



UPPSALA  
UNIVERSITET

Juridiska institutionen  
Vårterminen 2025

Examensarbete i skatterätt, särskilt mervärdesskatt  
30 högskolepoäng

## Överlåtelse i dubbel bemärkelse – En analys av artikel 14 MD och den rättsliga kollisionen mellan mervärdesskatt och civilrätt

*A Transfer in Two Senses – An Analysis of Article 14 of the  
VAT Directive and the Legal Tension Between VAT and Civil Law*

Författare: Anton Nyman

Handledare: Professor Katia Cejje





# Förord

När jag var liten fick jag en bok av min pappa i present. Det var ingen sagobok, ingen berättelse med hjältar och skurkar, utan en bok full av tomma rutor och siffror – *en orange sudoku-bok*. Jag bläddrade igenom den, men blev snabbt besviken. Inga färgglada bilder, ingen handling att följa. Vad skulle jag göra med den?

Boken blev liggande i veckor, kanske månader, tills jag en dag plockade upp den igen. Inte för att någon sa åt mig, utan för att jag blev nyfiken. Jag började fylla i siffror, försökte se mönstren, förstå logiken. Jag gjorde misstag, suddade ut, började om. Men när jag väl knäckte systemet, när siffrorna började falla på plats, insåg jag något: vissa problem går inte att lösa direkt – de kräver tålamod, analys och ett par felsteg på vägen.

Många år senare, under juristprogrammet, insåg jag att juridik fungerar på precis samma sätt. Vid första anblick kan paragrafer och rättsfall verka komplexa och svåröverskådliga, men med tid, träning och ett analytiskt öga framträder den struktur som håller allt samman.

Nåväl – för stöd och hjälp under uppsatsens gång vill jag skicka med ett par särskilda tack.

Jag vill rikta ett stort tack till prof. Katia Cejie för allt ditt stöd och engagemang – både för denna uppsats och för *EUCOTAX Wintercourse 2025 Osnabrück*. *Un grand merci à toi !*

Härtill vill jag tacka Jur. dr i finansrätt Jesper Johansson, verksam vid Handelshögskolan i Stockholm, vars inspirerande undervisning i BE671, men framför allt BE672, inte bara väckte mitt intresse för skatterätt utan även fick mig att vilja sadla om och satsa på en juridisk bana redan under min tidigare studieperiod vid Handelshögskolan.

Slutligen ett tack till min familj för tålamodet att lyssna på mina juridiska utläggningar och för att ni alltid har stöttat mig, oavsett om det handlade om siffror, skatterätt eller något däremellan. Till sist, ett särskilt tack till min mormor, som dessvärre inte finns med oss i dag, men som hade varit oändligt stolt om hon fått ta del av detta arbete.

Nu väntar nya utmaningar!

*The line it is drawn, the curse it is cast / The slow one now will later be fast.*  
– Bob Dylan, *The Times They Are a-Changin'*, 1964

Anton Nyman

*Södra Ellagård, Täby, 29 maj 2025*



# Innehåll

<b>1. INLEDNING</b> .....	8
1.1 BAKGRUND.....	8
1.2 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNINGAR .....	10
1.3 METOD OCH MATERIAL.....	11
1.4 AVGRÄNSNINGAR .....	15
1.5 TIDIGARE FORSKNING .....	16
1.6 DISPOSITION .....	17
<b>2. RÄTTSLIG REGLERING</b> .....	19
2.1 INTRODUKTION .....	19
2.2 MERVÄRDESSKATT – ÖVERSIKT OCH RÄTTSLIGA UTGÅNGSPUNKTER .....	19
2.3 MERVÄRDESSKATTENS RÄTTSLIGA REGLERING INOM EU OCH SVERIGE .....	20
2.4 BESKATTNINGSBARA TRANSAKTIONER OCH SKATTEPLIKTIG OMSÄTTNING .....	20
2.4.1 Förutsättningar för momsplikt vid leverans av varor .....	20
2.4.2 Definition av beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet .....	21
2.4.3 Leverans av varor enligt EU-direktiv och svensk rätt .....	21
2.5 SKATTEVERKETS UTTALANDEN SOM NORMBILDANDE INSTRUMENT .....	21
2.5.1 Skatteverkets uttalanden som rättstillämpande instrument.....	21
2.5.2 Publikationernas rättssäkerhetsmässiga betydelse .....	22
2.6 RÄTTSSÄKERHET INOM SKATTERÄTTEN .....	23
2.6.1 Rättssäkerhetsbegreppet.....	23
2.6.2 Rättssäkerhetens tre grundpelare i skatterätten .....	23
2.7 Sammanfattning.....	24
<b>3. BEDÖMNING AV FÖRFOGANDERÄTT UTIFRÅN EKONOMISK VERKLIGHET</b> .....	25
3.1 ÖVERSIKT AV ANALYSEN AV FAKTISK FÖRFOGANDERÄTT.....	25
3.2 FÖRFOGANDERÄTT OCH LEVERANSBEGREPPETS UNIONSRÄTTSLIGA GRUND .....	25
3.3 TRANSAKTIONS VERKLIGA INNEBÖRD .....	26
3.3.1 Transaktionens verkliga innebörd som tolkningsprincip.....	26
3.3.2 EU-rättslig praxis om rätten att såsom ägare förfoga inom mervärdesskatten.....	29
3.3.2.1 C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV .....	29
3.3.2.2 C-185/01 Auto Lease Holland .....	30
3.3.2.3 C-118/11 Eon Aset Menidjunt.....	31
3.3.2.4 C-277/14 PPUH Stehcamp .....	32
3.3.2.5 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie .....	33
3.3.3 Sammanfattning .....	34
3.4 RÄTTSLIG OCH SKATTEMÄSSIG KLASSIFICERING AV TRANSAKTIONER .....	35
3.4.1 Artikel 14 MD – Översikt och systematik .....	35
3.4.2 Rättsförhållandet mellan artikel 14 (1) och 14 (2) MD .....	35
3.4.2.1 Argument för lex specialis .....	36
3.4.2.2 Argument mot lex specialis.....	37
3.4.2.3 Slutsats.....	39
3.5 AVTALETS BETYDELSE FÖR TOLKNINGEN AV ARTIKEL 14 MD .....	39
3.5.1 Praktisk tillämpning av artikel 14 MD vid olika avtalsformer .....	39
3.5.2 Den verkliga innebörden av transaktioner inom kommissionsavtal .....	40
3.5.2.1 Kommissionsavtal – Mervärdesskatterättsliga implikationer.....	40
3.5.2.2 Kommissionärens roll i transaktionskedjor utifrån rättspraxis .....	43
3.5.2 Den verkliga innebörden av transaktioner inom leasingavtal .....	45
3.5.2.1 Finansiellt leasingavtal – Mervärdesskatterättsliga implikationer .....	46
3.5.2.2 Operationellt leasingavtal – Mervärdesskatterättsliga implikationer .....	47
3.6 SAMMANFATTNING.....	47

<b>4</b>	<b>LEVERANS AV VARA OCH FAKTISK FÖRFOGANDERÄTT – EN RÄTTSUTVECKLING I LINJE MED EU-RÄTTEN?</b>	49
4.1	Skatteverkets rättsutveckling i synen på leverans av vara	49
4.2	RÄTTSKÄLLEVÄRDET HOS SKATTEVERKETS STÄLLNINGSTAGANDE	49
4.3	TOLKNINGEN AV LEVERANSBEGREPPET I SKATTEVERKETS STÄLLNINGSTAGANDE	50
4.3.1	<i>Skatteverkets ställningstagande 2019</i>	50
4.3.2	<i>Skatteverkets rättsliga vägledning från 2023</i>	53
4.3.3	<i>Sammanfattning</i>	54
4.4	SKATTEVERKETS STÄLLNINGSTAGANDE I LJUSET AV EU-RÄTTEN – EN RÄTTSUTVECKLING I KONTRAST?	55
4.4.1	<i>Övergripande överensstämmelser i synsättet</i>	55
4.4.2	<i>Metodologiska skillnader i synen på civilrättens betydelse</i>	55
4.4.3	<i>Leveransbedömning vid finansiell leasing</i>	57
4.4.4	<i>Begreppsförvirring i Skatteverkets rättsliga kommunikation</i>	60
4.4.5	<i>Sammanfattande slutsats</i>	62
<b>5</b>	<b>BEHOV AV FÖRTYDLIGANDE REGLERING</b>	67
5.2	Prejudikatbildning som garant för legalitet och förutsebarhet	67
5.3	Methodharmonisering mellan svensk rätt och EU-rätt	71
5.4	Sammanfattande reflektion	73
<b>6</b>	<b>AVSLUTANDE KOMMENTAR</b>	75
	<b>EPILOG – ÖVERLÅTELSE I DUBBEL BEMÄRKELSE</b>	77
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	78

# Förkortningar

A.a.	Anfört arbete
dnr	diarienummer
EEG	Europeiska Ekonomiska Gemenskapen
EUD	EU-domstolen
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FL	Förvaltningslag (2017:900)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
Incoterms	International Commercial Terms
KOM	Kommissionen
Komml	Kommissionslag (2009:865)
MD	Mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)
ML	Lag om mervärdesskatt (2023:200)
prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SvJT	Svensk Juristtidning
ViDA	VAT in the Digital Age

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

"Rätten är en skön men grym gudinna; man bär hennes tempel på sina skuldror och vet ej om det skall skydda eller krossa en." Så skriver August Strindberg i *Svarta fanor* (1904), där han skildrar den osäkra tillvaron i ett samhälle där rättstillämpningens skarpa kanter ofta får praktiska konsekvenser för den enskilde. Denna osäkerhet gör sig påmind även inom skatterätten, där en subtil men avgörande spänning inte sällan uppstår mellan mervärdesskatt och civilrätt – en skärningspunkt där ekonomisk verklighet och juridiska konstruktioner möts, men inte alltid överensstämmer.<sup>1</sup>

Särskilt påtaglig blir spänningen vid tillämpningen av artikel 14 (1) i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) (MD), där det fastslås att en vara anses levererad när ett rättssubjekt har rätt att förfoga över den såsom ägare. Mervärdesskatterätten utgår alltså från att skattskyldighet inträder när ett rättssubjekt får den faktiska kontrollen över en vara.<sup>2</sup>

Detta funktionella och ekonomiskt orienterade synsätt avviker från den traditionella svenska civilrättsliga modellen, där äganderätt vanligtvis knyts till en formbunden rättshandling såsom köpeavtalets undertecknande och fullbordas genom ett sakrättsligt moment som tradition.<sup>3</sup> Spänningsförhållandet aktualiserar den unionsrättsliga principen

---

<sup>1</sup> Bergström, *Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang* (Liber 1978) s 14 samt Burmeister, *Verklig innebörd* (Norstedts Juridik 2012) s 85.

<sup>2</sup> Se t. ex. EU-domstolen, mål C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECLI:EU:C:1990:61 samt mål C-186/89, *W. M. van Tiem mot Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:1990:429. Av domarna framgår att begreppet "rätten att såsom ägare förfoga" utgör ett unionsrättsligt autonomt rekvisit, vilket innebär att det ska tolkas oberoende av medlemsstaternas nationella civilrättsliga regler.

<sup>3</sup> Se exempelvis *Jordabalken (1970:994)* 4 kap. 1 §, där ett bindande köpeavtal rörande fast egendom kräver vissa formkrav. Jfr *NJA 1984 s. 673*, där det uttalas att äganderätten i praktiken ofta övergår vid tillträdet. För lös egendom stadgar *Köplagen (1990:931)* 10 § att äganderätten normalt övergår vid avlämnandet, vilket ofta sammanfaller med tillträdesdagen, samt 49 § om riskövergång. I *NJA 2009 s. 79* tydliggjordes dessutom att tradition – dvs. faktisk besittningsövergång – är avgörande för sakrättsligt skydd vid överlåtelse av lös egendom. Dessa civilrättsliga principer skiljer sig från det funktionella och ekonomiskt inriktade synsätt som återfinns i EU-rätten, där äganderättsövergång i större utsträckning bedöms utifrån vem som faktiskt har kontrollen över varan; jfr *NJA 1995 s. 178*.

om transaktionens verkliga innebörd (*substance over form*), vilken ofta medför tolkningsvårigheter i gränslandet mellan mervärdesskatt och civilrätt.<sup>4</sup>

En tydlig illustration av de rättsliga komplikationer som uppstår till följd av diskrepansen mellan mervärdesskatt och civilrätt framträder i Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2023 ref. 10, där domstolen kopplade leveranstidpunkten för ett fastighetsköp till tillträdesdagen i stället för när köpekontraktet undertecknades.<sup>5</sup> Även om detta överensstämmer med civilrättens logik väcker avgörandet frågor om förenligheten med EU-rätten.<sup>6</sup> EU-domstolen har nämligen i mål som C-400/98 (*Breitsohl*) och C-111/05 (*Aktiebolaget NN*) betonat att den ekonomiska risken och kontrollen är avgörande för om en leverans har skett – även om formell äganderätt ännu inte övergått.

Skatteverket har även i sitt tidigare ställningstagande från 2019, och senare i den rättsliga vägledningen som publicerades 2023, understrukit vikten av att utgå från den faktiska ekonomiska relationen mellan parterna, särskilt i mer komplexa avtalsförhållanden som leasing och kommission.<sup>7</sup> Samtidigt kvarstår osäkerheter kring hur bland annat principen om verklig innebörd ska tillämpas i praktiken – och hur långt den svenska rättstillämpningen är beredd att gå för att anpassa sig till EU-rättens krav.<sup>8</sup>

Mot denna bakgrund är det av intresse att analysera under vilka förutsättningar ett rättssubjekt ska anses förfoga över en vara såsom ägare enligt artikel 14 i

---

<sup>4</sup> Se EU-domstolen, mål C-111/05, *Aktiebolaget NN*, ECLI:EU:C:2007:195 och mål C-185/01, *Auto Lease Holland BV*, ECLI:EU:C:2003:73.

<sup>5</sup> Enligt Skatteverkets tidigare ställningstagande ”Redovisning av mervärdesskatt vid byggnation som påbörjas i egen regi men avslutas som entreprenad” (dnr 131 811979-10/111, 2011-03-09) ansågs en fastighet levererad i mervärdesskatterättslig mening redan vid undertecknandet av köpekontraktet. Högsta förvaltningsdomstolen klargjorde dock i HFD 2023 ref. 10 att leverans i den unionsrättsliga bemärkelsen sker först på tillträdesdagen, då köparen faktiskt kan förfoga över fastigheten såsom ägare. Skatteverkets ställningstagande är därmed överspelat och ska inte längre tillämpas.

<sup>6</sup> Jfr. de skiljaktiga meningarna av justitieråden Jermsten och Haggren i HFD 2023 ref. 10, p. 18–22.

<sup>7</sup> Skatteverkets ställningstagande *Omsättning av vara och leverans, mervärdesskatt*, dnr 202 398393-18/111, publicerat 2019-01-15 tillgängligt via <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/375585.html>. Se även Skatteverkets rättsliga vägledning, *Mervärdesskatt fr.o.m. 1 juli 2023 – Rätten att förfoga över varan som ägare överförs*, version 2023.16, publicerad 2023-11-10, tillgänglig via: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.16/393931.html>. (hämtad 2025-04-16).

<sup>8</sup> Se EU-domstolens dom av den 8 december 2022, *Luxury Trust Automobil GmbH mot Finanzamt Österreich*, mål C-247/21, ECLI:EU:C:2022:975, angående tolkningen av artikel 42a, artikel 197.1 c, artikel 226.11a och artikel 141 i direktiv 2006/112/EG (mervärdesskattedirektivet).

mervärdesskattedirektivet.<sup>9</sup> I uppsatsen undersöks även hur denna unionsrättsliga bestämmelse har tolkats och tillämpats i svensk rätt genom Skatteverkets ställningstagande från 2019 och rättsliga vägledning från 2023, samt i vilken mån dessa tolkningar riskerar att avvika från EU-rättens krav på att den faktiska ekonomiska innebörden ska vara avgörande vid bedömningen av skattskyldighet.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att analysera hur begreppet ”leverans av vara” enligt artikel 14 MD ska tolkas och tillämpas i svensk rätt, med särskilt fokus på möjligheten att ”förfoga såsom ägare”.<sup>10</sup> För att uppnå detta syfte kommer en fördjupad analys av EU-rättsliga överväganden att genomföras eftersom mervärdesskatten är harmoniserad inom EU och svensk rätt måste därför tolkas EU-konformt. Det är därmed av central betydelse att klarlägga hur EU-rätten ser på frågan.

Uppsatsen belyser särskilt den spänning som kan uppstå i mötet mellan civilrättens formbundna äganderätt och mervärdesskatterättens funktionsbaserade leveransbegrepp. Fokus ligger på att undersöka i vilken mån civilrättsliga principer och avtalsrättens struktur påverkar tolkningen av leveransbegreppet i ett svenskt mervärdesskattehänseende. Särskild vikt läggs även vid att analysera Skatteverkets ställningstagande från 2019 och rättsliga vägledning från 2023, i syfte att klarlägga hur den svenska myndighetens tolkning förhåller sig till EU-rättens praxis.

Målet är att bidra till en djupare förståelse av samspelet mellan svensk civilrätt, mervärdesskatt och EU-rätt, samt att utreda om – och i så fall hur – svensk reglering och rättsutveckling behöver anpassas för att uppnå en mer enhetlig och rättssäker tillämpning av artikel 14 MD. För att uppfylla detta syfte behandlar uppsatsen följande frågeställningar:

---

<sup>9</sup> I uppsatsen används termen "rättssubjekt" för att beskriva den part som i en transaktion kan förfoga över en vara såsom ägare. I många fall motsvarar detta köparen, men begreppet är vidare och omfattar även andra parter beroende på omständigheterna.

<sup>10</sup> Notera att rubriksättningen för detta examensarbete: *Överlåtelse i dubbelbemärkelse – En analys av artikel 14 MD och den rättsliga kollisionen mellan mervärdesskatt och civilrätt*, inkluderar hela artikel 14 till följd av att mervärdesskatterättens roll i civilrättsliga avtalsförhållanden, såsom kommissionsavtal, undersöks varpå ett specifikt fokus på artikel 14 (1) MD skulle innebära en påtaglig begränsning av analysen. Mer om uppsatsens avgränsning återfinns under avsnitt 1.4.

1. Vilka kriterier avgör enligt EU-rätten när ett rättssubjekt ska anses föfoga över en vara såsom ägare enligt artikel 14 i mervärdesskattedirektivet, utifrån kriterierna av en transaktions verkliga ekonomiska innebörd?
2. Hur speglar Skatteverkets ställningstagande från 2019 och vägledning från 2023 EU-rättens syn på leverans av vara, och på vilket sätt har myndighetens tolkning av föfoganderätten förändrats över tid?
3. Hur kan den svenska regleringen och rättstillämpningen utvecklas *de lege ferenda* för att ytterligare säkerställa en enhetlig och rättssäker tillämpning av artikel 14 i mervärdesskattedirektivet?

## 1.3 Metod och material

### 1.3.1 Rättsdogmatisk metod

Denna uppsats använder en rättsdogmatisk metod för att analysera den svenska rättens tillämpning av artikel 14 (1) i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och närmare bestämt vad som utgör en leverans av vara i mervärdesskatterättslig mening. Även artikel 14 (2) MD kommer att behandlas, då den innehåller särskilda situationer där leverans anses ha skett även utan att rätten att såsom ägare föfoga faktiskt har övergått, till skillnad från huvudregeln i artikel 14 (1).

Den rättsdogmatiska metoden lämpar sig särskilt väl för denna typ av rättsutvärderande framställning, då den tillåter en systematisk analys av rättskällor såsom lagtext, förarbeten, rättspraxis och juridisk doktrin.<sup>11</sup> Det är emellertid svårt att fastställa en entydig definition av vad rättsdogmatik innebär.<sup>12</sup> Ett vedertaget synsätt är att metoden syftar till att tolka och systematisera gällande rätt (*de lege lata*) med utgångspunkt i erkända rättskällor, inklusive relevanta domar från EU-domstolen och svenska domstolar.<sup>13</sup> I förevarande fall används metoden för att fastställa under vilka förutsättningar rätten att såsom ägare föfoga över en vara anses ha övergått till en förvärvare, vilket utgör en grundläggande förutsättning för att beskattning ska ske enligt artikel 14 i mervärdesskattedirektivet.

---

<sup>11</sup> Kleineman, J., *Rättsdogmatisk metod*, i Nääv, M. & Zamboni, M. (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018, s 21.

<sup>12</sup> Lavin, R., *Är den förvaltningsrättsliga forskningen rättsdogmatisk?*, FT 1989/8, s 115.

<sup>13</sup> Kleineman, J., *Rättsdogmatisk metod*, i Nääv, M. & Zamboni, M. (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018, s 21.

Även om analysen i första hand utgår från mervärdesskatterättsliga regler och begrepp, är det, mot bakgrund av ovan, ofrånkomligt att också beröra civilrätten.<sup>14</sup> Detta eftersom mervärdesskatten tillämpas i en affärsjuridisk kontext där civilrättsliga avtalsförhållanden ofta bildar den rättsliga ramen för transaktionen. Civilrätten behandlas dock inte som ett självständigt analysobjekt, utan används för att illustrera gränssnittet och den potentiella friktionen mellan civilrättens formella ägandebegrepp och mervärdesskatterättens funktionella förfogandebegrepp.

Vid rättsområden där rekvisiten är tydligt definierade kan en textuell tolkning vara tillräcklig. I detta fall präglas emellertid analysobjektet – *rätten att såsom ägare förfoga* – av ett svårfångat och till viss del begreppsligt vagt innehåll. Därför tillämpas även en teleologisk tolkning i den fortsatta analysen, där målet är att klargöra syftet med bestämmelserna och hur dessa ska förstås i ljuset av unionsrättens principer om neutralitet, effektivitet och enhetlig tillämpning. Den teleologiska metodens innebörd och tillämpning redovisas närmare i avsnitt 1.3.2.

### 1.3.2 EU-rättslig tolkningsmetod

Eftersom mervärdesskatt är en harmoniserad del av EU-rätten används i denna uppsats den tolkningsmetod som utvecklats av EU-domstolen.<sup>15</sup> Denna metod är inte kodifierad i någon rättsakt, utan har vuxit fram genom rättspraxis.<sup>16</sup> Den EU-rättsliga tolkningsmetoden omfattar fyra huvudsakliga tolkningsprinciper:

1. Textuell tolkning: Tolkar lagtext utifrån ordens ”vanliga” betydelse.<sup>17</sup> Denna metod används ofta som det initiala steget i tolkningsprocessen och är särskilt relevant vid tolkning av begrepp som i förvarande fall: ”leverans av vara” i artikel 14 (1) MD.<sup>18</sup>

---

<sup>14</sup> Se t. ex. EU-domstolens mål C-320/17 *Marle Participations*, där domstolen prövade rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt i samband med ett aktieförvärv. Avgörandet visar hur civilrättsliga transaktioner påverkar mervärdesskatterättsliga bedömningar av exempelvis avdragsrätt.

<sup>15</sup> EU-domstolen, mål C-106/89, *Marleasing SA mot La Comercial Internacional de Alimentación SA*, ECLI:EU:C:1990:395.

<sup>16</sup> Korling och Zamboni, *Juridisk metodlära*, 1:a uppl., 2013, s 24.

<sup>17</sup> Se Koen Lenaerts och José A. Gutiérrez-Fons, *To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice* (EUI AEL, 2013/09) s 6. Se även Bengoetxea, *The Legal Reasoning of the European Court of Justice* (Oxford University Press 1993) 234.

<sup>18</sup> Se Albors Llorens, A., ‘*The European Court of Justice, More than a Teleological Court*’ in *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, vol. 2 (1999) 375 samt Ek, (2019), *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, s 37.

Textuell tolkning erbjuder en hög förutsebarhet, men kan vara utmanande när begreppen inte är entydiga. Vid rättsområden där reglerna är tydligt definierade är en textuell tolkning ofta att föredra ur ett rättssäkerhets- och förutsebarhetsperspektiv.<sup>19</sup>

2. Kontextuell tolkning: Beaktar bestämmelsens plats i det bredare EU-rättsliga sammanhanget. Detta innebär att MD tolkas i harmoni med andra unionsrättsliga principer och tidigare rättspraxis.<sup>20</sup> Exempel på relevant praxis är nämnda C-111/05 (*Aktiebolaget NN*) och C-320/88 (*Safe BV*), vilka visar att en leverans kan ske utan att äganderätten formellt överförs enligt civilrätten. Utfallet av ovanstående rättsfall uppvisar en potentiell konflikt mellan svensk praxis och EU-rättens krav på en enhetlig tolkning.<sup>21</sup>
3. Historisk tolkning: Används för att utröna lagstiftarens intentioner bakom MD. Denna metod är något mer sällsynt. Även om förarbeten inte har samma betydelse i EU-rätten som i svensk rätt, kan preambeln och andra dokument ge viss vägledning.<sup>22</sup>
4. Teleologisk tolkning: Denna metod är den vanligaste som EU-domstolen använder.<sup>23</sup> Metoden betonar bestämmelsens syfte och effekt,<sup>24</sup> och inom mervärdesskatterätten syftar denna tolkning till att säkerställa skatteneutralitet och effektivitet samt en enhetlig tillämpning inom hela EU. Eftersom mervärdesskattens offentlighetsrättsliga karaktär förutsätter en enhetlig och objektiv tillämpning inom EU,

---

<sup>19</sup> Se Koen Lenaerts och José A. Gutiérrez-Fons, *To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice* (EUI AEL, 2013/09) s 8.

<sup>20</sup> Ek, (2019), *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, s 38.

<sup>21</sup> EU-domstolen, mål 106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal SpA*, ECLI:EU:C:1978:49, där domstolen fastställde att nationella domstolar måste åsidosätta varje nationell lagstiftning som strider mot EU-rätten för att säkerställa dess enhetliga tillämpning. Se även EU-domstolen, mål 6/64, *Costa mot ENEL*, ECLI:EU:C:1964:66, där domstolen bekräftade EU-rättens företräde framför motstridiga nationella bestämmelser. Vidare fastställde domstolen i EU-domstolen, mål 283/81, *CILFIT mot Ministero della Sanità*, ECLI:EU:C:1982:335, p.16, att nationella domstolar i sista instans är skyldiga att hänskjuta frågor till EU-domstolen, såvida inte den korrekta tolkningen av EU-rätten är så uppenbar att det inte finns något rimligt utrymme för tvivel.

<sup>22</sup> Ek, (2019), *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, s 38.

<sup>23</sup> Se Albors Llorens, A., 'The European Court of Justice, More than a Teleological Court' in *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, vol. 2 (1999) s 382 samt Ek, (2019), *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, s 39.

<sup>24</sup> Se Koen Lenaerts och José A. Gutiérrez-Fons, *To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice* (EUI AEL, 2013/09) s 24.

beaktas även principerna om legalitet och neutralitet.<sup>25</sup> Dessa principer kräver att skattelagstiftningen har ett tydligt stöd i lagtextens ordalydelse och tillämpas på ett konsekvent sätt inom EU:s medlemsstater.<sup>26</sup>

Eftersom förevarande ämne, som nämnt, präglas av ett vagt definierat begrepp är det av vikt att ändamålet bakom regleringen undersöks. Av den anledningen kommer ett huvudsakligt fokus att placeras på den *teleologiska metoden* i syfte att säkerställa en rättvis och konsekvent tillämpning.

### 1.3.3 Material

Det material som ligger till grund för uppsatsens analys är huvudsakligen av tre slag: unionsrättsliga rättskällor, svenska myndighetsuttalanden samt doktrin. Eftersom artikel 14 i mervärdesskattedirektivet är föremål för en EU-konform tolkning är rättspraxis från EU-domstolen av central betydelse. Fokus ligger särskilt på mål där domstolen har konkretiserat innebörden av uttrycket *förfoga såsom ägare* i mervärdesskattehänseende.

Urvalet av rättsfall har skett med avsikt att belysa olika konstellationer där gränsdragningen mellan civilrättslig form och faktisk ekonomisk kontroll ställs på sin spets. Dessa inkluderar bland annat mål som rör fastigheter (*Safe BV*), leasing (*Eon Aset Menidjmnt*), mellanmanssituationer (*Auto Lease Holland*), rätt till avdrag trots okänd säljare (*Stehcemp*), samt offentlig verksamhet (*Wojskowa Agencja*). Denna rättspraxis analyseras för att utröna i vilka situationer unionsrätten anser att en leverans har ägt rum – oberoende av civilrättens äganderättsbegrepp.

Vidare behandlas Skatteverkets ställningstagande från 2019 samt den rättsliga vägledning som publicerades 2023. Trots att vägledningen från 2023 inte har formen av ett enskilt beslut med diarienummer fungerar den i praktiken som ett normgivande instrument, särskilt då den ersätter stora delar av det tidigare ställningstagandet. I och med att vägledningen från 2023 utvecklas löpande kommer även de tillägg och uppdateringar från 2024 och 2025 att inkluderas i analysen. Därtill bör det noteras att Skatteverket i mars 2024 publicerade ett omarbetat ställningstagande som ersätter delar av uttalandet från 2019,

---

<sup>25</sup> Pålsson, *Konstitutionell skatterätt*, (2018) s 93.

<sup>26</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon Almendal, *Inkomstskatt : en läro- och handbok i Skatterätt*, 14:e upplagan, (2013) s 46.

vilket kommer att behandlas i uppsatsen i den mån det belyser utvecklingen av myndighetens syn på leveransbegreppet.

Mot bakgrund av uppsatsens syfte – att analysera samspelet mellan unionsrätt och nationell rättstillämpning – har även svensk och europeisk doktrin använts. Här kan särskilt nämnas Mikael Eks avhandling *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten* (2019), vilken utgör en av få fördjupade framställningar inom området. Relevanta artiklar och monografier inom svensk skatterätt, särskilt sådana som berör prejudikat, rättssäkerhet och civilrättens roll inom mervärdesbeskattning har därutöver konsulterats för att komplettera den rättsdogmatiska analysen.

## 1.4 Avgränsningar

Denna uppsats avgränsas till att analysera leveransbegreppet och de rättsliga problem som uppstår vid bedömningen av när ett rättssubjekt anses förfoga över en vara såsom ägare enligt artikel 14 MD, vilket innebär att såväl artikelns första som andra punkt kommer att behandlas. Fokus för uppsatsen ligger på mervärdesskatterättens funktionella tolkning av äganderättsövergång, snarare än på civilrättslig form.

Kedjetransaktioner kommer att behandlas i den mån de aktualiserar frågan om vem som faktiskt förfogar över en vara i en transaktionskedja. Artikel 20 MD, som rör unionsinterna förvärv och beskattningsland, kommer däremot inte att analyseras, då de ligger utanför uppsatsens syfte.

Uppsatsen begränsas till kommission och leasingavtal – två avtalsformer med särskild relevans för bedömningen av rätten att såsom ägare förfoga. Dessa behandlas dock inte i syfte att analyseras som självständiga rättsfigurer, utan för att belysa den underliggande rättsliga frågan om vad som utgör förfoganderätt i ett mervärdesskattehänseende. Fokus ligger alltså *inte* på avtalsformerna som sådana, utan på deras betydelse för tolkningen av leveransbegreppet enligt artikel 14 MD. Någon fördjupad civilrättslig analys görs således inte, och det förutsätts att läsaren har en grundläggande kännedom om dessa avtalskonstruktioner.

I uppsatsen kommer inte Incoterms att behandlas.<sup>27</sup> Även om de är vanliga i internationell handel saknar de självständig betydelse för mervärdesskatterättens

---

<sup>27</sup> International Commercial Terms, publicerade av Internationella Handelskammaren (ICC), senast

bedömning av leverans enligt artikel 14 (1) MD. Incoterms reglerar främst riskövergång och transportansvar, men inte faktisk kontroll, ekonomisk dispositionsrätt eller när en leverans ska anses ha skett i mervärdesskattens mening.<sup>28</sup> Dessa standardvillkor lämpar sig därför sällan som verktyg vid bedömningen av beskattningstidpunkt eller skattskyldig part i mervärdesskattestrukturen,<sup>29</sup> vilket ofta kräver att Incoterms kompletteras med mer omfattande regler, såsom CISG eller särskilda kommersiella kontrakt.<sup>30</sup>

Inte heller kommer förslaget ViDA (VAT in the Digital Age), som syftar till att reformera EU:s momsrapportering och digitala övervakning, att behandlas i detta arbete.<sup>31</sup> Även om reformen *kan* påverka den praktiska tillämpningen av mervärdesskatteregler framöver, ligger dess fokus främst på rapporteringssystem och administrativa förfaranden, snarare än på den rättsliga tolkningen av leveransbegreppet enligt artikel 14 (1) MD.<sup>32</sup>

## 1.5 Tidigare forskning

Hantering av varuleveranser har hittills fått begränsad akademisk uppmärksamhet.<sup>33</sup> Den enda svenska avhandlingen som mer ingående behandlar ämnet är *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten* (Iustus, 2019) av Mikael Ek, universitetslektor i finansrätt vid Uppsala universitet. Avhandlingen har varit central för förståelsen av leveransbegreppet ur såväl svensk som EU-rättslig synvinkel.<sup>34</sup> Även Stefan

---

uppdaterade 2020.

<sup>28</sup> Incoterms 2020 består av tio standardiserade klausuler (A1–A10 och B1–B10) som specificerar säljarens och köparens ansvar. Riskövergång regleras främst i A5/B5, kostnadsfördelning i A9/B9 och transportansvar i A4/B4. Se International Chamber of Commerce (ICC), Incoterms ® 2020 – ICC Rules for the Use of Domestic and International Trade Terms, ICC Publication No. 723E.

<sup>29</sup> Incoterms kan visserligen indirekt få viss betydelse som bevismedel för att bedöma när risk och besittning övergått, men de avgör aldrig i sig skattepliktens inträde eller vem som i mervärdesskatterättslig mening ska anses ha rätten att förfoga såsom ägare. Mervärdesskatterättsens bedömning tar i stället sin utgångspunkt i EU-domstolens praxis och principen om ekonomisk verklighet.

<sup>30</sup> CISG står för United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods (1980).

<sup>31</sup> ViDA är ett omfattande förslag till modernisering av EU:s momssystem, antaget av rådet i mars 2025. Det syftar till att införa realtidsrapportering och e-fakturering för gränsöverskridande handel, men behandlar inte uttryckligen materiella rekvisit för leverans i den mening som avses i artikel 14 MD.

<sup>32</sup> Se Europeiska kommissionen, *Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiven 2006/112/EG och 2010/24/EU vad gäller mervärdesskatt i den digitala tidsåldern*, COM(2022) 701 final, s 6. Förslaget syftar främst till att införa e-fakturering och digital rapportering i realtid, utan att ändra de materiella rekvisiten för vad som utgör en leverans enligt artikel 14 (1) MD.

<sup>33</sup> Se Ek, (2019), *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, s 22.

<sup>34</sup> I synnerhet Del II i avhandlingen *Om leveranser och förvärv i mervärdesskatterätten*.

Olsson, professor i finansrätt vid Karlstads universitet, har i artikeln *EG-domstolens användning av civilrätten i skatterättsliga avgöranden* analyserat förhållandet mellan civilrätt och EU-domstolens tolkning av leveransbegreppet,<sup>35</sup> bland annat med hänvisning till det s.k. *Man-in-black*-målet.<sup>36</sup>

Inom området mervärdesskatt är även Eleonor Kristoffersson, professor vid Örebro universitet, en tongivande forskare. Kristofferssons verk, däribland *Mervärdesskatt i teori och praktik* samt *Textbook on EU VAT*, ger en bred översikt över gällande rätt, även om de inte direkt behandlar ämnet för denna uppsats.

Uppsatsämnet är därmed sparsamt behandlat i svensk rättsvetenskap. En sökning på Uppsatser.se visar att så även är fallet på studentnivå då endast två relevanta examensarbeten på avancerad nivå återfinns: Johan Severinssons uppsats från 2023 vid Lunds universitet, som behandlar leasing, säkerhetsöverlåtelser och avbetalningsköp, samt Anton Lindfors uppsats från 2021 vid Uppsala universitet om förfoganderätt i kedjetransaktioner enligt artikel 14 (1) MD.<sup>37</sup>

## 1.6 Disposition

Denna framställning består av 6 kapitel. Inledningsvis presenteras i kapitel 2 den för uppsatsen relevanta skattelagstiftningen, det vill säga mervärdesskatten. Kapitlet inleds med en redogörelse av mervärdesskatten som en EU-präglad skatt och klargör sambandet mellan lagen (2023:200) om mervärdesskatt och mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

I kapitel 3 redogörs för när ett rättssubjekt anses förfoga över en vara såsom ägare. Detta kapitel ger en översikt av leveransbegreppet inom EU-rätten genom en genomgång av fem EU-avgöranden som belyser under vilka omständigheter ett rättssubjekt kan anses förfoga såsom ägare. Kapitel 4 analyserar hur Skatteverkets tolkning av begreppet "leverans av

---

<sup>35</sup> Olsson (2005), *EG-domstolens användning av civilrätten i skatterättsliga avgöranden*, Skattenytt, s 166.

<sup>36</sup> C-296/95 *The Queen v Commissioners of Customs and Excise*, REG 1998 I-1605 (Man-in-Black).

<sup>37</sup> För en mer ingående analys av ämnet i tidigare studentuppsatser, se Johan Severinsson, *Omsättning och leverans av varor i harmoniseringens tid – En mervärdesskatterättslig analys av leasingtransaktioner, säkerhetsöverlåtelser och avbetalningsköp*, Lunds universitet, 2023, samt Anton Lindfors, *Rätten att förfoga över varor i kedjetransaktioner: Möjligheten att förfoga över materiella tillgångar utifrån artikel 14 (1) mervärdesskattedirektivet*, Uppsala universitet, 2021, tillgängliga via Uppsatser.se, <https://www.upsatser.se/om/Artikel+14+merv%C3%A4rdesskattedirektivet/?avancerad=ja>.

vara" har förändrats mellan 2019 och 2023, med fokus på EU-rättens krav på faktisk förfoganderätt snarare än formell äganderätt. Det belyser även metodskillnader mellan EU-domstolens *substansfokus* och Skatteverkets mer *formalistiska* tillvägagångssätt, samt vilken praktisk betydelse myndighetens ställningstaganden har i rättstillämpningen.

Mot denna bakgrund blir det i kapitel 5 relevant att fråga om Skatteverkets tolkning verkligen överensstämmer med EU-rätten eller om en egen svensk normbildning håller på att växa fram. Avsnittet behandlar denna problematik och pekar även på behovet av reformer för en mer EU-konform och rättssäker tillämpning av artikel 14 i mervärdesskattedirektivet.

Uppsatsen avslutas sedan i kapitel 6 med en avslutande kommentar och slutsats till de tre frågeställningar som behandlas i arbetet.

## 2. Rättslig reglering

### 2.1 Introduktion

Detta kapitel ger en övergripande förståelse för mervärdesskattens syfte, principer och tillämpning, samt hur den svenska lagstiftningen förhåller sig till EU-rätten.

### 2.2 Mervärdesskatt – översikt och rättsliga utgångspunkter

Mervärdesskatt (moms) är en EU-harmoniserad konsumtionsskatt som bärs av slutkonsumenten, men redovisas av företagen och klassificeras därför som en indirekt skatt.<sup>38</sup> Den tas ut i varje omsättningsled, men genom avdrag för ingående mervärdesskatt undviker företag ekonomisk belastning.<sup>39</sup> Systemet bygger på principerna om neutralitet och legalitet – för att säkerställa konkurrensneutralitet och rättssäkerhet.<sup>40</sup>

Regleringen inom EU sker genom mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), med rättslig grund i artikel 113 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). Direktivet syftar till att främja en fungerande inre marknad och tolkas i ljuset av EU-domstolens praxis.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> EU-domstolens dom av den 8 juli 2021, *Rádio Popular – Electrodomésticos, SA mot Autoridade Tributária e Aduaneira*, mål C-695/19, ECLI:EU:C:2021:549, angående tolkningen av artikel 135.1 a och artikel 174.2 i rådets direktiv 2006/112/EG om mervärdesskatt. Se även Melz & Kristoffersson, *Mervärdesskatt: en introduktion*, 19 uppl., Uppsala: Iustus förlag, 2018, s 14.

<sup>39</sup> Se 13 kap. 4 § mervärdesskattelagen (2023:200), där det föreskrivs att beskattningsbara personer har rätt att göra avdrag för ingående skatt som är hänförlig till verksamhet som medför skattskyldighet. Se även EU-domstolens dom i *Abbey National plc*, mål C-408/98, ECLI:EU:C:2001:491, där domstolen fastslog att mervärdesskattesystemet ska vara fullständigt neutralt beträffande skattebördan för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Jfr. även *Cibo Participations SA*, mål C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495, där domstolen konstaterade att rätt till avdrag för ingående skatt föreligger för allmänna omkostnader som är en del av kostnadskomponenterna för den beskattningsbara personens verksamhet.

<sup>40</sup> Se t. ex. EU-domstolens praxis i C-174/08 *NCC Construction Danmark* och C-308/01 *GIL Insurance* angående neutralitetsprincipens betydelse inom EU:s mervärdesskattesystem. I svensk rätt är legalitetsprincipen en grundläggande rättsstatlig princip och kommer till uttryck i 1 kap. 1 § och 8 kap. 2 § regeringsformen (1974:152) samt 1 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244). För EU-rättens krav på tydliga och förutsägbara skatteregler, se C-294/99 *Athinaiki Zythopoiia*.

<sup>41</sup> Se artikel 113 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF), som utgör rättslig grund för harmonisering av indirekta skatter i syfte att säkerställa en fungerande inre marknad. Se även EU-domstolens dom i mål C-255/02 *Halifax* p. 92, där det framhålls att tolkningen av mervärdesskattedirektivet ska ske utifrån syftet med bestämmelserna och i enlighet med EU-rättens allmänna principer.

## 2.3 Mervärdesskattens rättsliga reglering inom EU och Sverige

I Sverige regleras mervärdesskatten genom mervärdesskattelagen (2023:200), vilken ska tolkas direktivkonformt – dvs. i överensstämmelse med EU-rätten.<sup>42</sup> Den nya mervärdesskattelagen från 2023 har anpassats till direktivets struktur och terminologi, i syfte att stärka rättssäkerheten och minska tillämpningsproblem.<sup>43</sup> I de fall en terminologisk skillnad föreligger mellan ML och MD har EU-rätten företräde vid normkonflikt.<sup>44</sup> Som EU-medlem är Sverige nämligen bundet av lojalitetsprincipen enligt artikel 4 (3) i Fördraget om Europeiska unionen (FEU), vilket innebär att nationell rätt inte får motverka unionsrättens syften. Principen utgör grunden för så kallad direkt effekt och direkt tillämplighet.<sup>45</sup>

Enligt artikel 288 (FEUF) är vissa rättsakter direkt tillämpliga utan nationellt införlivande. Direktiv kan dessutom få direkt effekt om bestämmelserna är klara, precisa och ovillkorliga.<sup>46</sup> Detta är särskilt relevant i mervärdesskatterätten, där direktivet fungerar som en ramlagstiftning som medlemsstaterna har att anpassa sig till.

## 2.4 Beskattningsbara transaktioner och skattepliktig omsättning

### 2.4.1 Förutsättningar för momsplikt vid leverans av varor

Enligt 1 kap. 1 § ML är mervärdesskatt en transaktionsbaserad, indirekt och allmän skatt på konsumtion. Skattskyldigheten avseende mervärdesskatt begränsas till beskattningsbara personer. För att förstå mervärdesskattens tillämpning och de kommande delarna i uppsatsen är det viktigt att definiera vad som utgör en beskattningsbar transaktion, vilket görs genom en genomgång av både EU-direktivets och svensk rätts centrala bestämmelser.

---

<sup>42</sup> Se mål 26/62 *Van Gend en Loos*, ECLI:EU:C:1963:1. Där fastslogs att EU-rätten har direkt effekt och ska beaktas vid tolkning av nationell rätt.

<sup>43</sup> Proposition 2022/23:46, med förslag till ny mervärdesskattelag, Stockholm 2022 (hädanefter prop. 2022/23:46), s 197.

<sup>44</sup> Se EU-domstolen, mål C-106/77 *Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal SpA*, EU:C:1978:49.

<sup>45</sup> Se EU-domstolens dom i *Van Gend en Loos mot Administratie der Belastingen*, mål 26/62, ECLI:EU:C:1963:1; *Costa mot ENEL*, mål 6/64, ECLI:EU:C:1964:66; *Simmenthal*, mål 106/77, ECLI:EU:C:1978:49; *Kommissionen mot Belgien*, mål C-265/95, ECLI:EU:C:1997:628.

<sup>46</sup> Se EU-domstolens dom i *Van Gend en Loos mot Administratie der Belastingen*, mål 26/62, ECLI:EU:C:1963:1.

Enligt artikel 2 (1) MD omfattas leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstat av mervärdesskatt. Denna bestämmelse motsvaras i svensk rätt av 3 kap. 1 § ML, som fastslår att mervärdesskatt ska betalas på omsättning av varor och tjänster inom Sverige, om detta sker mot ersättning och av en beskattningsbar person.

#### **2.4.2 Definition av beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet**

Artikel 9 (1) MD fastställer att en beskattningsbar person avser: ”den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”. Motsvarande definition återfinns i 4 kap. 2 § ML, där det anges att en beskattningsbar person är någon som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet.

Vad som utgör *ekonomisk verksamhet* enligt artikel 9 (1) förtydligas i artikel 9 (2) MD och 4 kap. 1 § ML. Där framgår att med ekonomisk verksamhet avses en stadigvarande aktivitet mot ersättning som mottas av den som bedriver verksamheten.<sup>47</sup>

#### **2.4.3 Leverans av varor enligt EU-direktiv och svensk rätt**

Vad som utgör leverans av varor regleras i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet (MD) och 5 kap. 3 § ML. Som huvudregel avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Utöver detta omfattar bestämmelserna även särskilda situationer, såsom leverans på myndighets uppdrag, överlämnande av varor enligt avbetalnings- eller hyresavtal där äganderätten normalt övergår vid slutbetalning, samt förmedling i eget namn enligt kommissionsavtal.<sup>48</sup>

Definitionerna i ML och MD är i stort sett överensstämmande och syftar till att fastställa vilka transaktioner som ska omfattas av mervärdesskatt.

## **2.5 Skatteverkets uttalanden som normbildande instrument**

### **2.5.1 Skatteverkets uttalanden som rättstillämpande instrument**

Två centrala publikationer för denna uppsats är som nämnt Skatteverkets ställningstagande från 2019 och rättsliga vägledning från 2023. Dessa har utformats i syfte att klargöra när

---

<sup>47</sup> Se EU-domstolens dom i *Kommissionen mot Nederländerna*, mål C-235/85, ECLI:EU:C:1987:161, p. 8–9.

<sup>48</sup> Se 5 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen (2023:200) och artikel 14 (2) (a)–(c) i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet).

en transaktion ska anses innebära leverans av vara enligt artikel 14 MD. Publikationerna har kommit att spela en central roll i den svenska rättstillämpningen – inte enbart för att de konkretiserar myndighetens syn på förfoganderätt i mervärdesskattehänseende, utan också för att de i praktiken påverkar vem som anses skattskyldig i situationer där civilrätten erbjuder begränsad vägledning.

Särskilt betydelsefulla blir vägledningarna i sådana transaktionstyper där den formella äganderätten inte tydligt anger vem som faktiskt har kontroll över varan – exempelvis vid leasing, rena avbetalningsköp eller säkerhetsöverlåtelser. I dessa fall kan Skatteverkets tolkning av begreppet ”förfoga såsom ägare” få ett faktiskt normerande genomslag, trots att ställningstagandena och vägledningarna inte utgör bindande rättskällor i formell mening.<sup>49</sup>

### **2.5.2 Publikationernas rättssäkerhetsmässiga betydelse**

Skatteverkets uttalanden fyller alltså i praktiken ut ett tolkningsutrymme i frånvaro av uttrycklig lagstiftning eller prejudicerande rättspraxis. I takt med att beskattningsrättsliga frågor allt oftare aktualiseras i komplexa affärsupplägg har Skatteverkets publikationer fått ökad betydelse för hur rättstillämpningen utvecklas – särskilt i skärningspunkten mellan civilrätt och skatterätt. Hur väl uttalandena från 2019 och 2023 uppfyller kraven på tydlighet och systematik, och i vilken utsträckning de harmoniserar med den EU-rättsliga innebörden av leveransbegreppet är centrala frågor som kommer att analyseras i uppsatsens senare delar.

För att dock först och främst *kunna* analysera i vilken utsträckning Skatteverkets uttalanden från 2019 och 2023 uppfyller krav på rättssäkerhet, systematik och harmoni med EU-rätten fordras inledningsvis en teoretisk genomgång av de *rättssäkerhetsprinciper* som är vägledande inom skatterätten, liksom de *förvaltningsrättsliga normer* som reglerar myndighetsutövning i beskattningssammanhang. En sådan genomgång är nödvändig för att skapa ett analytiskt ramverk inom vilket myndighetens tolkningar kan bedömas i ett vidare rättsligt sammanhang.

---

<sup>49</sup> Pålsson, *Konstitutionell skatterätt*, 4 uppl., Iustus 2018, s 107.

## 2.6 Rättssäkerhet inom skatterätten

### 2.6.1 Rättssäkerhetsbegreppet

Rättssäkerhet är en grundläggande princip i en rättsstat och särskilt viktig inom skatterätten, där maktförhållandet mellan myndighet och individ är tydligt.<sup>50</sup> Legalitetsprincipen, förutsebarhetskravet och objektivitetsprincipen utgör tillsammans en normativ ram för att motverka rättsosäkerhet och godtycklig myndighetsutövning.<sup>51</sup>

### 2.6.2 Rättssäkerhetens tre grundpelare i skatterätten

Legalitetsprincipen är den mest grundläggande rättssäkerhetsprincipen och innebär att beskattning endast får ske med stöd i lag – ett uttryck för grundsatsen *nullum tributum sine lege*.<sup>52</sup> Den är förankrad i 8 kap. 2 § regeringsformen (1974:152) (RF) och syftar till att tydligt skilja mellan normgivning och normtillämpning. Inom skatterätten konkretiseras legalitetsprincipen i fyra delprinciper:<sup>53</sup>

- Föreskriftskravet: skatt får endast tas ut genom lag, inte genom myndighetsbeslut.
- Analogiförbudet: rättsregler får inte tolkas utsträckande till nackdel för den skattskyldige.
- Retroaktivitetsförbudet: lagar får inte ges retroaktiv verkan i den skattskyldiges nackdel.
- Bestämmdhetskravet: lagtexten måste vara så tydlig att den går att förutse och tillämpa.

Förutsebarhetskravet är nära förbundet med legalitetsprincipen, men har ett särskilt fokus på individens möjlighet att förstå och anpassa sitt agerande efter gällande regler.<sup>54</sup> Det handlar inte bara om att lagstiftningen ska vara klar, utan också om att

---

<sup>50</sup> SOU 1993:62 s 75.

<sup>51</sup> SOU 1993:62 s 75.

<sup>52</sup> Se Hultqvist, ”Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen”, *Skattenytt* 2016, s 730. Notera här till att *Nullum tributum sine lege* (latin: ”ingen skatt utan lag”) uttrycker legalitetsprincipens kärna, nämligen att beskattning förutsätter uttryckligt lagstöd; se t.ex. Hultqvist, *Skattenytt* 2016 s. 730 ff. Jfr. även 5 § förvaltningslagen (2017:900), där det föreskrivs att en myndighet endast får vidta åtgärder som har stöd i rättsordningen. Bestämmelsen uttrycker alltså legalitetsprincipens tillämpning i förvaltningsrätten

<sup>53</sup> Hultqvist, ”Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen”, *Skattenytt* 2016 s. 730, särskilt s 732.

<sup>54</sup> Persson Österman, ”Kommentar till Skatteverkets artikel: Förutsägbarhet i beskattningsfrågor”, *Skattenytt* 2022 nr 4, s. 484 ff., särskilt s 485.

rättstillämpningen måste ske inom tydliga och förutsägbara ramar.<sup>55</sup> Som Hultqvist påpekat ligger förutsebarhet särskilt nära bestämdhetskravet, då båda syftar till att skapa tydlighet i normgivningen.<sup>56</sup> Förutsebarhet är därmed en bärande del av ett rättssäkert skattesystem.<sup>57</sup>

Objektivitetsprincipen, som har sitt stöd i 1 kap. 9 § RF, innebär att myndighetsutövning ska präglas av saklighet, opartiskhet och likabehandling.<sup>58</sup> Den fungerar som ett rättssäkerhetsideal även för lagstiftaren och bidrar till att likvärdiga fall behandlas lika – en förutsättning för att individen ska kunna lita på att reglerna gäller lika för alla.<sup>59</sup> Inom skatterätten är detta särskilt viktigt för att motverka selektiv eller diskriminerande beskattning, vilket annars riskerar att undergräva förtroendet för systemet.

Tillsammans konkretiserar dessa tre principer rättssäkerhetsbegreppet som behandlats i avsnitt 2.6.1 och utgör därmed den normativa grunden för en förutsägbar och likvärdig beskattning, samt ramarna för uppsatsens rättssäkerhetsbedömning.

## 2.7 Sammanfattning

Kapitlet har redogjort för mervärdesskattens rättsliga struktur inom EU och Sverige, samt de rättssäkerhetsprinciper som styr tolkning och tillämpning inom skatterätten. Genomgången har visat hur svensk rätt är beroende av EU-rätten både som överordnad källa och som tolkningsram. Samtidigt har det framgått att Skatteverkets vägledningar i praktiken spelar en central roll i rättstillämpningen.

I sådana fall får myndighetens uttalanden betydelse för hur reglerna ska förstås och tillämpas – vilket i sin tur väcker frågor om hur väl dessa uttalanden lever upp till de rättssäkerhetskrav som ställs på normtillämpning inom beskattningen. Uttalandenas faktiska genomslag måste därför bedömas i ljuset av kraven på tydlighet och förutsebarhet.

Mot denna bakgrund övergår uppsatsen nu till att analysera förfoganderättens innebörd i ljuset av faktisk kontroll.

---

<sup>55</sup> Jfr RÅ 1953 ref. 10 och RÅ 2010 ref. 51. Se även hur praxis utvecklats tolkningsprinciper med civilrätten som utgångspunkt i syfte att motverka oförutsedda och oönskade skatteeffekter.

<sup>56</sup> Se Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, doktorsavhandling, Norstedts Juridik, 1995.

<sup>57</sup> Bergström, *Förutsebarhet: en studie i Regeringsrättens rättstillämpning*, Uppsala: Iustus förlag, 1987, s 86. Se även t. ex. 32 § FL där det föreskrivs att myndighetsbeslut som påverkar enskilda i inte obetydlig utsträckning ska innehålla en klagörande motivering.

<sup>58</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, doktorsavhandling, Norstedts Juridik, 1995, s 113.

<sup>59</sup> Se 1 kap. 9 § RF respektive 5 § FL.

# 3 Bedömning av förfoganderätt utifrån ekonomisk verklighet

## 3.1 Översikt av analysen av faktisk förfoganderätt

Med utgångspunkt i den rättsliga struktur som presenterats i föregående kapitel fördjupas nu analysen av det materiella leveransbegreppet i mervärdesskatterätten. Fokus ligger på den faktiska förfoganderätten och den ekonomiska innebörd som en transaktion får i praktiken – snarare än på dess civilrättsliga form. Kapitel 3 utgör därmed ett skifte från den normbildande nivån till en mer funktionsinriktad prövning där centrala begrepp och rättsfall analyseras för att klargöra vilka omständigheter som enligt EU-rätten är avgörande för att en leverans av vara ska anses ha ägt rum.

## 3.2 Förfoganderätt och leveransbegreppets unionsrättsliga grund

För den som är insatt i sakrättsliga principer utgör besittningsövergång och rättsligt rådighetsavskärande fundamentala verktyg vid bedömningen av när en person förlorat faktisk eller rättslig rådighet över viss egendom.<sup>60</sup> Det kan exempelvis röra den till synes triviala frågan huruvida ett föremål som utgör säkerhet i ett pantförhållande faktiskt har avskurits från pantsättarens kontroll, och därmed om panthavaren har vunnit sakrättsligt skydd gentemot tredje man, såsom vid utmätning eller konkurs.<sup>61</sup>

Vad som däremot kanske inte är lika självklart är att liknande bedömningar även görs inom mervärdesskatterätten. Detta hänger samman med att beskattning enligt mervärdesskatterätten förutsätter att en *omsättning* av en vara har ägt rum. Begreppet omsättning används dock inte i 2023 års mervärdesskattelag. I stället används begreppet *leverans av vara*, implementerat från mervärdesskattedirektivet.<sup>62</sup>

Enligt artikel 14 (1) MD föreligger en leverans av vara – och därmed en omsättning i mervärdesskatterättslig mening enligt artikel 2 (1) (a) – när ett rättssubjekt får rätt att

---

<sup>60</sup> Jfr. NJA 1975 s 638, NJA 1991 s. 564, NJA 1998 s. 545, NJA 2000 s. 88 och NJA 2007 s. 413.

<sup>61</sup> Se NJA 1986 s 409.

<sup>62</sup> Se Prop. 2022/23:46, avsnitt 4.6.1, s 222. I den nya mervärdesskattelagen används inte längre begreppet *omsättning*. I stället används begreppen *leverans av varor* och *tillhandahållande av tjänster* i enlighet med mervärdesskattedirektivets terminologi.

förfoga över varan såsom en ägare.<sup>63</sup> För att en transaktion ska utgöra en skattepliktig omsättning krävs även att leveransen sker mot ersättning. Formuleringen ”förfoga såsom ägare” ger dock upphov till tolkningssvårigheter, särskilt i fall där den civilrättsliga äganderätten tillkommer en part, medan en annan part har den faktiska kontrollen och förfoganderätten över varan.<sup>64</sup>

Bedömningen kompliceras ytterligare av den inom skatterätten utvecklade principen om: *Transaktions verkliga innebörd*. Principen innebär att beskattningen ska grunda sig på transaktionens faktiska ekonomiska innebörd, snarare än dess formella, civilrättsliga utformning – något som fastslagits i flera avgöranden från EU-domstolen.<sup>65</sup>

Genom denna princip ges Skatteverket möjlighet att ”omklassificera” civilrättsliga avtalsförhållanden om det framgår att de i realiteten har utformats i syfte att undgå skatt.<sup>66</sup> Detta får särskild betydelse vid tillämpningen av artikel 14 i mervärdesskattedirektivet där det är avgörande att identifiera vilka kriterier som enligt EU-rätten styr bedömningen av om ett rättssubjekt ska anses förfoga över en vara såsom en ägare i mervärdesskattehänseende.<sup>67</sup> Bedömningen kräver alltså en helhetsanalys av transaktionens verkliga ekonomiska innebörd – ett förhållningssätt som nu analyseras mer ingående i ljuset av rättspraxis och unionsrättens systematik.

### 3.3 Transaktions verkliga innebörd

#### 3.3.1 Transaktionens verkliga innebörd som tolkningsprincip

Vid bedömningen av beskattning inom mervärdesskatterätten är det inte alltid tillräckligt att utgå från avtalens ordalydelse eller transaktionens formella struktur. I stället krävs en analys av den underliggande ekonomiska verkligheten för att fastställa vem som i praktiken

---

<sup>63</sup> Eftersom svensk rätt ska tolkas EU-konformt och EU-domstolen i sin praxis har godtagit att artikel 14 (1) MD kan tillerkännas vertikal direkt effekt, bör denna bestämmelse läggas till grund för bedömningen av när en omsättning av vara anses ha ägt rum. Se t. ex. mål C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, ECLI:EU:C:1990:61, p. 7, samt mål C-185/01, *Auto Lease Holland*, ECLI:EU:C:2003:73, p. 32. Se även prop. 2022/23:46 s 17 och 23.

<sup>64</sup> Se EU-domstolen, mål C-25/03, *Finanzamt Bergisch Gladbach mot HE*, ECLI:EU:C:2005:241, p. 64.

<sup>65</sup> Se bland annat EU-domstolen, mål C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECLI:EU:C:1990:61.

<sup>66</sup> Jfr. RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27, RÅ 2010 ref. 51, RÅ 2016 ref. 35 och HFD 2020 ref. 58.

<sup>67</sup> Se Skatteverket, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, Rättslig vägledning 2025. Se även Norberg och Pettersen, *Förfarandemissbruk inom mervärdesskatteområdet*, *Skattenytt* 2008, s 8.

har rätten att disponera över en vara.<sup>68</sup> Detta har särskild betydelse vid varuleveranser, där juridiska konstruktioner ibland kan avvika från den faktiska kommersiella innebörden.<sup>69</sup>

I detta sammanhang aktualiseras principen om transaktions verkliga innebörd. Vad som utgör denna verkliga innebörd kan emellertid inte fastställas utifrån något generellt kriterium.<sup>70</sup> Bedömningen måste i stället bygga på en helhetsanalys där samtliga relevanta omständigheter vägs in, med fokus på transaktionens faktiska ekonomiska innehåll snarare än dess formella, civilrättsliga utformning. Frågan om en leverans eller ett unionsinternt förvärv har skett är alltså i grunden en tolkningsfråga som måste avgöras från fall till fall.<sup>71</sup>

Fokus ligger därför på vem som faktiskt bär den ekonomiska risken, har kontrollen över varan och det kommersiella intresset – snarare än på vem som formellt sett står som ägare. Principen aktualiseras särskilt i fall där det finns anledning att misstänka att ett avtal har utformats i en viss form för att uppnå skattemässiga effekter som inte återspeglar transaktionens verkliga natur.<sup>72</sup>

För att bättre förstå principens räckvidd är det nödvändigt att särskilja den från vissa närliggande begrepp:

- i) Rättshandlingars verkliga innebörd är nära besläktad med transaktionens verkliga innebörd, men har sitt ursprung i inkomstbeskattningen och kan spåras tillbaka till lagen (1995:575) mot skatteflykt.<sup>73</sup> Inom mervärdesskatten har begreppet emellertid kommit att fungera fristående från skatteflyktslagen och används numera självständigt som en metod för att identifiera transaktionens sanna karaktär.<sup>74</sup>

---

<sup>68</sup> Melz och Eleonor Kristoffersson, *Mervärdesskatt: en introduktion*, 19 uppl. (Iustus 2018). Se även SRN dnr 46–07/I. Notera att detta, enligt Skatteverket, innebär att civilrättsliga förhållanden *kan* få betydelse vid bedömningen, men måste inte vara avgörande.

<sup>69</sup> Se Skatteverket, *Omsättning av vara och leverans, mervärdesskatt*, rättslig vägledning, dnr 202 398393-18/111, publicerad 2019-01-15.

<sup>70</sup> Se Ek, (2019), *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, s 171 och 186.

<sup>71</sup> A.a.

<sup>72</sup> Bakgrunden till denna princip är att beskattningen ska spegla den faktiska ekonomiska verkligheten, vilket är avgörande för att uppnå en korrekt och rättvis beskattning. Se Burmeister, *Verklig innebörd: en studie av inkomstskattepraxis*, 1 uppl., Norstedts Juridik 2012, s 19. Se även EU-domstolens dom i C-255/02 *Halifax*, där domstolen slog fast att ett förfarande som uteslutande syftar till att uppnå en skatteförmån utan verkligt kommersiellt innehåll kan utgöra missbruk och inte accepteras skattemässigt – även om det formellt sett uppfyller lagens krav.

<sup>73</sup> Proposition 1980/81:17, med förslag till lag mot skatteflykt, Stockholm 1980 (hädanefter prop. 1980/81:17. Se även 2 och 3 §§ i lagen om skatteflykt (1995:575) som ger uttryck för principen om transaktionens verkliga innebörd.

<sup>74</sup> Se t. ex. RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27, RÅ 2007 ref. 61, RÅ 2010 ref. 51 och HFD 2012 ref. 56 rörande beskattning på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd. Se även EU-domstolens

- ii) Missbruk av rättigheter eller, abuse of law, är en EU-rättslig princip som kan aktualiseras när transaktioner utnyttjar mervärdesskattereglernas formella utformning för att uppnå förmåner som strider mot regelverkets syfte.<sup>75</sup> Till skillnad från transaktionens verkliga innebörd, som primärt är ett tolkningsverktyg, medför missbruksprincipen att en skatteförmån vägras i sin helhet.<sup>76</sup>
- iii) Även begreppet fiktiv omsättning, som aktualiseras vid kommissionsförhållanden enligt artikel 14 (2) (c) i mervärdesskattedirektivet, ska särskiljas. Det är en rättslig konstruktion där en transaktion anses ha ägt rum trots att någon faktisk äganderättsövergång inte har skett, vilket alltså skiljer sig från den verklighetsbaserade prövning som sker vid bedömningen av transaktionens verkliga innebörd.

Särskiljandet är inte bara begreppsligt viktigt, utan har också praktiska konsekvenser. Eftersom civilrätten inte är harmoniserad inom EU har medlemsstaterna olika kriterier för när äganderätt övergår, vilket kan leda till olika beskattningsresultat. Exempelvis lägger Frankrike och Italien vikt vid tidpunkten för avtalets undertecknande, medan Nederländerna i högre grad fäster vikt vid faktisk besittningsövergång.<sup>77</sup>

För att undvika att likartade transaktioner behandlas olika i olika medlemsstater får begreppet *leverans av vara* enligt mervärdesskattedirektivet inte knytas till nationell civilrätt. EU-domstolen har därför genom sin praxis tydliggjort att beskattningen ska spegla den faktiska ekonomiska verkligheten. Vad som exakt avses med en sådan prövning är dock inte helt klart.<sup>78</sup>

För att kunna fastställa under vilka förutsättningar ett rättssubjekt ska anses förfoga såsom ägare över en vara enligt artikel 14 i mervärdesskattedirektivet, krävs en närmare

---

praxis, särskilt C-255/02 Halifax, C-653/11 Newey och C-251/16 Cussens, där den ekonomiska verkligheten och missbruksprincipen lyfts fram som centrala bedömningsgrunder inom mervärdesskatten.

<sup>75</sup> Missbruk av rättigheter är en rättsfigur som tillämpas med stöd av EU-rättens allmänna principer och bekräftades i bl.a. Halifax och senare i C-103/09 Weald Leasing.

<sup>76</sup> Se Skatteverkets ställningstagande *Principen om förbud mot förfarandemissbruk, mervärdesskatt*, 2018-12-05, dnr 202 505882-18/111. Om förfarandemissbruk föreligger ska transaktioner omdefinieras och skatteförmåner vägras i sin helhet, till skillnad från tolkningen av verklig innebörd som är ett tolkningsverktyg.

<sup>77</sup> Ben Terra och Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives, Volume 1*, IBFD 2012, s 411.

<sup>78</sup> Se t. ex. EU-domstolens dom i mål C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECLI:EU:C:1990:61, p. 8–11 och C-185/01, *Auto Lease Holland BV*, ECLI:EU:C:2003:428, p. 32–36.

analys av EU-domstolens praxis. I detta sammanhang är både första och andra punkten i artikel 14 relevanta: punkt 1 fastställer huvudregeln om faktisk förfoganderätt baserad på ekonomisk verklighet, medan punkt 2, som nämnt, innehåller särskilda rättsliga fiktioner – exempelvis vid kommission och leasing – som enligt vissa uppfattningar kan ses som en *lex specialis*, men där rättsläget ännu är delvis oklart.

I det följande redovisas centrala avgöranden som i olika situationer belyser vilka faktorer domstolen har tillmätt betydelse vid tolkningen av dessa bestämmelser.<sup>79</sup> Därefter analyseras rättsförhållandet mellan artikel 14 (1) och 14 (2) MD.

### **3.3.2 EU-rättslig praxis om rätten att såsom ägare förfoga inom mervärdesskatten**

#### *3.3.2.1 C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*

Ett välkänt rättsfall som klargör hur mervärdesskattedirektivets begrepp ”leverans av vara” ska förstås behandlas av EU-domstolen år 1990 i *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV* (hädanefter *Safe*).

Målet rörde det nederländska företaget *Safe*, som överlät rättigheterna till en fastighet till Kats Bouwgroep (*Kats*) utan att direkt överföra äganderätten. *Kats* gick senare i konkurs, och konkursförvaltaren överlät rättigheten till en tredje part, varefter *Safe* slutligen överförde den formella äganderätten dit.<sup>80</sup>

Den nederländska skattemyndigheten ansåg att *Safe* skulle betala mervärdesskatt på transaktionen med *Kats*, eftersom en leverans av vara ansågs ha skett. *Safe* överklagade, och den nederländska domstolen begärde ett förhandsavgörande från EU-domstolen.<sup>81</sup> Två frågor ställdes i begäran. I den första frågade den nederländska domstolen om begreppet ”leverans av varor” i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att det enbart är applicerbart om det skett en äganderättsövergång i rättslig mening.<sup>82</sup>

Domstolen konstaterade att begreppet leverans av varor i mervärdesskattedirektivet inte enbart avser den rättsliga äganderättsövergången enligt nationell civilrätt, utan omfattar samtliga överföringar av materiell egendom där rättssubjektet faktiskt kan förfoga över

---

<sup>79</sup> Motiveringen bakom valet av dessa avgöranden redogörs för i avsnitt 1.3.3.

<sup>80</sup> EU-domstolen, mål C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECLI:EU:C:1990:61, p. 3.

<sup>81</sup> EU-domstolen, mål C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECLI:EU:C:1990:61, p. 2.

<sup>82</sup> EU-domstolen, mål C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECLI:EU:C:1990:61, p. 4.

egendomen som om han vore dess ägare, vilket inkluderar aspekter som riskfördelning och ekonomisk kontroll.<sup>83</sup> Detta innebär att en transaktion kan utgöra en leverans i mervärdesskatteseende även om den juridiska äganderätten inte har överförts, vilket innebär att fastigheten som *Safe* överlät rättigheterna till ansågs utgöra en leverans enligt artikel 14 (1) MD.<sup>84</sup>

Domstolen betonade att denna tolkning är nödvändig för att säkerställa en enhetlig tillämpning inom EU, eftersom mervärdesskattedirektivet bygger på unionsspecifika begrepp som inte får påverkas av varierande nationell civilrätt. Om nationell rätt skulle avgöra vad som utgör en leverans, skulle det riskera att skapa oenhetlighet i mervärdesbeskattningen mellan medlemsstaterna.<sup>85</sup>

### 3.3.2.2 C-185/01 *Auto Lease Holland*

I detta fall var tre parter involverade:

1. Slutkund (Leasingtagaren): Leasingtagaren, dvs. kunden som hyrde fordon från *Auto Lease Holland BV (Auto Lease)* och använde bränsle i samband med leasingavtalet.
2. Mellanman (*Auto Lease*): *Auto Lease* var ett leasingföretag som hyrde ut motorfordon och erbjöd sina kunder en bränslehanteringstjänst.<sup>86</sup> Genom avtalet fick leasingtagarna tanka och köpa oljeprodukter i *Auto Leases* namn, med ett kreditkort från DKV.
3. Leverantör (DKV): Det tyska företaget DKV tillhandahöll kreditkortet och fungerade som en mellanhand mellan oljebolagen och *Auto Lease*. Själva bränslet levererades av olika oljebolag direkt till leasingtagarna vid tankning.

Leasingtagarna betalade *Auto Lease* en uppskattad summa månadsvis för bränslekostnaden, som vid årets slut justerades baserat på faktisk förbrukning och eventuella extraavgifter för överutnyttjande eller kostnadsavvikelser.<sup>87</sup>

---

<sup>83</sup> EU-domstolen, mål C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECLI:EU:C:1990:61, p. 6-7.

<sup>84</sup> EU-domstolen, mål C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECLI:EU:C:1990:61, p. 7-10.

<sup>85</sup> EU-domstolen, mål C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECLI:EU:C:1990:61, p. 8-9.

<sup>86</sup> EU-domstolen, dom den 6 februari 2003, *Auto Lease Holland BV*, C-185/01, EU:C:2003:73, p. 10.

<sup>87</sup> EU-domstolen, dom den 6 februari 2003, *Auto Lease Holland BV*, C-185/01, EU:C:2003:73, p. 11-12.

*Auto Lease* stod formellt som kund till DKV och hanterade administrationen kring bränsletransaktionerna, men ansökte även om återbetalning av den tyska moms på bränsle. Denna ansökan godkändes först delvis, men avlogs senare helt, vilket ledde till en domstolsprövning.<sup>88</sup>

Den nederländska domstolen begärde ett förhandsavgörande från EU-domstolen för att få klarhet i hur mervärdesskattedirektivet skulle tolkas i denna situation. Frågan gällde huruvida bränslet levererades direkt från oljebolagen till leasingtagarna eller om *Auto Lease* ansågs vara en mellanhand som vidareförsålde bränslet.<sup>89</sup> Detta var avgörande för att fastställa beskattningsland och om transaktionen utgjorde en varuleverans eller en finansiell tjänst.

EU-domstolen konstaterade att leasingtagarna hade faktisk kontroll över bränslet vid tankning, eftersom de själva valde kvantitet, kvalitet och pris.<sup>90</sup> Detta innebar att *Auto Lease* snarare agerade som en kreditgivare än som en faktisk leverantör av bränslet, trots att inköpen skedde i deras namn.<sup>91</sup>

Enligt mervärdesskattedirektivet klassificerades detta därför *inte* som en varuleverans från *Auto Lease* till leasingtagarna. I stället betraktades *Auto Lease* som en kreditgivare, snarare än en momspliktig leverantör av bränslet. Generaladvokat Léger betonade även att begreppet "leverans av varor" har en ekonomisk snarare än juridisk innebörd.<sup>92</sup> Äganderätten är sekundär; det avgörande är vem som faktiskt kan disponera över varan. Hade *Auto Lease* setts som leverantör, skulle varje köp med ett liknande betalningsupplägg kunna tolkas som en ny leverans – en konsekvens som inte är förenlig med syftet bakom mervärdesskattereglerna.

### 3.3.2.3 C-118/11 Eon Aset Menidjmont

I C-118/11 *Eon Aset Menidjmont* prövade EU-domstolen huruvida det bulgariska bolaget *Eon Aset Menidjmont* hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid leasing av

---

<sup>88</sup> EU-domstolen, dom den 6 februari 2003, *Auto Lease Holland BV*, C-185/01, EU:C:2003:73, p. 13-15.

<sup>89</sup> EU-domstolen, dom den 6 februari 2003, *Auto Lease Holland BV*, C-185/01, EU:C:2003:73, p. 13-20.

<sup>90</sup> EU-domstolen, dom den 6 februari 2003, *Auto Lease Holland BV*, C-185/01, EU:C:2003:73, p. 34.

<sup>91</sup> EU-domstolen, dom den 6 februari 2003, *Auto Lease Holland BV*, C-185/01, EU:C:2003:73, p. 32-36.

<sup>92</sup> Se Léger, P., *Förslag till avgörande i mål C-185/01, Auto Lease Holland*, föredraget i september 2002, p. 26.

motorfordon. Frågan var om transaktionerna skulle betraktas som leasingtjänster eller avbetalningsköp.<sup>93</sup>

Domstolen konstaterade att uthyrning av motorfordon generellt utgör en tjänst enligt artikel 24 (1) MD.<sup>94</sup> Vissa leasingavtal kan dock under särskilda omständigheter klassificeras som leverans av vara, det vill säga ett avbetalningsköp.<sup>95</sup>

Med stöd av internationella redovisningsstandarder identifierade domstolen två leasingformer:

1. Operationell leasing, som behandlas som en vanlig hyrestjänst.
2. Finansiell leasing, där de ekonomiska riskerna och fördelarna i allt väsentligt överförs till leasingtagaren.<sup>96</sup>

EU-domstolen slog fast att finansiell leasing ska behandlas som en varuleverans enligt artikel 14 (1) MD om: (1) Äganderätten övergår till leasingtagaren vid avtalstidens slut, eller (2) Leasingtagaren bär den ekonomiska risken och de totala leasingbetalningarna motsvarar varans marknadsvärde.<sup>97</sup>

#### 3.3.2.4 C-277/14 PPUH Stehcemp

Målet rörde det polska företaget *PPUH Stehcemp*, som vid flera tillfällen köpte diesel för sin verksamhet. Företaget nekades dock avdrag för den ingående mervärdesskatten kopplad till inköpen, eftersom fakturorna var utfärdade av näringsidkare som enligt polsk lagstiftning inte ansågs existera.<sup>98</sup> *PPUH Stehcemp* överklagade beslutet och åberopade principen om skatteneutralitet.<sup>99</sup> Den polska domstolen valde då att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen.<sup>100</sup>

---

<sup>93</sup> Martin Carlsson, *Leasing eller avbetalningsköp – mervärdesskatterättsliga konsekvenser*, Skattenytt, 2019, s. 724.

<sup>94</sup> EU-domstolen, dom den 16 februari 2012, *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, p. 33.

<sup>95</sup> EU-domstolen, dom den 16 februari 2012, *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, p. 34.

<sup>96</sup> EU-domstolen, dom den 16 februari 2012, *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, p. 38-39.

<sup>97</sup> EU-domstolen, dom den 16 februari 2012, *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, p. 40-41.

<sup>98</sup> EU-domstolen, mål C-277/14, *PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek mot Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, ECLI:EU:C:2015:719, p. 19.

<sup>99</sup> EU-domstolen, mål C-277/14, *PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek mot Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, ECLI:EU:C:2015:719, p. 17-23.

<sup>100</sup> EU-domstolen, mål C-277/14, *PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek mot Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, ECLI:EU:C:2015:719, p. 23.

Målet behandlar huvudsakligen frågan om avdragsrätt, men den polska domstolen ville även få klarhet i huruvida en leverans av varor kan anses ha skett om det inte går att fastställa vem som faktiskt har levererat varorna.<sup>101</sup> EU-domstolen hänvisade i detta avseende till sin tidigare praxis i målet *Safe*, där det fastslogs att begreppet "*leverans av varor*" inte är beroende av formella äganderättsövergångar enligt nationell rätt.<sup>102</sup> I stället omfattar begreppet *alla* överföringar av egendom som ger mottagaren faktisk möjlighet att förfoga över varorna som om denne vore ägare.<sup>103</sup>

I detta fall ansåg därför EU-domstolen att det faktum att säljaren eventuellt saknade juridisk rätt att sälja dieseln inte innebar att ingen leverans hade ägt rum.<sup>104</sup> Eftersom dieseln överlämnades till *PPUH Stehcemp* och användes i deras verksamhet, ansåg domstolen att en leverans hade skett. Dessutom påpekade EU-domstolen att *PPUH Stehcemp* hade betalat mervärdesskatt vid inköpet, och att det inte påverkade bedömningen huruvida denna skatt senare faktiskt betalades in eller kunde indrivras.<sup>105</sup>

### 3.3.2.5 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*

*Wojskowa Agencja Mieszkaniowa (WAM)*, ett offentligt organ, hyrde ut statlig fast egendom och vidarefakturerade kostnader för el, värme, vatten och sophämtning till hyresgästerna.<sup>106</sup> WAM stod som avtalspart gentemot leverantörerna och betalade dem direkt, medan hyresgästerna ersatte dessa kostnader via hyresavin eller separata fakturor.<sup>107</sup> WAM begärde ett förhandsbesked för att klargöra hur mervärdesskatten skulle beräknas. De menade att tjänsterna borde beskattas separat enligt respektive mervärdesskattesats, medan skattemyndigheten ansåg att allt skulle ses som en *enhetlig* hyrestjänst med 23 % moms.<sup>108</sup> EU-domstolen slog fast att WAM, eftersom de ingått avtal med leverantörerna

---

<sup>101</sup> EU-domstolen, mål C-277/14, *PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek mot Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, ECLI:EU:C:2015:719, p. 25.

<sup>102</sup> EU-domstolen, mål C-277/14, *PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek mot Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, ECLI:EU:C:2015:719, p. 44.

<sup>103</sup> EU-domstolen, mål C-277/14, *PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek mot Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, ECLI:EU:C:2015:719, p. 44.

<sup>104</sup> EU-domstolen, mål C-277/14, *PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek mot Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, ECLI:EU:C:2015:719, p. 44.

<sup>105</sup> EU-domstolen, mål C-277/14, *PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek mot Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, ECLI:EU:C:2015:719, p. 44-45.

<sup>106</sup> Jfr mål C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, EU:C:2015:229, p. 13.

<sup>107</sup> Jfr mål C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, EU:C:2015:229, p. 14.

<sup>108</sup> Jfr mål C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, EU:C:2015:229, p. 16-18.

och vidarefakturerade kostnaderna, själva tillhandahöll tjänsterna i eget namn.<sup>109</sup> Detta innebar att WAM ansågs vara leverantör i mervärdesskatterättslig mening, trots att de inte själva producerade tjänsterna.

Domstolen betonade förvisso att varje tillhandahållande i princip ska bedömas separat.<sup>110</sup> En sammansatt bedömning kan dock göras om tjänsterna är så nära kopplade till hyresavtalet att en uppdelning vore konstlad – exempelvis vid s.k. ”turnkey-lösningar”.<sup>111</sup>

Slutligen underströk EU-domstolen att det avgörande är den ekonomiska verkligheten, inte om leverantören haft fysisk eller tidsmässig besittning.<sup>112</sup> Detta knyter an till praxis i bland annat *Stehcemp*, där det fastslogs att det saknar betydelse om säljaren formellt existerar, så länge det är fastställt att varorna faktiskt har levererats till köparen.<sup>113</sup>

### 3.3.3 Sammanfattning

Sammanfattningsvis är frågan om ett rättssubjekt anses förfoga över en vara såsom ägare komplex. Rättspraxis visar att faktisk kontroll, ekonomiskt risktagande och dispositionsrätt väger tyngre än formell äganderätt.

I *Safe BV* godtogs leverans utan formell äganderätt om ekonomisk disposition förelåg. I *Eon Aset Menidjunt* ansågs finansiell leasing utgöra leverans eftersom leasingtagaren bar risken och betalade varans fulla värde. I *Wojskowa Agencja* inkluderades en hyresvärd i transaktionskedjan trots avsaknad av besittning, då denne enligt avtal bar det ekonomiska ansvaret. Viss osäkerhet uppstår dock i praxis: medan *Wojskowa Agencja* betonar avtalsansvar, fokuserar *Auto Lease Holland* på faktisk kontroll – en motsägelse som försvårar bedömningen av skattskyldighet vid mellanmansroller.

Slutsatsen blir att bedömningen kräver en helhetsanalys där både avtalsinnehåll och ekonomisk verklighet måste beaktas.

---

<sup>109</sup> Jfr mål C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, EU:C:2015:229, p. 33.

<sup>110</sup> Jfr mål C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, EU:C:2015:229, p. 30.

<sup>111</sup> Jfr mål C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, EU:C:2015:229, p. 32.

<sup>112</sup> Jfr mål C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, EU:C:2015:229, p. 37.

<sup>113</sup> Jfr mål C-277/14, *Stehcemp*, EU:C:2015:718, särskilt p. 44 och 45.

## 3.4 Rättslig och skattemässig klassificering av transaktioner

### 3.4.1 Artikel 14 MD – Översikt och systematik

Föregående avsnitt visade att rätten att såsom ägare förfoga över en vara inte nödvändigtvis kräver formell äganderätt, utan avgörs utifrån den faktiska kontrollen, risktagandet och den ekonomiska dispositionsrätten. För att fördjupa förståelsen av hur denna princip tillämpas inom mervärdesskatterätten krävs en närmare analys av den rättsliga struktur som artikel 14 i mervärdesskattedirektivet vilar på.

Artikel 14 (1) MD anger som nämnt huvudregeln för när en leverans av vara föreligger, medan artikel 14 (2) MD innehåller särskilda situationer där leverans ska anses ha skett oberoende av civilrättslig form. Hur dessa bestämmelser samspelar är centralt för att avgöra när en transaktion ska bedömas enligt huvudregeln och när undantagsregeln aktualiseras. Nedan redogörs därför för bestämmelsens rättsliga struktur.

### 3.4.2 Rättsförhållandet mellan artikel 14 (1) och 14 (2) MD

Artikel 14 MD definierar vad som utgör en leverans av varor i EU:s mervärdesskattesystem. Enligt huvudregeln i artikel 14 (1) föreligger en leverans när rätten att såsom ägare förfoga över en vara övergår från en part till en annan. Artikel 14 (2) innehåller däremot särskilda bestämmelser som syftar till att omfatta vissa transaktionstyper – såsom tvångsöverlåtelser, leasing och kommission – vilka under givna omständigheter ska anses som leverans av varor, även om kriterierna i artikel 14 (1) inte är uppfyllda.

EU-domstolen har nämligen i målet *Gmina Wrocław* (C-665/16) – med hänvisning till generaladvokat Bobeks yttrande – givit uttryck för att artikel 14 (2) utgör en *lex specialis* i förhållande till artikel 14 (1).<sup>114</sup> Detta skulle innebära att de transaktioner som uttryckligen regleras i artikel 14 (2) ska bedömas fristående från huvudregeln i artikel 14 (1) och behöver således inte uppfylla rekvisiten för att kvalificeras som leverans av varor. Det bör dock framhållas att denna rättsliga bedömning i stor utsträckning bygger på generaladvokatens argumentation. Domstolen har inte explicit uttalat vilka delar av yttrandet som utgör grunden för avgörandet.

---

<sup>114</sup> Se EU-domstolen, mål C-665/16, *Gmina Wrocław*, EU:C:2018:431, dom den 13 juni 2018, p 36.

Mot denna bakgrund uppstår frågan om artikel 14 (2) ska tolkas som en självständig undantagsbestämmelse – en *lex specialis* – eller som en förtydligande del av artikel 14 (1).<sup>115</sup> En strikt tillämpning som *lex specialis* kan få betydande konsekvenser, t.ex. att kommissionärer *alltid* anses leverera varor i mervärdesskatterättslig mening, även utan faktisk kontroll eller risktagande.

Den följande analysen syftar därför till att klarlägga förhållandet mellan artiklarna 14 (1) och 14 (2) med hänsyn till rättspraxis, rättsdogmatik och EU-rättens systematik.

#### 3.4.2.1 Argument för *lex specialis*

Ett argument för att artikel 14 (2) (a) MD utgör en *lex specialis* i förhållande till artikel 14 (1) MD är att EU-domstolen i mål C-665/16, *Gmina Wroclaw*, med stöd i generaladvokat Bobeks yttrande själv fastslog att bestämmelsen ska tillämpas självständigt.<sup>116</sup> I punkt 36 i domen konstaterade domstolen att artikel 14 (2) (a) har egna tillämpningsvillkor och ska anses utgöra en *lex specialis* i förhållande till huvudregeln i punkt 1. Domstolen anslöt sig därmed till Bobeks resonemang i stor utsträckning, men utvecklade det i mer återhållsamma ordalag.<sup>117</sup>

Bedömningen baseras bland annat på bestämmelsens ordalydelse och systematik. Artikel 14 (2) MD inleds med formuleringen ”*Förutom den transaktion som avses i punkt 1...*”, vilket enligt både EU-domstolen och generaladvokat Bobek talar för att bestämmelsen har en självständig tillämpning i förhållande till huvudregeln i artikel 14 (1) MD.<sup>118</sup>

Vidare finns en språklig skillnad mellan bestämmelserna. Artikel 14 (1) MD definierar en leverans av varor som övergången av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar, medan artikel 14 (2) (a) MD i stället använder uttryck såsom ”överföring av äganderätten”.<sup>119</sup> Enligt generaladvokat Bobek återspeglar denna skillnad i terminologi en materiell rättslig skillnad. Artikel 14 (2) (a) MD ska enligt honom tolkas oberoende av

---

<sup>115</sup> Se bland annat Kokott, Förslag till avgörande i mål *Gmina Wroclaw*, C-604/19, sep 2020.

<sup>116</sup> Se EU-domstolen, mål C-665/16, *Gmina Wroclaw*, EU:C:2018:431, dom den 13 juni 2018, p 36.

<sup>117</sup> Se EU-domstolen, mål C-665/16, *Gmina Wroclaw*, EU:C:2018:431, dom den 13 juni 2018, p. 35-36.

<sup>118</sup> Se EU-domstolen, mål C-665/16, *Gmina Wroclaw*, EU:C:2018:431, dom den 13 juni 2018, p. 34-35.

<sup>119</sup> A.a., p. 34–36; se även generaladvokatens förslag till avgörande i samma mål, ECLI:EU:C:2018:112, p. 47.

artikel 14 (1) MD och tillämpas utan krav på att rätten att såsom ägare förfoga över varan har övergått.<sup>120</sup> Det innebär att bestämmelsen syftar till att omfatta även sådana situationer där faktisk kontroll eller ekonomiskt risktagande inte föreligger, såsom vid tvångsöverlåtelser eller vissa former av leasing.<sup>121</sup>

Ytterligare stöd för att tolka artikel 14 (2) MD som en *lex specialis* återfinns i det argument som rör enhetlighet i beskattningen. En strikt tillämpning av artikel 14 (1) MD skulle kunna medföra att vissa transaktionstyper, såsom leasing- eller kommissionsförhållanden, faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde om de inte uppfyller kraven på förfoganderätt. Genom att tillämpa artikel 14 (2) MD som en *lex specialis* säkerställs att sådana transaktioner ändå omfattas av beskattning, oavsett deras civilrättsliga utformning, vilket främjar en konsekvent och rättssäker beskattningspraxis inom unionen.

#### 3.4.2.2 *Argument mot lex specialis*

Samtidigt finns det flera argument som talar mot att artikel 14 (2) MD ska betraktas som en *lex specialis* i förhållande till artikel 14 (1) MD. Ett av de mer framträdande är att artikel 14 (2) inte inför en fristående beskattningsgrund, utan snarare utgör en precisering av vad som redan omfattas av artikel 14 (1).<sup>122</sup>

Generaladvokat Kokott har i mål C-604/19 anfört att artikel 14 (2) MD bör tolkas som ett klargörande av vad som utgör en leverans av varor enligt mervärdesskattedirektivet, snarare än som en självständig bestämmelse.<sup>123</sup> Hon menar att om artikel 14 (2) vore att betraktas som en *lex specialis*, skulle detta innebära att de transaktioner som där anges, beskattas även i avsaknad av de rekvisit som följer av artikel 14 (1) – såsom faktisk kontroll, ekonomiskt risktagande eller dispositionsrätt. En sådan tolkning riskerar att leda till beskattning i situationer där det saknas en verklig övergång av rätten att förfoga över varan, vilket skulle strida mot den materiella beskattningsprincipen. Därtill kan det göras gällande att en sådan tolkning står i konflikt med principen om *substans före form*. Vidare talar lagstiftningens systematik mot en tolkning där artikel 14 (2) ges status som *lex specialis*.<sup>124</sup>

---

<sup>120</sup> Bobek, ECLI:EU:C:2018:112, p. 47: ”Article 14 (2) (a) effectively constitutes *lex specialis* to the general definition of supply of goods contained in its first paragraph.”

<sup>121</sup> A.a., p. 46–48.

<sup>122</sup> Se bland annat Kokott, Förslag till avgörande i mål Gmina Wrocław, C-608/19, sep 2020, p. 46–56.

<sup>123</sup> Se Kokott, Förslag till avgörande i mål Gmina Wrocław, C-604/19, sep 2020, särskilt p. 46–56.

<sup>124</sup> Se Kokott, Förslag till avgörande i mål Gmina Wrocław, C-604/19, sep 2020, p. 48–49.

I det förslag till rådets sjätte direktiv som låg till grund för dagens mervärdesskattedirektiv framgick att reglerna i nuvarande artikel 14 (2) (a) skulle säkerställa att vissa överlåtelse beskattas på samma sätt som en faktisk leverans enligt huvudregeln, inte att en ny beskattningsgrund skulle införas.<sup>125</sup> Avsikten synes snarare ha varit att inkludera särskilda fall som annars riskerat att undgå beskattning, men fortfarande inom ramen för artikel 14 (1):s övergripande struktur.<sup>126</sup>

Det kan även noteras att det i artikel 14 (2) saknas en uttrycklig formulering som klargör att bestämmelsen ska ges företräde framför artikel 14 (1). I andra delar av mervärdesskattedirektivet, där EU-lagstiftaren uttryckligen avser att en bestämmelse ska tillämpas med företräde, används formuleringar som "utan hinder av" eller "oavsett vad som anges i".<sup>127</sup> Avsaknaden av en sådan uttrycklig regel i artikel 14 (2) MD talar *mot* att den är avsedd att fungera som *lex specialis*.

Ett ytterligare problem med att tolka artikel 14 (2) som en självständig regel är risken för dubbelbeskattning.<sup>128</sup> Om en och samma transaktion skulle kunna anses utgöra en leverans enligt såväl artikel 14 (1) som 14 (2) kan det uppstå situationer där samma vara anses ha levererats två gånger – med olika rättsliga utgångspunkter. Detta skulle kunna leda till rättsosäkerhet och praktiska tillämpningsproblem, särskilt i fall där övergången av äganderätten och rätten att såsom ägare förfoga över varan inte sker samtidigt. Detta synsätt har dock inte vunnit gehör hos EU-domstolen, som i såväl C-665/16 (*Gmina Wrocław*) som i C-604/19 (*Gmina L*) har fastslagit att artikel 14 (2) (a–b) ska tillämpas självständigt, oberoende av artikel 14 (1). Dessa argument utgör en viktig påminnelse om behovet av klarhet och samordning i direktivets struktur, särskilt i relationen mellan allmänna och särskilda bestämmelser.

Mot denna bakgrund av ovan anförda argument är det enligt min mening motiverat att, trots EU-domstolens praxis, ifrågasätta om artikel 14 (2) MD verkligen bör tillmätas en

---

<sup>125</sup> Se artikel 5.2 f i Förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, KOM (73) 950 slutlig, som ligger till grund för artikel 5.4 i Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter vilken i sin tur är föregångare till artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet

<sup>126</sup> Se Kokott, Förslag till avgörande i mål *Gmina Wrocław*, C-604/19, sep 2020, p. 50-52.

<sup>127</sup> Se t. ex. artikel 368 MD ("utan hinder av vad som sägs i artikel 1.1 i direktiv 86/560/EEG").

<sup>128</sup> Se Kokott, Förslag till avgörande i mål *Gmina Wrocław*, C-604/19, sep 2020, p. 55.

självständig rättslig status i förhållande till artikel 14 (1), eller om bestämmelsen snarare bör förstås som en integrerad del av den generella definitionen av leverans av varor.

#### 3.4.2.3 *Slutsats*

Frågan om artikel 14 (2) utgör *lex specialis* i förhållande till artikel 14 (1) MD, enligt gällande rätt, är en komplicerad sådan. Mot bakgrund av ovan anförd analys och presenterade argument finns det dock, enligt min mening, goda skäl att ifrågasätta om artikel 14 (2) MD bör ges en självständig rättslig status i förhållande till artikel 14 (1). Även om EU-domstolen i *Gmina Wrocław* (C-665/16) och *Gmina L* (C-604/19) har tillämpat artikel 14 (2) (a–b) som *lex specialis*, bygger bedömningen i stor utsträckning på generaladvokatens yttranden och är inte entydigt förankrad i domstolens egna motiv. Generaladvokat Kokott har framhållit att artikel 14 (2) snarare bör förstås som en precisering av tillämpningsområdet för artikel 14 (1), inte som en fristående beskattningsgrund.

Tre faktorer stärker denna tolkning: (1) bristen på prioriteringsregler i bestämmelsens ordalydelse, (2) risken för dubbelbeskattning och (3) behovet av systematisk samordning med principen om transaktionens verkliga innebörd. Slutsatsen är därför att artikel 14 (2) MD, enligt min mening, bör ses som en särskild tillämpning av leveransbegreppet som måste förstås i relation till – och i ljuset av – artikel 14 (1) MD. Uppsatsens fortsatta analys utgår således från att de transaktioner som anges i artikel 14 (2) MD ska tolkas med beaktande av de grundläggande principer som framgår av artikel 14 (1) MD, snarare än att de utgör självständiga undantag från dessa.

Mot denna bakgrund blir det av central betydelse att närmare analysera hur de olika avtalsformerna som omfattas av artikel 14 (2) MD – särskilt kommissions- och leasingavtal – faktiskt bedöms i rättstillämpningen. En sådan genomgång är också nödvändig för att klargöra i vilken utsträckning dessa konstruktioner avviker från huvudregelns krav på faktisk förfoganderätt enligt artikel 14 (1).

## 3.5 Avtalets betydelse för tolkningen av artikel 14 MD

### 3.5.1 Praktisk tillämpning av artikel 14 MD vid olika avtalsformer

I ljuset av diskussionen i föregående avsnitt om förhållandet mellan artikel 14 (1) och 14 (2) MD är det nu nödvändigt att analysera hur specifika avtalsformer – särskilt kommissions- och leasingavtal – bedöms i praktiken. Som visats i avsnitt 3.3 bygger EU-

domstolens tolkning av leveransbegreppet i första hand på transaktionens verkliga ekonomiska innebörd, snarare än på civilrättens formella struktur. För att förstå hur detta synsätt tillämpas i praktiken krävs en närmare analys av olika avtalskonstruktioner. Nedan granskas därför hur kommissions- och leasingförhållanden påverkar bedömningen av vem som har rätt att såsom ägare förfoga över en vara, och i vilken mån dessa transaktioner faller inom ramen för artikel 14 (1) respektive 14 (2) MD.

### 3.5.2 Den verkliga innebörden av transaktioner inom kommissionsavtal

Vid kommissionsavtal är utgångspunkten att kommittenten<sup>129</sup> förblir ägare över kommissionsgodset.<sup>130</sup> Det innebär att någon formell äganderättsövergång inte sker förrän varan överläts till en tredje part. För att kommissionären ska kunna försälja kommissionsgodset behöver kommissionären ha dessa i sin besittning, vilket i ett sedvanligt överlåtelseavtal skulle innebära att äganderätten övergår. Kommissionsavtalet möjliggör dock att kommissionären får besittning av varorna utan att göra ett så kallat laga fång,<sup>131</sup> och därmed kvarstår kommittentens äganderätt. Äganderätten övergår i stället slutligt först vid försäljning till tredje man eller om kommissionären förvärvar varorna genom ett så kallat självintråde.<sup>132</sup> Detta innebär att kommittenten har rätt att separera kommissionsgodset vid exempelvis kommissionärens insolvens, vilket medför att kommissionsgodset inte ingår i kommissionärens egendomsmassa.<sup>133</sup>

#### 3.5.2.1 Kommissionsavtal – Mervärdesskatterättsliga implikationer

Avtal om kommission definieras inte i mervärdesskattedirektivet.<sup>134</sup> Ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv innebär dock ett kommissionsförhållande att en så

---

<sup>129</sup> För tydlighetens skull är kommittenten den till vars förmån försäljningen sker för.

<sup>130</sup> Se 23, 26 och 27 §§ KommL, där det framgår att kommittenten förblir ägare till kommissionsgodset tills det överläts till en tredje man (23 §), att kommittenten har separationsrätt vid kommissionärens konkurs (26 §) samt att kommittenten kan återkräva varan om den sålts utan behörighet, förutsatt att köparen inte var i god tro (27 §). Se även Zackariasson, *Borgenärsskydd och specialitet*, Iustus, 2012, s 271.

<sup>131</sup> Med laga fång avses ett rättsligt giltigt sätt att förvärva äganderätt till en vara. De vanligaste formerna av laga fång är derivativa fång (köp, byte, gåva), exstinktiva fång (godtrosförvärv) och originära fång (ockupation, accession). Se Millqvist, *Sakrättens grunder: En lärobok i sakrättens grundläggande frågeställningar avseende lös egendom*, 9 uppl., Norstedts Juridik, 2021, s 28.

<sup>132</sup> För rättslig reglering se 19, 20, 22 och 23 §§ KommL.

<sup>133</sup> Jfr. dock första och andra stycket i Lag (1944:181) om redovisningsmedel.

<sup>134</sup> Se Ek, (2019), *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, s 180. Jfr. dock artikel 28 MD som innebär att en beskattningsbar person som handlar i eget namn, men för någon annans räkning – såsom en kommissionär enligt civilrätt – för momsändamål anses ha mottagit och tillhandahållit varan eller tjänsten i eget namn. Detta skapar två fiktiva transaktioner: en från

kallad fiktiv omsättning uppstår.<sup>135</sup> Det innebär att en leverans av vara anses ha skett i mervärdesskatterättslig mening, trots att någon civilrättslig äganderätt inte har övergått.<sup>136</sup>

När en kommissionär agerar i eget namn, men för kommittentens räkning, uppstår enligt artikel 14 (2) (c) MD – under förutsättning att kriterierna för kommissionen är uppfyllda – två separata transaktioner i mervärdesskatterättens ögon:

1. En leverans från kommittenten till kommissionären – trots att ingen faktisk äganderätt övergår.<sup>137</sup>
2. En leverans från kommissionären till slutkunden – vilken utgör den faktiska varuöverlåtelsen.

I dessa fall är det kommissionären som anses ha sålt varan i eget namn och som därmed ska redovisa mervärdesskatt på hela varuvärdet till slutkund.<sup>138</sup> Kommittenten anses i sin tur ha levererat varan till kommissionären, och ska i princip redovisa mervärdesskatt för det ledet – dock ofta utan faktisk betalning, vilket skapar praktiska frågeställningar.

En förutsättning för att 14 (2) (c) MD ska bli tillämplig är att kommissionären faktiskt uppträder *i eget namn* gentemot tredje man.<sup>139</sup> Om det vid en helhetsbedömning visar sig att kommissionären i realiteten agerar i kommittentens namn, och endast fungerar som en mellanhand utan eget ansvar utåt, kan det anses att någon kommissionsstruktur i mervärdesskatterättslig mening inte föreligger.<sup>140</sup> Detta synsätt bekräftas i EU-domstolens

---

kommittent till kommissionär och en från kommissionär till slutkund. Civilrättsligt föreligger däremot endast en transaktion, där kommissionären aldrig blir ägare till varan.

<sup>135</sup> Se Artikel 14 (1) MD.

<sup>136</sup> Se här överföringens dubbla karaktär där kommittenten förblir ägare över kommissionsgodset, men där kommissionären trots allt behöver betala moms enligt mervärdesskatterättens reglering. Se även artikel 14 (2) (c) MD i sammanhanget.

<sup>137</sup> Se artikel 14 (2) (c) MD, enligt vilken en leverans anses ha skett från huvudman till kommissionär när denne agerar i eget namn men för annans räkning. Övergången av faktisk äganderätt är i dessa fall irrelevant, eftersom bestämmelsen bygger på en rättslig fiktion.

<sup>138</sup> Jfr. dock 10 kap. 33 § ML om undantag från skatteplikt vid tillhandahållande av finansiella tjänster, inklusive förmedling av aktier och andra andelar. Undantag kan givetvis även förekommer efter vad som framgår i avtalet.

<sup>139</sup> Se *Henfling m.fl.*, C-464/10, EU:C:2011:489, p. 35 och 37. Domstolen framhåller att artikel 14 (2) (c) MD endast är tillämplig om den agerande parten faktiskt uppträder i eget namn gentemot tredje man, även om det sker för annans räkning.

<sup>140</sup> Se 4 och 5 §§ KommL som anger att kommissionären normalt följa kommittentens instruktioner, inklusive prisangivelser. Om kommittenten har angett ett lägsta och högsta försäljningspris, får kommissionären själv bestämma priset inom detta spann. I sådana fall har kommissionären ett visst handlingsutrymme, men det är begränsat till vad kommittenten i förväg godkänt. Endast i undantagsfall – när instruktionerna inte kan följas och nya inte kan inhämtas i tid – får kommissionären agera utanför dessa ramar. Detta tyder på att kommissionären endast undantagsvis

praxis, där man i allt större utsträckning betonar transaktionens verkliga innebörd, snarare än enbart avtalets formella etiketter.<sup>141</sup> EU-domstolen har nämligen klargjort att tillämpningen av artikel 14 (2) (c) MD förutsätter en prövning av de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet, snarare än parternas avtalsmässiga benämning.<sup>142</sup>

Det räcker inte att ett avtal rubriceras som ett kommissionsförhållande för att artikel 14 (2) (c) i mervärdesskattedirektivet ska bli tillämplig. För att den rättsliga fiktionen om leverans i två led ska aktualiseras krävs att kommissionären i praktiken uppträder i eget namn gentemot tredje man – till exempel genom att fakturera i eget namn eller stå för kundrelationen. Det är alltså inte tillräckligt att kommissionären enbart agerar som passiv mellanhand.<sup>143</sup>

Det spelar däremot ingen roll om kommissionären har faktisk kontroll över varan eller bär den ekonomiska risken – sådana bedömningar hör hemma under artikel 14 (1) MD, inte artikel 14 (2) (c), som bygger på en rättslig konstruktion snarare än en substansprövning. Denna rättsliga konstruktion illustreras tydligt i HFD 2025 not 9 (mål nr 2678-22), där EU-domstolen i förhandsavgörandet C-60/23 (*Digital Charging Solutions*) slog fast att leverans enligt artikel 14 (2) (c) MD sker i två led när ett bolag agerar i eget namn, men för användarens räkning – trots att endast slutkunden kontrollerade kvantitet, tidpunkt och plats för elförbrukningen. Domstolen betonade att det avgörande inte är faktisk besittning utan att den agerande parten synligt uppträder som kontraktspart gentemot tredje man.<sup>144</sup>

Vad detta konkret innebär har EU-domstolen behandlat i flera avgöranden rörande tolkningen av uttrycket att agera ”i eget namn men för annans räkning”. Även om grunderna

---

har självständigt inflytande över prissättningen, vilket EU-domstolen beaktade i bl.a. C-605/12 *Welmory*.

<sup>141</sup> Se dom av den 7 oktober 2010 i mål *Joined Cases C-53/09 and C-55/09, Loyalty Management UK Ltd och Baxi Group Ltd*, EU:C:2010:590, punkt 39, där domstolen fastslår att den ekonomiska verkligheten är ett grundläggande kriterium för tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

<sup>142</sup> Se EU-domstolen, *Henfling m.fl.*, C-464/10, dom den 14 juli 2011, ECLI:EU:C:2011:489, p. 35–38.

<sup>143</sup> Jfr. artikel 14 (2) (c) MD.

<sup>144</sup> Se HFD 2025 not 9, särskilt p. 19–20, där HFD – med stöd i EU-domstolens avgörande i mål C-60/23, *Digital Charging Solutions GmbH*, ECLI:EU:C:2024:XXX – slog fast att elen ska anses levererad i två led: från operatören till mellanmannen och därefter från mellanmannen till användaren. Avgörande var att mellanmannen uppträdde i eget namn men för annans räkning, vilket utlöste tillämpningen av den rättsliga fiktionen i artikel 14 (2) (c) i mervärdesskattedirektivet. Det faktum att bolaget saknade faktisk kontroll över varan hindrade inte att det ansågs vara leverantör, eftersom det synbart agerade som kontraktspart gentemot tredje man.

för denna rättsliga fiktion är tydliga, har domstolen sällan klargjort vilka omständigheter som ska tillmätas *störst* betydelse vid tillämpningen i praktiken.<sup>145</sup> Denna fråga behandlas därför närmare i kommande avsnitt.

### 3.5.2.2 *Kommissionärens roll i transaktionskedjor utifrån rättspraxis*

Vid kommissionsförhållanden är det inte avgörande om kommissionären förfogar över varan såsom ägare enligt artikel 14 (1), utan om kriterierna i artikel 14 (2) (c) är uppfyllda – särskilt att kommissionären agerar i eget namn gentemot tredje man.<sup>146</sup> För att avgöra om kommissionären agerar i eget namn har EU-domstolen i flera avgöranden betonat att det är den faktiska utformningen av parternas agerande – snarare än den formella benämningen – som är avgörande.<sup>147</sup>

I målet *Fast Bunkering Klaipėda* levererade det litauiska bolaget FBK bränsle direkt till fartyg,<sup>148</sup> medan vissa mellanmän hanterade beställning och betalning utan att någonsin ta fysisk kontroll över varan.<sup>149</sup> Den litauiska skattemyndigheten menade att leverans skett till mellanmännen, vilket skulle utesluta momsbefrielse enligt artikel 148 (a) MD. EU-domstolen, däremot, fann att mellanmännen saknade faktisk kontroll, och att leveransen därmed skulle anses ha skett direkt från FBK till fartygsoperatören – vilket innebar att villkoren för momsbefrielse var uppfyllda.<sup>150</sup>

Domen visar att en civilrättslig avtalskedja inte är tillräcklig för att utlösa mervärdesskatt i varje led. I stället är det transaktionens verkliga ekonomiska innebörd – särskilt kontrollen över varan och det ekonomiska risktagandet – som är avgörande enligt artikel 14 (1). Vid en första anblick kan domen ge intrycket att fysisk besittning är ett krav, men denna

---

<sup>145</sup> Se t. ex. EU-domstolens dom av den 9 februari 2006, *Kommissionen mot Förenade kungariket*, C-305/03 EU:C:2006:90. Se även Ek, (2019), *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, s 181.

<sup>146</sup> Se bland annat EU-domstolens dom av den 12 november 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, p. 47-56.

<sup>147</sup> Notera att valet av rättsfall baseras på ett selektivt urval. Det finns självfallet fler rättsfall inom området, men en fullständig genomgång hade fallit utanför ramen för denna framställning.

<sup>148</sup> Notera även att målet primärt gällde tolkningen av artikel 148 (a) i mervärdesskattedirektivet, men EU-domstolen berörde i förbigående artikel 14 (2) (c) och klargjorde att ett kommissionsförhållande i sig inte medför rätt till momsundantag enligt artikel 148 (a), då leveransen i sådant fall inte sker till den slutliga användaren.

<sup>149</sup> EU-domstolens dom av den 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, p. 13.

<sup>150</sup> Se t. ex. EU-domstolens dom av den 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, p. 50-52.

uppfattning nyanseras i *Koela-N* (C-48/20), där domstolen slog fast att även en part utan fysiskt innehav kan anses ha tillräcklig kontroll om denne har rätt att styra över varans transport.<sup>151</sup> Fysiskt innehav är således inte ett nödvändigt kriterium, men kan vara en indikator på faktisk förfoganderätt. Denna praxis visar att bedömningen enligt artikel 14 (1) förutsätter en helhetsbedömning av aktörens reella makt och ansvar i transaktionen – inte enbart parternas civilrättsliga positioner.

Ett tydligt avgränsat rättsläge gäller däremot vid tillämpning av artikel 14 (2) (c) MD, vilket illustreras i *Henfling m.fl.* (C-464/10). Målet gällde buralister som tog emot spel i eget namn, men för ett spelbolags räkning. Domstolen slog fast att bestämmelsen, d.v.s. artikel 14 (2) (c) MD, innebär en juridisk fiktion: kommissionären anses i mervärdesskatterättslig mening ha tillhandahållit tjänsten självständigt, trots att det är huvudmannen som organiserar verksamheten.<sup>152</sup> Även om *Henfling* gällde tjänster framgår det av både direktivets ordalydelse och senare praxis att artikel 14 (2) (c) även omfattar varuleveranser.<sup>153</sup>

Vid tillämpning av artikel 14 (2) (c) är det det civilrättsliga uppdragets form – att agera i eget namn, men för annans räkning – som först och främst är avgörande, inte faktisk kontroll eller fysisk besittning.<sup>154</sup> Det centrala är med andra ord att aktören uppträder som extern avtalspart gentemot tredje man, exempelvis genom att utfärda kvitton i eget namn och bära det kontraktuella ansvaret i relation till kunden.

Det är därför viktigt att upprätthålla en tydlig distinktion mellan:

- Leveranser enligt artikel 14 (1) MD, vilka förutsätter faktisk kontroll och en helhetsbedömning av transaktionens ekonomiska verklighet, och
- Leveranser enligt artikel 14 (2) (c) MD, där ett kommissionsförhållande utlöser en rättslig fiktion om att en leverans har skett.

---

<sup>151</sup> EU-domstolens dom av den 15 juli 2015, *Koela-N*, C-159/14, EU:C:2015:451, p. 37-40, 42-49. Notera dock att EU-domstolens dom i mål C-526/13, *Fast Bunkering Klaipėda*, inte uttryckligen kräver fysiskt innehav för att en leverans ska anses ha skett. Domstolen konstaterade att en leverans kan ske även om säljaren aldrig haft faktisk besittning av varorna, vilket tyder på att begreppet 'leverans' enligt mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) ska bedömas utifrån en ekonomisk och juridisk helhetsbedömning.

<sup>152</sup> Se EU-domstolens dom C-464/10 *Henfling m.fl.*, p. 34–36.

<sup>153</sup> Se mål C-230/94, *Renate Enkler*, EU:C:1996:78, p. 24–29.

<sup>154</sup> Jfr. HFD 2025 not 9. Notera här, såsom tidigare konstaterats i uppsatsen, att domstolens tillämpning av artikel 14 (2) (c) bör förstås i ljuset av artikel 14 (1) MD och inte som en självständig beskattningsgrund.

Att sammanblanda dessa bestämmelser riskerar att skapa rättslig oklarhet. Exempelvis är det metodologiskt felaktigt att i ett inledande tolkningsskede tillämpa krav på fysiskt innehav eller risktagande på kommissionärer enligt artikel 14 (2) (c), eftersom rättsföljden i dessa fall grundas på den formella uppdragsrelationen – inte på faktisk förfoganderätt i mervärdesskatterättslig mening.

Mot bakgrund av analysen av kommissionsförhållanden blir det tydligt hur mervärdesskatterätten i vissa fall frångår civilrättens struktur genom rättsliga fiktioner, där den formella äganderätten inte är avgörande. Ett liknande – men metodologiskt delvis annorlunda – spänningsförhållande uppstår vid leasingavtal, där bedömningen av om en leverans av vara föreligger antingen kan ske enligt artikel 14 (1) eller enligt artikel 14 (2) (b) MD.

Det är därför motiverat att nu vända blicken mot leasing – ett område där gränsdragningen mellan faktisk förfoganderätt och civilrättens avtalskaraktär på nytt aktualiseras, men där EU-domstolens praxis ställer andra krav än vid kommission.

### **3.5.2 Den verkliga innebörden av transaktioner inom leasingavtal**

För att fastställa om ett leasingavtal ska klassificeras som en leverans av vara enligt artikel 14 (1) MD eller som ett tillhandahållande av tjänster, måste transaktionens ekonomiska innebörd bedömas.<sup>155</sup> Detta innebär att den civilrättsliga klassificeringen av avtalet i nationell rätt saknar direkt betydelse för mervärdesskatterätten.<sup>156</sup>

EU-domstolen har nämligen i sin praxis slagit fast att frågan om leasingavtal utgör en leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster beror på avtalsstrukturen och dess ekonomiska innebörd.<sup>157</sup> En grundläggande uppdelning görs nämligen som tidigare nämnts mellan två huvudtyper av leasingavtal: *operationell* och *finansiell leasing*.<sup>158</sup>

Distinktionen mellan operationell och finansiell leasing fungerar här som ett verktyg för att analysera transaktionens ekonomiska innebörd och avgöra i vilken mån leasingtagaren

---

<sup>155</sup> Jfr. tidigare IAS 17, som angav kriterier för klassificering av leasingavtal som finansiella eller operationella, vilket kan tjäna som vägledning vid bedömningen av transaktionens ekonomiska innebörd. Standarden ersattes dock av IFRS 16 från och med 1 januari 2019.

<sup>156</sup> Proposition 2022/23:46, *Ny mervärdesskattelag*, Stockholm 2023 (hädanefter prop. 2022/23:46), s 360 samt Millqvist, *Finansiell leasing*, s 23.

<sup>157</sup> Se bland annat EU-domstolen, mål C-164/16, *Mercedes-Benz Financial Services UK*.

<sup>158</sup> EU-domstolen, dom den 16 februari 2012, *Eon Aset Menidjmund*, C-118/11, EU:C:2012:97, p. 38-39.

kan anses förfoga över varan såsom en ägare. Det är därför motiverat att redogöra för dessa två leasingformer.

### 3.5.2.1 Finansiellt leasingavtal – Mervärdesskatterättsliga implikationer

Finansiell leasing är en avtalsform där leasetagaren får nyttja en tillgång mot periodiska betalningar, ofta med syftet att i praktiken överta ägandet.<sup>159</sup> Avtalen används främst i näringslivet för att finansiera kapitalintensiva tillgångar.<sup>160</sup> Leasegivaren agerar här snarare som kreditgivare än som traditionell uthyrare.<sup>161</sup>

I mervärdesskattedirektivet behandlas denna avtalsform särskilt i artikel 14 (2) (b), som anger att ett leasingavtal ska anses utgöra en leverans av varor om det föreskrivs att äganderätten ska övergå till leasetagaren senast vid den sista betalningen. Bestämmelsen skapar även en rättslig fiktion som innebär att en leverans anses föreligga redan vid avtalets ingående, under förutsättning att äganderättsövergången är förutbestämd.

I svensk tillämpning, enligt Skatteverket, anses dock ett finansiellt leasingavtal utgöra en varuleverans även om det inte uttryckligen föreskrivs att äganderätten ska övergå – så länge det vid avtalets ingående framstår som det enda "ekonomiskt rationella" för leasetagaren att utnyttja en köpoption.<sup>162</sup> I sådana fall ska mervärdesskatt tas ut direkt på hela beskattningsunderlaget.<sup>163</sup> Detta rekvisit, hämtat från bland annat *Mercedes-Benz* (C-164/16), har dock kritiserats för att vara rättsosäkert då det bygger på subjektiva framtidsbedömningar och varierar mellan olika affärssituationer.<sup>164</sup>

Trots allt kan alltså en leverans anses ha skett om kontroll och risker i praktiken övergått till leasetagaren, i enlighet med principerna i artikel 14 (1).

---

<sup>159</sup> Se Ek, (2019), *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, s 172.

<sup>160</sup> Millqvist, *Finansiell leasing*, s 33.

<sup>161</sup> Millqvist, *Finansiell leasing*, s 21.

<sup>162</sup> Skatteverket, *Finansiell leasing, mervärdesskatt*, 2024-03-22, Dnr 8-2815541 samt EU-domstolen, mål C-209/14, *NLB Leasing*, EU:C:2015:440, p. 28.

<sup>163</sup> Se Skatteverkets ställningstagande *Omsättning av vara och leverans, mervärdesskatt*, dnr 202 398393-18/111, publicerat 2019-01-15, , särskilt avsnitt 4.4 *Leasingavtal*. Tillgängligt via: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/375585.html>.

<sup>164</sup> Se t. ex. not 49. Se även Carlsson, (2019), *'Leasing eller avbetalningsköp – mervärdesskatterättsliga konsekvenser'*. Skattenytt s 723-732.

### 3.5.2.2 Operationellt leasingavtal – Mervärdesskatterättsliga implikationer

Operationell leasing skiljer sig markant från finansiell leasing och liknar mer ett traditionellt hyresavtal.<sup>165</sup> Avtalskonstruktionen innebär, till skillnad från finansiella leasingavtal, att leasegivaren behåller äganderisken, vilket medför att de ekonomiska riskerna och fördelarna som är förknippade med varan stannar hos denne.<sup>166</sup> Vid operationell leasing sker ingen äganderättsöverföring och leasetagaren har vare sig option eller förväntan att förvärva varan. Leasegivaren ansvarar oftast för service och underhåll, vilket minskar leasetagarens ekonomiska risk. Dessutom är avtalen flexibla i form av att de ofta kan avslutas i förtid. EU-domstolen har därför slagit fast att operationell leasing utgör ett tjänstetillhandahållande enligt artikel 24 (1) MD, då leasetagaren endast har bruksrätt – inte ekonomisk äganderätt.<sup>167</sup> Mervärdesskatt ska därmed betalas löpande under hyresperioden.

## 3.6 Sammanfattning

För att anknyta till avsnittets bärande frågeställning kan det konstateras att civilrättens avtalskonstruktioner visserligen är relevanta vid mervärdesskatterättslig bedömning, men inte är avgörande. Enligt artikel 14 (1) i mervärdesskattedirektivet är det i stället transaktionens verkliga ekonomiska innebörd som ska vara styrande – och det är denna som avgör om ett rättssubjekt ska anses ha den faktiska förfoganderätten över en vara i mervärdesskatterättslig mening.

EU-domstolens praxis visar att bedömningen enligt artikel 14 (1) MD ska grundas på en helhetsbedömning där flera kriterier är vägledande. Dessa inkluderar (1) om förvärvaren har övertagit den faktiska kontrollen över varan, (2) om väsentliga risker och förmåner kopplade till ägandet har övergått, (3) om säljaren avhånt sig möjligheten att disponera över varan samt (4) om förvärvaren har rätt att i praktiken använda, sälja eller vidareöverföra varan. En sådan bedömning är särskilt relevant vid leasingavtal som faller utanför artikel 14 (2) (b) – det vill säga när det *inte* är klart att äganderätten ska övergå till leasingtagaren.

---

<sup>165</sup> Millqvist, *Finansiell leasing*, s 34.

<sup>166</sup> Millqvist, *Finansiell leasing*, s 36.

<sup>167</sup> Se t. ex. mål C-164/16, *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*, EU:C:2017:595, p. 36–44, där EU-domstolen fastslog att en leasing av fordon skulle anses utgöra ett tillhandahållande av tjänst, när avtalet inte medförde att äganderätten övergick automatiskt och när det inte med säkerhet kunde fastställas att denna skulle övergå under normala omständigheter.

I dessa fall aktualiseras artikel 14 (1) och en materiell prövning baserad på transaktionens ekonomiska verklighet, eftersom den civilrättsliga beteckningen "leasing" i sig inte är avgörande.

Kommissionsförhållanden, som omfattas av artikel 14 (2) (c) MD, bygger på en rättslig fiktion. Kommissionären anses i mervärdesskatterättslig mening ha levererat varan, trots att det är huvudmannen som bär det faktiska ansvaret för verksamheten. Som tidigare utvecklats i uppsatsen utgör varken faktisk kontroll eller ekonomiskt risktagande ett krav för att bestämmelsen ska bli tillämplig i ett *initialt* tolkningsskede. Det avgörande är i stället först och främst att den agerande parten uppträder i eget namn, men för annans räkning.

Sammanfattningsvis har bedömningen enligt artikel 14 (1) MD tydliga beröringspunkter med sakrätten, då fokus ligger på huruvida de rättigheter som typiskt tillkommer en ägare faktiskt har övergått. Ingen enskild faktor – såsom en äganderättsklausul – är i sig avgörande; i stället måste samtliga relevanta omständigheter vägas samman för att avgöra om en leverans i mervärdesskatterättslig mening har skett.

Det är därför centralt att skilja mellan artikel 14 (1), som bygger på en materiell prövning av faktisk förfoganderätt, och artikel 14 (2) (c), som visserligen grundas på en rättslig fiktion – men som enligt denna uppsats ändå bör tolkas med beaktande av parternas faktiska rollfördelning och i systematisk samklang med de principer som följer av artikel 14 (1).

Mot denna bakgrund aktualiseras frågan i vilken utsträckning svensk rättstillämpning – särskilt Skatteverkets publikationer – överensstämmer med dessa unionsrättsliga principer. Denna fråga behandlas i nästa kapitel.

## 4 Leverans av vara och faktisk förfoganderätt – en rättsutveckling i linje med EU-rätten?

### 4.1 Skatteverkets rättsutveckling i synen på leverans av vara

Som redogjorts för i kapitel 2 har Skatteverket publicerat ett ställningstagande 2019 och en rättslig vägledning 2023, i syfte att klargöra när en transaktion ska anses innebära en leverans av vara enligt artikel 14 MD. Dessa publikationer har kommit att spela en central roll i den svenska rättstillämpningen – inte bara för att de konkretiserar myndighetens syn på förfoganderätt, utan också för att de påverkar rättssäkerheten i praktiken.<sup>168</sup>

I detta kapitel analyseras Skatteverkets rättsutveckling utifrån fyra perspektiv: (1) publikationernas rättskällevärde, (2) deras metodologiska upplägg jämfört med EU-rätten, (3) den praktiska tillämpningen, särskilt vid leasingavtal samt (4) begreppsanvändningen. Målet är att undersöka om myndighetens tolkning är förenlig med EU-rättens krav – eller om en självständig svensk normbildning håller på att växa fram.

Inledningsvis ska Skatteverkets rättskällevärde i den svenska rättskällevärdeläran redogöras för, innan analysen övergår till en granskning av innehållet i ställningstagandet från 2019 och den rättsliga vägledningen från 2023. Syftet är att skapa en förståelseram för vilken normativ tyngd dessa publikationer kan anses ha, vilket i sin tur är avgörande för att bedöma hur deras tolkning av förfoganderätten förhåller sig till unionsrätten över tid.

### 4.2 Rättskällevärdet hos Skatteverkets ställningstagande

För den som är förtrogen med den svenska rättskällevärdeläran framstår lagtext, förarbeten, praxis och doktrin som de huvudsakliga rättskällorna vid en juridisk analys.<sup>169</sup> Det är därmed inte självklart att ett ställningstagande från en förvaltningsmyndighet, såsom Skatteverket, ska tillmätas särskild rättslig vikt. Likväl visar rättspraxis och rättstillämpningen att Skatteverkets uttalanden ofta spelar en framträdande roll i

---

<sup>168</sup> Se t. ex. RÅ 2010 ref. 106 och HFD 2022 not. 28.

<sup>169</sup> Jfr. Marianne Eliason, *Rättsuppfattning, rättskällor och rättsbildning*, SvJT (2004) s 292–295, där lagtext, förarbeten, praxis och doktrin anges som de huvudsakliga rättskällorna i svensk rätt.

skatterätten – inte minst som praktiska tolkningsverktyg vid tillämpningen av svårtolkade regler.<sup>170</sup>

Skatteverkets ställningstaganden utgör dock inte bindande rättskällor, varken för domstolar eller för myndigheten själv.<sup>171</sup> De bör snarare ses som uttryck för Skatteverkets tolkning av gällande rätt vid en viss tidpunkt. Detta innebär att ställningstaganden kan ändras, särskilt om praxis från EU-domstolen eller Högsta förvaltningsdomstolen visar på en annan rättsuppfattning. Trots detta har ställningstaganden ofta stor praktisk betydelse, eftersom de styr hur Skatteverket tillämpar reglerna i det enskilda fallet. De kan därför ha ett vägledande värde för rättstillämpningen, särskilt i situationer där rättsläget är oklart. Det är heller inte ovanligt att domstolar beaktar Skatteverkets uttalanden som tolkningsstöd, särskilt i frågor som inte är direkt reglerade i lagtext eller praxis.<sup>172</sup> Rättskällevärdet ligger således inte i normativ bindning, utan i det inflytande ställningstagandena faktiskt utövar i skattepraxis.

Mot bakgrund av ovan kan det alltså konstateras att Skatteverkets ställningstaganden, trots sin brist på formell rättskällestatus, har ett betydande inflytande i svensk skattepraxis. Även om de inte är bindande, fungerar de ofta som styrande riktlinjer vid tillämpningen av komplexa och otydliga regler. Detta gör det relevant att inkludera dem i en rättskälleanalys, särskilt inom rättsområden där lagstiftning och praxis lämnar tolkningsutrymme. I nästa avsnitt fördjupas därför analysen genom en konkret granskning av ställningstagandet från 2019 och den rättsliga vägledningen från 2023 i ljuset av EU-rättens leveransbegrepp.

## 4.3 Tolkeningen av leveransbegreppet i Skatteverkets ställningstagande

### 4.3.1 Skatteverkets ställningstagande 2019

Skatteverkets ställningstagande från 2019 utgör ett principiellt viktigt försök att klargöra när en transaktion ska anses utgöra en omsättning av vara enligt mervärdesskattelagen, med särskilt fokus på avbetalningsköp, säkerhetsöverlåtelser och leasing.<sup>173</sup> Ambitionen att

---

<sup>170</sup> Se HFD 2020 ref. 56.

<sup>171</sup> Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, 4 uppl., Iustus 2018, s 107.

<sup>172</sup> Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, 4 uppl., Iustus 2018, s 105.

<sup>173</sup> Se Skatteverkets ställningstagande *Omsättning av vara och leverans, mervärdesskatt*, dnr 202 398393-18/111, publicerat 2019-01-15 tillgängligt via:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/375585.html>. (hämtad 2025-04-21)

tolka nationell rätt i ljuset av EU-domstolens praxis är tydligt uttryckt, liksom ansatsen att prioritera faktisk ekonomisk kontroll framför formell civilrättslig äganderätt.<sup>174</sup> Denna ansats signalerar en vilja att närma sig EU-rättens syftesdrivna tolkning och minska beroendet av strikt nationell civilrätt. Trots detta präglas ställningstagandet av flera metodologiska och materiella brister.<sup>175</sup> Bland annat behandlas kommissionsförhållanden enligt artikel 14 (2) (c) MD inte alls – trots att dessa utgör en central del av EU-rättens reglering av fiktiva omsättningar och mellanmanstransaktioner.

Ett första strukturellt problem är dock den oklara roll som civilrätten tilldelas. Skatteverket framhåller visserligen att civilrättsliga regler inte är avgörande, men använder samtidigt civilrätten som utgångspunkt i flera bedömningar – utan att närmare klargöra hur denna ska vägas in i en EU-rättslig helhetsbedömning.<sup>176</sup> Resultatet blir en metodologisk ambivalens, där vägledningen inte fullt ut harmoniserar med EU-rättens krav på att bedömningen ska utgå från transaktionens verkliga ekonomiska innebörd snarare än dess juridiska form.

Än mer problematiskt är Skatteverkets tolkning av finansiell leasing med köption. I ställningstagandet anges att en transaktion kan utgöra omsättning av vara om:

1. Det framgår av leasingavtalet att äganderätten till varan övergår till leasingtagaren vid utgången av avtalstiden antingen genom att köparen måste köpa varan eller anvisa annan köpare, eller
2. Det finns en köption och det är redan vid undertecknandet av leasingavtalet klarlagt att utköpspriset vid leasingtidens slut är så pass lågt i förhållande till varans beräknade marknadsvärde vid samma tidpunkt att det framstår som uppenbart för leasingtagaren att det ”enda ekonomiskt rationella” alternativet är att överta varan.<sup>177</sup>

---

<sup>174</sup> Carlsson, (2019), *Leasing eller avbetalningsköp – mervärdesskatterättsliga konsekvenser*. Skattenytt s 723-732.

<sup>175</sup> Carlsson, (2019), *Leasing eller avbetalningsköp – mervärdesskatterättsliga konsekvenser*. Skattenytt s 723-732.

<sup>176</sup> Se Skatteverkets ställningstagande *Omsättning av vara och leverans, mervärdesskatt*, dnr 202 398393-18/111, publicerat 2019-01-15 tillgängligt via: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/375585.html>. Se även prop. 2022/23:46, s 360.

<sup>177</sup> Se Skatteverkets ställningstagande *Omsättning av vara och leverans, mervärdesskatt*, dnr 202 398393-18/111, publicerat 2019-01-15, särskilt avsnitt 4.4 *Leasingavtal*. Notera att detta ställningstagande ersattes den 22 mars 2024 av Skatteverkets ställningstagande dnr 8-2815541.

Denna bedömning, i synnerhet p. 2, bygger i stor utsträckning på en subjektiv värdering av leasingtagarens incitament, snarare än på objektivt konstaterbara avtalsvillkor. Genom att införa ett krav på att köptionen ska vara det ”enda ekonomiskt rationella alternativet”, förskjuts fokus från faktisk kontroll till en hypotetisk och framtidsinriktad ekonomisk värdering. En sådan tolkning saknar direkt stöd i EU-domstolens praxis och riskerar att skapa osäkerhet i tillämpningen.<sup>178</sup>

EU-domstolen har i mål som *C-118/11 Eon Aset Menidjmont* och *C-164/16 Mercedes-Benz* betonat att det är objektiva och verifierbara avtalsvillkor som ska vara avgörande.<sup>179</sup> Bedömningen ska grundas på rättsligt bindande omständigheter som uttryckligen anger att äganderätten ska övergå, eller som i praktiken innebär att den ekonomiska verkligheten motsvarar ett ägarbyte. Skatteverkets krav på affärsmässig rationalitet introducerar däremot ett subjektivt moment i bedömningen som EU-rätten inte uppställer, vilket i praktiken kan innebära att samma leasingavtal bedöms olika beroende på hur en enskild handläggare värderar leasingtagarens affärsmässiga incitament. Detta strider mot EU-rättens krav på rättssäkerhet och förutsebarhet.

Därtill saknas närmare kriterier eller exempel för *hur* den ekonomiska kontrollen ska bedömas i praktiken, särskilt i gränsfall – något som hade underlättat för den enskilda handläggaren.<sup>180</sup> Vanligt förekommande upplägg, såsom *sale and leaseback*, lämnas även helt utan behandling trots att dessa ofta väcker frågor om vem som i realiteten förfogar över varan. Avsaknaden av vägledning försvagar ställningstagandets systemtäckning och lämnar bedömningen av om risker och fördelar i allt väsentligt övergått till leasingtagaren

---

Skatteverket har dock som nämnt uttryckligen angett att den rättsliga bedömningen i huvudsak kvarstår oförändrad, varför det äldre ställningstagandet fortfarande är relevant som analysunderlag. Tillgängligt via:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/375585.html>.

<sup>178</sup> Jfr. EU-domstolens dom i mål C-164/16, *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*, ECLI:EU:C:2017:953, p. 43, där domstolen i stället betonar objektiva avtalsvillkor och sannolikheten för att köptionen kommer att utnyttjas, utan att uppställa krav på affärsmässig rationalitet.

<sup>179</sup> Jfr EU-domstolens dom i mål C-118/11 *Eon Aset Menidjmont*, EU:C:2012:97, p. 40 och 57. Se även dom i mål C-164/16 *Mercedes-Benz Financial Services*, EU:C:2017:734, p. 30, 34, 38.

<sup>180</sup> Jfr. Carlsson (2019), *Leasing eller avbetalningsköp – mervärdesskatterättsliga aspekter*, Skattenytt s 723, särskilt s 730 f., där författaren visar att det saknas klarhet i hur begrepp såsom "överföring av ekonomiska risker och fördelar" ska bedömas rent praktiskt, samt s 732 där det uttryckligen efterlyses tydligare vägledning från Skatteverket.

öppen för tolkning. Rättssäkerhetsaspekterna framstår därmed som särskilt betänkliga. Även språkbruket och strukturen i ställningstagandet har mött kritik.<sup>181</sup>

Som Martin Carlsson har påpekat präglas ställningstagandet av vaga formuleringar och oklara normhierarkier, där abstrakta principer blandas med konkreta exempel utan att deras rättsliga betydelse tydliggörs. Denna brist på stringens riskerar att ge upphov till inkonsekvent rättstillämpning där utrymmet för subjektiv tolkning blir orimligt stort och riskerar att underminera såväl legalitetsprincipen som den skattskyldiges möjlighet att i förväg förutse rättsföljderna av ett visst avtal.<sup>182</sup>

Sammanfattningsvis är Skatteverkets ställningstagande från 2019 ett principiellt initiativ till att tolka nationell rätt i linje med EU-rätten. Intentionen att föra svensk rätt närmare mervärdesskattedirektivets syfte är tydligt. Dock försvagas ställningstagandets genomslag av metodologisk oklarhet, otillräcklig konkretisering samt ett subjektivt bedömningsramverk som avviker från EU-domstolens objektiva och rättssäkra tolkningsmodell. I stället för att bidra till en harmoniserad tillämpning av artikel 14 i mervärdesskattedirektivet riskerar ställningstagandet att fortsatt bidra till rättsosäkerhet i svensk mervärdesskatterätt.

#### **4.3.2 Skatteverkets rättsliga vägledning från 2023**

I Skatteverkets rättsliga vägledning från 2023 framträder en tydligare och mer pedagogisk struktur jämfört med det tidigare ställningstagandet från 2019.<sup>183</sup> En av de mest påtagliga förbättringarna är att vägledningen är mer systematiskt uppbyggd med välavgränsade rubriker och ett flertal konkreta exempel. Särskilt vad gäller leasing, avbetalningsköp och säkerhetsöverlåtelser illustreras på ett tydligare sätt *när* förfoganderätten anses ha övergått.

Vägledningen från 2023 utgör därmed främst en pedagogisk och metodologisk utveckling av 2019 års ställningstagande, snarare än en materiell rättslig förändring. Den röda tråden är enligt min mening klarare, och det normativa innehållet är mer konsekvent presenterat. Civilrättens vägledande roll erkänns fortsatt, men det betonas i högre grad att transaktionens ekonomiska substans ska vara avgörande. Den materiella rättsbedömningen

---

<sup>181</sup> A.a.

<sup>182</sup> Jfr. Carlsson, (2019), *'Leasing eller avbetalningsköp – mervärdesskatterättsliga konsekvenser'*. Skattenytt s 732.

<sup>183</sup> Se Skatteverkets rättsliga vägledning, *Mervärdesskatt fr.o.m. 1 juli 2023 – Rätten att förfoga över varan som ägare överförs*, version 2023.16, publicerad 2023-11-10, tillgänglig via: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.16/393931.html>.

är därmed i huvudsak oförändrad, men presentationen av rättskällor, tolkningar och bedömningsgrunder är mer transparent.

En särskilt central förändring i 2023 års vägledning är tydliggörandet av att en köpoption endast ska klassas som en leverans av vara om det redan vid avtalets ingående är det *enda ekonomiskt rationella alternativet* att utnyttja den. Detta krav fanns visserligen redan i 2019 års ställningstagande, men då presenterades det mer översiktligt och utan djupare analys. I den nya vägledningen lyfts det fram som ett kärnkrav, vilket minskar tolkningsutrymmet.

En positiv utveckling är även att det uttryckligen klargörs att den civilrättsliga klassificeringen inte får vara avgörande när den ekonomiska verkligheten talar för en *annan* rättslig kvalificering.<sup>184</sup> Denna tydligare normhierarki innebär ett steg mot större EU-konformitet. Samtidigt kvarstår vissa brister, såsom viss begreppslig vaghet i bedömningen av vad som utgör ”ekonomisk rationalitet”. Det lämnar fortsatt utrymme för subjektiva tolkningar – trots ett mer stringent ramverk. Även om 2023 års vägledning innebär en metodologisk förbättring förblir alltså rättstillämpningen i vissa delar alltför osäker.

### 4.3.3 Sammanfattning

Skatteverkets tolkning av leveransbegreppet enligt artikel 14 MD har under perioden 2019–2023 utvecklats i en mer metodologiskt systematisk riktning. Vägledningen från 2023 visar en tydligare ambition att anpassa sig till EU-rättens fokus på den faktiska förfoganderätten, snarare än på den formella civilrättsliga äganderätten. Detta speglar i viss mån EU-domstolens syftesdrivna tolkning. Dock kvarstår flera betydande brister. Bland dessa märks särskilt den subjektiva bedömningen av leasingtagarens incitament i finansiella leasingavtal, vilken strider mot EU-rättens krav på objektivitet och rättssäkerhet.

Samtidigt är det anmärkningsvärt att varken 2019 års ställningstagande eller den rättsliga vägledningen från 2023 innehåller någon djupare analys av kommissionsförhållanden enligt artikel 14 (2) (c) MD.

Visserligen anges vissa tillämpningsvillkor i vägledningen från 2023, såsom att det ska finnas ett avtal mellan parterna samt att identitet föreligger mellan förvärvad och såld vara,<sup>185</sup> men analysen stannar vid en formell gränsdragningsfråga. Det saknas exempelvis

---

<sup>184</sup> Skatteverket, *Rätten att förfoga över varan som ägare överförs*, Vägledning 2025, under rubriken *Rätten att förfoga över varan som ägare överförs*.

<sup>185</sup> EU-domstolen, *ITH Comercial Timișoara SRL mot Agenția Națională de Administrare Fiscală m.fl.*, mål C-734/19, ECLI:EU:C:2020:919, p. 51–52.

en rättslig genomlysning av hur kommission ska förstås i ljuset av artikel 14 (1) MD och EU-domstolens praxis om faktisk förfoganderätt. Särskilt kommissionärens dubbla ställning – som agerande i eget namn men för annans räkning – aktualiserar komplexa frågor om civilrättens och ekonomiska realiteters inverkan på leveransbegreppet. Frånvaron av en fördjupad vägledning riskerar därför att leda till osäker rättstillämpning och motverkar en EU-konform harmonisering.

Sammantaget har myndighetens tolkning utvecklats konsekvent, men är fortfarande ofullständig i innehåll i förhållande till unionsrättens krav på en helhetsbedömning av transaktionens ekonomiska verklighet.

## 4.4 Skatteverkets ställningstagande i ljuset av EU-rätten – en rättsutveckling i kontrast?

### 4.4.1 Övergripande överensstämmelser i synsättet

Som ovan visats råder i stort sett en samsyn mellan EU-domstolen och Skatteverket om att det är den faktiska förfoganderätten – inte den formella äganderätten – som är avgörande enligt artikel 14 i mervärdesskattedirektivet. Trots detta återfinns metodologiska skillnader.

Nedan kommer jag gå igenom ett antal mer eller mindre påtagliga avvikelser mellan nationell rätt och EU-rätt i detta avseende.

### 4.4.2 Metodologiska skillnader i synen på civilrättens betydelse

En initial skillnad i förhållningssätt mellan EU-domstolen och Skatteverket gäller, bland annat, hur mycket vikt som tillmäts den civilrättsliga utformningen av en transaktion vid bedömningen av om en leverans av vara har skett. Medan EU-domstolen slår fast att det är den verkliga ekonomiska innebörden som ska vara vägledande – oberoende av nationella civilrättsliga regler – visar Skatteverkets tillämpning en tendens att i *praktiken* ge det civilrättsliga uttrycket ett större tolkningsvärde.

EU-domstolen har i sin praxis betonat att nationell rätt *inte* får påverka hur unionsrätten tolkas och tillämpas. Ett beroende av civilrättsliga särdrag skulle nämligen ”hota” enhetligheten i mervärdesskatterättens tillämpning.<sup>186</sup> Skatteverket ansluter sig principiellt till detta synsätt, men i praktiken kan tillämpningen ibland präglas av försiktighet. Myndigheten betonar visserligen att det är den *ekonomiska verkligheten* som ska styra

---

<sup>186</sup> Se t. ex. EU-domstolens dom i mål C-111/05, *Aktiebolaget NN*, EU:C:2007:195, p. 32.

bedömningen, men förefaller i vissa fall förlita sig på att tydligt formulerade avtal speglar detta innehåll, utan djupare analys av underliggande förhållanden.<sup>187</sup>

Att Skatteverket ofta förlitar sig på avtalens civilrättsliga utformning kan delvis förklaras av att myndigheten, enligt egen utsago, utgår från att den civilrättsliga formen i regel återspeglar den ekonomiska verkligheten.<sup>188</sup> Detta är ett antagande som förmodligen håller i majoriteten av fallen och som kan motiveras med behovet av rättssäkerhet, förutsebarhet och pedagogik i myndighetens tillämpning. Samtidigt väcker det frågor om varför Skatteverket inte mer konsekvent utgår från "den ekonomiska verkligheten" som primär tolkningsram, i linje med EU-domstolens praxis.

Detta metodologiska avsteg från EU-domstolens mer verklighetsförankrade analysmönster riskerar, enligt min mening, att medföra att transaktioner bedöms utifrån sin yttre form snarare än sin faktiska substans. En fortsatt tilltro till avtalens yttre form riskerar att medföra att transaktioner klassificeras utifrån sin juridiska etikett snarare än sin faktiska substans. Problemet blir särskilt tydligt i komplexa strukturer, såsom säkerhetsöverlåtelser eller vissa leasingupplägg, där den juridiska formen inte nödvändigtvis speglar den ekonomiska verkligheten.<sup>189</sup>

Formuleringar som att "den ekonomiska verkligheten ska vara avgörande", men att den civilrättsliga formen "normalt sammanfaller" med denna verklighet, riskerar dessutom att hos praktiker och myndigheter skapa en föreställning om att en självständig analys av faktiska omständigheter sällan behövs. Därmed ökar risken för att den unionsrättsliga neutralitetsprincipen åsidosätts i tillämpningen.

På så vis framträder en viktig metodologisk skiljelinje: EU-domstolen har en analys som i första hand söker det faktiska innehållet i parternas agerande, medan Skatteverket i vissa

---

<sup>187</sup> Se Skatteverkets ställningstagande *Omsättning av vara och leverans, mervärdesskatt*, dnr 202 398393-18/111, publicerat 2019-01-15, tillgängligt via: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/375585.html>. Skatteverket anger där att "det är den ekonomiska verkligheten som ska vara avgörande", men att den juridiska formen "normalt sammanfaller" med den ekonomiska innebörden, och att civilrättsliga avtal kan användas som vägledning i bedömningen. Detta tyder enligt min uppfattning på en större tilltro till civilrättslig form än vad som följer av EU-domstolens praxis.

<sup>188</sup> A.a.

<sup>189</sup> Med säkerhetsöverlåtelser avses exempelvis lösöreköp enligt lagen (1845:50) om handel med lösören som köparen låter i säljarens vård kvarbli (LkL), avtal med äganderättsförbehåll, sale and leaseback-upplägg samt andra överlåtelser där egendom används som säkerhet trots att den kvarblir i gäldenärens besittning.

fall närmar sig en bevispresumtion till förmån för avtalsformalia – vilket riskerar att föranleda en mer formstyrd tillämpning än vad mervärdesskattedirektivet medger.

#### 4.4.3 Leveransbedömning vid finansiell leasing

Den andra avvikelser från EU-rättens tillämpning, som rör Skatteverkets syn på finansiell leasing enligt artikel 14 (2) (b) MD, framstår i stor utsträckning som en konsekvens av den metodologiska skiljelinje som diskuterats ovan. Den tyngd som myndigheten tillmäter den civilrättsliga formen, snarare än den faktiska ekonomiska innebörden, avspeglas även i dess bedömning av när ett leasingavtal ska klassificeras som en varuleverans.

Såväl EU-domstolen som Skatteverket erkänner förvisso att sådana avtal *kan* utgöra varuleveranser, förutsatt att de ekonomiska riskerna och fördelarna övergår till leasingtagaren.<sup>190</sup> Deras metodansatser skiljer sig dock väsentligt åt.

EU-domstolen, å ena sidan, utgår från ett ändamålsbaserat synsätt där det centrala är leasingtagarens faktiska kontroll, ekonomiska ansvar och den praktiska effekten av avtalsförhållandet. I *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11) betonade domstolen vikten av en helhetsbedömning där särskild vikt lades vid om de ekonomiska riskerna och fördelarna i allt väsentligt hade övergått till leasingtagaren – oavsett om ett formellt köpåtagande föreligger.<sup>191</sup> Domstolen klargjorde vidare att leveransbegreppet i EU-rättslig mening inte förutsätter att äganderätten civilrättsligt har övergått, utan omfattar situationer där mottagaren *kan* förfoga över egendomen såsom ägare.<sup>192</sup>

I *Mercedes-Benz* (C-164/16) utvecklades EU-domstolens praxis ytterligare. Där framhölls att även i de fall där en köpoption formellt sett är frivillig kan ett leasingavtal utgöra en leverans av vara, om det — utifrån de ekonomiska villkoren — framstår som det enda rationella alternativet för leasingtagaren att förvärva tillgången vid avtalets slut.<sup>193</sup>

---

<sup>190</sup> Se t. ex. EU-domstolens dom i mål C-164/16 *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*, p. 34–43, där domstolen klargör att finansiella leasingavtal kan utgöra varuleveranser enligt artikel 14 (2) (b) MD, om det av avtalets finansiella villkor framgår att det enda ekonomiskt rationella alternativet för leasingtagaren är att förvärva varan vid avtalstidens slut. Se även Skatteverkets ställningstagande *Finansiell leasing, mervärdesskatt*, dnr 8-2815541, 2024-03-22, där verket anger att finansiella leasingavtal kan utgöra varuleverans om den ekonomiska innebörden visar att leasingtagaren i praktiken övertagit de ekonomiska riskerna och fördelarna.

<sup>191</sup> Se EU-domstolens dom i mål C-118/11 *Eon Aset Menidjmont*, ECLI:EU:C:2012:97, p. 39–40.

<sup>192</sup> Se EU-domstolens dom i mål C-118/11, *Eon Aset Menidjmont*, ECLI:EU:C:2012:97, p. 37, 39–40, där domstolen framhåller att det avgörande är om mottagaren faktiskt kan förfoga över egendomen såsom en ägare, samt att begreppet leverans av varor inte förutsätter en civilrättslig äganderättsövergång.

<sup>193</sup> Se EU-domstolens dom i mål C-164/16, *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*, EU:C:2017:736,

Domstolen angav därmed två kumulativa kriterier: (1) att utköpspriset är lågt i förhållande till varans beräknade marknadsvärde, och (2) att de sammanlagda, diskonterade leasingbetalningarna motsvarar varans marknadsvärde inklusive finansieringskostnader.<sup>194</sup> Fokus ligger således på en objektiv bedömning av den ekonomiska innebörden av avtalsvillkoren — inte enbart på deras formella utformning.

Skatteverket, däremot, intar ett mer formalistiskt förhållningssätt. Enligt dess ställningstagande från 2019 klassificeras, som angetts i avsnitt 4.3.1, ett finansiellt leasingavtal som en leverans om:

1. det uttryckligen framgår att leasingtagaren ska förvärva tillgången eller ”anvisa en annan köpare”, eller
2. köptionen redan vid avtalets ingående framstår som det ”enda ekonomiskt rationella alternativet” att utnyttja.<sup>195</sup>

Samma kriterier återfinns i Skatteverkets omarbetade ställningstagande från 2024,<sup>196</sup> som anger att ett finansiellt leasingavtal utgör en leverans av vara när:

1. det framgår av avtalet att äganderätten till varan övergår till köparen vid avtalstidens utgång genom att köparen är tvungen att antingen köpa varan eller anvisa annan köpare, eller
2. det finns en köption och det redan vid undertecknandet av avtalet är klarlagt att utköpspriset vid hyrestidens slut är så lågt i förhållande till varans beräknade marknadsvärde att det framstår som uppenbart för köparen att det enda ekonomiskt rationella alternativet är att överta varan.

Det nya ställningstagandet innebär således ingen materiell förändring jämfört med 2019 års version. Ändringen består i stället i en språklig och systematisk anpassning till den nya

---

p. 26, 34, 38 och 43. Domstolen uttalar att det avgörande inte är huruvida den formella äganderätten faktiskt övergår, utan om leasingtagaren i praktiken får rätt att såsom ägare förfoga över tillgången. Det är tillräckligt att det av avtalets finansiella villkor framgår att det enda ekonomiskt rationella alternativet för leasingtagaren är att förvärva varan vid avtalets slut. Bedömningen ska göras genom en helhetsanalys av avtalsvillkoren och de ekonomiska omständigheterna i det enskilda fallet.

<sup>194</sup> EU-domstolens dom i mål C-164/16 *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*, ECLI:EU:C:2017:681, p. 35–38.

<sup>195</sup> Jfr. Skatteverkets rättsliga vägledning, *Mervärdesskatt fr.o.m. 1 juli 2023 – Rätten att förfoga över varan som ägare överförs*, publicerad i version 2023.16, avsnittet om *Finansiell leasing*.

<sup>196</sup> Se Skatteverket, *Finansiell leasing, mervärdesskatt*, ställningstagande 2024-03-22, dnr 8-2815541, tillgänglig i Rättslig vägledning 2025.2, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.2/444316.html>.

mervärdesskattelagen (2023:200) samt ett klargörande av vad som ska ingå i beskattningsunderlaget vid sådan finansiell leasing.

Den huvudsakliga skillnaden mellan ställningstagandena från 2019 och 2024 är alltså av redaktionell snarare än materiell karaktär. Visserligen formuleras bedömningen i 2024 års version delvis i termer av en faktisk äganderättsövergång, vilket kan antyda en mer materiell inriktning. Samtidigt kvarstår dock en stark betoning på avtalets uttryckliga innehåll. Till skillnad från EU-domstolens praxis i *Mercedes-Benz*, där det ekonomiska utfallet av avtalsvillkoren kan medföra att en leverans föreligger även utan uttryckligt åtagande, förefaller Skatteverkets tillämpning fortsatt vila på formella kriterier, där det krävs antingen en uttrycklig förpliktelse eller en mycket tydlig ekonomisk incitamentsstruktur.

Tolkningarna ovan förutsätter alltså fortsatt antingen ett entydigt civilrättsligt åtagande eller ett så lågt utköpspris att köp framstår som uppenbart. Det är inte tillräckligt att ett köp framstår som det mest sannolika eller fördelaktiga utfallet – ett synsätt som gör avtalets formella struktur styrande för rättsbedömningen. I praktiken innebär detta att en mer restriktiv bevisregel tillämpas än vad som följer av EU-domstolens praxis, där en helhetsbedömning av avtalets faktiska ekonomiska innebörd ska göras. Även i Skatteverkets vägledning från 2023 kvarstår denna snäva tillämpning.<sup>197</sup>

Vidare behandlar Skatteverket inte uttryckligen de sammanlagda leasingbetalningarnas storlek som ett självständigt rekvisit i den rättsliga analysen från 2019, utan hänvisar endast till det i en exemplifierande form. I sitt ställningstagande från 2024 beaktar dock Skatteverket det diskonterade sammanlagda beloppet av leasingbetalningarna som en relevant omständighet i linje med EU-domstolens praxis, men detta sker utan att kriteriet ges en självständig roll i bedömningen.<sup>198</sup> Detta medför en viss oklarhet om rekvisitets rättsliga betydelse, särskilt eftersom EU-domstolen i *Mercedes-Benz*-domen har klargjort

---

<sup>197</sup> Se Skatteverkets rättsliga vägledning 2023, *Rätten att förfoga över varan som ägare överförs – Uthyrning av varor under en viss tid (leasingavtal)*, särskilt stycket som inleds med "Det räcker inte att det är fråga om det mest ekonomiskt rationella alternativet..." (Skatteverket 2023 årsutgåva, publicerad i rättslig vägledning 2023-01-31), [Rätten att förfoga över varan som ägare överförs | Rättslig vägledning | Skatteverket](#), hämtad 21 april 2025.

<sup>198</sup> Se Skatteverkets ställningstagande 2024-03-22, dnr 8-2815541, särskilt avsnitt 3.3 "Praxis", där det anges att det diskonterade sammanlagda beloppet av leasingbetalningarna som i princip motsvarar varans marknadsvärde utgör ett kriterium för bedömningen av om ett leasingavtal ska anses som leverans av vara enligt artikel 14 (2) (b) i mervärdesskattedirektivet.

att det utgör en central del i bedömningen av om ett leasingavtal ska anses utgöra en varuleverans enligt artikel 14 (2) (b) i mervärdesskattedirektivet.<sup>199</sup> Enligt min mening riskerar denna metod, där huvudfokus i stället läggs på om det "framstår som uppenbart" att avtalet innebär en varuleverans, att leda till att transaktioner som i sin ekonomiska substans utgör varuleveranser utsluts om de inte uppfyller Skatteverkets formella kriterier. Skatteverkets tillämpning medför därmed en risk för att verkliga leveranser felaktigt klassificeras som tjänster, vilket kan leda till en felaktig mervärdesskattebehandling.

Sammantaget riskerar den ekonomiska innebörden – som enligt EU-rätten ska vara avgörande – att hamna i skymundan när den rättsliga analysen i praktiken drivs av avtalsformalia.

#### 4.4.4 Begreppsförvirring i Skatteverkets rättsliga kommunikation

En tredje systematisk skillnad i mervärdesskatterätten rör begreppsstrukturen i EU-rätten jämfört med svensk rätt. I och med införandet av 2023 års mervärdesskattelag (2023:200) har det tidigare centrala begreppet *omsättning* utmönstrats ur lagtexten.<sup>200</sup> I stället uttrycks mervärdesskatteplikt nu genom rekvisiten *leverans av varor* och *tillhandahållande av tjänster mot ersättning*, i överensstämmelse med EU-rättens terminologi.

Trots denna lagtekniska förändring används begreppet *omsättning* fortfarande i vissa rättsliga vägledningar från Skatteverket samt i rättspraxis av äldre datum.<sup>201</sup> Där fungerar det ofta som ett samlat uttryck för mervärdesskattepliktiga transaktioner, vilket riskerar att skapa begreppslig osäkerhet i förhållande till den nya lagtextens uppdelade struktur. Det medför att det inte alltid är tydligt om begreppet används som en juridisk kvalifikation i enlighet med EU-rätten eller i mer praktisk betydelse.<sup>202</sup>

---

<sup>199</sup> Se EU-domstolens dom i mål C-118/11 *Eon Aset Menidjunt*, ECLI:EU:C:2012:97, p. 38.

<sup>200</sup> Se Prop. 2022/23:46, avsnitt 4.6.1, s 222.

<sup>201</sup> Se t. ex. Skatteverkets tidigare ställningstagande *Prispengar i andra tävlingar än idrottstävlingar, mervärdesskatt* (dnr 8-549549, 2 november 2020), där begreppet "omsättning" används normativt i sammanfattningen. Detta ställningstagande har sedermera ersatts av *Prispengar och liknande ersättningar till deltagare i tävlingar, mervärdesskatt* (dnr 8-2634109, 18 december 2023). I det nya ställningstagandet anges att anpassning skett till mervärdesskattelagen (2023:200) utan ändring i sak. Trots denna anpassning kvarstår en viss begreppsförvirring eftersom det hänvisas till praxis som bygger på den tidigare terminologin (se t.ex. HFD 2019 ref. 68, där begreppet "omsättning" används i enlighet med då gällande lagstiftning). Skatteverket har alltså i vissa fall genomfört terminologiska förändringar utan uttryckliga förklaringar, vilket riskerar att försvaga rättssäkerheten vid tillämpning av den nya lagen.

<sup>202</sup> Se t. ex. Skatteverkets ställningstagande *Beräkning av omsättning vid bedömning av skattebefrielse, mervärdesskatt* (dnr 131 8961-17/111, 10 januari 2017). Se även åter *Prispengar i andra tävlingar*

I svensk rätt har *omsättning* traditionellt fungerat som ett samlingsbegrepp som omfattar såväl leverans som ersättning inom ramen för en yrkesmässig verksamhet.<sup>203</sup> EU-rätten, däremot, skiljer sig uttryckligen mellan *leverans av varor* enligt artikel 14 (1) i mervärdesskattedirektivet – som syftar på övergången av den faktiska förfoganderätten – och *beskattningsbara transaktioner* enligt artikel 2 (1) (a), vilka förutsätter att leveransen sker mot ersättning.<sup>204</sup> Denna rekvisitbaserade struktur kräver därför större språklig precision i myndighetskommunikationen.

Problemet är enligt min mening inte i första hand att begreppet *omsättning* förekommer, utan att det i vissa fall används utan att dess förhållande till den nya lagtexten tydliggörs.<sup>205</sup> När Skatteverket beskriver *leverans* enbart som ett redovisningstekniskt moment – exempelvis för att avgöra redovisningstidpunkten – riskerar man att förbise att begreppet även utgör ett självständigt beskattningsrekvisit.

I EU-rätten har *leverans*, som sagt, en konstitutiv funktion för att avgöra om en beskattningsbar transaktion föreligger,<sup>206</sup> och denna funktion får inte sammanblandas med redovisningsmässiga tillämpningar. Särskilt i gränsöverskridande situationer, där EU-rättens begrepp har direkt effekt kan begreppsförvirring leda till rättsliga och ekonomiska

---

*än idrottstävlingar* (dnr 8-549549, 2 november 2020), där det i sammanfattningen anges att en tjänst kan vara momspliktig "det vill säga om det är fråga om en omsättning." Detta exempel illustrerar hur begreppet *omsättning* används som ett samlat uttryck för leverans eller tillhandahållande mot ersättning.

<sup>203</sup> Se Prop. 2022/23:46, avsnitt 4.5.1, s 217. Se även 2 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) (ML).

<sup>204</sup> Se prop. 2022/23:64 s 218, där begreppet *omsättning* beskrivs som potentiellt förvirrande i en EU-rättslig kontext, eftersom det saknar direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. I det tidigare ställningstagandet *Omsättning av vara och leverans, mervärdesskatt* (dnr 202 398393-18/111, 15 januari 2019) anges att "omsättning av vara" motsvarar "leverans av varor mot ersättning" enligt direktivet, men denna likställighet framgår främst i förklarande partier och inte tydligt i rubriker eller definitioner. Det nya ställningstagandet *Finansiell leasing, mervärdesskatt* (dnr 8-2815541, 22 mars 2024) har omarbetats med hänvisning till 2023 års mervärdesskattelag och använder mer EU-konform terminologi, men utan att som nämnt uttryckligen redogöra för den terminologiska förändringen – något som försvårar transparens och begriplighet för praktiker.

<sup>205</sup> Se prop. 2022/23:64 s 218, där begreppet *omsättning* beskrivs som potentiellt förvirrande i en EU-rättslig kontext, eftersom det saknar direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. I det tidigare ställningstagandet *Omsättning av vara och leverans, mervärdesskatt* (dnr 202 398393-18/111, 15 januari 2019) anges att "omsättning av vara" motsvarar "leverans av varor mot ersättning" enligt direktivet, men denna likställighet framgår främst i förklarande partier och inte tydligt i rubriker eller definitioner. Det nya ställningstagandet *Finansiell leasing, mervärdesskatt* (dnr 8-2815541, 22 mars 2024) har omarbetats med hänvisning till 2023 års mervärdesskattelag och använder mer EU-konform terminologi, men utan att som nämnt uttryckligen redogöra för den terminologiska förändringen – något som försvårar transparens och begriplighet för praktiker.

<sup>206</sup> Se EU-domstolens dom i mål C-282/22, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej mot P. w W.*, ECLI:EU:C:2023:312, p. 33.

konsekvenser. För mindre företag och praktiker som i hög grad förlitar sig på Skatteverkets vägledningar är det därför av särskild vikt att terminologin speglar gällande rätt.

Utöver oklarheterna kring begreppet "omsättning" kan även Skatteverkets användning av uttrycket "verklig innebörd" bidra till begreppsförvirring. Begreppet har en etablerad funktion inom svensk inkomstbeskattning, där det tjänar ett annat syfte än inom mervärdesskatterätten, som i högre grad styrs av unionsrättens krav på objektivitet och neutralitet.<sup>207</sup> När Skatteverket hänvisar till att transaktionens verkliga ekonomiska innebörd ska vara avgörande, utan att samtidigt anknyta till relevanta rättskällor från EU-domstolen – såsom *Newey* eller *MEO*<sup>208</sup> – riskerar Skatteverket att importera ett inkomstskatterättsligt tolkningsmönster till ett område där det inte är tillämpligt. Detta understryker behovet av terminologisk precision i Skatteverkets publikationer.

#### 4.4.5 Sammanfattande slutsats

Den analys och sammanfattning som tidigare förts i avsnitt 4.3.3 har visat hur Skatteverkets tolkning av leveransbegreppet enligt artikel 14 i mervärdesskattedirektivet har utvecklats i en mer systematisk och pedagogisk riktning mellan 2019 och 2023. I detta avsnitt sätts den utvecklingen i ett vidare sammanhang genom att relatera den till unionsrättens krav på objektivitet, enhetlighet och rättssäkerhet.

Mellan årtalen 2019 och 2023 kan en tydlig metodologisk förskjutning i Skatteverkets syn på förfoganderätt noteras: från ett mer splittrat och språkligt otydligt tillvägagångssätt, till en mer strukturerad och exempelbaserad vägledning. Vägledningen från 2023 visar på ett ökat fokus på faktisk förfoganderätt och transaktionens ekonomiska innebörd, vilket i teorin närmar sig EU-rättens syftesdrivna tolkning. Samtidigt kvarstår flera centrala brister i harmoniseringen med unionsrätten.

Trots ovannämnda förbättringar präglas Skatteverkets tillämpning fortsatt av en formalistiskt orienterad tolkningsmodell. Detta blir särskilt tydligt vid bedömningen av finansiell leasing enligt artikel 14 (2) (b) MD, där EU-domstolen i mål som *Mercedes-Benz* (C-164/16) och *Eon Aset Menidjunt* (C-118/11) betonar vikten av en objektiv

---

<sup>207</sup> Se bl.a. prop. 1980/81:17 s 195 f., prop. 1996/97:170 s 32 f, RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2010 ref. 51, HFD 2013:43, samt C-255/02 *Halifax* (p. 78).

<sup>208</sup> Se dom av den 20 juni 2013 i mål C-653/11, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs* mot *Paul Newey*, EU:C:2013:409, samt dom av den 22 november 2018 i mål C-295/17, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA* mot *Autoridade Tributária e Aduaneira*, EU:C:2018:942.

helhetsbedömning av leasingtagarens ekonomiska risk och kontroll. Skatteverket, däremot, förutsätter antingen ett uttryckligt civilrättsligt åtagande eller ett så starkt incitament att det framstår som ”uppenbart” att egendomen ska förvärvas. I praktiken leder detta till att den ekonomiska innebörden – som enligt EU-rätten ska vara avgörande – får stå tillbaka för avtalets formella innehåll.

Även den terminologiska användningen kan i vissa avseenden utgöra ett potentiellt hinder för en fullständig harmonisering med EU-rätten. Begreppet *omsättning*, som utmönstrades i och med 2023 års mervärdesskattelag, förekommer fortfarande i vissa av Skatteverkets publikationer utan tydligt metodologiskt klagörande. Denna begreppsliga inkonsekvens riskerar att skapa tolkningssvårigheter för både praktiker och skattskyldiga. Utan en klar redogörelse för att begreppets rättsliga status förändrats, försvåras möjligheten till en enhetlig rättstillämpning i linje med EU-rätten.

Sammantaget speglar Skatteverkets tolkningar av leveransbegreppet delvis EU-rättens syn, särskilt genom den ökade systematiken och anpassningen till direktivets struktur, men den praktiska tillämpningen skiljer sig fortfarande åt i avgörande avseenden. De kvarstående formalistiska inslagen, det subjektiva kravet på ”ekonomisk rationalitet” och den oklara begreppsansvändningen innebär att transaktionens verkliga ekonomiska innebörd i vissa fall riskerar att hamna i skymundan. Det rättsliga skyddet för den skattskyldige påverkas därmed negativt, särskilt i gränsfall där civilrättsliga former inte speglar den faktiska kontrollen.

Mot denna bakgrund är det motiverat att fördjupa analysen i termer av rättssäkerhet. Den följande delen fokuserar därför på hur Skatteverkets metodval och begreppsansvändning påverkar den skattskyldiges möjligheter att förutse rättsföljder och uppnå en rättvis behandling enligt unionsrätten.

## 4.5 Rättssäkerhetsutmaningar som därmed uppstår inom mervärdesskatterätten

### 4.5.1 Inledning – rättssäkerhetsprinciper och metodologiska spänningar

Skatteverkets tolkning av begreppet "leverans av vara" enligt artikel 14 i mervärdesskattedirektivet väcker uppenbarligen frågor om rättssäkerhet – särskilt i ljuset av skillnader mot EU-domstolens praxis. Nedan analyseras hur verkets tolkning förhåller

sig till principerna om legalitet, förutsebarhet, objektivitet och likabehandling, samt vilka metodologiska spänningar som därmed uppstår inom mervärdesskatterätten.

#### **4.5.2 Metodkollision och normbildning utan lagstöd – Skatteverkets roll i rättstillämpningen av EU-rätten**

Legalitetsprincipen förutsätter att skatt endast får tas ut med stöd i lag.<sup>209</sup> Trots detta har Skatteverkets ställningstaganden och rättsliga vägledningar i praktiken kommit att fungera som normkällor – inte bara för skattskyldiga, utan även för domstolar.<sup>210</sup> Denna utveckling har förstärkts av en svag prejudikatbildning och av att mervärdesskatten är starkt unionsrättsligt präglad. I avsaknad av vägledande avgöranden fyller Skatteverket ofta tolkningsmässiga tomrum, vilket har lett till att rättskällehierarkin i praktiken har förskjutits.<sup>211</sup> Problemet är dock inte endast rättsteoretiskt. När Skatteverkets uttalanden får normstyrande effekt utan tydlig rättslig status – samtidigt som de bygger på en metodik som delvis avviker från EU-domstolens praxis – uppstår en risk för rättsosäkerhet. Därför förtjänar fyra särskilda aspekter att lyftas fram i detta sammanhang:

(1) För det första ges den civilrättsliga formen ett, enligt min mening, oproportionerligt tolkningsvärde. Detta innebär att beskattningen i praktiken riskerar att styras mer av hur ett avtal är formulerat än av hur ansvar, kontroll och risk faktiskt fördelas. En sådan tillämpning står eventuellt i strid med den ändamålsinriktade metod som EU-domstolen förespråkar. Att låta civilrätten styra mervärdesskattebedömningen riskerar också att underminera syftet med skatten: medan civilrätten primärt reglerar parternas inbördes ansvarsförhållanden är mervärdesskattens funktion att spegla transaktionens objektiva ekonomiska verklighet i förhållande till tredje man och staten.

---

<sup>209</sup> 8 kap. 2 § RF, där det framgår att föreskrifter om skatt ska meddelas genom lag.

<sup>210</sup> Se t. ex. Kammarrätten i Stockholms dom 2013-03-13 i mål nr 1377-13 (*East Capital Baltic Property Fund AB*), där domstolen – i avsaknad av prejudikat – godtog Skatteverkets Schablonmässiga fördelningsmetod för avdragsrätt utan att pröva alternativa modeller från den skattskyldige. Domen illustrerar hur verkets vägledning i praktiken får normstyrande genomslag även i domstol. Jfr även HFD 2020 ref. 56, där Högsta förvaltningsdomstolen återgav ett exempel ur Skatteverkets rättsliga vägledning som stöd för hur skattetillägg ska beräknas. Dessa avgöranden visar hur Skatteverkets uttalanden ofta ges faktisk normativ betydelse – inte bara av skattskyldiga, utan även av domstolar.

<sup>211</sup> Se t.ex. RÅ 2010 ref. 106, där Kammarrätten stödde sig på ett ställningstagande från Skatteverket gällande lagervärdering och HFD 2022 not. 28.

Ett problem i sammanhanget är också att Skatteverkets vägledning endast i begränsad omfattning behandlar kommissionsförhållanden enligt artikel 14 (2) (c) MD, trots att dessa utgör en viktig del av unionsrättens systematik kring fiktiva omsättningar. Visserligen återfinns numera, som nämnt, ett särskilt avsnitt om *förmedling i eget namn* i den rättsliga vägledningen, där vissa formella tillämpningsvillkor anges – såsom kravet på ett kommissionsavtal och identitet mellan de varor som förvärvas och säljs, men vägledningen saknar en självständig analys av hur kommission ska förstås i ljuset av EU-domstolens krav på faktisk förfoganderätt enligt artikel 14 (1) MD. Detta lämnar en betydande lucka i rättstillämpningen, särskilt i ljuset av EU-domstolens krav på faktisk förfoganderätt även i mellanmanstransaktioner.<sup>212</sup>

Den komplexitet som uppstår i kommissionärens dubbla ställning – där civilrättslig äganderätt ofta saknas, men faktisk kontroll ändå kan föreligga – lämnas därmed otillräckligt analyserad. Det är anmärkningsvärt, inte minst med tanke på att EU-domstolen i flera avgöranden betonat att artikel 14 (2) (c) är en rättslig fiktion som kan frångå den civilrättsliga formen, men samtidigt kräver en materiell prövning av transaktionens ekonomiska innebörd.<sup>213</sup> Den uteblivna analysen försvårar därmed en EU-konform rättstillämpning i mellanmanstransaktioner där just kontroll, risk och resultatintresse utgör de centrala bedömningsgrunderna.

(2) För det andra får Skatteverkets metodologiska inriktning – där avtalets formulering tillmäts större betydelse än den ekonomiska verkligheten – konkreta följder vid bedömningen av finansiella leasingavtal enligt artikel 14 (2) (b) i mervärdesskattedirektivet. Skatteverkets krav på tydliga civilrättsliga åtaganden eller särskilt låga utköpspriser riskerar, som nämnt, att utesluta transaktioner som i ekonomisk mening är identiska med varuleveranser. Detta kan medföra att ekonomiskt likvärdiga leasingavtal beskattas olika – vilket riskerar att leda till en rättstillämpning som strider mot

---

<sup>212</sup> Jfr. EU-domstolens dom i *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, p. 32–34, och *Henfling m.fl.*, C-464/10, EU:C:2011:489, p. 35–37, där det framhålls att även vid fiktiva omsättningar enligt artikel 14 (2) i mervärdesskattedirektivet krävs en bedömning av den faktiska förfoganderätten. Se även Europeiska kommissionens VAT Committee, *Working Paper No. 791 – Clarification of the concept of “fixed establishment”*, taxud.c.1(2014)88957 – EN (20 October 2014), där vikten av faktisk ekonomisk närvaro betonas.

<sup>213</sup> Jfr. EU-domstolens dom i mål C-464/10, *Henfling m.fl.*, EU:C:2011:489, p. 42.

kraven på likabehandling och saklighet enligt 5 § förvaltningslagen (FL) (2017:900) och objektivitetsprincipen i 1 kap. 9 § RF.

(3) För det tredje bidrar den oklara användningen av begreppet *omsättning* till ytterligare osäkerhet. Trots att begreppet har utmönstrats ur den svenska lagtexten används det fortsatt i Skatteverkets publikationer och hänvisande praxis, ofta utan att det framgår huruvida det avses i en nationell, unionsrättslig eller praktisk bemärkelse. Detta skapar enligt min uppfattning en semantisk glidning som försvårar förståelsen av vad som faktiskt utgör en beskattningsbar transaktion.

(4) För det fjärde aktualiseras rättssäkerhetsproblem när Skatteverket använder begreppet "verklig innebörd" utan att tydliggöra dess rättskällemässiga hemvist eller rättsliga funktion i en mervärdesskatterättslig kontext. I ställningstagandet från 2019 anges att transaktionens verkliga ekonomiska innebörd ska vara avgörande, men formuleringen lämnas ogrundad i förhållande till relevanta avgöranden från EU-domstolen – såsom *Newey* och *MEO* – som konkretiserar hur sådana bedömningar ska göras inom ramen för mervärdesskattedirektivet. Avgöranden från EU-domstolen – såsom *Newey* och *MEO* – visar att tolkningen av en transaktions ekonomiska verklighet måste göras med strikt hänsyn till mervärdesskattedirektivets systematik, syfte och begreppsautonomi.<sup>214</sup> Till skillnad från inkomstbeskattningen, där ekonomisk innebörd har en etablerad rättsdogmatisk funktion,<sup>215</sup> saknar mervärdesskatten motsvarande nationella tolkningsutrymme. Att utan motivering föra över inkomstskatterättsliga begrepp till ett harmoniserat unionsrättsligt område riskerar att underminera legalitetsprincipen och skapa rättslig osäkerhet. Skatteverkets metodval riskerar därför inte bara att avvika från EU-rätten, utan också att försvaga rättssäkerheten.

Den svenska mervärdesskatterätten står därmed inför ett vägval: fortsätta på en väg präglad av tolkningskollisioner och formaliapresumtioner, eller utvecklas mot en mer EU-konform, rättssäker och förutsebar tillämpning.

---

<sup>214</sup> Se EU-domstolens dom i mål C-653/11, *Newey*, EU:C:2013:409, p. 42–43, 49 och *MEO*, EU:C:2018:942, p. 43, 61, 69.

<sup>215</sup> Se HFD 2013 ref. 43.

## 5 Behov av förtydligande reglering

### 5.1 Kvarstående oklarheter – hinder för rättssäker tillämpning

Trots en mer systematisk tillämpning av artikel 14 i svensk rätt kvarstår mot bakgrund av ovan betydande oklarheter – inte minst i korsningen mellan civilrättslig form och skattemässig substans samt vad gäller det rättskällevärde som i praktiken ges åt myndighetsuttalanden. Dessa brister utgör hinder för en rättssäker och EU-konform tillämpning – och motiverar behovet av reformer.

### 5.2 Prejudikatbildning som garant för legalitet och förutsebarhet

Ett första utvecklingsområde *de lege ferenda* bör enligt min mening vara att stärka den svenska prejudikatbildningen inom mervärdesskatteområdet.

I dagsläget råder en relativt begränsad praxis från Högsta förvaltningsdomstolen vad gäller artikel 14 MD, särskilt i ljuset av nya affärsmodeller och gränsdragningsproblem mellan varu- och tjänstetransaktioner.<sup>216</sup> Ett illustrativt exempel är HFD 2023 ref. 10, där domstolen vid bedömningen av beskattningstidpunkten för ett fastighetsförvärv knöt leveransen till tillträdesdagen – ett synsätt som ligger närmare sakrättens traditionella uppfattning om när äganderätten övergår, snarare än att utgå från den faktiska kontrollen och det ekonomiska risktagandet i enlighet med EU-rättens praxis.<sup>217</sup> Avgörandet aktualiserar frågan huruvida domstolen i tillräcklig utsträckning tillämpade principen om transaktionens verkliga innebörd enligt artikel 14 MD, och påvisar behovet av prejudikat som tydligare integrerar de unionsrättsliga tolkningsprinciperna.

---

<sup>216</sup> Se t. ex. HFD 2015 not. 64 (mål nr 6581-14, konsignationslager i webbshop), där leverans ansågs ske först vid kundens beställning, HFD 2022 ref. 28 (mål nr 4525-21, *Ericsson AB*), där inköp genom anställda betraktades som leverans till arbetsgivaren, samt HFD 2022 ref. 29 (mål nr 5044-20, *Rushrail AB*), där konkursboet inte ansågs ha levererat lös egendom som omfattades av ett lösöreköpsavtal. Jfr. även RÅ 2000 not. 172 (*sale and leaseback*), där HFD fann att en formellt utformad dubbeltransaktion i realiteten utgjorde ett enda tillhandahållande av tjänst. Trots dessa avgöranden kvarstår en påtaglig brist på tydlig, prejudicerande praxis från HFD vid bedömningen av vad som utgör leverans enligt artikel 14 MD, särskilt i ljuset av nya affärsmodeller och komplexa civilrättsliga upplägg. EU-domstolens praxis är visserligen omfattande men ofta abstrakt, vilket förutsätter konkretisering på nationell nivå. Då unionsrätten inte alltid fångar upp svenska rättstraditioner eller särdrag i civilrätten, framstår ett mer aktivt prejudikatskapande – samt en ökad benägenhet att begära förhandsavgöranden – som avgörande för att upprätthålla rättssäkerheten i den svenska rättstillämpningen.

<sup>217</sup> Jfr. de skiljaktiga meningarna av justitieråden Jermsten och Haggren i HFD 2023 ref. 10, p. 18–22.

Avsaknaden av vägledande rättspraxis gör att Skatteverkets olika uttalanden ofta får ett, enligt min åsikt, omotiverat stort genomslag, trots att de formellt sett inte utgör bindande rättskällor.<sup>218</sup> Den begränsade prejudikatbildningen på nationell nivå måste dock också förstås i ljuset av samspelet med unionsrätten. Det är därför viktigt att skilja mellan två olika rättskällevärden i denna kontext: dels EU-domstolens förhandsavgöranden enligt artikel 267 FEUF, dels prejudikat från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD).

I de fall svensk rätt avviker eller riskerar att avvika från EU-rätten utgör förhandsavgörandeinstitutet i artikel 267 FEUF ett viktigt verktyg för att säkerställa en enhetlig tillämpning av unionsrätten. Det utgör en rättsmedelsteknisk brygga mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna och säkerställer att det är EU-domstolen som har tolkningsföreträde i frågor rörande unionsrätten. EU-domstolens avgöranden är bindande för den nationella domstolen som begärt förhandsavgörandet och har ett starkt rättskällevärde även i andra mål.<sup>219</sup> De utgör dock inte prejudikat i svensk mening, eftersom de inte är formellt bindande för *andra* nationella domstolar. I svensk rättskällelära betraktas de därför som rättskällor med hög auktoritet, men utan prejudikatverkan i egentlig mening. HFD:s avgöranden däremot utgör faktisk prejudikatbildning i svensk rättsordning, eftersom de är rättsbildande och binder underinstanser enligt den svenska rättshierarkin.<sup>220</sup>

Institutet möjliggör för nationella domstolar i lägre instans att involvera EU-domstolen när unionsrättens innebörd är oklar. Enligt artikel 267 FEUF *kan* nämligen nationella domstolar i första och andra instans begära förhandsavgörande vid oklarhet om unionsrättens tolkning. För domstolar vars avgöranden inte kan överklagas – såsom högsta instans – föreligger däremot en *skyldighet* att begära förhandsavgörande om det i målet uppkommer en tolknings- eller giltighetsfråga rörande unionsrätten, och rättsläget inte redan är klarlagt genom praxis eller *acte clair* enligt den s.k. CILFIT-doktrinen.<sup>221</sup> Trots

---

<sup>218</sup> Med kvasi-normer avses icke-bindande riktlinjer som i praktiken får normerande verkan, såsom Skatteverkets ställningstaganden vid brist på praxis.

<sup>219</sup> Se EU-domstolen, mål C-283/81 *CILFIT m.fl.*, EU:C:1982:335, p. 13–14, där domstolen fastslår att en förhandsavgörandetolkning är bindande för den nationella domstol som begärt den, samt Craig, P. och de Búrca, G., *EU Law: Text, Cases, and Materials*, 7 uppl., Oxford University Press, 2020, s. 469–470, där författarna bekräftar att sådana avgöranden även utgör auktoritativ vägledning för andra nationella domstolar.

<sup>220</sup> Se Tjernberg, Mats, *Högsta förvaltningsdomstolen och principföljsam prejudikatbildning i skattemål*, *Skattenytt* 2016 nr 1–2, s. 42–67, särskilt s. 42.

<sup>221</sup> Jfr. NJA 2016 s. 320 och EU-domstolen, dom den 15 oktober 2024, *KUBERA v Republika Slovenija*, mål C-144/23, ECLI:EU:C:2024:881. Se även Se Magnus Schmauch, *Extraordinära*

denna tydliga ordning visar såväl praxis som rättsvetenskaplig diskussion att denna skyldighet inte alltid fullgörs i praktiken,<sup>222</sup> vilket kan få negativa konsekvenser för rättssäkerheten och den unionsrättsliga enhetligheten. Uttalanden från doktrin vittnar om att denna återhållsamhet även präglar underrätternas tillämpning, vilka i större utsträckning borde utnyttja möjligheten att begära förhandsavgörande.<sup>223</sup>

När sådana underlåtelser sker riskerar rättssäkerheten att undermineras för enskilda, eftersom avgöranden då kan grundas på en felaktig eller nationellt begränsad tolkning av unionsrätten.<sup>224</sup> För att motverka detta bör svenska domstolar, även i lägre instanser, oftare begära förhandsavgörande – särskilt när den ekonomiska innebörden av civilrättsliga upplägg är oklar. Ett särskilt hinder för detta kan dock vara att det inte alltid är *uppenbart* när en faktisk osäkerhet om unionsrättens tolkning föreligger.<sup>225</sup> Domstolar kan i praktiken ha en stark övertygelse om att ett visst begrepp, exempelvis "leverans av vara", ska tolkas på ett visst sätt, utan att inse att denna tolkning avviker från EU-domstolens synsätt. Denna subjektiva säkerhet kan leda till att domstolen underlåter att begära förhandsavgörande – trots att objektivt tolkningsutrymme återfinns.<sup>226</sup> Det medför i sin tur risker för rättslig diversifiering och äventyrar eventuellt den EU-rättsliga enhetligheten.<sup>227</sup>

Ett motargument som dock inte sällan lyfts är domstolarnas ansvar för processekonomi. Förhandsavgöranden tar tid, och det finns en naturlig ovilja att belasta EU-domstolen i situationer där rättsläget *förefaller* klart.<sup>228</sup> Men i skatteprocesser, där den enskilde ofta

---

*rättsmedel i unionsrättslig belysning*, SvJT 2023 s 652, särskilt s 654.

<sup>222</sup> Se Magnus Schmauch, *En enhetlig unionsrättslig prejudikatbildning i våra domstolar*, SvJT 2018 s 658–673, särskilt s 673; NJA 2016 s. 320; och NJA 2022 s. 1051 (Ö 5978–21).

<sup>223</sup> Anna Wallerman Ghavanini, *Kan nationella domstolar påverka EU-rätten genom förhandsavgörandeprocessen?*, Sieps 2022:9epa, s 3. Författaren framhåller att svenska domstolar, inklusive underrätter, uppvisar återhållsamhet både avseende när de hänskjuter och hur frågorna utformas.

<sup>224</sup> NJA 2016 s 320. Högsta domstolen medgav att ett tidigare avgörande sannolikt hade blivit annorlunda om ett förhandsavgörande hade inhämtats, men avsåg ändå resning, vilket belyser risken för felaktig rättstillämpning utan EU-domstolens vägledning.

<sup>225</sup> Se NJA 2016 s 320 och NJA 2022 s 1051 (Ö 5978–21).

<sup>226</sup> A.a.

<sup>227</sup> Se Mål C-160/14, *Ferreira da Silva e Brito*, EU:C:2015:565, p. 40–45. EU-domstolen konstaterar att olika tillämpning av unionsrättsliga regler bland nationella domstolar kräver att förhandsavgöranden begärs för att undvika divergerande praxis. Se även Ulf Bernitz, *Kommissionen ingriper mot svenska sistainstansers obenägenhet att inhämta förhandsavgörande*, ERT 2005 s 116. Kommissionen har påtalat att svensk rättstillämpning utan EU-domstolens inblandning riskerar att skada EU-rättens enhetlighet.

<sup>228</sup> Se Ds 2005:25 *Förhandsavgöranden från EG-domstolen*, s 70, där det anges att domstolarnas återhållsamhet ofta motiveras med processekonomi eftersom förhandsavgöranden kan fördröja

möter en resursstark motpart i form av staten och där de ekonomiska konsekvenserna kan vara kännbara bör rättssäkerheten enligt min mening ges företräde framför effektivitet.

För att säkerställa en korrekt tillämpning av unionsrätten bör det därför i större utsträckning klargöras *när* en faktisk fråga om tolkning eller giltighet enligt artikel 267 FEUF uppkommer i ett mål.<sup>229</sup> Eftersom EU-domstolens praxis ofta är tämligen övergripande och formulerad på en viss generalitetsnivå krävs en konkretisering av rättsprinciperna i den nationella rättsordningen. Här spelar de nationella prejudikaten en avgörande roll – både som komplement till EU-rätten och som vägledning för när en begäran om förhandsavgörande är nödvändig.

Samtidigt bör det uppmärksammas att den s.k. CILFIT-doktrinen, som definierar undantagen från skyldigheten att inhämta förhandsavgörande – såsom vid oväsentliga frågor, redan besvarade frågor (*acte éclairé*) eller uppenbart klara rättsfrågor (*acte clair*) – har blivit föremål för kritik.<sup>230</sup> Bedömningen av vad som utgör ett klart rättsläge lämnar ett betydande tolkningsutrymme för nationella domstolar och kan därmed leda till en återhållsamhet som riskerar att underminera unionsrättens genomslag. Detta är särskilt problematiskt inom mervärdesskatteområdet där civilrättsliga upplägg ofta är avancerade och begrepp som ”leverans av vara” eller ”rätten att förfoga såsom ägare” saknar tydlig avgränsning och varierar mellan olika avtalsformer. En mer restriktiv användning av undantagen i CILFIT-doktrinen och ökad medvetenhet om dess begränsningar vore därför önskvärd. Särskilt mot bakgrund av svenska civilrättsliga särdrag och behovet av rättslig förutsebarhet bör Högsta förvaltningsdomstolen ta ett större ansvar för prejudikatbildningen.

Detta skulle inte bara främja en EU-konform tolkning utan även minska beroendet av Skatteverkets vägledningar och stärka domstolarnas roll som normbildare i mervärdesskatteområdet.

---

målets handläggning under lång tid.

<sup>229</sup> Se Schmauch, *Extraordinära rättsmedel i unionsrättslig belysning*, SvJT 2023 s 652, särskilt s 654–656, där artikel 267 FEUF och CILFIT-doktrinen rekvisit analyseras i detalj, samt domstolarnas återhållsamhet i att begära förhandsavgöranden i praktiken.

<sup>230</sup> Se bl.a. generaladvokat Jacobs i mål C-338/95, *Wiener S.I. GmbH mot Hauptzollamt Emmerich*, EU:C:1997:352, p. 19–20; generaladvokat Ruiz-Jarabo i mål C-461/03, *Gaston Schul*, EU:C:2005:742, p. 29; samt Martin Johansson, ”Artikel 234 EG – en del av det svenska rättssystemet”, SvJT 2007 s 216, särskilt s 220–221.

### 5.3 Metodharmonisering mellan svensk rätt och EU-rätt

Ett andra reformspår rör behovet av utökad harmonisering mellan den svenska tolkningsmetodiken och EU-rättens ändamålsbaserade tillvägagångssätt. Svensk rättstradition bygger, som tidigare nämnts, på en strikt rättskällelära med tydlig hierarki – där lagtext och förarbeten ges primär vikt, medan praxis, doktrin och myndighetsuttalanden såsom Skatteverkets ställningstaganden tillmäts en mer sekundär roll. Detta normbundna synsätt, grundat i legalitetsprincipen och lagstiftarens intentioner skiljer sig markant från EU-rättens mer syftedrivna metod.

EU-domstolens praxis präglas i stället av så kallade teleologiska överväganden där bestämmelsens syfte och dess praktiska genomslag – *effet utile* – står i centrum.<sup>231</sup> Civilrättsliga formkrav och nationella förarbeten ges därmed begränsad betydelse i den EU-rättsliga bedömningen. Denna metodologiska diskrepans skapar tolkningsosäkerhet när svenska rättstillämpare försöker föra in EU-rättsliga begrepp, såsom "leverans av vara" enligt artikel 14 MD i en nationell tolkningsram som bygger på andra grundprinciper.

*De lege ferenda* bör svensk rättstillämpning – särskilt inom rättsområden som mervärdesskatterätten – i högre grad anpassas till EU-rättens fokus på transaktioners syfte och faktiska ekonomiska innebörd. Detta kan konkretiseras genom tre nyckelåtgärder:

1. Omformulering av myndighetsvägledning – Skatteverkets ställningstagande och rättsliga vägledning bör ges en ännu tydligare förankring i EU-domstolens praxis. Det innebär att formuleringar som att "den ekonomiska verkligheten ska vara avgörande", men att den civilrättsliga formen "normalt sammanfaller" med denna, bör ersättas med ett tydligt metoduttalande: att bedömningen av om en leverans föreligger ska grundas på *transaktionens verkliga ekonomiska innebörd*.<sup>232</sup> Vidare bör Skatteverket undvika att använda begrepp som har en etablerad betydelse inom andra rättsområden, såsom "verklig innebörd", utan att förtydliga dess tillämpning i en mervärdesskatterättslig kontext, eftersom detta annars riskerar att skapa begreppsförvirring. Eftersom Skatteverket i övrigt baserar sina publikationer på

---

<sup>231</sup> Jfr. EU-domstolens rekommendationer till nationella domstolar (2019/C 380/01), p. 11, där det framhålls att bestämmelser ska tolkas med hänsyn till deras syfte och sammanhang, samt C-106/89 *Marleasing*, p. 8, där den teleologiska tolkningen tydligt betonas.

<sup>232</sup> Se t. ex. EU-domstolens dom i mål C-235/18, *Vega International*, EU:C:2019:412, mål C-331/03, *Stehcemp*, EU:C:2004:275 och mål C-140/20, *Fluvius Antwerpen*, EU:C:2022:38.

nästan enbart unionsrättslig praxis är det dock sannolikt att även bedömningen av transaktioners verkliga ekonomiska innebörd vilar på sådan rättspraxis – men detta hade behövt klargöras uttryckligen, exempelvis genom hänvisning till rättsfall som *Newey* och *MEO* för att undvika oklarheter kring rättskälleunderlaget.

2. Behovet av en fördjupad analys av kommissionsförhållanden i den materiella rättstillämpningen – Skatteverkets ställningstaganden och rättsliga vägledningar bör kompletteras med en uttrycklig och fördjupad analys av kommissionsförhållanden enligt artikel 14 (2) (c) MD. Visserligen nämns, som sagt, bestämmelsen i den rättsliga vägledningen tillsammans med vissa avgöranden från EU-domstolen – såsom *Kommissionen mot Luxemburg*, *ITH* och *Digital Charging Solutions* – men framställningen begränsas till en deskriptiv nivå och saknar överväganden kring kommissionärens rättsliga funktion i leveranskedjan.

Trots att artikel 14 (2) (c) reglerar en särskild form av fiktiv omsättning och spelar en central roll i EU-rättens systematik kring mellanmanstransaktioner, ges inga materiella resonemang kring hur begreppet leverans ska förstås i dessa fall, särskilt i förhållande till huvudregeln i artikel 14 (1) MD. Genom att integrera kommission i den materiella analysen av leveransbegreppet skulle vägledningen bli mer heltäckande, EU-konform och förutsebar i praktisk tillämpning.

3. Tydligare prejudikatdriven metodutveckling – Domstolar bör, som anförts i föregående avsnitt, i ökad utsträckning i oklara fall begära förhandsavgöranden enligt artikel 267 FEUF. Ett sådant förfarande bidrar till en mer EU-konform prejudikatbildning i nationell rätt. För att detta ska få genomslag krävs en mer restriktiv användning av *CILFIT*-doktrinen – det vill säga att nationella domstolar inte alltför lättvindigt undantar sig från skyldigheten att begära förhandsavgörande med hänvisning till klarhetskriteriet (*acte clair*).

Förvisso uppstår här en rättslig paradox i mötet mellan svensk mervärdesskatterätt och EU-rätten. Den svenska rättstraditionen vilar tungt på legalitetsprincipen, där varje skatteuttag måste ha stöd i tydlig och förutsebar lagstiftning.<sup>233</sup> Samtidigt medför EU-rättens företräde att nationella regler måste tolkas i ljuset av unionsrättens syften och

---

<sup>233</sup> Persson Österman (2022) s 485.

principer<sup>234</sup> – även när detta innebär en mer flexibel och ändamålsinriktad tolkning än vad som annars skulle accepteras i svensk skatterätt.

Detta metodologiska spänningsförhållande aktualiserar behovet av en utökad harmonisering av rättstillämpningen. För att svensk mervärdesskatterätt ska kunna tillämpas i enlighet med EU-rättens krav krävs att domstolar och myndigheter i högre grad anpassar sin tolkningsmetod till den syftesdrivna ansats som präglar EU-domstolens praxis. Samtidigt är det viktigt att understryka att en sådan metodharmonisering inte är oproblematiske. Att tillmäta den civilrättsliga formen mindre betydelse i mervärdesskatterätten – i enlighet med EU-rättens fokus på transaktionens verkliga innebörd – kan leda till spänningar i förhållande till övriga delar av svensk rätt där civilrätten ofta utgör en tolkningsram även i skatterättsliga sammanhang. Det finns även praktiska svårigheter kopplade till rättskälleläran.

Legalitetsprincipens krav på tydligt lagstöd riskerar att hamna i konflikt med en mer syftesorienterad tillämpning, särskilt i situationer där unionsrättens praxis inte är entydig eller där Skatteverket tillämpar EU-rättsliga principer med varierande metodologisk stringens.

Trots detta är det, enligt min uppfattning, nödvändigt att svensk rätt rör sig i riktning mot en mer EU-konform tolkning. Det är endast genom att beakta transaktionens syfte och ekonomiska realitet som rättstillämpningen kan bli både korrekt och enhetlig i förhållande till mervärdesskattedirektivet. En mer harmoniserad metod bidrar även till ökad rättssäkerhet för de skattskyldiga, minskar risken för rättstillämpningsfel och stärker förtroendet för skattesystemets funktion i en europeisk kontext.

## 5.4 Sammanfattande reflektion

För att uppnå en mer rättssäker och ändamålsenlig tillämpning av artikel 14 i mervärdesskattedirektivet krävs ett tydligare samspel mellan rättskällor, tolkningsmetodik och *faktisk* tillämpning. Med detta avses att rättskällorna – såsom EU-domstolens praxis och Skatteverkets uttalanden – i större utsträckning måste tolkas och tillämpas på ett metodologiskt samordnat sätt så att rättstillämpningen blir *mer* förenlig med unionsrätten. En stärkt prejudikatbildning i kombination med en utökad metodharmonisering mellan

---

<sup>234</sup> Se EU-domstolen, *Internationale Handelsgesellschaft*, mål 11/70, EU:C:1970:114, p. 3.

svensk och EU-rättslig tolkningspraxis utgör centrala verktyg i arbetet med att modernisera den svenska mervärdesskatterätten.

Det bör dock understrykas att det visserligen kan ifrågasättas hur utbredda de ovan behandlade problemen är i praktiken. Många ärenden hanteras redan effektivt, och för praktiskt verksamma jurister upplevs Skatteverkets publikationer kanske inte som ett tillräckligt hinder för att motivera större reformer. Samtidigt finns en risk att en för snäv syn på problemen gör att man missar underliggande metodproblem, särskilt i fall där avtalets juridiska form inte stämmer överens med den verkliga ekonomiska innebörden.

Det är just därför som en reformering av metodfrågan, enligt min mening, bör ses som ett förebyggande initiativ. I takt med att affärsmodeller blir alltmer komplexa krävs en tolkningsmetodik som kan möta dessa förändringar med tydlighet och rättssäkerhet.

## 6 Avslutande kommentar

Denna uppsats analyserar hur begreppet "leverans av vara" enligt artikel 14 (1) i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) ska tolkas och tillämpas i svensk rätt, med särskilt fokus på vad det innebär att "förfoga såsom ägare". Utgångspunkten är att mervärdesskatten är en EU-harmoniserad skatteform, vilket förutsätter att svenska regler och tolkningar anpassas till EU-rättens krav på enhetlighet, neutralitet och effektivitet. Det huvudsakliga syftet med uppsatsen är därför att fördjupa förståelsen för samspelet mellan unionsrätt, svensk civilrätt och mervärdesskatterätt, samt att klargöra om – och i så fall hur – svensk rättstillämpning bör anpassas för att uppnå en rättssäker och EU-konform tillämpning av artikel 14 MD.

Uppsatsen besvarar tre centrala frågeställningar.

Den *första* gäller vilka kriterier som enligt EU-rätten avgör när ett rättssubjekt ska anses förfoga över en vara såsom ägare. Genom en analys av EU-domstolens rättspraxis, bland annat målen *C-320/88 Safe BV*, *C-185/01 Auto Lease Holland* och *C-118/11 Eon Aset Menidjmnt*, framkommer att den unionsrättsliga bedömningen grundar sig på transaktionens verkliga ekonomiska innebörd snarare än civilrättslig form. Bedömningen fokuserar på faktorer som ekonomiskt risktagande, faktisk kontroll och möjligheten att dra nytta av varans användning – inte på om den formella äganderätten har övergått enligt nationell rätt. Denna funktionsbaserade syn på leveransbegreppet innebär att skattskyldighet kan uppkomma även i situationer där civilrättsliga krav på äganderättsövergång inte är uppfyllda.

Den *andra* frågeställningen avser hur Skatteverkets ställningstagande från 2019 och den rättsliga vägledning som publicerades 2023 förhåller sig till EU-rätten samt på vilket sätt myndighetens tolkning av förfoganderätten har förändrats över tid. Uppsatsen visar att 2023 års vägledning innebär ett visst närmande till EU-rättens syftesdrivna metod i det att ekonomisk kontroll och faktisk disposition betonas i större utsträckning än tidigare. Skatteverkets tolkning av förfoganderätten har därmed utvecklats från en mer osystematisk och delvis formbunden ansats i 2019 års ställningstagande till en tydligare och mer strukturerad analys i 2023 års vägledning. Samtidigt visar analysen att vägledningen fortfarande i vissa delar vilar på en formbunden tolkningstradition som kan komma i

konflikt med EU-rättens krav då civilrättsliga avtalskonstruktioner fortfarande ges viss normativ betydelse vid bedömningen av vem som ska anses förfoga såsom ägare.

Sammantaget har myndighetens tolkning utvecklats i mer EU-konform riktning, men kvarvarande metodologiska skillnader innebär att rättssäkerhetsrisker alltså kvarstår.

Den tredje och avslutande frågeställningen är *de lege ferenda*-inriktad och behandlar behovet av rättsutveckling för att stärka den rättssäkra och enhetliga tillämpningen av artikel 14. Mot bakgrund av den analys som presenteras föreslås bland annat en utökad metodharmonisering där svensk rätt i högre grad anammar EU-rättens tolkningsmetodik.

För att möjliggöra en sådan metodharmonisering föreslås två konkreta åtgärder:

1. För det första bör Skatteverkets uttalanden i högre grad förankras i EU-domstolens praxis i form av att lägga större vikt vid transaktionens ekonomiska substans än vid civilrättsliga formaliteter.
2. För det andra bör domstolar, såväl underrätter som högsta instans, i ökad utsträckning, vid oklarhet, begära förhandsavgöranden från EU-domstolen.

Sammantaget visar uppsatsen att den svenska tillämpningen av artikel 14 MD i flera avseenden närmar sig EU-rättens krav, men att spänningen mellan civilrättens formkrav och mervärdesskatterättens substansinriktade tolkning ännu inte är helt löst. Genom ett ökat metodfokus och en mer konsekvent användning av förhandsavgörandeinstitutet enligt artikel 267 FEUF kan en mer förutsebar och EU-konform rättstillämpning främjas.

Även om tillämpningen i många fall fungerar väl i praktiken döljer sig ibland underliggande tolkningsproblem – särskilt i komplicerade affärssituationer där avtalsstrukturer inte fullt ut speglar transaktionens ekonomiska verklighet. Ett tydligt exempel är Skatteverkets hantering av kommissionsförhållanden enligt artikel 14 (2) (c) MD. Visserligen nämns bestämmelsen i vägledningen från 2023 tillsammans med relevanta avgöranden såsom *ITH* och *Digital Charging Solutions*, men saknar en systematisk analys av bestämmelsens rättsliga funktion och koppling till begreppet faktisk förfoganderätt.

En ytterligare förbättring vore därför att Skatteverket i sin rättsliga vägledning införlivade en mer djupgående analys av kommissionens särskilda rättsliga karaktär och den tolkningsproblematik som uppstår när kommissionären agerar i eget namn, men för annans räkning. En sådan systematisering skulle, enligt min mening, minska osäkerheten för mellanmän i leveranskedjan och samtidigt främja en mer rättssäker och EU-konform tillämpning av mervärdesskatterätten.

# Epilog – Överlåtelse i dubbel bemärkelse

Kanske är det trots allt inte äganderätten som är den rättsligt mest betydelsefulla aspekten – utan snarare rätten att förfoga.

Det är lätt att tro att en överlåtelse sker i ett ögonblick – i ett kontrakt, i en fysisk nyckelöverlämning eller i en juridisk titel. Men som denna uppsats har visat sker överlåtelsen i mervärdesskatterätten ofta gradvis: i risk, i ansvar, i disposition – i handling snarare än i form.

Det är först när vi skiftar perspektiv – från form till funktion, från rättighet till kontroll – som vi förstår vad det innebär att "förfoga såsom ägare".

Eller som EU-domstolen kanske skulle ha uttryckt det: *Det är inte vad du har, utan vad du gör med det, som räknas.*

Skatterätten präglas i grunden av denna rörelse: mellan tolkning och struktur, mellan civilrättens begrepp och mervärdesskattens syfte. Att samma fråga kan få olika svar beroende på metod, tidpunkt eller kontext är inte nödvändigtvis ett tecken på godtycke – utan snarare på den inneboende komplexitet som uppstår i mötet mellan ekonomiska realiteter och rättsliga strukturer. Eller som det har uttryckts:

*"Man har sagt att den ekonomiska vetenskapen är den enda vetenskap som varje år ger olika svar på samma fråga. Detta kan i någon mån också gälla i skatterätten."*  
— Kari S. Tikka<sup>235</sup>

Hur rättsutvecklingen kommer att navigera denna eviga dragkamp mellan form och funktion, mellan rättens struktur och praktikens skiftningar – det får framtiden utvisa. *Tempus narrabit.*<sup>236</sup>

---

<sup>235</sup> Se K. Cejje, *Utflytningsbeskattnings av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattnings med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem* (Uppsala universitet 2010) s 469.

<sup>236</sup> "Tempus narrabit" betyder ungefär: *Tiden kommer att berätta.*

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### *Propositioner*

Prop. 2022/23:46 – *Ny mervärdesskattelag*

Prop. 1996/97:170 – *Reformerad skatteflyktslag*

Prop. 1980/81:17 – *med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.*

### *Statens offentliga utredningar*

SOU 1993:62 – *Rättssäkerheten vid beskattningen*

### *Departementspromemorior*

Justitiedepartementet. (2005). *Förhandsavgörande från EG-domstolen (Ds 2005:25)*.

Stockholm: Regeringskansliet.

## Litteratur

Albors Llorens, A. “The European Court of Justice, More than a Teleological Court”, *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, vol. 2 (1999), s 375–382.

Bengoetxea, J. *The Legal Reasoning of the European Court of Justice*, Oxford University Press, 1993.

Bergström, S. *Förutsebarhet: En studie av Regeringsrättens rättstillämpning*, Iustus Förlag, Uppsala 1987.

Bergström, S. *Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Liber, Stockholm, 1978.

Burmeister, J. *Verklig innebörd: en studie av inkomstskattepraxis*. Norstedts Juridik, Diss. Stockholm 2012

Craig, Paul & de Búrca, Gráinne, *EU Law: Text, Cases, and Materials*, 7 uppl., Oxford University Press, 2020.

Cejie, K. *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, Uppsala: Iustus förlag, 2010.

Ek, M. *Leverans och unionsinterna förvärv i mervärdesskatten*, Uppsala: Iustus förlag, 2019.

Hultqvist, A. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm 1995.

Kleineman, J. Rättsdogmatisk metod i Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.). *Juridisk metodlära*. (2. uppl.). Studentlitteratur, Lund, 2018.

Korling, F. & Zamboni, M. *Juridisk metodlära*, 1 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013.

Kristoffersson, E. *Mervärdesskatt: en introduktion*, 19 uppl., Uppsala: Iustus förlag, 2018.

Lenaerts, K. & Gutiérrez-Fons, J., *To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice*, EUI AEL 2013/09.

Lodin, S-O. m.fl., *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*, 14 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2013.

Millqvist, G. *Finansiell leasing*, Juristförlaget i Lund, Lund, 1986.

Millqvist, G. *Sakrättens grunder: en lärobok i sakrättens grundläggande frågeställningar avseende lös egendom*, 9 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2021.

Påhlsson, R. *Konstitutionell skatterätt*. (4 uppl.). Iustus Förlag AB, Uppsala 2018.

Terra, Ben J. M. och Kajus, Julie, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD, 2012.

Zackariasson, L. *Borgenärsskydd och specialitet*, 1 uppl., Uppsala: Iustus förlag, 2012 (Skrifter från Juridiska fakulteten i Uppsala, nr 121).

### **EU Domstolens rättspraxis**

EU-domstolen, mål 26/62, *Van Gend & Loos mot Netherlands Inland Revenue Administration*, dom den 5 februari 1963, ECLI:EU:C:1963:1, English special edition 1963, s. 1.

EU-domstolen, mål 6/64, *Flaminio Costa mot ENEL*, dom den 15 juli 1964, ECLI:EU:C:1964:66.

EU-domstolen, mål 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mbH mot Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, dom den 17 december 1970, ECLI:EU:C:1970:114.

EU-domstolen, mål 106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal SpA*, dom den 9 mars 1978, ECLI:EU:C:1978:49, ECR 1978 s. 629.

EU-domstolen, dom av den 6 oktober 1982, *CILFIT och Lanificio di Gavardo*, mål 283/81, ECLI:EU:C:1982:335, ECR 1982 s. 3415.

EU-domstolen, mål 235/85, *Kommissionen mot Nederländerna*, dom den 26 mars 1987, ECLI:EU:C:1987:161.

EU-domstolen, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, mål C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61.

EU-domstolen, *Staatssecretaris van Financiën mot Velker International Oil Company*, mål C-185/89, ECLI:EU:C:1990:262.

EU-domstolen, *Marleasing SA mot La Comercial Internacional de Alimentación SA*, mål C-106/89, ECLI:EU:C:1990:395.

EU-domstolen, *W. M. van Tiem mot Staatssecretaris van Financiën*, mål C-186/89, ECLI:EU:C:1990:429.

EU-domstolen, *Renate Enkler mot Finanzamt Homburg*, mål C-230/94, REG 1996, s. I-4517, ECLI:EU:C:1996:352.

EU-domstolen, mål C-260/95, *Commissioners of Customs and Excise mot DFDS A/S*, dom den 20 februari 1997, ECLI:EU:C:1997:77, ECR 1997 I-1005.

EU-domstolen, mål C-265/95, *Kommissionen mot Frankrike*, dom den 9 december 1997, ECLI:EU:C:1997:595, ECR 1997 I-6959.

EU-domstolen, mål C-296/95, *The Queen v Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac SARL m.fl.*, dom den 2 april 1998, ECLI:EU:C:1998:152.

EU-domstolen, mål C-408/98, *Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise*, dom den 22 februari 2001, ECLI:EU:C:2001:110.

EU-domstolen, mål C-16/00, *Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais*, dom den 27 september 2001, ECLI:EU:C:2001:495.

EU-domstolen, mål C-294/99, *Athinaiki Zythopoiia AE mot Elliniko Dimosio*, dom den 4 oktober 2001, ECLI:EU:C:2001:505, ECR 2001 I-6797.

EU-domstolen, *Auto Lease Holland NV*, mål C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73.

EU-domstolen, dom den 29 april 2004, *GIL Insurance Ltd m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise*, mål C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252.

EU-domstolen, *Finanzamt Bergisch Gladbach mot HE*, mål C-25/03, ECLI:EU:C:2005:241.

EU-domstolen, *British American Tobacco International Ltd och Newman Shipping Ltd*, mål C-435/03, ECLI:EU:C:2005:464.

EU-domstolen, mål C-305/03, *Europeiska kommissionen mot Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland*, dom den 9 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:90, ECR 2006 I-1213.

EU-domstolen, mål C-255/02, *Halifax m.fl.*, dom den 21 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:121, ECR 2006 I-1609.

EU-domstolen, *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, mål C-223/03, ECLI:EU:C:2006:220.

EU-domstolen, *Aktiebolaget NN*, mål C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195.

EU-domstolen, mål C-174/08, *NCC Construction Danmark A/S mot Skatteministeriet*, dom den 29 oktober 2009, ECLI:EU:C:2009:669, OJ C 312, 19.12.2009, s. 6–7.

EU-domstolen, förenade mål C-53/09 och C-55/09, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs mot Loyalty Management UK Ltd och Baxi Group Ltd*, dom den 7 oktober 2010, ECLI:EU:C:2010:590, ECR 2010 I-9187.

EU-domstolen, mål C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, dom den 22 december 2010, ECLI:EU:C:2010:806.

EU-domstolen, *Henfling m.fl.*, mål C-464/10, ECLI:EU:C:2011:489.

EU-domstolen, *Eon Aset Menidjmnt OOD*, mål C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97.

EU-domstolen, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs mot Paul Newey*, mål C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409.

EU-domstolen, *Welmory sp. z o.o.*, mål C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298.

EU-domstolen, *Dom Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, mål C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229.

EU-domstolen, *NLB Leasing d.o.o.*, mål C-209/14, ECLI:EU:C:2015:440.

EU-domstolen, *PPUH Stehcemp sp.j.*, mål C-277/14, ECLI:EU:C:2015:489.

EU-domstolen, *Koela-N*, mål C-159/14, ECLI:EU:C:2015:513.

EU-domstolen, *Fast Bunkering Klaipėda UAB*, mål C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536.

EU-domstolen, dom den 9 september 2015 i mål C-160/14, *Ferreira da Silva e Brito m.fl. mot Estado português*, ECLI:EU:C:2015:565.

EU-domstolen, *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*, mål C-164/16, ECLI:EU:C:2017:734.

EU-domstolen, mål C-251/16, *Edward Cussens m.fl. mot T. G. Brosman*, dom den 22 november 2017, ECLI:EU:C:2017:881.

EU-domstolen, *Gmina Wrocław*, mål C-665/16, ECLI:EU:C:2018:431.

EU-domstolen, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA mot Autoridade Tributária e Aduaneira*, mål C-295/17, ECLI:EU:C:2018:942.

EU-domstolen, *Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH*, mål C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412.

EU-domstolen, *ITH Comercial Timișoara SRL mot Agenția Națională de Administrare Fiscală*, mål C-734/19, ECLI:EU:C:2020:919.

EU-domstolen, *Fluvius Antwerpen*, mål C-140/20, ECLI:EU:C:2022:38.

EU-domstolen, *Luxury Trust Automobil GmbH mot Finanzamt Österreich*, mål C-247/21, ECLI:EU:C:2022:975.

EU-domstolen, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej mot P. w W.*, mål C-282/22, ECLI:EU:C:2023:312.

EU-domstolen, dom den 15 oktober 2024 i mål C-144/23, *KUBERA, trgovanje s hrano in pijačo, d.o.o. mot Republika Slovenija*, ECLI:EU:C:2024:881.

EU-domstolen, *Skatteverket mot Digital Charging Solutions GmbH*, mål C-60/23, dom den 17 oktober 2024, ECLI:EU:C:2024:XXX, ELI: <http://data.europa.eu/eli/C/2024/7137/oj>.

### **EU-rättsliga rättsakter**

Förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, KOM(73) 950 slutlig, artikel 5.2 f.

Rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)

Europeiska kommissionen, *Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiven 2006/112/EG och 2010/24/EU vad gäller mervärdesskatt i den digitala tidsåldern*, COM(2022) 701 final, s 6.

## **Svensk rättspraxis**

### **Regeringsrätten**

#### *Referatmål*

RÅ 1953 ref. 10

RÅ 1998 ref. 19

RÅ 2001 ref. 26

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2007 ref. 61

RÅ 2010 ref. 51

RÅ 2010 ref. 106

### **Högsta förvaltningsdomstolen**

HFD 2010 ref. 33

HFD 2012 ref. 56

HFD 2013 ref. 43

HFD 2016 ref. 35

HFD 2020 ref. 56

HFD 2020 ref. 58

HFD 2022 ref. 28

HFD 2022 ref. 29

HFD 2023 ref. 10

#### *Notisfall*

RÅ 2000 not. 172

HFD 2015 not. 64

HFD 2022 not. 28

HFD 2025 not. 9

### **Högsta domstolen**

NJA 1975 s 638

NJA 1984 s 673

NJA 1986 s 409

NJA 1991 s 564  
NJA 1995 s 178  
NJA 1998 s 545  
NJA 2000 s 88  
NJA 2007 s 413  
NJA 2009 s 79  
NJA 2016 s 320  
NJA 2022 s 1051

### **Kammarrätt**

Kammarrätten i Stockholm, dom den 13 mars 2013 i mål nr 1377-13 (*East Capital Baltic Property Fund AB*).

### **Skatterättsnämnden**

Skatterättsnämnden, förhandsbesked 2008-12-17, dnr 46-07/I.

### **Generaladvokaters förslag till avgörande**

Förslag till avgörande av Francis Jacobs, *Wiener S.I. GmbH*, C-338/95, 10 juli 1997, ECLI:EU:C:1997:352.

Förslag till avgörande av Philippe Léger, *Auto Lease Holland*, C-185/01, september 2002 ECLI:EU:C:2002:515

Förslag till avgörande av Ruiz-Jarabo Colomer, *Gaston Schul*, C-461/03, 8 september 2005, ECLI:EU:C:2005:742.

Förslag till avgörande av Bobek, Michal, *Gmina Wroclaw*, C-665/16, 22 februari 2018, ECLI:EU:C:2018:112.

Förslag till avgörande av Juliane Kokott, *Gmina Wroclaw*, C-604/19, 3 september 2020, ECLI:EU:C:2020:647

## Artiklar

Bergström, S. *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid*, Skattenytt 2003 nr 1–2 s 2–13.

Bernitz, U. *Kommissionen ingriper mot svenska sista instansers obenägenhet att begära förhandsavgöranden*, Europarättslig tidskrift 2005 nr 1, s 109–116.

Carlsson, M. *Leasing eller avbetalningsköp – mervärdesskatterättsliga aspekter*, Skattenytt 2019, s 723–732.

Eliason, M. *Rättsuppfattning, rättskällor och rättsbildning*, Svensk Juristtidning (SvJT) 2004 s 291–299.

Hultqvist, A. *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt 2016, nr 10, s 730–748.

Johansson, M. ”Artikel 234 EG – en del av det svenska rättssystemet”, *Svensk Juristtidning* 2007 s 216–232.

Lavin, R. *Är den förvaltningsrättsliga forskningen rättsdogmatisk?*, *Förvaltningsrättslig Tidskrift* 1989, s 115–129.

Norberg, K och Pettersen, F, *Förfarandemissbruk inom mervärdesskatteområdet*, Skattenytt nr 1–2, 2008.

Olsson, S. *EG-domstolens användning av civilrätten i skatterättsliga avgöranden*, Skattenytt 2005, s 166–175.

Persson Österman, R. *Kommentar till Skatteverkets artikel: Förutsägbarhet i beskattningsfrågor*, Skattenytt 2022, nr 4, s 484–488.

Schmauch, M. *En enhetlig unionsrättslig prejudikatbildning i våra domstolar*, SvJT 2018 s 658–673.

Schmauch, M. *Extraordinära rättsmedel i unionsrättslig belysning*, SvJT 2023, häfte 7, s 652–669.

Tjernberg, Mats. *Högsta förvaltningsdomstolen och principföljsam prejudikatbildning i skattemål*, Skattenytt 2016 nr 1–2, s 42–67.

Wallerman Ghavanini, A. *Kan nationella domstolar påverka EU-rätten genom förhandsavgörandeprocessen?*, Europapolitisk analys 2022:9epa, Stockholm: Sieps, 2022.

### **Myndighets dokument**

Skatteverket, *Omsättning av vara och leverans – mervärdesskatt*, dnr 202 398393-18/111, publicerad 2019-01-15. Tillgänglig via:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/375585.html>

(hämtad 2025-04-15)

Skatteverket, *Mervärdesskatt fr.o.m. 1 juli 2023 – Rätten att förfoga över varan som ägare överförs*, version 2023.16, publicerad 2023-11-10. Tillgänglig via:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.16/393931.html> (hämtad

2025-04-15)

Skatteverket, *Redovisning av mervärdesskatt vid byggnation som påbörjas i egen regi men avslutas som entreprenad*, dnr 131 811979-10/111, 2011-03-09. Tillgänglig via:

[Redovisning av mervärdesskatt vid byggnation som påbörjas i egen regi men avslutas som entreprenad | Rättslig vägledning | Skatteverket](#) (hämtad 2025-04-12)

Skatteverkets ställningstagandet *Finansiell leasing, mervärdesskatt* (dnr 8-2815541, 22 mars 2024. Tillgänglig via:

[Finansiell leasing, mervärdesskatt | Rättslig vägledning | Skatteverket](#) (hämtad 2025-04-12)

Skatteverkets ställningstagande *Beräkning av omsättning vid bedömning av skattebefrielse*,

*mervärdesskatt* (dnr 131 8961-17/111, 10 januari 2017). Tillgänglig via:

[Beräkning av omsättning vid bedömning av skattebefrielse, mervärdesskatt | Rättslig vägledning | Skatteverket](#) (hämtad 2025-04-22)

Skatteverket, "Prispengar i andra tävlingar än idrottstävlingar, mervärdesskatt", Rättslig vägledning, publicerad 2020-11-02, uppdaterad 2023-12-18, dnr 8-549549. Tillgänglig via <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.2/385697.html>. (hämtad 2025-04-22)

Skatteverket. *Fastställa den verkliga innebörden av rättshandlingar*. Rättslig vägledning, version 2025.2. Tillgänglig via: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.2/339269.html> (hämtad 2025-04-28)

Skatteverket. *Principen om förbud mot förfarandemissbruk, mervärdesskatt*. Ställningstagande 2018-12-05, dnr 202 505882-18/111. Tillgänglig via: [Principen om förbud mot förfarandemissbruk, mervärdesskatt | Rättslig vägledning | Skatteverket](#) (hämtad 2025-05-05)

### **Internationella regelverk och initiativ**

International Chamber of Commerce (ICC), Incoterms® 2020 – ICC Rules for the Use of Domestic and International Trade Terms, ICC Publication No. 723E.

International Accounting Standards Board (IASB), *IAS 17 Leases* (ersatt av *IFRS 16 Leases* från 1 januari 2019).

United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods (CISG), 1980.

Europeiska kommissionen, *Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiven 2006/112/EG och 2010/24/EU vad gäller mervärdesskatt i den digitala tidsåldern*, COM(2022) 701 final.

ViDA (*VAT in the Digital Age*), antaget av Europeiska rådet i mars 2025.

### **Övrigt**

Severinsson, Johan, *Omsättning och leverans av varor i harmoniseringens tid – En mervärdesskatterättslig analys av leasingtransaktioner, säkerhetsöverlåtelser och avbetalningsköp*, Lunds universitet, 2023. Tillgänglig via:

<https://www.uppsatser.se/om/Artikel+14+merv%C3%A4rdesskattedirektivet>

Lindfors, Anton, *Rätten att förfoga över varor i kedjetransaktioner: Möjligheten att förfoga över materiella tillgångar utifrån artikel 14 (1) mervärdesskattedirektivet*, Uppsala universitet, 2021. Tillgänglig via:

<https://www.uppsatser.se/om/Artikel+14+merv%C3%A4rdesskattedirektivet>