



Finansdepartementet


Skatte- och tullavdelningen

Europeiska gemenskapens kommission
Generalsekretariatet
Rue de la Loi 200
B-1049 Bryssel
Belgien

Svar på formell underrättelse angående definitionen av beskattningsbar person

Härmed hemställs att bifogade svar på formell underrättelse angående definitionen av beskattningsbar person överlämnas till Europeiska kommissionen.

Med vänlig hälsning


Anita Saldén-Enerus
Finansråd

**Finansdepartementet***Skatte- och tullavdelningen**Mervärdesskatteenheten**Ulrika Hansson**Telefon 08 - 405 1720**Telefax 08 - 10 98 41**E-post ulrika.hansson@finance.ministry.se*

Europeiska gemenskapens kommission

Generalsekretariatet

Rue de la Loi 200

B-1049 Bryssel

Belgien

Svar på formell underrättelse angående mervärdesskatt (KOM:s ref. SG-Greffe(2008)D/204186, ärendenummer 2008/2002)

Inledning

Europeiska kommissionen har i en formell underrättelse, som inkom till Sveriges ständiga representation den 27 juni 2008, ansett att den svenska mervärdesskattelagstiftningen innebär en överträdelse av artikel 9 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG avseende definitionen av beskattningsbar person. Kommissionen anser inte att kriterierna för yrkesmässig verksamhet i den svenska mervärdesskattelagen, (ML, 1994:200) helt och hållet motsvarar kriterierna för ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet. Vidare har Sverige underlåtit att definiera villkoren för att betraktas som en beskattningsbar person för mervärdesskatteändamål i enlighet med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Detta, i kombination med den oriktiga definitionen av ekonomisk verksamhet, leder enligt kommissionen till att personer som bör betraktas som beskattningsbara personer inte betraktas som sådana av de svenska myndigheterna.

Den svenska regeringen vill med anledning av kommissionens formella underrättelse anföra följande.

Regeringen ifrågasätter inte att begreppen "ekonomisk verksamhet" och "beskattningsbar person" är gemenskapsrättsliga begrepp som ska tolkas lika i alla medlemsstater. Vid genomförandet av mervärdesskattedirektivets syfte och resultat beslöt regeringen att använda sig av i svensk skatterätt väl kända och etablerade lagstiftningsmetoder och begrepp. Den svenska regeringen har förståelse för kommissionens farhågor att skillnaden i ordalydelse mellan begreppet "ekonomisk verksamhet" i mervärdesskattedirektivet och begreppet "yrkesmässig verksamhet" i den svenska mervärdesskattelagen skulle kunna leda till att det gemenskapsrättsliga begreppet "ekonomisk verksamhet" inte tolkas

enhetligt i alla medlemsstater. Regeringen vill dock understryka att denna diskrepans sedan flera år tillbaka har undanröjts i praktiken genom att svenska domstolar och myndigheter har gjort en EG-konform tolkning av begreppet ”yrkesmässig verksamhet”, vilket kommer att redogöras närmare för nedan.

För att undanröja osäkerhet om tolkningen och innebörden av begreppet yrkesmässig verksamhet, har regeringen för avsikt att tillsätta en utredning som ska analysera vilka anpassningar som behöver göras för att undanröja denna kvarvarande osäkerhet. Sverige kommer inom kort att tillsända kommissionen de utredningsdirektiv som kommer att beslutats av den svenska regeringen.

Nedan följer en närmare redogörelse för rättsläget och den svenska inställningen.

EG-rättslig reglering

En förutsättning för att mervärdesskatt ska kunna tas ut på en viss transaktion är att transaktionen faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Tillämpningsområdet för mervärdesskatt framgår av artikel 2 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. Här sägs bland annat att det krävs att transaktionen utförs av en beskattningsbar person. Begreppet beskattningsbar person definieras i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna artikel avses med en beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Ett avgörande kriterium i definitionen av beskattningsbar person är att det bedrivs en ekonomisk verksamhet. Med ekonomisk verksamhet avses enligt artikel 9 i mervärdesskattedirektivet 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. Begreppet ’ekonomisk verksamhet’ har bedömts av EG-domstolen i ett antal olika domar. EG-domstolen har slagit fast att begreppet har en vid innebörd, se bland annat dom av den 4 december 1990 i mål C-186/89, W. M. Van Tiem samt dom av den 12 september 2000 i mål C-260/98, kommissionen mot Grekland. Även verksamhet som består i förberedande verksamhet såsom förvärv av affärstillgångar eller köp av fast egendom, kan enligt EG-domstolens fasta praxis anses som ekonomisk verksamhet, jfr. domen i mål 268/83 D.A. Rompelman, mål C-110/94 INZO samt målet C-37/95 Ghent Coal Terminal NV.

Av målet 268/83 D.A. Rompelman, punkterna 24-25, framgår att bevisbördan för att villkoren för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt är uppfyllda och att ekonomisk verksamhet bedrivs, får anses ligga hos den som yrkar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Detta innebär enligt EG-domstolen att det därmed är tillåtet för myndigheterna att begära att avsikten att bedriva ekonomisk verksamhet kan styrkas med objektiv bevisning.

Svensk rätt

De svenska reglerna om mervärdesskatt finns i mervärdesskattelagen (1994:200, ML). I 1 kap. 1 § ML anges att mervärdesskatt skall betalas till staten vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Rekviritet ”yrkesmässig verksamhet” definieras närmare i 4 kap. ML. Enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Yrkesmässighetsbegreppet har således i mervärdesskattelagen knutits till definitionen av vad som enligt inkomstskattelagen utgör näringsverksamhet. Enligt 13 kap. 1 § 1 st. IL avses med näringsverksamhet förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet, 13 kap. 1 § 2 st. IL. I begreppet förvärvsverksamhet i inkomstskattelagen ligger att verksamheten ska ge någon form av ekonomiskt utbyte, det ska finnas ett vinstsyfte. Vinstsyftet är i första hand en avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet mot hobbyverksamhet vars överskott beskattas som inkomst av tjänst. Med kravet på yrkesmässighet följer att verksamheten ska bedrivas regelbundet, varaktigt och med viss omfattning. Kravet på självständighet avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst. Verksamheten ska inte ha karaktären av anställning.

Yrkesmässighetsbegreppet enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § ML utvidgas genom bestämmelsen i 4 kap. 1 § 2 ML. Som yrkesmässig verksamhet enligt mervärdesskattelagen räknas enligt denna bestämmelse också omsättning av varor eller tjänster i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse, under förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Enligt en särskild regel i 10 kap. 9 § ML kan Skatteverket, när det finns särskilda skäl, efter ansökan besluta att den som har påbörjat en verksamhet ska ha rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten innan omsättning i verksamheten har förekommit. Bestämmelsen ska enligt vad som sägs i Skatteverkets handledning för mervärdesskatt

(2008) prövas i ljuset av EG-rätten.¹ Således ska, enligt Skatteverket, t.ex. EG-målen 268/83 (D.A. Rompelman), C-369/98 (Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse), C-400/98 (Brigitte Breitsohl), C-110/94 (INZO), C-230/94 (Enkler) och C-137/02 (Faxworld) beaktas vid bedömningen. Regeringsrätten har i RÅ 2002 not. 26 slagit fast att registrering till mervärdesskatt inte i sig har någon betydelse för rätten till återbetalning för ett nystartat företag.

Den svenska mervärdesskattelagen bygger på EG:s mervärdesskatte-direktiv 2006/112/EG. Den svenska mervärdesskattelagstiftningen hade redan före Sveriges inträde i den europeiska gemenskapen anpassats till EG:s gemensamma mervärdesskattesystem. Omfattande anpassningar till EG:s skattebas genomfördes i samband med den s.k. skattereformen under åren 1990 och 1991 och ytterligare anpassningar i tekniskt hänseende gjordes strax före Sveriges inträde i EU genom den nya mervärdesskattelagen (prop. 1993/94:99). När Sverige inträdde i den europeiska unionen den 1 januari 1995 ändrades den svenska mervärdesskattelagen igen i syfte att vidareanpassa denna till det dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet, 77/388/EEG (prop. 1994/95:57).

År 1999 tillsatte den dåvarande regeringen en utredning, i det följande Mervärdesskatteutredningen, med uppdrag att bland annat se över bestämmelserna i mervärdesskattelagen som reglerar frågor om yrkesmässig verksamhet. Syftet var att harmonisera begreppet yrkesmässig verksamhet med motsvarande begrepp i dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Betänkandet "Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv" SOU 2002:74 lades fram i september 2002. Mervärdesskatteutredningen konstaterar att den bristande överensstämmelsen mellan den svenska lagen och EG-rätten i fråga om struktur och begrepp samt den koppling som görs i ML till begrepp i bland annat inkomstskattelagen (IL) försvårar tolkningen och tillämpningen av såväl EG-rätten som EG-domstolens domar på svenska förhållanden. Utredningen framhåller emellertid att EG-rätten på detta område i många fall har direkt effekt samt att myndigheter och domstolar är skyldiga att tolka de svenska reglerna på ett EG-konformt sätt. Utredningens betänkande ledde under dåvarande regering inte till någon ändring av reglerna avseende begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen.

Sedan betänkandet SOU 2002:74 lades fram har rättspraxis i Sverige utvecklats i en EG-konform riktning avseende begreppet yrkesmässig verksamhet. Den lagtekniska utformningen i ML ger utrymme för en

¹ Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 517.

EG-konform tolkning av bestämmelserna. Detta har manifesterats i ett flertal domar i svenska domstolar samt i Skatteverkets s.k. styrsignaler, varav ett flertal efter tidpunkten för Mervärdesskatteutredningens betänkande. Nedan anges hur begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen tolkas i dagens rättstillämpning.

I Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt (2008), vilken ligger till grund för Skatteverkets tillämpning av lagstiftningen på mervärdesskatteområdet, redovisas Skatteverkets syn på tolkningen av begreppet yrkesmässig verksamhet.² I handledningen hänvisas till Skatteverkets skrivelse 2004-09-28, diarienummer 130 553888-04/111 som behandlar registrering till mervärdesskatt. Av denna skrivelse framgår att en bedömning av om en verksamhet anses som yrkesmässig verksamhet enligt den svenska lagen (inkluderat förberedande aktivitet s.k. uppbyggnadsskede) ska göras med utgångspunkt i EG-rätten. Skatteverket pekar på att följande domar från EG-domstolen ska tjäna som ledning vid tolkningen av de svenska reglerna: 268/83 (D.A. Rompelman), punkt 24, de förenade målen C-110/98 och C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), punkt 46-47, C-369/98 (Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse), punkt 40, C-400/98 (Brigitte Breitsohl), punkt 34, C-110/94 (INZO), punkt 15-18, C-230/94 (Enkler), punkt 27-29 och C-97/90 (Lennartz), punkt 21. Dessa domar behandlar bland annat att avsikten att bedriva ekonomisk verksamhet ska kunna styrkas samt frågan vad som utgör objektiva omständigheter för att ekonomisk verksamhet ska antas föreligga.

Skatteverket konstaterar i sin Handledning för 2008 att om den svenska lagen inte ger utrymme för en så kallad EG-konform tolkning, ska artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet tillämpas med direkt effekt, om en sådan tillämpning är till fördel för den skattskyldige.³ Skatteverket ger således uttryck för att EG-rätten i så hög utsträckning som möjligt ska få genomslag i svensk rätt och svensk rättstillämpning.

I svensk rättspraxis finns en rad domar där det framgår att rätten vid sin bedömning av om yrkesmässig verksamhet förelegat beaktat EG-rättens begrepp beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet och givit EG-rätten företräde framför nationell rätt. I en dom av den 8 oktober 2003 (mål nr 5817-5825-01) konstaterade Kammarrätten i Göteborg att artikel 4 i dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), som i dag motsvaras av artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), var så pass klar, precis och ovillkorlig att den fick anses ha direkt effekt och att regeln därför från Sveriges inträde i EU den 1

² Handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 153 ff.

³ Idem.

januari 1995 ska ges företräde framför den svenska bestämmelsen. Detta principuttalande av Kammarrätten i Göteborg avseende tolkningen av EG-rätten i förhållande till svensk rätt har därefter bekräftats i en rad andra kammarrättsavgöranden i Sverige. I en dom av den 20 maj 2008 av Kammarrätten i Stockholm (mål nr 8405-07) bedömdes en verksamhet i inkomstskattehänseende inte utgöra näringsverksamhet då verksamheten under flera års tid inte hade haft några intäkter utan endast kostnader. Verksamheten ansågs i inkomstskattehänseende i stället hänförlig till hobbyverksamhet. I mervärdesskattehänseende gjordes bedömningen i ljuset av EG-rätten. Domstolen prövade verksamheten med hänsyn till EG-domstolens avgöranden i målen C-110/94 (INZO) och C-268/83 (D.A. Rompelman) och ansåg att verksamheten fick anses utgöra ekonomisk verksamhet i dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivets mening.

Som anförts ovan utvidgas yrkesmässighetsbegreppet enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML genom bestämmelsen i 4 kap. 1 § 2 ML. Som yrkesmässig verksamhet enligt mervärdesskattelagen räknas enligt denna bestämmelse också omsättning av varor eller tjänster i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse, under förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Regleringen i 4 kap. 1 § 2 ML tolkas i ljuset av EG-rätten. I en skrivelse av 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111 om hobbyverksamhet säger Skatteverket särskilt avseende nämnda bestämmelse att mervärdesskattelagens regler ska tillämpas EG-konformt om detta är möjligt inom den svenska lagregelns tolkningsmöjligheter. Enligt Skatteverket ska EG-konform tolkning ske oavsett om det är till fördel eller till nackdel för den enskilde. Skatteverket anser att 4 kap. 1 § p. 2 ML kan tolkas EG-konformt. Detta innebär enligt Skatteverket att för det fall omsättningen uppgår till minst 30 000 kr ska begreppet näringsliknande former bedömas i enlighet med (dåvarande) artikel 4.1 i sjätte direktivet (77/388/EEG), dvs. en bedömning av om ekonomisk verksamhet föreligger.

Sveriges uppfattning

Nedan bemöts kommissionens argumentation med användande av de rubriker som framgår av kommissionens skrivelse. Inledningsvis vill den svenska regeringen dock framhålla att kommissionen, enligt vår mening, lägger en något för stor vikt vid den svenska rättens formella överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet. Direktivet föreskriver det resultat som ska förverkligas inom ramen för den nationella rättsordningen. Om detta resultat uppnås materiellt sett bör t.ex. avsaknaden av en definition av beskattningsbar person eller en annan

ordalydelse av en svensk bestämmelse jämfört med direktivets lydelse inte innebära att direktivet är felaktigt genomfört i Sverige.

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

Den svenska regeringen delar kommissionens uppfattning att begreppet "ekonomisk verksamhet", i egenskap av ett gemenskapsrättsligt begrepp, måste tolkas på samma sätt i alla medlemsstater. Som kommissionen vidare framhåller kan vissa komplikationer uppstå vid tolkningen det gemenskapsrättsliga begreppet "ekonomisk verksamhet" om den svenska mervärdesskattelagstiftningen i detta avseende hänvisar till kriterier i svensk inkomstskattelag. Regeringen kan däremot inte instämma i kommissionens bedömning att dessa kriterier skulle vara irrelevanta på mervärdesskatteområdet. Skälet till detta är att vad begreppen "ekonomisk verksamhet" och "yrkesmässig verksamhet" representerar i verkligheten till helt övervägande del och av naturliga skäl överensstämmer. De avser ju båda "näringsverksamhet". Som påpekats i avsnittet närmast ovan är det relevanta om den svenska lagstiftningen materiellt sett uppnår vad mervärdesskattedirektivet eftersträvar i detta avseende. Enbart det förhållandet att den svenska mervärdesskattelagstiftningen innehåller en hänvisning till den nationella inkomstskattelagstiftningen kan inte anses innebära att mervärdesskattedirektivet är felaktigt genomfört i Sverige.

Kommissionen anser att genom att definitionen av begreppet yrkesmässig verksamhet i ML kopplas till inkomstskattelagens bestämmelser om vad som anses utgöra näringsverksamhet kan viss verksamhet komma att falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt när motsvarande verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet borde omfattas av mervärdesskatt. Vidare anser kommissionen att eftersom svensk rätt saknar en definition av begreppet "beskattningsbar person" framstår det som mycket sannolikt att personer som bör betraktas som beskattningsbara personer enligt mervärdesskattedirektivet inte kommer att bli det av de svenska myndigheterna.

Mervärdesskattelagen hänvisar, som kommissionen påpekar, till inkomstskattelagens definition av näringsverksamhet såvitt avser begreppet yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML. Vidare stadgas dock att verksamhet som bedrivs i former som är jämförbara med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse ska vara yrkesmässig om omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Som framgår ovan tolkas de svenska reglerna i ljuset av EG-rätten. Bestämmelserna i EG-rätten har i svensk rättspraxis ansetts ha direkt

effekt och tillämpas därmed med företräde framför den nationella rätten. Att så också sker stöds av ett flertal domar på området där denna tolkningsprincip har följts.

II.3 Villkor för att betraktas som en ekonomisk verksamhet

Kommissionen anser att en analys visar att åtminstone tre av de fyra svenska kriterierna för att en verksamhet ska betraktas som näringsverksamhet i inkomstskattehänseende – och följaktligen yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattehänseende – nämligen vinstsyfte, varaktighet och omfattning inte motsvarar kriterierna enligt mervärdesskattedirektivet. Det är endast kriteriet ”självständighet” som enligt kommissionen synes vara helt förenligt med gemenskapsrätten. Vid en prövning av kriteriet ”självständighet” beaktas artikel 10 i mervärdesskattedirektivet.⁴ Härigenom utesluts anställda och andra personer från beskattningen i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar anställningsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Kommissionen hänvisar i sin analys av rörelsekriterierna i förhållande till gemenskapsrätten bland annat till den svenska praxis som lyfts fram av Mervärdesskatteutredningen i SOU 2002:74 och de slutsatser om svensk rätts överensstämmelse med EG-rätten som görs i det betänkandet. Den svenska regeringen anser att den analys och den tolkning som denna utredning gjorde inte längre överensstämmer helt med situationen i rättstillämpningen i dag och att hänsyn måste tas till detta vid bedömningen av svensk rätts överensstämmelse med EG-rätten. Den svenska regeringen vill särskilt peka på den praxis som har utvecklats i Sverige sedan betänkandet lades fram år 2002. Som framgår ovan görs inom skatteförvaltningen och inom domstolväsendet en EG-konform tolkning av begreppet yrkesmässig verksamhet.

Beträffande verksamhet under uppbyggnad och som innebär investeringsutgifter innan några intäkter har uppburits finns en särskild bestämmelse i 10 kap. 9 § ML som, vilket också framgår ovan, tolkas i ljuset av EG-rätten. Det materiella resultatet av framvuxen praxis avseende tolkningen av begreppet yrkesmässig verksamhet blir, enligt den svenska regeringens uppfattning, i huvudsak detsamma som det som EG-rätten ger vid handen.

⁴ Jfr. Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2008, del I, s. 161 f.

II.4 Bestämmelser i nationell lagstiftning som avhjälper bristande överensstämmelse

Kommissionen pekar i sin skrivelse på att man skulle kunna hävda att 4 kap. 1 § p. 2 ML 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 kr. Kommissionen anser emellertid att bestämmelsen är vag och menar att bestämmelsen tillkommit för att korrigera situationer där mervärdesskatten har en icke önskvärd konkurrenskraft. Bestämmelsen har enligt kommissionen, och här hänvisas till utredningen SOU 2002:74, del I, s. 79, kommit till främst i näringslivets intresse och verkar enligt kommissionen tillämpas mycket restriktivt och bara i undantagsfall. Den svenska regeringen vill även här hänvisa till den tolkning av bestämmelsen som görs av tillämpande myndigheter. Bestämmelsen, som till skillnad mot bestämmelsen i 4 kap. 1 § 1 ML, inte hänvisar till inkomstskattelagens bestämmelser om näringsverksamhet, kan ges en EG-konform tolkning, oberoende av vad som tidigare uttalats avseende regelns bakgrund och syfte. Detta är också något som sker i rättstillämpningen. Som framgår ovan ska regeln tolkas i ljuset av EG-rätten och kan därmed få som resultat att även en verksamhet som saknar vinstsyfte kan omfattas av mervärdesskatt.

Kommissionen anser vidare att det faktum att Skatteverkets förvaltningsrättsliga anvisningar anger att bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska tillämpas i enlighet med gemenskapsrätten inte undanröjer den ursprungliga överträdelsen av direktivet, eftersom ordalydelsen i de nationella bestämmelserna fortfarande inte överensstämmer med direktivet. Enligt kommissionen följer det 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.

Inom EU används i huvudsak fyra olika slags rättsakter: direktiv, förordning, meddelande och beslut. På mervärdesskatteområdet dominerar direktiv och förordning men även beslut och rekommendationer används. Skillnaden mellan direktiv och förordning är att direktivet ska genomföras i den nationella rätten för att kunna göras gällande mot enskilda individer. Direktivet binder endast själva

medlemsstaten. Förordningen däremot, blir direkt tillämplig för såväl enskilda individer som för myndigheter. Det torde ligga i direktivets natur att lagtexten däri inte måste införlivas ordagrant i den nationella rätten. Det måste finnas ett visst utrymme för att kunna passa in ett direktiv i den struktur och den tekniska utformning som den nationella rätten har. Det avgörande måste vara att direktivets ändamål och syfte kommer till uttryck i den nationella rätten, inte att direktivet genomförs ord för ord i den nationella lagen.

Den svenska regeringen anser att den svenska lagen kan tillämpas på ett EG-konformt vis och att mervärdesskattedirektivets syfte och ändamål inte åsidosätts med den koppling som görs till inkomstskattelagen avseende begreppet yrkesmässig verksamhet. Ett antal domar visar att domstolen vid prövningen av om yrkesmässig verksamhet föreligger i mervärdesskattelhänseende givit detta begrepp en vidare innebörd, baserad på EG-rätten, än begreppet näringsverksamhet i inkomstskattelagen. Detta har således resulterat i att verksamheten ansetts omfattas av mervärdesskatt men att verksamheten inte ansetts utgöra näringsverksamhet i inkomstskattelhänseende. I majoriteten av de fall där begreppet yrkesmässig verksamhet i ML prövas i enlighet med begreppet näringsverksamhet i inkomstskattelagen torde emellertid det materiella resultatet bli detsamma som om prövningen uteslutande gjorts med stöd av mervärdesskattedirektivets begrepp eftersom kriterierna för näringsverksamhet i huvudsak överensstämmer mellan de olika skattelagen.


Slutord

Den svenska regeringen delar således inte helt och hållet den bedömning som kommissionen gör i sin skrivelse. Så som kommissionen påpekar överensstämmer inte sättet att definiera begreppet beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet i svensk lag med det sätt på vilket dessa begrepp kommer till uttryck och definieras i gemenskapsrätten. Som framgår av redogörelsen ovan kommer emellertid det materiella resultatet i övervägande antal fall att överensstämma med syftet och ändamålet i mervärdesskattedirektivet, dvs. att begreppet ekonomisk verksamhet har en vid innebörd och ger ett vitt tillämpningsområde för mervärdesskatten, liksom det svenska begreppet yrkesmässig verksamhet genom den tolkning och tillämpning som sker i Sverige i ljuset av EG-rätten. Den svenska regeringen instämmer i kommissionens bedömning att en tillämpning av direktivet med direkt effekt för den enskilde endast kan göras om en sådan tillämpning är till fördel för den enskilde. För det fall en tillämpning av direktivet är till nackdel för den enskilde måste den svenska lagen följas. Som inledningsvis nämnts är därför den svenska regeringen beredd att se över den utformning som de svenska reglerna om yrkesmässig verksamhet har i 4 kap. 1 § ML i förhållande till artikel 9

i mervärdesskattedirektivet och efter behov genomföra de anpassningar som är nödvändiga för att de svenska bestämmelserna ska överensstämma bättre med EG-rätten. Detta bör råda bot på bristerna i förutsebarhet och andra svårigheter som kommissionen anser finns för både dem som ska tillämpa ML och dem som lagen tillämpas på.

Regeringen kommer fortlöpande att hålla kommissionen underrättad om utvecklingen och ser även i ett senare skede fram emot ett möte med kommissionen för att diskutera de ändringar som övervägs. Som anförts ovan kommer Sverige inom kort att tillsända kommissionen de utredningsdirektiv som kommer att beslutats av den svenska regeringen.

Den svenska regeringen står givetvis till kommissionens förfogande med ytterligare upplysningar i detta ärende om kommissionen så önskar.


Anita Saldén-Enérus
Finansråd