



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Marie Jeppsson

Yrkesmässigheten inom
inkomst- och
mervärdesskatterätten

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Lars Pelin

Internationell skatterätt

HT 2002

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Ämnet	5
1.2 Huvudsyfte och bisyfte	5
1.3 Frågeställningar	5
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Metod	6
1.6 Uppsatsens disposition	7
2 ALLMÄNT OM MERVÄRDESSKATT	9
2.1 Historik	9
2.2 Mervärdesskattens konstruktion och karaktär	10
2.3 Mervärdesskattens relation till inkomstskatten	11
3 EG-RÄTTENS BETYDELSE	14
3.1 Mervärdesskattens utveckling	14
3.2 Mervärdesskattens rättskällor	16
3.2.1 Primär EG-rätt	16
3.2.1.1 Artikel 90-92 EGF	16
3.2.1.2 Artikel 93 EGF	17
3.2.1.3 EG-fördragets allmänna regler	18
3.2.2 Sekundärrätten	18
3.2.3 Mervärdesskattens grund	20
3.3 EG-rättens betydelse för svensk rätt	21
3.4 EG-rättskonform tolkning	23
3.4.1 Innebörden av EG-rättskonform tolkning	23
3.4.2 EG-domstolens tolkningsprinciper	24
3.4.3 Nationella tolkningsprinciper	26

4	YRKESMÄSSIG VERKSAMHET	29
4.1	Allmänt	29
4.2	Det sjätte mervärdesskattedirektivet	29
4.2.1	Allmänt	29
4.2.2	Definitionen av beskattningsbar person	30
4.2.2.1	Vem kan vara en beskattningsbar person?	31
4.2.2.2	Någon form av ekonomisk aktivitet	32
4.3	Mervärdesskattelagen	39
4.3.1	Skattskyldighet	39
4.3.2	Yrkesmässig verksamhet	39
4.3.2.1	Kriterierna varaktighet och omfattning	41
4.3.2.2	Vinstsyfte	41
4.3.2.3	Självständighetskriteriet	44
4.3.2.4	Utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet	45
4.3.2.5	Ideella föreningar	47
4.3.3	Olika företagsformer	48
4.4	Yrkesmässig verksamhet i ljuset av direktivets motsvarande bestämmelser	48
5	MERVÄRDESSKATTEUTREDNINGEN	52
5.1	Mervärdesskatteutredningens uppdrag	52
5.2	Mervärdesskatteutredningens förslag till ändringar	52
6	SLUTSATSER	54
	BILAGA A	57
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	59
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	63

Sammanfattning

Mervärdesskatten, som är en flerledsskatt, infördes i Sverige den 1 januari 1969 som en direkt ersättning till den allmänna varuskatten. Oavsett hur många led mervärdesskatten passerar så tas skatten ut i varje led. Eftersom avdragsrätt föreligger för all mervärdesskatt som belastar kostnaderna så beskattas endast mervärdet. Skatten övervältras från den ena näringsidkaren till den andra för att slutligen belasta konsumenten. Konsumenten blir den slutliga skattebäraren.

I svensk rätt har man valt att i huvudsak förknippa skattskyldigheten till mervärdesskatt med frågan om en person bedriver yrkesmässig verksamhet. Med yrkesmässig avses, enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML, en verksamhet som utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL¹. Därmed finns det en koppling mellan mervärdesskatten och inkomstskatten, som försvårar tolkningen och tillämpningen av mervärdesskatterätten.

Av definitionen av näringsverksamhet i 13 kap. IL kan, sammantaget med praxis, utläsas tre huvudsakliga rekvisit för att näringsverksamhet skall vara för handen. Dessa är:

1. Yrkesmässighet i egenskap av varaktighet eller stor omfattning.
2. Självständighet i förhållande till uppdragsgivare.
3. Att verksamheten bedrivs med vinstsyfte.

Utgångspunkten är därmed att huvudgruppen av skattskyldiga personer är de som enligt IL bedriver näringsverksamhet. Därefter finns det möjligheter, genom utvidgningsregeln i 4 kap. 1 § 2 ML, till korrigering av situationer i vilka mervärdesskatten har en icke önskad konkurrens effekt. Utifrån detta kan det konstateras att vad som faller under ML och näringsverksamhet enligt 13 kap. IL kan skilja sig åt.

I och med Sveriges inträde i den Europeiska Unionen förändrades den mervärdesskatterättsliga regleringen i stor omfattning. Förutom en ny mervärdesskattelag², åligger det Sverige att tillämpa svensk nationell rätt på sådant sätt att EU-samarbetet främjas.

Det är viktigt att notera att för den indirekta beskattningens område, till vilken mervärdesskatten hör, har EG-harmoniseringen varit av större omfattning än för de direkta skatterna, såsom inkomstskatten. Enligt artikel 93 EGF har rådet i princip möjlighet att använda både förordningar och direktiv för att harmonisera mervärdesskatten inom EU. På mervärdesskatterättsens område har man valt att genomföra harmoniseringen

¹ Inkomstskattelag (1999:1229).

² Mervärdesskattelag (1994:200).

främst genom direktiv, där det sjätte mervärdesskattedirektivet från 1977³ är det mest centrala.

Enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet bygger själva skattskyldigheten på att skattesubjektet utgör en *skattskyldig person*. EG-domstolen är av den uppfattningen att nämnda begrepp är mycket vidsträckt, vilket indikerar att begreppet ”person som bedriver ekonomisk verksamhet” är mer omfattande än yrkesmässig verksamhet enligt ML.

Den 11 februari 1999 tillsatte regeringen en utredning⁴ med uppgiften att se över de begrepp i mervärdesskattelagen som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet. Deras arbete⁵ resulterade bl.a. i förslaget att det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person förs in i ML. Avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt blir därigenom självständigt i förhållande till IL.

³ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter (EGT nr L 145, 13.6.1977 s. 1)

⁴ Dir. 1999:10

⁵ SOU 2002:74

Förord

Jag vill tacka Lars Pelin, universitetslektor, för god handledning, samt Sven Lundgren, jur.kand., för noggrann korrekturläsning. Båda har kommit med värdefulla synpunkter på min framställning.

Lund den 24 januari 2003

Marie Jeppsson

Förkortningar

Art.	Artikel
Bet.	Betänkande
Dir.	Kommittédirektiv
ECR	Report of Cases before the Court of Justice
EG	Europeiska gemenskapen
EGF	EG-fördraget i dess lydelse fr.o.m. 1 maj 1999
EGT	Europeiska gemenskapens officiella tidning
Eng.	engelska
EU	Europeiska unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR
GML	lagen (1968:439) om mervärdeskatt (gamla mervärdesskattelagen)
HD	Högsta domstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Int.	Internationella
Kap.	Kapitel/Kapitlet/Kapitlen
KL	Kommunalskattelagen
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
Prop.	Proposition
REG	Rättsfall från Europeiska gemenskapens domstol
RR	Regeringsrätten
rskr.	Riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar
SN	Skattenytt
SvSkT	Svensk Skattetidning
SFS	Svensk författningssamling
VAT	Value Added Tax

1 Inledning

1.1 Ämnet

En förutsättning för att mervärdesskatt skall betalas vid en omsättning som är skattepliktig är att omsättningen görs i en verksamhet som är yrkesmässig.⁶ Enligt mervärdesskattelagens huvudregel om yrkesmässighet är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Således finns det en koppling mellan mervärdesskattelagen och inkomstskattelagen som medför att mervärdesskattelagens begrepp yrkesmässig verksamhet måste tolkas utifrån en bedömning av frågan om verksamheten ifråga utgör näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen. Huruvida nämnda koppling är att föredra eller inte är en fråga som kommer få sitt svar under resans gång.

Genom medlemskapet i EU åtog sig Sverige att i den svenska lagstiftningen implementera EU:s mervärdesskatteregler, vilka ingår i gemenskapsrätten. Den svenska mervärdesskattelagen är i princip harmoniserad med EG-rätten. Däremot försvåras tolkningen och tillämpningen av såväl EG-rätten som EG-domstolens domar på svenska förhållanden på grund av bristande överensstämmelse i fråga om struktur och begrepp, samt av kopplingen som görs till inkomstskattelagen.

1.2 Huvudsyfte och bisyfte

Framställningens huvudsyfte är att identifiera inkomstskatterättens betydelse för yrkesmässigheten inom den svenska mervärdesskatterätten, samt utreda i vilken mån vår nationella lagstiftning stämmer överens med såväl primär- som sekundärrätt inom EG. Min framställning förenar därmed ett EG-rättsligt perspektiv med ett svenskt.

Framställningens bisyfte, som till stor del tjänar huvudsyftet, är att redogöra för mervärdesskattens tolkningsprinciper såväl i Sverige som inom EU.

1.3 Frågeställningar

Under framställningens gång kommer ett antal frågor att behandlas, och det är min förhoppning att läsaren skall få ett tillfredsställande svar. Två frågor förtjänar särskild uppmärksamhet i samband med skrivandet och läsandet av denna framställning. Den första frågan hänger samman med att framställningen behandlar ett område för vilket den direkta beskattningen har getts betydelse. Den andra frågan uppkommer på grund av att

⁶ 1 kap. 1 § 1 st. 1 ML.

framställningen behandlar ett område där harmoniseringen inom den Europeiska Unionen har fått stor betydelse.

- 1 Vilken betydelse har inkomstskatterätten för mervärdesskatterättens yrkesmässighet?
- 2 Är den svenska skattelagstiftningen i överensstämmelse med artikel 4 i det sjätte mervärdesskattedirektivet?

Därutöver behandlas frågan om huruvida den nationella mervärdesskatterätten har en primär- och/eller enbart sekundärrättslig grund, samt grunden för EG-domstolens tolkningsprinciper.

1.4 Avgränsningar

Jag har valt att inrikta framställningen på begreppet yrkesmässig verksamhet i den nationella mervärdesskattelagen, samt på vissa områden som jag har ansett centrala för en analys av den svenska såväl som den EG-rättsliga lagstiftningen. Endast de allmänna materiella reglerna har behandlats, dvs. regler som angår alla skattskyldiga, varför bl.a. de omfattande specialreglerna för fastighetsuthyrning ej kommer att beröras.

Läsarna av denna framställning antas normalt vara väl insatta i den juridiska terminologin samt i den inkomstskatterättsliga uppbyggnaden, men mindre insatta i mervärdesskatterättens uppbyggnad. Därför ges som utgångspunkt för den fortsatta framställningen en omfattande med överskådlig redogörelse för mervärdesskattens tillkomst och historia. En motsvarande redogörelse för inkomstskatten har jag emellertid valt att utelämna.

Angående ideella föreningar har jag valt att utelämna en djupgående redogörelse. Det påvisas endast att även de är beroende av inkomstskattelagen.

1.5 Metod

Eftersom jag använder de traditionella rättskällorna i syfte att undersöka och försöka lösa juridiska problem är metoden för denna framställning att beteckna som rättsdogmatisk. Utöver denna metod använder jag mig av en komparativ metod, där svensk lagstiftning jämförs med den EG-rättsliga regleringen.

Sammanfattningsvis tolkas lagtexten med hjälp av förarbeten, rättspraxis och doktrin och med särskild hänsyn till det förhållande som i olika avseenden råder mellan de två rättssystemen. Genom tolkning, sammanställning och systematiseringar av ett relevant juridiskt

rättskällematerial har jag sökt fastställa vad som betecknas som gällande rätt.

Undersökningen av kopplingen mellan mervärdesskatterätten och inkomstskatterätten är såväl ett syfte i sig som en metod för undersökningen av mervärdesskatten. Genom en jämförelse med inkomstskatten påvisas hur inkomstskatterättsliga ställningstaganden införlivas därifrån.

Framställningen är i stora delar deskriptiv för att i kapitel 4.4 och 6 vara av en mer analyserande natur.

1.6 Uppsatsens disposition

Framställningen är indelad i sex kapitel, varav kapitel 1 utgör inledning till framställningen.

I närmast följande kapitel 2 ges som utgångspunkt för den fortsatta framställningen en översiktlig redogörelse för mervärdesskattens tillkomst och historia. Därefter behandlas i kapitlet mervärdesskattens karaktär samt relation till inkomstskatten.

Kapitel 3 innehåller en omfattande behandling av EG-rättens rättskällor och dess påverkan på svensk rätt. Detta ämne är centralt, eftersom vår nationella lagstiftning i form av mervärdesskattelagen (ML) bygger på EG-direktiv. Eftersom nationella regler som följer av direktiv skall tolkas i enlighet med sådana direktiv diskuteras utförligt den EG-rättskonforma tolkningen.

Kapitel 4, som är framställningens mest omfattande, är uppdelat i fyra underkapitel. Efter en allmän introduktion i kapitel 4.1 diskuteras i kapitel 4.2 vem som kan utgöra en beskattningsbar person enligt EG-direktiven och som därmed är skattskyldig. Kapitel 4.3 behandlar därefter en motsvarande analys av skattskyldigheten enligt mervärdesskattelagen. Av central betydelse är diskussionen om yrkesmässig verksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (IL). I syfte att fastställa huruvida vår nationella lagstiftning är i överensstämmelse med EG-direktiven sker slutligen i kapitel 4.4 en jämförelse mellan begreppen beskattningsbar person enligt EG-direktiven och yrkesmässig verksamhet enligt mervärdesskattelagen.

Den 11 februari 1999 tillsattes en särskild utredning av regeringen med uppgift att se över begrepp i mervärdesskattelagen som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet.⁷ I kapitel 5 diskuteras resultatet av Mervärdesskatteutredningen och dess förslag till ändringar i vår nationella lagstiftning.⁸

⁷ Dir. 1999:10

⁸ SOU 2002:74

Framställningen avslutas i kapitel 6 med mina slutsatser mot bakgrund av undersökningen i de fem föregående kapitlen.

Bilaga A kompletterar framställningen med ett utdrag av artikel 4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

I syfte att motverka missförstånd har jag valt att konsekvent använda mig av begreppet beskattningsbar person⁹ istället för begreppet skattskyldig person, som vår nationella lagstiftning för nuvarande använder sig av.

⁹ Jfr. Eng. "taxable person"

2 Allmänt om mervärdesskatt

2.1 Historik

Genom förordningen den 1 december 1959 nr 507, om allmän varuskatt, infördes från och med den 1 januari 1960 en generell skatt på konsumtion inom landet av varor samt tjänster, som hade avseende på varor.¹⁰ Den allmänna varuskatten infördes med en enhetlig skattesats på 4 procent av beskattningsvärdet, dvs. priset inklusive skatt.¹¹ Skattesatsen höjdes därefter successivt till 10 procent, vilket likaså var den första mervärdesskattesatsen.¹² Skattskyldigheten åvilade den som inom landet yrkesmässigt¹³ sålde eller på annat sätt tillhandahöll skattepliktig vara eller tjänst till konsument inom riket.¹⁴

Mervärdesskatten, som till motsats från den allmänna varuskatten är en flerledsskatt, infördes den 1 januari 1969¹⁵ som en direkt ersättning för den allmänna varuskatt som tidigare införts.¹⁶ Detta innebar att skatteuttaget delades upp på flera på varandra följande led i produktions- och distributionskedjan, där varje led svarade för skatten på det mervärde som tillförts objektet i det egna ledet. Mervärdesskatten var nu helt inriktad på den privata och offentliga konsumtionen.¹⁷ Därutöver fick mervärdesskatten ett tillämpningsområde som i allt väsentligt överensstämde med den allmänna varuskatten. Detta hade till följd att flera tjänster även fortsättningsvis kom att ligga utanför beskattningen.¹⁸ Såväl EG:s direktiv som beskattningen i vissa av de nuvarande medlemsländerna beaktades vid införandet av mervärdesskatten.¹⁹

1990 års skattereform berörde såväl inkomst- som mervärdesbeskattningen.²⁰ Resultatet blev en i princip generell mervärdesbeskattning av all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster, med endast ett begränsat antal undantag. Ett krav för reformeringen var att

¹⁰ Förordning (1959:1279) om allmän varuskatt.

¹¹ 4 kap.14 §, Förordning (1959:1279) om allmän varuskatt

¹² Prop. 1968: 100, s. 33.

¹³ Frågan huruvida yrkesmässighet förelåg skulle främst bedömas med hänsyn till omfattningen av och syftet med verksamheten. Därmed förelåg det ej skattskyldighet vid exempelvis försäljning av personlig lös egendom. Se anvisning till 12 §, Förordning (1959:1279) om allmän varuskatt.

¹⁴ 3 kap. 12 § Förordning (1959:1279) om allmän varuskatt.

¹⁵ Lag (1968:430) om mervärdesskatt, (prop. 1968:100, bet. 1968:BeU45, rskr. 1968:294). Fram till den 1 januari 1975 var lagen betecknad som förordning om mervärdesskatt.

¹⁶ Prop. 1968:100 s. 160 f.

¹⁷ Prop. 1968:100 s. 36 f.

¹⁸ Prop. 1989/90:111 s. 85 f.

¹⁹ Prop. 1968:100 s. 25.

²⁰ Prop. 1989/90:110, samt Prop. 1989/90:111.

mervärdesskatten skulle ha en konstruktion som underlättade en anpassning till de regler som tillämpades inom EG-rätten.²¹

Den 1 juli 1994 trädde slutligen vår nuvarande lag i kraft och mervärdesskatt började stavas med binde-s.²² Avsikten med den nya lagstiftningen var att göra lagen med överskådlig och lättillgänglig. Vidare innebar förändringen ett väsentligt närmande till den ordning som rådde inom EG-rätten.²³ Mervärdesskatten har successivt höjts till att för närvarande normalt ha en skattesats på 25 procent.²⁴

2.2 Mervärdesskattens konstruktion och karaktär

Mervärdesskatten, i dess egenskap av indirekt skatt, skall i allmänhet betalas till staten av de näringsidkare som omsätter, eller på annat sätt tillhandahåller varan eller tjänsten, i yrkesmässig verksamhet inom Sverige samt på importen av varor och tjänster.²⁵

Vidare är mervärdesskatten en konsumtionskatt, vilken tas ut på såväl privat som offentlig konsumtion av varor och tjänster. Den övervältras från den ena momsskyldiga näringsidkaren till den andra för att i slutändan träffa en privatperson eller ett företag eller annan organisation som saknar momsskyldig verksamhet och som till följd därav saknar avdragsrätt för debiterad moms som ingående skatt. Konsumenten ses som en bärare av en skatt på det samlade mervärde av varje företags förädlingsvärde på sin vara eller tjänst.²⁶ Då skatten utgår vid omsättning av de flesta varor och tjänster är det, i motsats till punktskatter, fråga om en allmän konsumtionskatt.²⁷

Momsskyldiga näringsidkare har i kedjan debiterat moms som en utgående skatt på sitt pris för att ta fram varan eller tjänsten och nästa näringsidkare i kedjan har i egenskap av köpare av den varan eller tjänsten dragit av den debiterade momsens som en ingående skatt. När samtliga näringsidkare i kedjan är momsskyldiga blir den debiterade momsens ingen kostnad hos någondera näringsidkare. Konsumenten blir därmed skattebärare och får betala hela priset för varan eller tjänsten inklusive mervärdesskatt med sina beskattade privata medel.²⁸

²¹ Prop. 1989/90:111 s. 86.

²² Lag (1994:200) om mervärdesskatt.

²³ Prop. 1993/94:99 s. 1.

²⁴ 7 kap. 1 § ML.

²⁵ Melz, Peter: "Mervärdesskatt" 13 uppl. Uppsala, 2001 s. 11, samt 1 kap. 1 § ML.

²⁶ Forssén, Björn: "Momshandboken, Enligt 2001 års regler", 2:a upplagan, Stockholm 2001, s. 15.

²⁷ Melz (2001), a.a. s. 11.

²⁸ Forssén, a.a. s. 15.

Som nämnts tidigare är mervärdesskatten en konsumtionsskatt och den skall vara såväl konsumtions- som konkurrensneutral. Detta har till följd att varor som förs hit till Sverige också blir föremål för beskattning. Om så inte var fallet hade konsumenterna möjligtvis valt utländska leverantörer endast på grund av beskattningssituationen, vilket hade snedvridit konkurrensen till nackdel för svenska företag.²⁹

2.3 Mervärdesskattens relation till inkomstskatten

Vid en jämförelse mellan mervärdesskattens objekt, dvs. konsumtionen, och inkomstskattens skatteobjekt kan det konstateras att den principiella skillnaden dem emellan är sparandet.³⁰ Inkomstskatten är en direkt skatt, med inkomsten som bas, vilken den skattskyldige kan välja att spara eller konsumera. En allmän inkomstskatt drabbar således både konsumtionen och sparandet eftersom den minskar den disponibla inkomsten för inkomsttagaren. Mervärdesskatten däremot, i dess egenskap av konsumtionsskatt, höjer priset på varor och tjänster och drabbar således direkt endast konsumtionen och inte sparandet.³¹

Principiellt skall mervärdesskatten vara en generell konsumtionsskatt och inte en punktskatt. Att bestämda konsumtionsobjekt är undantagna från beskattning i enlighet med 3 kap. ML är huvudsakligen en kvarleva från den allmänna varuskatten och har såväl praktiska som politiska motiv. Inkomstskatten å sin sida är inte heller att betrakta som en generell skatt, då det saknas en generell inkomstdefinition. Beskattning sker istället av inkomster som kan hänföras till någon av inkomstskattelagens inkomstslag tjänst, näringsverksamhet eller kapital.³²

Beskattningen av en fysisk persons förvärvsinkomster är försedd med progressiva inslag.³³ Mervärdesskatten däremot har en konstant skattesats oavsett hur stor konsumtionen är. Detta skall emellertid inte förväxlas med förhållandet att mervärdesskatten har olika skattesatser på olika varu- och tjänstegrupper, där produkterna beläggs med en högre eller lägre skattesats än det normala.³⁴

²⁹ Forssén, a.a. s. 24 f.

³⁰ Något förenklat kan man förklara konsumtionen som den disponibla inkomsten minus sparandet. Melz, Peter: "Mervärdesskatt, rättsliga grunder och problem", Stockholm 1990 s. 51.

³¹ Melz (2001), a.a. s. 11.

³² Melz (1990), a.a. s. 51 f.

³³ Med progressiv skatt menas att den procent som uttas som skatt av inkomsten stiger vid ökande inkomst. Se Juridikens termer, 8:e upplagan, s. 134.

³⁴ Melz (2001), a.a. s. 11 f; Skattesatserna i Sverige är för närvarande 25, 12 samt 6 procent, där 25 procent är den generella skattesatsen. Se 7 kap. 1 § ML.

Beträffande den territoriella omfattningen av beskattningen finns det en principiellt betydelsefull skillnad mellan mervärdesskatten och inkomstskatten. I de flesta fall inom EU tillämpas destinationsprincipen inom mervärdessbeskattningen, vilket innebär att beskattning sker i köparens hemland dit varan ankommer eller där tjänsten konsumeras.³⁵ Vid inkomstbeskattningen däremot använder sig Sverige primärt av bosättningsstatsprincipen³⁶ och supplementärt av källstatsprincipen.³⁷ Lagtekniskt kommer det till uttryck genom att det i 3 kap. 17 § IL fastställs att den som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig och att det i 6 kap. 7 § IL fastställs att utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga. Vidare uppges det i 3 kap. 18 § (fysisk person) och 6 kap. 11 § (juridisk person) ett antal inkomster som beskattas i Sverige trots att mottagaren är bosatt utomlands.

Betydelsen av lagstöd för en taxeringsåtgärd, samt de skattskyldigas nödvändighet av förutsebarhet är lika viktig vid mervärdessbeskattningen som vid inkomstbeskattningen. Följaktligen är avvägningen mellan olika rättskällor samt deras användning desamma.³⁸

Legalitetsprincipen i 8 kap. 3 § regeringsformen innebär att samhällsmedlemmar endast får påföras skatt med uttryckligt stöd av lag, vilket gäller mervärdesskatt såväl som inkomstskatt.³⁹ Så var emellertid inte alltid fallet. Enligt den tidigare gällande 8 kap. 6 § RF⁴⁰ kunde:

”[...] under tid då riksmöte ej pågår [...] finans- och skatteutskotten, efter bemyndigande i lag om annan skatt än skatt på inkomst, förmögenhet, arv eller gåva, på förslag av regeringen bestämma om skattesatsen eller besluta om skatt som avses i lagen skall börja eller upphöra att utgå.”

Således fanns det tidigare en möjlighet för regeringen att bemyndiga finans- och skatteutskotten att företa förändringar inom mervärdesskatten. I 79 § GML fanns likaledes ett sådant bemyndigande.⁴¹ Anledningen till denna möjlighet till bemyndigande torde vara att skattesatsförändringar vid

³⁵ Jonsson, Gunnar: ”Enklare momsregler vid internationell handel.” I: SvSkT 2/2002 s. 156 f; I det slutliga mervärdesskattesystemet är avsikten att övergå till den s.k. ursprungsprincipen, dvs. beskattning sker i produktionslandet i princip utan beaktande av nationsgränderna; Svanberg, M: ”Mervärdesskatten och EG”, I: SvSkT 10/94, s. 720.

³⁶ Denna princip, som även kallas för domicilprincipen, innebär att den stat där en person är bosatt beskattar ifrågavarande person för alla hans inkomster, oberoende av var i världen inkomsterna kommer ifrån. Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer: ”Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt”, 8:e upplagan, Lund 2001 s. 492.

³⁷ Källstatsprincipen medför att det är den stat, där inkomsten uppkommer eller viss egendom är belägen, som beskattar inkomsten. Hänsyn tas därmed inte till var inkomsttagaren befinner sig. Lodin m.fl, a.a. s. 492.

³⁸ Melz (1990), a.a. s. 33 f.

³⁹ Analogt med straffrättens ”nulla crime sine lege” kan man formulera satsen ”nullum tributum sine lege”. Lodin m.fl. a.a. s. 568.

⁴⁰ Upphörde att gälla genom Lag 1994:1470.

⁴¹ I Prop. 1975/76:29 s. 9 framhölls det att motivationen bakom detta bemyndigande var att effektivt kunna använda de indirekta skatterna som konjunkturpolitiska instrument.

mervärdesbeskattningen ansågs vara mindre ingripande för den enskilda personen än en motsvarande förändring inom inkomstbeskattningen.⁴² Med beaktande av förutsebarheten anser jag att en åtskillnad av graden av lagstöd mellan mervärdesskatten och inkomstskatten ej är att föredra.

⁴² Melz (1990), a.a. s. 34.

3 EG-rättens betydelse

3.1 Mervärdesskattens utveckling

När EG-fördraget av år 1957⁴³ upprättades var målsättningen att skapa en gemensam marknad med en sund konkurrens och med egenskaper som påminner om dem som finns på en inhemsk marknad.⁴⁴ Ett hinder för uppnåendet av den gemensamma marknaden kan utgöras av skillnader i beskattning av omsättning i olika medlemsländer.⁴⁵ Eftersom de indirekta skatterna har stor betydelse för den fria rörligheten av varor och tjänster inom gemenskapen har de ansetts vara i särskilt behov av harmoniseringsåtgärder.⁴⁶ Det är i detta sammanhang emellertid viktigt att notera att för den direkta beskattningen, till vilken inkomstskatten hör, har den EG-rättsliga harmoniseringen varit mindre än för de indirekta skatterna, såsom mervärdesskatten.⁴⁷

Grunden inom den Europeiska Unionen är att varje medlemsstat är skattesuverän.⁴⁸ Detta har till följd att få skatteregler är harmoniserade, dvs. gemensamma för alla medlemsstater. Mervärdesskatten, som i mycket hög grad är likadan i medlemsstaterna genom det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet⁴⁹, skiljer sig därmed från huvudprincipen.⁵⁰

Arbetet med att harmonisera mervärdesskatten påbörjades redan på 1960-talet då EG-kommissionen tillsatte en särskild utredning bestående av experter från de enskilda medlemsstaternas regeringar.⁵¹ Utredningens

⁴³ Fördrag om upprättandet av Europeiska gemenskapen.

⁴⁴ Artikel 2 EG-fördraget, samt första ledet i ingressen till rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter (EGT nr 71, 14.4.1967 s. 67/1301).

⁴⁵ Andra ledet i ingressen till rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter (EGT nr 71, 14.4.1967 s. 67/1301).

⁴⁶ SOU 1999:47 s. 63.

⁴⁷ Alhager, Eleonor och Magnus: "Omstruktureringar och moms", Upplaga 1:1, Stockholm 2002 s. 29.

⁴⁸ Det råder delade meningar om hur långt denna princip sträcker sig. I Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen, anges områden inom vilka vi av sagt oss den egna bestämmanderätten. Suveränitetsavståndet torde endast gälla så långt som följer av det folkrättsliga avtalet som slutits mellan Sverige och EG.

⁴⁹ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter (EGT nr L 145 13.6.1977 s. 1). Även i konsoliderad form på < http://europa.eu.int/eur-lex/sv/consleg/main/1977/sv_1977L0388_index.html >, nerladdad 2002-11-05.

⁵⁰ Genom det första mervärdesskattedirektivet (art. 1 och 2) fastställdes det att en gemensam mervärdesskatt skulle införas i samtliga medlemsstater. Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter (EGT nr 71, 14.4.1967 s. 1301).

⁵¹ Alhager, Eleonor: "Mervärdesskatt vid omstruktureringar", Göteborg 2001 s. 40.

arbete resulterade i den s.k. ABC-rapporten.⁵² På uppdrag av EG-kommissionen undersökte vidare en grupp forskare huruvida de enskilda medlemsländernas skattesystem stoppade genomförandet av den gemensamma marknaden. Deras arbete resulterade i den s.k. Neumark-rapporten.⁵³

Ministerrådet beslöt år 1970 att gemenskapen skulle finansieras genom att en andel av medlemsländernas mervärdesskatteunderlag skulle tillföras gemenskapens budget. Givetvis ökade därmed kraven på att underlaget för skatten, skattebasen, var detsamma i alla medlemsstater. Denna ytterligare harmonisering skulle samtidigt resultera i en ökad neutralitet i både den nationella som den gemensamma handeln. Harmoniseringen ledde fram till det sjätte mervärdesskattedirektivet⁵⁴ som gradvis trädde i kraft i medlemsstaterna från och med år 1978. Det dröjde dock ända fram till Greklands implementering år 1987 innan direktivet var i kraft fullt ut.⁵⁵

Ett arbetsprogram⁵⁶ lades fram av kommissionen år 1996 vilket innebar dels att det nuvarande europeiska mervärdesskattesystemet skulle arbetas om och moderniseras, och dels att ursprungsprincipen skulle införas.⁵⁷ Det senare har dock ej skett då programmet bedömdes alltför ambitiöst och kontroversiellt. Arbetet inriktades istället på att modernisera och förenkla rådets sjätte direktiv 77/388/EEG. Följaktligen gäller övergångsordningen alltjämt.⁵⁸

En del av kommissionens förenklingsarbete är det pågående arbetet med att konsolidera och strukturellt förändra det sjätte mervärdesskattedirektivet. Meningen är att direktivet skall konsolideras med hittills antagna ändringsdirektiv i syfte att göra dem mer lättillgängliga. Avsikten med nämnda konsolidering är dock inte att ändra de mervärdesskatterättsliga principerna eller att utföra några materiella förändringar.⁵⁹

⁵² General report of The Sub-Groups A, B and C in The EEC Reports in Tax Harmonization. The Report of The Fiscal and Financial Committee and The Reports of The Sub-Groups A, B and C, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1963.

⁵³ Alhager (2001), a.a. s. 40 f.

⁵⁴ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

⁵⁵ Ståhl, Kristina och Österman, Roger P: "EG-skatterätt", Uppsala 2000 s. 166.

⁵⁶ Ett gemensamt momssystem – ett program för den inre marknaden, KOM [1996] 328 slutlig.

⁵⁷ Ursprungsprincipen innebär att skatten tas ut och tillfaller ursprungslandet, dvs. det land där varorna är tillhandahållna eller varifrån de sänds eller transporteras. Se Skattemyndigheten: Mervärdesskatt EG-handel, Solna 1999 s. 61.

⁵⁸ SOU 2002:74 s. 31 f.

⁵⁹ SOU 2002:74 s. 33 f.

3.2 Mervärdesskattens rättskällor

3.2.1 Primär EG-rätt⁶⁰

Artiklarna 90-93 EGF innehåller bestämmelser om skatter och avgifter. Artiklarna 90-92 EGF, som vänder sig direkt till medlemsstaterna, har till syfte att begränsa handlingsfriheten beträffande åtgärder som kan vara skattediskriminerande, medan artikel 93 EGF innehåller bestämmelser om harmonisering av de indirekta skatterna.

Utöver fördragets regler om skatter och avgifter är lojalitetsprincipen i artikel 10 EGF, det generella diskrimineringsförbudet i artikel 12 EGF och de särskilda diskriminerings- och restriktionsförbuden i artiklarna 39, 43, 49 och 56 EGF av intresse.⁶¹

3.2.1.1 Artikel 90-92 EGF

Enligt artikel 90 EGF får medlemsstaterna inte pålägga särskilda interna skatter eller avgifter på varor som kommer från andra medlemsstater än de skatter och avgifter som läggs på liknande inhemska varor.⁶² Vidare skall ingen medlemsstat på varor från andra medlemsstater pålägga sådana interna skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor.⁶³ Då denna artikel har direkt effekt⁶⁴ kan den åberopas av enskilda inför nationella domstolar och myndigheter. Syftet med denna artikel är dock inte att harmonisera medlemsstaternas olika skattesystem⁶⁵ utan avsikten är att förhindra att medlemsstaterna söker ge sina inhemska producerade varor en förmånligare behandling än vad liknande utländskt producerade varor ges.⁶⁶

⁶⁰ Se Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen i konsoliderad version, Europafördrag, Upplaga 3:2, Norstedts Juridik, Stockholm 1999.

⁶¹ Alhager (2001), a.a. s. 49.

⁶² Artikel 90 första stycket EGF; Bör påpekas att tjänster ej faller under ordalydelsen av artikel 90 EGF. Diskriminering av tjänster förbjuds emellertid genom det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 12 EG samt genom artikel 39, 43, 49 och 56 EGF. Alhager (2001), a.a. s. 50.

⁶³ Artikel 90 andra stycket EGF.

⁶⁴ Med direkt effekt menas att artikeln kan ge upphov till individuella rättigheter och skyldigheter. Artikeln kan då göras gällande av enskilda inför nationella domstolar eller myndigheter. Av praxis framgår det att fördragsartiklar samt beslut i förordningar, direktiv, beslut och int. avtal kan ha direkt effekt. Se 26/62, NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration, [1963] ECR 1; Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders: "Europarättens grunder", Upplaga 1:2, Stockholm 1999, s. 84 ff.

⁶⁵ Vill ännu en gång betona att skattefrågor i stort sett är under medlemsstaternas kompetens.

⁶⁶ Bernitz, och Kjellgren, a.a. s. 180 f.

Enligt artikelns ordalydelse är artikel 90 EGF inte tillämplig på varor som förs *ut ur* en viss medlemsstat. EG-domstolen har dock i sin rättstillämpning i målet 142/77, *Statens Kontrol mot Larsen*⁶⁷ konstaterat att artikeln skall förstås så att den är tillämplig även när utförsel av en vara framkallar skatteplikt. EG-domstolen motiverade sitt domslut genom att hänvisa till att syftet för artikel 90-92 EGF är en generell skatteneutralitet för gemenskapsintern handel.⁶⁸ Därmed skulle det vara oförenligt med fördragets system av bestämmelser om skatter och avgifter att i frånvaro av ett uttryckligt förbud i fördraget ge medlemsstaterna frihet att på ett diskriminerande sätt tillämpa interna avgifter på produkter ämnade för export till andra medlemsstater.⁶⁹ EG-domstolen tycks således ha bortsett från ordalydelsen och tillämpat artikel 90 EGF analogt till fördel för de skattskyldiga.

Artikel 91 EGF fastställer att en högre återbetalning av interna skatter och avgifter inte får ske för varor som exporteras till någon annan medlemsstat. Detta utgör följaktligen en kompletterande regel till artikel 90 EGF.⁷⁰ Gemensamt för artikel 90 och 91 EGF är att de framförallt är av intresse i de fall då det saknas harmonisering av mervärdesskatten., vilket även framkom i EG-domstolens dom i målet C-85/97, *SFI*.⁷¹

Målet handlade om en beräkning av en naturaförmån, som bestod i att en anställd utnyttjat ett fordon för privat bruk, vilket SFI hade hyrt av ett bolag som var etablerat i Luxemburg.⁷² Eftersom den nationella lagstiftningen redan stred mot vissa bestämmelser i det första och det sjätte mervärdesskattedirektivet, var det inte nödvändigt för EG-domstolen att även uttala sig beträffande artikel 90 EGF.⁷³

3.2.1.2 Artikel 93 EGF

I Romfördraget är det endast artikel 93 EGF som uttryckligen berör en harmonisering av de indirekta skatterna, varför denna artikel har fått stor betydelse inom mervärdesskatterätten.⁷⁴ Artikeln medger rådet att enhälligt på förslag av kommissionen anta bestämmelser⁷⁵ om harmonisering av lagstiftning av indirekta skatter, i den mån det anses nödvändigt för att säkra att den inre marknaden upprättas eller fungerar. Till skillnad mot artikel 90-

⁶⁷ 142/77, *Statens Kontrol med aedle Metaller v Preben Larsen, Flemming Kjerulff v Statens Kontrol med aedle Metaller*, [1978] ECR 1543.

⁶⁸ 142/77 [1978] ECR 1543, punkt 22-23.

⁶⁹ 142/77 [1978] ECR 1543, punkt 25.

⁷⁰ Alhager (2002), a.a. s. 31.

⁷¹ Se C-85/97 *Société financière d'investissements SPRL (SFI) mot belgiska staten*, [1998] REG I-7447.

⁷² C-85/97 [1998] REG I-7447, punkt 20.

⁷³ C-85/97 [1998] REG I-7447, punkt 40-41.

⁷⁴ Christiaanse, Jan H: "Tax harmonization in the European Common Market", Washington, D.C. 1971 s. 8.

⁷⁵ Artikel 93 EGF medger harmonisering i form av direktiv eller förordning.

92 EGF är artikel 93 EGF således en positivt formulerad bestämmelse som har till syfte att främja harmonisering av indirekta skatter.⁷⁶

Artikel 93 EGF är därmed självständigt, eller i kombination med artikel 94 EGF⁷⁷, den rättsliga grunden i EG-fördraget för en harmonisering av mervärdesskatten inom den Europeiska Unionen.⁷⁸ Formen för harmoniseringen står enligt artikel 93 EGF rådet fritt att bestämma.⁷⁹

3.2.1.3 EG-fördragets allmänna regler

Utöver diskrimineringsförbudet i artikel 90 EGF skall likabehandlingsprincipen eller nondiskrimineringsprincipen i artikel 12 EGF noteras, som förbjuder varje form av diskriminering grundad på nationalitetsskäl. Praxis från EG-domstolen är dock knapp vad gäller förhållandet mellan mervärdesskatten och de allmänna diskrimineringsförbuden.⁸⁰ Då mervärdesskatten till stor del är harmoniserad anses utrymmet för att hänvisa till allmänna diskriminerings- och restriktionsförbud i förhållande till mervärdesskatterätten vara relativt litet.⁸¹

Artikel 10 EGF är också av betydelse för skatterätten inom gemenskapen. Genom denna artikel har medlemsstaterna åtagit sig en skyldighet att vidta lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter som följer av fördraget eller av åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner fullgörs. Medlemsstaterna skall vidare underlätta för att gemenskapens uppgifter fullgörs. Medlemsstaterna skall avstå från alla åtgärder som kan äventyra ett uppnående av EG-fördragets mål.

3.2.2 Sekundärrätten

Av ovanstående konstaterar jag att rådet i enlighet med gemenskapsrätten har en vittgående kompetens att utfärda lagstiftning om harmonisering av mervärdesskatten som binder medlemsstaterna. Artikel 249 EGF reglerar EG: s olika rättsakter: förordningar, direktiv, beslut och rekommendationer, genom vilka rådet kan fullgöra sina uppgifter.

Förordningar är den rättsakt som har den mest effektiva genomslagskraften inom gemenskapsrätten, då de har en allmän giltighet. Förordningar är till

⁷⁶ Farmer, Paul och Lyal, Richard: "EC Tax Law", Oxford 1994 s. 82.

⁷⁷ Artikel 94 EGF medger rådet att enhälligt på förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén utfärda direktiv om tillnärmning av sådana lagar och andra författningar i de olika medlemsländerna som direkt inverkar på den gemensamma marknadens upprättande eller funktion.

⁷⁸ Farmer, och Lyal, a.a. s. 84.

⁷⁹ Jfr. med artikel 94 EGF som föreskriver tillnärmning av lagstiftning enbart genom direktiv.

⁸⁰ Mål C-390/96 Lease Plan Luxembourg SA mot belgiska staten, [1998] REG I-2553.

⁸¹ Alhager (2002), a.a. s. 32.

alla delar bindande och direkt tillämpliga i varje medlemsstat. Detta betyder att den enskilda medlemsstaten inte behöver företa särskilda lagstiftningsåtgärder för att en förordning skall kunna tillämpas i den nationella rätten.⁸² Förekomsten av en förordning markerar normalt att medlemsstaterna skall undvika inhemsk lagstiftning inom området i fråga med hänsyn till principen om gemenskapsrättens företräde och spärrverkan.⁸³ Däremot kan det i praktiken krävas särskild följdlagstiftning.⁸⁴

Den mest betydelsefulla förordningen som berör mervärdesbeskattningen är Rådets förordning (EEG) nr 218/92.⁸⁵ Enligt denna förordning skall skattemyndigheterna bl.a. tillhandahålla varandra information om registreringsnummer och sammanlagda försäljningsvärden, samt upprätta databaser med registreringsnummer för kontroll av personers skattestatus vid gränsöverskridande handel.⁸⁶

Så tidigt som 1961 bestämde ministerrådet att mervärdesskatten skulle harmoniseras inom den europeiska ekonomiska gemenskapen. Genom första och andra mervärdesskattedirektiven⁸⁷ beslöts det därför att göra mervärdesskattesystemet obligatoriskt för medlemsstaterna från den 1 januari 1970.⁸⁸ Denna tidsfrist utsträcktes dock genom de tredje, fjärde och femte⁸⁹ mervärdesskattedirektiven och det dröjde till år 1973 innan de ursprungliga medlemsstaterna slutligen hade infört en mervärdesskatt i sin nationella lagstiftning.⁹⁰

På sjuttitalet kom sedan det andra mervärdesskattedirektivet att ersättas med det sjätte mervärdesskattedirektivet, som numera är den mest centrala rättsakten på mervärdesskatterättens område. Detta direktiv har därefter utökats och ändrats på en rad punkter.⁹¹

Direktiv har andra särdrag än förordningar. De riktar sig inte till enskilda utan direkt till de olika medlemsstaterna. Enligt artikel 249.3 EGF skall

⁸² Hansson, Ulrika: "Direkt effekt av EG:s primär- och sekundärrätt- en analys med utgångspunkt i praxis vid EG-domstolen med särskild hänsyn till mervärdesskatteområdet", I: SvSkT 2/97, s. 208.

⁸³ Bernitz, och Kjellgren, a.a. s. 37.

⁸⁴ Westberg, Björn: "Mervärdesskatt – en kommentar", N & S Kommentarer, Stockholm 1997, s. 24.

⁸⁵ Rådets förordning 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området indirekta skatter (mervärdesskatt) (EGT nr L 24, 1.2.1992 s. 1).

⁸⁶ Artikel 4 och 6 i rådets förordning 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området indirekta skatter (mervärdesskatt) (EGT nr L 24, 1.2.1992 s. 1).

⁸⁷ Direktiv 67/227/EEG och 67/228/EEG.

⁸⁸ Hansson, Ulrika och Forvass, Bo: "Ett nytt gemensamt mervärdesskattesystem – bakgrund och huvudprinciper i den Europeiska kommissionens förslag", I: SvSkT 10/96, s. 976 f.

⁸⁹ Det tredje direktivet (69/463/EEG) avsåg Belgien medan det fjärde (71/401/EEG) och det femte (72/250/EEG) avsåg Italien. Se Ståhl, och Österman, a.a. s. 166.

⁹⁰ Ståhl, och Österman, a.a. s. 165 f.

⁹¹ Hansson, och Forvass, a.a. s. 977.

direktiv binda den eller de medlemsstater som direktivet riktar sig till beträffande det resultat som skall uppnås genom rättsakten. Medlemsstaterna har därmed ett visst handlingsutrymme vad gäller form och metod vid sitt genomförande av direktivet. Således utformar varje medlemsland sin skattelagstiftning med beaktande av rådets direktiv.⁹²

Med beaktande av artikel 249.3 EGF och dess ordalydelse var direktiv av allt att döma inte avsedda att äga direkt effekt. EG-domstolen strävar emellertid efter en effektiv tillämpning av gemenskapsrätten och har följaktligen utvidgat doktrinen om direkt effekt till att även innefatta direktiv⁹³ i de fall där riktig implementering ej skett.⁹⁴ Första gången direkt effekt etablerades av EG-domstolen var i målet Van Duyn mot Home Office⁹⁵. Till stöd för sin uppfattning anförde EG-domstolen att det skulle vara oförenligt med ett direktivs bindande rättsverkan enligt artikel 249 EGF att utestänga möjligheten till direkt effekt.⁹⁶ Härigenom stärkte EG-domstolen gemenskapsrätten, vilket troligen även var dess avsikt.

Målet *Becker mot Münster-Innenstadt*⁹⁷ från 1982 ligger till grund för tillämpning av direkt effekt inom mervärdesskatteområdet, och målet refereras idag ofta i EG-domstolens avgöranden som rör direkt effekt.⁹⁸

I målet ifråga hade den skattskyldige Ursula Becker utfört transaktioner som omfattades av undantaget från skatteplikt i artikel 13. B.d.1 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Trots att Beckers hemland Tyskland inte hade implementerat direktivet i tid ansåg EG-domstolen att bestämmelserna skulle tillämpas. Bestämmelserna var klara, ovillkorliga, otvetydiga och tillräckligt precisa för att ge rättigheter till Ursula Becker som en enskild person.⁹⁹

Principen om direkt effekt var härmed även fastställd inom mervärdesskatten med hänvisning till bestämmelsernas ovillkorlighet, klarhet och graden av precision.

3.2.3 Mervärdesskattens grund

I fördragets artikel 93 stadgas att rådet skall ”anta bestämmelser” för att harmonisera de indirekta skatterna. Således pekar artikeln inte ut någon eller några speciella rättsakter utan valet av rättsakt är lämnat öppet för rådet att bestämma. Vid tillämpningen har dock till stor del direktiv använts, vilket

⁹² Pelin, Lars: ”Internationell skatterätt”, 2:a upplagan, Lund 2000, s. 208.

⁹³ Direktiv kan endast ha s.k. *vertikal* direkt effekt, d.v.s. åberopas av enskilda gentemot staten. Se t.ex. C-91/92, Faccini Dori mot Recreb S.r.l., [1994] REG I-3325.

⁹⁴ Bernitz, och Kjellgren, a.a. s. 86.

⁹⁵ Mål 41/74, Van Duyn mot Home Office, [1974] REG 1337, svensk specialutgåva, volym 2.

⁹⁶ 41/74 [1974] REG 1337, punkt 12.

⁹⁷ 8/81, Ursula Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt, [1982] ECR 53.

⁹⁸ Se Hansson, a.a. s. 213 ff.

⁹⁹ 8/81 [1982] ECR 53, punkt 24-25.

innebär att medlemsstaterna har en relativt stor frihet vid implementeringen. Så länge harmoniseringen sker genom direktiv torde artikel 90 och 91 EGF därmed även fylla en funktion som uppfångningsregler där, trots harmonisering, direktivens regler inte är tillräckligt klara.¹⁰⁰

Även om det kan te sig självklart har EG-domstolen ansett det nödvändigt att ange att tillämpningen av artikel 90 EGF inte är beroende av tidigare harmonisering i enlighet med artikel 93 EGF.¹⁰¹ Nämnade artiklar har olika ändamål. Medan artikel 90 EGF förbjuder diskriminering är artikel 93 EGF ett medel för att reducera eller eliminera hinder för handel inom gemenskapen som, trots frånvaron av diskriminering, har uppstått som ett resultat av olika slags taxering. Artikel 90 EGF är inte på något sätt påverkad av harmoniseringsåtgärderna utan artikeln är av överordnat karaktär. Sålunda måste en sekundär harmoniseringsåtgärd rätta sig efter artikel 90 EGF. Följaktligen förblir nationella implementeringsåtgärder, samt det sjätte mervärdesskattedirektivet i sig själv, föremål för fingranskning i enlighet med artikel 90 EGF.¹⁰² Detta innebär emellertid inte att harmoniseringsåtgärder är fullständigt ovidkommande ur artikel 90: s synvinkel. Existensen av partiell harmonisering torde kunna utgöra en möjlighet för artikel 90 EGF i situationer där den annars ej varit tillämpbar.¹⁰³

För mervärdesskattens vidkommande innebär detta att den torde ha en primär- såväl som en sekundärrättslig grund. De nationella harmoniseringsåtgärder som följer av bl.a. det sjätte mervärdesskattedirektivet äger en sekundärrättslig grund.¹⁰⁴ Övriga bestämmelser, som ej är föremål för harmonisering inom gemenskapen, måste följaktligen vara i överensstämmelse med artikel 90 EGF och äger därmed en primärrättslig grund. Viktigt att notera är emellertid att de sekundärrättsliga reglerna måste vara i överensstämmelse med primärrätten och dess artikel 90 EGF, vilket till viss del torde ge dem en primärrättslig grund.

3.3 EG-rättens betydelse för svensk rätt

Från dagen av Sveriges anslutning till den Europeiska Unionen den 1 januari 1995 var bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i de rättsakter som antagits av institutionerna före anslutningen bindande.¹⁰⁵ Sverige åtog

¹⁰⁰ Alhager (2001), a.a. s. 51.

¹⁰¹ Case 171/78, Commission v. Denmark [1980] ECR 447; Case 55/79, Commission v. Ireland [1980] ECR 481.

¹⁰² Case 42/83, Dansk Denkvit v. Ministeriet for Skatter og Afgifter [1984] ECR 2649.

¹⁰³ Farmer, och Lyal, a.a. s. 36 f.

¹⁰⁴ Det skall dock noteras att rådets kompetens följer av primärrätten genom artikel 93 EGF. Men det förändrar ej faktumet att mervärdesskatterätten är av sekundärrättslig karaktär.

¹⁰⁵ Artikel 2 i Sveriges anslutningsfördrag; ”Akt om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till

sig därmed att i den svenska lagstiftningen implementera EU: s mervärdesskatteregler, vilka ingår i gemenskapsrätten.¹⁰⁶ Den svenska grundlagen sätter dock en gräns för samarbetets räckvidd. Samarbetet måste anses vila på grundprincipen att riksdagens normgivningskompetens inte kan överlåtas till den grad att den helt eller i alltför hög grad urholkas. Det är emellertid svårt att fastställa den exakta gränsen.¹⁰⁷

Som tidigare nämnts baseras regelverket av EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv, vilket Sverige till stora delar redan hade implementerat genom lagstiftning den 1 januari 1991¹⁰⁸ och genom den nya mervärdesskattelagen den 1 januari 1994.¹⁰⁹ Utöver en ny mervärdesskattelag¹¹⁰ förpliktade sig Sverige till att tillämpa nationell rätt i överensstämmelse med EG-rätten.

Genom EG-domstolens mål *Costa mot ENEL*¹¹¹ fastställdes principen om EG-rättens företräde nationell rätt, som Sverige genom sitt medlemskap är bunden av. EG-domstolen förklarade i detta mål att Romfördraget vid sitt ikraftträdande skapat en egen rättsordning som blivit en del av medlemsstaternas rättsordningar. Därmed är Sveriges nationella domstolar skyldiga att tillämpa fördragets regler. I nämnda rättsfall upprepade EG-domstolen sina argument från målet *Van Gend en Loos*¹¹², genom vilket principen om direkt effekt slogs fast.¹¹³

Principen om EG-rättens företräde sträcker sig inte hur långt som helst. I förarbetet till RF 10:5¹¹⁴, i vilken sägs att riksdagen kan överlämna beslutanderätt till EG, uttrycks att i de fall EG stiftar regler på områden där riksdagen inte överlåtit beslutanderätt, är reglerna inte gällande i Sverige. Därmed torde den nationella domstolen inneha den yttersta kompetensen beträffande EG:s behörighetsområde.

grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen”. Ingicks på Korfu den 24 juni 1994; Se Prop. 1994/95:19.

¹⁰⁶ Forssén, a.a. s. 18.

¹⁰⁷ Prop. 1993/94:114, s. 18.

¹⁰⁸ SFS 1990:576.

¹⁰⁹ SFS 1994:200.

¹¹⁰ Mervärdesskattelag (1994:200).

¹¹¹ 6/64 *Costa mot ENEL* [1964] REG 585.

¹¹² 26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration*, [1963] ECR 1.

¹¹³ Bernitz, och Kjellgren, a.a. s. 79f.

¹¹⁴ Jfr Prop. 1994/95:19, s. 498.

3.4 EG-rättskonform tolkning

3.4.1 Innebörden av EG-rättskonform tolkning¹¹⁵

EG-domstolen har i åtskilliga fall klargjort att bestämmelser i direktiv skall tillämpas på samma sätt i samtliga medlemsstater. Ibland kallas detta för EG-rättskonform tolkning, vilket innebär att nationella regler, som är en följd av direktiv, skall tolkas i enlighet med dessa direktiv. Nationella domstolars förpliktelse till EG-konform tolkning av nationell rätt erkändes i det betydelsefulla målet *Von Colson*¹¹⁶, för att sedan upprepas i t.ex. målet *Marleasing*¹¹⁷. På samma gång menar EG-domstolen att denna tolkningsskyldighet inte kan drivas hur långt som helst. I målet *Von Colson* anförde EG-domstolen:

”It is for the national court alone to rule on that question concerning the interpretation of its national law [...] it is for the national court to interpret and apply the legislation adopted for the implementation of the directive in conformity with the requirements of community law, in so far it is given discretion to do so under national law.”¹¹⁸

I *Marleasing* anfördes vidare:

[...] in order to reply to that question, it should be observed that, as the Court pointed out in its judgement in Case 14/83 *Von Colson and Kamann v Land Nordrhein-Westfalen* (1984) ECR 1891, paragraph 26, the Member States’ obligation arising from a directive to achieve the result envisaged by the directive and their duty under Article [10] of the Treaty to take all appropriate measures, whether general or particular, to ensure the fulfilment of that obligation, is binding on all the authorities of Member States including, for matters within their jurisdiction, the courts. It follows that, in applying national law, whether the provisions in question were adopted before or after the directive, the national court called upon to interpret it is required to do so, as far as possible, in the light of the wording and the purpose of the directive in order to achieve the result pursued by the latter and thereby comply with the paragraph of Article [249] of the Treaty.”¹¹⁹

Detta skall förstås så att EG-domstolen kräver EG-rättskonform tolkning av den nationella domstolen i de fall den nationella rättens tolkningsprinciper medger en sådan tolkning av den existerande nationella lagen.¹²⁰ Härmed blir svenska tolkningsprinciper av största betydelse.¹²¹ I den svenska litteraturen har det sagts att en lagtolkning kan leda till att flera ”rimliga

¹¹⁵ Ibland talas det om *von Colson*-principen, om direktivkonform tolkning eller om fördragskonform tolkning. Då dessa begrepp kan vara missledande har jag valt att använda mig av begreppet *EG-rättskonform tolkning*. Se Kellgren, Jan: ”Skatteförvaltningen och EG-rätten”, I: SN 1998 s. 595.

¹¹⁶ 14/83 *Von Colson* [1984] ECR 1891.

¹¹⁷ C-106/89 *Marleasing* [1990] ECR I-4135.

¹¹⁸ 14/83 [1984] ECR 1891, punkt 25 och 28.

¹¹⁹ C-106/89 [1990] ECR I-4135, punkt 8.

¹²⁰ Även skattemyndigheten åläggs denna skyldighet. Se Ståhl, och Österman, a.a. s. 34 f.

¹²¹ Den EG-rättskonforma tolkningen ska endast sträcka sig så långt som de nationella tolkningsprinciperna tillåter. Kellgren, a.a. s. 596.

tolkningar” är möjliga av en svensk skatteregel.¹²² När en rimlig tolkning av en svensk lagregel innebär att direktivets syfte fullföljs måste denna tolkning väljas oaktat att andra rimliga tolkningsalternativ står till buds. Med detta menas att den svenska rättstillämparens tolkningsskön är begränsat. På samma gång är det endast nämnda person som kan avgöra huruvida nationella tolkningsprinciper medger en EG-konform tolkning i det enskilda fallet.¹²³

I det betydelsefulla målet *Kolpinghuis Nijmegen*¹²⁴ framhöll EG-domstolen att tolkningsskyldigheten:

”[...] is limited by the general principles of law which form part of community law and in particular the principles of legal certainty and non-retroactivity”¹²⁵

Frågan är då vad denna tolkningsskyldighet mer konkret innebär. I den svenska litteraturen har det sagts att rättssäkerhetsprincipen alltid bör betyda att EG-rättskonform tolkning inte skall ske till den skattskyldiges nackdel.¹²⁶ Jag ställer mig dock frågande till hur långt denna princip kan dras.

3.4.2 EG-domstolens tolkningsprinciper

Enligt artikel 220 EGF har EG-domstolen en skyldighet att se till att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördraget. I syfte att förhindra att medlemsländerna tolkar EG-rätten olika¹²⁷ har EG-domstolen, utöver ovannämnda skyldighet, även tilldelats en behörighet att utge förhandsavgöranden på förfrågan av de nationella domstolarna angående bl.a. tolkningen av fördraget.¹²⁸

Utöver vad som framkommer ur EG-domstolens praxis är det viktigt för nationella domstolar och myndigheter att skapa sig en uppfattning om hur EG-domstolen skulle ha dömt i ett visst fall. Det är således av vikt att rättstillämpningen sker med beaktande av EG-domstolens accepterade tolkningsprinciper och tolkningsgrepp.¹²⁹

I brist på förarbeten uttolkar EG-domstolen innebörden av en bestämmelse med utgångspunkt i bestämmelsens ordalydelse. I det sammanhanget måste

¹²² Hultqvist, Anders: ”Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen”, Stockholm, 1995 s. 121.

¹²³ EG-domstolen kan aldrig avgöra detta medgivande. Se Ståhl, och Österman, a.a. s. 35.

¹²⁴ 80/86 *Kolpinghuis Nijmegen* [1987] ECR 3969.

¹²⁵ 80/86 [1987] ECR 3969, punkt 2.2.

¹²⁶ Ståhl, och Österman, a.a. s. 35; Hultqvist förefaller dock inte förespråka någon skillnad i tolkningsmetod beroende på om följden är till nackdel eller fördel för den skattskyldige. Se Hultqvist, a.a. s. 344 ff.

¹²⁷ Bernitz, och Kjellgren, a.a. s. 142.

¹²⁸ Artikel 234 EGF.

¹²⁹ Alhager (2002), a.a. s. 35 f.

en jämförelse utförs mellan samtliga språkversioner, emedan såväl primär som sekundärrätt är autentiska på alla de elva officiella språken.¹³⁰ EG-domstolens tolkningsstil har i litteraturen beskrivits som relativt fri, starkt ändamålsinriktad och dynamisk¹³¹ och EG-domstolen har i högsta grad bidragit till väsentliga delar av EG-rättens innehåll.¹³² Allmänna bestämmelser i fördraget tolkas extensivt medan mer speciella regler i högre grad tolkas restriktivt.¹³³ I litteraturen råder det enighet om att fyra vanligen förekommande tolkningsmetoder kan urskiljas: *textuell*, *kontextuell*, *historisk* och *teleologisk*.

Utgångspunkten för EG-domstolen är en rent textuell tolkning av de skrivna rättsakterna, och då framförallt EG-rättsakter. Inom mervärdesskatterätten är det således mervärdesskattedirektiven som är föremål för en tolkning. EG-domstolen har i tidigare praxis anfört att man skall börja med ”the scope of the wording as it is and give it a meaning based on a literal and logical interpretation”.¹³⁴ De olika språkversionerna av ett direktiv ges därmed samma rättskällestatus av EG-domstolen. Som exempel på textuell tolkning inom mervärdesskatterättens område kan rättsfallet *von Hoffmann* från 1997 nämnas, där EG-domstolen prövade vad som skiljer en advokat från en domare.¹³⁵

EG-domstolen tillämpar även en kontextuell tolkning som medför att termer och begrepp tolkas utifrån deras kontext, där ytterligare EG-rättsakter än den som är föremål för tolkning i det enskilda fallet ibland uppmärksammas. Den kontextuella metoden kan kanske främst kategoriseras som en metod som använder analogier och den ligger ofta till grund för utfyllande tolkning. På det sättet bidrar EG-domstolen till rättsutvecklingen.¹³⁶ Allmänt kan sägas att om en artikel som skall tolkas är ett undantag från vad som kan förstås vara det allmänna syftet eller den allmänna systematiken tolkar EG-domstolen många gånger artikeln restriktivt.¹³⁷ Som exempel på denna tolkningsmetod kan nämnas målet *Elida Gibbs* från 1996.¹³⁸

Ännu en tolkningsmetod som används av EG-domstolen är, som nämnts ovan, den historiska tolkningsmetoden, vilken kan sägas vara en slags

¹³⁰ SOU 2002:74 s. 37.

¹³¹ Due, Ole: EF-domstolens rättspraxis som integrationsfremmende faktor”, I: Juridisk Tidsskrift vid Stockholms Universitet, 1991/92, s. 412; Den s.k. dynamiska tolkningsmetoden innebär att EG-domstolen kan fylla ut luckor iden skrivna rätten, samt lägga till rättsregler för att förbättra det normativa systemet. Se Ståhl, och Österman, a.a. s.45.

¹³² Kellgren, a.a. s. 597.

¹³³ Pelin, a.a. s. 214.

¹³⁴ 15/60 Simon [1961] ECR 115 (p. 125).

¹³⁵ C-145/96 von Hoffmann, [1997] REG I-4857. Genom en rent språklig analys kom EG-domstolen fram till att utmärkande för en advokat är att denne företräder klienter, parter, medan en domare har att avgöra ett ärende på rent objektiva grunder. Se punkt 17.

¹³⁶ Alhager (2002), a.a. s. 36.

¹³⁷ Ståhl, och Österman, a.a. s. 48.

¹³⁸ C-317/94 Elida Gibbs Ltd mot Commissioners of Customs and Excise, [1996] REG I-5339.

variant på förarbetstolkning. Denna metod är dock inte särskilt vanligt förekommande, eftersom rättsakterna i allmänhet saknar en dokumentering av den subjektiva avsikten bakom dem. Ett exempel på denna tolkningsmetod från rättspraxis på mervärdesskatteområdet är dock målet *Direct Cosmetics* från 1988, där EG-domstolen som ett av sina skäl anförde den historiska bakgrunden.¹³⁹

Den teleologiska tolkningen, som tycks vara EG-domstolens primära tolkningsmetod, har som ändamål att fastställa syftet med en enskild bestämmelse. Eftersom EG-direktiv i princip saknar förarbeten har EG-domstolen ingresserna i direktiven till sin hjälp, ur vilka de övergripande målsättningarna framgår. Denna metod används dock endast om inte enklare grepp ger en besked. Skulle en textuell tolkning ge ett klart besked fortsätter därför inte EG-domstolen med en teleologisk tolkning.¹⁴⁰

Utifall ovanstående tolkningsprinciper inte ger någon vägledning för rättstillämpningen använder sig EG-domstolen av supplementära tolkningsprinciper. De allmänna rättsgrundsatser som tillämpas är rättssäkerhetsprincipen, förutsebarhetsprincipen, likhetsprincipen, neutralitetsprincipen och proportionalitetsprincipen.¹⁴¹ I mervärdesskattemålet *Société Financière* (SFI) från 1998 illustreras en tillämpning av både rättssäkerhetsprincipen och likabehandlingsprincipen.¹⁴²

För det fall Romfördraget är att anse som ett folkrättsligt instrument, skall det, utöver vad som nämnts ovan, tolkas i enlighet med 1969 års Wienkonvention om traktaträtten.¹⁴³ Enligt denna konvention grundas tolkningen primärt på texten. Ett avtal skall, enligt artikel 31 punkt 1 tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av avtalets uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte.

3.4.3 Nationella tolkningsprinciper

En utgångspunkt för resonemanget i det följande är att skatt endast får uttas med stöd av föreskrift i lag, vilket är den centrala delen i legalitetsprincipen.¹⁴⁴

Det pågår ständigt en rättsvetenskaplig debatt om olika lagtolkningsmetoder. Då staten innehar en stark ställning gentemot den enskilde skattebetalaren blir rättssäkerhetssynpunkterna påtagligt framträdande vad gäller tolkning av skattelag. Resultatet blir att tolkningsmetoder, som möjligen är acceptabla

¹³⁹ Joined cases 138 and 139/86 *Direct Cosmetics Ltd and Laughtons Photographs Ltd v Commissioners of Customs and Excise*, [1988] ECR 3937.

¹⁴⁰ Alhager (2002), a.a. s. 37.

¹⁴¹ Alhager (2002), a.a. s. 37.

¹⁴² C-85/97 [1998] REG I-7447, punkt 30 och 35.

¹⁴³ Artikel 31-33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten.

¹⁴⁴ Lodin m.fl. a.a. s. 568.

på andra rättsområden, inte är det inom skatterätten.¹⁴⁵ I Sverige finns en relativt etablerad uppfattning om rättskällornas inbördes ställning, samt vilka tolkningsmetoder som bör användas. I vår rättskällelära är lagtexten den viktigaste rättskällan, följt av högsta domstolarnas praxis och förarbeten. Doktrinen tillmäts mindre auktoritet.¹⁴⁶

Lagtolkningsmetoden i Sverige skulle kunna sammanfattas på följande sätt. Om lagtexten är klar skall den följas. Är lagtexten oklar kan dess användning klargöras genom RR: s prejudicerande domar. Ledning kan även sökas i förarbeten och andra rättskällor.¹⁴⁷ Alexander Peczenik menar något förenklat att lagar *skall* beaktas som auktoritetsskäl i juridisk argumentation, och prejudikat och förarbeten *bör* beaktas som auktoritetsskäl. Vidare *får* den rättsvetenskapliga litteraturen åberopas.¹⁴⁸

Förarbetenas roll i skatterätten är ett känt debattämne. Trots olika nyanser i denna debatt har den ovan nämnda rättskälleläran etablerats i Sverige. Den innebär att förarbetena bör tillmätas stor betydelse vid lagtolkningen, om inte främst lagtextens ordalydelse talar för en annan tolkning.¹⁴⁹ Jämfört med andra länder har förarbetena i Sverige en mycket stark ställning och de tillmäts stor betydelse vid tolkning av skattelagstiftning. Ingenstans i världen är förarbetena så väl genomarbetade som i vårt land.¹⁵⁰

Frågan är nu huruvida EG-domstolens tolkningsprinciper, som ett resultat av vårt EG-medlemskap, har påverkat HD: s och RR: s tolkning och tillämpning av skatteregler. EG-domstolens främsta uppgift är att tolka EG: s författningar. EG-fördragets artiklar är ofta allmänt utformade, vilket ger utrymme för diverse tolkningar. Förarbeten av svensk typ saknas inom EG-rätten även om ingressen ger viss vägledning. Vidare tillmäts legalitetsprincipen en stark ställning, vilket medför krav på förutsebarhet och likformighet.¹⁵¹

EG-domstolens tolkningsmetoder skiljer sig från vad vi är vana vid i vårt land. Reglerna tolkas mer objektivt, dvs. regelns ordalydelse objektivt tolkad tillmäts stor vikt.¹⁵² Trots detta tycks RR vara påverkad av EG-rättens

¹⁴⁵ Lodin m.fl. a.a. s. 556.

¹⁴⁶ Styrkan i författarens argumentation kan ha betydelse som tolkningsdata. Se Bergström, Sture: "Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten", I: SvSkT 9/98 s. 824.

¹⁴⁷ Lodin m.fl. a.a. s. 556.

¹⁴⁸ De rättskällor som *skall* beaktas är i princip viktigare än de som endast *bör* beaktas. Se Peczenik, Alexander: "Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper", I: SN 1998 s. 537.

¹⁴⁹ Peczenic, a.a. s. 536.

¹⁵⁰ Förarbetena i Sverige är både mer utförliga och bättre utformade än i andra länder. Se Bergström, Sture: "Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten", I: SvSkT 9/98 s. 824.

¹⁵¹ Bergström, a.a. s. 823 f.

¹⁵² Dock i ljuset av fördragets allmänna syfte. Inte som inom den svenska skatterätten, där en skatteregel oftast tolkas med stöd av förarbetena. Se Bergström, a.a. s. 824.

tolkningsprinciper. Ett exempel är rättsfallet RÅ 1994 ref. 31¹⁵³, där RR yttrade att departementschefens uttalande ej hade stöd i en objektiv tolkning av lagtextens ordalydelse. Detta uttalande från RR påminner mycket om EG-rättens tolkningsprinciper.¹⁵⁴ I framtiden kommer RR troligen i större utsträckning påverkas av EG-domstolens tolkningsprinciper.

Eftersom EG-rätten har företräde vid en konflikt med svensk rätt har tolkningen av ett stadgande i mervärdesskattelagen sin utgångspunkt i en eventuell EG-rättslig reglering. Därutöver kan en icke implementerad EG-regel tillmätas direkt effekt såvida den är tillräckligt klar och ovillkorad. Det har till följd att regeln utgör en del av svensk rätt fast att det ej klart framgår av t.ex. mervärdesskattelagen. Den svenska rättskälleläran har, detta till trots, fortsatt stor betydelse även inom mervärdesskatterätten.¹⁵⁵

¹⁵³ RÅ 1994 ref. 31, det sk. Astra-målet. Frågan gällde den dåtida vinstdelningsskatten.

¹⁵⁴ Bergström, a.a. s. 827.

¹⁵⁵ Westberg, a.a. s. 26.

4 Yrkesmässig verksamhet

4.1 Allmänt

I syfte att avgränsa den personkrets som är skattskyldig till mervärdesskatt har man i Sverige valt att kräva att den som säljer varor eller tjänster gör detta i en yrkesmässig verksamhet. Detta har till följd att privatpersoners försäljning av privat egendom normalt sett faller utanför mervärdebeskattningens ram.¹⁵⁶ Bestämmelserna om yrkesmässig verksamhet finns i 4 kap. ML. Förutom en huvudregel, som är beroende av om verksamheten utgör näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen, finns bestämmelser som utvidgar respektive inskränker yrkesmässighetsbegreppet.¹⁵⁷ En verksamhet kan därmed vara yrkesmässig enligt ML utan att vara det enligt IL, och tvärtom.

I syfte att utreda huruvida det svenska yrkesmässighetsbegreppet stämmer överens med det sjätte mervärdesskattedirektivets¹⁵⁸ motsvarande regler följer nedan en utförlig redogörelse för direktivets regler. Därefter följer en analys av yrkesmässighetsbegreppet enligt ML.

4.2 Det sjätte mervärdesskattedirektivet¹⁵⁹

4.2.1 Allmänt

Som nämnts ovan är det sjätte mervärdesskattedirektivet, vilket antogs 1977, det mest centrala på mervärdesskatterättens område, och tanken är att det skall tillämpas på samma sätt i gemenskapens samtliga medlemsländer.¹⁶⁰ Direktivet innehåller allmänna bestämmelser om harmonisering av t.ex. beskattningsområdet, skattskyldighet, skatteplikt för varor och tjänster, skattskyldighetens inträde, beskattningsvärdet, skattesatser, import och export, avdragsrätten samt övergångsbestämmelser. Då ändringar numera sker genom direkta omarbetningar i det sjätte mervärdesskattedirektivet har dess karaktär av EU:s ”mervärdesskattedirektiv” ytterligare stärkts.¹⁶¹ Detta omfattande direktiv erinrar i mångt och mycket om en lag. Endast ett knappt utrymme lämnas för medlemsstaten att avvika från direktivets regler, vilket i

¹⁵⁶ KPMG Skatt: ”Momshandboken 2001”, Stockholm 2001 s. 27.

¹⁵⁷ Se 4 kap. 1 § ML.

¹⁵⁸ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG.

¹⁵⁹ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund. Hänvisningar i det följande till bestämmelser i EG:s direktiv avser, om inget annat anges, rådets sjätte direktiv 77/388/EEG.

¹⁶⁰ SOU 2002:74: s. 15.

¹⁶¹ Ståhl, och Österman, a.a. s. 166 f.

mycket hög grad är uttömmande. Direktivet har dock inte givits ut i någon officiell konsoliderad form. En inofficiell version återfinns dock på EU: s hemsida.¹⁶²

Mervärdesskatten är idag ett av EG-rättens mest intressanta områden. Medlemsländernas begränsade handlingsutrymme har givit upphov till EG-domstolens stora betydelse för tolkningen och tillämpningen av nämnda direktivs regler. EG-domstolen har härmed kommit att få uppgiften som EU: s högsta domstol i mervärdesskatterättsliga tvister mellan medlemsstaternas nationella skattemyndigheter och enskilda personer.¹⁶³

4.2.2 Definitionen av beskattningsbar person

I det sjätte direktivets fjärde artikel¹⁶⁴ finns regler om ekonomisk verksamhet, som beskriver vilka personer som kan bli skyldiga att betala mervärdesskatt. Enligt artikel 4.1 bygger själva skattskyldigheten på att skattesubjektet utgör en beskattningsbar person. Med beskattningsbar person åsyftas:

”[...] varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.”¹⁶⁵

Definitionen av begreppet beskattningsbar person delas därmed upp i olika delar. De väsentliga kriterierna är att någon ”självständigt” utövar ”någon form av ekonomisk verksamhet”.¹⁶⁶

Av artikel 4.2 framgår det vad som avses med ekonomisk verksamhet:

” De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvidrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjandet av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.”

Artikel 4.3 tillåter medlemsstaterna att behandla personer, som tillfälligt utför en transaktion som avser sådana verksamheter som åsyftas i punkt 2 och särskilt tillhandahållandet av bebyggelse av land och nya byggnader, såsom skattskyldiga.¹⁶⁷

¹⁶² <<http://europa.eu.int>>(2002-11-05), Alhager (2002), a.a. s. 33.

¹⁶³ *Principen om kompetensfördelning* skall dock observeras. Se Ståhl, och Österman, kapitel 2.9.2 och 2.10.7. Ståhl, och Österman, a.a. s. 166.

¹⁶⁴ Se bilaga A.

¹⁶⁵ Denna definition skall inte bara läsas tillsammans med artikel 21.1 , 17.2 och 17.3 utan även i anslutning till artikel 4.3. Se Terra, B.J.M och Kajus, Julie:”A guide to the sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community”, BFD Publications, Amsterdam 1991, Volume A s. 204.

¹⁶⁶ SOU 2002:72 s. 66.

¹⁶⁷ Farmer, och Lyal, a.a. s. 108.

Artikelns fjärde punkt innehåller ett självständighetskriterium som är ämnat att utesluta individer som tillhandahåller arbetskraft i ett anställningsförhållande från begreppet beskattningsbar person.¹⁶⁸ Enligt andra stycket har medlemsstaterna möjlighet att införa bestämmelser med betydelsen att flera personer under vissa förutsättningar är att anse såsom en enda beskattningsbar person.¹⁶⁹

Slutligen stadgar artikel 4.5 att stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentliga organ inte skall anses som skattskyldiga vad gäller verksamhet som utförs i dess egenskap av offentliga myndigheter, oavsett om de i samband härmed erhåller avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. Vid en eventuell konkurrensnedvridning kan emellertid undantag förekomma. EG-domstolen har i ett flertal rättsfall uttalat att två villkor måste vara uppfyllda för att subjektet skall falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. För det första måste verksamheten utövas av ett organ som lyder under offentlighetsreglering, och för det andra måste verksamheten utövas av organet ifråga i dess egenskap av offentlighetsreglerat organ.¹⁷⁰

Mervärdesskattesystemet inom den Europeiska Unionen bygger på en odelad definition av begreppet beskattningsbar person.¹⁷¹ Följaktligen är betydelsen av begreppet den samma inom hela direktivet, såväl i förhållande till direktivets tillämpningsområde¹⁷² som i förhållande till avdragsrätten.¹⁷³ Huruvida en person är att bedömas som beskattningsbar person fastställs enbart på grundval av kriterierna i artikel 4.¹⁷⁴

4.2.2.1 Vem kan vara en beskattningsbar person?

Enligt EG-rätten kan i stort sett vem som helst vara en beskattningsbar person, vilket innebär att såväl enskilda personer, företag, föreningar, kommuner som staten kan omfattas av definitionen.¹⁷⁵ Denna vida definition av begreppet beskattningsbar person är därmed i överensstämmelse med mervärdesskatten som en generell skatt på konsumtion. Något förenklat är begreppet avsett att omfatta "[...] *any person carrying on any independent economic activity*".¹⁷⁶ Vad en beskattningsbar person utför som privatperson faller emellertid enligt artikel 2 utanför tillämpningsområdet.

¹⁶⁸ RättsNytt Nr 5/99, 3. Mervärdesskatt, kap. 7.

¹⁶⁹ Se artikel 4.4 andra stycket, rådets sjätte direktiv 77/388/EEG. Sådana bestämmelser har även förts in i 6 a kap. ML. (Mervärdesskattegrupper).

¹⁷⁰ Se bl.a. mål C-235/85, Kommissionen mot Nederländerna samt de förenade målen Comune di Carpaneto, C-231/87 och 129/88 av den 17 oktober 1989.

¹⁷¹ SOU 2002:74 s. 65.

¹⁷² Artikel 2, rådets sjätte direktiv 77/388/EEG.

¹⁷³ Artikel 17, rådets sjätte direktiv 77/388/EEG.

¹⁷⁴ C-186/89, W.M. van Tien v Staatssecretaris van Financiën, [1990] ECR I-4363, punkt 25.

¹⁷⁵ SOU 2002:74 s. 70.

¹⁷⁶ Citat av författare Farmer, och Lyal, a.a. s. 108.

Som nämnts ovan kan medlemsstaterna, i enlighet med artikel 4.4 andra stycket under vissa förutsättningar behandla flera personer såsom en enda beskattningsbar person. Alla medlemsstater har emellertid inte använt sig av denna möjlighet till gruppregistrering.¹⁷⁷ Den 1 juli 1998 infördes dock i Sverige möjligheten att bilda en s.k. mervärdesskattegrupp.¹⁷⁸ En sådan mervärdesskattegrupp får endast avse personer som, oaktat att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.¹⁷⁹

4.2.2.2 Någon form av ekonomisk aktivitet

Av artikel 4.2 framgår det att all verksamhet av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria yrken i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav betraktas som ekonomisk verksamhet. Av ovanstående definition inser man att tillämningsområdet som täcks av begreppet ekonomisk verksamhet är omfattande. De enda egentliga kraven för vad som anses utgöra ekonomisk verksamhet är att tillhandahållandet av varor och tjänster sker mot vederlag samt att den beskattningsbara personen är regelbundet engagerad i verksamheten.¹⁸⁰

Förstnämnda krav fastställdes i det tidiga rättsfallet 89/81, *Staatssecretaris van Financiën v Hong Kong Trade Development Council*.¹⁸¹ EG-domstolen ansåg att en verksamhet, som finansieras med inkomster i form av bidrag och anslag och vilken inte har någon direkt koppling till en motprestation, inte kan komma ifråga för mervärdesbeskattning, dvs. verksamheten kunde ej kvalificeras som en ekonomisk verksamhet.¹⁸² EG-domstolen avvek härmed från generaladvokaten VerLoren van Themaat, som menade att den avgörande faktorn var verksamhetens ekonomiska natur och inte dess metod för finansiering.¹⁸³ Möjligtvis kan ett tillhandahållande av varor eller tjänster bli föremål för uttagsbeskattning i enlighet med 22 kap. IL.

Artikel 4.1 har inget krav på att den ekonomiska verksamheten skall vara regelbundet bedriven. Med beaktande av artikel 4.3, vilken ger medlemsstaterna en möjlighet att beskatta *tillfälligtvis* utförda transaktioner,

¹⁷⁷ SOU 2002:74 s. 70.

¹⁷⁸ Jfr. 6 a kap. ML, infört genom SFS 1998:346, och bet. 1997/98:SkU29, samt prop. 1997/98:134 och prop. 1997/98:148.

¹⁷⁹ Forssén, a.a. s. 99 f.

¹⁸⁰ SOU 2002:74 s. 72.

¹⁸¹ 89/81,[1982] ECR 1277. Verksamheten bestod av ett tillhandahållande av information om Hong Kong samt om möjligheter till handel med Hong Kong för väst europeiska länder. Tjänsterna tillhandahölls alltid gratis.

¹⁸² Rättsnytt Nr 5/99, kapitel 7. Om aktiviteterna sker utan en motprestation faller de utanför mervärdesskatteområdet eftersom de inte, enligt artikel 8, kan utgöra ett beskattningsunderlag. Se mål 89/81[1982] ECR 1277, punkt 11.

¹⁸³ Generaladvokaten menade att frågan var huruvida verksamheten var av sådan natur att den kunde bedrivas självständigt i vinstsyfte. Farmer, och Lyal, a.a. s. 110.

förefaller det dock vara allmänt godtagbart att beskattningsbar person är en person som bedriver sin verksamhet mer regelbundet.¹⁸⁴ Detta har till följd att en vanemässigt utförd ekonomisk verksamhet är en förutsättning för att personen i fråga skall betecknas som en beskattningsbar person, med mindre än att den relevanta medlemsstaten har valt att beteckna en person som beskattningsbar när verksamheten sker mer tillfälligtvis.¹⁸⁵

I detta sammanhang är det viktigt att notera att artikel 4.3 är ett undantag från huvudregeln. Således kan medlemsstaterna genom denna kompletteringsregel frångå kravet på att den ekonomiska verksamheten skall ha viss varaktighet, för att i stället välja att beskatta vissa enstaka transaktioner. Till följd därav kommer transaktionerna att likställas med ekonomisk verksamhet. Om verksamheten bedrivs självständigt kommer därmed personen som utför transaktionen att betraktas som en beskattningsbar person.¹⁸⁶

Att uppmärksamma är att ekonomisk verksamhet är ett helt objektiva begrepp.¹⁸⁷ Verksamheten värderas utan hänsyn till personens syfte eller till verksamhetens resultat, vilket framgår av artikel 4.1. Syftet med detta objektiva kriterium är att åstadkomma en konkurrensneutral beskattning av konsumtion. Den person som genom att erbjuda varor eller tjänster tillfredsställer ett konsumtionsbehov bör vara skyldig att erlagga mervärdesskatt.¹⁸⁸ Detta avviker från den svenska inkomstskatterätten som ställer krav på vinstsyfte för att näringsverksamhet skall uppstå.¹⁸⁹ I doktrinen har det framhållits att med ekonomisk verksamhet åsyftas alla typer av verksamheter som objektiva bedrivs i syfte att erhålla avkastning.¹⁹⁰

Även om den ekonomiska verksamheten skall bedömas ”oberoende av syfte eller resultat” måste ett slags förvärvssyfte föreligga, närmare bestämt en avsikt att företa skattepliktiga transaktioner.¹⁹¹

Om uttrycket ”oberoende av syfte eller resultat” skulle ses som ett självständigt kriterium hade det varit svårt att förena det med förhållandet att den ekonomiska verksamheten är knuten till ett slags förvärvssyfte. Generaladvokaten uttalade i mål 89/81, *Hong Kong Trade*¹⁹², att uttrycket ifråga har ett förklarande syfte och är i sig endast av sekundär betydelse. Uttrycket är endast avsett att klargöra att det är verksamhetens karaktär, och

¹⁸⁴ Farmer, och Lyal, a.a. s. 109; Se även C-230/94 Renate Enkler mot Finanzamt Homburg, [1996] REG I-4517, punkt 20.

¹⁸⁵ Terra, och Kajus, a.a. s. 204.

¹⁸⁶ SOU 2002:74 s. 97.

¹⁸⁷ Farmer och Lyal uttrycker detta som att: ”The test is in principle an objective one based on the nature of the activity”. Farmer, och Lyal, a.a. s. 109.

¹⁸⁸ Ståhl, och Österman, a.a. s. 172.

¹⁸⁹ 13 kap. 1 § 1 st. IL.

¹⁹⁰ Farmer, och Lyal, a.a. s. 109.

¹⁹¹ SOU 2002:74 s. 73.

¹⁹² 89/81 [1982] ECR 1277.

inte dess syfte, som är relevant.¹⁹³ Detta innebär dock inte att vinstsyfte helt saknar betydelse.¹⁹⁴

Kriterierna att någon ”självständigt” utövar ”någon form av ekonomisk aktivitet” är de avgörande kriterierna i artikel 4.1, vilka specificeras i artikel 4.2 respektive 4.4. Nämnade kriterier tar sikte på verksamhetens karaktär, varför de närmast kan jämföras med bestämmelserna om yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen.¹⁹⁵ Följaktligen torde en jämförelse av definitionen av vad som avses med självständig ekonomisk aktivitet och bestämmelserna om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § ML vara möjlig.

Begreppet ”andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande” i artikel 4.4 har behandlats av EG-domstolen vid två separata tillfällen. I det första målet, *Kommissionen mot Nederländerna*¹⁹⁶ konstaterade domstolen att notarius publicus och utmätningsmän inte var del i den offentliga verksamheten utan att de genomförde sin verksamhet på eget ansvar och för egen räkning.¹⁹⁷ Trots att de stod under disciplinär tillsyn av myndigheterna ansågs de självständiga.¹⁹⁸ Andra målet, *Ayuntamiento de Sevilla*¹⁹⁹, fastställde att verksamhet bedriven av lokala uppborrdsmän i Spanien, som utses av den kommun vars skatter de driver in, skall betraktas som självständigt bedriven. Denna slutsats tycks vara riktig då de lokala uppborrdsmännen varken uppbar lön eller var bundna till kommunen av ett anställningsavtal. Den omständigheten att kommunen kunde hållas ansvarig för uppborrdsmännens uppträdande var ej tillräckligt för att konstatera ett anställningsavtal.²⁰⁰

Ordet ”någonstans” i artikel 4.1 tyder på att det är irrelevant var den ekonomiska verksamheten äger rum.²⁰¹ Vare sig nationalitet eller etableringsort är relevant för definitionen av beskattningsbar person.²⁰² Således är en person som bedriver någon av de uppräknade verksamheterna i artikel 4.2 en beskattningsbar person jämväl om personen i fråga är etablerad i annan medlemsstat eller till och med utanför den Europeiska Unionen. Flertalet bestämmelser i det sjätte direktivet²⁰³ och likaså i det åttonde och trettonde mervärdesskattedirektivet är baserade på detta antagande.²⁰⁴

¹⁹³ Opinion of Mr Advocate General Verloren Van Themaat delivered on 2 March 1982, Case 89/81 [1982] ECR 1277, s. 1293.

¹⁹⁴ SOU 2002:74 s. 73.

¹⁹⁵ SOU 2002:74 s. 66.

¹⁹⁶ C-235/85, *Kommissionen mot Nederländerna*, [1987] REG I-1471.

¹⁹⁷ C-235/85 [1987] REG I-1471, punkt 14 och 15.

¹⁹⁸ C-235/85 [1987] REG I-1471, punkt 22.

¹⁹⁹ C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla*, [1991] REG I-385.

²⁰⁰ C-202/90 [1991] REG I-385, punkt 10-14.

²⁰¹ Farmer, och Lyal, a.a. s. 109.

²⁰² SOU 2002:74 s. 68.

²⁰³ Se t.ex. artikel 9.2.e och 21.1.

²⁰⁴ Farmer, och Lyal, a.a. s. 109.

EG-domstolen har ett flertal gånger haft att tolka innebörden av begreppet ekonomisk verksamhet enligt artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Genom målet *Renate Enkler*²⁰⁵ är det fastställt att relativt anspråkslösa aktiviteter är tillräckliga för att en ekonomisk verksamhet skall föreligga.²⁰⁶ I målet konstaterades det att uthyrning av materiell egendom utgjorde ekonomisk verksamhet enligt artikel 4 i det sjätte mervärdesskattedirektivet, under förutsättning att verksamheten sker i syfte att fortlöpande vinna intäkter.²⁰⁷

Redan i det tidigare målet *Van Tiem*²⁰⁸ konstaterade EG-domstolen att ett innehav av egendom som regelbundet ger inkomst är att bedömas som ekonomisk verksamhet, vilket skulle stämma överens med neutralitetsprincipen inom mervärdesskatten.²⁰⁹ Det föreligger dock undantag till denna praxis.

I målet *Polysar*²¹⁰ begärde nederländsk domstol ett förhandsavgörande, enligt artikel 234 EG-fördraget, angående tolkningen av begreppet ekonomisk verksamhet. Polysar utgjorde en del av en världsomspännande koncern. Bolaget ägnade sig inte åt någon egen verksamhet utan var att anses som ett holdingbolag. Frågan uppkom nu huruvida Polysar, som endast tog emot utdelningar för att vidareutdela dessa till sitt utländska moderbolag, var att betrakta som en skattskyldig person eller ej. EG-domstolen ansåg att Polysar ej var att betrakta som en beskattningsbar person eftersom bolaget inte utövade någon ekonomisk verksamhet. Av betydelse är dock punkt 12 i domen där EG-domstolen anförde:

”Enligt domstolens rättspraxis, såsom den framgår särskilt av domen den 4 december 1990 i målet C-186/89 *Van Tiem* (Rec. s. I-5363) ger art. 4 i sjätte direktivet mervärdesskatten en mycket vid räckvidd. I domen klargjorde domstolen att begreppet ’utnyttjande’ i den mening som avses i punkt 2 i nämnda artikel, i överensstämmelse med de krav som följer av principen om mervärdesskattesystemets neutralitet, hänför sig till alla transaktioner, oavsett dessas rättsliga form, varigenom avses att fortlöpande vinna intäkter av de ifrågavarande tillgångarna.”

Av ovanstående kan det konstateras att EG-domstolen inte tycks lägga särskild vikt vid vinstsyfte, utan istället att en ekonomisk verksamhet skall syfta till att *vinna intäkter*.

²⁰⁵ C-230/94 [1996] REG I-4517. Målet gällde Renate Enkler som var anställd i sin makes skattekonsultföretag. Renate Enkler registrerade en näringsverksamhet beträffande uthyrning av en lastbil. Verksamheten bestod framför allt av uthyrning av husbilen till maken.

²⁰⁶ Ståhl, och Österman, a.a. s. 172.

²⁰⁷ C-230/94 [1996] REG I-4517, punkt 22.

²⁰⁸ C-186/89, *W.M. van Tiem v Staatssecretaris van Financiën*, [1990] ECR I-4363, punkt 18.

²⁰⁹ EG-domstolen använder neutralitetsprincipen regelbundet som en utfyllande norm, när sekundärrätten inte ger klart besked angående rättsläget. Alhager (2002), a.a. s. 24.

²¹⁰ C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem*, [1991] ECR I-3111.

EG-domstolen poängterade dock att situationen hade varit annorlunda om bolaget direkt eller indirekt deltagit i förvaltningen av dessa bolag.²¹¹ Den omständigheten att bolaget var del i en världsomspännande koncern förändrar inte bolagets status som icke beskattningsbar person. Enligt artikel 4.4 andra stycket kan nämligen personer som, trots att de är rätligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band anses som en enda skattskyldig enbart om de är etablerade inom en och samma medlemsstat.²¹²

Målet *Wellcome Trust*²¹³ är ytterligare ett mål av intresse för definitionen av ekonomisk verksamhet, där EG-domstolen återigen framhåller begreppet som mycket vidsträckt. Även detta mål gäller huruvida en värdepappersförvaltning kan utgöra en ekonomisk verksamhet i enlighet med artikel 4. EG-domstolen menade att artikel 4.2 skall tolkas på så sätt att det inte omfattar verksamhet av det slag som är omtvistat i målet ifråga. Domslutet överensstämmer således med EG-domstolens uppfattning i Polysar-målet.²¹⁴

Redan beslutet att investera i egendom som möjligtvis kan ge framtida förtjänst är enligt EG-domstolen att betrakta som ekonomisk verksamhet. Detta kom EG-domstolen fram till i målet *Rompelman*²¹⁵, genom att använda sig av likabehandlingsprincipen. EG-domstolen började med att konstatera det mervärdesskatterättsliga regelverkets syfte, vilket är att näringsidkare inte skall bära mervärdesskatten som denne erlägger i sin näringsverksamhet. Samtliga näringsverksamheter oberoende av art eller resultat skall behandlas på samma neutrala vis.²¹⁶ EG-domstolen anförde:

”[...] the principle that VAT should be neutral as regards the tax burden on a business requires that the first investment expenditure incurred for the purpose of and with the view to commencing a business must be regarded as an economic activity. It would be contrary to that principle if such an activity did not commence until the property was actually exploited, that is to say until it began to yield taxable income.”²¹⁷

Detta innebär att verksamheten skall behandlas som en ekonomisk verksamhet i och med den första investeringen. Det skulle annars strida

²¹¹ C-60/90 [1991] ECR I-3111, punkt 14. Detta upprepas numera som en fast rättspraxis. Se bl.a. mål C-102/00 *Welthgrove Bv* och *Staatssecretaris van Financiën* som är något så ovanligt som ett beslut från EG-domstolen.

²¹² C-60/90 [1991] ECR I-3111, punkt 15.

²¹³ C-155/94 *Wellcome Trust Limited mot Commissioners of Customs and Excise*, [1996] REG I-3013. Målet gällde huruvida begreppet ”ekonomisk verksamhet” i artikel 4.2 i det sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas på så sätt att det omfattar verksamheter som består av köp och försäljning av aktier och andra värdepapper genom en förvaltare i samband med förmögenhetsförvaltningen i en stiftelse för välgörande ändamål.

²¹⁴ C-155/94 [1996] REG I-3013, punkt 31 och 32.

²¹⁵ Mål C-268/83, *D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën* [1985] ECR 655.

²¹⁶ Persson-Österman, Roger: ”Några synpunkter på tolkning av mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen”, I: SN 1998 s. 589.

²¹⁷ 268/83 [1985] ECR 655, punkt 23.

emot neutralitetsprincipen om den ekonomiska verksamheten inte inleddes förrän egendomen utnyttjades, dvs. när en skattepliktig intäkt uppstår.²¹⁸ Varje annan tolkning av artikel 4 skulle resultera i en godtycklig belastning av den näringsidkare som ännu inte påbörjat sin verksamhet jämfört med den som har påbörjat sin verksamhet.²¹⁹ EG-domstolen såg dock inget hinder för skattemyndigheten att kräva bevis på att avsikten att bedriva näringsverksamhet är riktig. Makarna Rompelman skulle exempelvis genom att visa att lokalen var lämpad för kommersiellt bruk kunna bevisa sin avsikt.²²⁰ EG-domstolen såg således inga skäl till att särbehandla en verksamhet som ännu inte kommit igång gentemot en pågående verksamhet.

Inom mervärdesskatten finns det därmed en grundläggande princip som säger att neutralitet skall föreligga mellan planerad, ännu icke uppstartad verksamhet och redan bedriven verksamhet. I en dom från den 29 februari 1996 upprepas denna princip i målet *INZO*.²²¹ Föremålet för *INZO*: s verksamhet uppgavs vara utveckling och användning av metoder för att utvinna dricksvatten ur havsvatten. *INZO* köpte därmed viss utrustning och utförde en lönsamhetsstudie. Återbetalning av ingående mervärdesskatt erhöles. Lönsamhetsstudien visade sig dock vara negativ vilket ledde till att projektet lades ned. Skattemyndigheten krävde nu tillbaka de utbetalade pengarna som bolaget tidigare erhållit. Med stöd av Rompelman målet konstaterade EG-domstolen att en första investeringsutgift är att anse som en näringsverksamhet. Därefter fastslog EG-domstolen att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt inte förändras trots att den planerade verksamheten i själva verket aldrig kommer igång.²²² Som stöd för sin uppfattning åberopade EG-domstolen rättssäkerhetsprincipen som medför att:

”[...] de skattskyldigas rättigheter och skyldigheter inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträtt efter skatteförvaltningens fastställelse. Härav följer att när skatteförvaltningen på grundval av lämnade uppgifter har fastställt att ett visst företag är skattskyldigt till mervärdesskatt är en retroaktiv verkande omprövning av detta ställningstagande, som har sin grund i senare inträffade eller uteblivna omständigheter, i princip utesluten.”²²³

Således är EG-domstolen emot en retroaktiv omprövning av ett bolags skattskyldighet till mervärdesskatt. EG-domstolen anger dock i sin dom att i fall av bedrägeri kan skatteförvaltningen retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag beviljats med åberopande av beslut grundat på

²¹⁸ 268/83 [1985] ECR 655, punkt 23.

²¹⁹ Persson-Österman, a.a. s. 589.

²²⁰ 268/83 [1985] ECR 655, punkt 24.

²²¹ C-110/94, *Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) mot Belgische Staat*, [1996] REG I-857.

²²² C-110/94 [1996] REG I-857, punkt 15, 16 och 20.

²²³ C-110/94 [1996] REG I-857, punkt 21.

vilsedande uppgifter.²²⁴ Denna princip innebär således att en rätt till avdrag för ingående skatt kan föreligga för uppstartningskostnader för en verksamhet under förutsättning att den skattskyldige är i god tro.²²⁵

Man skulle kunna ställa sig frågan huruvida lagstridighet borde vara ett hinder för en kvalificering av en verksamhet som ekonomisk. Med beaktande av ordalydelsen av artikel 4.1 kan man tycka att en lagstridighet ej skulle vara av betydelse vad gäller skattskyldigheten.²²⁶ Genom EG-domstolens rättstillämpning är det dock numera konstaterat att kriminell verksamhet aldrig kan medföra skattskyldighet. Inte ens när verksamheten i fråga *de facto* accepteras i ett medlemsland.²²⁷ Är det däremot fråga om en i och för sig illegal verksamhet, som likväl konkurrerar med legal verksamhet, föreligger skattskyldighet. Så var fallet i Goodwin och Unstead²²⁸ där frågan var huruvida en leverans av varumärkesförfalskade parfymers skulle omfattas av tillämpningsområdet för sjätte mervärdesskattedirektivet eller inte. Såväl EG-domstolen som kommissionen anförde att det förbud som följer av kränkningar av immateriella rättigheter är villkorat och inte ett absolut förbud. Till skillnad från förfalskade pengar och narkotika kan produkterna i fråga således inte uteslutas från gemenskapens ekonomi.²²⁹ Målet är således en bra illustration av principen om konkurrensneutralitet.²³⁰

Enligt EG-rätten föreligger det en presumtion för att tillgångar förvärvade av en redan beskattningsbar person tillförs verksamheten. Denna presumtion kan emellertid vara av olika styrka, och försvagas klart om den förvärvade tillgången samtidigt kan brukas privat.²³¹ Den skattskyldige har dessutom möjlighet att välja huruvida en nyförvärvad tillgång skall tillföras verksamheten eller inte.²³² Detta har till följd att EG-rätten inte har någon motsvarighet till smittobegreppet inom vår nationella inkomstskatterätt.²³³

²²⁴ C-110/94 [1996] REG I-857, punkt 24; I den svenska doktrinen har det påpekats att den svenska domstolen troligen inte skulle ha tillämpat eller åberopat rättssäkerhetsprincipen på detta sätt. Persson-Österman, a.a. s. 590.

²²⁵ Alhager (2002) a.a. s. 165. Denna princip har sedan upprepats i flera fall. Se bl.a. C-400/98, Finanzamt Goslar mot Brigitte Breitsohl, [2000] REG I-000.

²²⁶ Terra, och Kajus, a.a. s. 206.

²²⁷ 289/86 Happy Family [1988] ECR 3655, punkt 16-26.

²²⁸ C-3/97, Goodwin och Unstead, [1998] REG I-3257.

²²⁹ C-3/97 [1998] REG I-3257, punkt 14 och 15.

²³⁰ Ståhl, och Österman, a.a. s. 173. Angående illegal verksamhet, se även C-158/98, Coffeeshop Siberië [1999] REG I-3971.

²³¹ C-97/90, Hansgeorg Lennartz mot Finanzamt München III, [1991] ECR I-3795.

²³² C-291/92, Finanzamt Uelzen mot Dieter Armbrecht, [1995] REG I-2775.

²³³ Ståhl, och Österman, a.a. s. 173.

4.3 Mervärdesskattelagen²³⁴

4.3.1 Skattskyldighet

För att skattskyldighet till att betala mervärdesskatt skall föreligga krävs det att flera rekvisit är uppfyllda. Förenklat kan man beskriva det som att skattskyldig till mervärdesskatt är den person som i sin yrkesmässiga verksamhet omsätter en skattpliktig vara eller tjänst. Som ett undantag kan nämnas gränsöverskridande handel, där det är förvärvaren som är skattskyldig för mervärdesskatt.²³⁵

För att skattskyldighet till mervärdesskatt skall inträda krävs det enligt huvudregeln i 1 kap 1 § 1 ML att fyra rekvisit är uppfyllda. Vid en eventuell brist i något av rekvisiten föreligger det ingen skattskyldighet. De fyra rekvisiten är:

En vara eller tjänst skall vara omsatt.²³⁶

Omsättningen av varan eller tjänsten skall vara skattepliktig.²³⁷

Omsättningen skall äga rum i en yrkesmässig verksamhet.²³⁸

Omsättningen skall ha ägt rum inom landet.²³⁹

4.3.2 Yrkesmässig verksamhet

En förutsättning för skattskyldighet för mervärdesskatt är därmed, som nämnts ovan, att verksamheten är yrkesmässig. Bestämmelserna om yrkesmässig verksamhet finns att hitta i 4 kap. ML. Förutom en huvudregel i kapitlets första paragraf finns det kompletterande regler som utvidgar respektive inskränker yrkesmässighetsbegreppet i förhållande till huvudregeln.²⁴⁰

Enligt 4 kap. 1 § ML åsyftas med yrkesmässig:

” En verksamhet är yrkesmässig, om den

1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller
2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. Lag (1999:1283)”

²³⁴ Mervärdesskattelag (1994:200), genom prop. 1993/94:99, bet. 1993/94: SkU29.

²³⁵ 1 kap. 1 § 2 ML.

²³⁶ Omsättningen definieras i 2 kap. ML.

²³⁷ Skatteplikten definieras i 3 kap. ML.

²³⁸ Yrkesmässig verksamhet definieras i 4 kap. ML.

²³⁹ Omsättningsland definieras i 5 kap. ML.

²⁴⁰ Kleerup, Jan, Westfahl, Lena: ”Den svenska momsens”, I: Ernst & Youngs Skriftserie Nr 46/01, Stockholm 2001 s. 31.

I paragrafens första punkt anges huvudregeln för vad som skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet.²⁴¹ Här stadgas det att en verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap inkomstskattelagen (IL), som trädde i kraft den 1 januari 2000 och som tillämpades första gången vid 2002 års taxering.²⁴² Således finns det en koppling mellan mervärdesskattelagen och inkomstskattelagen som medför att mervärdesskattelagens begrepp yrkesmässig verksamhet måste tolkas utifrån definitionen av vad som enligt IL utgör näringsverksamhet.²⁴³ I förarbetena avseende hänvisningen i 4 kap. 1 § ML till 13 kap. IL anges avsikten vara att nuvarande tillämpning skall bibehållas i avvaktan på resultatet av Mervärdesskatteutredningens arbete.²⁴⁴

Enligt huvudregeln i mervärdesskattelagen är det verksamhetens karaktär av näringsverksamhet som är avgörande för yrkesmässigheten och inte frågan om inkomsten av verksamheten räknas till skattepliktig inkomst av näringsverksamhet enligt IL vid inkomstbeskattningen.²⁴⁵ All omsättning som faller inom ramen för näringsverksamhet betraktas som yrkesmässig verksamhet, varvid den samlade externa och interna verksamheten beaktas.²⁴⁶ Mellan aktiv och passiv näringsverksamhet görs ingen skillnad.²⁴⁷

En yrkesmässig verksamhet är förhanden när de subjektiva förutsättningarna för näringsverksamhet²⁴⁸ enligt 13 kap. 1 § första stycket IL är uppfyllda.²⁴⁹ Bestämmelsen stadgar:

”Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.”

Således skall avgörandet grundas på en bedömning av om verksamheten har en sådan karaktär av varaktighet, självständighet och bakomliggande vinstsyfte²⁵⁰ att verksamheten utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL.²⁵¹ Samtliga tre rekvisit måste vara uppfyllda.

Vidare räknas alltid till näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL även i annat fall innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till

²⁴¹ Prop. 1993/94:99 s. 164.

²⁴² Hänvisningen till inkomstskattelagen avsåg tidigare 21 § KL. Se SOU 2002:74 s. 78 f.

²⁴³ Ståhl, och Österman, a.a. s. 174.

²⁴⁴ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 759 f. Resultatet av Mervärdesskatteutredningens arbete finns att finna i SOU 2002:74; Mer om utredningen följer nedan.

²⁴⁵ FAR, ”Handledning för Mervärdesskatt 2002”, Stockholm 2002 s. 114.

²⁴⁶ Prop. 1993/94:99 s. 165.

²⁴⁷ SOU 2002:74 s. 79.

²⁴⁸ Näringsverksamhet är från början en civilrättslig beteckning som återfinns i bl.a. associations- och marknadslagstiftningen. I denna framställning förstås en yrkesmässigt bedriven verksamhet av ekonomisk natur. Lodin m.fl. a.a. s. 229.

²⁴⁹ 4 kap. 1 § 1 ML.

²⁵⁰ De s.k. rörelsekriterierna. FAR, a.a. s. 113.

²⁵¹ Prop. 1993/94:99 s. 165.

avverkning av skog.²⁵² Redan innehavet av en näringsfastighet utgör i sig näringsverksamhet.²⁵³ I dessa fall är yrkesmässigheten knuten till innehavet av fastigheten eller rättigheten.²⁵⁴

Som näringsverksamhet kan även räknas särskilda slag av kapitalinkomster och realisationsvinster. Däremot kan privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder enligt regeln ordalydelse inte ingå i en näringsverksamhet.²⁵⁵

4.3.2.1 Kriterierna varaktighet och omfattning

Av förarbetena framgår att verksamheten skall bedrivas regelbundet och inte endast vara av tillfällig art.²⁵⁶ I denna regelbundenhet ligger ett krav på viss varaktighet och omfattning.²⁵⁷ Kravet på varaktighet är avgörande vid gränsdragningen mellan inkomstslaget näringsverksamhet och kapital²⁵⁸, men kan även vara relevant vid avgränsningen mot inkomstlaget tjänst²⁵⁹ när det gäller mer tillfälliga uppdrag. Uthyrning av bil, husbil etc. som sker privat hänförs huvudsakligen till inkomstlaget kapital istället för näringsverksamhet. Uppdrag eller transaktion av tillfällig art hänförs normalt till inkomstlaget tjänst eller i vissa fall till inkomstlaget kapital.²⁶⁰

Verksamheter av mycket stor omfattning kan anses yrkesmässigt bedrivna trots att verksamheten endast pågår under en kort period. På motsvarande sätt sänks kraven på verksamhetens omfattning vid en långlivad verksamhet.²⁶¹ Ett exempel är rättsfallet RÅ 1982 Aa 132 där det ansågs att ett fiskeri med en bruttointäkt på endast 7.765 kr utgjorde näringsverksamhet, då verksamheten ifråga hade bedrivits under ett flertal år.²⁶² Genom rättspraxis kan man även skönja ett krav på att verksamheten skall vända sig till allmänheten och inte endast bedrivas för egen räkning.²⁶³

4.3.2.2 Vinstsyfte

Med vinstsyfte avses näringsidkarens syfte att verksamheten skall ge honom ekonomiskt utbyte. Huruvida verksamheten i realiteten går med vinst är inte av intresse utan det är syftet som är det avgörande.²⁶⁴ När en person

²⁵² FAR, a.a. s. 113.

²⁵³ RÅ 1994 not 302.

²⁵⁴ FAR, a. a. s. 113.

²⁵⁵ 13 kap. 1 § andra stycket IL.

²⁵⁶ Prop. 1973:163 s. 62.

²⁵⁷ Lodin, m.fl. a.a. s. 231.

²⁵⁸ För definition av inkomstslaget kapital se 41 kap. IL.

²⁵⁹ För definition av inkomstlaget tjänst se 10 kap. IL.

²⁶⁰ SOU 2002:74 s. 80 f.

²⁶¹ Lodin m.fl. a.a. s. 231.

²⁶² RÅ 1982 Aa 132.

²⁶³ Se bl.a. RÅ 81 1:4, RÅ 1986 ref. 87.

²⁶⁴ Lodin m.fl. a.a. s. 229.

fortsätter en förlustbringande verksamhet, trots att vinstmöjligheterna är obefintliga, torde en presumtion föreligga för att förvärvssyfte saknas.²⁶⁵ Avsaknaden av vinstsyfte förhindrar dock inte att näringsverksamhet bedöms föreligga, under förutsättning att verksamheten bedrivs på kommersiell basis. Enligt rättspraxis är kravet på vinstsyfte relativt lågt.²⁶⁶

Avgörandet för huruvida vinstsyfte föreligger går knappast att ta direkt, utan är istället beroende av en rad yttre karakteristika såsom verksamhetens art, omfattning, tillgångar, lokaler, marknadsföring och utövarens behov av inkomst för sitt uppehälle²⁶⁷. Det kan naturligtvis vara svårt att fastställa vilket syfte näringsidkaren har med sin verksamhet, varför en objektiv värdering förordas.²⁶⁸ Det förhållandet att utövaren själv anser sig vara verksam utan vinstsyfte är inte av intresse vid bedömningen.²⁶⁹ Följaktligen torde vinstsyfte vara för handen om verksamheten är av den arten att den normalt sett brukar bedrivas i vinstsyfte och för att tillhandagå allmänheten. När vinstsyfte saknas beskattas verksamheten istället i inkomstslaget tjänst, om en prestation utträttats, eller i inkomstslaget kapital, om den är avkastning eller kapitalvinst på tillgång.²⁷⁰

I rättspraxis tycks verksamhetens omfattning²⁷¹ vara den omständighet som är av mest intresse vid en bedömning av huruvida vinstsyfte föreligger. I det äldre rättsfallet RÅ 1959 Fi 2055 betraktades en experimenttillverkning av byggnadsblock inte yrkesmässigt utövad. Den omständigheten att företaget hade redovisat marknadsföringskostnader i sin verksamhet tycks inte domstolen tagit stor hänsyn till i sin bedömning. Förhållandet att några intäkter inte erhållits förefaller ha varit av helt avgörande betydelse. I RÅ 1985 Aa 190 var det klarlagt att en person lagt ner kostnader på kontorsmaterial och annonsering i syfte att tillhandahålla maskinskrivnings- och översättningstjänster. Regeringsrätten menade dock att bristen på allmänhetens intresse av tjänsterna i kombination med en intäkt på blygsamma 64 kronor medförde att någon verksamhet aldrig kommit till stånd. Personen ansågs därför ej ha bedrivit rörelse i kommunalskattelagens mening.²⁷²

Genom rättspraxis är det även klargjort att antalet kunder kan ha viss betydelse vid bedömningen av vinstsyftet.²⁷³ En avgörande omständighet är vilken krets av kunder som företaget har. När kunderna består av närstående

²⁶⁵ Lodin m.fl. a.a. s. 229.

²⁶⁶ SOU 2002:74 s. 83.

²⁶⁷ SOU 2002:74 s. 83.

²⁶⁸ Jfr. RÅ 1996 not 146 och RÅ 1998 ref. 10. Andersson, M, Saldén Enerus, A, Tivéus, U: "Inkomstskattelagen 1-32 kap. En kommentar, del 1", Norstedts Juridik, Stockholm 2001 s. 310.

²⁶⁹ SOU 2002:74 s. 84.

²⁷⁰ Lodin m.fl. a.a. s. 229.

²⁷¹ Med omfattning åsyftas storleken av intäkterna (bruttoomsättningen).

²⁷² RÅ 1985 Aa 190.

²⁷³ Men i första hand är antalet kunder avgörande för bedömningen av självständighetskriteriet. Se Brockert, Mats: "Vinstsyftet", I: SN 1997 s. 604.

personer och företag torde vinstsyftet vara svårare att påvisa än om kunderna består av utomstående.²⁷⁴

Storleken av redovisade intäkter har varit av viktig betydelse i domstolarnas rättstillämpning. Anledningen till detta torde vara att det oftast har förflutit lång tid fram till domstolens avgörande, vilket innebär att företagets redovisning har fått stort inflytande. Det skall emellertid noteras att frågan är huruvida där finns en avsikt att driva verksamheten med vinst. Vinstsyfte kan vara förhanden trots att verksamheten visar på obetydliga intäkter. Att en verksamhet frambringat små intäkter kan bero på omständigheter som den enskilde ej kan styra över.²⁷⁵ Därför kan verksamhetens kostnadssida mer på ett objektiva sätt vara ett uttryck för verksamhetens avsikt. Det kan särskilt tyckas gälla i uppbyggnadsskedet av verksamheten.²⁷⁶

Vinstsyftet fungerar ofta som en avgränsning mot bl.a. hobbyverksamhet för fysiska personer. En hobbyverksamhet²⁷⁷ kännetecknas av både varaktighet och självständighet. Däremot medför avsaknaden av ett direkt vinstsyfte att verksamheten inte uppfyller kraven på näringsverksamhet. Inkomsten skall av den orsaken beskattas i inkomstslaget tjänst.²⁷⁸ Regeringsrätten har ett flertal gånger behandlat gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet, varför en vägledande rättspraxis har bildats.²⁷⁹

Avseende bevisningen åligger det den enskilde att visa att verksamheten utövas i vinstsyfte. För en typiskt bedriven hobbyverksamhet krävs det enligt rättspraxis en stor grad av bevisning.²⁸⁰ Motsatsvis krävs det således i stort sett ingen bevisning för en verksamhet som vanligtvis bedrivs i vinstsyfte. Sådan verksamhet presumeras ha ett vinstsyfte.²⁸¹ Består verksamheten uteslutande av kostnader som vanligtvis utgör privata levnadskostnader bör man kunna presumera att det rör sig om en hobbyverksamhet.²⁸² Att notera är att det endast är i undantagsfall som en hobbyverksamhet anses utövad i former jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse enligt 4 kap. 1 § 2 ML.²⁸³

När det gäller konstnärlig verksamhet tycks regeringsrätten uppställa relativt låga krav för att den skall anses bedriven i vinstsyfte. Ett exempel är RÅ

²⁷⁴ RÅ 1987 not 243. Målet gällde makarna H och dess uthyrning av båt genom ett av dem ägt handelsbolag. De av bolaget disponerade båtarna hade varit uthyrda till utomstående i endast ringa utsträckning.

²⁷⁵ Det är inte ovanligt att en verksamhet går med förlust i dess uppbyggnadsskede, varför detta kan beaktas. SOU 2002:74 s. 85.

²⁷⁶ Brockert, a.a. s. 604 f.

²⁷⁷ En hobbyverksamhet utövas vanligtvis av en person på dess fritid. Verksamhetens utgifter består framför allt av privata levnadskostnader. Se Brockert, a.a. s. 605.

²⁷⁸ FAR, a.a. s. 126.

²⁷⁹ Bl.a. RÅ 1960 ref. 36, RÅ 1968 Fi 509, RÅ 1961 Fi 1760, Fi 1063.

²⁸⁰ Brockert, a.a. s. 603 f.

²⁸¹ RÅ 1992 ref. 21, Regeringsrättens årsbok 1992, s. 116.,

²⁸² Brockert, a.a. s. 605.

²⁸³ SOU 2002:74 s. 84.

1987 ref. 56 där verksamheten under närmast föregående femårsperiod haft bruttointäkter på 7400 kr och ett underskott på 77 967 kr. Med hänsyn till viss konstnärlig utbildning samt aktivitet i konstnärsorganisationer ansåg regeringsrätten att verksamheten var att betrakta som näringsverksamhet.²⁸⁴

Vid hästsportverksamhet (trav och galopp) har regeringsrätten utvecklat en praxis som medför att innehav av endast en häst aldrig utgör en verksamhet, medan innehav av tre eller fler hästar alltid utgör näringsverksamhet. Vid ett innehav av två hästar grundar sig bedömningen på övriga omständigheter. Denna praxis exemplifieras i två av regeringsrätten avgjorda mål.²⁸⁵ I RÅ 1964 Fi 286 hade regeringsrätten att ta ställning till huruvida en galoppverksamhet som omfattade 16 hästar var att anses som en näringsverksamhet. Trots att verksamheten gått med förlust i 12 år i rad med ca 80 000 kr per år menade domstolen att näringsverksamhet förelåg. I det andra målet RÅ 1964 ref. 9 gällde det en flerårig mycket vinstrik verksamhet. Men eftersom den skattskyldige endast innehade en häst ansågs ingen skatteplikt föreligga. Denna praxis har dock senare modifierats. Numera kan även innehavet av endast en häst innebära förvärvsverksamhet under förutsättning att det föreligger särskilda omständigheter.²⁸⁶

Kravet på vinstsyfte tycks ha luckrats upp de senaste åren. I RÅ 1998 ref. 10 uttalade regeringsrätten att avsaknaden av ett vinstsyfte inte behöver hindra att en juridisk persons verksamhet bedöms som näringsverksamhet. Kravet är dock att verksamheten inte har en alltför begränsad omfattning.²⁸⁷

4.3.2.3 Självständighetskriteriet

Vid bedömningen av graden av självständighet får man ingen närmare vägledning av lagtexten utan bedömningen får göras med ledning av praxis.²⁸⁸ Granskningen måste ske med ett beaktande av alla omständigheter som talar för respektive mot självständigheten. Således är det ej tillräckligt med att konstatera att vissa formella förutsättningar²⁸⁹, kännetecknande för näringsidkare, är uppfyllda. Viktigare är istället hur verksamheten faktiskt bedrivs. Efter en samlad bedömning av alla relevanta faktorer kan man

²⁸⁴ RÅ 1987 ref. 56, Regeringsrättens årsbok 1987, s. 180.

²⁸⁵ RÅ 1964 Fi 286 och RÅ 1964 ref. 9.

²⁸⁶ Se RSV/FB Dt 1978:23, RÅ 1973 ref. 52 och 53. Observera dock RÅ 1988 ref. 117 där en jordbrukares innehav av vinstgivande travhäst inte ansågs stipulera förvärvsverksamhet.

²⁸⁷ RÅ 1998 ref. 10. Målet gällde en ideell förenings skattskyldighet. Se även SOU 1995:63 s. 86.

²⁸⁸ Vid beaktande av annat än mervärdesskattemål krävs det emellertid en viss försiktighet. SOU 2002:74 s. 89.

²⁸⁹ Formella förutsättningar såsom registrering, fakturor och moms-beteckning, SOU 2002:74 s. 89.

sedan avgöra huruvida det är fråga om inkomst av tjänst²⁹⁰ eller inkomst av näringsverksamhet.²⁹¹

En näringsidkare kännetecknas av att han utövar sin verksamhet självständigt i förhållande till sina uppdragsgivare. Detta kan innebära att näringsidkaren har ett flertal olika uppdrag och att han kan placera annan i sin position. Vidare använder näringsidkaren vanligtvis egna hjälpmedel samt besitter egna medhjälpare. Ovanstående egenskaper medför att verksamheten, vars resultat kan variera, även innefattar ett visst riskmoment.²⁹²

Arbetstagare inom en verksamhet anses aldrig vara självständig gentemot sin arbetsgivare. Således räknas anställningsinkomsterna till inkomstslaget tjänst. För en uppdragstagare däremot bestämmer graden av självständighet samt regelbundenheten i uppdragsverksamheten huruvida en näringsverksamhet eller tjänst är förhanden. Enligt rättspraxis tyder ett stort antal uppdragsgivare på att självständighet föreligger, men det finns även exempel på när en person med enbart en uppdragsgivare har bedömts vara näringsidkare.²⁹³

Av ovanstående redogörelse kan tre huvudsakliga rekvisit utläsas för att näringsverksamhet skall föreligga i inkomstskatterättsligt hänseende. Dessa är:

- 1 Yrkesmässighet i egenskap av varaktighet eller stor omfattning.
- 2 Självständighet i förhållande till uppdragsgivaren.
- 3 Verksamheten har bedrivits med vinstsyfte, vilket innebär att näringsidkaren vanligtvis avser att tillgodogöra sig överskott från verksamheten.²⁹⁴

4.3.2.4 Utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet

I vissa fall kan yrkesmässig verksamhet föreligga trots att verksamheten inte utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL, vilket utvidgar yrkesmässighetsbegreppet.²⁹⁵ Enligt 4 kap. 1 § 2 ML utgör en verksamhet yrkesmässig verksamhet när den bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse under förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor, s.k. rörelseliknande former. Denna utvidgningsregel innebär att en från inkomsttaxeringen självständig bedömning kan utföras på grundval av

²⁹⁰ Numera utgör inkomstslaget tjänst ett restinkomstslag i förhållande till näringsverksamhet. En inkomst hänförs därmed till inkomstslaget tjänst endast om den inte hänförs till näringsverksamhet. Jfr. prop. 1989/90:110 s. 305.

²⁹¹ FAR, Mervärdesskatt 2002, s. 122 f.

²⁹² Lodin m.fl. a.a. s. 231.

²⁹³ Lodin m.fl. a.a. s. 231.

²⁹⁴ Alhager (2002), a.a. s. 40.

²⁹⁵ Forssén, a.a. s. 28.

mervärdesskatterättsliga överväganden. Syftet med utvidgningen är huvudsakligen att ge möjlighet till rättelse av situationer i vilka mervärdesskatten har en icke önskvärd konkurrenseffekt. Denna möjlighet till korrigerande gynnar näringslivets intressen.²⁹⁶ Uttrycket ”former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet” innefattar därutöver verksamheter som inte infriar samtliga rörelsekriterier. Därigenom fungerar regeln som den yttersta avgränsningen för mervärdesbeskattningen.²⁹⁷ Rent allmänt torde gälla att regeln skall tillämpas restriktivt och i undantagsfall.²⁹⁸

För en tillämpning av bestämmelsen ifråga måste det först konstateras att verksamheten inte uppfyller de krav som gäller enligt inkomstskattelagens definition av näringsverksamhet. Det är således först sedan man konstaterat att det brister i fråga om uppfyllandet av rörelsekriterierna som man kan pröva frågan om verksamheten bör anses bedriven under rörelseliknande former. Det är enbart otillräckligheter i fråga om uppfyllandet av de tre rörelsekriterierna som kan överbryggas med hjälp av denna bestämmelse.²⁹⁹

Förarbetena ger liten vägledning till hur stor utvidgningen av yrkesmässighetsbegreppet skall vara,³⁰⁰ och rättspraxis ger inte någon tillfredställande vägledning om vilken bredd som bestämmelsen äger.³⁰¹

Avgörande för yrkesmässighet enligt 4 kap. 1 § 2 ML är i princip detsamma som i paragrafens första punkt. Således är det inte den enskilda omsättningen som är av avgörande utan istället att själva omsättningen görs i en verksamhet som utövas i former jämförliga med näringsverksamhet. Vidare anger beloppsgränsen på 30 000 kronor om bestämmelsen är tillämplig.³⁰² När en omsättning under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor exkl. mervärdesskatt, anses ifrågavarande verksamhet som yrkesmässig under s.k. rörelseliknande former. Det har till följd att den som påbörjar en verksamhet på hobbynivå kan, om omsättningen blir över 30 000 kronor per år, bli ansedd som yrkesmässig, vilket leder till att vederbörandes varor och tjänster blir mervärdesskattepliktiga.³⁰³ Det är viktigt att komma ihåg att regeln är en kompletterande regel, som enbart kan bli tillämplig när samtliga rekvisit enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML inte är uppfyllda.³⁰⁴

²⁹⁶ SOU 2002:74 s. 79.

²⁹⁷ SOU 2002:74 s. 79 f.

²⁹⁸ FAR, a.a. s. 127.

²⁹⁹ FAR, a.a. s. 127 f.

³⁰⁰ Prop. 1973:163 s. 63.

³⁰¹ FAR, a.a. s. 128.

³⁰² Prop. 1993/94:99 s. 166.

³⁰³ Forssén, a.a. s. 28 f. Enligt RÅ 1970 not Fi 1884 ansågs en samlares fortlöpande försäljning av frimärken medföra skattskyldighet.

³⁰⁴ Kleerup, och Westfahl, a.a. s. 32.

4.3.2.5 Ideella föreningar

Ideella föreningars (och trossamfunds) skattskyldighet följer i huvudsak skattskyldigheten för inkomstskatt. När en förening utövar näringsverksamhet i enlighet med inkomstskattelagen föreligger även yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattehänseende. Skattskyldighet uppkommer då de omsatta varorna och tjänsterna är skattepliktiga. Vad gäller de allmännyttiga ideella föreningarna finns det emellertid speciella regler.³⁰⁵

Ideella föreningars verksamhet anses inte som yrkesmässig verksamhet när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet vid inkomsttaxeringen enligt 7 kap. 7 § IL.³⁰⁶ Beträffande andra ideella föreningar bedöms yrkesmässigheten utifrån rekvisiten enligt 13 kap. IL.³⁰⁷

Då en allmännyttig ideell förenings skattskyldighet är beroende av om föreningen i inkomstskattehänseende är att betrakta som begränsad skattskyldig person följer nedan en kortfattad beskrivning av föreningarnas skattskyldighet vid inkomsttaxeringen.

För att en ideell förening skall betraktas som allmännyttig krävs att föreningen uppfyller kraven i 7 kap. 7 § 1 st. IL, vilken kräver att:

- föreningens ändamål i huvudsak skall vara allmännyttigt³⁰⁸,
- föreningens verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose detta ändamål,
- föreningens medlemsantagning skall vara öppen,
- föreningens inkomster till huvudsaklig del skall användas i den allmännyttiga verksamheten, och
- bestämda personers ekonomiska intressen inte får tillgodoses.³⁰⁹

En förening som uppfyller ovanstående krav betraktas som begränsat skattskyldig, vilket innebär att föreningen är befriad från skattskyldighet för kapitalvinster och kapitalförluster samt för förmögenhet. Därutöver kan en förening befrias från skattskyldighet för vissa fastighetsinkomster och vissa rörelseinkomster.³¹⁰ Så någon generell befrielse från skattskyldighet för

³⁰⁵ Dessa regler gäller även för registrerade trossamfund. KPMG Skatt, a.a. s. 133.

³⁰⁶ I enlighet med 7 kap. 7 § IL är en ideell förening skattskyldig för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL när föreningen ifråga uppfyller ett ändamåls-, verksamhets-, fullföljds-, och öppenhetskrav enligt 7 kap. 8-13 §§ IL.

³⁰⁷ KPMG Skatt, a.a. s. 30 f.

³⁰⁸ Ändamålskravet innebär t.ex. att verksamheten skall verka för rikets försvar, vård och uppfostran av barn, undervisning eller utbildning, hjälpverksamhet. Ändamålet får vidare inte vara begränsat till vissa familjer eller bestämda personer. Se 7 kap. 4 § IL.

³⁰⁹ Kleerup, och Westfahl, a.a. s. 33 f.

³¹⁰ Se 7 kap. 7 § 2 st. IL.

rörelseinkomster är det inte frågan om. Förenklat kan man säga att rörelseinkomster som uppfyller kravet på ”naturlig anknytning/hävd” är skattefria.³¹¹ Lagstiftningen kring taxeringen av allmännyttiga ideella föreningars rörelseinkomster är mycket komplicerad. Eftersom ifrågavarande lagstiftning saknar relevans för denna framställning kommenteras den ej ytterligare att beröras.³¹²

4.3.3 Olika företagsformer

När en verksamhet uppfyller de subjektiva förutsättningarna för näringsverksamhet är den att anses som yrkesmässig oavsett i vilken företagsform den bedrivs: enskild firma, aktiebolag, handelsbolag, kommanditbolag, ekonomisk förening, stiftelse etc. Således har valet av företagsform ingen inverkan på skattskyldigheten för mervärdesskatt. Värt att noteras är att ett handelsbolag (eller kommanditbolag) är skattesubjekt vad gäller mervärdesskatt men inte vid inkomstbeskattningen, där beskattningen istället sker på delägarnivå.³¹³

4.4 Yrkesmässig verksamhet i ljuset av direktivets motsvarande bestämmelser³¹⁴

Enligt artikel 2.1 i direktivet avgränsas tillämpningsområdet av att den som tillhandahåller varan skall vara en beskattningsbar person i denna egenskap. I mervärdesskattelagen, däremot, är motsvarande avgränsning att omsättningen av varan eller tjänsten skall göras i en yrkesmässig verksamhet,³¹⁵ där kopplingen görs till vad som är näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen.³¹⁶ En yrkesmässig verksamhet, som behandlats ovan, är för handen när de subjektiva förutsättningarna för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket IL är uppfyllda. Avgörandet grundas på en bedömning av om verksamheten har en karaktär av regelbundenhet³¹⁷, självständighet och bakomliggande vinstsyfte.³¹⁸

Enligt artikel 4.1 och dess ordalydelse³¹⁹ uppställs inga krav på att verksamheten skall vara regelbundet bedriven. Däremot med beaktande av artikel 4.3, som ger medlemsstaterna en möjlighet att beskatta tillfälligtvis utförda transaktioner, tycks det vara allmänt vedertaget att en beskattningsbar person är en person som bedriver sin verksamhet mer

³¹¹ Se 7 kap. 7 § 2 st. 2 IL, samt KPMG Skatt, s. 134.

³¹² Vid intresse se KPMG Skatt, a.a. s. 134 ff.

³¹³ Forssén, a.a. s. 29.

³¹⁴ Följande grundas på ovanstående diskussion i kap. 4.

³¹⁵ 1 kap. 1 § första stycket 1 ML.

³¹⁶ 4 kap. 1 § 1 ML.

³¹⁷ I denna regelbundenhet ligger ett krav på viss varaktighet och omfattning. Se Lodin, m.fl. a.a. s. 231.

³¹⁸ Se ovan kap. 4.3.3.

³¹⁹ Se bilaga A.

regelbundet.³²⁰ Därutöver har direktivet ett krav på någon form av regelbundenhet för att verksamheten skall anses som ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.2.³²¹ Således kan det fastställas att direktivet såväl som ML uppställer ett krav på verksamhetens regelbundenhet.

Granskningen måste dock sträcka sig längre än så i syfte att klargöra om ML är i konformitet med direktivet. Mervärdesskattelagen uppställer ett krav på att skattepliktig omsättning skall ha skett i en yrkesmässig verksamhet.³²² Direktivet, å andra sidan, nöjer sig med att avsikten är att utföra skattepliktiga transaktioner för att aktiviteten skall betraktas som ekonomisk verksamhet,³²³ vilket skulle stämma överens med neutralitetsprincipen. Kravet för varaktighet tycks därmed ligga högre enligt ML, vilket innebär att mervärdesskattesystemet kan komma att tillämpas i ett tidigare skede enligt direktivet än enligt ML.

Angående omfattningskriteriet är det mindre säkert huruvida det uppställs ett motsvarande kriterium enligt direktivet. Artikel 4 ger, enligt dess ordalydelse, inget stöd för ett omfattningskriterium motsvarande ML: s. Detta i kombination med bestämmelser som exempelvis artikel 24, som ger möjlighet till att undanta aktiviteter av mindre omfattning från mervärdesskatterättens tillämpningsområde, lämnar intrycket av att direktivet saknar en direkt motsvarighet till omfattningskriteriet. Av domen i det tidiga rättsfallet Hong Kong Trade uppställs det emellertid ett krav på motprestation, vilket därmed skulle vara i överensstämmelse med omsättningsbegreppet inom den svenska lagstiftningen. Enligt ML grundas omsättningsbegreppet på principen om prestation och motprestation.³²⁴ Därmed är ML, om inte direkt så i vart fall indirekt, i överensstämmelse med direktivet genom EG-domstolens rättstillämpning.

Kravet på att verksamheten skall vända sig till allmänheten och inte endast bedrivas för egen räkning saknar även den en direkt motsvarighet i direktivet. EG-domstolen beaktar dock som en omständighet huruvida verksamheten ifråga riktar sig till utomstående. Så var fallet i mål C-230/94 *Renate Enkler*³²⁵, där verksamheten ifråga bestod av uthyrning av materiell tillgång till framförallt maken. Ekonomisk verksamhet ansågs likväl föreligga. I det svenska målet RÅ 1987 not 243³²⁶, som berörde uthyrning av båt, beaktades framförallt huruvida båtarna varit uthyrda till närstående eller utomstående, samt intäkternas storlek i förhållande till kostnaderna. Mot bakgrund härav fann kammarrätten att bolagets innehav och uthyrning av båtar inte kunde anses utgöra yrkesmässig verksamhet. Utredningen gav

³²⁰ Farmer, och Lyal, a.a. s. 109.

³²¹ Se Opinion of Mr Advocate General Van Gerven, C-186/89, Van Tiem [1990] ECR I-4378, punkt 12.

³²² 1 kap. 1 § första stycket 1 ML.

³²³ Se artikel 4.2, "[...]i syfte att [...]".

³²⁴ 2 kap. 1 § första stycket 1 och tredje stycket 1 ML.

³²⁵ C-230/94 [1996] REG I-4517.

³²⁶ Inkomstskattemål.

istället stöd för att det var fråga om en hobbyverksamhet. Regeringsrätten var av samma mening. Vid en EG-rättskonform tolkning hade regeringsrätten troligen tagit mindre hänsyn till resultatet.

Av domen i mål C-155/94 *Wellcome Trust*³²⁷ kan möjligtvis någon form av krav på att ekonomisk verksamhet skall vara utåtriktad utläsas.³²⁸ Målet gällde huruvida begreppet ekonomisk verksamhet omfattar en verksamhet som består av köp och försäljning av värdepapper genom en förvaltare i samband med förmögenhetsförvaltningen i en stiftelse för välgörande ändamål. EG-domstolen ansåg att en sådan verksamhet ej kunde omfattas av begreppet ekonomisk verksamhet i artikel 4.2. Trots nämnda EG-rättsfall torde kravet på att verksamheten skall rikta sig till allmänheten vara mer långtgående enligt ML.

Ur vår nationella lagstiftnings ordalydelse framgår ett krav på vinstsyfte för att näringsverksamhet skall uppstå.³²⁹ Vid en första anblick står därmed nämnda bestämmelse i strid med vad som sägs i artikel 4 om att den ekonomiska aktiviteten skall bedömas utan hänsyn till personens syfte eller till verksamhetens resultat.³³⁰ Mervärdesskatteutredningen menar däremot att ett förvärvssyfte måste föreligga, närmare bestämt en avsikt att företa skattepliktiga transaktioner, vilket skulle innebära att vinstsyfte inte helt saknar betydelse.³³¹ Att kravet på vinstsyfte enligt ML tycks ha luckrats upp de senaste åren³³² medför att ett närmande av ML till direktivet kan urskiljas.

I den svenska rättstillämpningen har man i stor omfattning beaktat intäkternas storlek i verksamheten, trots att verksamhetens kostnadssida mer på ett objektivt sätt kan vara ett uttryck för verksamhetens avsikt. Som en konsekvens av detta krav på vinstsyfte enligt ML blir verksamhet i dess uppbyggnadsskede inte alltid bedömd som yrkesmässig. Det finns dock omständigheter som beaktas vid bedömningen av huruvida vinstsyfte föreligger, som även kan beaktas enligt artikel 4, exempelvis eventuella anställda samt graden av engagemang.³³³

Den största skillnaden mot vad som gäller enligt EG-rätten torde vara bedömningen av hobbyverksamhet, ideell verksamhet samt nyligen påbörjad verksamhet. Dessa skillnader är troligen ett resultat av ML: s krav på vinstsyfte. En verksamhet i uppbyggnadsskedet frambringar sällan några betydande intäkter, varför aktiviteten i fråga inte betraktas som yrkesmässig. Direktivet, med dess objektiva definition av begreppet ekonomisk verksamhet, sätter därmed ribban lägre vad gäller resultatet.

³²⁷ C-155/94 [1996] REG I-3013.

³²⁸ Skillnad görs mellan privata och yrkesmässiga investerare.

³²⁹ 13 kap. 1 § första stycket IL.

³³⁰ Artikel 4.1.

³³¹ SOU 2002:74 s. 73.

³³² RÅ 1998 ref. 10.

³³³ Se bl.a. C-60/90, [1991] ECR I-3111.

Någon motsvarighet till den EG-rättsliga princip som säger att neutralitet skall föreligga mellan planerad, ännu icke uppstartad verksamhet och redan bedriven verksamhet kan ej urskiljas enligt ML³³⁴. Detta har till följd att tidpunkten för när en verksamhet skall bli betraktad som yrkesmässig infinner sig senare enligt ML än vad som gäller för ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.

Av ovanstående kan konstateras att kriterierna för yrkesmässig verksamhet i ML inte i alla delar motsvarar kriterierna i artikel 4. Vad gäller kravet på självständighet är däremot en direkt jämförelse möjlig. Artikel 4.4 första stycket klargör uttrycket ”självständigt” genom att undanta anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller andra rättsliga bindningar som framkallar ett anställningsavtal. Svensk lagstiftning är mindre tydligt genom att uppställa krav på självständighet utan att mer i detalj tydliggöra vad begreppet innebär. Därmed får vägledning sökas av domstolarnas rättstillämpning, vilken skiljer sig från fall till fall. Den EG-rättsliga definitionen av självständighetskriteriet bör sannolikt medföra att fler verksamheter anses självständigt utförda än vad som blir fallet enligt ML. Grunden till detta antagande är uttrycket ”andra rättsliga bindningar”, som utvidgar tillämpningsområdet. En eventuell diskrepans mellan ML och direktivet kan då möjligen överbryggas med hjälp av utvidgningsregeln i 4 kap. 1 § 2 ML, som huvudsakligen syftar till att ge möjlighet till rättelse av situationer i vilka mervärdesskatten har en icke önskvärd konkurrenseffekt.³³⁵

³³⁴ Se 268/83, Rompelman [1985] ECR 655 och C-110/94 INZO [1996] REG I-857.

³³⁵ FAR, a.a. s. 127.

5 Mervärdesskatteutredningen

5.1 Mervärdesskatteutredningens uppdrag

Vid regeringssammanträde den 11 februari 1999 beslutades³³⁶ att tillsätta en särskild utredare med uppgift att se över de begrepp i mervärdesskattelagen som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet. Utredaren hade vidare till uppgift att redovisa hur mervärdesskattelagens olika regler i dessa avseenden överensstämmer med motsvarande EG-regler samt vilka effekter skillnaderna i regelsystemen har. I syfte att ytterligare anpassa mervärdesskattelagens regelsystem till rådets sjätte mervärdesskattedirektiv³³⁷ hade utredaren till uppgift att föreslå ändringar i vår nationella lagstiftning. Vidare skulle det bl.a. analyseras hur mervärdesskattelagens bestämmelser om undantag från skattskyldighet för ideella föreningars verksamhet överensstämmer med EG-reglernas verksamhetsinriktade undantag från skatteplikt för organisationer utan vinstintresse. Utredaren skulle även överväga om det är lämpligt att införa särskilda mervärdesskatte regler för små företag.³³⁸ Dess övergripande mål har varit att förbättra förutsättningarna för en tolkning och tillämpning av mervärdesskattelagen i överensstämmelse med det sjätte mervärdesskattedirektivet.³³⁹

5.2 Mervärdesskatteutredningens förslag till ändringar

Utredningen vill först och främst göra ett förtydligande av vem som skall vara skattesubjekt enligt mervärdesskattelagen. Utredningen förslår därmed att det gemenskapsrättsliga begreppet *beskattningsbar person*³⁴⁰ förs in i mervärdesskattelagen. Med beskattningsbar person menas den som bedriver ekonomisk aktivitet, oberoende av syfte, resultat, plats eller form för aktiviteten. Begreppet skall följaktligen ersätta det befintliga rekvisitet att omsättningen skall ske i en yrkesmässig verksamhet³⁴¹, som i regel motsvarar näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen. Således föreslår utredningen att avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt blir självständigt i förhållande till inkomstskattelagen.³⁴²

³³⁶ Dir. 1999:10.

³³⁷ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter.

³³⁸ Dir 1999:10 s. 1.

³³⁹ SOU 2002:74 s. 16.

³⁴⁰ Jfr. eng. *taxable person*.

³⁴¹ 1 kap. 1 § 1 ML samt 4 kap. 1 § 1 ML.

³⁴² SOU 2002:74 s. 16.

Då beskattningsbar person är ett vidare begrepp än yrkesmässig verksamhet skulle således en förändring inte påverka de som för närvarande anses bedriva yrkesmässig verksamhet. Emellertid innebär en eventuell förändring att fler personer än tidigare kan omfattas av mervärdesskattesystemet. Personer som ombesörjer ideella eller andra aktiviteter utan vinstsyfte samt företag i uppbyggnadsskedet kommer till följd av utredningens förslag att omfattas av mervärdesskattesystemet.³⁴³

Som en följd av nämnda anpassning till det sjätte mervärdesskattedirektivet föreslår utredningen att begreppen verksamhet och skattskyldighet i mervärdesskattelagen ersätts av de begrepp som används i motsvarande bestämmelse i EG-rätten. Således skulle mervärdesskattelagens ”verksamhetstänkande” ersättas med ”transaktionstänkande”³⁴⁴ och uttrycket skattskyldig ersätts av ”beskattningsbar person” respektive ”betalningsskyldig”. Skattesubjekten näringsidkare och företagare enligt mervärdesskattelagen ersätts även dem av begreppet beskattningsbar person, vilket innebär att antalet beteckningar för vem som är skattesubjekt enligt mervärdesskattelagen minskar i antal.³⁴⁵

De föreslagna förändringarna är således framförallt av begreppsmässig karaktär. Följden däremot blir en utvidgning av tillämpningsområdet, där ytterligare personer faller under lagens tillämpningsområde. En sådan förändring skulle öka förutsebarheten, samt på ett bättre sätt uppfylla Sveriges åtagande som medlem i den Europeiska Unionen.

³⁴³ SOU 2002:74 s. 16 f.

³⁴⁴ Se artikel 4.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG.

³⁴⁵ SOU 2002:74 s. 17.

6 Slutsatser

I inledningen till denna framställning uppställde jag ett antal syfte och frågeställningar som jag ämnade uppfylla och besvara. Följande kapitel är avsett att infria dessa, vilket därmed slutligen ska knyta ihop säcken för mig själv och för läsaren.

Det har tidigare konstaterats att inkomst- och mervärdesskatten har stora principiella skillnader. Inkomstskatten, som en direkt skatt, är försedd med progressiva inslag, medan mervärdesskatten, som en indirekt skatt, har en konstant skattesats oavsett hur stor konsumtionen är.³⁴⁶ Med nämnda förhållande i åtanke tycks en koppling dem emellan vara mindre lyckad.

Enligt ML: s huvudregel om yrkesmässighet är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Det mervärdesskatterättsliga yrkesmässighetsbegreppet har således knutits till definitionen av vad som enligt IL utgör näringsverksamhet. Detta innebär att bedömningar företas på grundval av inkomstskatterättsliga överväganden. Därefter ger ML., genom utvidgningsregeln i 4 kap. 1 § 2, möjlighet till korrigering av situationer i vilka mervärdesskatten har en icke önskad konkurrens effekt. Denna bedömning företas då på grundval av mervärdesskatterättsliga överväganden.³⁴⁷ Därmed är det konstaterat att vad som faller under ML och näringsverksamhet enligt 13 kap IL kan skilja sig åt. Detta medför att inkomstskatterättsliga rättsfall endast kan tillämpas med försiktighet inom mervärdesskatten.

Jag är av den åsikten att nämnda koppling inte bara försvårar tillämpningen av ML utan även tolkning och tillämpning av såväl EG-rätten som EG-domstolens domar på svenska förhållanden. Vidare ger den intrycket av att inkomstskatterätten har betydelse. Sammanfattningsvis medför nämnda förhållande en otillräcklig förutsebarhet och andra svårigheter både för de svenska rättstillämparna och för dem som ML tillämpas på.

Inkomstskatterätten har således haft, och har, betydelse för den svenska mervärdesskatten, genom att man använder sig av det inkomstskatterättsliga begreppet näringsverksamhet.

Genom ovanstående redogörelse i kap. 4.4 är det klargjort att en viss diskrepans föreligger mellan vår svenska mervärdesskattelagstiftning och den motsvarande EG-rätten. Redan genom bestämmelsernas ordalydelse ser man tecken på denna brist på överensstämmelse. I jämförelse med direktivet bygger ML på en annan metod för att fastställa skattesubjektet. ML binder först ihop händelserna omsättning med yrkesmässig verksamhet, för att sedan fastställa att den som på ett yrkesmässigt sätt omsätter skattepliktiga

³⁴⁶ Se kap. 2.3 ovan.

³⁴⁷ Se kap. 4.3.2.4 ovan.

varor och tjänster också skall erlägga mervärdesskatt. ML saknar därmed en uttrycklig definition av vem som är skattesubjekt. EG-rätten däremot anger att med beskattningsbar person åsyftas den som bedriver en ekonomisk verksamhet. Således ingen anknytning till begreppet yrkesmässighet. Detta förhållande synes medföra att det föreligger en diskrepans mellan ML och det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Det finns dock ingen anledning till att övervärdera betydelsen av dessa direkta skillnader i ordalydelse och metod. Bristen av ett tydligt regelbundenhetskrav i artikel 4.1 uppvägs, som nämnts tidigare, av artikel 4.3, som ger medlemsstaterna en möjlighet att beskatta tillfälligtvis utförda transaktioner. Vad som vid en första anblick tycktes vara en diskrepans mellan direktivet och ML visar sig alltså ha en indirekt överensstämmelse. Tolkningen måste följaktligen sträcka sig längre än till ordalydelsen.

Vad gäller varaktighetskravet har jag tidigare påvisat att ribban ligger högre enligt ML. Således kan direktivet komma att tillämpas i ett tidigare skede enligt direktivet än enligt ML. Att de båda rättssystemen innefattar ett varaktighetskriterium är aldrig tillräckligt, utan målet är att vi till fullo skall vara harmoniserade med direktivet. En sådan harmonisering gagnar rättstillämparen såväl som den som rätten tillämpas på.

Angående omfattningskriteriet är det först genom EG-domstolens rättstillämpning som man kan skönja ett motsvarande kriterium inom EG-rätten.³⁴⁸ En sådan indirekt överensstämmelse är dock tillräckligt för att svensk lagstiftning skall anses vara i konformitet med primär- såväl som sekundärrätt inom den Europeiska Unionen. Det är viktigt att komma ihåg att direktiv inte riktar sig till enskilda utan till de olika medlemsstaterna, som är bundna beträffande det *resultat* som skall uppnås genom rättsakten. Beträffande omfattningskriteriet har Sverige använt sig av sitt handlingsutrymme och på så sätt uppnått samma resultat som EG-rätten.

Kravet på att verksamheten skall vända sig till allmänheten och inte enbart bedrivs för egen räkning är ett kriterium där jag saknar en tillfredsställande motsvarighet i direktivet. RÅ 1987 not 243 tyder på att den EG-rättskonforma tolkningen ej är tillfredsställande i detta avseende, varför en lagändring skulle vara berättigad.

Vår nationella lagstiftning, och dess ordalydelse, uppställer ett direkt krav på vinstsyfte för att näringsverksamhet skall vara för handen. EG-domstolen fastställde i målet Polysa³⁴⁹ r att en ekonomisk verksamhet skall syfta till att vinna intäkter, dvs. ett förvärvssyfte skall föreligga. Jag är däremot av den åsikten att denna dom inte rättfärdigar kravet på vinstsyfte inom den svenska lagstiftningen. Det är en markant skillnad mellan att å ena sidan bedriva en

³⁴⁸ Se 89/81, [1982] ECR 1277.

³⁴⁹ C-60/90, [1991] ECR I-3111.

verksamhet med vinstsyfte och å andra sidan bedriva en verksamhet för att vinna intäkter.

Av ovanstående i åtanke är min uppfattning att begreppet en ”person som bedriver ekonomisk verksamhet” är avsevärt mer omfattande än yrkesmässig verksamhet enligt vår svenska lagstiftning.

Min förhoppning är nu att Mervärdesskatteutredningens arbete skall leda till lagändringar, där mervärdesskatten helt skiljs från inkomstskatterätten inom vår nationella lagstiftning. Man får ju ändå komma ihåg att grundtanken är att det sjätte mervärdeskattedirektivets regler skall tillämpas på samma sätt i EU:s samtliga medlemsländer.

Bilaga A

RÅDETS SJÄTTE DIREKTIV 77/388/EEG

av den 17 maj 1977

om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

AVDELNING IV

SKATTSKYLDIGA PERSONER

Artikel 4

1. Med ”skattskyldig person” avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat. (77/388/EEG)
2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet. (77/388/EEG)
3. Medlemsstaterna kan även anse såsom skattskyldig var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter som avses i punkt 2 och särskilt någon av följande:
 - a) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark den står på. Medlemsstaterna får bestämma villkoren för tillämpning av detta kriterium på omvandlingar av byggnader och den mark de står på.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än villkoret om första inflyttning, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första tillhandahållande eller den tid som förflyter mellan dagen för första inflyttning och dagen för senare tillhandahållande, om dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.

Med ”byggnad” skall avses varje anordning fäst vid eller i marken.

b) Tillhandahållande av mark för bebyggelse.

Med ”mark för bebyggelse” avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna. (77/388/EEG)

4. Användningen av uttrycket ”självständigt” i punkt 1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, kan varje medlemsstat anse såsom en enda skattskyldig sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. (77/388/EEG)

5. Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrensnedvridningar av viss betydelse, ifall de behandlas som icke skattskyldiga personer.

Dessa organ skall i vart fall betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida de inte genomförs i försumbar liten skala.

Medlemsstater kan betrakta sådana verksamheter av dessa organ som är undantagna enligt artikel 13 eller 28 såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter. (77/388/EEG)

Käll- och litteraturförteckning

LITTERATUR

- Alhager, Eleonor Mervärdesskatt vid omstruktureringar, Göteborg 2001 [cit. Alhager (2001)]
- Alhager, Eleonor och Magnus Omstruktureringar och moms, Upplaga 1:1, Stockholm 2002, [cit. Alhager (2002)]
- Andersson, M och Saldén Enerus, A och Tivéus, U Inkomstskattelagen 1-32 kap. en kommentar, del 1, Norstedts Juridik, Stockholm 2001, [cit. Andersson m.fl.]
- Bergström, Sture Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten, I: SvSkT 9/98, s. 823-828
- Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders Europarättens grunder Upplaga 1:2, Stockholm 1999
- Brockert, Mats Vinstsyftet, I: SN 1997 s. 603-608
- Christiaanse, Jan H Tax harmonisation in the European Common Market, Washington D.C. 1971
- Due, Ole EF-domstolens retspraxis som integrationsfremmende faktor, I: Juridisk Tidsskrift vid Stockholms Universitet, 1991/92.
- FAR Handledning för mervärdesskatt 2002 RSV 553 utgåva 13, Stockholm 2002
- Farmer, Paul och Lyal, Richard EC Tax Law Oxford 1994
- Forssén, Björn Momshandboken, Enligt 2001 års regler, 2:a upplagan, Stockholm 2001

- Hansson, Ulrika Direkt effekt av EG:s primär- och sekundärrätt
- en analys med utgångspunkt i praxis vid EG-
domstolen med särskild hänsyn till
mervärdesskatteområdet,
I: SvSkT 2/97, s. 207-218
- Hansson, Ulrika och
Forvass, Bo Ett nytt gemensamt mervärdesskattesystem
- bakgrund och huvudprinciper i den Europeiska
kommissionens förslag,
I: SvSkT 10/96, s. 976-988
- Hultqvist, Anders Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen,
Stockholm 1995
- Jonsson, Gunnar Enklare momsregler vid internationell handel,
I: SvSkT 2/2002 s. 156-162
- Kellgren, Jan Skatteförvaltningen och EG-rätten,
I: SN 1998 s. 498-509
- Kleerup, Jan och
Westfahl, Lena Den svenska momsen,
Ernst & Youngs Skriftserie Nr 54/02, Stockholm
2002
- KPMG Skatt Momshandboken 2001
Stockholm 2001
- Lodin, Sven-Olof,
Lindencrona, Gustaf,
Melz, Peter och
Silfverberg, Christer Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt,
8:e upplagan, Lund 2001, [cit. Lodin m.fl.]
- Melz, Peter Mervärdesskatten, rättsliga grunder och problem,
Stockholm 1990, [cit. Melz (1990)]
- Melz, Peter Mervärdesskatt,
13:e upplagan, Uppsala 2001, [cit. Melz (2001)]
- Peczenik, Aleksander Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper,
I: SN 1998 s. 536-540
- Pelin, Lars Internationell skatterätt
2:a omarbetade upplagan, Lund 2000
- Persson-Österman, Roger Några synpunkter på tolkning av
mervärdesskattelag efter inträdet i den
Europeiska Unionen,
I: SN 1998 s. 488-497

Ståhl, Kristina och Österman, Roger P	EG-skatteätt, Uppsala 2000
Svanberg, Marianne	Mervärdesskatten och EG, I: SvSkT 10/94, s. 718-730
Terra B.J.M och Kajus, Julie	A guide to the sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community, Volume A, Amsterdam 1991
Westberg, Björn	Mervärdesskatt – en kommentar, N & S Kommentarer, Stockholm 1997

TRYCKTA KÄLLOR

Bet. 1968:BeU45
Bet. 1997/98:SkU 29
Rskr. 1968:294

Dir. 1999:10

Prop. 1968:100
Prop. 1973:163
Prop. 1975/76:29
Prop. 1989/90:110
Prop. 1989/90: 111
Prop. 1993/94:99
Prop. 1993/94:114
Prop. 1994/95:19
Prop. 1994/95:57
Prop. 1997/98:134
Prop. 1997/98:148
Prop. 1999/2000:2 del 2

SFS 1959:1279
SFS 1990:576
SFS 1994:200
SFS 1998:346
SFS 1999:1229

SOU 1995:63
SOU 1999:47
SOU 2002:74

EG- OCH EU-RÄTTSLIGA DIREKTIV

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter (EGT nr. 71, 14.4.1967 s. 67/1301)

Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter (EGT nr. 71, 14.4.1967 s. 67/1301)

Rådets tredje direktiv 69/463/EEG

Rådets fjärde direktiv 71/401/EEG

Rådets femte direktiv 72/250/EEG

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av

medlemsstaternas omsättningsskatter (EGT nr. L 145 13.6.1977 s. 1) även i konsoliderad form på

<http://europa.eu.int/eurlex/sv/consleg/main/1977/sv_1977L0388_index.html>, nerladdad 2002-11-05.

Rådets förordning 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området indirekta skatter (mervärdesskatt) (EGT nr. L 24, 1.2.1992 s. 1)

General report of The Sub-Groups A, B and C in The EEC reports in Tax Harmonisation. The Report of The Fiscal and Financial Committee and The Reports of The Sub-Groups A, B and C, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1963 (ABC-rapporten)

Ett gemensamt momssystem – ett program för den inre marknaden, KOM [1996] 328 slutlig.

ÖVRIGT OFFENTLIGT TRYCK

Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen i konsoliderad version, Europafördrag, Upplaga 3:2, Norstedts Juridik, Stockholm 1999.

1969 års Wienkonvention om traktaträtten

Skattemyndigheten: Mervärdesskatt EG-handel, Solna 1999

Rättsnytt 5/99

Rättsfallsförteckning

EG-DOMSTOLEN

- 15/60, Simon, [1961] ECR 115
26/62, NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration, [1963] ECR 1
6/64, Costa mot ENEL [1964] REG 585
41/74. Yvonne van Duyn v Home Office, [1974] ECR 1337
142/77, Statens Kontrol med aedle Metaller v Preben Larsen, Flemming Kjerulff v Statens Kontrol med aedle Metaller, [1978] ECR 1543
171/78, Commission v Denmark, [1980] ECR 447
55/79, Commission v Ireland [1980] ECR 481
8/81, Ursula Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt, [1982] ECR 53
89/81, Staatssecretaris van Financiën v Hong Kong Trade Development Council, [1982] ECR 1277
14/83, Sabine von Colson and Elisabeth Kamann v Land Nordrhein-Westfalen, [1984] ECR 1891
42/83, Dansk Denkavit v Ministeriet for Skatter og Afgifter, [1984] ECR 2649
268/83, D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën, [1985] ECR 655
C-235/85, Kommissionen mot Nederländerna, [1987] REG I-1471
80/86, Kolpinghuis Nijmegen BV, [1987] ECR 3969
Joined cases 138 and 139/86, Direct Cosmetics Ltd and Laughtons Photographs Ltd v Commissioners of Customs and Excise, [1988] ECR 289/86 Happy Family [1988] ECR 3655
50/87, Commission v France, [1988] ECR 4797
C-106/89, Marleasing SA mot La Comercial Internacional de Alimentacion, [1990] ECR I-4135
C-186/89, W.M. van Tiem v Staatssecretaris van Financiën, [1990] ECR I-4363
C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV v Inspecteur der Invoerrechtenen Accijnzen te Arnhem, [1991] ECR I-3111
C-97/90, Hansgeorg Lennartz mot Finanzamt München, [1991] ECR I-3795
C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla mot Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda, [1991] REG I-385
C-91/92, Faccini Dori mot Recreb S.r.l., [1994] REG I-3325
C-291/92, Finanzamt Uelzen mot Dieter Armbrrecht, [1995] REG I-2775
C-110/94, Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) mot Belgische Staat, [1996] REG I-857
C-155/94, Wellcome Trust Limited mot Commissioners of Customs

and Excise, [1996] REG I-3013
C-230/94, Renate Enkler mot Finanzamt Homburg, [1996] REG
I-4517
C-317/94, Elida Gibbs mot Commissioners of Customs and Excise,
[1996] REG 5339
C-145/96; Bernd von Hoffman mot Finanzamt Trier, [1997] REG
I-4857
C-390/96, Lease Plan Luxembourg SA mot belgiska staten, [1998]
REG I-2553
C-3/97, Goodwin och Unstead, [1998] REG I-3257
C-85/97, Société financière d'investissements SPRL (SFI) mot
belgiska staten, [1998] REG I-7447
C-158/98, Coffeeshop Siberië [1999] REG I-3971
C-400/98, Finanzamt Goslar mot Brigitte Breitsohl, [2000] REG
I-000, dom den 8 juni 2000
C-102/00Welthgrove BV mot Staatssecretaris van Financiën, beslut
den 12 juni 2001

REGERINGSRÄTTEN

RÅ 1956 Fi 1063
RÅ 1959 Fi 2055
RÅ 1961 Fi 1760
RR 1964 Fi 286
RÅ 1968 Fi 509
RÅ 1970 Fi 1884
RÅ 1982 Aa 132
RÅ 1985 Aa 190

RÅ 1960 ref. 36
RÅ 1964 ref. 9
RÅ 1973 ref. 52 och 53
RÅ 1988 ref. 117
RÅ 1992 ref. 21
RÅ 1994 ref. 31
RÅ 1998 ref. 10

RÅ 1987 not 243
RÅ 1994 not 301
RÅ 1996 not 146

RSV /FB Dt 1978:23