



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Johan Severinsson

Omsättning och leverans av varor i harmoniseringens tid

En mervärdesskatterättslig analys av
leasingtransaktioner, säkerhetsöverlåtelser och
avbetalningsköp

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: VT23

Innehållsförteckning

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Forskningsläge	9
1.6 Disposition	10
2 MERVÄRDESSKATT	11
2.1 Vad är mervärdesskatt?	11
2.2 Ett historiskt perspektiv	12
2.3 Mervärdesskatten idag	12
2.3.1 Unionsrätten	13
2.3.2 Nationell rätt	13
2.4 Tillämpningsområde	14
2.4.1 Beskattningsbar person	14
2.4.2 Beskattningsgrundande transaktion	15
2.5 Mervärdesskatten i praktiken	15
2.6 Vad spelar det för roll då?	16
3 EU-RÄTTEN OCH MERVÄRDESSKATTEN	18
3.1 Utgångspunkter	18
3.2 Samspelet med svensk rätt	18
3.2.1 Normhierarkin	18
3.2.2 Direktiv	19
3.2.3 EU-domstolens praxis	22
3.3 Leverans av varor	23
3.3.1 Allmänt	23
3.3.2 Rättspraxis	24

3.4	Ett ekonomiskt synsätt	29
3.4.1	Bakgrund	29
3.4.2	Den ekonomiska verkligheten	30
3.5	Missbruksprincipen	32
3.5.1	Allmänt	32
3.5.2	Missbruksprincipen i svensk rätt	33
4	OMSÄTTNINGSBEGREPPET I SVENSK RÄTT	34
4.1	Bakgrund	34
4.2	Mervärdesskattelagen	34
4.3	Skatteverkets vägledning	35
4.4	Omsättning av vara och leverans – ett ställningstagande från Skatteverket	36
4.4.1	Utgångpunkter	36
4.4.2	Tolkning av omsättning av vara och leverans	37
4.4.3	Civilrättens betydelse	37
4.4.4	Avbetalningsköp, leasingtransaktioner och säkerhetsöverlåtelser	39
4.5	Bortom ställningstagandet	43
4.5.1	Sale and leaseback	43
4.5.2	Tidpunkt för omsättning och leverans av varor	44
5	ANALYS	47
5.1	Artikel 14.1	47
5.2	Artikel 14.2 b	49
5.3	Det ekonomiska synsättet	50
6	SAMMANFATTANDE KOMMENTAR	52
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	54
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	59

Summary

The Swedish Value Added Tax Act provides that VAT must be paid whenever there is a turnover of goods. An example of such turnover is, according to Chapter 2, Section 1(1), when goods are transferred against payment. However, given that VAT law is largely harmonized under EU law, the Swedish Value Added Tax Act must be interpreted in the light of the VAT Directive. The concept of *turnover* is not used in the directive, but instead *supply of goods* is used in its place. When Swedish courts examine whether turnover subject to VAT has taken place, this is largely based on the concept of supply of goods. For this reason, the concept of supply of goods will replace turnover in the Swedish Value Added Tax Act from July 1, 2023.

In a position statement (sw: *ställningstagande*) from 2019, the Swedish Tax Agency has intended to clarify how the judgement of whether taxable turnover has taken place should be conducted regarding hire-purchases, collateral transfers and leasing transactions. The Swedish Tax Agency has stated – particularly in the light of Article 14(1) of the VAT Directive and the case law developed by the CJEU – that the judgement is often based on whether the right to dispose of the goods as owner has been transferred.

There are also leasing transactions with purchase options that are covered by Article 14(2)(b). In these cases, what is decisive for the judgement is the transfer, or lack thereof, of the *ownership rights*. The CJEU has stated that these transactions are to be qualified as supplies of goods when the lessee's *only economically rational choice* at the end of the leasing period is to acquire the goods. In such cases, full VAT shall be paid at the time of the handover of the goods, rather than gradually during the leasing period.

Regardless of which article of the VAT Directive is to be applied, the CJEU has emphasized that it is a requirement for the effectiveness of the harmonized VAT system that national courts and tax authorities consider the *economic reality of transactions*. This is acknowledged also by the Swedish Tax Agency in its position statement.

This thesis has used the Swedish Tax Agency's position statement as a starting point, and further investigated the same issues as the Swedish Tax Agency. This has been done by using, among other things, recent case law from both the CJEU and the Swedish Supreme Administrative Court. The thesis shows that the guidelines set by the CJEU are surrounded by grey areas. These gray areas have not been made significantly clearer by the position statement from the Swedish Tax Agency. An updated position statement would therefore be appropriate to make it easier for the taxpayer to predict how different transactions should be handled under VAT law.

Sammanfattning

Den svenska mervärdesskattelagen, ML, stadgar att mervärdesskatt ska betalas vid *omsättning* av vara. Ett exempel på när sådan omsättning föreligger är enligt 2 kap. 1 § 1 p. då en vara överläts mot ersättning. Mot bakgrund av att mervärdesskatterätten i hög utsträckning är unionsrättsligt harmoniserad ska ML tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet. I direktivet används inte begreppet omsättning utan detta motsvaras i stället av *leverans av varor*. När svenska domstolar prövar om mervärdesskattepliktig omsättning är för handen görs detta därför i stor utsträckning utifrån begreppet leverans av varor. Av denna anledning kommer därför leverans av varor att ersätta omsättning i nationell lagtext från och med den 1 juli 2023.

I ett ställningstagande från år 2019, *Omsättning av vara och leverans*, har Skatteverket ämnat redogöra för hur omsättningsprövningen ska göras i samband med avbetalningsköp, säkerhetsöverlåtelser och leasingtransaktioner. Skatteverket har i ställningstagandet konstaterat – framför allt mot bakgrund av artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis – att bedömningen ofta grundar sig i om rätten att såsom ägare förfoga över varan har övergått eller inte.

Vidare finns leasingtransaktioner med köpoptioner som träffas av artikel 14.2 b, där fokus i stället läggs vid övergången av den faktiska *äganderätten*. EU-domstolen har konstaterat att dessa transaktioner ska betraktas som leverans av varor när leasingtagarens *enda ekonomiskt rationella alternativ* vid leasingperiodens utgång är att förvärva varan. I sådana fall ska full mervärdesskatt erläggas redan vid överlämnandet av varan, i stället för löpande under leasingperioden.

Oavsett vilken artikel i mervärdesskattedirektivet som ska tillämpas har EU-domstolen i flera rättsfall påpekat att det är ett krav för det unionsrättsliga mervärdesskattesystemets effektivitet att domstolar och skattemyndigheter ser till transaktioners *verkliga ekonomiska innebörd*. Detta är något som också uppmärksammats av Skatteverket.

Denna uppsats har använt Skatteverkets ställningstagande som utgångspunkt och närmare utrett samma frågor som Skatteverket, bland annat med hjälp av senare tillkommen rättspraxis från både EU-domstolen och HFD. Uppsatsen visar att de riktlinjer som EU-domstolen ställt upp omgärdas av vissa gråzoner. Ställningstagandet från Skatteverket har inte heller nämnvärt förtydligat dessa. Ett tydligare ställningstagande hade därför varit på sin plats. På så sätt skulle den skattskyldige lättare kunna förutse hur olika transaktioner ska hanteras mervärdesskatterättsligt.

Förord

Under hösten 2022 hade jag den stora äran att studera skatterätt vid Universidad Autónoma de Madrid under ledning av en oerhört karismatisk och pedagogisk professor vid namn Isidro del Saz. Kort efter kursens avslutande skrev jag, efter visst velande, ett mail till honom där jag förklarade att han varit en av de absolut bästa föreläsare jag haft. Jag förstod på hans vändande svar att han verkligen uppskattade mailet.

Knappt två veckor senare var jag tillbaka i Lund och satt för första gången på länge i Juridicums källare. Där och då togs de allra första, stapplande stegen mot vad som nu är ett färdigt examensarbete.

Samma kväll nåddes jag av beskedet att Isidro mycket plötsligt avlidit.

Även om jag kände sorg över hans bortgång kunde jag inte undgå att också känna viss lättnad över att det där uppriktiga mailet ändå hade skickats iväg – velandet till trots.

Kära läsare. Framför dig har du ett femtiotal sidor av skatterättsliga formuleringar och resonemang, vridande och vändande, navelskådande och tungvrickande. Kvalitén är blandad. Nyhetsvärdet inte överdrivet stort. Kanske lär du dig något – kanske orkar du knappt läsa ett halvdussin sidor.

Men om här finns något värt att bära med sig, så är det kanske detta förord. En simpel uppmaning om att visa tacksamhet och uppskattning när det är på sin plats. Släng i väg det där mailet. Det kan betyda mer än du tror, och vem vet om man lever tills nästa inkomstdeklaration.

Que en paz descanse, Isidro

Förkortningar

CJEU	Court of Justice of the European Union
Dnr.	Diarienummer
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FL	Förvaltningslagen (2017:900)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Not.	Notis
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SRN	Skatterättsnämnden
VAT	Value Added Tax

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den som studerat sakrätt känner till betydelsen av begrepp som separationsrätt och förfoganderätt. Att en förvärvares tillgång – eller brist på densamma – till en husvagnsnyckel kan vara det som avgör om samma husvagn vid utmätning är sakrättsligt skyddad eller inte.¹ Kanske är det inte lika självklart att samma frågor tangeras även av den mervärdesskatterättsliga sfären. Anledningen till detta är att mervärdesskatterättsliga transaktioner bland annat är sådana där omsättning av vara ägt rum, och att omsättningsbegreppet kan vålla problem i situationer där den civilrättsliga äganderätten tillfaller en part, medan en annan har den faktiska förfoganderätten.

Enligt 2 kap. 1 § 1 p. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, definieras skattepliktig omsättning av vara som att *en vara överläts mot ersättning*.² Mot bakgrund av att svensk mervärdesskatterätt i stor utsträckning styrs av EU-rätten – med målet om ett gemensamt mervärdesskattesystem – måste ML läsas i ljuset av det så kallade *mervärdesskattedirektivet* (2006/112/EG).³ Motsvarigheten till ML:s omsättningsbegrepp betecknas i direktivet som *leverans av varor*.⁴ Den generella definitionen av detta begrepp är enligt direktivet *en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar*. Denna definition har också kommit att användas och få stor betydelse i svensk rättstillämpning.⁵

I ett ställningstagande från år 2019 har Skatteverket behandlat ML:s begrepp *omsättning av vara* och särskilt utrett effekterna vid säkerhetsöverlåtelser, avbetalningsköp och leasingtransaktioner. Genom ställningstagandet har Skatteverket bland annat ändrat sin inställning till *finansiell leasing* – leasing där ekonomiska risker och fördelar övergår till leasingtagaren – mot bakgrund av den EU-rättsliga praxis som vuxit fram på området.⁶ Skatteverkets bedömning av när ett leasingavtal ska betraktas som omsättning av vara har emellertid kritiserats för att vara såväl vagt som i strid med den EU-rättsliga praxis som ställningstagandet stödjer sig på.⁷

Även om Skatteverket genom ställningstagandet givit riktlinjer för när omsättning äger rum avseende säkerhetsöverlåtelser, avbetalningsköp och

¹ Se NJA 1975 s. 638.

² En ny mervärdesskattelag träder emellertid i kraft den 1 juli 2023. Hur detta påverkar omsättningsbegreppet behandlas i avsnitt 4.2.

³ Melz och Kristoffersson s. 26.

⁴ Kleerup m.fl. s. 45.

⁵ Se till exempel HFD 2023 ref. 10 p. 18.

⁶ Skatteverkets ställningstaganden, *Omsättning av vara och leverans*. Dnr. 202 398393-18/111.

⁷ Carlsson s. 732.

leasingtransaktioner påpekar de samtidigt att en bedömning måste göras i det enskilda fallet. Denna bedömning ska göras med beaktande av den *verkliga innebörden* av de specifika avtalsvillkor som är för handen. Just betydelsen av den verkliga innebörden har varit föremål för diskussion i såväl svensk doktrin som EU-domstolens praxis. Medan den inhemska doktrinen ofta haft sin utgångspunkt i inkomstskatterätten har EU-domstolen även i mervärdesskatterättsliga sammanhang anammat ett ekonomiskt synsätt, och betonat vikten av att se till transaktioners ekonomiskt verkliga innebörd. Detta har bland annat gjorts i samband med tillämpning av missbruksprincipen, som sätter gränser för hur de unionsrättsliga friheterna kan nyttjas.⁸

Samtidigt som Skatteverkets ställningstagande är välkommet är det uppenbart att frågan om omsättning ägt rum fortfarande omgärdas av svåra gränsdragningar och tolkningsfrågor. Vad innebär det att en leasingtagare endast har *ett ekonomiskt rationellt alternativ* vid leasingperiodens slut? Vad menar Skatteverket med att civilrätten *kan* påverka omsättningsprövningen? Och hur ska till exempel sale and leaseback-transaktioner – som har mycket gemensamt med säkerhetsöverlåtelser, men som inte behandlas i ställningstagandet – hanteras? Frågorna blir inte enklare av att mervärdesskatterätten så tydligt präglas av EU-rätten, vars begrepp skiljer sig gentemot de som används i ML. Särskilt krångligt kan det tänkas bli för den skattskyldige, som kanske bara vill att mervärdesskatten ska fungera friktionsfritt – utan onödiga och oförutsedda straffavgifter.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med detta arbete är att mer noggrant besvara de frågor avseende omsättningsbegreppet som Skatteverket lyft i ställningstagandet *Omsättning av vara och leverans*. Av ställningstagandet framgår att EU-domstolens praxis är central för omsättningsbegreppet och att den inhemska praxis som finns på området är förhållandevis sparsam. Till exempel hänvisar Skatteverket vad gäller säkerhetsöverlåtelser till ett avgörande från Skatterättsnämnden, vars rättskällevärde är begränsat.⁹ Sedan ställningstagandets publicering har emellertid rättsutvecklingen på nationell nivå gått framåt genom mål som nått högsta instans. Det är därför av intresse att utreda huruvida senare tillkomna rättsfall från HFD bekräftar Skatteverkets ståndpunkter eller inte.

Vidare ämnar uppsatsen utreda om de slutsatser som Skatteverket dragit utifrån EU-domstolens rättspraxis kan anses vara korrekta.¹⁰ Även om så skulle anses vara fallet, är syftet med uppsatsen att ytterligare nyansera vad som framgår av ställningstagandet och fördjupa de resonemang som förs. Eftersom ställningstaganden ger uttryck för hur Skatteverket i praktiken

⁸ Se till exempel Jari Burmeister *Verklig innebörd – En studie av inkomstskattepraxis* och de rättsfall från EU-domstolen som presenteras i avsnitt 3.4.

⁹ Jfr. Kristoffersson (2011) s. 837.

¹⁰ Det har i doktrin antytts att så inte är fallet, se Carlssons argumentation i avsnitt 4.4.4.2.

tillämpar och tolkar rätten är korrekta och tydliga ställningstaganden av stor vikt för den skattskyldige.

För att uppfylla syftet med uppsatsen ställs följande frågeställningar:

- Hur definieras begreppet omsättning av vara i 2 kap. 1 § 1 p. ML?
- Under vilka omständigheter ska säkerhetsöverlåtelser, avbetalningsköp och leasingtransaktioner betraktas som omsättning av vara?
- Vad innebär det att bedömningen om förfoganderätten övergått ska bedömas utifrån transaktionens verkliga ekonomiska innebörd?

1.3 Metod och material

För att besvara de frågeställningar som ställts upp ovan har rättsdogmatisk metod använts. Metoden används inte sällan vid författande av juridiska uppsatser och beskrivs enligt mig som mest träffsäkert och lättförståeligt av Marie Sandström. Hon skriver att rättsdogmatikens uppgift är att ”besvara frågan, vad är gällande rätt, genom att skapa en systematisk enhet av det juridiska material som återfinns i rättskällorna”.¹¹ Mot bakgrund av att syftet med detta arbete är att utreda och analysera gällande rätt råder det inga tvivel om att just rättsdogmatisk metod lämpat sig bäst. Enligt Nils Jareborg lämnar rättsdogmatiken utöver redogörelsen för gällande rätt även utrymme att diskutera förbättrande lösningar.¹² Även om sådant utrymme finns inom ramen för rättsdogmatiken, har så inte gjorts i denna uppsats. I stället har fokus lagts på att utreda rådande rättsläge, något som följer av uppsatsens syfte och frågeställningar.

För att besvara frågan om vad som utgör gällande rätt krävs förståelse och kunskap om olika arguments styrka och auktoritet. För detta används rättskäl-
leläran.¹³ Alexander Peczenik delar in rättskällor i tre grupper: de som *ska*, de som *bör* och de som *får* beaktas. Till de förstnämnda räknas nationella lagar.¹⁴ Även om nationell rätt genom 2 kap. 1 § 1 p. ML varit central för uppsatsen har stor vikt lagts även vid rättspraxis, som av Peczenik betraktas som en rättskälla som bör men inte nödvändigtvis ska beaktas. Den rättspraxis som använts i denna uppsats är inte begränsad till avgöranden från högsta instans, utan även kammarrättsavgöranden och förhandsbesked från Skatterättsnämnden har spelat en betydande roll. Urvalet av rättsfall motiveras i första hand utifrån det ställningstagande som uppsatsen bygger på. Samtliga de rättsfall

¹¹ Sandström s. 290.

¹² Jareborg s. 4.

¹³ Kleineman s. 28 f.

¹⁴ Peczenik s. 48 f.

som Skatteverket hänvisar till i sitt ställningstagande används i uppsatsen.¹⁵ De rättsfall som inte behandlas i ställningstagandet men som ändå använts har valts utifrån den diskussion som förts i doktrin på området. Även rättsfall som tillkommit efter ställningstagandets publicering har använts, även om de – av uppenbara skäl – inte omnämns i ställningstagandet.

Att uppsatsen till stor del präglas av EU-rätt och EU-domstolens praxis har inneburit att även doktrin från internationella författare varit relevant att undersöka. Mot bakgrund av det stora antal skatterättsliga artiklar som återfinns i tidskrifterna *Skattenytt* och *Svensk skattetidning* har emellertid utgångspunkten ändå legat i svensk doktrin. Först när detta inte ansetts tillräckligt har ledning sökts i doktrin utanför Sveriges gränser.¹⁶

Det bör också belysas att uppsatsen har sin utgångspunkt i ett ställningstagande från Skatteverket. Dessa är inte bindande för domstolar, eller ens för myndigheten själv.¹⁷ Vidare gäller att om ett ställningstagande i förhållande till EU-domstolens praxis visat sig felaktigt finns möjlighet för Skatteverket att inom omprövningsfristen ändra tidigare beslut som fattats i linje med det (felaktiga) ställningstagandet.¹⁸ Mot bakgrund av detta bör Skatteverkets vägledning ses och användas som just Skatteverkets tolkning av gällande rätt – och inte som gällande rätt *per se*.

Till sist ska nämnas att riksdagen under slutfasen av uppsatsförfattandet beslutade att anta en ny mervärdesskattelag. Lagen träder i kraft den 1 juli 2023 och begreppet omsättning – som i denna uppsats spelar en central roll – återfinns inte i den nya lagen. Även om denna uppsats beskriver gällande rätt i enlighet med rättsläget under våren 2023, omfattar den också en kort redogörelse för vilka konsekvenser den nya lagen kommer få för de frågor som behandlas.

1.4 Avgränsningar

En första, naturlig avgränsning för denna uppsats är den som rör mervärdesskatt. Enbart mervärdesskatterättsliga frågor behandlas, och sådana som rör direkt beskattning av till exempel leasingtransaktioner och säkerhetsöverlåtelser behandlas inte. Denna avgränsning har fått stor betydelse vid avsnittet som rör skatterättens samspel med civilrätten. Frågan om rättshandlingars verkliga innebörd och legalitetsprincipen har i svensk doktrin främst analyserats inom ramen för inkomstskatterätten. Även om till exempel Patrik Emblad menar att hans studie om civilrätten och inkomstskatterätten kan användas

¹⁵ Enda undantaget är C-233/03 University of Huddersfield. Dess betydelse för ställningstagandet är begränsat, varför det i uppsatsen ansetts tillräckligt att genom en fotnot hänvisa till fallet.

¹⁶ Se till exempel avsnitt 3.4.2.3 och där gjorda hänvisningar.

¹⁷ Pahlsson (2018) s. 107.

¹⁸ Kristoffersson (2018) s. 78.

även bortom inkomstskatterätten, har det i denna uppsats ansetts kontraproduktivt att i alltför stor utsträckning utreda dessa frågor.¹⁹ Inte bara för att doktrinen är så starkt knuten till inkomstskatterätten (som inte är knuten till EU-rätten på samma sätt som mervärdesskatterätten) utan också för att frågorna är komplexa och skulle riskera att stjåla fokus från uppsatsens kärna.

Vad gäller det mervärdesskatterättsliga omsättningsbegreppet har inte alla aspekter behandlats. Exempelvis behandlas inte omsättning av tjänst, utan endast omsättning av vara. Inte heller varor som tas i anspråk genom uttag behandlas, även om detta enligt ML 2 kap. 1 § 2 p. är att betrakta som omsättning. I stället är det endast sådan omsättning som omfattas av 2 kap. 1 § 1 p. som berörs i denna uppsats – det vill säga att en vara överläts mot ersättning. Anledningen till det uteslutande är sådan omsättning som Skatteverket berör i sitt ställningstagande. Detta har också fått betydelse för vilka artiklar i mervärdesskattedirektivet som behandlas i uppsatsen. Ställningstagandet hänvisar till begreppet *leverans av varor* i mervärdesskattedirektivet, och då specifikt till artikel 14.1 och 14.2 b. Artikel 14.2 a och 14.2 c berörs däremot inte. Detta beror på att dessa artiklar behandlar specialfall (överföringar på order av offentlig myndighet, respektive kommissionsavtal) utan koppling till vare sig leasingtransaktioner, säkerhetsöverlåtelser eller avbetalningsköp. Av denna anledning har dessa artiklar inte heller behandlats i uppsatsen.²⁰

Till sist kan kommenteras att bedrägerier som rör mervärdesskatt har ökat på senare år. Detta har föranlett att en särskild utredare ska föreslå åtgärder för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet.²¹ Även om denna uppsats belyser vikten av att se till den ekonomiskt verkliga innebörden hos transaktioner så har inte rena bedrägerisituationer behandlats närmare.

1.5 Forskningsläge

På det mervärdesskatterättsliga området är Eleonor Kristoffersson, professor vid Örebro universitet, framstående. Kristoffersson är författare till *Mervärdesskatt i teori och praktik*, *Mervärdesskatt – en introduktion*, och *Textbook on EU VAT*. Hon har också publicerat ett stort antal artiklar i den skatterättsliga tidskriften *Skattenytt*. Det har därför fallit sig naturligt att hennes forskning givits stort utrymme i uppsatsen. Inom det EU-rättsliga mervärdesskatteområdet bör också Ben Terra och Julie Kajus nämnas, då de skrivit den för mervärdesskattedirektivet kanske mest heltäckande och djupgående boken *A Guide to the European VAT Directives*.

¹⁹ Emblad s. 25 ff.

²⁰ För vidare läsning avseende artikel 14.2 c hänvisas läsaren till Mikael Ek, *The Concept of Transfer of Goods pursuant to a Commission Contract in EU VAT*.

²¹ Dir. 2022:54, *Åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier*.

Ställningstagandet som denna uppsats bygger på har i en artikel i Skattenytt analyserats av Martin Carlsson. Även om artikeln i form av källa inte använts i alltför stor utsträckning, har den likväl tjänat som inspiration – kanske särskilt vad gäller syfte och problembeskrivning. Förhoppningsvis har denna uppsats kunnat spinna vidare på Carlssons artikel och de problem som han där lyft.

1.6 Disposition

Denna uppsats är uppbyggd på så sätt att inledningen i kapitel 1 följs av en överblick av det mervärdesskatterättsliga systemet i kapitel 2. Detta innefattar såväl skattens övergripande syfte och historik som dess praktiska tillämpning. Även förhållandet mellan unionsrätten genom mervärdesskattedirektivet och svensk rätt genom ML presenteras.

Kapitel 3 behandlar EU-rätten. Detta görs först genom det övergripande förhållandet mellan EU-rätten och nationell rätt, bland annat vad avser direktivkonform tolkning. Därefter presenteras det för EU-rätten centrala begreppet leverans av varor och den EU-rättsliga praxis som kommit att definiera det samma. En redogörelse görs även för det ekonomiska synsätt som tillämpats av EU-domstolen i flera mervärdesskatterättsliga rättsfall.

I kapitel 4 vänds blicken mot nationell rätt och då främst det ställningstagande från Skatteverket som uppsatsen tagit avstamp i. De frågor som Skatteverket genom ställningstagandet ämnat att besvara fördjupas ytterligare. Detta innebär en redogörelse för hur ML:s omsättningsbegrepp hanterats i inhemsk praxis.

Slutligen avslutas uppsatsen med ett analyserande kapitel, följt av en kort sammanfattning. I dessa kapitel sammanfattas vad som framkommit i uppsatsen, tillsammans med mina egna tankar om hur rättsläget och Skatteverkets ställningstagande ska förstås.

2 Mervärdesskatt

2.1 Vad är mervärdesskatt?

För att förstå det mervärdesskatterättsliga systemet krävs förståelse för vad mervärdesskatt egentligen är. Denna fråga besvaras enklast med att det är en *skatt på konsumtion*.²² Eftersom mervärdesskatt är en skatt på konsumtion är det följaktligen den slutliga konsumenten som bär kostnaden, och mervärdesskatt utgår därför som en del av försäljningspriset. Detta innebär emellertid inte att det är konsumenten som faktiskt betalar in skatten till staten. I stället betalas den in av producenter och övriga led i produktions- och distributionskedjan.²³ *Skattesubjekten* är därmed producenterna, medan *skattebärarna* är konsumenterna.²⁴ Skatter som betalas av vissa personer men belastar andra kallas för *indirekta skatter*.²⁵

Även om mervärdesskatt ska vara en skatt på den faktiska konsumtionen utgår den inte enbart vid konsumtionstillfället. Som namnet antyder utgår den i stället på det mervärde som varje led i produktionskedjan tillför till produkten.²⁶ Vad detta innebär är att olika led i en produktionskedja kan åläggas att betala olika mycket mervärdesskatt.²⁷ Detta utgör dock inte någon skattemässig börda för producenterna, då belastningen som sagt läggs hos konsumenterna.

De syften som motiverar mervärdesskatten är i stora drag fiskala, vilket innebär att de ämnar öka de statliga skatteintäkterna. Icke-fiskala syften, såsom fördelningspolitiska och hälsopolitiska, har traditionellt inte stått i centrum vid utformandet av mervärdesskatten. Sådana syften har i stället uppnåtts med hjälp av inkomstskatt och punktskatter.²⁸ Trots detta finns vissa fördelningspolitiska inslag även inom svensk mervärdesskatterätt. Detta syns till exempel genom att hyra av bostad inte är en skattepliktig tjänst och att livsmedel har en lägre skattesats än många andra varor.²⁹

²² Kleerup m.fl. s. 17.

²³ Henkow s. 21 f.

²⁴ Melz s. 14.

²⁵ Melz och Kristoffersson s. 13

²⁶ Melz s. 13.

²⁷ Jfr. Kleerup m.fl. s. 18.

²⁸ Melz och Kristoffersson s. 14 f.

²⁹ Kleerup m.fl. s. 110 ff. Vidare kan nämnas att de under år 2022 och 2023 stigande livsmedelspriserna har väckt frågan om en ytterligare sänkt mervärdesskatt på livsmedel. Så har skett i Spanien där den på somliga basvaror tagits bort helt, som ett medel för att sänka inflationen. Se Svenska Dagbladet, *Moms på bröd och ost försvinner i Spanien*, <<https://www.svd.se/a/gEv4JA/moms-pa-brod-och-ost-forsvinner-i-spanien>> (Besökt: 2023-04-09).

2.2 Ett historiskt perspektiv

Indirekta skatter som utgår på varuförsäljning – såsom mervärdesskatt – är inget nytt fenomen utan tvärtom sträcker de sig hela vägen tillbaka till Romariket, och under medeltiden utgjorde de dessutom den dominerande skatteformen. Samtidigt har de ofta varit föremål för kritik, och i Nederländerna föranledde de indirekta skatterna de upplopp som sedermera ledde till *det trettioåriga kriget*^{30, 31}. Genom historien har dessa indirekta skatter haft olika namn, utformning och syften i skilda länder och eror. I såväl Tyskland som Frankrike användes försäljningsskatter för att bidra till finansieringen av första världskriget, medan USA införde en försäljningsskatt i samband med depressionen under 1930-talet då skatteintäkterna från inkomster minskade kraftigt.³²

Ur ett svenskt perspektiv kom den första indirekta konsumtionsskatten år 1941, i samband med att de offentliga finanserna till följd av andra världskriget behövde stärkas. Skatten avskaffades år 1946, i anslutning till krigets slut. Därefter infördes år 1960 en allmän varuskatt, *omsen*. Den stora skillnaden gentemot nuvarande mervärdesskatt, *momsen*, är att omsen var en ett-ledskatt medan momsens är en fler-ledskatt. Omsen togs alltså ut enbart vid konsumtionen – i ett enskilt led – medan momsens tas ut vid varje mervärdesskapande led i produktionskedjan. Omsen ersattes av mervärdesskatten år 1969.³³ Det svenska skattesystemet reformerades sedermera år 1991 och det mervärdesskatterättsliga system vi ser idag är en frukt av denna reform. Reformen innebar bland annat att även tjänster gjordes generellt mervärdesskattepliktiga.³⁴

2.3 Mervärdesskatten idag

Idag återfinns mervärdesskatter i över 165 av världens länder och i sånär alla betydelsefulla ekonomier.³⁵ Det viktigaste undantaget är USA som i stället använder sig av andra typer av omsättningskatter (*sales tax* och *use tax*) vars utformning skiljer sig åt delstaterna emellan.³⁶ Inom EU tillämpar alla

³⁰ En rad konflikter som härjade i Europa under första halvan av 1600-talet.

Se Nationalencyklopedin, *Trettioåriga kriget*, <<https://www.ne.se/upplagsverk/encyklopedi/enkel/trettio%C3%A5riga-kriget>> (Besökt: 2023-04-09).

³¹ Henkow s. 13.

³² Kleerup m.fl. s. 22.

³³ Henkow s. 14.

³⁴ Henkow s. 14.

³⁵ Kristoffersson och Rendahl s. 15.

³⁶ Melz och Kristoffersson s. 18.

medlemsstater en mervärdesskatt. Högst är den i Ungern med 27 procent och lägst är den i Luxemburg med 17 procent. I Sverige är den normalt 25 procent.³⁷

2.3.1 Unionsrätten

Att alla EU:s medlemsländer tillämpar mervärdesskatt hänger ihop med EU:s mål om att konstruera ett gemensamt system för mervärdesskatten. Enligt Oskar Henkow är därför den största händelsen för svensk mervärdesskatterättslig utveckling – bortsett från den stora skattereformen år 1991 – Sveriges inträde i unionen.³⁸ Harmoniseringen av mervärdesskatterätten har av EU setts som en nödvändighet för att garantera en fungerande, gemensam marknad.³⁹ Detta har bland annat fått till följd att unionsrätten reglerar vilka skattesatser medlemsstaterna kan använda för mervärdesskatt – i kontrast till inkomstskatterättsliga skattesatser vars nivåer i huvudsak anses falla inom medlemsstaternas suveränitet.⁴⁰

Det viktigaste direktivet inom mervärdesskatterätten är det så kallade *mervärdesskattedirektivet*. Direktivet är mycket omfattande och detaljerat, och svenska ML har ofta liknande formuleringar som de i direktivet.⁴¹ Peter Melz och Eleonor Kristoffersson påpekar dock att detta inte gäller utan undantag. Även om man *bör* kunna utgå från ML påpekar de att de båda rättskällorna är disponerade på olika sätt. ML ska därför tolkas *direktivkonformt*.⁴²

2.3.2 Nationell rätt

Den nationella rättskälla som i huvudsak reglerar svensk mervärdesskatt är ML. Dess föregångare omarbetades kraftigt under 1991 års skattereform för att på ett adekvat sätt anpassas efter såväl de nordiska ländernas motsvarigheter som EU:s regelverk. Nu gällande ML är från år 1994 och har löpande uppdaterats för att vara kompatibel med EU-rätten.⁴³ En ny mervärdesskattelag kommer dock att träda i kraft den 1 juli 2023 och det huvudsakliga syftet

³⁷ 25 procent i pålägg, vilket resulterar i 20 procent av det slutliga vederlaget. Tax Foundation, *2022 Tax Rates in Europe*, <<https://taxfoundation.org/value-added-tax-2022-vat-rates-in-europe>> (Besökt: 2023-04-05).

³⁸ Henkow s. 15.

³⁹ Kristoffersson och Rendahl s. 5.

⁴⁰ Kleerup m.fl. s. 23. Notera dock det nyligen antagna Pillar Two-direktivet som innebär att samtliga medlemsstater på det inkomstskatterättsliga området ska införa en minimiskatt om 15 procent för de företag som uppfyller ett visst tröskelvärde vad avser intäkter. Se OECD, *The Pillar Two Rules in a Nutshell*. <<https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>> (Besökt: 2023-04-09)

⁴¹ Henkow s. 15.

⁴² Melz och Kristoffersson s. 26. Utöver nämnda mervärdesskattedirektiv finns också en genomförandeförordning och en förordning om administrativt samarbete. Dessa behandlas dock inte närmare i denna uppsats.

⁴³ Melz och Kristoffersson s. 24.

med den nya lagstiftningen är att lagtexten i högre grad ska stämma överens med mervärdesskattedirektivet, i fråga om terminologi och systematik.⁴⁴

Vidare kan ledning sökas i praxis, förarbeten och Skatteverkets publikationer i de fall ML inte ger ett klart svar på hur en mervärdesskatterättslig fråga ska besvaras.⁴⁵ Dessutom följer inom ramen för nationell rätt tillämpningen av skatterättsliga principer, såsom legalitetsprincipen och neutralitetsprincipen.⁴⁶ Värt att nämna är emellertid att den inom inkomstskatterätten användbara skatteflyktslagen (1995:575) inte är tillämplig inom mervärdesskatterätten.⁴⁷

2.4 Tillämpningsområde

Tillämpningsområdet för det mervärdesskatterättsliga systemet är fundamentalt och framgår av såväl mervärdesskattedirektivet som ML. För att systemet ska vara tillämpligt krävs som utgångspunkt att två rekvisit är uppfyllda: dels ska det vara fråga om en beskattningsbar transaktion mot ersättning, dels ska denna utföras av en beskattningsbar person.⁴⁸

2.4.1 Beskattningsbar person

Normalt sett betraktas skattskyldighet som något negativt. Så är inte nödvändigtvis fallet när det kommer till mervärdesskatt. Anledningen till detta är den *effektiva avdragsrätten* och det faktum att differensen mellan erlagd och fakturerad mervärdesskatt ska återbetalas.⁴⁹ Från ett läsarperspektiv kan detta vara värt att ha i åtanke när rättsfall presenteras längre fram i uppsatsen.⁵⁰

Skattskyldighet avseende mervärdesskatt begränsas till *beskattningsbara personer*. Dessa definieras i 4 kap. 1 § ML som de som, oavsett plats och oberoende av syfte och resultat, självständigt bedriver ekonomisk verksamhet.⁵¹ Av 4 kap. 6 § ML framgår att verksamhet som bedrivs av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun inte ska betraktas som ekonomisk verksamhet om den ingår som ett led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Vidare finns specialregler för bland annat hobbyverksamhet och förvaltningsbolag. Dessutom tenderar till

⁴⁴ Prop. 2022/23:46 s. 197.

⁴⁵ Kleerup m.fl. s. 28.

⁴⁶ Kleerup m.fl. s. 30 och Henkow s. 30 ff.

⁴⁷ Pahlsson (2016) s. 105.

⁴⁸ Henkow s. 39.

⁴⁹ Kleerup m.fl. 33.

⁵⁰ Se till exempel avsnitt 4.5.1.1 och 4.5.1.2.

⁵¹ Henkow s. 39. ”Oberoende av syfte” innebär att något krav på vinstsyfte inte ställs upp. Däremot finns ett krav på att ersättning ska utgå för de tjänster eller varor som tillhandahålls. Annars betraktas personen inte som beskattningsbar och faller därmed utanför det mervärdesskatterättsliga området. Även begreppet leverans av vara ska tolkas oberoende av med transaktionernas syfte. Se Henkow s. 55 och C-223/03 University of Huddersfield p. 48.

exempel banker och tandläkarkliniker att i huvudsak falla utanför mervärdesskattesystemet. Detta beror emellertid inte på att de inte är beskattningsbara personer – utan på att de tjänster och varor som de tillhandahåller inte är beskattningsgrundande.⁵² Denna omständighet innebär att det finns beskattningsbara personer som bedriver *blandad verksamhet* där delar av verksamheten är mervärdesskattepliktig medan andra inte är det. I sådana situationer ska avdragsgillt belopp bestämmas efter skälig grund.⁵³

2.4.2 Beskattningsgrundande transaktion

Av 1 kap. 1 § ML följer att mervärdesskatt ska betalas i följande situationer:

- i) vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap,
- ii) vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller
- iii) vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

Denna uppsats tar sikte på sådan *omsättning av varor* som framgår av första punkten. Omsättningsbegreppet definieras i 2 kap. 1 § 1 p. ML som att en vara överläts mot ersättning. I mervärdesskattedirektivet används inte begreppet omsättning av varor, utan i stället motsvaras detta av begreppet *leverans av varor*. Detta är ett autonomt begrepp som ska tolkas fristående från nationell civilrätt.⁵⁴ Som framgår i kapitel 3 har EU-domstolen i en rad avgöranden utvecklat och klargjort begreppets innebörd.

Som nämnts ovan är bland annat tandläkarkliniker och banker i princip beskattningsbara personer som kan omfattas av mervärdesskatteplikt. Anledningen till att de allt som oftast inte betalar mervärdesskatt ligger i karaktären hos de tjänster och varor som de erbjuder. Av 3 kap. ML framgår att bland annat banktjänster och tandvård är undantaget från skatteplikt.⁵⁵ Även omsättning av fastigheter och dit tillhörande rättigheter är som huvudregel undantaget. En av anledningarna till dessa undantag är fördelningspolitiska motiv.⁵⁶

2.5 Mervärdesskatten i praktiken

Ovan har en kortfattad redogörelse gjorts avseende de regelverk som omgärdar mervärdesskatterätten. Den läsare som inte sedan tidigare är bevandrad

⁵² Kleerup m.fl. s. 82 f. och 91 ff.

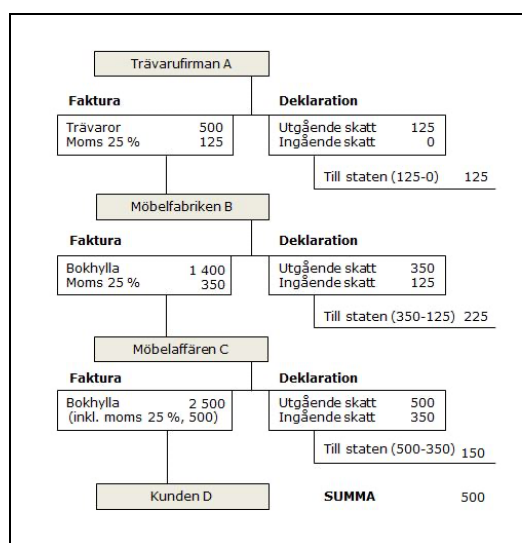
⁵³ Se 8 kap. 13 § ML.

⁵⁴ Se *Safe* och avsnitt 3.3.2.1.

⁵⁵ Se 3 kap. 4 § och 9 § ML.

⁵⁶ Melz och Kristoffersson s. 48.

inom detta område av skatterätten kan emellertid lätt tappa bort sig redan här. Av pedagogiska skäl presenteras därför nedan Skatteverkets skiss över mervärdesskatten kan se ut i praktiken.⁵⁷



Av skissen kan bland annat termerna *utgående* och *ingående skatt* utläsas. Utgående skatt är den som en beskattningsbar person ska redovisa till staten, medan ingående skatt är den som betalas på förvärv hänförliga till verksamheten – exempelvis vid inköp av råmaterial.⁵⁸

I skissen har konsumenten köpt en bokhylla för 2 500 kronor inklusive mervärdesskatt. Då skattesatsen på möbler är 25 procent omfattar priset på bokhyllan 500 kronor i mervärdesskatt.⁵⁹ I egenskap av slutlig konsument – och inte som producent eller distributör – har denne ingen avdragsrätt för erlagd mervärdesskatt, utan transaktionskedjan har nått sitt slut.⁶⁰ Som följer av den högra delen av skissen ska övriga led i transaktionskedjan till Skatteverket deklarerat utgående respektive ingående mervärdesskatt. Skulle det vara så att en beskattningsbar person under en bestämd redovisningsperiod har betalat mer mervärdesskatt till leverantörerna än vad denne tagit ut från kunderna, ska Skatteverket återbetala skillnaden.⁶¹

2.6 Vad spelar det för roll då?

Om beskattningsbara personer kan göra avdrag för erlagd mervärdesskatt och

⁵⁷ Skatteverket, *Mervärdesskattesystemets allmänna uppbyggnad*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.9/322320.html>> (Besökt: 2023-04-09).

⁵⁸ Melz och Kristoffersson s. 23.

⁵⁹ $2\,000 \times 1.25 = 2\,500$.

⁶⁰ Jfr. Henkow s. 22.

⁶¹ Skatteverket, *Mervärdesskattesystemets allmänna uppbyggnad*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.5/322320.html>> (Besökt: 2023-04-09)

den som i slutändan belastas är konsumenten, kanske vissa läsare undrar till vilken nytta företag driver mervärdesskatterättsliga tvister – och hur dessa över huvud taget uppkommer.

Som utgångspunkt är det sant att transaktioner mellan skattskyldiga personer normalt sett får små skatteeffekter oavsett hur en viss mervärdesskatterättslig bestämmelse tolkas. Detta hänger samman med att den enes debitering neutraliseras av den andres avdragsrätt.⁶² Detta till trots krävs noggrannhet vid hanteringen av mervärdesskatt. För att uppnå korrekt beskattning måste den beskattningsbara personen kunna svara på om mervärdesskatt ska faktureras eller inte, vilken skattesats som ska användas och vilken redovisningsperiod transaktionen hör till. Felaktig hantering kan bestraffas med kostnadsränta, förseningsavgifter och skattetillägg.⁶³ Frågan om mervärdesskatterättslig omsättning ägt rum får också betydelse för frågor om avdragsrätt samt var beskattning ska ske.⁶⁴

⁶² Melz och Kristoffersson s. 97.

⁶³ Bokelund Svensson s. 121.

⁶⁴ Henkow s. 57.

3 EU-rätten och mervärdesskatten

3.1 Utgångspunkter

Det första steget mot en unionsrättsligt harmoniserad mervärdesskatterätt togs år 1960 då EU-kommissionen tillsatte tre arbetsgrupper med målet att utreda hur de indirekta skatterna kunde harmoniseras.⁶⁵ Sedan dess har flera såväl primär- som sekundärrättsliga rättsakter antagits för att harmonisera mervärdesskatterätten.⁶⁶ Primärrätten består i huvuddrag av de tre grundfördragen med tillhörande ändringar och tillägg,⁶⁷ och för mervärdesskatterättens del är artikel 113 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, FEUF, av central betydelse.⁶⁸ Denna artikel stadgar att rådet i enhällighet ska anta bestämmelser om harmonisering av bland annat omsättningsskatter, med syfte att säkerställa en välfungerande inre marknad utan snedvriden konkurrens. Det är mot bakgrund av denna artikel som mervärdesskatterätten genom *direktiv* vidare harmoniserats.⁶⁹ Direktiv hör till unionsrättens sekundärrättsliga källor och den för mervärdesskatterätten mest betydelsefulla, unionsrättsliga rättskällan är mervärdesskattedirektivet tillsammans med den rättspraxis som EU-domstolen utvecklat i dess anslutning.⁷⁰

Det för uppsatsens del centrala omsättningsbegreppet motsvaras i mervärdesskattedirektivet av begreppet *leverans av varor*.⁷¹ Begreppet definieras i direktivets artikel 14. I detta kapitel läggs fokus på hur detta begrepp hanterats i EU-domstolens praxis. Därtill presenteras relevanta principer – såsom den om direktivkonform tolkning och den om missbruk av unionsrätten – för att ytterligare redogöra för unionsrättens generella systematik.

3.2 Samspelet med svensk rätt

3.2.1 Normhierarkin

Mot bakgrund av att mervärdesskatterätten i stort bygger på ett unionsrättsligt direktiv, och att Skatteverket i sitt ställningstagande⁷² från år 2019 refererar till ett antal rättsfall från EU-domstolen, är det av intresse att beskriva EU-

⁶⁵ Sonnerby s. 54.

⁶⁶ Sonnerby s. 56 f.

⁶⁷ Sonnerby s. 57.

⁶⁸ Kristoffersson och Rendahl s. 25.

⁶⁹ Henkow s. 15.

⁷⁰ Klerup m.fl. s. 29.

⁷¹ Klerup m.fl. s. 45.

⁷² Skatteverkets ställningstaganden, *Omsättning av vara och leverans*, Dnr. 202 398393-18/111. Se vidare avsnitt 4.4.

rättens ställning inom svensk rätt i allmänhet och svensk mervärdesskatterätt i synnerhet.

Jan Hellner⁷³ har uttalat att de fall där en hierarkisk rättskällelära ställs upp är att betrakta som ”extrema”. Vidare har han uttryckt att i den mån en rättskällelära över huvud taget kan ställas upp ska den betraktas olika utifrån olika rättsområden.⁷⁴ Samtidigt menar Robert Pålsson att det finns en principiell normhierarki inom skatterätten.⁷⁵ Existensen av en sådan har dessutom kallats för en nödvändighet för rättssäkerheten.⁷⁶ På det skatterättsliga området har också Sture Bergström och flera därtill framfört att lagtexten ska tillmätas stor betydelse och är att betrakta som den enskilt viktigaste rättskällan.⁷⁷ Detta hänger ihop med den skatterättsliga *legalitetsprincipen* och kravet på lagstöd vid skatteuttag.⁷⁸

En ytterligare dimension – synnerligen relevant för denna uppsats – uppkommer genom mervärdesskatterättens starka anknytning till EU-rätten. Denna anknytning innebär att även unionsrättsliga rättsakters roll ska beaktas, och att lösningar måste sökas när nationella och unionsrättsliga rättsakter hamnar i konflikt.⁷⁹ Här har EU-domstolen genom målet *Costa mot ENEL*⁸⁰ tydligt gjort uttryck för att unionsrätten ska ges företräde framför nationell rätt. Detta motiveras enligt domstolen med att medlemsstaterna frivilligt, genom att ingå i unionsgemenskapen, har inskränkt sina suveräna rättigheter och bildat ett regelverk som är tillämpligt på staterna och deras medborgare. EU-domstolen har senare i *Internationale Handelsgesellschaft*⁸¹ konstaterat att principen om EU-rättens företräde inte begränsas av nationella grundlagar.⁸²

I de fall nationella lagar strider mot gemenskapsrätten ska de förstnämnda därmed inte tillämpas. Denna princip ska beaktas inte bara av domstolar, utan också av myndigheter.⁸³ Effekten detta får är att även Skatteverket omfattas.⁸⁴

3.2.2 Direktiv

Direktiv hör till den unionsrättsliga sekundärrätten och är bindande avseende det *resultat* som enligt direktivet ska uppnås.⁸⁵ Vad detta innebär är att medlemsstaterna kan utforma den nationella lagstiftningen som de själva önskar,

⁷³ Som förvisso inte var verksam inom skatterätt, men väl inom allmän rättslära.

⁷⁴ Hellner s. 25.

⁷⁵ Pålsson (2018) s. 119

⁷⁶ Yeldham s. 873.

⁷⁷ Bergström s. 3.

⁷⁸ Se avsnitt 4.4.3.3 om legalitetsprincipen och föreskriftskravet.

⁷⁹ Sonnerby s. 60.

⁸⁰ 6/64 *Costa mot ENEL*.

⁸¹ 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*.

⁸² 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft* p. 3.

⁸³ C-198/01 *CIF* p. 49.

⁸⁴ Sonnerby s. 61.

⁸⁵ Artikel 288 FEUF.

så länge det resultat och syfte som framgår av direktivet uppnås. EU-domstolen har uttryckt att det inte nödvändigtvis krävs uttrycklig lagstiftning som helt överensstämmer med ett utfärdat direktiv för att medlemsstaten ska anses ha införlivat direktivet.⁸⁶ Exempelvis kan nationell rättspraxis som är i linje med direktivet räcka för att dess resultat ska anses vara uppfyllt. I så fall fordras ingen lagändring.⁸⁷

Mervärdesskattedirektivet har införlivats i svensk rätt genom ML.⁸⁸ Mot bakgrund av det ovan nämnda spelrummet som medlemsstaterna ges är emellertid inte alla formuleringar i ML identiska med dess motsvarigheter i direktivet.⁸⁹ För att – i de situationer diskrepans mellan nationell rätt och ett direktiv föreligger – tillförsäkra att EU-rätten verkligen ges företräde har EU-domstolen utvecklat *principen om direktivkonform tolkning*.⁹⁰ Detta innebär att nationella bestämmelser ska tolkas i ljuset av EU-rätten.⁹¹ Principen om direktivkonform tolkning bygger i sin tur på den *lojalitetsprincip*⁹² som medlemsstaterna har i förhållande till unionsrätten.⁹³

Vid direktivkonform tolkning är det alltså den nationella rätten och dess ordalydelse som tillämpas, men med beaktande av relevant EU-rätt och dess syfte.⁹⁴ Den direktivkonforma tolkningen ska göras till den skatteskyldiges såväl fördel som nackdel.⁹⁵ Detta betraktas av Sacha Prechal som en, åtminstone i teorin, relativt icke-ingripande åtgärd. I praktiken behöver emellertid inte så alltid vara fallet.⁹⁶ Exempelvis har EU-domstolen i *Marleasing*⁹⁷ uttryckt att tolkningen av nationell rätt i ljuset av ett direktivs ordalydelse och syfte ska göras *i den utsträckning det är möjligt*.⁹⁸ Av *Pfeiffer m.fl.*⁹⁹ framgår också att även de nationella bestämmelser som inte antagits med syfte att införliva ett direktiv ska tolkas direktivkonformt. Den direktivkonforma tolkningen ska alltså tillämpas vid tolkning av hela den nationella rätten.¹⁰⁰

Hur som helst finns en bortre gräns till detta långtgående krav. Av rättsfallet *Kolpinguis*¹⁰¹ framgår att den direktivkonforma tolkningen inte kan sträckas så långt att den inskränker de allmänna rättsprinciper som är del av

⁸⁶ Terra och Kajus s. 86.

⁸⁷ Kristoffersson och Rendahl s. 25 f.

⁸⁸ Melz och Kristoffersson s. 17.

⁸⁹ Det mest relevanta exemplet är ML:s *omsättning av varor* som i direktivet motsvaras av *leverans av varor*, se vidare avsnitt 4.2.

⁹⁰ Se 14/83 Von Colson.

⁹¹ Henkow s. 16 f.

⁹² Se artikel 4.3 FEU.

⁹³ 14/83 Von Colson p. 26.

⁹⁴ Prechal s. 180.

⁹⁵ Kleerup m.fl. s. 30.

⁹⁶ Prechal s. 180.

⁹⁷ C-106/89 *Marleasing*

⁹⁸ C-106/89 *Marleasing* p. 8.

⁹⁹ C-397/01 till C-403/01 *Pfeiffer m.fl.*

¹⁰⁰ C-397/01 till C-403/01 *Pfeiffer m.fl.* p. 115.

¹⁰¹ 80/86 *Kolpinghuis*.

unionsrätten. I rättsfallet nämns särskilt principerna om rättssäkerhet och icke-retroaktivitet.¹⁰² Prechal menar emellertid att domstolens formulering tydligt implicerar att dessa två inte är de enda rättsprinciperna som kan begränsa den direktivkonforma tolkningen. Hon menar också att det är viktigt att ha i åtanke att rättsfallet *Kolpinghuis* rörde rättstillämpning inom straffrätten, och att rättsprinciper kan tolkas olika – och tillmätas olika vikt – inom skilda rättsområden.¹⁰³

Vid direktivkonform tolkning inom mervärdesskatterätten menar Melz och Kristoffersson att den fundamentala *legalitetsprincipen*¹⁰⁴ är en av de principer som sätter gränsen för den direktivkonforma tolkningen.¹⁰⁵ Även tolkningar som går emot nationell lagtext – *contra legem* – beskrivs ofta som exempel på en gräns för hur långt den direktivkonforma tolkningen kan sträckas.¹⁰⁶ Denna begränsning har också bekräftats av EU-domstolen.¹⁰⁷ Vidare menar Ulf Nilsson att även en *unionsrättslig rättssäkerhetsprincip* sannolikt sätter stopp för tolkning som går *contra legem*. Detta innebär att sådan tolkning är omöjlig även i de fall sådant utrymme skulle finnas enligt nationell rätt och enligt nationella tolkningsprinciper.¹⁰⁸

Att nationella bestämmelser i den utsträckning det är möjligt ska tolkas konformt med EU-rätten, samtidigt som en alltför långtgående tolkning kan strida mot fundamentala rättsprinciper, ger upphov till intressanta gränsdragningar.¹⁰⁹ För även om EU-domstolen bekräftat att tolkningar som går emot nationell lagtext inte tillåts – hur förhåller sig den direktivkonforma tolkningen till nationell praxis och förarbeten? Nilsson har angripit frågan med utgångspunkt i att förarbeten och rättspraxis inte är formellt bindande för svenska domstolar.¹¹⁰ Vidare har EU-domstolen i *Björnekulla*¹¹¹ uttalat att direktivkonform tolkning ska tillämpas även om förarbetsuttalanden talar för en motsatt tolkning.¹¹² Nilsson – såväl som Sonnerby och Kristina Ståhl – menar därför att en direktivkonform tolkning i normalfallet både kan och ska göras, även när förarbeten och rättspraxis talar emot detta. I *undantagsfall* menar de tre emellertid att en tolkning i linje med nationell rättspraxis kan gå före en direktivkonform tolkning. Detta mot bakgrund av det stora prejudikatvärdet hos ett HFD-avgörande, och att avsteg från klar och tydlig praxis

¹⁰² 80/86 *Kolpinghuis* p. 13.

¹⁰³ Prechal s. 204 f.

¹⁰⁴ Se avsnitt 4.4.3.3.

¹⁰⁵ Melz och Kristoffersson s. 27.

¹⁰⁶ Henkow s. 18 och Prechal s. 207.

¹⁰⁷ C-212/04 *Adeneler* p. 110.

¹⁰⁸ Nilsson s. 84

¹⁰⁹ Jfr. Prechal s. 208 ff.

¹¹⁰ Nilsson s. 70.

¹¹¹ C-371/02 *Björnekulla*

¹¹² C-371/02 *Björnekulla* p. 13.

från högsta instans kan innebära bristande rättssäkerhet och förutsebarhet för den enskilde.¹¹³

3.2.3 EU-domstolens praxis

Mervärdesskattedirektivet är detaljrikt. Av denna anledning finns endast ett sparsamt utrymme för medlemsstaterna att själva utforma lagstiftningen så att de syften som följer av direktivet träffsäkert möts.¹¹⁴ Trots nämnda detaljriktedom måste innehållet i såväl mervärdesskattedirektivet som ML kompletteras genom utfyllning och tolkning.¹¹⁵ I de fall en underrättsinstans i en medlemsstat är osäker på hur en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet ska tolkas *kan* domstolen begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen. För högsta instans gäller i stället att de *ska* begära förhandsavgörande vid oklarhet kring hur en unionsrättslig rättsakt ska tolkas.¹¹⁶ Att som högsta instans underlåta att begära förhandsavgörande har av HD betraktas som grovt rättegångsfel.¹¹⁷

Förhandsavgöranden från EU-domstolen är bindande för den nationella domstolen avseende tolkningen av en unionsrättslig akt. Det är emellertid den nationella domstolen som har att applicera förhandsavgörandet och dess effekter på den nationella rätten, och sedermera den nationella rätten på de omständigheter som ligger för handen i det aktuella målet.¹¹⁸ EU-domstolen *tolkar* unionsrätten och den nationella domstolen *tillämpar* densamma. Detta innebär att det vid förhandsavgöranden är fråga om kompetensfördelning mellan den nationella domstolen och EU-domstolen.¹¹⁹

Det ovan nämnda har lett till att det från EU-domstolen finns en rikhaltig rättspraxis på det mervärdesskatterättsliga området, där en stor del härrör från förhandsavgöranden på frågor som ställts av nationella domstolar.¹²⁰ Kristoffersson menar att svenska underrätter har en tendens att i högre grad följa EU-domstolens praxis och utveckling på det harmoniserade mervärdesskatteområdet än på andra områden. Underrätterna har lagt stor vikt vid EU-domstolens uttalanden, och om EU-domstolen har kommit med klagande praxis kan detta få till följd att en HFD-dom har förlorat sin betydelse.¹²¹

¹¹³ Jfr. Sonnerby s. 66 f., Nilsson 74 f. och Ståhl s. 74 f.

¹¹⁴ Kristoffersson och Rendahl s. 26.

¹¹⁵ Melz och Kristoffersson s. 26.

¹¹⁶ Se artikel 267 FEUF. Statistik för åren 2016–2020 visar att det är betydligt vanligare att högsta instans begär ett förhandsavgörande än att lägre instans gör det. För vidare läsning vad avser förhandsavgörandens roll i svensk rätt hänvisas läsaren till Ulf Bernitz rapport *Förhandsavgöranden av EU-domstolen 1995–2020*.

¹¹⁷ Högsta domstolens beslut i mål Ö 5978–21.

¹¹⁸ Kristoffersson och Rendahl s. 27 f.

¹¹⁹ Kristoffersson (2011) s. 846.

¹²⁰ Sonnerby s. 59.

¹²¹ Kristoffersson (2011) s. 849.

Vidare menar Kristoffersson att betydelsen av EU-domstolens praxis har ökat i och med HFD 2013 ref. 12, det så kallade *Scania-målet*. Hon menar att domen innebär att EU-domstolens tolkning av mervärdesskattedirektivet ska rymmas inom direktivkonform tolkning och därmed tillämpas i princip utan hänsyn till hur sådan tolkning förhåller sig till nationella rättsprinciper.¹²² Stig von Bahr, tidigare domare i såväl HFD som EU-domstolen, är emellertid inte enig med Kristoffersson. Han menar att de hänvisningar som HFD i målet gjort till EU-domstolens praxis har härletts från primärrätten snarare än genom direktivkonform tolkning, varför Kristofferssons slutsats om den ökande betydelsen av EU-domstolens praxis är felaktig.¹²³

Scania-målet är komplext och både Kristoffersson och von Bahr anser att HFD genom sin dom bidragit till höjda ögonbryn och ökad förvirring. Oavsett vem som kan anses ha rätt i den enskilda diskussionen är det odiskutabelt att EU-domstolens praxis har stort inflytande på svensk rätt. ML ska tolkas direktivkonformt och det är EU-domstolen som genom sin praxis ger riktlinjer för hur mervärdesskattedirektivet ska tolkas. Avvikelser från EU-domstolens praxis vid nationell rättstillämpning skulle också försvåra själva syftet med att harmoniserade mervärdesskatterätten: att säkerställa en välfungerande inre marknad utan snedvriden konkurrens.

3.3 Leverans av varor

3.3.1 Allmänt

Som följer av mervärdesskattedirektivets artikel 2.1 a är ”leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap” föremål för mervärdesskatt. Begreppet *leverans av varor* definieras vidare i direktivets artikel 14. De två definitioner som är relevanta för uppsatsen anges nedan.

Artikel 14.1	Överföringar av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.
Artikel 14.2 b	Faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts.

¹²² Kristoffersson (2014) s. 174.

¹²³ von Bahr s. 864 ff.

Vad beträffar förhållandet mellan ovan nämnda artiklar utgör artikel 14.2 *lex specialis* i förhållande till artikel 14.1. Detta innebär att den ska tillämpas före artikel 14.1.¹²⁴ Som framgår av rättsfallet *Mercedes-Benz*¹²⁵ kan tillämpning av artikel 14.2 b bli aktuell vid exempelvis leasingtransaktioner, och de mervärdesskatterättsliga konsekvenserna kan skilja sig gentemot om artikel 14.1 skulle tillämpas.

Mot bakgrund av att allmän civilrätt inte är harmoniserad inom unionen har olika medlemsstater olika syn på när en äganderättsövergång och leverans av vara äger rum civilrättsligt.¹²⁶ Exempelvis använder Frankrike och Italien kontraktet som avgörande för huruvida egendom har omsatts, medan Nederländerna baserar omsättningen på den faktiska överlåtelsen.¹²⁷ För att undvika att lika transaktioner behandlas olika i olika medlemsstater kan det mervärdesskatterättsliga begreppet leverans av varor inte knytas till exempelvis det sakrättsliga skydd som framgår av nationell rätt.¹²⁸ För att uppnå likformig rättstillämpning inom unionen har EU-domstolen genom sin praxis närmare preciserat vad begreppet leverans av varor innebär, och hur det ska tillämpas av de olika medlemsstaternas domstolar.

3.3.2 Rättspraxis

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

Hur mervärdesskattedirektivets begrepp leverans av varor ska förstås behandlades av EU-domstolen år 1990 i *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*¹²⁹ (hädanefter *Safe*). Den hänskjutande domstolen frågade EU-domstolen om *artikel 5.1 i det sjätte direktivet*¹³⁰ skulle tolkas så, att leverans av varor endast föreligger om det i rättslig mening sker en äganderättsövergång av egendomen i fråga.

EU-domstolen konstaterade i sitt avgörande att det framgår av direktivet att begreppet leverans av varor avser en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Detta innebär att leverans av varor i direktivets mening kan vara för handen även om någon äganderättsövergång inte skett i överensstämmelse med nationell rätt. Domstolen uttryckte att ett sådant synsätt är nödvändigt för att kunna tillfredsställa målsättningen om ett unionsgemensamt system för mervärdesskatt. Skulle nationella, civilrättsliga regler styra

¹²⁴ Terra och Kajus s. 420.

¹²⁵ C-164/16 Mercedes-Benz.

¹²⁶ Kristoffersson och Rendahl s. 52.

¹²⁷ Terra och Kajus s. 411.

¹²⁸ Kleerup m.fl. s. 45

¹²⁹ C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV

¹³⁰ Motsvaras nu av artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet.

skulle också resultaten variera medlemsstaterna emellan, eftersom regler om tidpunkten för äganderättsövergång skiljer sig åt.

Stefan Olsson konstaterar att kärnan i målet är att det unionsrättsliga begreppet leverans av varor ska vara frikopplat från nationell lagstiftning. Samtidigt påpekar han att de omständigheter som var för handen i målet var i det närmaste unika, och att domstolens avgörande därför endast skulle ge begränsad vägledning avseende andra situationer som kan tänkas uppkomma.¹³¹

3.3.2.2 C-185/01 *Auto Lease Holland*

Den argumentation som domstolen förde i *Safe* utvecklades sedan i *Auto Lease Holland*¹³², ett mål som av Karin Norberg och Franciska Pettersén har beskrivits som tämligen förbisett.¹³³ Målet rörde det holländska företaget Auto Lease som leasade motorfordon till sina kunder. Utöver själva leasingen erbjöds kunderna att också teckna avtal för att i Auto Lease:s namn kunna tanka nämnda motorfordon. Leasingtagaren tillhandahölls för detta ändamål ett särskilt kreditkort från ett tyskt kreditföretag där Auto Lease stod som kund.

Twist uppstod vid tysk domstol då Auto Lease ansökt om återbetalning av mervärdesskatt. För att detta skulle beviljas krävdes att företaget kunde betraktas som ägare och sedermera återförsäljare av det bränsle som leasingtagarna köpt med ovan nämnda kreditkort. Auto Lease menade att bränslet levererats från oljebolagen till Auto Lease, för att därefter i ett andra led levereras till leasingtagarna. Den tyska skattemyndigheten ansåg å sin sida att bränsleleveransen skett direkt från oljebolagen till leasingtagarna. Denna skiljelinje föranledde den tyska domstolen att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen avseende tolkningen av mervärdesskattedirektivets artikel 14.1 och definitionen av begreppet leverans av varor.

I målet uttalade EU-domstolen – med hänvisning till *Safe* – att begreppet leverans av varor i artikel 14.1 inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med nationell rätt. I stället hänför sig begreppet till sådana överföringar av materiell egendom som ger mottagaren befogenhet att *faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma*. Med detta synsätt ansåg domstolen att Auto Lease aldrig såsom ägare haft rätt att förfoga över bränslet, trots att bränslet inhandlats med ett kreditkort som stod i Auto Lease:s namn. Domstolen fäste vikt vid att det var leasingtagaren – och inte Auto Lease – som faktiskt köpte bränslet och fritt kunde bestämma kvalitet, kvantitet och inköpstidpunkt. Av denna anledning ansåg domstolen att

¹³¹ Olsson (2002) s. 184.

¹³² C-185/01 *Auto Lease Holland*

¹³³ Norberg och Pettersén s. 2.

bränsleleveransen skett direkt från bränsleföretagen till leasingtagarna och *inte* via Auto Lease.

Norberg och Pettersén menar att målet belyser vikten av att se till det ekonomiska innehållet i en transaktion och att verklig, ekonomisk bestämmanderätt krävs för att betraktas som förvärvare.¹³⁴ Olsson menar att fallet också visar prov på EU-domstolens benägenhet att vid en mervärdesskatterättslig prövning omkvalificera civilrättsligt giltiga förhållanden.¹³⁵

3.3.2.3 C-118/11 Eon Aset Menidjmont

År 2012 föll EU-domstolens dom i *Eon Aset Menidjmont*¹³⁶. Målet rörde det bulgariska bolaget Eon Aset Menidjmonts rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på de avgifter som bolaget betalat avseende leasing av motorfordon. En central fråga för EU-domstolen var huruvida transaktionerna skulle klassificeras som leasingtjänster eller avbetalningsköp.¹³⁷

Domstolen konstaterade inledningsvis att uthyrning av motorfordon som utgångspunkt inte utgör en leverans av vara, utan ett tillhandahållande av en tjänst enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet. När det gäller leasingavtal menade emellertid domstolen att dessa under särskilda omständigheter kan liknas vid ett *förvärv av en anläggningstillgång*, det vill säga ett avbetalningsköp. Domstolen hänvisade, som stöd för detta, till internationell redovisningsstandard om leasingavtal där två olika typer av leasingavtal beskrivs: *operationella* respektive *finansiella*. Medan ett operationellt leasingavtal betraktas som ett vanligt hyresavtal, innebär ett finansiellt leasingavtal att såväl de ekonomiska risker som fördelar som kan knytas till äganderätt övergår till leasingtagaren.

Mot bakgrund av detta uttryckte EU-domstolen att finansiell leasing ska jämföras med förvärv av anläggningstillgång – och därmed leverans av vara i enlighet med artikel 14.1 – i följande två situationer:

- i) leasingavtalet föreskriver att äganderätten övergår till leasingtagaren vid utgången av avtalstiden, eller
- ii) leasingtagaren förfogar över en väsentlig del av äganderätten, genom att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt överförs till leasingtagaren och att det diskonterade sammanlagda beloppet av betalningarna i princip motsvarar varans marknadsvärde.

¹³⁴ Norberg och Pettersén s. 8.

¹³⁵ Olsson (2005) s. 174.

¹³⁶ C-118/11 Eon Aset Menidjmont.

¹³⁷ Carlsson s. 724.

3.3.2.4 C-209/14 NLB Leasing

De riktlinjer för när en leasingtransaktion ska betraktas som en leverans av vara som EU-domstolen uttryckte i *Eon Aset Menidjmont* kom sedan att tillämpas på nytt i *NLB Leasing*¹³⁸. I det nationella målet hade sale and lease-back-transaktioner avseende fastigheter ägt rum och den centrala frågan för den nationella domstolen var om den aktuella leasingtransaktionen utgjorde en leverans av vara eller ett tillhandhållande av tjänst enligt mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolen hänvisade till *Eon Aset Menidjmont* och belyste att operationell leasing – det vill säga vanliga hyresavtal – ska skiljas från finansiell leasing, där det sistnämnda kännetecknas av att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt överförs till leasingtagaren. Därefter upprepade domstolen att leasingtransaktioner ska jämföras med förvärv av anläggningstillgång i de två situationer som presenterades i *Eon Aset Menidjmont*. Martin Jacobsson, Tomas Karlsson och Jesper Öberg menar därför att domstolens resonemang i de två målen – *NLB Leasing* och *Eon Aset Menidjmont* – är helt i linje med varandra och bekräftar domstolens ståndpunkt.¹³⁹

3.3.2.5 C-164/16 Mercedes-Benz

Gränsdragningen mellan tillhandahållande av leasingtjänster och leverans av varor var, likt i ovan nämnda rättsfall, av central betydelse i målet *Mercedes-Benz*¹⁴⁰. Mercedes Benz Financial Services UK är ett brittiskt företag som säljer och leasar motorfordon och för finansiering av fordonen erbjuder tre olika finansieringsalternativ enligt tabellen nedan.

Finansieringsalternativ	Beskrivning	Mervärdesskatterättslig kvalificering
Vanligt hyresavtal: ”Leasing”	Kunden betalar månatliga leasingavgifter. Övergång av äganderätten är helt utesluten.	Tillhandahållande av tjänst enligt artikel 24.1.
Hyrköp: ”Hire purchase”	Månatliga betalningar som i princip motsvarar fordonets totala försäljningspris, inklusive finansieringskostnaden. Vid avtalstidens slut kan	Leverans av varor enligt artikel 14.2 b.

¹³⁸ C-209/14 NLB Leasing.

¹³⁹ Jacobsson, Karlsson och Öberg (2016) s. 463.

¹⁴⁰ C-164/16 Mercedes-Benz.

	en blygsam summa erläggas för att bli ägare till fordonet.	
Hysesavtal med köption: ”Agility”	Månatliga betalningar som totalt motsvarar ungefär 60 procent av fordonets försäljningspris, inklusive finansieringskostnaden. Vid avtals- tidens slut kan kunden erlægga en betalning som motsvarar ungefär 40 procent av fordonets försäljnings- pris för att bli ägare till fordonet.	Inför målet oklart.

Som kan utläsas av tabellen var frågan i målet om alternativet *agility* – i likhet med *leasing* – skulle betraktas som ett tillhandahållande av en tjänst, eller om det i stället – i likhet med *hire purchase* – skulle betraktas som leverans av varor.

Domstolen konstaterade som utgångspunkt att *agility* var att betrakta som finansiell leasing och därmed utgjorde ett substitut för omedelbart förvärv med full äganderätt. Denna kvalificering innebar dock inte per automatik att de riktlinjer som ställts upp och tillämpats i *Eon Aset Menidjmund* och *NLB Leasing* kunde tillämpas även här. Detta berodde enligt domstolen på att transaktionen i *Mercedes-Benz* träffades av mervärdesskattedirektivets artikel 14.2 b – som alltså utgör *lex specialis* – och inte artikel 14.1.¹⁴¹ Enligt domstolen finns en betydande skillnad mellan de två artiklarna. Denna utgörs av att artikel 14.1 definierar leverans av varor som en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Artikel 14.2 b å andra sidan hänför sig – utöver det faktiska överlämnandet av en vara – till en övergång av *äganderätten*. För att leasingavtalet ska betraktas som leverans av vara i enlighet med artikel 14.2 b ställde domstolen upp två rekvisit:

- i) leasingavtalet ska innehålla ett uttryckligt avtalsvillkor beträffande en överföring av äganderätten till varan, och
- ii) det ska tydligt framgå att äganderätten till varan är tänkt att automatiskt övergå till hyrestagaren om avtalet fullgörs på ett normalt sätt fram till avtalstidens slut.

Domstolen menade att äganderätten är tänkt att automatiskt övergå vid avtalstidens slut i de fall leasingtagarens *enda ekonomiskt rationella alternativ* vid leasingperiodens slut är att förvärva varan. Om så är fallet – till exempel

¹⁴¹ I *Safe, Auto Lease Holland, Eon Aset Menidjmund* och *NLB Leasing* och tillämpades och tolkades artikel 14.1. I *Mercedes-Benz* tillämpades istället 14.2 b då de aktuella transaktionerna innebar faktiska överlämnanden av egendom.

för att det inte utgör någon merkostnad att nyttja köptionen – så ska transaktionen redan vid överlämnandet betraktas som leverans av vara i enlighet med artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet.

Mot bakgrund av avgörandet drar Mattias Fri och Ulrika Grefberg slutsatsen att det avgörande för den mervärdesskattesrättsliga kvalificeringen är avtalsvillkoren i leasingavtalet. Vidare ska bedömningen av om det är en leverans av vara göras vid tidpunkten för avtalets undertecknande. Detta innebär att det faktiska utfallet av leasingavtalet – det vill säga om leasingtagaren i slutändan väljer att förvärva varan eller inte – ej ska tillmätas betydelse.¹⁴² Stuart Walsh har också påpekat att alternativet att betala 40 procent vid leasingperiodens slut för att förvärva varan – som var fallet med agility – inte kan anses utgöra det enda ekonomiskt rationella. Däremot ställer han sig frågande till var gränsen går, och vad som gäller om procentsatsen i stället skulle vara exempelvis 20 procent.¹⁴³

3.4 Ett ekonomiskt synsätt

3.4.1 Bakgrund

I en artikel från år 2008 har Norberg och Pettersén redogjort för att de ovan behandlade rättsfallen *Safe* och *Auto Lease Holland* har lett dem till slutsatsen att EU-domstolen kommit att tillämpa ett *ekonomiskt betraktelsesätt*. Med detta menar de att betydelse lagts vid transaktionernas ekonomiska, och inte bara formella, konsekvenser vid bedömningen av vem som såsom ägare förfogar över egendom.¹⁴⁴ Sedan artikelns publicering har EU-domstolen utvecklat sitt ekonomiska synsätt och nu fört mer explicita resonemang kring detta. I de förenade målen *Loyalty Management UK* och *Baxi Group*¹⁴⁵ från år 2010 uttalade domstolen att beaktandet av *den ekonomiska verkligheten* är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet.¹⁴⁶ Sedan dess har resonemangen utvecklats ytterligare i EU-domstolens praxis, i vissa fall även i anslutning till den så kallade *missbruksprincipen*¹⁴⁷.

¹⁴² Fri och Grefberg s. 57 f.

¹⁴³ ‘CJEU issues ruling on VAT status of Mercedes leasing agreement’, <<https://www.accountancydaily.co/cjeu-issues-ruling-vat-status-mercedes-leasing-agreement>>, Accountancy Daily (artikel av Pat Sweet) (Besökt: 2023-04-26).

¹⁴⁴ Norberg och Pettersén (2008) Skattenytt s. 2.

¹⁴⁵ C-53/09 *Loyalty Management UK* och C-55/09 *Baxi Group*.

¹⁴⁶ C-53/09 och C-55/09 punkt 39. Notera att domstolen *inte* tog upp missbruksprincipen i detta fall.

¹⁴⁷ Se avsnitt 3.5.

3.4.2 Den ekonomiska verkligheten

3.4.2.1 C-653/11 Newey

Betydelsen av den ekonomiska verkligheten var central i målet *Newey*¹⁴⁸. Målet handlade om en låneförmedlare, Paul Newey, som bedrev låneförmedlingstjänster från Storbritannien. Dessa tjänster var enligt brittisk rätt undantagna från mervärdesskatt. De reklamtjänster som Newey nyttjade inom ramen för verksamheten var emellertid mervärdesskattepliktiga och effekten blev att den ingående mervärdesskatten som erlades för dessa tjänster inte kunde återfås. Till följd av detta startade Newey ett separat bolag med säte på *Jersey*¹⁴⁹. Då mervärdesskattedirektivet inte är tillämpligt på Jersey kunde Newey omstrukturera sina affärstransaktioner och fördela dem på så vis att ingen mervärdesskatt erlades i Storbritannien.

Frågan i det nationella målet var vem som verkligen tillhandahållit respektive mottagit såväl låneförmedlingstjänster som reklamtjänster: företaget på Jersey eller företaget med säte i Storbritannien. Målet vilandeförklarades och den brittiska domstolen begärde ett förhandsavgörande från EU-domstolen avseende bland annat vilken betydelse ett avtal och dess villkor ska tillmätas när en domstol ska fastställa vem som tillhandahåller en tjänst.

Vad beträffar betydelsen av avtalsvillkor vid bedömningen om en transaktion är skattepliktig påtalade domstolen att det följer av rättspraxis att ett beaktande av *den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten* är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet.¹⁵⁰ Ett exempel på när avtalsvillkoren inte speglar den ekonomiska verkligheten är enligt domstolen vid helt konstlade upplägg. Sådana upplägg kan – om det enda syftet är att uppnå en skattefördel – angripas av missbruksprincipen. Avtalsvillkoren ska i så fall vid den mervärdesskatterättsliga prövningen omkvalificeras. Utgångspunkten ska emellertid enligt domstolen vara att avtalet faktiskt återspeglar transaktionernas ekonomiska och affärsmässiga verklighet. Domstolen uttalade vidare att kravet på ett tillgodeende av rättssäkerheten fordrar att de civilrättsliga avtalsvillkoren ska beaktas vid den mervärdesskatterättsliga bedömningen av vem som är tillhandahållare och mottagare vid en transaktion.

3.4.2.2 C-295/17 MEO

Det portugisiska telekombolaget MEO tillhandahöll tjänster avseende bland annat internet och telefoni, och ingick avtal med sina kunder som omfattade en minsta bundenhetstid. I de fall kunden avbröt avtalet innan den minst

¹⁴⁸ C-653/11 *Newey*

¹⁴⁹ Jersey är en självstyrande kanalö utanför Storbritannien som inte är med i EU.

¹⁵⁰ Domstolen hänvisade till C-53/09 *Loyalty Management UK* och C-55/09 *Baxi Group*.

bundenhetstiden skulle denne betala en viss summa till MEO trots att kunden framöver inte skulle ha tillgång till MEO:s tjänster. MEO menade att denna typ av betalning inte utgjorde ersättning för tillhandahållna tjänster, medan den portugisiska skattemyndigheten var av motsatt åsikt.

I sin dom påtalade EU-domstolen på nytt att ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet är beaktandet av den ekonomiska verkligheten.¹⁵¹ Generaladvokat Juliane Kokott påpekade vidare i sitt förslag till avgörande att tillämpningen av ett ekonomiskt synsätt – snarare än ett strikt, formellt juridiskt synsätt – bäst stämde överens med det syfte som de aktuella avtalen konstruerats utefter.¹⁵² Domstolen bedömde mot bakgrund av detta att betalningen i fråga utgjorde ersättning för tillhandahållna tjänster.

Jacobsson, Karlsson och Öberg menar att det ekonomiska betraktelsesättet från EU-domstolen har varit styrande för målets utgång inte bara i *MEO* utan också i *Vodafone Portugal*¹⁵³, ett fall som i mångt och mycket hade liknande omständigheter som de i *MEO*.¹⁵⁴

3.4.2.3 C-201/18 Mydibel

Målet *Mydibel*¹⁵⁵ rörde det belgiska företaget Mydibel som utförde sale and lease back-transaktioner avseende fastigheter för att förbättra sin likviditet. Transaktionerna var av rent finansiell karaktär och Mydibel behöll hela tiden den ekonomiska äganderätten till fastigheterna. En i målet central fråga var om arrendet och fastighetsleasingen skulle bedömas separat eller tillsammans. Domstolen menade att arrendet och fastighetsleasingen hade ett så nära samband att det vore konstlat att skilja dem åt, varför det i mervärdesskatt-hänseende var fråga om en enda transaktion.¹⁵⁶

I ljuset av domen har Jacobsson, Karlsson och Öberg påpekat att sale and leaseback-transaktioner i normalfallet bedöms vara två transaktioner i mervärdesskatt-hänseende: först en leverans av en vara och sedan ett tillhandahållande av en tjänst genom återhyrningen. Av *Mydibel* framgår emellertid att detta inte gäller utan undantag och att en bedömning måste göras i det enskilda fallet.¹⁵⁷

¹⁵¹ C-295/17 MEO p. 43.

¹⁵² Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-295/17 MEO.

¹⁵³ C-43/19 Vodafone Portugal.

¹⁵⁴ Jacobsson, Karlsson och Öberg (2021) s. 411 ff. Även Vodafone Portugal handlade om ett portugisiskt telekombolag och ersättning som erlades vid förtida uppsägning från kunden.

¹⁵⁵ C-201/18 Mydibel.

¹⁵⁶ Även om domstolen påpekar att det är upp till den nationella domstolen att i det enskilda fallet bedöma om så verkligen är fallet.

¹⁵⁷ Jacobsson, Karlsson och Öberg (2020) s. 428 f.

Vidare har Wim Panis och Charlene Herbain utförligt skrivit om målet och menar att domstolen genom att se till transaktionens ekonomiska verklighet har bekräftat det synsätt som tidigare framgått av bland annat *Newey*. De anser att domstolen har hanterat de rättsliga frågorna *med stöd* av juridiska argument, snarare än att göra en strikt juridisk bedömning av förhållandena.¹⁵⁸ Även om Panis och Herbain generellt ser positivt på appliceringen av ett ekonomiskt synsätt belyser de samtidigt att det innebär att nationella domstolar kan komma att ställas inför svåra gränsdragningar. I *Mydibel* tycks det ha varit centralt för domstolen att transaktionerna vidtagits av *rent* finansiella skäl. Frågan väcks därför hur EU-domstolen hade hanterat ett scenario där transaktionerna inte vore lika endimensionella, exempelvis genom att återhyrningen befunnit sig i gränslandet mellan finansiell och operationell leasing. Hur sådana situationer ska behandlas menar Panis och Herbain fortfarande är oklart.¹⁵⁹

3.5 Missbruksprincipen

3.5.1 Allmänt

I de rättsfall som har presenterats ovan har EU-domstolen lagt vikt vid den ekonomiska verkligheten hos transaktionerna. Detta har i *Newey* – men varken i *MEO* eller *Mydibel* – haft samband med den för EU-rätten fundamentala *missbruksprincipen*. Bakgrunden till principen är tanken om att unionsrätten inte får missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte. Inom skatterätten innebär detta att en transaktion som inte utgör en normal affärstransaktion – utan vidtas endast för att genom missbruk erhålla förmåner från unionsrätten – ska underkännas.¹⁶⁰ Missbruksprincipen är inte definierad i någon unionsrättslig rättsakt utan dess omfattning och tillämpning har vuxit fram genom EU-domstolens ständigt växande praxissamling.¹⁶¹

På det mervärdesskatterättsliga området kom principen att framträda för första gången i *Halifax*¹⁶².¹⁶³ I målet konstaterade EU-domstolen bland annat att missbruksprincipens tillämpningsområde omfattar mervärdesskatterätten. Vidare betonade domstolen att även om unionsrätten inte får missbrukas har den skattskyldige rätt att beakta skattemässiga aspekter vid utformandet av sin verksamhet. Det framgår av domen att förfarandemissbruk är för handen om:

¹⁵⁸ Panis och Herbain s. 788.

¹⁵⁹ Panis och Herbain s. 787.

¹⁶⁰ C-255/02 Halifax p. 69.

¹⁶¹ Terra och Kajus s. 51.

¹⁶² C-255/02 Halifax.

¹⁶³ Kristoffersson och Rendahl s. 35.

- i) transaktionerna får till följd att en skatteförmån uppnås som strider mot ett eller flera syften med direktivet och nationell rätt, och
- ii) det huvudsakliga syftet med den avtalskonstruktion som valts är att uppnå denna skattefördel.

I det fall båda dessa kriterier är uppfyllda ska de relevanta transaktionerna omdefinieras för att skapa den situation som skulle föreligga om missbruket inte ägt rum. Sådan omdefiniering ska emellertid inte gå längre än vad som krävs för att fastställa korrekt uttag av mervärdesskatt och förhindrande av skatteflykt.¹⁶⁴ I *Newey* konstaterade EU-domstolen att det ankom på den nationella domstolen att i ett första led utreda den ekonomiska verkligheten hos transaktionerna, för att sedan i nästa led lägga denna bedömning till grund för om missbruk av unionsrätten föreläggat.¹⁶⁵

3.5.2 Missbruksprincipen i svensk rätt

Att den unionsrättsliga missbruksprincipen är tillämplig i svensk rätt har fastställts genom *Scania-målet*¹⁶⁶. Domstolen konstaterade i målet att EU-domstolen inte ställt något krav på nationell implementering av missbruksprincipen för att den ska anses tillämplig. Vidare menar HFD att tillämpning av principen inte bara ska ses som en möjlighet för de nationella domstolarna, utan snarare som en skyldighet i de fall missbruk är för handen. I målet tillämpade HFD principen med motiveringen att principen *inte motsades* av ML. Robert Pålsson menar att domstolens tillämpning innebar att en vag missbruksprincip fick ta över ML:s klara ordalydelse.¹⁶⁷

Det följer således att möjligheten att tillämpa missbruksprincipen i svensk rätt är bekräftad och att sådan tillämpning ska ses som en skyldighet för att förhindra missbruk av unionsrätten. Missbruksprincipen tar sikte på onormala affärstransaktioner vilket gör att den går hand i hand med den grundläggande tanken om att transaktioners verkliga ekonomiska innebörd ska ligga till grund för beskattningen. Detta samband har också visat sig i *Newey*. Samtidigt finns det fall såsom *MEO* och *Mydibel* där principen om att se till den ekonomiska verkligheten beaktas, utan att för den delen tillämpa missbruksprincipen. Viktigt är därför att inte blanda ihop de båda.

¹⁶⁴ C-103/09 Weald Leasing Ltd och Kristoffersson och Rendahl s. 36.

¹⁶⁵ Den brittiska domstol som begärt förhandsavgörandet valde att återförvisa målet till underinstans. Där gjordes samma bedömning som ungefär tio år tidigare: att avtalsvillkoren de facto speglade verkligheten och att det inte var fråga om missbruk av unionsrätten.

¹⁶⁶ HFD 2013 ref. 12. Fallet togs även upp i avsnitt 3.2.3.

¹⁶⁷ Pålsson (2014) s. 556.

4 Omsättningsbegreppet i svensk rätt

4.1 Bakgrund

Som framgått av föregående kapitel är det inom mervärdesskatterätten centralt att avgöra huruvida leverans av varor i enlighet med mervärdesskattedirektivet har skett eller ej. Detta är en bedömning som kan te sig såväl abstrakt som beroende av omständigheterna i det enskilda fallet.¹⁶⁸ Genom ställningstagandet *Omsättning av vara och leverans* från år 2019 har Skatteverket ämnat klargöra hur det unionsrättsliga begreppet leverans av varor förhåller sig till begreppet *omsättning* i ML. Nedan presenteras de rättsliga utgångspunkter som ställningstagandet stödjer sig på tillsammans med en redogörelse för det svenska omsättningsbegreppet i teori och praktik.

4.2 Mervärdesskattelagen

Mervärdesskattedirektivet har införlivats i svensk rätt genom ML. Någon direkt överföring av begreppet leverans av varor har emellertid inte gjorts. Inte heller dess generella definition – en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar – återfinns i ML. I stället har begreppet leverans av varor ersatts av begreppet *omsättning* i 1 kap. 1 § 1 p. ML.¹⁶⁹ Detta definieras vidare i 2 kap. 1 § 1 p. ML som att en vara överläts mot ersättning. Förhållandet mellan direktivet och ML förtydligas genom tabellen nedan.

	Mervärdesskattedirektivet	Mervärdesskattelagen
Skattepliktig transaktion	Leverans av varor mot ersättning [...]	Omsättning inom landet av varor [...]
Definition	Med leverans av varor avses överföring av <i>rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar</i> (artikel 14.1). Även faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt	Med omsättning av vara förstås att <i>en vara överläts mot ersättning</i> [...]

¹⁶⁸ Eurenus s. 39.

¹⁶⁹ Jfr. Kleerup m.fl. s. 45.

	vilket äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts (artikel 14.2 b).	
--	---	--

Även HFD har kommenterat att det i ML använda begreppet omsättning inte återfinns i mervärdesskattedirektivet och att dess motsvarighet utgörs av begreppet leverans av varor.¹⁷⁰ Denna begreppsmässiga diskrepans kommer emellertid försvinna inom kort. Detta beror på att begreppet omsättning *inte* återfinns i den nya mervärdesskattelag som ska träda i kraft den 1 juli 2023. Omsättningsbegreppet kommer då att ersättas av leverans av varor, som också kommer att definieras helt i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet.¹⁷¹ Bakgrunden till denna förändring är lagstiftarens målsättning om att ML ska närma sig direktivet vad avser terminologi och systematik, för att på så sätt förenkla tolkningen av gällande rätt.¹⁷² Någon substantiell förändring av gällande rätt lär lagändringen dock inte medföra, eftersom omsättningsprövningen redan nu görs utifrån det unionsrättsliga begreppet leverans av varor och EU-domstolens tolkning av begreppet.¹⁷³

Med rådande lagstiftning krävs dock en tillämpning av omsättningsbegreppet i 2 kap. 1 § 1 p. ML. Detta ska tolkas konformt med EU-rätten, och Skatteverket har haft skäl att genom ett ställningstagande närmare utreda frågan om hur begreppet ska tolkas och tillämpas.¹⁷⁴

4.3 Skatteverkets vägledning

Innan Skatteverkets ställningstagande presenteras finns anledning att förklara vad ett sådant egentligen innebär. Enligt Skatteverket är ställningstaganden styrande för myndighetens verksamhet och ger såväl privatpersoner som företag insyn i hur rättsliga frågor betraktas av Skatteverket.¹⁷⁵ Ställningstaganden utgör *allmänna råd* i enlighet med 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725), vilket innebär att de är ”sådana generella rekommendationer om

¹⁷⁰ HFD 2023 ref. 10.

¹⁷¹ Prop. 2022/23:46 s. 17 och 23.

¹⁷² Prop. 2022/23:46 s. 222 f.

¹⁷³ Se till exempel HFD 2023 ref. 10 och redogörelsen i avsnitt 4.5.2.2.

¹⁷⁴ Skatteverkets ställningstaganden, *Omsättning av vara och leverans*. Dnr. 202 398393-18/111.

¹⁷⁵ Skatteverket, *Ställningstaganden*. <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html?year=Alla>> (Besökt: 2023-04-09).

tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende”.¹⁷⁶

Inom ramen för den rättsliga vägledning som Skatteverkets tillhandahåller återfinns också sådana allmänna råd som *inte* klassificeras som ställningstaganden. Detta innebär dock inte enligt Pålsson att någon hierarkisk skillnad mellan ställningstaganden och andra allmänna råd ska anses råda. Vad som däremot betonas av Pålsson är vikten av att hålla tungan rätt i mun vid studerandet av dessa råd. Detta då Skatteverket har en tendens att blanda egna synpunkter med uttalanden som härstammar från HFD:s praxis eller från förarbeten.¹⁷⁷

Även om Skatteverkets allmänna råd inte är bindande, vare sig för myndigheten eller för domstolar, har HFD flera gånger hänvisat till råden i sina domskäl.¹⁷⁸ Särskild följsamhet har visats i förhållande till de schabloner som framgår av Skatteverkets allmänna råd. Pålsson menar dock att det finns starka skäl att anta att inte bara schablonerna, utan de allmänna råden i sin helhet, beaktas vid rättstillämpningen.¹⁷⁹

Utformningen av de allmänna råden har emellertid kritiserats av Svenskt Näringsliv. År 2021 granskade advokatbyrån Svalner, på Svenskt Näringslivs uppdrag, de allmänna råden och drog slutsatsen att Skatteverket inte på ett önskvärt sätt fullföljer den *objektivitetsprincip*¹⁸⁰ som följer av 1 kap. 9 § regeringsformen (1974:152), RF, och 5 § förvaltningslagen (2017:900), FL. Detta grundar sig bland annat i att Skatteverket i vissa fall bortser från kammarrättspraxis, men i andra fall uttryckligen hänvisar till densamma. Hur detta urval av kammarrättspraxis sker framgår inte. Svalner menar därför att Skatteverkets vägledning i viss mån kan betraktas som partisk.¹⁸¹

4.4 Omsättning av vara och leverans – ett ställningstagande från Skatteverket

4.4.1 Utgångspunkter

I ställningstagandet *Omsättning av vara och leverans* från år 2019 har Skatteverket ämnat besvara följande tre mervärdesskatterättsliga frågor:

¹⁷⁶ Pålsson (2018) s. 108.

¹⁷⁷ Pålsson (2018) s. 110 f.

¹⁷⁸ Pålsson (2018) s. 105 och 112.

¹⁷⁹ Pålsson (2018) s. 112 f.

¹⁸⁰ Objektivitetsprincipen innebär att domstolar och förvaltningsmyndigheter – där inbegripet Skatteverket – ska iaktta saklighet och opartiskhet. Principen syftar till att garantera att uttag av skatt är korrekta och rättvisa. Se Höglund s. 31 ff.

¹⁸¹ Svalner, *Skatteverkets förhållningssätt till kammarrättspraxis* s. 21 ff.

- i) Hur ska begreppen omsättning av vara och leverans i ML tolkas?
- ii) Vilken betydelse har den svenska civilrätten vid bedömning om det är omsättning av vara och leverans mervärdesskatterättsligt?
- iii) I vilka fall ska säkerhetsöverlåtelser, avbetalningsköp och olika leasingavtal ses som omsättning av vara?

Skatteverkets svar på dessa frågor behandlas nedan.

4.4.2 Tolkning av omsättning av vara och leverans

Den första frågan besvaras av Skatteverket med att begreppet *omsättning av vara* som följer av 1 kap. 1 § 1 p. ML innefattar alla överföringar som enligt mervärdesskattedirektivets artikel 14.1 och 14.2 b utgör *leverans av varor*, när detta sker mot ersättning.¹⁸² Detta får till följd att den praxis som EU-domstolen utvecklat i anknytning till nämnda artiklar blir relevant vid tolkning av omsättningsbegreppet i ML.¹⁸³

Begreppet *leverans*, som används bland annat i 1 kap. 3 § ML, är avgörande för *när* beskattning ska ske. Skatteverket menar att begreppet har samma innebörd som leverans av varor i mervärdesskattedirektivet. Därmed inträffar omsättning av vara och leverans vid samma tidpunkt.¹⁸⁴ Att leveransbegreppet i ML fullt ut täcks av omsättningsbegreppet innebär att det för denna uppsats del räcker att analysera det sistnämnda.

4.4.3 Civilrättens betydelse

4.4.3.1 Bakgrund

Sambandet mellan skatterätt och civilrätt är en sedan länge återkommande fråga som behandlats i skatterättslig doktrin. Diskussionen har i huvudsak haft sin utgångspunkt i det inkomstskatterättsliga, medan mervärdesskatterättens förhållande till civilrätten har analyserats i desto mindre utsträckning.¹⁸⁵

Vad gäller civilrättens betydelse vid frågan om mervärdesskatterättslig omsättning ägt rum konstaterar Skatteverket i sitt ställningstagande att frågan om rätten att såsom ägare förfoga över en vara har övergått ska besvaras utifrån

¹⁸² Kravet på att ersättning för varan ska utgå har av Henkow beskrivits som en fundamental komponent i det mervärdesskatterättsliga systemet. Om en leverans inte kan knytas till en betalning ska inte mervärdesskatt utgå. Se Henkow s. 55 f.

¹⁸³ Skatteverket hänvisar till Safe, Eon Aset Menidjmund och NLB Leasing avseende tolkningen av artikel 14.1 och Mercedes-Benz avseende tolkningen av artikel 14.2 b. Rättsfallen har behandlats i kapitel 3.

¹⁸⁴ Jfr. vidare avsnitt 4.5.2 om tidpunkten för omsättning.

¹⁸⁵ Melz s. 281.

en transaktions *verkliga innebörd*. Detta innebär enligt Skatteverket att civilrättsliga förhållanden *kan* få betydelse vid bedömningen, men måste inte vara avgörande. Anledningen till detta är att den ekonomiska innebörden av en transaktion normalt sett – men inte nödvändigtvis alltid – är densamma som den juridiska.

Det aktuella ställningstagandet ersätter ett tidigare ställningstagande från år 2007 där Skatteverket i stället var av åsikten att civilrättsliga förhållanden helt skulle bortses från vid den mervärdesskatterättsliga omsättningsprövningen.¹⁸⁶ Civilrätten tycks därför ges en större roll nu, även om det inte är helt klart just hur stor den är.

4.4.3.2 *Verklig innebörd*

Att en rättshandling ska bedömas utifrån sin verkliga ekonomiska innebörd är inget nytt synsätt. Inom ramen för diskussionen om skatterättens förhållande till civilrätten har just begreppet *verklig innebörd* länge spelat en central roll, inte minst sedan *Flygplansleasingsmålen*¹⁸⁷ avgjordes år 1998. Diskussionen om verklig innebörd är lång och har sin grund i den inkomstskatterättsliga sfären snarare än den mervärdesskatterättsliga. Kristoffersson har emellertid konstaterat att transaktioners verkliga innebörd ska beaktas även inom mervärdesskatterätten.¹⁸⁸ Denna slutsats tycks hon emellertid dra utifrån praxis från EU-domstolen snarare än inhemsk doktrin.

Kontentan av doktrinen om verklig innebörd är att det ska finnas möjlighet att bortse från civilrättsligt giltiga rättshandlingar i de fall rättshandlingens civilrättsliga innebörd inte stämmer överens med rättshandlingens verkliga innebörd. Genom att se till rättshandlingens verkliga innebörd kan därmed korrekt beskattning uppnås.¹⁸⁹ Beaktande av den verkliga innebörden ska göras till den skattskyldiges såväl fördel som nackdel.¹⁹⁰

4.4.3.3 *Legalitetsprincipen*

I sammanhanget förtjänar även *legalitetsprincipen* att nämnas. Den skatterättsliga legalitetsprincipen brukar betecknas som *nullum tributum sine lege* – ingen skatt utan lag.¹⁹¹ Syftet med principen är att skydda den enskilde från godtyckliga ingrepp från staten och har av bland andra Anders Hultqvist

¹⁸⁶ Skatteverkets ställningstaganden, *Begreppen omsättning och leverans m.m.* Dnr. 131 723791-07/111.

¹⁸⁷ RÅ 1998 ref. 58 I-III.

¹⁸⁸ Kristoffersson (2018). Hon hänvisar bland annat till Newey som har behandlats i avsnitt 3.4.2.1.

¹⁸⁹ Jfr. Burmeister s. 19 ff.

¹⁹⁰ Burmeister s. 290 f.

¹⁹¹ Hultqvist (1995) s. 5.

ansetts vara grundlagsfäst.¹⁹² Vidare skriver Roger Persson Österman att legalitetsprincipens viktigaste funktion är att skapa *förutsebarhet* för den enskilde.¹⁹³

När domstolar tolkar en transaktions verkliga innebörd i stället för dess civilrättsliga sker en omkvalificering som sedan läggs till grund för beskattningen. Det är enligt mig ett rimligt antagande att sådan omkvalificering inte alltid är förväntad och förutsedd av den skattskyldige. Av denna anledning kan också frågan väckas hur långtgående omkvalificeringar som kan göras utan att det strider mot legalitetsprincipen.¹⁹⁴

4.4.4 Avbetalningsköp, leasingtransaktioner och säkerhetsöverlåtelser

4.4.4.1 Avbetalningsköp

Vad gäller avbetalningsköp konstaterar Skatteverket i sitt ställningstagande att dessa kan utformas såväl med som utan *äganderättsförbehåll*¹⁹⁵. Förekomsten av dessa ska emellertid inte påverka den mervärdesskatterättsliga bedömningen, utan transaktioner om avbetalningsköp är alltid att jämföras med omsättning. Det innebär att alla avbetalningsköp ska betraktas som vanliga köp och att skattskyldigheten för hela beskattningsunderlaget inträder redan vid tidpunkten för leverans. Den mervärdesskatterättsliga hanteringen av avbetalningsköp är därmed förhållandevis enkel. Vad som däremot kan vålla problem är gränsdragningen mot leasingtransaktioner, vilka kan komma att behandlas annorlunda.

4.4.4.2 Leasingtransaktioner

Beträffande leasingtransaktioner identifierar Skatteverket likt EU-domstolen två sorters leasing: operationell och finansiell. Skatteverket definierar operationell leasing som ett ”vanligt hyresavtal” där uthyraren behåller de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandeskap. Sådan leasing betraktas som ett tillhandahållande av en tjänst. Då tjänsten tillhandahålls successivt under uthyrningsperioden ska också mervärdesskatt betalas successivt.

Finansiell leasing å andra sidan är mer lik avbetalningsköp och kännetecknas av att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt överförs till leasingtagaren. Martin Carlsson har kommenterat att

¹⁹² Hultqvist (1995) s. 73 och 113.

¹⁹³ Persson Österman (2022) s. 485.

¹⁹⁴ Jfr. Persson Österman (2013) s. 809.

¹⁹⁵ Vid avbetalningsköp med äganderättsförbehåll har säljaren rätt att häva köpet och ta tillbaka egendomen om köparen inte uppfyller sina förpliktelser enligt avtalet, exempelvis genom uteblivna betalningar.

gränsdragningen mellan leasing och avbetalningsköp kan få mervärdesskatte-terättsliga konsekvenser för såväl omsättningsland som tidpunkt för beskattning.¹⁹⁶ Skatteverket hänvisar i förhållande till finansiell leasing till de riktlinjer som EU-domstolen ställt upp i *Eon Aset Menidjunt*, *NLB Leasing* och *Mercedes-Benz*. Särskilt fokus riktas mot det sistnämnda rättsfallet och leasing i förhållande till artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet.¹⁹⁷ Mot bakgrund av just *Mercedes-Benz* konkluderar Skatteverket i sitt ställningstagande att avtal om finansiell leasing ska jämföras med omsättning av vara när det vid *avtalets undertecknande* framstår som uppenbart att avtalet faktiskt innebär att det är fråga om en omsättning av vara. Skattskyldigheten inträder då för hela beskattningsunderlaget redan vid leveransen, precis som är fallet vid avbetalningsköp. Så är enligt Skatteverket fallet i följande två situationer:

- i) 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
- ii) det finns en köpoption 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.

Ett exempel på när det enda ekonomiskt rationella alternativet är att överta varan är enligt Skatteverket när det enligt avtalet finns möjlighet att vid leasingavtalets utgång förvärva tillgången för 5 procent av dess förmodade marknadsvärde. En sådan leasingtransaktion ska därför betraktas som skattepliktig omsättning där full mervärdesbeskattning utgår redan vid leveransen.

Carlsson ställer sig kritisk till formuleringen i Skatteverkets exempel och menar att det är oklart om 5 procent av det beräknade marknadsvärdet ska betraktas som en övre gräns eller inte. Vidare menar han, till skillnad från Skatteverket, att i de fall leasingtagaren har som alternativ att vid leasingperiodens slut anvisa en annan köpare ska transaktionen inte betraktas som omsättning redan vid leveransen. Han menar att en sådan bedömning står i strid med EU-domstolens bedömning i *Mercedes-Benz* och konstaterandet om att artikel 14.2 b till skillnad från artikel 14.1 hänför sig till en övergång av *äganderätten*. Carlsson menar att äganderätten inte övergår till leasingtagaren vid leveranstidpunkten i de fall denne har som alternativ att anvisa en annan köpare vid leasingperiodens slut, och att det därför inte kan betraktas som omsättning redan vid leveranstidpunkten. I stället kan det i dessa situationer vara fråga

¹⁹⁶ Carlsson s. 723. Jfr. också med gränsdragningen mellan hire purchase och agility i *Mercedes-Benz*.

¹⁹⁷ Se avsnitt 3.2.3.3 och 3.2.3.4.

om två tillhandahållanden: först leasing till leasingtagaren följt av varuförsäljning till tredje man.¹⁹⁸

4.4.4.3 Säkerhetsöverlåtelse

Säkerhetsöverlåtelse beskrivs av Skatteverket som att en gäldenär överlåter egendom till en fordringsägare som säkerhet för en betalningsskyldighet, utan att besittningsrätten till egendomen övergår. Detta innebär att egendomen fortsatt kan användas av gäldenären även efter att säkerhetsöverlåtelsern ägt rum. Överlåtelsern är tillfällig och äganderätten till egendomen ska återgå till gäldenären när fordran till fullo är betald.¹⁹⁹ Syftet med säkerhetsöverlåtelse kan dels vara att gäldenären inte kan avvara sin egendom, dels att kreditgivaren inte önskar att förvara den egendom som transaktionen omfattar.²⁰⁰

4.4.4.3.1 SRN 46–07/I

För att besvara frågan om säkerhetsöverlåtelse ska jämföras med omsättning hänvisar Skatteverket i ställningstagandet till ett avgörande från *Skatterättsnämnden*.²⁰¹ Nämnden har i detta mål från år 2008 behandlat just en säkerhetsöverlåtelser och huruvida transaktionen omfattas av mervärdesskattesystemet eller ej. I målet hade en bank lämnat en kredit till ett bolag och som säkerhet för krediten ingicks ett avtal om lösöre köp – en säkerhetsöverlåtelser. Egendomen som omfattades av avtalet skulle kvarbli hos bolaget och syftet med säkerhetsöverlåtelsern var att ge banken sakrättsligt skydd. Av avtalet framgick att banken tillät att egendomen stannade kvar hos bolaget och att bolaget hade rätt att bruka egendomen utan extra kostnad. Då bolaget infriat samtliga förpliktelser enligt skuldebrevet – det vill säga betalat fordringen – skulle äganderätten till egendomen återgå till bolaget.

Den för Skatterättsnämnden centrala frågan var om transaktionerna omfattades av mervärdesskattesystemet. Skatteverket menade att så var fallet och att detta fick till följd att skattskyldighet gällde för både försäljningen av egendomen från bolaget till banken, och för tillhandahållandet från banken till bolaget.

I sin bedömning tog Skatterättsnämnden 2 kap. 1 § 1 p. ML som utgångspunkt, det vill säga definitionen av omsättningsbegreppet som att en vara överlåts mot ersättning. Nämnden gick därefter vidare med att bestämmelsen

¹⁹⁸ Carlsson s. 728 ff.

¹⁹⁹ Skatteverkets ställningstaganden, *Omsättning av vara och leverans*. Dnr. 202 398393-18/111.

²⁰⁰ Lindsoug s. 315.

²⁰¹ SRN 46–07/I. Skatterättsnämnden är ansvarig myndighet för förhandsbesked inom skattefrågor och deras främsta uppgift är att lösa skatterättsliga frågor och bidra till förutsebarhet inom skatterätten. Avgöranden kan överklagas direkt till HFD. Meddelade förhandsbesked verkar prejudicerade gentemot andra skattskyldiga.

ska tolkas i ljuset av EU-rätten, och att omsättning därför ska förstås som en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Som exempel på en relevant faktor vid bedömningen av vem som såsom ägare förfogar över en vara hänvisade nämnden till ett uttalande från generaladvokat Juliane Kokott i *EMAG Handel Eder OHG*²⁰². Kokott uttalade där att rätten att göra vad man vill med en vara – såsom att till exempel avyttra densamma – är exempel på när en person faktiskt såsom ägare förfogar över egendom.²⁰³ Vidare hänvisade nämnden till ett uttalande från generaladvokat Philippe Léger i *Auto Lease Holland*, där ett ekonomiskt snarare än strikt juridiskt synsätt förordades vid tillämpningen av begreppet leverans av varor. Detta för att på ett adekvat sätt nå direktivets mål och syften.²⁰⁴

Applicerat på det aktuella fallet gjorde nämnden bedömningen att avtalsvillkoren mellan bolaget och banken innebar att banken *inte* fritt kunde överlåta egendomen eller hyra ut den. Nämnden påpekade också att banken vid händelse av att bolaget inte återbetalar fordringen inte kunde behålla egendomen hur som helst. I stället skulle banken i ett sådant scenario inta en roll likt en pantavare, med skyldighet att sälja egendomen och redovisa eventuellt överskott till bolaget.

Mot denna bakgrund ansåg nämnden att *den verkliga innebörden* av det mellan parterna ingångna avtalet var att det var det säljande bolaget – inte den förvärvande banken – som såsom ägare förfogade över egendomen. Omsättning ansågs därmed inte föreligga och transaktionerna medförde ingen mervärdesskatteplikt.

4.4.4.3.2 HFD 2022 ref. 29

Sedan Skatteverkets ställningstagande publicerades har nu ett mål avseende mervärdesskatt och säkerhetsöverlåtelser prövats i högsta instans.²⁰⁵ I målet hade ett bolag ingått ett avtal om lösöre köp med en kreditgivare. Avtalet avsåg 35 järnvägsvagnar och hade de generella karaktärsdragen av en säkerhetsöverlåtelse. Efter avtalets ingång överläts hela låntagarens verksamhet till ett annat bolag. De rättigheter och förpliktelser som var hänförliga till lösöre köpet togs över av det förvärvande bolaget. Det förvärvande bolaget försattes därefter i konkurs. Vid denna tidpunkt var järnvägsvagnarnas värde lägre än vad som återstod att betala av lånet. Konkursboet meddelade därför kreditgivaren att det inte ämnade att inträda i lösöre köpsavtalet.

Skatteverket menade att det konkursförsatta bolaget hade haft förfoganderätt över de 35 järnvägsvagnarna vid konkursutbrottet och att konkursboets beslut

²⁰² C-245/04 EMAG Handel Eder OHG.

²⁰³ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-245/04 EMAG Handel Eder OHG.

²⁰⁴ Förslag till avgörande av generaladvokat Léger i mål 185/01 Auto Lease Holland.

²⁰⁵ HFD 2022 ref. 29.

att inte inträda i lösöresköpsavtalet därmed utgjorde omsättning av järnvägs-vagnarna.

HFD konstaterade i målet att ett krav för att järnvägsvagnarna ska ha ansetts omsatta är att konkursboet kunnat förfoga över dem såsom ägare. För detta krävs i sin tur att vagnarna ingått i konkursboet och kunnat utmätas för det konkursförsatta bolagets skulder. Då det i målet var ostridigt att kreditgivaren haft separationsrätt till vagnarna har de inte kunnat bli föremål för utmätning, och därmed inte ingått i konkursboet. Vagnarna kunde därför inte omsättas av konkursboet. Skatteverkets överklagade avslogs därmed, och konkursboet beskattades inte för utgående mervärdesskatt.

4.5 Bortom ställningstagandet

Skatteverket har i ställningstagandet uttryckligen valt att fokusera på avbetalningsköp, leasingtransaktioner och säkerhetsöverlåtelser förhållande till omsättningsbegreppet. Detta innebär emellertid inte att det endast är dessa tre situationer som kan föranleda tolkningsfrågor och gränsdragningar i förhållande till begreppet. Vid såväl hantering av sale and leaseback-transaktioner som bestämmande av skattskyldighetens inträde och upphörande kan de frågor som behandlats ovan bli aktuella.

4.5.1 Sale and leaseback

Ett upplägg som inte uttryckligen behandlas i ställningstagandet men som har mycket gemensamt med säkerhetsöverlåtelser är *sale and leaseback*. Som namnet antyder handlar det om att en tillgång säljs för att i princip omgående leasas tillbaka. Skillnaden gentemot en säkerhetsöverlåtelse är att huvudsyftet med sale and leaseback typiskt sett är att finansiera säljarens affärsverksamhet och inte att skapa en säkerhet för kreditgivarens fordran. Likt säkerhetsöverlåtelser kvarstannar egendomen under hela transaktionen i det avyttrande bolagets besittning även vid sale and leaseback. Egendomen återförvärvas inte sällan vid leasingperiodens slut.²⁰⁶ Det mervärdesskatterättsliga omsättningsbegreppet i förhållande till sale and leaseback-transaktioner har behandlats i två kammarrättsavgöranden från år 1999.²⁰⁷

4.5.1.1 KRNS mål nr 4854–1998 och 4945–1998

Omständigheterna i målet var följande. Ett koncernbolag hade till uppgift att

²⁰⁶ Lindsoug 323 f. och Adlercreutz & Pfannenstill s. 186 f

²⁰⁷ Värt att påpeka är att Skatteverket sedan 2015 inte längre hänvisar till domarna i sina allmänna råd. Tidigare återfanns de i Skatteverkets rättsliga vägledning, *Varor*. <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.16/322323.html>>. Som framgått av avsnitt 4.3 är det inte alltid självklart varför Skatteverket hänvisar respektive inte hänvisar till kammarrättspraxis.

äga och strukturera koncernens bilpark. Bolaget förvärvade 101 bilar från andra koncernbolag genom en sale and leaseback-transaktion. För att registreras som ägare till bilarna insände bolaget handlingar till bilregistret.

Skattemyndigheten menade att bolaget, mot bakgrund av att bilarna inte fysiskt förflyttades utan blev kvar på respektive orter, inte hade någon definitiv äganderätt till bilarna. Myndigheten hävdade att den sale and leaseback-transaktion som genomförts var av en uppenbart konstlad karaktär och att bolaget därför skulle nekats avdrag med hänvisning till *Flygplansleasingmålen* och doktrinen om verklig innebörd.

För att besvara frågan om vem som såsom ägare förfogade över fordonen tog domstolen parternas avtal som utgångspunkt, med motiveringen att detta är centralt inom köprätten. Avtalet stipulerade att de säljande koncernbolagen inte hade rätt att överlåta, pantsätta eller på annat sätt rättsligen belasta de fordon som de sedermera leasade tillbaka. Fordonen skulle också registreras i det centrala bilregistret med det köpande koncernbolaget som registrerad ägare. Detta innebar enligt domstolen att avtalen gav de primära äganderättsfunktioner till det köpande bolaget och att transaktionerna därför skulle anses utgöra omsättning i mervärdesskatterättslig mening, trots att fordonen inte fysiskt förflyttats.

4.5.1.2 KRNS mål nr 6450–1998 och 6451–1998

Även detta mål rörde koncernintern sale and leaseback avseende fordon. Ledningen i Telia AB beslutade att ett antal bilar skulle säljas till dotterbolaget Telecredit AB för att sedan hyras tillbaka. Enligt avtalet övergick äganderätten till fordonen den 1 april 1995 från Telia AB till Telecredit AB, och fordonen leasades tillbaka från och med samma datum. Någon fysisk förflyttning av bilarna skedde inte, utan bilarna ”avlämnades” genom själva avtalet. Enligt avtalet var det köparen Telecredit AB som från och med leveransdagen hade rätten att försälja och pantsätta fordonen.

I länsrätten konstaterade domstolen att det civilrättsliga förhållandet ska läggas till grund vid den skatterättsliga bedömningen av om överföring av äganderätten och att något krav på separationsrättslig leverans inte ställs. Länsrätten fann därför att fordonen levererats och förvärvats av Telecredit AB och att omsättning ägt rum. Skattemyndigheten överklagade till kammarrätten men domstolen menade att inget som anförts fordrade att domen skulle ändras. Länsrättens dom fastställdes därmed.

4.5.2 Tidpunkt för omsättning och leverans av varor

4.5.2.1 HFD 2015 not. 64

Även i fall där det står klart att en mervärdesskattepliktig transaktion ägt rum

kan frågan om tidpunkten för dess inträde vara av relevans. Så var fallet i HFD 2015 not. 64.²⁰⁸ Målet gällde ett överklagat förhandsbesked och handlade om ett svenskt bolag som importerat varor från bolag i andra EU-länder. Varorna levererades till ett lager beläget i Sverige och såldes därefter vidare till bolagets slutkunder via en internetbaserad affär. Frågan i målet var om varorna skulle anses levererade när produkterna ankommer till lagret i Sverige, eller först när slutkunden beställer varorna. Denna bedömning gjordes med stöd av artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet och den praxis som presenterats i kapitel 3.

I Skatterättsnämnden konstaterades att det förhållande som rådde mellan det svenska bolaget och dess leverantörer var att likställda med *konsignation*. Detta definieras som ett avtalsförhållande enligt vilket en leverantör deponerar varor hos någon, med rätt för denne att förvärva varorna. Sådant förvärv sker normalt i anslutning till att förvärvaren säljer varorna vidare till tredje man.

Mot bakgrund av att det var leverantören som stod risken att varorna inte skulle säljas till en slutkund – eller skulle komma att säljas med förlust – samt att bolagets rådighet över varorna var inskränkt fram tills vidareförsäljningen ansåg Skatterättsnämnden att skattskyldighet för bolaget inträdde först när en slutkund beställt en vara. Det var först då som bolaget fick befogenhet att såsom ägare förfoga över varan, och den ekonomiska risken gick över från leverantören till bolaget.

HFD förde inga egna resonemang i domen, utan konstaterade enbart att man gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden. Nämndens avgörande fastställdes därmed.

4.5.2.2 HFD 2023 ref. 10

I februari 2023 meddelandes dom i målet HFD 2023 ref. 10. Likt HFD 2015 not. 64 var detta ett överklagat förhandsbesked. Målet rörde ett bolag som bedrev byggrorelse och ingick köpe- och entreprenadavtal med kunder avseende byggnation och färdigställande av bostäder. Vid avtalets ingående betalade kunderna en viss summa av köpeskillingen och fyra månader före tillträde skulle 10 procent av den totala köpeskillingen vara erlagd. Resterande 90 procent betalades på tillträdesdagen.

Frågan i målet var när skattskyldighet upphör avseende uttag av tjänster som tillförs ägarlägenhetsfastigheter som utgör lagertillgångar i en byggnadsrorelse och som avyttras successivt. Alternativen var antingen vid tidpunkten

²⁰⁸ Målet behandlade *unionsinterna förvärv* som regleras i 2 a kap. ML. Begreppet *omsättning* används inte inom ramen för unionsinterna förvärv. Likväl var den centrala frågan i målet att avgöra när leverans av varor i enlighet med mervärdesskattedirektivet ägt rum och bedömningen gjordes utifrån samma parametrar som övrig presenterad praxis

för avtalets ingående eller vid tillträdesdagen. HFD konstaterade att frågan om när skattskyldighet upphör grundar sig i när mervärdesskatterättslig omsättning äger rum, och att denna fråga precis som i HFD 2015 not. 64 ska besvaras mot bakgrund av artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis på området.

Domstolen konstaterade att behörigheten att rättsligt förfoga över ägarlägenhetsfastigheten är begränsad för köparen fram till tillträdesdagen genom att denne inte får sälja lägenheten innan dess. Inte heller kan köparen ansöka om lagfart på förvärvet av fastigheten eller upplåta panträtt i den innan köpebrevet har utfärdats. Av dessa anledningar menade domstolen att det är först på tillträdesdagen som de väsentliga fördelar som förknippas med äganderätten överförs till köparen och denne såsom ägare kan förfoga över den förvärvade egendomen. Det är därmed vid tillträdesdagen som leverans i mervärdesskattedirektivets mening sker. Skattskyldigheten för uttag ur verksamheten upphör därmed på tillträdesdagen.

Värt att notera är att Skatterättsnämnden – trots att de också tog avstamp i EU-rätten – var av motsatt åsikt, liksom två av fem justitieråd i HFD. De skiljaktiga menade att väsentliga fördelar och risker som förknippas med äganderätten överförs redan när avtalet ingås. Detta baserade de på att det är köparen som från denna tidpunkt står risken för eventuella prisfall men som samtidigt får förmånen av en eventuell värdeökning under samma tid. De faktiska förhållandena innebär vidare att äganderättsövergången civilrättsligt äger rum i och med köpekontraktet.

Mot bakgrund av domen konstaterar Linnea Jacobsen att det är EU-rätten snarare än jordabalkens regler som styr tidpunkten vid vilken en köpare i mervärdesskatterättslig mening ska anses bli ägare av en fastighet. Hon menar också att det inte går att utläsa från domen att denna tidpunkt nödvändigtvis alltid skulle vara vid tillträdesdagen. I stället menar hon att avtalsinnehållet kan spela roll för bedömningen. Exakt hur stor roll avtalsvillkoren spelar är emellertid inte helt klart. Sammantaget menar hon att rättsläget skapar både både möjligheter och svårigheter, exempelvis när det gäller att bedöma om arbete i samband med projektutveckling ska anses ske på säljarens eller köparens fastighet.²⁰⁹ Domen har också fått till följd att Skatteverket slutar tillämpa ett tidigare ställningstagande, som nu anses stå i strid med utgången i målet.²¹⁰

²⁰⁹ Linnea Jacobsen, 'HFD-dom om momsmässig uttagsbeskattning vid byggnation i egen regi' <https://www.ey.com/sv_se/tax/hfd-dom-om-momsmassig-uttagsbeskattning-vid-byggnation-i-egen-regi> (Besökt: 2023-04-10)

²¹⁰ Skatteverkets ställningstaganden, *Ställningstagande "Redovisning av mervärdesskatt vid byggnation som påbörjas i egen regi men som avslutas som entreprenad"* ska inte tillämpas. Dnr. 8–2256951.

5 Analys

För att åstadkomma korrekt mervärdesbeskattning räcker inte att se till de nationella rättskällorna. I stället måste nationell rätt i form av ML tolkas mot bakgrund av det EU-rättsliga mervärdesskattedirektivet. Detta sker genom principen om direktivkonform tolkning, vars räckvidd är omfattande. Principen innebär bland annat att alla svenska mervärdesskatterättsliga bestämmelser ska tolkas i ljuset av EU-rätten – oavsett om de införts med anledning av direktivet eller ej. En yttre gräns för den direktivkonforma tolkningen finns emellertid, även om det inte är hugget i sten exakt var den går. Legalitetsprincipen – och där inbegripet kravet på förutsebarhet – tycks åtminstone i doktrin anses vara en faktor som kan begränsa den direktivkonforma tolkningen.

Vad gäller det mervärdesskatterättsliga omsättningsbegreppet följer det av såväl Skatteverkets ställningstagande som rättsfall från HFD att EU-domstolens tolkning av mervärdesskattedirektivet är avgörande. Detta följer naturligt eftersom EU-domstolen tolkar EU-rätten, och nationella domstolar vid osäkerhet kring EU-rätten kan vara förpliktigade att inhämta förhandsavgöranden. Exakt vilket rättskällevärde som EU-domstolens praxis ska ges tycks Kristoffersson och von Bahr vara oense kring, men deras meningsskiljaktighet är enligt mig av mindre betydelse för denna uppsats. Den relevanta slutsatsen som kan dras är att EU-domstolens praxis i praktiken tillmäts stor vikt av såväl Skatteverket som de nationella domstolarna. Detta sker enligt Kristoffersson i sådan grad att underrätter har en tendens att tillämpa senare tillkommen EU-praxis framför praxis från HFD.

Medan omsättning av vara ges en (1) definition i ML har dess unionsrättsliga motsvarighet – begreppet leverans av varor – fler definitioner än så. Dels den som följer av artikel 14.1, dels den som följer av artikel 14.2 b. Båda definitionerna ryms inom ramen för ML:s omsättningsbegrepp, men det är värt att komma ihåg att artiklarna skiljer sig åt och att de mervärdesskatterättsliga konsekvenserna blir annorlunda beroende på vilken artikel som tolkas. Detta innebär att även om omsättningsprövningen vid såväl säkerhetsöverlåtelse som leasingtransaktioner grundar sig i samma bestämmelse i ML – 2 kap. 1 § 1 p. – ska samma bestämmelse tolkas direktivkonformt i förhållande till olika artiklar. De båda artiklarna förtjänar därför att analyseras var för sig.

5.1 Artikel 14.1

Artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet stadgar att leverans av varor är för handen när rätten att såsom ägare förfoga över en materiell tillgång överförs. Som fastslagits i bland annat *Safe* ska denna bedömning inte göras utifrån nationella regler. I stället ska begreppet ges en autonom betydelse som är lik

inom unionen. Detta följer i min mening fullt logiskt av direktivets syfte: att säkerställa en gemensam marknad utan snedvriden konkurrens.

Som framgått av såväl *Safe* som *Auto Lease Holland* är det i hög grad en bedömningsfråga att avgöra om rätten att som ägare förfoga över egendom har överförts. Frågan är som lättast att besvara när det kommer till avbetalningsköp – leverans av vara äger alltid rum vid överlämningen – och som svårast att besvara när det kommer till mer komplicerade leasingtransaktioner och säkerhetsöverlåtelser. Vad gäller finansiell leasing har EU-domstolen genom *Eon Aset Menidjunt* ställt upp förhållandevis tydliga riktlinjer för när detta utgör leverans av vara – riktlinjer som sedan tillämpats på nytt i *NLB Leasing* och som använts i Skatteverkets ställningstagande.

Vad gäller säkerhetsöverlåtelser är min uppfattning att bedömningen av huruvida leverans av vara – och därmed omsättning – ägt rum, inte i allt för stor utsträckning skiljer sig från den som annars görs i samband med artikel 14.1. Bedömningen ska grunda sig i bland annat vad parterna har rätt att göra med egendomen, till exempel vad avser försäljning och pantsättning. HFD 2022 ref. 29 som tillkommit efter ställningstagandet bekräftar det grundläggande synsättet att förfoganderätten är central, och i övrigt menar jag att rättsfallet inte nämnvärt utvecklat rättsläget vad gäller hanteringen av säkerhetsöverlåtelser. Detta beror dels på att fallet var unikt i avseendet att det rörde ett konkursbo, dels att bedömningen som görs vid tillämpning av artikel 14.1 som påpekats är förhållandevis allmängiltig. Detta menar jag också framgår av HFD 2023 ref. 10, som förvisso inte behandlade omsättningsbegreppet i ML, men likväl artikel 14.1 i direktivet. Även här lades vikt vid förvärvarens rätt – eller snarare brist på densamma – att pantsätta egendomen. Den tolkning av artikel 14.1 som domstolen gjort i HFD 2023 ref. 10 är därför i linje med Skatteverkets ställningstagande.

En till säkerhetsöverlåtelser angränsande fråga är hur sale and leaseback-transaktioner ska behandlas. Min analys är att de riktlinjer som genomsyrar hanteringen av säkerhetsöverlåtelser bör tillämpas på liknande sätt vid sale and leaseback. Den centrala frågan är ju även här om rätten att såsom ägare förfoga över egendom övergått eller inte. Detta följer återigen av artikel 14.1. Jag betvivlar inte att Skatteverket är av samma mening, även om det inte uttryckligen framgår av ställningstagandet. I de båda kammarrättsdomarna som presenterats avseende sale and leaseback-transaktioner fördes till exempel liknande resonemang som i rättsfallen om säkerhetsöverlåtelser – nämligen att förfoganderätten kan kopplas till bland annat rätten att pantsätta egendomen.

Det är emellertid en aning förvånande att Skatteverket så sent som 2015 i sin rättsliga vägledning hänvisade till de två kammarrättsdomarna, men att dessa nu tagits bort från samma vägledning. Även om jag inte tror att allt för stor vikt ska läggas vid detta stärker det ändå den bild som Svenskt näringsliv och

Svalner målat: att Skatteverkets hantering av kammarrättsdomar inte är optimal. Detta kanske inte påverkar rättsläget per se, men kan ändå göra förutsebarheten onödigt begränsad för den skattskyldige.

5.2 Artikel 14.2 b

Som konstaterats ovan har EU-domstolen ställt upp riktlinjer för hur finansiell leasing ska hanteras inom ramen för artikel 14.1. Som framgått av *Mercedes-Benz* kan emellertid leasingtransaktioner träffas även av artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet. Denna artikel utgör *lex specialis* till artikel 14.1 och ska därmed ges företräde. Jag menar att de leasingtransaktioner som träffas av artikel 14.2 b är något svårare att hantera än de som träffas av artikel 14.1. Detta beror på den svåra frågan om när det ska anses uppenbart²¹¹ för en leasingtagare att denne bara kommer ha ett ekonomiskt rationellt alternativ vid leasingperiodens slut, nämligen att utnyttja sin köpoption och förvärva varan. I sådana fall ska alltså leverans av vara anses äga rum redan vid avlämningstillfället, och mervärdesskatteskyldighet inträder redan då.

Skatteverket har i sitt ställningstagande uttryckt att i de fall leasingtagaren vid leasingperiodens slut kommer ha möjlighet att förvärva varan till 5 procent av det förväntade marknadsvärdet, ska detta anses vara det enda ekonomiskt rationella alternativet. Carlsson menar att detta inte är helt tillfredställande och jag håller med. I det ovan nämnda scenariot torde det i princip säga sig självt att det endast finns ett ekonomiskt rationellt alternativ. Vad som däremot vore intressant är att veta hur Skatteverket resonerar när förvärvskostnaden vid leasingperiodens slut är 20, 30 eller 40 procent (precis som var fallet i *Mercedes-Benz*, och precis som Walsh i anslutning till rättsfallet påpekade – om än i förhållande till EU-domstolen och inte Skatteverket). Jag betvivlar inte att det finns skattskyldiga runt om i landet som menar att det enda ekonomiskt rationella alternativet i sådana situationer är att förvärva egendomen. Samtidigt är det osäkert om Skatteverket håller med, särskilt med tanke på att det ska vara uppenbart för den skattskyldig – ett i juridisk mening mycket högt ställt krav.

Läsaren kanske anser att jag i hög grad spekulerar i det ovan författade. Detta är riktigt. Det är också i min mening ett mindre gott betyg för Skatteverket att den som förkovrat sig i ämnet inte kan utröna hur de tolkar gällande rätt. Denna problematik, med vaga gränsdragningar och gråzoner mellan procent-satser, är emellertid inte unik för vare sig Skatteverket eller artikel 14.2 b. Tvärtom är det något som Panis och Herbain har påpekat även i förhållande till *Mydibel* och principen om den ekonomiska verkligheten. Jag menar ändå att Skatteverket kunde varit tydligare i sitt ställningstagande, i stället för att i huvudsak sparka in öppna dörrar och redogöra för rättsläget i nästintill givna

²¹¹ Skatteverket använder i sitt ställningstagande ”uppenbart” medan EU-domstolen i *Mercedes-Benz* uttrycker att det ska ”tydligt framgå”.

scenarion. Men, det kanske krävs ny rättspraxis från antingen EU-domstolen eller HFD för att nå ytterligare tydlighet.

Till sist är jag överens med Carlsson om att det i de specifika fall där leasingperioden avslutas med att leasingtagaren antingen förvärvar varan *eller* anvisar en annan köpare, inte är fråga om leverans av vara vid överlämnandet av egendomen. En övergång av den faktiska äganderätten – som krävs inom ramen för artikel 14.2 b – kan i dessa fall inte anses föreligga redan vid leasingperiodens början. Som följer av *Mercedes-Benz* har EU-domstolen ställt upp två *kumulativa* rekvisit, och i ett av dessa uttrycks att ”äganderätten till varan är tänkt att automatiskt övergå till hyrestagaren [...]”. Att äganderätten ska övergå till just *hyrestagaren* innebär enligt mig att leverans av vara inte kan äga rum när samma hyrestagare har möjlighet att anvisa en annan köpare vid leasingperiodens slut.

5.3 Det ekonomiska synsättet

I sitt ställningstagande skriver Skatteverket att frågan om rätten att såsom ägare förfoga över en vara har övergått – som enligt artikel 14.1 krävs för leverans av vara – ska bedömas utifrån transaktionens verkliga ekonomiska innebörd. Skatteverket hänvisar i detta avseende vare sig till nationell eller unionsrättslig praxis. Det är därför inte helt lätt att förstå exakt vad som ska förstås med en transaktions verkliga ekonomiska innebörd, och det finns därför viss risk för begreppsförvirring. Detta beror på att begreppet *verklig innebörd* länge har spelat en central roll inom svensk inkomstbeskattning. Inkomstskatterätten är emellertid väsensskild från mervärdesskatterätten och dessutom är den på intet sätt unionsrättsligt reglerad såsom den sistnämnda.

Med tanke på att Skatteverket i stort grundar sitt ställningstagande på unionsrättslig praxis, är det sannolikt att så även gäller avseende bedömningen av transaktioners verkliga ekonomiska innebörd. Detta baserar jag i hög grad på att de rättsfall som Skatteverket i övrigt hänvisar till i ställningstagandet – såväl nationella som EU-rättsliga – tenderar att hänvisa till just EU-domstolens rättspraxis när det kommer till beaktandet av den *ekonomiska och affärsmässiga verkligheten*. Det hade likväl varit att föredra att Skatteverket i sitt ställningstagande klargjorde att detta synsätt grundar sig på rättsfall som *Newey* och *MEO*, snarare än inhemsk doktrin. Att inte uttryckligen hänvisa till något alls – som nu är fallet – riskerar som påpekat att bidra till begreppsmässig förvirring.

Beaktandet av den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten har som sagt betonats i bland annat fallen *Newey* och *MEO*. Det framgår också att det kan – men inte måste – vara fråga om missbruk av unionsrätten i samband med att den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten beaktas. Beaktandet ska alltså göras oavsett. Konsekvensen av detta synsätt är att civilrättsligt giltiga transaktioner kan ges en annan innebörd och omkvalificeras vid den

mervärdesskatterättsliga bedömningen. Som påpekats i samband med *Mydibel* måste en bedömning göras i det enskilda fallet. Sammantaget innebär detta att den skatterättsliga förutsebarheten i viss mån får stryka på foten till förmån för att uppnå korrekt beskattning.

Exakt hur stora avsteg som kan göras från civilrättsligt giltiga avtalsvillkor är emellertid inte helt klart, och jag menar att Skatteverket uttrycker sig lite för vagt när de konstaterar att civilrätten *kan* få betydelse vid den mervärdesskatterättsliga omsättningsprövningen. Innebär detta att civilrätten endast i undantagsfall ska beaktas (enligt tidigare ställningstagande skulle den ju inte beaktas alls), eller innebär det i enlighet med *Newey* att civilrättsliga avtalsvillkor som huvudregel ska beaktas (om än inte vara avgörande)? Med tanke på att synsättet om den ekonomiska verkligheten inom mervärdesskatterätten tycks grunda sig i EU-rättslig praxis menar jag att även bedömningen om civilrättens betydelse ska ha sin utgång i densamma. Dessutom kan stöd för beaktande av avtalsvillkor hittas i såväl HFD 2023 ref. 10 som kammarrättsdomarna avseende *sale and leaseback*.

6 Sammanfattande kommentar

Som utgångspunkt är Skatteverkets ställningstaganden inte bindande för domstolar, och formellt sett inte heller för Skatteverket självt. Det vore därför inte rättvist att benämna Skatteverkets vägledning som någon absolut redogörelse för gällande rätt. Detta till trots går det inte att komma ifrån att ställningstaganden ger uttryck för hur Skatteverket faktiskt ser på rättsläget och hur de tillämpar rätten. Även om det finns artiklar i Skattenytt – och nu även examensarbeten – som framför viss kritik, ändrar inte detta på faktumet att Skatteverket med all sannolikhet kommer att tillämpa rätten i enlighet med sina ställningstaganden till dess att ytterligare förtydliganden kommer från domstolshåll. Så var fallet i samband med HFD 2023 ref. 10, där Skatteverket som reaktion kom att ändra ett tidigare ställningstagande. Detta är givetvis positivt.

Ännu bättre vore det emellertid om Skatteverket på eget bevåg förtydligade ställningstagandet *Omsättning av vara och leverans*. Som uppsatsen har visat prov på är det mycket lätt för den skatteskyldige att gå vilse i det begreppsmässiga virrvarr som uppstår när *omsättning* av vara ska tolkas i förhållande till *leverans av varor*, och när nationell rätt ska tolkas i ljuset av unionsrättslig praxis. Exempelvis kan uppsatsens första frågeställning – hur omsättning enligt 2 kap. 1 § 1 p. ML definieras – i teorin besvaras mycket enkelt. Det framgår ju av ML att omsättning definieras som att en vara överläts mot ersättning. Uppsatsen har emellertid visat att det i praktiken inte alls är så enkelt, utan att begreppets faktiska innebörd snarare ska härledas från unionsrättslig praxis med fokus på bland annat förfoganderätt.

Genom ställningstagandet har Skatteverket förtydligat hur omsättningsbegreppet ska hanteras i samband med avbetalningsköp, säkerhetsöverlåtelser och leasingtransaktioner. Klart står att det är som enklast när det kommer till avbetalningsköp, medan säkerhetsöverlåtelser och leasingtransaktioner omgärdas av större osäkerhet och fler svåra gränsdragningar. Dessa kan handla om såväl förfoganderätt som leasingtagares ekonomiskt rationella alternativ vid köption. Vid dessa gränsdragningar har Skatteverket stått för vissa intetsägande konstateranden, bland annat när de uttrycker att de fall där leasingtagaren kan köpa ut varan till 5 procent av marknadsvärdet ska betraktas som omsättning av vara.

Skatteverkets inställning till den ekonomiska verkligheten kan också betraktas som en slags helgardering. Inga hänvisningar görs, och det närmsta förtydligandet som ges är att civilrätten vid omsättningsprövningen *kan* få betydelse. Denna typ av formuleringar – när de inte underbyggs – kan inte fullt ut anses möta legalitetsprincipens krav på förutsebarhet.

Vad innebär det då att omsättningsbegreppet i den nya, kommande mervärdesskattelagen ska ersättas av leverans av varor? Att uppsatsen är behäftad med ett bästföredatum och att dess relevans är begränsad efter den 1 juli 2023? Inte direkt. Som framgått i uppsatsen görs omsättningsprövningen redan nu mot bakgrund av begreppet leverans av varor och EU-domstolens praxis i förhållande till begreppet. Den nya mervärdesskattelagen kommer därmed utgöra en välkommen kodifiering, snarare än en märkbar förändring av gällande rätt.

Ikraftträdandet av den nya mervärdesskattelagen utgör också ett ypperligt tillfälle för Skatteverket att författa ett nytt ställningstagande. För även om det är osannolikt att otydliga ställningstaganden skulle leda till upplopp likt de i Nederländerna på 1600-talet – vad hade det väl skadat att göra den skattskyldiges situation lite mer begriplig?

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Kommittédirektiv

Dir. 2022:54, *Åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier.*

Propositioner

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

Litteratur

Adlercreutz, Axel & Pfannenstill, Magnus (2010), *Finansieringsformers rättsliga reglering.*

Bernitz, Ulf (2021), *Förhandsavgöranden av EU-domstolen 1995-2020: genomslag och betydelse i Sverige.*

Bokelund Svensson, Ulf (2022), *Moms – Praktisk handbok i mervärdesskatt.*

Burmeister, Jari (2012), *Verklig innebörd – En studie av inkomstskattepraxis.*

Emblad, Patrik (2020), *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt.*

Hellner, Jan (2001), *Metodproblem i rättsvetenskapen.*

Henkow, Oskar (2019), *Mervärdesskatt i teori och tillämpning.*

Hultqvist, Anders (1995), *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen.*

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor & Öberg, Jesper (2016), *Mervärdesskatt i teori och praktik.*

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära.*

Kristoffersson Eleonor & Rendahl, Pernilla (2020), *Textbook on EU Vat.*

Melz, Peter (1990), *Mervärdesskatten – Rättsliga grunder och problem.*

Melz, Peter & Kristoffersson Eleonor (2018), *Mervärdesskatt – En introduktion*.

Peczenik, Alexander (1974), *Juridikens metodproblem*.

Prechal, Sacha (2005), *Directives in EC law*.

Påhlsson, Robert (2018), *Konstitutionell skatterätt*.

Sonnerby, Mikaela (2010), *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*.

Ståhl, Kristina (2005), *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*.

Terra, Ben & Kajus Julie (2022), *A guide to the European VAT Directives*.

Tidskrifter

Bergström, Sture (2003), 'Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?'. *Skattenytt* s. 2-13.

Carlsson, Martin (2019), 'Leasing eller avbetalningsköp – mervärdesskatte-rättsliga konsekvenser'. *Skattenytt* s. 723-732.

Ek, Mikael (2022), 'The Concept of Transfer of Goods pursuant to a Commission Contract in EU VAT'. *Skattenytt* s. 3-26.

Eurenius, Tomas (2014), 'När är en tjänst omsatt? – vissa ytterligare reflektioner föranledda av svensk rättstillämpning'. *Skattenytt* s. 39-76.

Fri, Mattias & Grefberg, Ulrika (2018), 'Aktuellt om mervärdesskatt'. *Skattenytt* s. 53-63.

Höglund, Mats (2012), 'Ska Skatteverket vara opartiskt i skatteärenden?'. *Skattenytt* s. 29-42.

Jacobsson, Martin, Karlsson, Tomas & Öberg, Jesper (2016), 'B4 Mervärdesskatt'. *Skattenytt* s. 451-500.

Jacobsson, Martin, Karlsson, Tomas & Öberg, Jesper (2020), 'B4 Mervärdesskatt'. *Skattenytt* s. 416-474.

Jacobsson, Martin, Karlsson, Tomas & Öberg, Jesper (2021), 'EU-domstolens domar'. *Skattenytt* s. 409-481.

Jareborg, Nils (2004), 'Rättsdogmatik som vetenskap'. *Svensk Juristtidning* s. 1–10.

Kristoffersson, Eleonor (2011), 'Att använda prejudikat och rättspraxis i rättstillämpningen'. *Svensk skattetidning* s. 835-849.

Kristoffersson, Eleonor (2014), 'Bedrägeri, mervärdesskatt och legalitet – en replik'. *Skattenytt* s. 171-175.

Kristoffersson, Eleonor (2018), 'Skatteflykt – vad görs på momsområdet?'. *Skattenytt* s. 69-84.

Lindskoug, Patrik (2015), 'Säkerhetsöverlåtelse – pant eller omsättningsköp'. *Svensk Juristtidning* s. 313-334.

Nilsson, Ulf (2009), 'Direktivkonform tolkning på skatterättens område'. *Svensk skattetidning* s. 64-84.

Norberg, Karin & Pettersén Franciska (2008), 'Förfarandemissbruk inom mervärdesskatteområdet'. *Skattenytt* s. 2-17.

Olsson, Stefan (2002), 'Neutralitetsfrågor avseende punktskatter'. *Skattenytt* s. 177-186.

Olsson, Stefan (2005), 'EG-domstolens användning av civilrätten i skatterättsliga avgöranden. *Skattenytt* s. 166-175.

Panis, Wim & Herbain, Charlene (2019), 'Do Sale and Lease Back Transactions Require a VAT Adjustment? Towards a Pragmatic Look Through Approach'. *Intertax* s. 784-788.

Persson Österman, Roger (2013), 'Kära läsare!'. *Skattenytt* s. 809-810.

Persson Österman, Roger (2022), 'Kommentar till Skatteverkets artikel: Förutsägbarhet i beskattningsfrågor'. *Skattenytt* s. 484-488.

Påhlsson, Robert (2014), 'Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen'. *Skattenytt* s. 554-570.

Påhlsson, Robert (2016), 'Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut?'. *Skattenytt* s. 105-128.

Sandström, Marie (2002), 'Rätt eller vetenskap? Till frågan om rättsvetenskapens nytta'. *Svensk Juristtidning* s. 282–292.

von Bahr, Stig (2013), 'Bedrägeri, mervärdesskatt och legalitet'. *Skattenytt* s. 861-865.

Yeldham, Casey (2012), 'Dubbelbestraffningsförbudens tillämplighet på skattetillägg och skattebrott – uppfylls rättsäkerhetens krav på en fastställd rättskällehierarki avseende förhållandet mellan nationell rätt, unionsrätt och konventionsrätt?'. *Skattenytt* s. 871-878.

Skatteverket

Skatteverkets rättsliga vägledning, *Mervärdesskattesystemets allmänna uppbyggnad*. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.9/322320.html> Besökt 2022-04-29.

Skatteverkets rättsliga vägledning, *Ställningstaganden*. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html?year=Alla> Besökt 2022-04-29.

Skatteverkets rättsliga vägledning, *Varor*. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.16/322323.html> Besökt 2022-04-29.

Skatteverkets ställningstagande, *Begreppen omsättning och leverans m.m.*, Dnr. 131 723791-07/111.

Skatteverkets ställningstagande, *Ställningstagande "Redovisning av mervärdesskatt vid byggnation som påbörjas i egen regi men som avslutas som entreprenad"* ska inte tillämpas, Dnr. 8-2256951.

Skatteverkets ställningstagande, *Omsättning av vara och leverans*, Dnr. 202 398393-18/111.

Övrigt

Enache, Cristina (2022). '2022 VAT Rates in Europe', <https://taxfoundation.org/value-added-tax-2022-vat-rates-in-europe>, Tax Foundation. Besökt 2023-04-29.

Jacobsen, Linnea (2023). 'HFD-dom om momsmässig uttagsbeskattning vid byggnation i egen regi' https://www.ey.com/sv_se/tax/hfd-dom-om-momsmassig-uttagsbeskattning-vid-byggnation-i-egen-regi Besökt: 2023-04-10.

Nationalencyklopedin, *30-åriga kriget*. <https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lang/30-ariga-kriget> Besökt 2023-04-29.

OECD (2021), *The Pillar Two Rules in a Nutshell*.

Svalner (2021), *Skatteverkets förhållningssätt till kammarrättspraxis*.

Sweet, Pat (2017). ‘*CJEU issues ruling on VAT status of Mercedes leasing agreement*’, <https://www.accountancydaily.co/cjeu-issues-ruling-vat-status-mercedes-leasing-agreement>, Accountancy Daily. Besökt 2023-04-29.

Rättsfallsförteckning

EU-domstolen

6/64 *Costa mot ENEL*, ECLI:EU:C:1964:66

11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*, ECLI:EU:C:1970:114

C-14/83 *Von Colson*, ECLI:EU:C:1984:153

C-80/86 *Kolpinghuis*, ECLI:EU:C:1987:431

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

C-106/89 *Marleasing*, ECLI:EU:C:1990:395

C-185/01 *Auto Lease Holland BV*, ECLI:EU:C:2003:73

C-198/01 *CIF*, ECLI:EU:C:2003:430

C-371/02 *Björnekulla*, ECLI:EU:C:2004:275

C-397/01 till C-403/01 *Pfeiffer m.fl.*, ECLI:EU:C:2004:584

C-255/02 *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121

C-245/04 *EMAG Handel Eder OHG*, ECLI:EU:C:2006:232

C-223/03 *University of Huddersfield* ECLI:EU:C:2006:124

C-212/04 *Adeneler*, ECLI:EU:C:2006:443

C-55/09 *Baxi Group* ECLI:EU:C:2009:144

C-53/09 *Loyalty Management UK* ECLI:EU:C:2010:590

C-103/09 *Weald Leasing*, ECLI:EU:C:2010:804

C-118/11 *Eon Aset Menidjunt OOD*, ECLI:EU:C:2012:97

C-653/11 *Newey*, ECLI:EU:C:2013:409

C-209/14 *NLB Leasing*, ECLI:EU:C:2015:440

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

C-532/16 *SEB Bankas*, ECLI:EU:C:2018:228

C-295/17 *MEO*, ECLI:EU:C:2018:942

C-201/18 *Mydibel*, ECLI:EU:C:2019:254

C-43/19 *Vodafone Portugal*, ECLI:EU:C:2020:465

Förslag till avgöranden

Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-245/04 EMAG
Handel Eder OHG

Förslag till avgörande av generaladvokat Léger i mål 185/01 Auto Lease
Holland

Högsta förvaltningsdomstolen

RA 1998 ref. 58 I-III

HFD 2013 ref. 12

HFD 2015 not. 64

HFD 2022 ref. 29

HFD 2023 ref. 10

Högsta domstolen

NJA 1975 s. 638

Högsta domstolens beslut i mål Ö 5978–21

Skatterättsnämnden

SRN 46–07/I

Övriga domstolar

Kammarrätten i Stockholm mål nr. 6450–1998 och 6451–1998 från 2000-10-17

Kammarrätten i Stockholm mål nr. 4854–1998 och 4945–1998 från 1999-10-19