



EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION

Bryssel den 26/06/2008

2008/2002  
K(2008) 2794

Herr Minister,

Jag skulle vilja fästa Er uppmärksamhet på definitionen av ekonomisk verksamhet i den svenska mervärdesskattelagstiftningen.

**I. Gällande bestämmelser**

**I.1. Gemenskrätsrättsliga bestämmelser**

Artikel 2.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat *mervärdesskattedirektivet*) lyder på följande sätt:

*"1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:*

*a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.*

*[...]*

*c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap [...]."*

Begreppet "beskattningsbar person" definieras i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. Där anges bl.a. följande:

Carl BILDT  
Chef för Utrikesdepartementet  
Arvfurstens palats  
Gustav Adolfs torg 1  
SE - 103 23 Stockholm

Commission européenne, B-1049 Bruxelles – Belgique  
Europese Commissie, B-1049 Brussel – België  
Telefon: 00-32-(0)2-299.11.11.

*"1. Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.*

*Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet."*

I artikel 10 i mervärdesskattedirektivet stadgas följande:

*"Genom villkoret i artikel 9.1 att den ekonomiska verksamheten skall bedrivas självständigt utesluts anställda och andra personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar."*

### I.2. Den svenska lagstiftningen

I 1 kap. 1 § i den svenska mervärdesskattelagen (1994:200) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs följande:

*"Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag*

- 1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet,*
- 2. vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller*
- 3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig. [...]"*

Definitionen av begreppet "yrkesmässig verksamhet" finns i 4 kap. mervärdesskattelagen. I 1 § av det kapitlet stadgas följande:

*"En verksamhet är yrkesmässig, om den*

- 1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup>, 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."*

I 13 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen anges följande:

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

---

<sup>1</sup> Den svenska inkomstskattelagen.

I Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007 anges att en verksamhet för att kunna betraktas som yrkesmässig måste ha ett vinstsyfte och bedrivas självständigt och varaktigt. En sådan verksamhet ska i regel också ha viss omfattning<sup>2</sup>.

## II. Rättslig bedömning

### II.1. Allmänt

Genom mervärdesskattedirektivet fastställs ett gemensamt system för mervärdesskatt, baserat på bl.a. en enhetlig definition av beskattningsbara transaktioner<sup>3</sup>.

I det avseendet är tillämpningsområdet för mervärdesskatt enligt mervärdesskattedirektivet mycket brett. I artikel 2, om beskattningsbara transaktioner, nämns bl.a. leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

När det först gäller begreppet "leverans av varor" avses med detta, enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet, överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

Det framgår av domstolens rättspraxis att begreppet innefattar samtliga överföringar av materiella tillgångar från en part till en annan vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över tillgångarna som om han var ägare till dem<sup>4</sup>.

När det så gäller begreppet "tillhandahållande av tjänster" framgår av artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet att det omfattar varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 14 och följande i direktivet.

Med begreppet "beskattningsbar person" avses enligt artikel 9.1 i direktivet den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. EG-domstolen angav i punkt 25 i domen av den 4 december 1990 i mål C-186/89, W. M. van Tien mot Staatssecretaris van Financiën, att denna status enligt direktivets syfte, som bl.a. är att grunda ett gemensamt system för mervärdesskatt på en enhetlig definition av "beskattningsbara personer", måste bedömas enbart på grundval av kriterierna i direktivet.

Begreppet "ekonomisk verksamhet", slutligen, definieras i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet som "varje" verksamhet som bedrivs av producenter, handlare

<sup>2</sup> Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, s. 157.

<sup>3</sup> Se EG-domstolens dom av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, Finanzamt Groß-Gerau mot MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, punkt 38.

<sup>4</sup> Se särskilt dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe, punkt 7, och dom av den 21 april 2005 i mål C-25/03, Finanzamt Bergisch Gladbach mot HE, punkt 64.

och tjänsteleverantörer, och enligt rättspraxis innefattar begreppet samtliga stadier av produktion, distribution och tillhandahållande av tjänster<sup>5</sup>.

Som domstolen anför i punkt 26 i domen av den 12 september 2000 i mål C-260/98, kommissionen mot Grekland, visar en analys av dessa definitioner att begreppet ekonomisk verksamhet har ett mycket brett tillämpningsområde och har en objektiv karaktär, eftersom verksamheten bedöms i sig, oberoende av syfte och resultat<sup>6</sup>.

Den analysen av begreppet "ekonomisk verksamhet" och analysen av begreppen "beskattningsbar person", "leverans av varor" och "tillhandahållande av tjänster" visar att dessa begrepp, som definierar vad som är beskattningsbara transaktioner enligt mervärdesskattedirektivet, alla har en objektiv karaktär och gäller oavsett de berörda transaktionernas syfte eller resultat<sup>7</sup>. Vidare är de alla gemenskapsbegrepp som måste tolkas på samma sätt i hela Europeiska Unionen.

Den svenska oberoende Mervärdesskatteutredningen lämnade 2002 i sitt betänkande "Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv" (SOU 2002:74) ett förslag till ändring av bl.a. 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Det framgår av kommittédirektiv 1999:10, som bifogats SOU 2002:74, att regeringen var medveten om den bristande överensstämmelsen mellan den bestämmelsen och gemenskapslagstiftningen<sup>8</sup>. SOU 2002:74 innehåller också flera exempel på det nuvarande systemets nackdelar och bristande överensstämmelse med gemenskapslagstiftningen. Utredningen föreslog bl.a. att det gemenskapsrättsliga begreppet "beskattningsbar person" skulle införas i den svenska mervärdesskattelagen.

Sveriges finansminister meddelade dock 2004 officiellt en riksdagsledamot att förslaget till lagstiftning inte skulle läggas fram för riksdagen. Den svenska mervärdesskattelagen har således inte ändrats i detta avseende, trots de bristande överensstämmelser med gemenskapsrätten som framhållits i SOU 2002:74. I Budgetpropositionen för 2006<sup>9</sup> gjorde Sveriges regering bedömningen att de förslag som lagts fram av mervärdesskatteutredningen i SOU 2002:74 borde ingå i en eventuell större framtida översyn av hela skattesystemet.

Kommissionen delar bedömningen i SOU 2002:74 att den svenska lagstiftningen i fråga inte är förenlig med mervärdesskattedirektivet. Skälen till detta skall anges i det följande.

<sup>5</sup> Se särskilt dom av den 4 december 1990 i mål C-186/89, W. M. van Tien mot Staatssecretaris van Financiën, punkt 17, och dom av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, Finanzamt Groß-Gerau mot MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, punkt 42.

<sup>6</sup> Se även dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, punkt 8, och särskilt dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën, punkt 19, och dom av den 27 november 2003 i mål C-497/01, Zita Modes Sàrl mot Administration de l'enregistrement et des domaines, punkt 38.

<sup>7</sup> Se i det avseendet dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) och Bond House Systems Ltd (C-484/03) mot Commissioners of Customs & Excise, punkt 44.

<sup>8</sup> SOU 2002:74, del 1, s. 55 och 69 och del 2, s. 150.

<sup>9</sup> 2005/06:01, del 1, avsnitt 5.7, s. 149.

## II.2. Kopplingen till den nationella inkomstskattelagen i definitionen av yrkesmässig verksamhet.

Kommissionen skulle först av allt återigen vilja betona att "ekonomisk verksamhet" är ett gemenskapsrättsligt begrepp som måste tolkas på samma sätt i samtliga medlemsstater. Som anges i skäl 8 i ingressen till mervärdesskattedirektivet ska Europeiska gemenskapernas budget, oberoende av övriga inkomster, finansieras helt med gemenskapernas egna medel. Dessa medel ska omfatta inkomster som härrör från mervärdesskatt och som erhålls genom tillämpning av en gemensam skattesats baserad på en beräkningsgrund som bestäms på ett enhetligt sätt och i enlighet med gemenskapens regler. En sådan enhetlig tolkning undergrävs av den svenska lagstiftningen i fråga, vars definition av "ekonomisk verksamhet" inte hänvisar till kriterier inom ramen för mervärdesskattedirektivet, utan till kriterier enligt nationell inkomstskattelag. De sistnämnda kriterierna är irrelevanta på mervärdesskatteområdet, vilket är harmoniserat på gemenskapsnivå<sup>10</sup>.

Den direkta kopplingen till kriterier enligt inhemsk inkomstskattelag innebär också att man måste beakta inhemsk rättspraxis i fråga om inkomstskatt, vilken är irrelevant och potentiellt vilseledande när man ska fastställa om det är fråga om "ekonomisk verksamhet" enligt mervärdesskattedirektivet. Regeringsrätten fastslog t.ex. 1991 i ett rättsfall rörande inkomstskatt att brottlig verksamhet i sig – i det berörda fallet försäljning av förskingrat bränsle under en fyraårsperiod – inte kan utgöra en "förvärvskälla" i den mening som avses i nationell inkomstskattelag och således inte ska omfattas av inkomstskatt<sup>11</sup>. Regeringsrätten hade givetvis all rätt att göra en sådan bedömning i inkomstskattehänseende, eftersom inkomstskatt inte är ett rättsområde som harmoniserats på gemenskapsnivå, men det skulle strida mot gemenskapsrätten att tillämpa samma resonemang på mervärdesskatteområdet<sup>12</sup>. En bokstavig tolkning av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen och dess hänvisning till inkomstskattelagen synes emellertid föranleda slutsatsen att sådan verksamhet inte bör omfattas av mervärdesskatt i Sverige. – Andra exempel skulle också kunna ges.

Riksskatteverket (numera Skatteverket) sade i en skrivelse av den 4 december 1997<sup>13</sup> till det svenska finansministeriet att den gällande hänvisningen i 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen till definitionen av "näringsverksamhet" i inkomstskattelagen borde upphävas. Riksskatteverket framhöll att det fanns fall där de svenska skattemyndigheterna inte hade tillämpat sådana domar av EG-domstolen som inte var förenliga med den svenska inkomstskattelagstiftningen, med motiveringen att

<sup>10</sup> Se domen av den 23 mars 2006 i mål C-210/04, FCE Bank, punkt 39, och domen av den 15 mars 2007 i mål C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, punkt 45, och punkt 3 i domslutet.

<sup>11</sup> RÅ 1991, ref. 6.

<sup>12</sup> Skälet till detta är att principen om skatteneutralitet förhindrar att man gör en allmän åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner. Enbart det förhållandet att förskingring utgör ett brott medför således inte undantag från mervärdesskatteplikt; ett sådant undantag kan bara tillämpas under specifika omständigheter där till följd av vissa varors eller tjänsters särdrag varje slag av konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten (se domstolens dom av den 29 juni 2000 i mål C-455/98, Salumets, punkterna 19–23, och den rättspraxis som där anges). Man kan helt klart inte utesluta att en sådan konkurrens förekommer för en sådan produkt som bränsle.

<sup>13</sup> Dnr 9599-97/900.

mervärdesskattedirektivet hade genomförts till fullo i svensk lagstiftning genom mervärdesskattelagen<sup>14</sup>.

Av förarbeten som publicerats 1999 inför en ändring av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen till följd av en omarbetning av den nationella inkomstskattelagstiftningen verkar det som om avsikten var att den tidigare tillämpningen av bestämmelserna om "yrkesmässig verksamhet" (som sannolikt inte kan innebära något annat än den tillämpning som gällde innan Sverige blev medlem i EU 1995) skulle fortsätta i avvaktan på resultatet av mervärdesskatteutredningens undersökning, som senare offentliggjordes som SOU 2002:74<sup>15</sup>. Som redan angivits blev resultatet av denna undersökning dock inte att den svenska mervärdesskattelagstiftningen ändrades. Detta bekräftar ytterligare att det finns en risk för en permanent tillämpning av irrelevant och ibland vilseledande rättspraxis beträffande nationell inkomstskatt i ärenden som rör mervärdesskatt.

Kommissionen noterar vidare att den svenska mervärdesskattelagen inte innehåller någon definition av begreppet "beskattningsbar person". Den lagen inleds i 1 kap. 2 § med lydelsen "Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är [...]". Men detta kapitel innehåller bara en uppräkningslista av vilka särskilda beskattningsbara personer som är skattskyldiga för olika typer av transaktioner. Först och främst innehåller lagen ingen definition av villkoren för att betraktas som beskattningsbar person – dvs. att varje person som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett syfte eller resultat av verksamheten, ska betraktas som en beskattningsbar person – och det verkar inte vara möjligt att härleda en sådan princip genom en sammantagen läsning av olika bestämmelser. Eftersom begreppet ekonomisk verksamhet synes vara felaktigt genomfört, framstår det således som mycket sannolikt att personer som bör betraktas som beskattningsbara personer enligt mervärdesskattedirektivet inte kommer att bli det enligt den svenska mervärdesskattelagen.

Kommissionen anser följaktligen att definitionen av det gemenskapsrättsliga begreppet ekonomisk verksamhet ("yrkesmässig verksamhet") i 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen som verksamhet som anses vara näringsverksamhet enligt nationella icke-harmoniserade inkomstskatteregler i sig själv strider mot artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. I kombination med avsaknaden av ett egentligt införande av villkoren för att betraktas som beskattningsbar person i mervärdesskattelagen medför denna överträdelse en ytterligare överträdelse av samma artikel, nämligen att personer som bör betraktas som beskattningsbara personer enligt mervärdesskattedirektivet inte kommer att bli det av de svenska myndigheterna.

### II.3. Villkor för att betraktas som en ekonomisk verksamhet

En analys visar att åtminstone tre av de fyra svenska kriterierna för att en verksamhet ska betraktas som "näringsverksamhet" i inkomstskattehänseende – och följaktligen som "yrkesmässig" i mervärdesskattehänseende – nämligen vinstsyfte, varaktighet och omfattning, som de framgår av svensk praxis inte motsvarar kriterierna enligt mervärdesskattedirektivet.

För det första bör det återigen understrykas att artikel 9 i mervärdesskattedirektivet uttryckligen anger att med beskattningsbar person "avses den som, oavsett på vilken

<sup>14</sup> SOU 2002:74, del 2, s. 150–151.

<sup>15</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 759–760.

*plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat*". Av denna ordalydelse följer direkt att det svenska kravet på vinstsyfte för att en verksamhet ska betraktas som yrkesmässig enligt mervärdesskattelagen utgör en överträdelse av direktivet.

När det gäller kraven på verksamhetens varaktighet och omfattning delar kommissionen bedömningen i SOU 2002:74 att de svenska kraven på en verksamhets varaktighet synes ligga högre än kraven enligt mervärdesskattedirektivet<sup>16</sup>. I SOU 2002:74 anges att avsikten med vissa transaktioner inte beaktas i lika hög grad i mervärdesskattelagen som i mervärdesskattedirektivet. I samma dokument anges också att tidpunkten för när en verksamhet kan bli betraktad som "yrkesmässig" enligt den svenska mervärdesskattelagen infaller senare än tidpunkten för när den ska betraktas som ekonomisk enligt mervärdesskattedirektivet<sup>17</sup>.

Det följer av EG-domstolens fasta rättspraxis att de ekonomiska verksamheter som avses i artikel 9.1 kan bestå i flera på varandra följande transaktioner och att förberedande verksamhet, som förvärv av affärstillgångar och köp av fast egendom, i sig själv måste betraktas som ekonomisk verksamhet. Principen om mervärdesskattens neutralitet när det gäller skattebelastningen på ett företag kräver att de första investeringskostnaderna för ett företags behov och för att starta företaget måste anses som ekonomisk verksamhet. Det skulle strida mot den principen om denna verksamhet inte ansågs vara inledd förrän i det ögonblick egendomen verkligen började utnyttjas, dvs. när den började ge upphov till beskattningsbara inkomster. Varje annan tolkning av artikel 9 i direktivet skulle innebära att näringsidkaren inom ramen för sin ekonomiska verksamhet belastades med kostnaden för mervärdesskatten utan att enligt artikel 168 ha möjlighet att dra av den och skulle skapa en godtycklig åtskillnad mellan investeringskostnaderna före och under det faktiska utnyttjandet av en fast egendom<sup>18</sup>.

Således kan även de första investeringsutgifterna för en planerad näringsverksamhet hänföras till ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9 i direktivet och skattemyndigheterna måste i det sammanhanget beakta den avsikt som bolaget har uppgivit. Vid den tidpunkten är det förstås omöjligt att veta vilken varaktighet och omfattning som verksamheten kommer att ha, om ens någon. I sin dom i mål C-110/94, INZO, fann domstolen att en studie avseende tekniska och ekonomiska aspekter på en planerad verksamhet kan hänföras till ekonomisk verksamhet i den mening som avses i 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<sup>19</sup> (numera artikel 9 i mervärdesskattedirektivet), även om studien syftar till att undersöka om den planerade verksamheten är lönsam och företaget mot bakgrund av studiens utfall beslutar att den egentliga verksamheten inte ska påbörjas och att bolaget ska försättas i likvidation, vilket medför att den planerade ekonomiska verksamheten aldrig ger upphov till beskattningsbara transaktioner. I sådana fall är verksamhetens faktiska omfattning och varaktighet naturligtvis mycket liten, men det är irrelevant om man ser till mervärdesskattedirektivet. I motsats till detta fann

<sup>16</sup> SOU 2002:74, del 1, s. 81.

<sup>17</sup> Idem, s. 87.

<sup>18</sup> Dom i *Rompelman*-målet, punkterna 22-23.

<sup>19</sup> EGT L 145, 13.6.1977, s. 1.

Regeringsrätten i RÅ 1960 ref. 36 att kostnaderna för att tillverka ett varuprov av en gasturbin för att utröna om en uppfinning är värd att satsa på inte kunde anses ha samband med "näringsverksamhet".

När det gäller kriteriet om varaktighet bör det vidare påpekas att artiklarna 2.1 b ii och 12 i mervärdesskattedirektivet tydligt anger fall där även en verksamhet av engångskaraktär ska betraktas som ekonomisk.

I fråga om villkoret att verksamheten ska ha en viss omfattning för att betraktas som "yrkesmässig" skulle kommissionen vilja framhålla följande. Enligt direktivet beaktas en verksamhets omfattning för att, under vissa omständigheter, fastställa vilken särskild ordning eller vilka särskilda bestämmelser som är tillämpliga på en beskattningsbar person, men inte för att fastställa om dennes verksamhet är ekonomisk. Artiklarna 282 och följande i mervärdesskattedirektivet ger exempelvis medlemsstaterna, däribland Sverige, möjlighet att införa en särskild ordning för beskattning av små företag beroende på deras omsättning. Sverige har emellertid hittills valt att inte utnyttja denna möjlighet.

När det slutligen gäller kriteriet om självständighet måste det sägas att flertalet av de kriterier som beaktas i Sverige för att bedöma om en verksamhet är självständig och således kan betraktas som "yrkesmässig" synes vara helt förenliga med gemenskapsrätten (t.ex. artikel 10 i mervärdesskattedirektivet). Detta gäller t.ex. kriterierna avseende antalet arbetsgivare/uppdragsgivare, graden av anknytning till en arbetsgivare/uppdragsgivare, ekonomisk risk och hur ersättningen utbetalas. Det är också riktigt att betona, som Skatteverket gör, att en individuell bedömning av en verksamhets självständighet måste göras i varje särskilt fall. Kommissionen noterar dock att det anges i SOU 2002:74, s. 90, utan ytterligare förklaringar, att den "EG-rättsliga definitionen av självständighetskriteriet torde medföra att fler aktiviteter anses självständigt utförda än vad som blir fallet enligt dess svenska motsvarighet". Därför skulle kommissionen vara tacksam om Er regering i sitt svar på denna formella underrättelse kunde beskriva de närmare reglerna beträffande detta kriterium.

#### II.4. Bestämmelser i nationell lagstiftning som avhjälper bristande överensstämmelser

Man skulle kunna hävda att 4 kap. 1 § p. 2 mervärdesskattelagen kan avhjälpa bristen på överensstämmelse med mervärdesskattedirektivets kriterier i fråga om ekonomisk verksamhet, eftersom det där medges att verksamheter som bedrivs i former som är jämförliga med till "näringsverksamhet" hänförlig rörelse kan betraktas som "yrkesmässiga" enligt mervärdesskattelagen, om ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. Syftet med denna vaga bestämmelse är dock i första hand att kunna korrigera situationer där mervärdesskatten har en icke önskvärd konkurrens effekt. Bestämmelsen har kommit till främst i näringslivets intresse och verkar tillämpas mycket restriktivt och bara i undantagsfall<sup>20</sup>. Omsättningströskeln på 30 000 kronor per år saknar dessutom stöd i mervärdesskattedirektivet. Denna bestämmelse synes därför inte avhjälpa den överträdelse som vållas av den första punkten i bestämmelsen.

I Skatteverkets förvaltningsrättsliga anvisningar anges att bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska tillämpas i enlighet med gemenskapsrätten, om detta är förenligt med de tolkningsmöjligheter som medges av ordalydelsen i de svenska regler som berörs i det enskilda fallet. Vidare har Skatteverket klargjort att direktivets

<sup>20</sup> SOU 2002:74, del 1, s. 79.



bestämmelser om ekonomisk verksamhet kan ges direkt effekt och ha företräde före 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, men bara om denna tolkning är till fördel för den enskilde skattebetalaren. För det fall att artikel 9.1 i direktivet inte är till fördel för den enskilde kan direkt effekt inte tillämpas<sup>21</sup>.

Det faktum att de nationella skattemyndigheterna kan bortse från bestämmelserna i 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen i den mån som dessa innehåller en överträdelse av mervärdesskattedirektivet innebär emellertid inte att den ursprungliga överträdelsen av direktivet undanröjs, eftersom ordalydelsen i de nationella bestämmelserna fortfarande inte överensstämmer med direktivet. En korrekt tillämpning av direktivet bör följa automatiskt av att det genomförs korrekt: möjligheten att inte tillämpa relevanta nationella bestämmelser till följd av att de strider mot gemenskapsrätten kan inte avhjälpa ett felaktigt införlivande. Det följer av EG-domstolens fasta rättspraxis att enbart administrativ praxis, som till sin art är sådan att den fritt kan ändras av myndigheten, inte kan anses som ett giltigt fullgörande av skyldigheterna för de medlemsstater till vilka direktiven är riktade<sup>22</sup>. Bortsett från detta ges direktivet inte direkt effekt av de nationella myndigheterna och domstolarna när det inte är till fördel för den person eller det organ som berörs. Detta innebär att direktivet inte kommer att tillämpas i sådana fall. Slutligen medger Skatteverket inte direkt effekt när ordalydelsen i svensk lagstiftning inte ger utrymme för detta, vilket ytterligare minskar användningsområdet för denna möjlighet. Kommissionen anser följaktligen att de åtgärder som diskuteras i detta avsnitt inte avhjälper den överträdelse av artikel 9.1 som vållas av definitionen för mervärdesskatteändamål av ekonomisk verksamhet som aktivitet som betraktas som näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen.

### III. Slutsats

Kommissionen bedömer således att Sverige inte har fullgjort sina skyldigheter enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, eftersom landet för mervärdesskatteändamål definierar ekonomisk verksamhet ("yrkesmässig verksamhet") som verksamhet som betraktas som näringsverksamhet enligt den nationella inkomstskattelagen. Detta innebär att Sverige kopplar definitionen av ett gemenskapsrättsligt begrepp till icke-harmoniserad nationell lagstiftning och i praktiken tillämpar kriterier för att en verksamhet ska betraktas som "yrkesmässig" som inte helt överensstämmer med kriterierna enligt mervärdesskattedirektivet. Sverige har inte heller fullgjort sina skyldigheter i det att man har underlåtit att definiera villkoren för att betraktas som beskattningsbar person för mervärdesskatteändamål i enlighet med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, vilket i kombination med den oriktiga definitionen av "ekonomisk verksamhet" innebär att personer som bör betraktas som beskattningsbara personer enligt mervärdesskattedirektivet inte betraktas som sådana av de svenska myndigheterna.

Det måste slutligen påpekas att EU vid en överträdelse av mervärdesskattedirektivet som leder till en minskning av gemenskapernas egna medel har rätt att uppbära hela beloppet av de egna medlen i fråga, jämte dröjsmålsränta i enlighet med artikel 11 i rådets förordning (EG, Euratom) nr 1150/2000.

<sup>21</sup> Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, citerad i Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, s. 157-158.

<sup>22</sup> Se bl.a. domar i mål C-354/99, kommissionen mot Irland, punkt 28, och mål C-152/00, kommissionen mot Frankrike, punkt 15.

Enligt artikel 226 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen uppmanar kommissionen Er regering att inkomma med sina synpunkter på det som anförs ovan inom en frist av två månader räknat från mottagandet av denna skrivelse.

Kommissionen förbehåller sig rätten att, efter att ha tagit del av synpunkterna eller om synpunkterna inte kommit in inom utsatt tid, vid behov avge ett motiverat yttrande enligt samma artikel.

Högaktningsfullt

På kommissionens vägnar

László KOVÁCS

Ledamot av kommissionen



BEKRÄFTAS VARA I ÖVERENSSTÄMMELSE  
MED KOMMISSIONENS BESLUT  
Generalsekreteraren genom,

Jordi AYT PUIGARNAU  
Kanslichef