PATRIK EMBLAD & CLAES MARTINSON

Funktionalism och beskattning av obehörig vinst

I denna artikel illustrerar vi vissa problem med att bygga skatterättsliga bedömningar på civilrättsliga. Vi gör det med hjälp av konkreta exempel på rättshandlingar som i den civilrättsliga vardagspraktiken hanterats med begreppet ”obehörig vinst”, trots att detta begrepp av metodologiska skäl är främmande i det skandinaviska rättstänkandet. Detta begrepp inbjuder nämligen i hög grad till något annat än den problemorientering och den funktionsinriktning som är karaktäristisk för det skandinaviska funktionalistiska angreppssättet. Skatterätten står inför motsvarande svårigheter när den bygger skatterättsliga bedömningar på civilrättsliga bedömningar och begrepp. Vi kan därför genom våra analyser av frågan om beskattning av ”obehörig vinst” illustrera varför det kan vara problematiskt att bygga skatterättsliga bedömningar på civilrättsliga.*

1 EN ANALYS UTIFRÅN TVÅ EXEMPEL

Det har ifrågasatts huruvida rättsfiguren obehörig vinst passar in i den nordiska civilrättsliga tanketraditionen.[1] Den saken kan alltjämt ifrågasättas.[2] I anledning av internationaliseringen av såväl civilrätt som skatterätt

* Vi vill tacka Pernilla Rendahl och Eleonor Kristoffersson för kommentarer på tidigare utkast av artikeln.

1 Se för svensk del exempelvis: Jan Kleineman, Obehörig vinst och frågan om vårt behov av rättsliga tvångströjor, Tidsskrift for rettsvitenskap (TfR) 2013 s. 531–549. Jan Hellner, Om obehörig vinst, särskilt utanför kontraktsförhållanden, Ett civilrättsligt problem i komparativ belysning, Uppsala 1950. Svante Bergström, Om vinstregler och vinstgrundsats, Svensk juristtidning (SvJT) 1951 s. 247–259. Fritjof Lejman, Principen obehörig vinst i svensk lagstiftning, SvJT 1949 s. 641–655. Vilhelm Lundstedt, Föreläsningar över valda delar av obligationsrätten, III, Obligationsbegreppet 1, Fakta och fiktioner, Uppsala 1929 s. 168–176. Hjalmar Karlgren, Obehörig vinst och värdeersättning, Norstedts 1982. Mårten Schultz, Nya argumentationslinjer i förmögenhetsrätten – Obehörig vinst rediviva, SvJT 2009 s. 946–959. Mårten Schultz, Obehörig vinst-motiveringar, SvJT 2012 s. 372–383. Jori Munukka, Är obehörig vinst en svensk rättsprincip?, Ny Juridik 2009:3 s. 26–34. Ulf Bernitz, Om rätt till ersättning för obehörig vinst – särskilt i europarättsligt och immaterialrättsligt perspektiv, Festskrift till Gertrud Lennander, Jure 2010 s. 15–25.

2 Se exempelvis: Claes Martinson, Det nordiska funktionalistiska angreppssättet och obehörig vinst – Dieselfallet, Juridisk tidskrift (JT) 2019-20 (1) s. 148–170. Främst avsnitt 2 och 6. Claes

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

finns det dock anledning att forska kring obehörig vinst.[3] Justitieråd i HD har nyligen antagit att internationaliseringen kan komma att få betydelse för om obehörig vinst blir använd som rättsgrund om det dyker upp fall där något sådant skulle kunna passa.[4] För att kunna förhålla oss till begreppet obehörig vinst och de fenomen som ligger bakom är det relevant att göra just forskningsinsatser. Insatserna behövs för att tydliggöra det rättskulturella angreppssätt som den funktionalistiska traditionen innebär och för att lyfta fram betydelsen av metod. Valen av metod behöver medvetandegöras, särskilt i en miljö av internationella influenser där det skandinaviska förhållningssättet möter sådant som de kontinentala substantialistiska tankarna. Erfarenheterna från civilrätten visar på svårigheterna när dessa tanketraditioner möts.[5]

Martinson, Blev vi nordiska jurister lämnade i sticket eller har det obemärkt runnit vatten under broarna? – Bensinfallet, i Jan Kleineman, red, Pragmatism v. principfasthet i nordisk förmögenhetsrätt, 22–23 november 2018, vid Stockholms Center for Commercial Law, 2019 [under publicering]. Claes Martinson, Är den nordiska rättskulturella tanketraditionen ofullgången? – En illustration utifrån exemplet civilrättsliga sanktioner mot nyttjande av annans egendom, TfR 2019 3–4 s. 209–268.

3 Jfr debatten vid Nordiska juristmötet (NJM) 2008 II s. 417–444, se särskilt Thomas Wilhelmsson, s. 438–440. Även exempelvis Eleonor Kristoffersson, Unjust Enrichment in Swedish and EU Law, i Annina H. Persson och Eleonor Kristoffersson (red.), Swedish Perspectives on Private Law Europeanisation, Oxford, Hart Publishing, 2017 s. 41–52, som pekar på att EU-rättens inflytande kan leda till en ökad användning av institutet obehörig vinst i svensk civilrätt.

4 Såsom justitieråden i NJA 2019 s. 23 (Den betalande sambon). Majoriteten beslutade att den åberopade grunden obehörig vinst inte skulle användas i fall av förmögenhetsöverföring från en sambo till en annan, kort tid innan upplösning av samboförhållandet. Minoriteten ville däremot använda obehörig vinst och bevilja en justering av förmögenhetsöverföringen. En del av minoritetens motivering var att det finns anledning att ”ta ett steg mot ökad nordisk rättslikhet i frågan och samtidigt uppnå ökad samsyn med europeisk rätt i övrigt.”

5 Se om kollisionerna mellan dessa tanketraditioner i exempelvis: Alf Ross, Ejendomsret og ejendomsovergang: med særligt henblik paa dansk retspraksis, Levin & Munksgaard, Köpenhamn 1935 s. 18. Johan Sandstedt, Sakrätten, Norden och europeiseringen: nordisk funktionalism möter kontinental substantialism, Stockholm: Jure 2013. Claes Martinson, Ejendomsrettens overgang – Norden kontra verden, NJM 2008 (on-line) och i NJM 2011 s. 823–843. Wolfgang Faber, Scepticism about the functional approach from a unitary perspective, i Wolfgang Faber och Brigitta Lurger (red.) Rules for the transfer of movables: A candidate for European harmonisation or national reforms? München: Sellier European Law Publishers 2007 s. 97–122. Johan Sandstedt, Comparative property law and the profound differences between Nordic functionalism and continental substantialism – the (ir)relevance of ownership, i Annina H. Persson och Eleonor Kristoffersson (red.) Swedish perspectives on private law Europeanisation, Oxford: Hart Publishing 2017 s. 53–75. Erlend Baldersheim, Til tingsrettens teori, Oslo, Cappelen Damm 2017. Torgny Håstad, Derivative acquisition of ownership of goods, European Review of Private Law 17(4) 2009 s. 725–741. Kåre Lilleholt, Ownership of goods in the draft common

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

Ett *första syfte* med denna presentation är att illustrera vissa svårigheter som skulle kunna uppstå i skatterätten om vi i svensk civilrätt börjar använda obehörig vinst som rättsgrund. Vi har mot bakgrund av analyser av civilrättsliga problem där obehörig vinst skulle kunna hävdas valt att här presentera våra skatterättsliga analyser av två fall. Det ena fallet handlar om nyttjande av annans egendom och det andra om förbrukande av fellevererat generiskt gods. Båda fallen har i tvistemålshänseende hanterats i allmän domstol. Där förekom termen obehörig vinst som beskrivning av rättsgrunden och i båda fallen utdömde domarna ersättning som rättsföljd. Domsluten innebar att den ena parten förpliktigades att genomföra en förmögenhetsöverföring. Det är dessa förmögenhetsöverföringar som är centrala i vår illustration av hur fall som dessa antagligen skulle hanteras i skatterättsligt hänseende. I den mån det finns anledning att tala om obehörig vinst beträffande överföringar av dessa slag handlar det med andra ord om hur sådana obehöriga vinster skulle komma att hanteras i beskattningshänseende. Med det första fallet illustrerar vi inkomstbeskattningen och med det andra mervärdesbeskattningen.

Vi behandlar två olika fall eftersom vi har identifierat en poäng med att behandla både inkomstskatterätt och mervärdesskatterätt. Det mervärdesskatterättsliga temat omfattar betydelsen av EU-rättsligt tänkande. Som vi beskriver nedan är det i detta tänkande främmande att knyta an till civilrättsliga begrepp som ofta är nationellt färgade. EU-rätten har successivt också fått ökat inflytande på inkomstskatteområdet.[6] Det är därför

---

frame of reference, i Göran Lambertz, Stefan Lindskog och Mikael Möller (red.) Festskrift till Torgny Håstad, Uppsala: Iustus 2010 s. 447–454. Kåre Lilleholt, Europeisering av nordisk tingsrett?, i Lars Gorton m.fl. (red.) Festskrift till Göran Millqvist, Stockholm: Jure 2019 s. 385–395.

6 Förhållandevis tidigt framhöll EU-domstolen att nationell inkomstskatterätt kan strida mot EU-rättens fyra friheter, se inte minst dom av den 28 januari 1986, Avoir Fiscal, C-270/83, EU:C:1986:37, p. 23–24 och dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, p. 21. EU-rättens tilltagande inflytande visar sig också i de direktiv som har antagits på inkomstskatteområdet, till exempel rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan, rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater och rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

relevant att jämföra den inkomstskatterättsliga hanteringen med den mervärdesskatterättsliga.

Våra analyser visar vilken betydelse angreppssätt och metod har för skatterättsliga bedömningar. Det skandinaviska funktionalistiska angreppssättet med sin problemorienterade utgångspunkt är svårt att förena med att att istället ta ett begrepp som obehörig vinst till utgångspunkt för rättsligt problemlösande. Däremot är det vanligt att obehörig vinst används på detta sätt i andra rättskulturer. Där används begreppet för en mycket heterogen kategori av företeelser.[7] En metod som tar utgångspunkt i begreppet påverkar både problemlösning och bedömningar jämfört med en problemorienterad och funktionsinriktad metod. I civilrätten är frågorna kring obehörig vinst särskilt tydliga exempel på dessa skillnader. Vi menar att denna tematik har en parallell i inkomstskatterätten där civilrättsliga begrepp tenderar att styra den skatterättsliga problemlösningen.[8] Ett *andra syfte* med denna presentation är att illustrera varför en sådan skatterättslig metod skulle vara särskilt anmärkningsvärd när det gäller just begreppet obehörig vinst.

Vi vill framhålla att vår avsikt med denna presentation *inte* är att hävda att begreppet obehörig vinst borde användas som princip eller rättsgrund i svensk rätt. I linje med vad som i den skandinaviska förmögenhetsrättsliga traditionen blivit ett traditionellt synsätt betraktar vi de aktuella problemen som så olika att det passar mindre väl att använda en och samma princip för att hantera dem. Vad vi gör är att lyfta fram hållpunkter för att bedöma hur ett par *olika fall* kan hanteras i skatterätten. Som framgått har vi dock valt att använda termen obehörig vinst. Det har vi gjort för att det finns ett behov av att kommunicera kring hur vi hanterar rättsliga frågor som en del svenska jurister, och många utländska, skulle betrakta som exempel på obehörig vinst. Härmed menar vi emellertid alltså inte att vi har anledning att använda obehörig vinst, vare sig som en princip, som en rättsgrund eller ens som något sammanhållet fenomen.

För att undvika en annan möjlig grund för missförstånd vill vi också

7 En bild av den variation av fall där begreppet kan dyka upp ges i referenserna i fotnot 2 ovan.

8 Se exempelvis: Sture Bergström, Skatter och civilrätt – en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Stockholm, Liber, 1978. Göran Grosskopf och Kurt Grönfors, Civilrätt och skatterätt – hönan och ägget, Skattenytt (SN) 1990 s. 354. Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, Norstedts juridik, 1995 s. 366. Teresa Simon-Almendal, Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom. Eller vad är karta, vad är verklighet?, JT 2012-13 (3) s. 598–619.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

anmärka att vi med ”obehörig vinst” inte menar den EU-skatterättsliga principen om obehörig vinst, enligt vilken återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt inte behöver ske om den enskilde då gynnas på ett omotiverat sätt.[9] Det är inte i denna mening som vi diskuterar obehörig vinst.[10]

2 INKOMSTSKATT

Vi börjar med frågan om inkomstbeskattning. Vår illustration handlar om nyttjande av annans egendom.

2.1 Båtplatsfallet

I Båtplatsfallet hade en man fått i uppdrag att hjälpa ett företag med visst arbete på företagets taxibåt.[11] För detta ändamål flyttade mannen båten till en liten hamn på fastlandet där företaget hyrt en tillfällig båtplats. När hyrestiden gick ut den siste juni flyttade mannen båten till en annan båtplats i hamnen, som var uthyrd men för tillfället tom. Mannen kontaktade båtplatsinnehavaren per telefon och uppfattade att han fick dennes samtycke för åtminstone en kortare tids användande av båtplatsen. Båten blev emellertid liggande under hela juli månad. Båtplatsinnehavaren stämde därför mannen och krävde ersättning med 11 000 kr motsvarande nyttjande för hela båtsäsongen. Juli månad var nämligen just den månad som båtplatsinnehavaren själv skulle ha använt båtplatsen som mest. Han menade därför att hela båtsäsongen gått om intet. Saken blev prövad i två instanser. Tingsrättsdomaren underkände båtplatsinnehavarens talan. Motiveringen var bland annat att mannen med taxibåten varit beredd att

9 Se på detta tema: Franciska Petterssén och Maj-Brit Remstam, Återbetalning av felaktigt debiterad och redovisad mervärdesskatt och begreppet ”obehörig vinst”, SN 2005 s. 208–215. Krzysztof Lasiński-Sulecki, Unjust Enrichment in European Union Tax Law – In Search of Balance between the View of the Court of Justice, the General Principles of EU Law and the Constitutional Principles of EU Member States, Intertax 2014 s. 2–17. Stig von Bahr, Tryckerimomsen – kunde eländet ha undvikits?, SN 2016 s. 95–104. Eva Mårtensson, Kommentar till artikeln Tryckerimomsen – kunde eländet ha undvikits?, SN 2016 s. 237–240.

10 I artikeln fokuserar vi på obehörig vinst såsom en nationell rättsgrund på civilrättsområdet. Det kan för övrigt noteras att EU-domstolen talar om obehörig vinst i olika betydelser. Se exempelvis Eleonor Kristoffersson, Unjust Enrichment in Swedish and EU Law, i Annina H. Persson och Eleonor Kristoffersson (red.), Swedish Perspectives on Private Law Europeanisation, Oxford, Hart Publishing 2017 s. 41–52.

11 Det spelar egentligen ingen roll vilket fall det handlar om eftersom vi bara använder fallets omständigheter som ett exempel, men för fullständighetens skull är referensen: Hovrätten för västra Sverige, mål nr FT 1987-10, avgjord 2012-01-13.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

flytta densamma och att han skulle ha flyttat den om båtplatsinnehavaren hade kontaktat honom. I domskälen nämnde domaren prejudikatet NJA 1993 s. 13 om ersättningsskyldighet för lokalutnyttjande och även obehörig vinst. Han menade emellertid att dessa grunder, om de alls var aktuella, skulle användas av ägaren av den utnyttjade egendomen mot den som haft nytta av nyttjandet, dvs. i detta fall ägaren av taxibåten. När saken även prövades i hovrätten ålade hovrättsdomarna emellertid mannen att betala 1 558 kr, motsvarande en månads utnyttjande. I domskälen angav de att det är en allmän utgångspunkt att den som nyttjar annans egendom utan stöd i avtal är skyldig att betala skälig ersättning för nyttjandet, och att denna utgångspunkt gäller även när det handlar om att någon tar i anspråk annans nyttjanderätt.

Som framgått hade båtplatsinnehavaren en kostnad på 11 000 kr för att han hyrde båtplatsen. För att förenkla vår illustration tar vi inte upp frågan om vilka kostnader som båtplatsinnehavaren skulle kunna få avdrag för om inkomsten på 1 558 kr skulle anses beskattningsbar. Vad vi behandlar är bara frågan om ersättningen skall anses vara skattepliktig eller inte. Frågan är trots förenklingen praktisk relevant eftersom det finns fall där några avdrag inte är aktuella, eller där avdragen är lägre än den skattepliktiga inkomsten. Förhållandena kan vara att båtplatsinnehavaren inte betalar något specifikt för att nyttja båtplatsen, att han inte hyr båtplatsen för att han själv ägde fastigheten, eller att han på grund av sitt långvariga avtal betalar ett lägre belopp än marknadshyra för just juli månad.

Av skäl som framgår i nästa avsnitt utgår vi från att båtplatsinnehavaren är en privatperson och inte en näringsidkare. Det är nämligen i denna situation som inkomstskattefrågan kan bli problematisk.

2.2 Inkomstskatterättsliga rättsnormer av relevans i förhållande till Båtplatsfallet

Föga förvånande finns det inte någon regel kring obehörig vinst i inkomstskattelagen (IL). En närliggande typ av rättsgrund som hanteras i IL är emellertid skadestånd. Enligt 8:22 IL skall ”[f]örsäkringsersättningar och andra ersättningar för skada eller liknande på tillgångar” vara skattefria.

Från denna regel görs ett omfattande undantag genom att ersättning som avser en tillgång i en näringsverksamhet, eller på något annat sätt avser en inkomst eller en utgift i näringsverksamhet, skall vara skatteplik-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

tig såsom inkomst av näringsverksamhet.[12] När det gäller tillgångar som ingår i en näringsverksamhet borde rättsgrunden obehörig vinst därför inte föranleda några gränsdragningssvårigheter.

När det handlar om förhållanden mellan privatpersoner som inte är näringsidkare blir inkomstskattefrågan mer problematisk att redogöra för. Rubriken till 8:22 IL anger att regeln handlar om ”*sakskador*”. Ersättning för ”skada eller liknande på tillgångar” som en privatperson åsamkas skall vara skattefria enligt denna regel. Så är fallet även om en avyttring av tillgången hade varit skattepliktig. Motivet bakom skattefriheten är att det skulle försvåra botandet av skadan om ersättningen skulle vara skattepliktig.[13] Till saken hör dock att detta motiv i realiteten inte alltid blir aktuellt eftersom vissa skador inte kan botas. För de fallen finns det stöd i rättspraxis för att ersättningen ändå skall vara skattefri. I RÅ 2008 ref. 87 hade en fastighetsägare tillerkänts skadestånd för värdeminskning på grund av att en kommun hade beviljat bygglov på en intilliggande fastighet i strid mot fastställd detaljplan.[14] Byggandet orsakade skada i form av minskad havsutsikt och minskat solljus. Enligt HFD rörde det sig om en skada som fastighetsägaren inte hade möjlighet att åtgärda, varför syftet bakom 8:22 IL talade för att ersättningen borde vara skattepliktig. HFD framhöll emellertid att en sådan begränsning av regelns tillämpningsområde saknade stöd i lagtexten. Ersättningen ansågs därför vara skattefri.

För andra typer av skador än ”sakskador” saknas uttryckligt lagstadgande i IL. Inkomstskattefrågan för dessa fall har därför i relativt hög grad behövt hanteras genom rättspraxis. Av denna praxis framgår att skadestånd som täcker inkomstbortfall är skattepliktigt.[15] Det avgörande förefaller vara huruvida ersättningen utgör en kompensation för en annars skattepliktig intäkt eller inte.

I RÅ 1992 ref. 102 beskattades en fastighetssäljare för ersättning som denne erhöll ur en mäklares ansvarsförsäkring. Ersättningen utbetalades på grund av att mäklaren hade lämnat bristfällig information, vilket föranledde att fastigheten såldes för att alltför lågt belopp till mäklarens make. HFD framhöll att den utbetalade försäkringsersättningen skulle betraktas som en del av ersättningen för fastigheten. I RÅ84 1:38 blev däremot ska-

12 Enligt 15:1 IL. Jfr HFD 2012 ref. 39 och HFD 2015 not 30.

13 Prop. 1967:153, med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september (nr 379), m.m., s. 138.

14 Bygglovet hade för övrigt beviljats åt kommunens egna bostadsstiftelse.

15 RÅ1966 ref. 1 och RÅ 1972 Fi 732.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

deständ som en mäklare utbetalat på grund av att denne agerat i strid mot uppdraget inte skattepliktigt för mottagaren. HFD framhöll i detta mål att ersättningen utgjorde en kompensation för skatten på kapitalvinsten och för advokatarvoden. Ersättningen betraktades därför inte som någon skattepliktig intäkt. Vidare bestämde HFD i RÅ 2009 ref. 79 att ersättning som en hyrestagare erhållit från sin hyresvärd för att avstå från sin hyresrätt skulle utgöra en skattepliktig inkomst. Enligt HFD rörde det sig om en inkomst på grund av förfogande över en tillgång. HFD jämförde förfarandet med andrahandsuthyrning av en hyresrätt. Andrahandsuthyrning är en skattepliktig disposition enligt 42:30–32 IL.

I äldre rättspraxis har ideella skadestånd ansetts vara skattefria eftersom de inte har kunnat hänföras till någon skattepliktig förvärvskälla.[16] Det finns stöd för att denna praxis alltjämt skall vara relevant även med nuvarande regelverk eftersom ideella skadestånd inte utgår på grund av någon utförd prestation i enlighet med 11:1 IL.[17] En sådan lösning är dock inte given. I några avgöranden har det som parterna betecknat såsom ideellt skadestånd istället betraktats som ett utflöde av en anställning och därför beskattats som tjänsteinkomst.[18]

De normer som vi redovisat handlar som framgått om skadestånd och liknande ersättningar. För den fortsatta framställningen sammanfattar vi dem så här: 1) Försäkringsersättningar och skadestånd som avser tillgångar i en näringsverksamhet är skattepliktiga. 2) Sakskador som vållas en privatperson är däremot skattefria. I HFD:s praxis har ersättningen för en sakskada ansetts vara skattefri även när det varit fråga om en skada som inte har kunnat repareras. 3) Vid annan skada än sakskada som vållas en privatperson talar de normativa argumenten för att det avgörande skall vara huruvida ersättningen kompenserar för en annars skattepliktig intäkt. Om så är fallet är ersättningen skattepliktig.

2.3 Bedömning i Båtplatsfallet

De skatterättsliga normer som vi lyfter fram i föregående avsnitt pekar inte ut någon given lösning på frågan om hur Båtplatsfallet skall hanteras i skatterätten. Som vi nämnt i inledningen är hanteringen i hög grad bero-

16 RÅ 19430 Fi 343 och RÅ84 1:35.

17 Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, Inkomstskatt, en läro- och handbok i skatterätt, Lund, Studentlitteratur 2019 s. 64.

18 RÅ 1971 ref. 6 och RÅ80 1:10.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

ende av angreppssätt och metodval. Dessa val påverkar lösningen och som nämnts är detta en av de aspekter som vi vill illustrera med artikeln.

2.3.1 Subsumtionslogisk metod i Båtplatsfallet

Vi börjar med att redovisa vad som kan följa om man väljer att ta utgångspunkt i den civilrättsliga klassificeringen. En sådan utgångspunkt skulle innebära att den civilrättsliga rättsgrund som använts för att bedöma det civilrättsliga förhållandet blir central också för den skatterättsliga bedömningen.[19] I här aktuellt hänseende blir civilrättsliga begrepp som avtal och sakskada relevanta. Om relationen i båtplatsfallet betraktas som ett hyresavtal skulle det leda till att en inkomst av avtalet beskattas som just inkomst enligt reglerna för inkomst av kapital. Bedöms relationen inte som en avtalsrelation blir den civilrättsliga klassificeringen av sakskada aktuell. Förhållanden som civilrättsligt klassificeras som ersättning för skada skall som regel inte beskattas eftersom 8:22 IL undantar sådan ersättning.

I fallet bedömde hovrättsdomarna till synes att något avtal inte förelåg. De gjorde inte heller bedömningen att det var fråga om en sakskada. Vad de gjorde var att först utesluta rätt till ersättning på den grund att mannen med taxibåten skulle ha begått ett brott och därmed inte på den grunden var ersättningsskyldig för ren förmögenhetsskada. De frågade sig därefter om mannen istället kunde vara ersättningsskyldig på annan grund. I detta led använde de som nämnts vad de kallar ”en allmän utgångspunkt” om att ”den som nyttjar annans egendom utan stöd i avtal är skyldig att betala ersättning för nyttjandet”.[20] Vad hovrättsdomarna gjorde var således att varken klassificera förhållandet som avtal eller som sakskada.

Eftersom hovrättsdomarna bedömer förhållandet som något annat än sakskada blir det avgörande huruvida ersättningen kompenserar för en annars skattepliktig intäkt. Det är emellertid svårt att avgöra. Å ena sidan skulle det kunna hävdas att Båtplatsinnehavaren inte skulle ha haft någon inkomst om nyttjandet inte inträffat. Å andra sidan skulle kunna hävdas

19 Att civilrättsliga klassificeringar är styrande för beskattningen är en vanlig föreställning. Se exempelvis Sture Bergström, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, SN 2003 s. 2–13. Anders Hultqvist, Rättshandlingars verkliga innebörd, SN 2007 s. 696–703. Ulrika Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, Internationella handelshögskolan 2007 s. 59–66. Teresa Simon-Almendal, Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar och tvärtom. Eller vad är karta, vad är verklighet?, JT 2012-13 (3) s. 598–619. Jari Burmeister, Verklig innebörd – En studie av inkomstskattepraxis, Norstedts juridik 2012 s. 288.

20 Hovrätten för västra Sverige, mål nr FT 1987-10, avgjord 2012-01-13.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

att om båtplatsinnehavaren hade hyrt ut sin båtplats mot ersättning hade denna ersättning varit skattepliktig. I linje med RÅ 2009 ref. 79 talar detta för att ersättningen som utdömdes borde vara skattepliktig. Såsom hovrättsdomarna bedömt situationen förefaller de emellertid inte mena att Båtplatsinnehavaren gjort något förfogande över en tillgång, vilket var avgörande för utfallet i RÅ 2009 ref. 79. Skadeståndet är vidare inte utflöde av anställning eller liknande. Därmed skulle bedömningen bli att ersättningen skall vara skattefri.

Den beskrivna metoden utgör närmast en form av subsumtionslogik. Det är tydligt att den civilrättsliga klassificeringen får stor betydelse för utfallet. Med tanke på att den civilrättsliga klassificeringen gjorts med endast de civilrättsliga aspekterna i åtanke blir det också tydligt att frågan om beskattning avgörs genom att låta lösningen av ett problem avgöra lösningen av ett annat. Hovrättsdomarnas bedömning skulle mycket väl kunnat utfalla annorlunda om de tänkt närmare på de grunder de hade att välja mellan. Om parterna hade argumenterat på annat sätt än de gjorde hade risken för detta varit betydande. För förhållandena i Båtplatsfallet finns det nämligen ganska tydligt civilrättsligt stöd för att bedöma det inträffade som att båtplatsinnehavaren lidit sakskada. Enligt civilrättslig doktrin skall sakskada kunna omfatta även den förlust som gjorts genom att egendom stulits eller försvunnit, även om egendomen senare återförs. Att berövas sin möjlighet att utnyttja egendom anses motsvara att bli av med egendomen, även om det bara är för en tid. Den effekt som båtplatsinnehavaren fick utstå i Båtplatsfallet skulle därför kunna betraktas som en sakskada i civilrättslig mening. Samtidigt skall det understrykas att skadebegreppet är komplext i civilrätten, och det är även sakskadebegreppet.[21]

I detta fall skulle den skatterättsliga rättsföljden av de två subsumtionslogiska vägarna bli densamma. Ersättningen skulle i båda alternativen bedömas som skattefri. Förekomsten av två alternativ illustrerar emellertid

21 Se Claes Martinson, Är den nordiska rättskulturella tanketraditionen ofullgången? – En illustration utifrån exemplet civilrättsliga sanktioner mot nyttjande av annans egendom, TfR 2019 3–4 s. 209–268, med hänvisningar till: Jan Hellner, Skadeståndsrätt, 4 u, Stockholm 1985 s. 69, under rubriken – Vad skall förstås med person- och sakskada? Jfr 10 u., av Jan Hellner och Marcus Radetzki, 2018 s. 101. Prop. 1972:5, med förslag till skadeståndslag m.m., s. 579–580. Se även SOU 1963:33, Skadestånd, s. 31, SOU 1964:31, Skadestånd II, s. 81. Håkan Andersson, Ersättningsproblem i skadeståndsrätten, Uppsala, Iustus 2017 s. 50, 76–77. Jan Kleineman, Ren förmögenhetsskada, särskilt vid vilseledande av annan än kontraktspart, Stockholm, Juristförlaget 1987 s. 170.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

ändå problematiken. Bedömningar som kan vara relativt komplexa och kontextbundna till civilrätten, kan komma att avgöra följder i skatterättsligt hänseende utan att faktorer och argument som anses skatterättsligt relevanta kommer att bli en del av bedömningen. Exempelvis framgår det inte av hovrättsdomarnas skäl att de brytt sig om huruvida båtplatsinnehavaren inte kunde utnyttja båtplatsen. I den mån hovrättsdomarna alls tänkt på saken är det inte säkert att det är funktionen att reparera en skada som de sett som civilrättsligt relevant, utan kanske bara funktionen att ge en civilrättslig sanktionsmöjlighet mot ett oönskat beteende. I så fall framstår den utdömda rättsföljden som en typ av sanktion mot oönskat beteende, snarare än som en sanktion vars funktion är att reparera för en skada.[22] Om motsvarande argument ges relevans i skatterättsligt hänseende kan regeln om skattefrihet för ersättning för skada i 8:22 IL betraktas som mindre relevant.

Ett väsentligt problem med att försöka lösa den skatterättsliga frågan genom civilrättslig klassificering är alltså att den kan utfalla på helt olika sätt utan att faktorer och argument som anses skatterättsligt gångbara ens kommer att bli en del av bedömningen.

2.3.2 Problemorienterad metod i Båtplatsfallet

Ett alternativt val av angreppssätt och metod leder till en hantering där avvägning mellan olika sakskäl som talar för respektive mot beskattning blir det centrala. En sådan metod är problemorienterad och utgår från problemet som sådant. Därmed hamnar de civilrättsliga klassificeringarna i bakgrunden och istället blir det just de faktorer och argument som anses skatterättsligt gångbara som blir intressanta i första hand. En inventering av dessa argument blir första steget.

Ett argument skulle kunna ta fasta på skillnaden mellan att frivilligt hyra ut sin båtplats respektive att få den utnyttjad utan egen förskyllan. Denna skillnad leder till argumentet att båtplatsinnehavaren i det senare fallet inte haft anledning att räkna med någon skatteeffekt.

Något som talar mot beskattning är dock att om ersättningen skulle bedömas som skattefri hamnar båtplatsinnehavaren i ett bättre läge än den som hyr ut sin båtplats frivilligt. En sådan ordning skulle möjligen kunna

22 Se Claes Martinson, Är den nordiska rättskulturella tanketraditionen ofullgången? – En illustration utifrån exemplet civilrättsliga sanktioner mot nyttjande av annans egendom, TfR 2019 3–4 s. 209–268.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

utnyttjas av två parter i syfte undkomma inkomstskatt. Parter skulle i efterhand kunna hävda att deras förhållande inte varit ett frivilligt hyresförhållande utan en förlikning kring en tvist om obehörig vinst.[23] Risken för detta beteende är kanhända försumbar, men det finns principiell anledning att notera den.

Ett annat argument skulle kunna ta fasta på syftet bakom 8:22 IL. Enligt motiven till denna lagregel är syftet att underlätta botandet av en skada. Detta är förståeligt vid typiska sakskador, som exempelvis när ett hus har brunnit ner.[24] När det gäller Båtplatsfallet rör det sig dock inte om någon skada som kan botas. I den mån det handlar om skada är det bara fråga om att kompensera för denna. Samtidigt kan noteras att det nämnda argumentet om skattskyldighet för skador som inte kan botas inte alltid har givits företräde. Som nämnts gjorde HFD i RÅ 2008 ref. 87 en annan bedömning. I det fallet beslutade domarna att ersättning som utgått för sakskada skulle vara skattefri trots att det rörde sig om en skada som inte kunde repareras. Möjligen är det svårt att betrakta rättsföljden i Båtplatsfallet som en jämförbar kompensation.

Ytterligare argument går att identifiera i det att båtplatsinnehavaren i Båtplatsfallet inte nämner något om några försök att kontakta mannen som nyttjade hans båtplats, eller dennes uppdragsgivare dvs. taxibåtens ägare. Båtplatsinnehavaren gjorde heller inga försök att flytta på taxibåten, vare sig med eller utan kronofogdens hjälp. Som nämnts menade tingsrättsdomaren att bristen på kontaktförsök var en avgörande aspekt av den civilrättsliga bedömningen i tingsrätten. I skatterättsligt hänseende skulle motsvarande fakta kunna vara relevanta. En båtplatsinnehavare som inte vidtar åtgärder för att komma till rätta med situationen kan anses samtycka till nyttjandet, låt vara möjligen bara till att nyttjandet skall vara ersättningsgrundande. Även om det möjligen handlar om ett motvilligt godkännande framstår den ersättning som sedan utdöms i hovrätten som en kapitalisering av den resurs som båtplatsen utgör.

Det finns också argument som har att göra med om båtplatsinnehavaren gör en vinst eller inte. Ett argument mot beskattning skulle nämligen kunna vara att mannen som utnyttjade båtplatsen i praktiken bara tog över

23 Det bör påpekas att denna risk enbart aktualiseras om den ersättningsberättigade inte har kostnader som skatterättsligt kan kvittas mot ersättningen. I Båtplatsfallet motsvarade den beviljade ersättningen en månadshyra för båtplatsinnehavaren.

24 Det kan noteras att enligt 45:26 IL skall försäkringsersättning i vissa fall dock beaktas vid beräkning av kapitalvinst på en fastighet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

båtplatsinnehavarens betalningsansvar för båtplatsen och att saken hade blivit annorlunda om båtplatsinnehavaren hade gått med vinst i och med det inträffade. En parallell kan dras till ersättning som en andrahandshyresgäst betalar för egen energiförbrukning. I förarbetena till 90-talets skattereform framhålls att denna ersättning inte utgör en skattepliktig hyresersättning.[25] Enligt SKV påverkas detta inte av att ersättningen betalas till hyresvärden istället för till elleverantören direkt.[26] Att på grundval av detta undanta den ersättning som båtplatsinnehavaren erhöll från beskattning implicerar ett vinstrekvisit för att en intäkt skall kunna beskattas såsom inkomst av kapital. Något krav på vinst finns emellertid inte i avgränsningen i inkomstslaget kapital.[27] Efter att de avdragsgilla kostnaderna subtraherats från de skattepliktiga intäkterna kan det uppstå ett över- eller underskott.[28] Sett till hur regelverket är uppbyggt framstår det som främmande att det skulle krävas en vinst för att en intäkt skall vara skattepliktig.[29] Istället framstår det som helt i linje med utgångspunkten för reglerna om inkomstbeskattning att beskatta en betalning som den aktuella. Det är inte relevant huruvida begreppet ersättning, vederlag, vinstjustering eller återbäring av obehörig vinst används eller inte används. Vad som är relevant är den funktion som rättshandlingen (betalningen) fyller i den relation som parterna agerat i. Undantaget från beskattning i 8:22 IL är av samma skäl en regel som inte behöver bli avgörande. På denna punkt finns det som nämnts också normativt stöd att hämta från förarbeten och doktrin.

De argument som vi har identifierat och den bedömning av sakskälen som vi redovisat talar enligt vår mening för att ersättningen i Båtplatsfallet borde behandlas som en skattepliktig intäkt.

25 Prop. 1989/90:110, om reformerad inkomst- och företagsbeskattning, s. 513.

26 Se SKV:s ställningstagande Kapital – vad utgör ersättning för uthyrning av privatbostad, dnr 131 951294/111, från 2009-12-22.

27 Se 41:1 och 42:1 IL. Det är inkomster på grund av innehav av tillgångar som beskattas.

28 Se 41:12 IL.

29 För att det skall röra sig om näringsverksamhet krävs det emellertid en förvärvsverksamhet enligt 13:1 IL, vilket implicerar ett vinstsyfte. Se dock RÅ 1998 ref. 10 om att avsaknaden av vinstsyfte inte hindrar att en näringsverksamhet anses föreligga när den bedrivs av en juridisk person.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

2.5 Om funktionalistiska angreppssätt

Eftersom metodfrågan är central i denna artikel finns det anledning att utveckla metodfrågan särskilt. Vad vi redovisat ovan om ett problemorienterat angreppssätt är ett tema i framställningar om vad som anses vara ett specifikt nordiskt tänkesätt kring juridiska frågor och särskilt på förmögenhetsrättens område. På ett generellt plan har vårt nordiska tänkande beskrivits i termer av problemorientering, erfarenhetsorientering, konsekvensorientering, kontextualism, antiformalism, och några ytterligare karaktäristika.[30] Vi anser oss ha ett pragmatiskt förhållningssätt. En del av bakgrunden är det rättsrealistiska arvet som innebär att vi betraktar begrepp som tomma. Med denna utgångspunkt hanterar vi begreppen som kommunikativa redskap för att i stora drag markera vad vi talar om. Begreppen behöver sedan fyllas med innehåll för just det fall som vi hanterar. Med andra ord behöver vi för varje fall motivera varför en norm eller ett begrepp passar att användas för det problem vi hanterar.[31]

Den metod som vi har använt för att göra vår bedömning i Båtplatsfallet kan beskrivas som en funktionalistisk metod. I civilrättsliga sammanhang har termen funktionalism använts för att beskriva det nordiska angreppssättet. Benämningen ”funktionalistiskt” anspelar på den vikt vi tillmäter funktion i vår rättsliga hantering.[32]

En del i det funktionalistiska angreppssättet är att arbeta problemorienterat och med just den intressemotsättning som är aktuell. Det problemorienterade angreppssätt vi använt ovan för den skatterättsliga bedömningen är i linje med ett funktionalistiskt angreppssätt. Genom att utgå från problemet och inventera de olika argument som oberoende av begreppen talar för och emot beskattning har vi hanterat den reella frågan och den reella intressemotsättningen. Vad vi redovisat i avsnittet om subsumtionslogik är närmast ett motsatt angreppssätt. Det innebär inte bara att utgå från begreppsliga klassificeringar utan också att använda klassificeringar som gjorts inom ett annat rättsområde för att lösa en annan intressemotsättning. I skatterättslig argumentation kring ett skatterättsligt problem finns det förstås andra hänsyn och andra slag av argument att beakta än vad det finns i en civilrättslig tvist.

30 Sverre Blandhol, Nordisk rettspragmatisme, Savigny, Ørsted og Schweigaard om vitenskap og metode, København, Jurist- og Økonomforbundet, 2005 s. 51–73. Jfr Jørgen Dalberg-Larsen, Pragmatisk retsteori, København, Jurist- og Økonomforbundet 2001.

31 Se referenser i fotnot 2 ovan, med hänvisningar.

32 Se referenser i fotnot 2 ovan, med hänvisningar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

Det hör till saken att vi använt just Båtplatsfallet som illustration för att det är ett exempel på en civilrättslig bedömning som inte förefaller vara en följd av ett funktionalistiskt angreppssätt. Vi har valt fallet för att hovrättens domskäl i Båtplatsfallet utmärker sig som avvikande i jämförelse med hur civilrättslig argumentation brukar se ut när det handlar om oklara rättsfrågor. Det gör även justitierådens domskäl i det prejudikat som tingsrättsdomaren refererade till, NJA 1993 s. 13 (lokalutnyttjandet). I båda fallen kan domskälen beskrivas som att domarna klassificerar förhållandena. Även om hovrättsdomarna använder termen ”allmän utgångspunkt” och justitieråden bara skriver ”utan stöd i avtal … nyttjat dennes lokaler”, framstår domskälen som att domarna endast gjort klassificeringar. Det är förstås möjligt att de först använt en problemorienterad utgångspunkt där de inventerat vilka argument som kan anses relevanta, men något sådant redovisar de inte. Skillnaden mot att de bara skulle ha klassificerat förhållandena som fall av obehörig vinst kan framstå som små. Domskälen framstår därför inte som särskilt övertygande. Motiveringarna kan jämföras med att ”tycka till” och att avgöra saken på vad som i realiteten är subjektiva grunder. När det som i de aktuella fallen handlar om oklara rättsfrågor brukar argumentationen gå ut på att motivera varför de normativa argument som anses avgörande har fog för sig. Konventionen hindrar dock förstås inte att det i civilrätten trots allt förekommer argumentation som avviker från mönstret. De två nämnda fallen är exempel på detta. Vi har använt dem för att just illustrera ett annat angreppssätt än det funktionalistiska.

Vad vi illustrerat i detta avsnitt är att en civilrättslig bedömning som bygger på obehörig vinst faktiskt inte innebär något specifikt inkomstskatterättsligt problem. Det beror på att det även i skatterätten finns anledning att arbeta problemorienterat och utifrån sakskälen. I varje fall när det handlar om oklara rättsfrågor finns det i skatterätten, liksom i civilrätten, anledning att just beakta vad valen kring metod och angreppsätt får för betydelse.

Något som vi indirekt illustrerat är också att det är relevant att i skatterättsliga bedömningar beakta hur de civilrättsliga begreppen används. Med ett funktionalistiskt angreppssätt används begreppen inte utifrån att de anses ha substans, utan i beaktande av sina funktioner. Skatterättsliga bedömningar skall med ett sådant angreppssätt inte luta sig mot civilrättsliga bedömningar. Istället behöver de skatterättsliga bedömningarna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

bygga på ett skatterättsligt funktionalistiskt angreppssätt där de skatterättsliga problemen bedöms utifrån sina förutsättningar.

Det hör till saken att vad vi nu illustrerat om angreppssätt i inkomstskatterätten har en motsvarande kontext i mervärdesskatterätten, där det på grund av förhållandena för EU-rätten är nödvändigt att inte använda begreppen substantialistiskt. I nästa avsnitt illustrerar vi därför hur ett funktionalistiskt angreppssätt kring mervärdesbeskattning kan ta sig uttryck. Vi illustrerar skillnaderna i angreppssätt mellan substantialism och funktionalism med hjälp av ett annat konkret exempel på ”obehörig vinst”.

3 MERVÄRDESSKATT

Vår andra illustration handlar om förbrukande av fellevererat generiskt gods och frågan om mervärdesbeskattning av den förmån som förbrukandet inneburit.

3.1 Dieselfallet

I Dieselfallet hade ett oljebolag levererat diesel till ett lantbruk trots att dieseln var avsedd för en annan lantgård. När oljebolaget uppmärksammade att dieseln levererats till fel gård hävdade bonden att han inte fått någon leverans från oljebolaget vid den aktuella tidpunkten. Bonden var dock beredd att betala om det befanns vara så att en leverans verkligen ägt rum. Oljebolaget hävdade att en person tagit emot transportören och anvisat honom till en dieseltank på gården. Parterna kunde inte enas om hur situationen skulle lösas.

Oljebolaget väckte talan mot bonden med yrkande om betalning på 115 000 kr på den grunden att avtal ingåtts och att beloppet motsvarade skäligt pris för dieseln. I andra hand yrkade oljebolaget 111 000 kr på den grunden att bonden inte varit berättigad att behålla dieseln. Bonden vitsordade det senare beloppet exklusive mervärdesskatt som i och för sig skäligt, vilket skulle bli ett belopp om 89 000 kr. Varför bonden hade intresse av att göra denna invändning istället för att dra av momsen i sin momsredovisning, framgår inte av domen. Det skulle möjligen kunna tänkas att verksamheten på gården inte var mervärdesskattepliktig fullt ut och att dieseln inte enbart kunde hänföras till den skattepliktiga verksamheten, se 8:3 ML.

När tingsrätten bedömde saken fann domaren att det var styrkt att die-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

seln hade levererats till bonden.[33] Däremot ansåg tingsrättsdomaren inte att oljebolaget lyckats visa att något avtal träffats genom de samtal som parterna fört och att oljebolagets förstahandsyrkande om 115 000 kr inte kunde bifallas. Däremot godtog domaren den grund som oljebolaget anfört för sitt andrahandsyrkande om 111 000 kr, dvs. att bonden ”i vart fall inte har varit berättigad att behålla dieseln”. Enligt tingsrättsdomaren hade bonden, genom att förbruka dieseln utan att betala för den, ”gjort sådan ekonomisk vinning att han enligt allmänna förmögenhetsrättsliga principer om obehörig vinst bör förpliktas att utge ersättning.” Tingsrättsdomaren bestämde dock beloppet till 89 000 kr i linje med vad bonden vitsordat.

Av domskälen framgår att tingsrättsdomaren uttryckligen hänvisade till obehörig vinst som rättsgrund. Att det verkligen handlar om en särskild rättsgrund, och inte exempelvis rättsgrunden avtal, framgår explicit av domen. Domaren ansåg inte att något avtal var styrkt. Visserligen använde domaren termen ”negativt kontraktsintresse” som möjligen skulle kunna implicera att domskälen handlar om en avtalsrelation, men denna del av domskälen förefaller avse omfattningen på ersättningen. Något avtal verkar domaren inte ha räknat med.

Vad som också framgår uttryckligen av domskälen är att ersättningens omfattning beror på just bedömningen att det handlar om en icke mervärdesskattepliktig ersättning. Motiveringen var bara en enda mening av innebörden att ersättning för ”obehörig vinst” inte är mervärdesskattepliktig. Härvid uttalade sig tingsrättsdomaren också om beskattningsfrågan.[34]

Tingsrättsdomarens angreppssätt förefaller ha varit att göra ett val mellan olika kategorier för att på så vis klassificera rättsförhållandet. I den mån ett sådant angreppssätt blir använt i högre grad framöver, exempelvis för att justitieråden i HD åstadkommer ett prejudikat med sådan innebörd, blir frågan om de skatterättsliga konsekvenserna aktuell. De skatterättsliga konsekvenserna blir emellertid också aktuella oavsett vilken rättsgrund som används, dvs. även om rättsgrunder som avtal, skadestånd eller en

33 Det spelar egentligen ingen roll vilket fall det handlar om eftersom vi bara använder fallets omständigheter som ett exempel, men för fullständighetens skull är referensen: Attunda tingsrätts dom T673-07, från 2008-05-22.

34 Huruvida tingsrättsdomarens beslut är i linje med vilka frågor som en allmän domstol har behörighet att avgöra se 10:17 1 st. 1 p. RB, 20:1 ML och 67:6 SFL. Jfr NJA 1987 s. 198. Notera i sammanhanget möjligheterna till resning, se 58:1 RB. Notera dock att ny eller ändrad rättspraxis sällan godtas som en resningsgrund, se NJA 1981 s. 350, NJA 1995 s. 366, NJA 2002 s. 619, NJA 2006 N 23, NJA 2011 N 26, NJA 2013 s. 42 och NJA 2013 s. 746.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

nykonstruerad rättsgrund om ansvar för förbrukande av felaktigt levererat generiskt gods, tillämpas. I mervärdesskatterättsligt hänseende blir det nödvändigt att avgöra hur rättsföljden skall beskattas, oavsett vilken civilrättslig rättsgrund som lagts till grund. Vi har i vår analys av de skatterättsliga aspekterna beaktat detta.

Innan vi går vidare med vår presentation av de skatterättsliga aspekterna av Dieselfallet vill vi påpeka att civilrättsliga bedömningar inte brukar se ut som domskälen i Dieselfallet. Domskälen är tvärt om anmärkningsvärda i civilrättsligt hänseende. Domarens lösning är inte underbyggd med argument i särskilt hög grad utan speglar just en renodlad klassificeringsprocess. Tingsrättsdomaren använder begreppet obehörig vinst för att kategorisera fallet och såvitt framgår är det med denna klassificering som han också bestämmer rättsföljden. Om Dieselfallet hade hanterats med ett problemorienterat funktionalistiskt angreppssätt skulle processen blivit helt annorlunda och även kunnat leda till en annan civilrättslig lösning. När faktorerna i det typiska problemet lyfts fram och beaktas, såsom mottagarens agerande efter att han blev varse felleveransen, möjligheterna att hämta tillbaka dieseln, säljarens avvikelse från transportrutiner, konsekvenserna av en norm om ersättningsskyldighet, etc, skulle beslutet mycket väl kunnat bli att säljaren får skylla sig själv. Likaså är det möjligt att lösningen skulle kunnat bygga på en annan rättsgrund, såsom avtal. Om en mottagare förbrukar diesel fullt medveten om felleveransen och om att säljaren vill ha tillbaka dieseln eller få betalt, kan agerandet uppfattas som en accept. Det skulle av samma skäl också kunnat handla om en sakskada som är ersättningsgill på grund av att mottagaren anses vårdslös. Varför en generell rättsfigur som obehörig vinst alls skulle behöva bli aktuell kan på goda grunder ifrågasättas, och det är också vad som gjorts i nordisk rättstradition.[35] I beaktande av de civilrättsliga rättsgrunder som står till buds kan det förefalla som att utrymmet för att använda obehörig vinst är närmast obefintligt.[36]

35 Se referenser i fotnot 1, 2 och 3 ovan.

36 Se referenser i fotnot 2 ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

3.2 Generella mervärdesskatterättsliga normer och EU-domstolens synsätt

Mervärdesskatt skall enligt 1:1 1 st. 1 p. ML tas ut vid skattepliktig omsättning som görs inom landet av en beskattningsbar person i denna egenskap. En central aspekt är huruvida någon omsättning kommit till stånd. I 2:1 ML anges att med omsättning förstås en överlåtelse mot ersättning. Formuleringen skiljer sig något från motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet.[37] Istället för ”omsättning” och ”överlåtelse mot ersättning” är rekvisiten i direktivet ”leverans av varor mot ersättning” och ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning”.[38] I direktivet uttrycks det vidare att ”med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”.[39]

Enligt EU-domstolen skall direktivet emellertid inte uppfattas som att det krävs vad domarna kallar en äganderättsövergång. En äganderättsövergång är en central del av den civilrättsliga strukturen i flera europeiska länder, men inte i alla.[40] Eftersom nationell civilrätt inte är harmoniserad skulle en anknytning till äganderätt därför äventyra syftet att harmonisera mervärdesbeskattningen. Enligt EU-domstolen skall istället begreppet leverans av varor innefatta samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, så länge de ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om denne var ägare till egendomen.[41]

EU-domstolens utsagor i frågan är mycket intressanta i förhållande till temat för denna artikel. Vad EU-domstolen pekar på är att EU-rätten med nödvändighet behöver användas utifrån vad syftet med de EU-rättsliga normerna är och att detta syfte har företräde framför begreppsliga konstruktioner i den nationella rätten.[42] Det handlar om den så kallade effek-

37 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

38 Se artikel 2.1 a och c, samt artikel 14, 24–26 i mervärdesskattedirektivet.

39 Se artikel 14.1 mervärdesskattedirektivet.

40 Se exempelvis Christian von Bar and Eric Clive, red., Principles, Definition and Model Rules of European Private Law – Draft Common Frame of Reference (DCFR), Full Edition, Sellier European Law Publishers 2010 s. 4377–4459.

41 Dom från den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, s. 7–9.

42 Jfr Pernilla Rendahl, Mervärdesbeskattning av programformat vid TV-produktion i Sverige – ett exempel på bristande anpassning i ett transformerande samhälle?, SN 2012 s. 44, 47. Rendahl menar att det inte finns någon generell koppling mellan mervärdesskatterätten och civilrätten om än civilrättsliga förhållanden kan ligga till grund för den mervärdesskatterättsliga bedömningen i särskilda fall. Civilrätten behöver då inte nödvändigtvis vara avgörande,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

tivitetsprincipen som EU-domstolen behöver använda för att EU-rätten skall få avsedd effekt.[43]

Vad EU-domstolen behöver göra har vissa gemensamma drag med det funktionalistiska angreppssätt som vi beskrivit ovan.[44] Utifrån ett funktionalistiskt förhållningssätt behandlas begreppen relativt och kontextuellt. Det är inte avgörande om någon äganderätt övergått.[45] Istället är det en bredare beskrivning om överföring och faktisk möjlighet att förfoga som är relevant. I mervärdesskattelitteraturen har det hävdats att EU-domstolen därför tolkar begreppen kontextuellt och teleologiskt.[46]

Tanken att inte använda föreställningen om äganderättsövergång är välbekant i svensk och nordisk civilrätt.[47] Den funktionalistiska traditio-

utan bör beaktas tillsammans med alla andra omständigheter. Dessutom borde inflytandet från civilrätten ankomma på graden av harmonisering av de regler som skall tillämpas.

43 Jfr Joep Swinkels, Halifax Day: Abuse of Law in European VAT, International VAT Monitor 2006 s. 179.

44 Se exempelvis, med referenser: Wolfgang Faber och Claes Martinson, Can ownership limit the effectiveness of EU consumer contract law directives? A suggestion to employ a 'functional approach', Austrian Law Journal 2019 s. 85–123.

45 Att lagstiftaren i förarbetena till ML framhåller att frågan om huruvida det rör sig om en överlåtelse måste avgöras enligt de civilrättsliga reglerna, samt att det krävs en äganderättsövergång får möjligen anses överspelat. Se prop. 1993/94:99, om ny mervärdesskattelag, s. 135. Förarbetsutsagan illustrerar dock att det tidigare funnits skatterättsliga föreställningar om civilrätten som inte överensstämmer med de civilrättsliga föreställningarna.

46 Luis Miguel Poiares Maduro, Interpreting European Law – Judicial Adjudication in a Context of Constitutional Pluralism, European Journal of Legal Studies 2007 s. 139–147. Michel Lambion, The influence of international accounting standards in the field of VAT: a recent ECJ judgment and its impact on VAT practice, World Journal of VAT/GST 2012 s. 159–160. Jfr Jan Sanders, Implications of the FBK Case on Chain Transactions, International VAT Monitor 2016 s. 9 som framhåller att bedömningen av om en leverans har förekommit kräver en helhetsbedömning av ett antal olika element.

47 Se exempelvis: Johan Sandstedt, Sakrätten, Norden och europeiseringen, Nordisk funktionalism möter kontinental substantialism, Stockholm 2013. Erlend Baldersheim, Til tingsrettens teori, Cappellen Damm, 2017. Kåre Lilleholt, Europeisering av nordisk tingsrett?, Festskrift till Göran Millqvist, Stockholm 2019 s. 385–395. Jens Andreasson, En funktionell syn på rättigheter och juridisk argumentation – utifrån exemplet upphovsrättshavarens ställning i konkurs, SvJT 2006 s. 437–452. Jens Andreasson, Inlösen, äganderättsövergång och "legal transplants", SvJT 2005 s. 522–538. Claes Martinson, Något om behoven av att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen – Segelbåtsfallet, Festskrift till Göran Millqvist, Stockholm 2019 s. 461–480. Torgny Håstad, Derivative Acquisition of Ownership of Goods, European Review of Private Law 4-2009 s. 725–741. Kåre Lilleholt, Ownership of Goods in the Draft Common Frame of Reference, Festskrift till Torgny Håstad, Iustus 2010 s. 447–454. Martin Lilja, Transfer of Movable Property under U.S. Law Discussed from a Functional Perspective, Frankfurt am Main, 2014. Patric Lindskoug, Property and Its Limits, i Pia Letto-Vanamo, Ditlev Tamm och Bent Ole Gram Mortensen, red., Nordic Law in European Context, Springer,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

nen innebär att äganderätt som begrepp inte används för att lösa civilrättsliga problem. Vi kopplar inte ihop olika relationer och problem med en föreställning om en äganderätt vars position vi skall identifiera som ett led i problemlösningen.[48] Att det enligt EU-domstolen inte skall krävas någon äganderättsövergång enligt nationell civilrätt för att mervärdesskatt skall tas ut, är därför i linje med hur vi resonerar i svensk civilrätt.[49]

För att undvika tanken om en äganderättsövergång laborerar EU-domstolen med en mer problemnära modell. För att en leverans mot ersättning skall anses föreligga krävs en direkt koppling mellan det som tillhandahålls och det motvärde som erhålls.[50] EU-domstolen har uttryckt att kravet på direkt koppling innebär att det *måste finnas ett rättsförhållande* som innebär ett *ömsesidigt utbyte av prestationer* mellan parterna. Kravet har exempelvis inneburit att en gatumusikant som tog emot pengar från förbipasserande inte uppfyllde detta krav, (Tolsma).[51] Kravet på direkt koppling har inte heller ansetts vara uppfyllt för en hästägare som i utbyte mot möjligheten att vinna prispengar har ställt sina hästar till en kapplöpningsarrangörs förfogande. Enligt EU-domstolen är det uppnåendet av

2019 s. 135–151. Claes Martinson, The Scandinavian Approach to Property Law, Juridica International 22/2014 s. 16–26. Claes Martinson, Transfer of Title Concerning Movables Part III, Frankfurt am Main 2006. Claes Martinson, How Swedish Lawyers Think about 'Ownership' and 'Transfer of Ownership', i Wolfgang Faber och Brigitta Lurger, red., Rules for the Transfer of Movables: A Candidate for European Harmonisation or National Reforms?, Munich 2007 s. 69–95.

48 Se referenser i fotnot 47 ovan.

49 Jfr Stefan Olsson, EG-domstolens användning av civilrätten i skatterättsliga avgöranden, SN 2005 s. 174. Olsson framhåller att EU-domstolen verkar ha varit påverkad av en rättssyn som övergivits i Sverige sedan lång tid tillbaka. Han framhåller att EU-domstolen utgår från att en äganderättsövergång inte alltid innebär att förvärvaren får en faktisk rätt att förfoga över egendomen. Det funktionella förhållningssätt till civilrätten som präglar den svenska rättstraditionen medför dock att äganderätt som koncept inte har samma betydelse. De ekonomiska effekter som EU-domstolen anser vara relevanta är det centrala.

50 Dom från den 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, C-154/80, EU:C:1981:38, s. 12. När det gäller frågan om vad som utgör en omsättning, se bland annat Pernilla Rendahl, Imposing EU VAT on Unlawful Digital Supplies, EC Tax Reveiew 2011 s. 200–202. Tomas Eurenius, När är en tjänst omsatt?, SN 2012 s. 276–284. Tomas Eurenius, När är en tjänst omsatt? – vissa ytterligare reflektioner föranledda av svensk rättstillämpning, SN s. 38–76. Tomas Eurenius, HFD gör viktiga generella klargöranden avseende omsättningsprövningens innehåll och metodik, SN 2016 s. 842–845.

51 Dom från den 3 mars 1994, Tolsma mot Inspecteur der Omzetbelasting, C-16/93, EU:C:1994:80, framförallt s. 14. Förvisso gällde denna dom tillhandahållande av tjänster, men eftersom rekvisitet "mot ersättning" även gäller för varor (artikel 2.1 a mervärdesskattedirektivet) kan det tänkas att domen är relevant för varor också.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

ett visst resultat i kapplöpningen, snarare än det förhållandet att hästägaren har ställt sina hästar till kapplöpningsarrangörens förfogande, som ger upphov till utbetalningen av prispengar. Om däremot redan deltagandet i tävlingen skulle ge upphov till en motprestation i form av startpengar rör det sig om en tjänst som tillhandahålls mot ersättning, (Bastova).[52] Vidare föreligger enligt EU-domstolen en direkt koppling även om ersättningen bestäms schablonmässigt och alltså inte är knuten till en individualiserad tjänst, (Le Rayon d'Or).[53]

Kravet på rättsförhållande innebär emellertid inte att det måste föreligga ett bindande avtal för att ett mervärdesskattepliktigt rättsförhållande skall föreligga.[54] Skattskyldigheten skall bestämmas utifrån en relativ och kontextuell bedömning med beaktande av konsekvenser. Exempelvis skall det inte vara avgörande att parterna kommit överens om att endast vara moraliskt förpliktigade mot varandra. Tillhandahållande av en tjänst mot vederlag kan därför ses som en mervärdesskattepliktig transaktion även när inget av anspråken kan utkrävas rättsligt, (Town and County Factors).[55] EU-domstolen har framhållit att det skulle äventyra mervärdesskattedirektivets ändamålsenliga verkan att inte anse förhållandet som en leverans av varor enbart därför att prestationerna inte kunnat göras gällande på laglig väg. Att en sådan tillämpning skulle strida mot direktivets ändamålsenliga verkan motiverades med att transaktioner som faller inom direktivets tillämpningsområde i så fall kan komma att variera från medlemsstat till medlemsstat beroende på skillnader i medlemsstaternas rättsordningar. Domarna har också använt konsekvensargument om undandraganderisk. De har menat att skattskyldiga annars skulle kunna undkomma mervärdesskatt genom att i avtal ta in förbehåll som det nu aktuella. För att undvika kringgående har EU-domstolen därför ansett att ett förhållande skall ses som en leverans mot ersättning.

Ett annat exempel på förhållande där avtal inte föreligger i civilrättslig mening är när en leverans sker från ett subjekt som inte anses som någon

52 Dom från den 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, s. 35–39.

53 Dom från den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, s. 29–36.

54 Jfr Aleksandra Bal, Taxing Virtual Currency: Challenges and solutions, Intertax 2015 s. 386. Aleksandra Bal, Developing a Regulatory Framework for the Taxation of Virtual Currencies, Intertax 2019 s. 222 fotnot 19. Girogio Beretta, VAT and the Sharing Economy, World Tax Journal 2018 s. 420 fotnot 197.

55 Dom från den 17 september 2002, Town and County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, s. 16–24.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

juridisk person enligt nationell rätt. Att subjektet saknar juridisk rätt att förfoga över en vara förtar inte transaktionens karaktär av en leverans av varor i mervärdesskattedirektivets mening, (Stehcemp).[56] Mervärdesbeskattningen skall således inte vara beroende av om parterna har ett avtal eller inte.

Även om det förekommer ett rättsligt bindande avtal är det dock inte säkert att avtalet skall vara utslagsgivande. I avgörandet Newey framhöll EU-domstolen att avtalet förvisso är en omständighet som skall beaktas eftersom avtalet normalt återspeglar en transaktions ekonomiska och affärsmässiga verklighet. Dock kan det visa sig att vissa avtalsvillkor inte helt återspeglar den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten. Enligt EU-domstolen var det upp till den nationella domstolen i målet att pröva huruvida avtalsvillkoren ifråga återspeglade den ekonomiska verkligheten.[57]

Vidare är det inte avgörande för mervärdesskattefrågan om transaktionen utgör ett skadestånd i civilrättslig mening. Skadestånd anses i princip inte vara mervärdesskattepliktiga eftersom det är fråga om ersättning som utges på grund av skada och inte på grund av tillhandahållande av en vara eller tjänst.[58] Exempelvis har handpenning som en hotellrörelse har rätt till då en gäst frånträder ett avtal med hotellet inte ansetts vara mervärdesskattepliktig.[59] Hotellets fullgörande av sina åtaganden utgör nämligen inte ett vederlag för den erlagda handpenningen. Istället fungerar handpenningen som ett avtalsvite, vars funktion är att hotellet inte skall behöva bevisa storleken på den skada som orsakas av att gästen frånträder avtalet. Att det i många fall inte råder någon överensstämmelse mellan den skada som orsakas och den handpenning som behålls saknar betydelse för denna bedömning enligt EU-domstolen.

Även när en transaktion kan framstå som skadestånd kan den dock vara skattepliktig. Om det avtalade skadeståndsbeloppet motsvarar hela det belopp som skulle ha betalats för det fall att avtalet hade fullföljts har

56 Dom från den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, s. 44.

57 Dom från den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, s. 42–49.

58 Jfr prop. 1993/94:99, om ny mervärdesskattelag, s. 134–135 och SKV:s ställningstagande Skadestånd; mervärdesskatt från 2009-10-19, dnr 131 709491-09/111, och Pernilla Rendahl, Mervärdesbeskattning av programformat vid TV-produktion i Sverige – ett exempel på bristande anpassning i ett transformerande samhället?, SN Akademiskt nr 2012 s. 43.

59 Dom från den 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-Les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, särskilt s. 25, 30, 33.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

ersättningen ansetts vara mervärdesskattepliktig. I så fall rör det sig om ett tillhandahållande mot ersättning enligt EU-domstolen.[60]

Utifrån EU-domstolens praxis går det att hävda att de civilrättsliga begreppen skall användas i beaktande av vad syftet med de EU-rättsliga normerna är. Denna tillämpning behövs för att EU-rätten skall få avsedd effekt. För att den skall få sådan effekt skall det inte vara avgörande om bedömningen är att en transaktion bygger på en viss rättsgrund, som obehörig vinst. För att avgöra den frågan blir det nödvändigt att göra en bedömning av om harmoniseringssyftet med EU-direktivet kan uppfyllas med den ena eller andra lösningen.

Ovanstående utgör EU-domstolens tolkning av rekvisiten ”leverans av varor mot ersättning” och ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning”.[61] Som framgår ovan använder sig ML istället av uttrycket ”omsättning” för att rama in de beskattningsbara transaktionerna.[62] Vidare definieras ”omsättning” som en överlåtelse mot ersättning.[63] Enligt förarbetena till ML skall frågan om vad som utgör en överlåtelse avgöras enligt civilrättsliga regler. Vidare framhålls det att med omsättning förstås att äganderätten till varan överlåts mot ersättning.[64] En fråga som skulle kunna ställas är därför hur långt det är möjligt att driva en direktivkonform tolkning av 2:1 ML. En direktivkonform tolkning anses förutsätta att det finns ett tolkningsutrymme i nationell rätt. Huruvida det finns ett tolkningsutrymme eller inte i den nationella rätten ankommer på nationella tolkningsprinciper,

60 Dom från den 22 november 2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, s. 41–48. Se även dom från den 23 december 2015, Air France – KLM, C-250/14, EU:C:2015:841, s. 28–35 där EU-domstolen uttalar att när ett flygbolag behåller hela det pris som en passagerare har betalat för en outnyttjad flygbiljett rör det sig inte om någon ersättning för en skada utan om en ersättning för passagerarens rätt att dra nytta av de skyldigheter som flygbolaget åtagit sig i och med transportavtalet. Jfr Andreas Talle-Holmqvist och Magnus Tonell, Mervärdesskatt på upphovsrättsersättning – ett genuint problem, SN 2009 s. 28–41, på s. 33–35, där de argumenterar för att ersättning som skall utgå för upphovsrättsintrång enligt 54 § 1 st. upphovsrättslagen (URL) borde betraktas som ett mervärdesskattepliktigt tillhandahållande mot ersättning eftersom ersättningen skall motsvara vad som borde ha utgått vid en licensiering och alltså är tänkt att motsvara vad som hade gällt om parterna hade ingått ett avtal på förhand. Enligt Talle-Holmqvists och Tonells mening borde alltså mervärdesskatt tas ut trots att ersättningen inte utgår på grundval av något avtal eller överenskommelse, samt trots att lagstiftningen klassificerar ersättningen som en typ av skadestånd.

61 Se artikel 2.1 a och c, samt artikel 14, 24–26 i mervärdesskattedirektivet.

62 Se 1:1 1 st. 1 p. ML.

63 Se 2:1 ML.

64 Prop. 1993/94:99, om ny mervärdesskattelag, s. 135.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

till exempel legalitetsprincipen. Om en viss bestämmelse enligt dessa tolkningsprinciper är otvetydig finns det inte något tolkningsutrymme och sålunda inte något utrymme för direktivkonform tolkning.[65] Samtidigt finns det dock, utifrån en funktionalistisk förståelse av civilrätten, utrymme för att tolka 2:1 ML i enlighet med EU-domstolens praxis. Detta beror på att begrepp som sagt inte ses som substantiella i de rättsliga analyserna. Med andra ord är det inte särskilt relevant att fråga sig huruvida något *är* en omsättning eller inte. Den relevanta frågan är snarare huruvida något *borde anses* som en omsättning i *en viss specifik fråga* mot bakgrund av bl a konsekvenserna av en sådan kvalificering. Utformningen av 2:1 ML skall därför inte hindra att denna bestämmelse tolkas i enlighet med EU-domstolens praxis.

3.3 Bedömning i Dieselfallet

Mot bakgrund av vår redovisning av normerna om mervärdesskatteplikt presenterar vi i detta avsnitt ett exempel på en sådan bedömning som vi menar att EU-rätten ger stöd för. Det blir med andra ord fråga om vad vi beskrivit som en relativ och kontextuell bedömning i beaktande även av sådant som konsekvenser. Vi använder omständigheterna i Dieselfallet och illustrerar härmed hanteringen av frågan om beskattning av sådana fall, dvs. fall av förbrukning av felaktigt levererat generiskt gods. Det handlar om skatterättsligt motiverade avvägningar mellan de argument som gör sig gällande i skattehänseende.

Vad vi ovan redovisat om att det skall handla om *leverans av varor mot ersättning*, blir förstås relevant i Dieselfallet. Eftersom dieseln inte *vid leveransen* levererades mot vare sig direkt ersättning eller mot en senare tänkt sådan, passar normen möjligen inte i detta fall. Oljebolaget tänker sig förvisso att de levererar mot sådan rätt till ersättning, men mottagaren är inte vid mottagandet förpliktigad att ersätta. Bonden är inte skyldig att betala något utan kan välja att kräva att oljebolaget hämtar tillbaka dieseln.

Normen om *leverans av varor mot ersättning* passar bättre när vi beaktar att den civilrättsliga lösningen *till slut* blivit att bonden skall betala ersättning. När vi ser det som avgörande att bonden förbrukat dieseln i vetskap om felleveransen, passar beskrivningen ganska väl. Vad vi vet har oljebolaget upplyst bonden om felet inom en vecka, och vi utgår från att

65 Ulf Nilsson, Direktivkonform tolkning på mervärdesskatterättens område, Svensk Skattetidning (SvSkT) 2009, s. 64–84, på s. 66–70.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

diesel motsvarande hela leveransen då fanns i behåll. Bonden har därför förbrukat dieseln i vetskap om felleveransen.

På motsvarande sätt som vi betraktat den normativa utsagan i föregående stycke kan vi konstatera att det *vid leveransen* inte är fråga om *ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer mellan parterna*. Det blir, med vår lösning, ett sådant rättsförhållande först genom förbrukningen.

Den som förbrukar felaktigt levererad diesel har emellertid inte gjort detsamma som en köpare av diesel. En köpare har gjort ett medvetet val mellan olika till buds stående möjligheter, i full medvetenhet om beskattningsföljderna. Den som förbrukar felaktigt levererad diesel har istället mer eller mindre oförskyllt drabbats av en felleverans. Med denna beskrivning skulle det vara möjligt att hävda att det belopp som bonden förpliktigades att betala utgjorde en kompensation för oljebolagets skada *snarare* än ett vederlag för den erhållna dieseln.[66] Det saknades en direkt koppling mellan det belopp som bonden förpliktigades att betala till oljebolaget och den diesel som erhållits. Argumentet förefaller dock mer relevant under vissa omständigheter än under andra. I vissa fall kan den enda möjligheten att hantera situationen vara att förbruka. Så är exempelvis fallet om dieseln inte går att ta tillbaka på grund av kontaminering eller för att den tankats i ett fordon som befinner sig under färd när felet upptäcks. I vårt Dieselfall föreligger inga sådana omständigheter.

En viktig kategori av argument rör riskerna för kringgående av skatteregleringen. Ett antagande är att leverantörer och mottagare av allehanda förbrukningsvaror skulle kunna hävda att *förbrukandet* inte gjorts inom ramen för något rättsförhållande och att den transaktion som mottagaren genomför i efterhand endast utgör kompensation. För att förstärka argumentationen skulle parter kanske till och med kunna tänkas arrangera en civilrättslig tvist där ersättningen för en viss vara tillerkännas den ena parten på någon annan grund än avtal eller leverans av varor mot ersättning.[67] Risken för att detta blir ett omfattande problem är dock sannolikt liten. Vad som kan noteras är därför möjligen bara att en lösning som öppnar

66 Hur beloppet närmare bestämt skulle beräknas var otvistigt i målet. Antagligen handlade det om återanskaffningskostnaden. Jfr Jan Hellner och Marcus Radetzki, Skadeståndsrätt, 10 u., 2018, Norstedts juridik s. 398–403.

67 Jfr Gustav Lindkvist, Missbruk av rättskraft i parallella förfaranden, SN 2012 s. 218–229.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

upp för kringgående i princip är mindre önskvärd än en lösning som inte gör det.[68]

Utifrån de argument vi pekat på skulle vår lösning av Dieselfallet bli att det handlar om en skattepliktig transaktion. Argumenten om att bonden förbrukat Dieseln i vetskap om felleveransen väger tungt menar vi. Därtill har det betydelse att vi inte ser något skäl för att ge argumentet om att bonden oförskyllt drabbats av felleveransen avgörande vikt. Bonden hade i det aktuella fallet kunnat agera annorlunda genom att inte förbruka dieseln. Han hade kunnat förklara att oljebolaget fick hämta tillbaka dieseln.

3.4 Mer om funktionalistiska angreppssätt

Vad vi illustrerat med detta avsnitt (3) är att det inte bara är möjligt att hantera frågan om skattskyldighet med direkta mervärdesskatterättsliga argument, utan också att det är vad som följer av EU-domstolens synsätt på den EU-rättsliga regleringen. I en EU-rättsligt reglerad del av skatterättsområdet blir det därför nödvändigt att förhålla sig funktionalistiskt. Givetvis går det bra att uttrycka detta med andra termer, men det handlar om att arbeta för att EU-rätten skall bli effektivt genomförd. För att kunna nå detta mål behöver nationella normer och klassificeringar betraktas som relativa eller rent av som tomma.[69] Bedömningen behöver bli problemorienterad och beakta funktionerna med regleringen och den praxis som ett beslut innebär i normativt hänseende.

En intressant aspekt kring mervärdesskatterätten är att EU-domstolens synsätt innebär att frågan om angreppssätt och metod kan anses avgjord normativt. Nationell civilrätt ges inte någon avgörande betydelse för förståelsen av harmoniserade begrepp. Det är helt enkelt ett krav att i sak adressera de skatterättsliga aspekterna på ett direkt sätt. Genom direktivkonform tolkning och effektiv implementering av EU-rätten påfordras i princip ett funktionalistiskt angreppssätt.[70]

---

68 Som framgår ovan använde sig EU-domstolen av ett liknande argument i målet Town and County Factors, se dom från den 17 september 2002, Town and County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, s. 22. Jfr Andreas Talle-Holmqvist och Magnus Tonell, Mervärdesskatt på upphovsrättsersättning – ett genuint problem, SN 2009 s. 34–35, där de också anför liknande argument till stöd för att skälig ersättning som skall utgå på grund av upphovsrättsintrång enligt 54 § 1 st. URL borde ses som ett mervärdesskattepliktigt tillhandahållande mot ersättning.

69 Se ovan avsnitt 2.5 med referenser.

70 I vilken utsträckning nationella domstolar är skyldiga att tolka direktivkonformt är en fråga som vi lyfter ovan. Frågan är dock komplex och kräver en närmare analys än så (se till exempel Ulf Nilsson, Direktivkonform tolkning på mervärdesskatterättens område, SvSkT 2009,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

4 EN FUNKTIONALISTISK SKATTERÄTT?

Vad vi illustrerat med denna presentation är vissa svårigheter som skulle kunna uppstå i skatterätten om vi i svensk civilrätt börjar använda obehörig vinst som rättsgrund. Vi har svarat på frågan om hur sådana civilrättsliga rättsföljder skulle ha hanterats i skatterättsligt hänseende. Det har vi gjort genom att bedöma vilka normativa argument som skulle anses relevanta och genom att bedöma vilken metod som en beslutsfattare skulle ha använt för att fatta beslut om beskattning.

Samtidigt har vi redogjort för varför en rättsgrund som obehörig vinst inte är en relevant aspekt i sig, givet den funktionalistiska tanketraditionen. För att det skall vara skatterättsligt relevant vilken civilrättslig rättsgrund som använts behöver de skatterättsliga förutsättningarna nämligen överensstämma med de civilrättsliga. Så är i princip aldrig fallet och det finns anledning att istället särskilt uppmärksamma de aspekter som är av skatterättslig relevans. De skatterättsliga problemen behöver avgöras utifrån den skatterättsliga problematiken och de specifikt skatterättsliga förutsättningarna.[71] I skatterätten är den egentliga frågan om transaktionen skall beskattas. Analysen som krävs för att besvara den frågan behöver vara direkt inriktad på de skatterättsliga aspekterna och inte ta omvägen över civilrättsliga begreppsbestämningar. Det innebär inte att civilrätten är irrelevant, utan bara att den är en mindre lyckad omväg om den används för att definiera aspekter i skatterättsliga avvägningar.

Vad vi framhållit innebär inte att de som gör skatterättsliga bedömningar saknar möjlighet att välja metod och angreppssätt. Vi vill här bara påpeka att det handlar om ett val och att detta val har betydelse. Vårt rättsvetenskapliga bidrag består i att peka på hur skatterättsliga frågor kan angripas när olika civilrättsliga grunder står till buds. Vilka val som framöver görs i skatterätten återstår att se och som rättsvetare har vi inte anledning att förespråka något av valen, i varje fall inte i denna presentation. EU-domstolen har ett normativt inflytande över tänkandet. På

s. 64–84). Det enda vi vill framhålla i detta sammanhang är att EU-rättens inverkan över nationell skatterätt talar i en viss riktning vad gäller dess förhållande till civilrätten.

71 På flera håll i den civilrättsliga litteraturen har det hävdats att skatterättsliga frågeställningar borde avgöras utifrån rent skatterättsliga överväganden. Varje intressemotsättning behöver hanteras utifrån sina utgångspunkter. Jfr Ulf Göransson, Det civilrättsliga äganderättsbegreppet i några skattesammanhang, SN 1985 s. 31. Göran Millqvist, Finansiell leasing – om det finansiella leasingavtalets civilrättsliga innebörd och reglering, Lund 1986 s. 99–100. Torgny Håstad, Köprätt – och annan kontraktsrätt, 6 u., Uppsala, Iustus 2009 s. 299.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

mervärdesskatteområdet är det ett faktum. I den mån detta inflytande fortsätter att öka också inom inkomstskatterätten kan det påverka hur civilrättsliga bakgrunder hanteras även på detta område.

Patrik Emblad är doktorand i finansrätt vid Göteborgs universitet. Claes Martinson är professor i civilrätt vid Göteborgs universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23