverket. Tanken med detta system är att en näringsidkare bara ska betala skatt på det mervärde den tillför.

Vi tänker oss följande exempel.

Bolaget B säljer byggentreprenadsarbeten. Vi tänker oss att bolaget säljer dessa arbeten till bolaget A för en kostnad om 10 Mkr. Bolaget A får för arbetet betala 12,5 Mkr inklusive debiterad utgående skatt till bolaget B och bolaget B blir skyldigt att betala utgående skatt till Skatteverket för denna intäkt uppgående till 2,5 Mkr, eller 25 % av det belopp som fakturerats för byggentreprenad-arbetena, exkl. mervärdesskatt. Från detta belopp får bolaget B emellertid som ingående skatt dra av den utgående skatt som debiterats på fakturorna på de inköp som bolaget gjort för att kunna utföra byggentreprenad-arbetena. Om bolaget exempelvis har köpt in tegelsten och murbruk uppgående till en kostnad exklusive mervärdesskatt om 4 Mkr får bolaget, från sin mervärdesskatteskuld till Skatteverket om 2,5 Mkr, som ingående skatt dra av den 1 Mkr som bolaget redan betalt i utgående skatt vid materialköpen. Den ingående skatten om 1 Mkr kvittas alltså mot den utgående skatten om 2,5 Mkr och bolaget B betalar bara in nettot dvs. 1,5 Mkr till Skatteverket. På detta sätt betalar bolaget endast mervärdesskatt för den värdeökning som bolagets verksamhet innebär.

Fig 1:



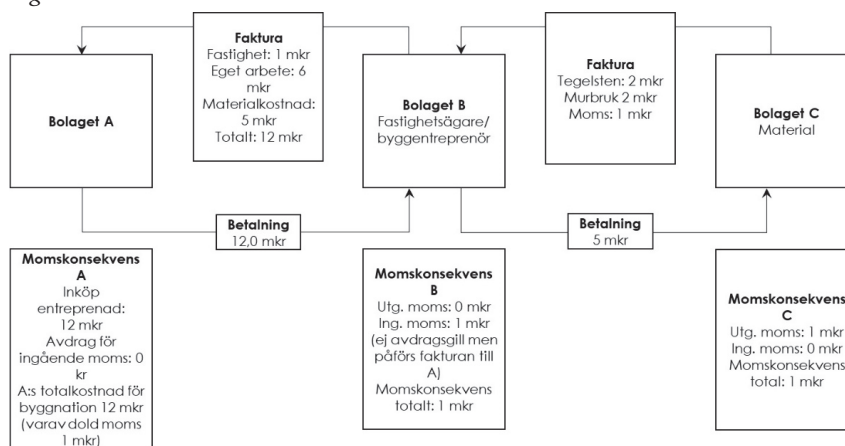
Annorlunda förhåller det sig för sådana omsättningar som inte är skattepliktiga såsom exempelvis försäljning av fastighet. Eftersom intäkter från sådan försäljning inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt är mervärdesskatten

på kostnader som uppstått för att generera sådan försäljning inte heller avdragsgilla.

Det förhållandet att försäljning av fastigheter inte är skattepliktig medan försäljning av byggtreprenadarbeten är det, skapar en situation där två, för köparen väldigt lika situationer, kan komma att behandlas olika i mervärdesskatt-hänseende. Vi tänker oss följande situationer.

Situation 1) Bolaget A vill skaffa nya lokaler att bedriva sin skattskyldiga verksamhet i. Han kontaktar därför fastighetsägaren B och ber denne uppföra en kontorsbyggnad på en av sina fastigheter för att sedan sälja denna till bolaget. Eftersom försäljning av fastighet inte är skattepliktig så läggs ingen mervärdesskatt på försäljningen. Säljaren har samtidigt inte heller haft avdragsrätt för den ingående skatten på inköp av material och tjänster för byggnadsarbetena. Denna ingående skatt blir då en kostnad för säljarens byggnation som han istället kommer att kompensera sig för när han säljer fastigheten inklusive byggnaden genom att ta höjd för denna kostnad vid prissättningen av fastigheten. Priset för fastigheten kommer förenklat bestå av värdet på fastigheten utan byggnad + kostnaden inklusive mervärdesskatt för att uppföra kontorsbyggnad. Detta innebär att det pris A kommer att betala innehåller vad som brukar beskrivas som dold mervärdesskatt. Denna dolda mervärdesskatt är inte avdragsgill för A. Istället utgör den en ökad kostnad som A kompenserar sig för genom att höja priserna för de tjänster och varor som denne tillhandahåller i sin skattskyldiga verksamhet. Vi utgår i nedan illustration från att värdet för den obebyggda fastigheten är 1 mkr.

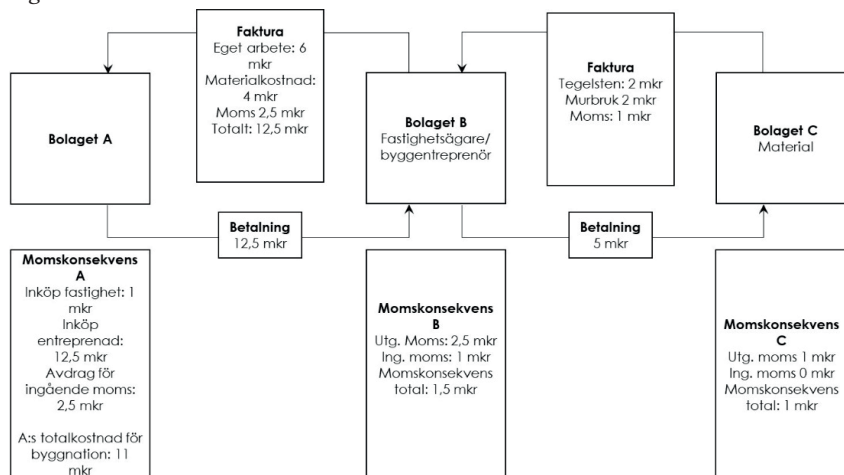
Fig 2:



Situation 2) Om A istället först hade köpt fastigheten och sedan anlitat B för att uppföra en kontorsbyggnad hade situationen blivit en annan. B:s försäljning av entreprenadarbeten hade varit skattepliktig och utgående skatt hade lagts på

fakturan. Denna utgående skatt hade A sedan, till skillnad från vad som var fallet i fig 2, kunnat dra av som ingående skatt och kvittat mot den utgående skatt som A ska betala till Skatteverket till följd av intäkter som A har i sin verksamhet. Vi utgår i nedan illustration från att A själv köpt den obebyggda fastigheten för 1 mkr.

Fig 3:



I fig 2 belastas A (i form av ökad köpeskilling) med hela mervärdesskattekostnaden för de inköp som B gjort för att uppföra kontorsfastigheten. I fig 3 får A däremot dra av hela mervärdesskatten på byggnationen av kontorsfastigheten mot A:s utgående skatt på försäljning. Det mervärdesskattemässiga resultatet för A blir således väldigt olika trots att det praktiska behovet för A (att köpa sig en nybyggd kontorsfastighet för att bedriva sin verksamhet) är exakt den samma.

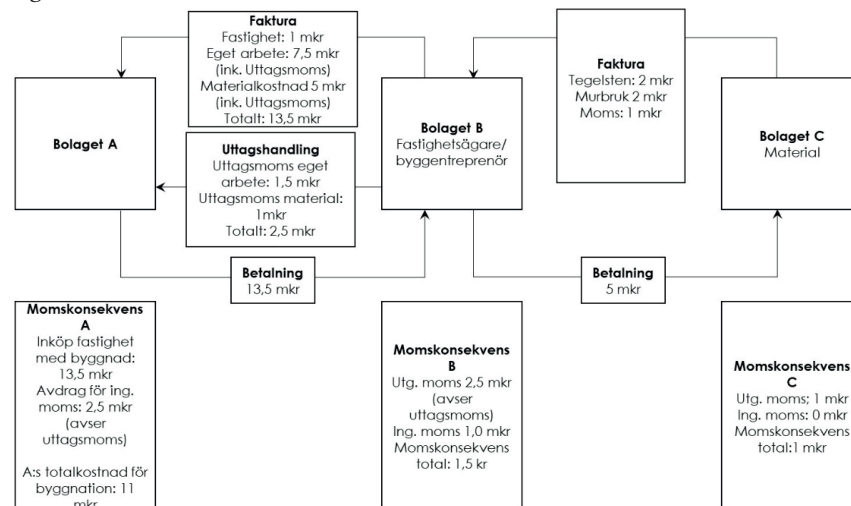
För att jämma ut denna olikabehandling finns i 2 kap. 7 § ML en särskild bestämmelse för just byggföretag som utför byggarbeten i egen regi på egen fastighet när fastigheten därefter ska säljas. Dessa bestämmelser innebär att byggföretaget har avdragsrätt för ingående skatt på fakturorna avseende inköp av varor och tjänster för att uppföra byggnaden. När byggnaden är färdigställd ska dock byggföretaget uttagsbeskattas för alla kostnader som det har haft för att utföra sådana byggarbeten. Med detta avses inte bara att byggföretaget betalar utgående skatt på kostnader för köp av varor och tjänster från tredjeman utan även att byggföretaget som beskattningsunderlag redovisar sådana interna kostnader (såsom lönekostnader) byggbolaget har haft och betalar 25 % i moms på dessa. Byggföretaget, som när det säljer byggentreprenader till beställare debiterar utgående moms på försäljningspriset för byggentreprenaden, får nu istället

betala utgående moms för alla sina kostnader för byggnationen alldeles oavsett om dessa är interna eller externa.

När sedan byggföretaget säljer fastigheten sker det utan mervärdesskatt då fastighetsförsäljning ju är mervärdesskattefri. Byggföretaget kommer då att ha satt priset för fastigheten på en nivå så att byggföretagets kostnad för den mervärdesskatt som betalats till Skatteverket genom uttagsbeskattning kompenseras. Detta innebär att om inget annat stadgas kommer det pris köparen betalar innehålla en dold mervärdesskatt. Enligt en särskild reglering i 8 kap. 4 § 1 st. 4. ML får dock köparen dra av all den mervärdesskatt som byggföretaget uttagsbeskattats för om köparen använder fastigheten i en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Tanken är att denna avdragsrätt ska kompensera köparen för att denne via köpeskillingen betalat för byggföretagets mervärdesskatteskostnader.

För att köparen ska få göra avdraget måste denna emellertid styrka säljarens, dvs. byggföretagets, mervärdesskattekostnader för fastighetens uppförande. Detta görs genom att säljaren utfärdar en särskild handling enligt 8 kap. 19 § ML (den s.k. uttagshandlingen) där säljaren preciserar det belopp som redovisats som utgående skatt vid uttagsbeskattningen. Denna överläts till köparen av säljaren tillsammans med fastigheten och köparen kan sedan använda denna handling för att styrka sin rätt till avdrag. En uttagshandling är således en form av rättighetsbärare som innebär att rätten att dra av för redan betald mervärdesskatt kan föras över från säljare till köpare.

Fig 4:



Avdrag får dock formellt normalt endast göras för ingående skatt vilket enligt 8 kap. 2 § 1 st. ML enligt huvudregeln utgörs av den utgående skatt som en

säljare tar ut på priset för en momspliktig försäljning. I det nu aktuella fallet sker dock avdraget för utgående skatt som säljaren har betalat in till Skatteverket genom uttagsbeskattning. För att möjliggöra köparens avdrag för mervärdesskatt i form av uttagmoms har det införts en särskild bestämmelse i 8 kap. 2 § 4 st. 1 ML där det anges att även mervärdesskatt enligt 8 kap. 4 § 1 st. 4 utgör ingående skatt.

Dessa bestämmelser har i princip inte ändrats sedan 1979. Inför Sveriges inträde i EG var det nödvändigt att utvärdera huruvida reglerna var förenliga med det då gällande sjätte direktivet som reglerade mervärdesskatt.<sup>2</sup> Enligt artikel 4.3 a sjätte direktivet (motsvaras nu av artikel 12.1 a Mervärdesskattedirektivet)<sup>3</sup> ska en försäljning av en fastighet med nyproducerade byggnader (som ännu inte tagits i bruk) medföra skattskyldighet. Detta innebär för det första att säljaren kan dra av den utgående skatten för byggnationen eftersom försäljningen av fastigheten är skattepliktig och för det andra att en skattskyldig köpare i sin tur kan dra av den utgående skatten på fakturan för försäljningen av fastigheten om fastigheten används i en verksamhet som medför skattskyldighet. Därigenom kommer vare sig den utgående skatten för förvärvet av fastigheten eller den utgående skatten för kostnaderna för att uppföra byggnaden att belasta den skattskyldiga köparen som en kostnad.

Sverige fick vid inträdet till EG rätt att undanta fastighetsförsäljningar från mervärdesskatt. Det kan emellertid konstateras att det svenska systemet med uttagsbeskattning på egen regi-arbeten på fastigheter, mervärdesskattefri försäljning av fastighet och en rätt för köparen att dra av uttagmomsen som ingående moms ger samma resultat som artikel 4.3 a Rådets sjätte direktiv. Man kunde därför konstatera att de svenska reglerna, trots att Sverige fått undantag för momsplikt på fastighetsförsäljning, faktiskt innebar att syftet och effekten med EG:s momsregler ändå uppfylldes.<sup>4</sup> De aktuella svenska reglerna kan med andra ord anses nödvändiga för att uppnå det av EU önskade resultat.

Genom de svenska reglerna med uttagshandling uppstår den av såväl den svenska lagstiftaren som EU eftersträvade ordningen dvs. att varken köparen eller säljaren belastas av kostnaden för mervärdesskatt för uppförandet av en fastighet. Säljaren får visserligen betala utgående skatt för sina kostnader men förmodas få denna kostnad täckt av den mervärdesskattebefriade köpeskillingen vid fastighetsförsäljningen. Köparen å sin sida får rätt att göra avdrag för säljarens kostnader för mervärdesskatt.

<sup>2</sup> Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

<sup>3</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

<sup>4</sup> Se vidare (SOU 1994:88 s. 219 f. samt prop. 1994/95:57 s. 118.

## 2.2 Uttagshandlingens funktion vid överlåtelse av allmän platsmark och Ludvika-modellens tillämpning

Inom ramen för en exploatering av ett område är det inte ovanligt att kommuner träffar avtal med berörda fastighetsägare om att dessa kostnadsfritt ska sörja för byggnationen av allmän platsmark, såsom exempelvis gator eller parker, i det berörda området. Alternativet till en sådan överenskommelse är att kommunen själv genomför de aktuella byggentreprenadarbetena och sedan tar betalt av de berörda fastighetsägarna för dessa genom så kallad gatukostnadsersättning. Upphandlingsmyndigheten har behandlat detta förhållande utifrån plan och bygglagens (2010:900) ("PBL") och LOU:s perspektiv och då bedömt att en fastighetsägares åtagande att bygga en allmän plats, utan krav på ersättning, inte i sig medför att exploateringsavtalet utgör ett upphandlingskontrakt.<sup>5</sup> Upphandlingsmyndigheten framhåller emellertid att ett exploateringsavtal kan innehålla olika typer av ersättningar och förmåner för fastighetsägaren som vid en genomlysning skulle kunna anses utgöra ersättning även i upphandlingsrättslig mening. Frågan för denna artikel, dvs. om ersättning för mervärdesskatt enligt uttagshandling i 8 kap. 19 § ML utgör sådan ersättning, har emellertid inte utretts.

När en fastighetsägare bygger och överlåter allmän platsmark till en kommun görs detta i regel utan krav på ersättning. Anledningen till detta är sannolikt att kommunen annars med stöd av PBL:s bestämmelser kan komma att istället genomföra de aktuella gatuarbetena själv och ta betalt för dessa genom gatukostnadsersättning. För att behålla kontrollen över kostnaden och utförandet av arbetena kan det ligga i fastighetsägarens intresse att genomföra arbetena själv och överlåta dessa kostnadsfritt till kommunen.

Ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv är naturligtvis problemet när en fastighetsägare, som är ett byggföretag, överlåter en fastighet med allmän platsmark kostnadsfritt att fastighetsägaren då inte, som vanligen är fallet, via köpeskillingen kan kompensera sig för den ej avdragsgilla mervärdesskatten som denne har haft för byggnationerna på den allmänna platsmarken, jfr fig 4 ovan. Det ska här hållas i minnet att fastighetsägaren enligt ovan redovisade bestämmelser kommer att uttagsbeskattas för mervärdesskatt även på interna kostnader.

Detta problem löses emellertid mervärdesskatterättsligt med den så kallade Ludvika-modellen vilken fungerar enligt följande. Vid fastighetsförsäljningen häftar fastighetsägaren en uttagshandling enligt 8 kap. 19 § ML till överlåtelseavtalet precis som vid en sedvanlig fastighetsförsäljning.

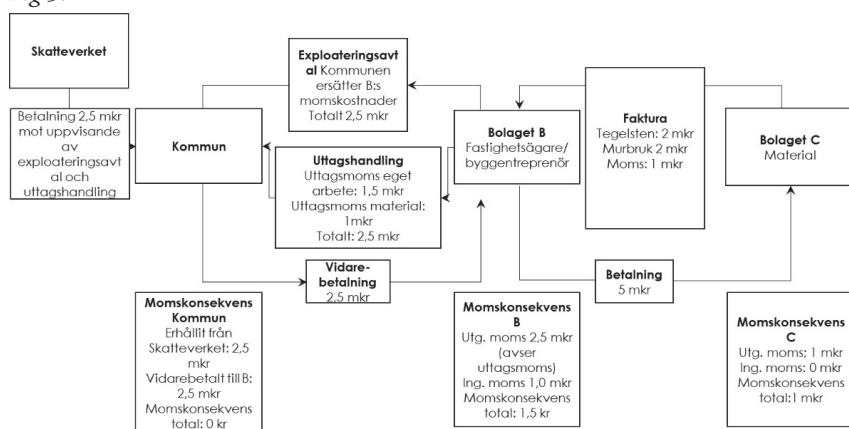
En kommun som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt har avdragsrätt enligt ML för ingående skatt på inköp som gjorts för

<sup>5</sup> Se Upphandlingsmyndigheten vägledning 2019:1, Allmänna anläggningar och samhällsfastigheter – Upphandling och statsstöd vid exploatering, s. 26 f.



den av kommunen bedrivna skattskyldiga verksamheten. När det gäller mervärdesskatt på inköp för verksamhet som kommunen bedriver och som inte medför skattskyldighet som exempelvis att tillhandahålla allmän platsmark föreligger istället enligt 2 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund ("LEMK") rätt till ersättning för kostnader för mervärdesskatt trots att dessa kostnader inte används för en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. En kommun kan med stöd av denna bestämmelse presentera Skatteverket uttagshandlingen och från Skatteverket även få en utbetalning motsvarande det belopp som angetts på uttagshandlingen.

Fig 5:



På detta sätt uppnås samma effekt som vid annan fastighetsöverlåtelse dvs. mervärdesskattekostnaden för uppförandet av fastigheten belastar vare sig säljare eller köpare när köparen bedriver verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Det ska understrykas att kommunen inte har rätt till ersättning för mervärdesskatteskostnader vid en benefik överlåtelse av fastighet annat än om kommunen genom avtal åtagit sig att vidareöverlåta denna ersättning till fastighetsägaren. Det är för att uppnå denna effekt som Skatteverket uttalat att benefika fastighetsöverlåtelser är att jämställa med försäljning i mervärdesskatterettsligt hänseende endast om kommunen överlåter ersättningen för mervärdesskattekostnaden till säljaren.<sup>6</sup> När vi talar om betalning enligt Ludvika-modellen är det således en kommuns avtalsreglerade vidarebetalning till fastighetssäljare av medel motsvarande de som kommunen fått utbetalat från Skatteverket enligt ovan som avses.

<sup>6</sup> Se Skatteverkets svar av den 11 juni 2015 på fråga från Sveriges Kommuner och Landsting (nuvarande Sveriges Kommuner och Regioner).

Skatteverkets nu angivna uttalande avser ett svar på en fråga ställd av Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), tidigare Sveriges Kommuner och Landsting. SKR ställde frågan om en kommun vid förvärv av en nyproducerad gata av ett byggföretag kunde få ersättning enligt 2 § LEMK för moms som specificerats i en uttagshandling enligt 8 kap. 19 § ML och som avsåg uttagsbeskattning som byggföretaget gjort vid utförandet av gatorna. I svaret förklarade Skatteverket att för att momsen angiven i en uttagshandling ska kunna berättiga till ersättning enligt LEMK förutsätts att den är överlämnad i samband med en fastighetsförsäljning, dvs. inte vid en benefik överlåtelse. Skatteverket förklarar sedan som angivits ovan att ”att den ersättning kommunen betalar byggföretaget för uttagsbeskattad mervärdesskatt i vart fall mervärdesskattemässigt är ersättning för fastigheten”. Det kan alltså konstateras att kommunens utbetalning till byggföretaget motsvarande kommunens ersättning enligt LEMK från Skatteverket, är ett villkor för att Skatteverket ska anse att fastighetsöverlåtelsen i mervärdesskattehänseende ska ses som en försäljning och uttagshandlingen ska vara giltig för utbetalning. Sammanfattande uttryckt gäller alltså att utan utbetalning till säljaren är handlingen ogiltig och kommunen får ingen ersättning. Det förefaller således som om Skatteverket bedömt att eftersom de aktuella kostnaderna de facto inte har belastat kommunen så ska kommunen också överlåta den ersättning som Skatteverket betalat till säljaren av fastigheten, dvs. till den som faktiskt har haft kostnader för mervärdesskatt för uppförandet av den allmänna platsmarken.

Modellen innebär också att den nämnda benefika transaktionen får samma skatterättsliga effekt som om kommunen istället hade upphandlat en entreprenad på den aktuella fastigheten och tagit ut en gatuavgift från fastighetsägaren. I en sådan situation hade kommunen haft rätt till ersättning enligt LEMK för den debiterade utgående skatten för inköpet av entreprenaden och dessa kostnader hade således inte legat till grund för gatukostnadsersättning. Utan Ludvika-modellen hade det således uppstått en skatterättslig obalans där kostnaden för mervärdesskatt belastar den fastighetsägare som utför arbeten på allmän platsmark själv men inte den fastighetsägare som istället låter kommunen genomföra arbetet och ta ut kostnaden för detta som gatukostnadsersättning. En sådan obalans framstår inte som eftersträvsvärd.

Villkoren för Ludvika-modellens genomförande regleras normalt i exploateringsavtalet. Syftet med regleringen är att tillse att det blir tydligt att ersättningen endast avser den mervärdesskatt som försäljaren betalat med anledning av den allmänna platsmarkens uppförande och att försäljarens rätt till ersättning således inte är kopplad till byggentreprenadsarbetenas utförande utan till hurvida Skatteverket beviljat utbetalning av ersättning för den mervärdesskatt som belöpt på dessa. Av denna anledning regleras normalt att säljaren inte har rätt till någon ersättning annat än den Skatteverket betalar ut och att överlåtelsen av

fastigheten ska ske utan krav på ersättning om Skatteverket av någon anledning skulle besluta att inte betala ut ersättning.

Vad gäller det svenska systemet för kompensation för kommuners kostnad för mervärdesskatts förenlighet med unionsrätten har det framför allt handlat om två områden. För det första baseras fördelning mellan medlemsstaterna av EU:s gemensamma kostnader delvis på en andel av medlemsländernas mervärdesskattebas. Ett system innebärande att kommunerna fick dra av all ingående skatt i mervärdesskattedeklarationen, dvs. enligt ML, vore alltså inte förenlig med unionsrätten. För det andra är EU:s regelverk utformade i ljuset av och med hänsyn till det handelsmässiga kravet på konkurrensneutralitet inom och mellan medlemsländerna. Vid Sveriges inträde i EG ansågs de regler som då infördes vara förenliga med EG:s regelverk och detsamma gäller för de nuvarande.<sup>7</sup>

### 3. DET UPPHANDLINGSRÄTTSLIGA KONTRAKTSBEGREPPET

#### 3.1 Inledning

Enligt 1 kap. 2 § LOU gäller lagen för sådana åtgärder som vidtas i syfte att anskaffa varor, tjänster eller byggentreprenader genom tilldelning av kontrakt.

Enligt 1 kap. 15 § LOU definieras ett kontrakt som ett skriftligt avtal med ekonomiska villkor som 1) ingås mellan en eller flera upphandlande myndigheter och en eller flera leverantörer, och 2) avser leverans av varor, tillhandahållande av tjänster eller utförande av byggentreprenad.

Förutom denna legaldefinition har det upphandlingsrättsliga kontraktsbegreppet (dvs. frågan om vad som är ett sådant kontrakt som omfattas av LOU och det bakomliggande upphandlingsdirektivet<sup>8</sup>) varit föremål för omfattande praxis från EU-domstolen.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> Motiven var inte särskilt tydliga i förarbetena inför 1995 års regler (se SOU 1994:88 s. 322–323 och prop. 1994/95:57 s. 150–152, 203). Däremot görs i DS 2001:30 en mycket grundlig genomgång av frågan, se exempelvis s. 36 f., 76 och 84. Slutsatsen är som sagt att Sveriges regler inte strider mot EG:s regelverk.

<sup>8</sup> LOU utgör ett genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/24/EU av den 26 februari 2014 om offentlig upphandling och om upphävande av direktiv 2004/18/EG Text av betydelse för EES (upphandlingsdirektivet). I denna framställning behandlas inte andra upphandlingslagar såsom lagen om upphandling inom försörjningssektorerna (2016:1146) (LUF), lagen (2011:1029) om upphandling på försvars- och säkerhetsområdet (LUFSS) eller lagen (2016:1147) om upphandling av koncessioner (LUK) eller de upphandlingsdirektiv som dessa lagar genomför. Utan att ha genomfört någon djupare utredning härvidlag är det emellertid vår bedömning att de bedömningar vi gör av kontraktsbegreppet i LOU även äger giltighet för kontraktsbegreppen i övriga upphandlingslagar.

<sup>9</sup> Se exempelvis mål C-451/08, *Helmut Müller*, EU:C:2010:168; mål C-126/03, *Kommissionen mot Tyskland*, EU:C:2004:728; mål C-44/96, *Mannesmann Anlagenbau*, EU:C:1998:4; mål

Denna praxis kan summeras på så sätt att ett kontrakt ska uppfylla följande kriterier för att anses utgöra ett sådant kontrakt som omfattas av upphandlings-skyldighet.<sup>10</sup>

1. Det ska vara ett avtal mellan två eller flera parter.
2. Avtalet ska innebära att en överenskommelse har träffats mellan berörda parter.
3. Avtalet ska röra en upphandlande myndighets anskaffning av en vara, tjänst eller byggtreprenad.
4. Avtalet ska innebära att den upphandlande myndigheten gör ett val av leverantör (selektivitetskravet).
5. Avtalet ska innehålla ekonomiska villkor vilket innebär att den upphandlande myndigheten erhåller en prestation mot vederlag och att det som anskaffas är av direkt ekonomiskt intresse för den upphandlande myndigheten.
6. Avtalet ska innehålla rättsligt bindande skyldigheter av ömsesidigt bindande karaktär.

Kriterierna är kumulativa, dvs. samtliga måste vara uppfyllda för att det ska vara fråga om ett offentligt kontrakt. För denna artikel är det framförallt kriterium nummer 3, 5 och 6 som är relevanta, dvs. kraven på att avtalet ska utgöra en anskaffning, att det ska innehålla ekonomiska villkor vilka innebär att den upphandlande myndigheten erhåller en prestation mot vederlag samt att avtalet ska innehålla rättsligt bindande skyldigheter av ömsesidigt bindande karaktär.

### 3.2 Anskaffning

Som angetts ovan följer det av 1 kap. 2 § LOU att med upphandling avses "[.] åtgärder som vidtas i syfte att *anskaffa* varor, tjänster eller byggtreprenader genom tilldelning av kontrakt".

---

C-295/05, *Tragsa*, EU:C:2007:227; mål C-220/06, *Correos*, EU:C:2007:815; mål C-399/98, *Scala*, EU:C:2001:401; mål C-410/14, *Falk Pharma*, EU:C:2016:399; mål C-9/17, *Tirkkonen*, EU:C:2018:142; mål C-159/11, *Azienda*, EU:C:2012:817; mål C-386/11, *Piepenbrock*, EU:C:2013:385; mål C-606/17, *IBA Molecular*, EU:C:2018:843; mål C-220/05, *Jean Auroux*, EU:C:2006:410; mål C-380/98, *University of Cambridge*, EU:C:2000:529, mål C-51/15, *Remondis*, EU:C:2016:985 samt mål C-796/18, *ISE*, EU:C:2020:395 för att nämna några av EU-domstolens mer betydelsefulla avgöranden i frågan.

<sup>10</sup> Denna uppdelning är den som används i SOU 2019:56, Idéburen välfärd och som grundar sig på en systematisering av rättspraxis gjord av Erik Olsson och Johan Falk i expertutlåtande till samma utredning, se bilaga 3 till SOU 2019:56. Denna systematisering bygger i sin tur på Willem A. Janssens, se *EU Public procurement law & Self-organisation – A nexus of Tensions & Reconciliations*, 2018. Det ska dock understrykas att detta bara är en av flera tänkbara sätt att presentera de ställningstaganden som gjorts av EU-domstolen och att det naturligtvis även förekommer andra sätt att systematisera EU-domstolens praxis.

Av skäl 4 till upphandlingsdirektivet framgår följande:

”De alltmer varierande formerna av offentliga åtgärder har gjort det nödvändigt att tydligare definiera själva begreppet upphandling; detta klargörande bör emellertid inte utvidga tillämpningsområdet för detta direktiv i jämförelse med direktiv 2004/18/EG. *Unionens regler för offentlig upphandling är inte avsedda att täcka alla former av utbetalning av offentliga medel, utan enbart utbetalningar i syfte att anskaffa byggtreprenader, varor eller tjänster genom ett offentligt kontrakt.* Det bör klargöras att sådana anskaffningar av byggtreprenader, varor eller tjänster bör omfattas av detta direktiv oberoende av om de genomförs genom inköp, leasing eller andra kontraktsformer.

Begreppet anskaffning bör förstås [1] i vid mening som [2] att få tillgång till fördelarna av de berörda byggtreprenaderna, varorna eller tjänsterna, vilket [3] inte nödvändigtvis kräver att äganderätten överläts till de upphandlande myndigheterna. *Vidare brukar inte enbart finansieringen, särskilt genom bidrag, av en verksamhet, som ofta är knuten till skyldigheten att återbetala de mottagna beloppen om de inte används för de avsedda ändamålen, omfattas av reglerna för offentlig upphandling.* På liknande sätt bör situationer då samtliga aktörer som uppfyller vissa villkor har rätt att utföra en bestämd uppgift utan selektivitet, exempelvis vid valfrihet för kunden och system med servicecheckar, inte ses som upphandling, utan enbart som auktorisationssystem (exempelvis licenser för läkemedel eller hälsovårdstjänster)” (vår understrykning och numrering).

Vad anskaffningskriteriet framförallt understryker, vilket måhända var underförstått i tidigare direktivversioner, är att upphandlingsdirektivet förutsätter att den upphandlande myndigheten agerar köpare och att leverantören agerar säljare samt att de betalningar som görs syftar till att myndigheten ska anskaffa varor, tjänster eller byggtreprenader.<sup>11</sup>

### 3.3 Ekonomiska villkor som innebär att myndigheten erhåller en prestation och att leverantören erhåller ett vederlag

Kravet på att ett upphandlingskontrakt ska innehålla ekonomiska villkor är egentligen två krav, nämligen 1) att kontraktet ska innehålla villkor som innebär att det är av ekonomiskt intresse för den upphandlande myndigheten och 2) att kontraktet är av ekonomiskt intresse för leverantören genom att kontraktet stipulerar att leverantören ska få ekonomiskt vederlag i utbyte för de tjänster (vilka är av ekonomiskt intresse för myndigheten) som leverantören åtar sig att tillhandahålla myndigheten. Båda dessa krav dvs. kravet på ett ekonomiskt

<sup>11</sup> Detta framgår även av mål C-451/08, *Helmut Müller*, EU:C:2010:168, punkt 41.

intresse för myndigheten och kravet på ett ekonomiskt intresse för leverantören, måste vara uppfyllda för att det ska vara fråga om ett upphandlingskontrakt.<sup>12</sup>

Kravet på att ett kontrakt ska vara av ekonomiskt intresse för den upphandlande myndigheten är alltid uppfyllt när myndigheten blir ägare till den vara eller till resultatet av den tjänst eller byggtreprenad som leverantören enligt kontraktet ska utföra. Med detta sagt är det emellertid inte nödvändigt att myndigheten blir ägare utan det kan räcka att den upphandlande myndigheten, genom kontraktet, garanteras tillgång till nyttigheter som är föremål för kontraktet, för att använda dem för offentliga ändamål, och kan även bestå i de ekonomiska fördelar som myndigheten kan få vid framtida användning eller överlåtelse av nyttigheterna, som en följd av dess ekonomiska bidrag eller ekonomiska risktagande vid utförandet.<sup>13</sup>

Det är inte endast den upphandlande myndigheten som ska ha ett direkt ekonomiskt intresse, utan även leverantören måste ha ett ekonomiskt intresse för att ett upphandlingsrättsligt kontrakt ska anses föreligga. EU-domstolens dom i *Scala* kan tolkas som att kriteriet om ekonomiska villkor för leverantören är uppfyllt när helst den upphandlande myndigheten enligt avtalet *blir skyldig att utföra en motprestation* i utbyte mot det arbete som leverantören ska utföra.<sup>14</sup> I *Scala* var motprestationen inte en positiv förpliktelse i relation till leverantören, utan det räckte att den upphandlade myndigheten *gjorde en avräkning på en fordran* myndigheten enligt lag hade rätt att kräva in av leverantören.<sup>15</sup> Av EU-domstolens nyligen meddelade avgörande i *ISE* framgår även att ett vederlag kan bestå i att myndigheten åtar sig att utföra en motprestation som har ett ekonomiskt värde för leverantören och som är knutet till den prestation som leverantören utför.<sup>16</sup> Vederlag kan, med andra ord, även utgå i natura.

Ett annat sätt att uttrycka det är att den upphandlande myndigheten måste erlægga ersättning för att det ska vara fråga om ett upphandlingskontrakt. *Benefika avtal* omfattas med andra ord inte. Det finns emellertid inte något krav på hur stor denna ersättning ska vara, så länge *någon* ersättning utgår.<sup>17</sup> Det finns exempelvis inte något krav på att leverantören ska göra vinst, eller ens få sina kostnader täckta.<sup>18</sup> Som framgår av *Scala* krävs det inte heller att det är en positiv ersättning som utgår, utan det kan istället vara fråga om att den

<sup>12</sup> Se Willem A. Janssens, se EU Public procurement law & Self-organisation – A nexus of Tensions & Reconciliations, 2018, s. 65–67.

<sup>13</sup> Se mål C-451/08, *Helmut Müller*, EU:C:2010:168, punkterna 47–52, med vidare hänvisning till C-399/98, *Scala*, EU:C:2001:401, och C-220/05, *Jean Auroux*, EU:C:2007:31.

<sup>14</sup> C-399/98, *Scala*, EU:C:2001:401, punkt 77.

<sup>15</sup> *Ibid.*, punkterna 80–86.

<sup>16</sup> Se mål C-796/18, *ISE*, EU:C:2020:395, punkt 40–53.

<sup>17</sup> Se dock vad som anges i avsnitt 5 nedan om gränsen för direktupphandling och tröskelvärdesberäkning.

<sup>18</sup> Mål C-159/11, *Azienda*, EU:C:2012:817, punkt 29, mål C-386/11, *Piepenbrock*, EU:C:2013:385, punkt 31. Se även mål C-606/17, *IBA Molecular*, EU:C:2018:843, punkt 31 där ersättning ansågs ha utgått även om denna inte till fullo täckte leverantörens kostnader. Se även

upphandlande myndigheten avstår från att kräva in en avgift som leverantören är skyldig att erlägga till den upphandlande myndigheten. Fråga är då om kvittning eller avskrivning av skuld, som i allt väsentligt är detsamma som att erhålla ersättning. Det är nämligen fortfarande möjligt för leverantören att *på förhand* veta vilken ersättning den kommer att erhålla (avräkning på skuld) och fullgörandet av avräkningen är rättsligt åberopbart för leverantören gentemot den upphandlande myndigheten. På samma sätt förhåller det sig när vederlaget utgör en naturaprestation. För att en sådan prestation ska anses utgöra vederlag måste dess fullgörande vara rättslig åberopbart för leverantören och kunna göras gällande i domstol.<sup>19</sup>

Det är viktigt att skilja en leverantörs ekonomiska intresse av ett erhålla betalning för en utförd tjänst enligt ett avtal från andra ekonomiska intressen som en leverantör kan ha med anledning av ett avtal. En fastighetsägare kan exempelvis ha ett stort ekonomiskt intresse av att beviljas ett bygglov och rätten att få bebygga en fastighet kan naturligtvis på sikt leda till intäkter för fastigheter såsom hyresintäkter eller ökade intäkter vid en fastighetsförsäljning. Detta förhållande innebär emellertid inte att ett bygglov i sig är en ersättning vilken är av sådant ekonomiskt intresse för leverantören som avses i kontraktsbegreppet.<sup>20</sup> Inte heller innebär det förhållandet att ett referensprojekt kan möjliggöra framtida avtal med andra kunder, att den leverantör som erbjuder sig att till en kommun leverera en tjänst gratis har ett ekonomiskt intresse i det avseende som medför upphandlingsskyldighet.<sup>21</sup>

### 3.4 Rättslig åberopbarhet

Ett upphandlingskontrakt kännetecknas slutligen av att det medför rättsligt bindande skyldigheter av ömsesidigt bindande karaktär vars fullgörande är rättsligt åberopbara.<sup>22</sup> Ett annat sätt att uttrycka det är att kontraktet ska föreskriva en skyldighet för leverantören att leverera en vara eller utföra en tjänst eller byggtreprenad och en skyldighet för myndigheten att erlägga betalning för denna leverans.

Vad avser leverantörens skyldighet att leverera en vara eller utföra en tjänst eller byggtreprenad så kan konstateras att det inte räcker att det är sanno-

---

Caranta, Roberto, FIDE *General report on Public Procurement Law: Limitations, Opportunities and Paradoxes* i The XXVI FIDE Congress in Copenhagen, 2014, s. 90.

<sup>19</sup> Se mål C-796/18, ISE, EU:C:2020:395, punkt 49.

<sup>20</sup> Jfr EU-domstolens uttalande i mål C-451/08, *Helmut Müller*, EU:C:2010:168, punkterna 56–58 av vilka framgår att beslut om stadsplanering inte utgör kontrakt.

<sup>21</sup> Jfr Erik Olsson och Johan Falk, Allt är inte upphandling som glimmar, *Europarättslig tidskrift* nr 3 årgång 2017. Se även EU-domstolens avgörande i mål C-367/19, *Tax-Fin-Lex*, EU:C:2020:685, punkt 28.

<sup>22</sup> Mål C-451/08, *Helmut Müller*, EU:C:2010:168, punkt 63.

likt att så kommer att ske.<sup>23</sup> Istället krävs att avtalet föreskriver en skyldighet för leverantören att genomföra en viss prestation. Det är denna rättsligt åberopbara fullgörandeskyldighet som skiljer ett köpeavtal från exempelvis ett bidrag eller en finansiering där myndigheten visserligen kan föreskriva att vissa medel ska användas för en viss verksamhet, eller rent av endast får användas för vissa typer av kostnader, men där leverantören får en fullgörandeskyldighet att utföra prestationen. Ett bidragsavtal kännetecknas exempelvis av att leverantören får återbetala medel som inte används för det föreskrivna ändamålet men den bidragsgivande myndigheten kan inte, till skillnad från ett köpeavtal kräva fullgörande av den aktuella prestationen eller skadestånd för det fall verksamheten bedrivits på ett icke-fackmannamässigt sätt.<sup>24</sup> I detta sammanhang ska framhållas att EU-domstolen i ISE gjorde en helhetsbedömning av ett avtal och fann att det fanns en skyldighet för en myndighet att erlagga vederlag genom naturaprestation enligt avtalet trots att det enligt avtalet i teorin var möjligt för myndigheten att erlagga sådan ersättning genom att helt enkelt förhålla sig helt passiv. EU-domstolen fann emellertid vid en helhetsbedömning av avtalets bestämmelser och den lagstiftningsmiljö i vilken avtalet ingåtts att det var "oundvikligt" att vederlag skulle komma att utgå.<sup>25</sup>

Vad avser myndighetens skyldighet att erlagga betalning till leverantören anknyter denna till vad som anförts ovan om att leverantören ska ha ett ekonomiskt intresse av avtalet på så sätt att myndigheten åläggs en skyldighet att betala leverantören för avtalade tjänster. Denna betalning kan vara en naturaprestation, måste inte heller generera vinst för leverantören, men måste utgöra en betalning för tjänstens utförande. Låt oss exempelvis säga att myndigheten sedan tidigare har en skuld till leverantören som myndigheten är skyldig att betala. Låt oss sedan säga att myndigheten ingår ett avtal med leverantören som dels reglerar myndighetens återbetalning av aktuell skuld och dels köp av en tjänst. I ett sådant fall är det endast den betalning som belöper på förvärvet av tjänsten som utgör ekonomisk ersättning. Att leverantören samtidigt får återbetalat vad myndigheten sedan tidigare är skyldig leverantören utgör enligt vår mening ingen ersättning eftersom avtalet i det avseendet inte innebär att någon ny fordran uppstår med koppling till den prestation som leverantören åtagit sig att utföra.

<sup>23</sup> Se Erik Olsson och Johan Falk, Allt är inte upphandling som glimmar, *Europarättslig tidskrift* nr 3 årgång 2017, s. 595–597.

<sup>24</sup> Jfr SOU 2019:56 s. 268.

<sup>25</sup> Se mål C-796/18, ISE, EU:C:2020:395, punkt 42–51.



### 3.5 Kort om genomlysning och tolkningsmetod

EU-domstolen har bland annat i sitt avgörande *Mödling* framhållit att upphandlingsrätten kan kräva att en domstol undersöker flera olika transaktioner för att utvärdera huruvida dessa, sammantaget, ger upphov till ett upphandlingspliktigt kontrakt.<sup>26</sup> Domstolen uttalar där när ”[t]illdelningen har skett genom en artificiell konstruktion bestående av flera separata moment[...]” ska tilldelningen av kontraktet ”bedömas med beaktande av samtliga dessa moment jämte deras syfte, och inte utifrån deras strikt kronologiska förlopp (...)”.<sup>27</sup> Domstolen tillägger att ”[o]m det var tillåtet för de upphandlande myndigheterna att tillgripa kringgående åtgärder för att dölja att offentliga kontrakt tilldelades halvoffentliga bolag, skulle detta äventyra förverkligandet av direktivets syfte, det vill säga fri rörlighet för tjänster och icke snedvriden konkurrens i alla medlemsstater”.<sup>28</sup>

I motsvarande anda har EU-domstolen i *Helmut Müller* uttalat att det inte direkt kan ”uteslutas att direktiv 2004/18 kan vara tillämpligt på ett upphandlingsförfarande som sker i två steg, vilket kännetecknas av försäljning av mark beträffande vilken ett byggtreprenadkontrakt ska tilldelas senare, eftersom dessa transaktioner kan ses som en helhet.”<sup>29</sup>

I *Remondis* har EU-domstolen angett ”att vid bedömningen av om en transaktion, som består av flera moment, ska anses utgöra tilldelning av ett kontrakt, ska det göras en helhetsbedömning av transaktionen varvid dess syfte ska beaktas.”<sup>30</sup> Slutligen har EU-domstolen i *ISE* angett att när ”en transaktion som omfattar flera akter eventuellt ska kunna kvalificeras som ett ”offentligt kontrakt”, i den mening som avses i denna bestämmelse, ska denna transaktion bedömas i sin helhet och med beaktande av dess syfte.”<sup>31</sup>

Motsvarande resonemang har förts i svensk domstol i det så kallade *Haninge Bostäder*-målet där en tilldelning av en byggtreprenad, sannolikt för att undgå upphandlingskyldighet, hade delats upp i en serie transaktioner. Kammarrätten fann att transaktionerna skulle bedömas i sin helhet och fann därvid att det skett en otillåten direktupphandling.<sup>32</sup> Parternas rubricering av ett visst avtal saknar vidare avgörande betydelse för huruvida avtalet vid en genomlysning ska anses utgöra ett upphandlingskontrakt.<sup>33</sup>

Dessa typer av genomlysning innebär emellertid inte att det upphandlingsrättsliga kontraktsbegreppet vidgas utan endast att domstolen tar ställning till ett händelseförlopp i sin helhet för att utvärdera om upphandlingskyldighet före-

<sup>26</sup> Mål C-29/04, *Mödling*, EU:C:2005:670, punkterna 38–42.

<sup>27</sup> *Ibid.*, punkterna 40 och 41.

<sup>28</sup> *Ibid.*, punkt 42.

<sup>29</sup> Se mål C-451/08, *Helmut Müller*, EU:C:2010:168, punkt 82.

<sup>30</sup> Mål C-51/15, *Remondis*, EU:C:2016:985, punkt 37. Jfr även mål C-573/07, *SEA*, EU:C:2009:532, punkt 48.

<sup>31</sup> Se mål C-796/18, *ISE*, EU:C:2020:395, punkt 38.

<sup>32</sup> Se Kammarrätten i Stockholms dom den 29 juni 2015 i mål 2737-14.

<sup>33</sup> Se mål C-536/07, *Kommissionen mot Tyskland*, EU:C:2009:664, punkt 54.

ligger. En genomlysning innebär således inte att man gör avkall på de krav som ställts upp för att en transaktion ska anses utgöra ett upphandlingskontrakt och som vi redogjort för ovan.

En angränsande fråga är om en myndighets avsikt att undslippa upphandlingsskyldighet, i sig, ska kunna medföra att upphandlingsrätten blir tillämplig på en transaktion som, utan sådan avsikt, hade fallit utanför LOU:s tillämpningsområde. Till stöd för en sådan uppfattning skulle möjligen även den av vissa kallade konkurrensprincipen i artikel 18.1 andra stycket upphandlingsdirektivet kunna åberopas vilken anger att en upphandling inte får ”*utformas i syfte att undanta den från tillämpningsområdet för detta direktiv eller att på ett konstgjort sätt begränsa konkurrensen.*” Det är vår uppfattning att EU-domstolens uttalanden inte kan förstås på detta sätt. En myndighets beslut om hur myndigheten vill tillgodose ett visst behov ligger inom ramen för myndighetens rätt till självbestämmande vad avser den egna organisationen. Denna rätt, vilken har stöd i såväl subsidiaritetsprincipen i artikel 5.2 Fördraget om den Europeiska Unionen och uttryckligt stöd i rätten till självbestämmande i artikel 4.2 i Fördraget om den Europeiska Unionen har i upphandlingsrättsliga sammanhang vid flera tillfällen formulerats som en rätt för myndigheter, att som ett alternativ till upphandling, besluta att fullgöra uppgifter med sina egna resurser.<sup>34</sup> EU-domstolen har härvidlag uttalat att ”*en offentlig myndighet har möjlighet att med egna medel utföra de uppgifter av allmänintresse som åligger den, utan att behöva vända sig till enheter utanför sin organisation, och att denna möjlighet även kan utövas i samarbete med andra offentliga myndigheter*”.<sup>35</sup> Denna rättighet framgår även uttryckligen av skäl 5 till upphandlingsdirektivet som dessutom förtydligar en myndighets rätt att organisera tillhandahållandet av tjänster på annat sätt än genom upphandlingskontrakt.

Som tydliggjorts i *Anodiki Services* innebär denna rättighet bland annat att en myndighet som behöver resursförstärkning fritt kan välja att antingen teckna anställningsavtal (vilka är undantagna upphandlingskyldighet) eller att genom upphandlingskontrakt anlita en fristående konsult (vilket omfattas av upphandlingsdirektivet).<sup>36</sup> Myndighetens val i detta avseende får naturligtvis olika rättsliga konsekvenser såväl unionsrättsligt som enligt nationell rätt men det förhållandet att ett anställningsavtal innebär att avtalet inte träffas av upphandlingsdirektivet begränsar inte myndighetens rätt att välja detta alternativ.

Sammanfattningsvis kan således konstateras att en genomlysning kan medföra att flera till varandra kopplade transaktioner betraktas som en helhet för att

<sup>34</sup> Willem A. Janssen benämner denna typ av beslut som ”make or buy-decisions”, dvs. en myndighets beslut om huruvida den ska utföra en uppgift själv eller köpa in utförandet från en extern leverantör. Se *EU public procurement law & self organisation*, 2018, s. 90–91.

<sup>35</sup> Se mål C-480/06, *Hamburg*, EU:C:2009:357, punkt 45. Se även mål C-26/03, *Stadt Halle*, EU:C:2005:5, punkt 48 samt mål C-324/07, *Coditel*, EU:C:2008:621, punkt 48.

<sup>36</sup> Mål C-260/17, *Anodiki Services*, EU:C:2018:864, punkt 26.

utröna huruvida de sammantaget utgör ett upphandlingskontrakt enligt ovan redovisad definition. En genomlysning kan emellertid inte vidga LOU:s tillämpningsområde till andra transaktioner än sådana kontrakt som utgör upphandlingskontrakt eller begränsa en myndighets frihet att välja hur den vill organisera sin verksamhet eller tillgodose sitt behov. Ett annat sätt att uttrycka det är att myndigheter inte är skyldiga att avstå från en viss typ av transaktion enkom för att den inte omfattas av LOU:s tillämpningsområde.

#### 4. UTGÖR BETALNING ENLIGT LUDVIKA-MODELLEN SÅDAN ERSÄTTNING SOM AVSES I DET UPPHANDLINGSRÄTTSLIGA KONTRAKTSBEGREPPET?

I detta avsnitt ska vi således bedöma huruvida en kommuns betalning enligt den så kallade Ludvika-modellen (se beskrivning i avsnitt 3.2.4–3.2.6) utgör sådan ersättning som avses i det upphandlingsrättsliga kontraktsbegreppet.

Vi har ovan redogjort för begreppen anskaffning, ekonomiska villkor och rättslig återopparhet och vår bedömning kommer att utgå ifrån dessa begrepp.

Vad avser begreppet anskaffning kan konstateras att kommunen, åtminstone vid första anblicken, uppträder som köpare och inte som säljare vid en fastighetsöverlåtelse av allmän platsmark. Det är till kommunen som äganderätten ska övergå och det är för kommunens räkning som de relevanta entreprenad-arbetena utförs.

Det är emellertid inte lika lätt att konstatera att de betalningar som sker, dvs. kommunens betalning enligt Ludvika-modellen, syftar till att anskaffa varor, tjänster eller byggtreprenader. Såsom villkoren normalt är skrivna är syftet snarare att möjliggöra en utjämning av den kostnad för mervärdesskatt som preliminärt tagits av säljaren vid uppförandet av fastigheten men som vid en normal försäljning, dvs. en icke-benefik försäljning hade kvittats hos kommunen.

Det har i detta avseende och i övrigt för frågan om säljaren får ett vederlag betydelse att kommunen aldrig förfogar över ersättningen. Kommunens möjlighet att få ut ersättning för säljarens kostnader för mervärdesskatt är beroende av att denne upprättar och överlåter en sådan uttagshandling som avses i 8 kap. 19 § ML. Utan en sådan handling, vilken alltså säljaren förfogar över, betalar Skatteverket inte ut de relevanta medlen.

Vidare kan konstateras att en absolut förutsättning för att kommunen ska få ut någon ersättning från Skatteverket är att kommunen, exempelvis i exploateringsavtalet, dessförinnan har åtagit sig att överlåta denna ersättning till fastighetsägaren. Ur skatterättslig synvinkel är ersättningen nämligen avsedd för säljaren. Den enda anledningen till att kommunen överhuvudtaget får ta emot ersättningen är att kommunen åtagit sig att överlåta denna vidare till säljaren.

Vad avser den ersättning som Skatteverket betalar ut är således relationen mellan kommunen och säljaren närmast att likna vid en ombud- och huvudmansrelation. På samma sätt som gäller för ett ombud saknar kommunen rätt att tillgodogöra sig de medel som Skatteverket betalar ut. Dessa medel utbetalas av Skatteverket till kommunen i det enda syftet att kommunen ska föra dessa vidare till säljaren. Det är i alla avseenden Skatteverkets beslut, och inte kommunens, att de aktuella medlen ska betalas ut till fastighetsförsäljaren via kommunen. Kommunen är alltså en mellanman som tar emot medlen för fastighetsförsäljarens räkning. Ytterligare en omständighet som talar mot att kommunens betalning enligt Ludvika-modellen utgör ersättning i upphandlingsrättslig mening är att det saknas en koppling mellan "leverantörens" rätt till ersättning och de byggtreprenadarbeten denne utfört.<sup>37</sup> Leverantörens rätt till betalning är istället villkorad av att Skatteverket utger ersättning. Avtalen tydliggör normalt att Skatteverkets utbetalning är ensam förutsättning för att ersättning ska betalas. Skälet till att säljaren får ersättning är inte att denne utfört vissa byggnadsarbeten, även om kostnaden för dessa arbeten ligger till grund för beräkning av det belopp för vilket bolaget uttagsbeskattar sig, utan att Skatteverket beslutat om sådan ersättning. Om Skatteverket inte beslutar om sådan ersättning har bolaget inte heller någon rätt till ersättning men är likväl skyldig att överlåta fastigheten kostnadsfritt. Den finns således ingen absolut koppling mellan leverantörens prestation (byggtreprenad) och kommunens prestation (betalning).

Ett exploateringsavtal som bygger på användandet av Ludvika-modellen innehåller ofta regleringar av följande typ som visar att säljarens rätt till ersättning (dvs. köpeskillingen) inte är kopplad till de utförda entreprenadarbetena utan i stället är helt beroende av Skatteverkets beslut:

*"Det i ovanstående stycken stadgade avseende köpeskillning gäller enbart under förutsättning att kommunen får ett belopp motsvarande uttagmomsen utbetald från Skatteverket. Om så inte sker har kommunen ingen skyldighet att utbetala ersättning i någon form till Bolaget. Den allmänna platsmarken ska vid sådana förhållanden överlåtas till Staden utan ersättning"*

Som framhållits ovan medför detta att det saknas en rättslig åberopbarhet för leverantören att få betalt för de byggtreprenadsarbeten som denna utfört för kommunens räkning. Det saknar betydelse för bolagets rätt till ersättning att, eller hur, dessa byggtreprenadsarbeten utförts. Bolaget har rätt till ersättning om Skatteverket beviljar det, annars inte. I detta avseende saknar avtalet den huvudingrediens som måste finnas i alla upphandlingsrättsliga kontrakt – nämligen att en leverantör har rätt att utkräva ersättning av en myndighet på grund

<sup>37</sup> Märk i detta avseende den vikt EU-domstolen lägger vid att det finns en koppling mellan de båda avtalen och parternas respektive prestation i ISE-domen. Se särskilt mål C-796/18, ISE, EU:C:2020:395, punkt 37, 38 och 40–42.

av att leverantören utfört den avtalade prestationen på ett avtalsenligt sätt. Så är det inte här, utan leverantören får sin betalning baserat på dennes kostnader för mervärdesskatt om Skatteverket beslutar att utge medel, annars inte. Denna ”köpeskilling” har inte heller någon som helst koppling till det värde som byggtreprenaderna har för kommunen utan fastigheten bokförs hos kommunen till ett (normalt väsentligen högre) marknadsvärde. På motsatt vis saknas det ens en teoretisk möjlighet för kommunen att begära avdrag på ”köpeskillingen” för det fall det skulle visa sig att byggtreprenadarbetena var behäftade med fel.

Det bör slutligen understrykas att om kommunen hade tagit de aktuella medlen i besittning, dvs. brutit mot avtalet och inte betalat dessa vidare till säljaren så hade kommunen inte bara gjort sig skyldig till avtalsbrott. Kommunens begäran om ersättning för mervärdesskatt från Skatteverket hade även saknat rättslig grund och kommunen skulle ha blivit skyldig att återbetala den felaktigt erhållna ersättningen med tillkommande kostnadsränta beräknat på beloppet. Även detta förhållande visar att kommunen inte råder över ersättningen på så sätt som normalt är fallet med en köpeskilling som utges som ersättning för utförandet av en tjänst. Snarare överför kommunen medel till fastighetsägaren som var fastighetsägarens redan från början. Situationen är inte helt olik den som gäller för en advokats förvaltning av medel på ett klientmedelskonto. Detta gäller såväl avtalsrättsligt som i bokföringshänseende.

Mot denna bakgrund är det vår bedömning att en kommuns betalning enligt Ludvika-modellen inte är en sådan ersättning som i sig medför att en benefik överlåtelse av allmän platsmark ska anses utgöra ett upphandlingskontrakt.

## 5. HUR SKA VÄRDET AV BETALNING ENLIGT LUDVIKA-MODELLEN BERÄKNAS UPPHANDLINGSRÄTTSLIGT?

Vi har ovan bedömt att betalning enligt Ludvika-modellen inte utgör ersättning i upphandlingsrättslig bemärkelse. För det fall något annat skulle göras gällande uppkommer emellertid frågan hur värdet av sådan ersättning ska beräknas i förhållande till LOU:s tröskelvärden och direktupphandlingsgräns.

Värdet av en upphandling har allt sedan de första upphandlingsdirektiven på sjuttioalet beräknats exklusive mervärdesskatt. Såvitt vi kan utröna har detta förhållande aldrig kommenterats vare sig i skälen till direktiven eller i doktrin, annat än för att konstatera att värden enligt upphandlingsdirektiven beräknas exklusive mervärdesskatt. Formuleringen har i detta avseende varit mer eller mindre den samma sedan 70-talet. I direktiv 77/62 angav artikel 5 att: “The provisions of titles II, III and IV and of article 6 shall apply, under the conditions laid down in article 4, to public supply contracts whose estimated value

net of VAT is not less than 200 000 European units of account.”(Vår understrykning)

I nuvarande direktivs engelska version används motsvarande formulering exempelvis i artikel 4: ”This Directive shall apply to procurements with a value net of value-added tax (VAT) estimated to be equal to or greater than the following thresholds: (...)”. På svenska har samma bestämmelse följande lydelse: ”Detta direktiv ska tillämpas på upphandlingar vars värde exklusive mervärdesskatt beräknas uppgå till minst följande tröskelvärden: (...)”.

Inte heller svenska förarbeten synes ha kommenterat det förhållandet att värdet av en upphandling ska beräknas utan mervärdesskatt. I prop. 2015/16:195 anges rörande mervärdesskatt:

*”Att värdet av en offentlig upphandling ska beräknas exklusive mervärdesskatt framgår på flera ställen i direktivets tröskelvärdesbestämmelser och anges här i andra stycket då denna bestämmelse uttrycker grundregeln för beräkning av värdet av en upphandling.”*

Den nuvarande generalklausulen i LOU för beräkning av ett upphandlingsvärde har följaktligen följande lydelse (5 kap. 3 § LOU).

*”Värdet av en upphandling är det totala belopp som, enligt den upphandlande myndighetens uppskattning, ska betalas enligt de varukontrakt, tjänstekontrakt eller byggentreprenadkontrakt som ingår i upphandlingen. När värdet bestäms ska options- och förlängningsklausuler som anges i något av upphandlingsdokumenten inbegripas som om de hade utnyttjats. Vidare ska de premier och ersättningar som den upphandlande myndigheten planerar att betala till anbudssökande eller anbudsgivare räknas in i värdet. Värdet ska bestämmas exklusive mervärdesskatt.”*

Såvitt vi erfar har frågan om att mervärdesskatt inte ska inräknas i värdet av en upphandling inte kommenterats särskilt i vare sig praxis eller doktrin, vare sig nationellt eller internationellt.

Det förefaller således saknas rättskällor som kan vittna om syftet med att undanta mervärdesskatt från upphandlingskontrakts värde. En sannolik förklaring till att värdesberäkningen ska ske exklusive mervärdesskatt är emellertid att den upphandlingsrättsliga likabehandlingsprincipen skulle bli väsentligen svårare att upprätthålla om jämförelse mellan anbud skedde på priser inklusive mervärdesskatt. Även om det finns en unionsrättslig harmonisering på mervärdesskattens område är det i viss mån fortsatt möjligt för olika medlemsstater att ha olika mervärdesskattesatser för olika varor och tjänster (Sverige har exempelvis tre mervärdesskattesatser 6, 12, respektive 25 %). På grund av detta skulle det i vissa medlemsstater vara möjligt för en leverantör att konkurrera med hur denna ”paketerar” sin leverans ur ett mervärdesskattehänseende snarare än att konkurrera med den faktiska kostnaden för leveransen. Även i en upphandling med enbart leverantörer från samma medlemsstat som myndigheten och där utrymme ges för att tillhandahållandet kan ha olika sammansättning av varor och tjänster, kan den totala mervärdesskatten för respektive anbud bli

olika hög beroende på de i respektive anbud ingående varornas och tjänsternas mervärdesskattesatser. Att beräkna upphandlingsvärde exklusive mervärdesskatt skapar med andra ord helt enkelt bättre förutsättningar för såväl gränsöverskridande som medlemsstatsinterna prisjämförelser.

I 19 kap. 8 § LOU anges följande om hur värdet av en upphandling ska beräknas.

*”Värdet av en upphandling ska uppskattas till det totala belopp som ska betalas i upphandlingen. En upphandling får inte delas upp i avsikt att kringgå bestämmelserna i denna lag.*

*Vid beräkningen ska options- och förlängningsklausuler beaktas som om de utnyttjats.*

*Vid beräkningen ska den upphandlande myndigheten beakta direktupphandlingar av samma slag gjorda av myndigheten under räkenskapsåret.”*

Denna skrivning kan ge intrycket av att värdet av en upphandling enligt de icke-direktivstyrda reglerna, ska beräknas till det totala belopp som ska betalas i upphandlingen, dvs. inklusive mervärdesskatt.

Värdesberäkning är emellertid endast relevant i syfte att fastställa huruvida en upphandling överstiger direktupphandlingsgränsen eller tröskelvärdena för de direktivstyrda bestämmelserna i LOU.

Vad avser direktupphandlingsgränsen anges följande i 19 kap. 7 § LOU:

*”Direktupphandling får användas om upphandlingens värde uppgår till högst 28 procent av det tröskelvärde som avses i 5 kap. 1 § och som gäller för en upphandlande myndighet som inte är en central upphandlande myndighet vid upphandling av varor och tjänster.”*

För att avgöra huruvida en upphandling utgör en tillåten direktupphandling på grund av sitt låga värde ska således bedömas om den uppgår till 28 procent av det tröskelvärde som avses i 5 kap. 1 § LOU.

I 5 kap. 1. § LOU anges följande:

*”De tröskelvärden som ska tillämpas enligt 1 kap. 4 § anges i artikel 4 i direktiv 2014/24/EU eller i beslut eller meddelanden av Europeiska kommissionen enligt artikel 6 i direktivet. Det som anges i direktivet om centrala statliga myndigheter gäller för en central upphandlande myndighet.*

*Regeringen tillkännager i Svensk författningssamling tröskelvärdena i euro och svenska kronor samt en förteckning över de försvarsprodukter som omfattas av bilaga III till direktiv 2014/24/EU.”*

Som framgår ovan beräknas tröskelvärdet enligt direktiven exklusive mervärdesskatt. Direktupphandlingsgränsen, som alltså utgör 28 % av denna gräns, beräknas följaktligen utan mervärdesskatt, vilket också är det sätt på vilket Upphandlingsmyndigheten tillkännager upphandlingsgränsen.<sup>38</sup>

<sup>38</sup> <https://www.upphandlingsmyndigheten.se/upphandla/om-upphandlingsreglerna/Upphandlingsforfarande/troskelvarden/>.

Mot bakgrund av att direktupphandlingsgränsen är angiven exklusive mervärdesskatt måste även bedömningen av om ett kontrakt eller en upphandlingsvärde uppgår till denna gräns göras exklusive mervärdesskatt.

Frågan blir då om en kommuns betalning enligt Ludvika-modellen, ska anses utgöra mervärdesskatt i upphandlingsrättsligt avseende. Enligt 8 kap. 2 § 4 st. 1. ML läst tillsammans med 8 kap. 4 § 1 st. 4 ML ska mervärdesskatt som säljaren uttagsbeskattat sig för och tagit upp i en uttagshandling enligt 8 kap. 19 § ML jämföras med öppet debiterad mervärdesskatt. Vidare kan konstateras att det svenska systemet med uttagshandling syftar till att uppnå samma situation som den reglering med öppet debiterad mervärdesskatt för fastigheter som mervärdesskattedirektivet föreskriver.

Mot denna bakgrund är det vår bedömning att ersättning som en kommun betalar till en säljare och som motsvarar de kostnader som säljaren uttagsbeskattat sig för och som därför har utbetalats till kommunen med stöd av 2 § LEMK samt en av säljaren tillhandahållen uttagshandling enligt 8 kap. 19 § ML i vart fall i upphandlingsrättsligt hänseende ska jämföras med ersättning för öppet debiterad mervärdesskatt. Vi har inte kunnat identifiera några bärande argument för varför någon annan tolkning skulle göras gällande.

Detta medför att värdet av en kommuns betalning enligt Ludvika-modellen upphandlingsrättsligt alltid ska tillskrivas ett noll-värde. Ett sådant kontrakt kommer följaktligen alltid kunna direktupphandlas med hänvisning till att kontraktets värde understiger direktupphandlingsgränsen under förutsättning att det inte innehåller någon annan ersättning.

## 6. AVSLUTANDE KOMMENTAR UTIFRÅN SYFTESANALYS OCH EVENTUELLT BEHOV AV GENOMLYSNING

Vi har i avsnitt 4.5 ovan beskrivit hur genomlysning och syftesanalys kan användas för att identifiera ett upphandlingspliktigt köp i en serie komplexa transaktioner. Som vi emellertid också har påpekat kan denna typ av resonemang inte användas för att utvidga LOU:s tillämpningsområden till andra transaktioner än köp.

En genomlysning kan således inte medföra att vad som *de facto* och *de jure* i alla avseenden är en benefik transaktion kommer att omfattas av LOU. Då vi funnit att en betalning enligt Ludvika-modellen inte förändrar den aktuella avtalstypens benefika karaktär, dvs. att fastighetssäljaren överlåter fastigheten utan krav på ersättning, kan vi också konstatera att en genomlysning inte kan förändra detta förhållande. Så skulle endast kunna ske om det fanns andra, ytterligare, villkor för överlåtelsen som enligt en upphandlingsrättslig bedömning skulle anses utgöra ersättning. Sådana villkor hade emellertid gått utöver



vad Ludvika-modellen kräver och kan således inte behandlas inom ramen för denna artikel.

Som vi påpekat är en upphandlande myndighet fri i sitt val av hur den önskar tillgodose sina behov. Det är endast om myndigheten väljer att tillgodose sina behov genom ett upphandlingskontrakt som LOU blir tillämplig. Det kan konstateras att en kommun i vissa fall med användande av Ludvika-modellen kan tillgodose sitt behov av allmän platsmark utan att behöva erlagga någon ersättning för detta, dvs. genom en benefik överlåtelse. Det förhållandet att en sådan transaktion dessutom inte omfattas av upphandlingsskyldighet innebär inte att kommunen istället blir skyldig att genomföra en offentlig upphandling för att skapa en möjlighet för kommunen att betala för något som de genom en annan transaktion kan få utan ersättning. Det bör noteras att kommunen i så fall också hade varit tvungen att ”ligga ute” med kostnaden för de aktuella entreprenadarbetena även om kommunen i efterhand skulle kunna få igen denna kostnad genom gatukostnadsersättning från berörda fastighetsägare. Myndighetens val av sätt att tillgodose sitt behov har således inte bara juridiska konsekvenser utan även praktiska likviditetskonsekvenser.

Vad avser den rena syftesanalysen, dvs. frågan om LOU:s och upphandlingsdirektivens bakomliggande syften gynnas av en konkurrensutsättning av det aktuella avtalet, bör noteras att ett överlåtelseavtal för allmän platsmark där den enda ersättningen som erbjuds är ersättning för mervärdesskatt enligt Ludvika-modellen svårligen lämpar sig för konkurrensutsättning.

En byggtreprenör skulle med all sannolikhet kräva högre ersättning än enbart ersättning för mervärdesskatt och det är svårt att inse vilket potentiellt leverantörskollektivs intressen som skyddas genom annonsering av denna typ av överlåtelser enligt LOU.

Det är vidare tydligt att unionsrätten inte kräver att kostnaden för mervärdesskatt är föremål för gränsöverskridande konkurrensutsättning. Tvärtom har unionen uttryckligen undantagit denna kostnad från alla tröskelvärdesberäkningar allt sedan en unionsrättslig reglering av upphandling först infördes. Den typ av mervärdesskattetransaktion vi här behandlar är också nära förknippad med fastighetsöverlåtelser vilka i sig är undantagna upphandlingsskyldighet.

En syftesanalys ger därför vid handen att den typ av transaktion som här beskrivits inte är en sådan transaktion som lagstiftaren avsett ska bli föremål för konkurrensutsättning enligt upphandlingsdirektiven eller LOU. Det är också svårt att inse vilken nytta en sådan konkurrensutsättning skulle göra med hänvisning till det ändamål om gränsöverskridande konkurrensutsättning som regelverket syftar till att uppfylla.

En genomlysnings- och syftesanalys bekräftar således det slut vartill vi redan har kommit, nämligen att betalning enligt Ludvika-modellen inte utgör ersättning i upphandlingsrättslig mening.

*Erik Olsson och Christian Merseburg*

På detta omständliga sätt har vi kommit fram till vad som redan står i lagen, dvs. att värdet av upphandling ska beräknas utan mervärdesskatt. 25 sidor för att slå in en öppen dörr.