Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys

Utgåva 3

Björn Forssén

Utgåva 3
Stiftelsen institutet för vidareutbildning
av jurister, samhällsvetare och ekonomer
VJS
Nybrogatan 39
Box 5192
102 44 Stockholm
Kundtjänst: tfn 08-459 19 90, fax 08-662 79 92
e-post: vjs@vjs.se Internet: www.vjs.se
Författaren nås på tfn 08-790 56 20, fax 08-20 12 67
eller mobil 070-716 19 63.
E-post: bjorn.forssen@telia.com
Hemsidor: www.forssen.com och www.forssen.info
© Copyright författaren och VJS. Stockholm 2006
ISBN 91-7199-115-8

Förord

Förord 3

Denna tredje upplaga av boken är i likhet med upplaga 2 i januari 2005 en uppdatering med hänsyn till framför allt vissa nytillkomna rättsfall. Tiden går och frekvensen av nya rättsfall är alltjämt hög. I ett avseende har ett helt nytt avsnitt (2.5.4.1) tillkommit. Det är naturligt då tidigare utgåvor innehåller slutsatser om gällande rätt att bygga vidare på, och det blir överskådligt att i just det fallet beskriva i ett särskilt avsnitt hur en ny EG-dom för rättstillämpningen vidare och nya slutsatser därvid också kan dras även för sådant som inte berördes av EG-domstolen. I övrigt handlar det mest om att nya rättsfall etc bygger på tankarna i avsnitten från tidigare utgåvor av denna bok.

Från och med arbetet med första upplagan av detta verk har två man alltid stöttat mig: Jan Kellgren och Olle Lekander. Annars hade jag varken haft lust med eller orkat att fortsätta att uppdatera verket. Bara man vet att någon annan är intresserad, så …

Stockholm i mars 2006
Björn Forssén

Förord 1

Denna bok handlar om att pröva EG-rättskonformiteten med mervärdesskattelagens kopplingar till inkomstskattens begreppsvärld. Prövningen begränsas till att gälla de materiella reglerna, för att det inte i första hand skall bli fråga om en recension av utredningen SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, där redovisningsreglerna och inte de materiella reglerna är huvudnumret. Analysen här företas i förening med en beskrivning av den rättskällehierarki som råder sedan Sveriges EU-inträde 1995. För att kunna genomföra en verklig analys måste den nya tolkningsmiljö som råder sedan dess beskrivas för de båda skatteslagen. En sådan beskrivning görs här, innan framför allt hänvisningen till inkomstskatterättens begrepp vid bestämningen av mervärdesskatterättsliga begrepp som yrkesmässighet och verksamhet behandlas. EG-rättskonformiteten med vissa begrepp som omsättning och gemenskapsinternt förvärv tas också upp, för att ge en mera fullständig bild, även om de inte definieras i mervärdesskattelagen genom hänvisning till inkomstskatterätten.

Detta arbete handlar i första hand om i vad mån vissa av mervärdesskattelagens grundbegrepp kan bestämmas utifrån hänvisningar till inkomstskatterättsliga begrepp, och fokus ligger alltså på det materiella innehållet i begrepp som leder till skyldighet att redovisa utgående mervärdesskatt och som ger upphov till avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Svaren på frågor om nämnda kopplingar är EG-rättskonforma får även viss betydelse för en analys av förfaranderegleрna, vilken i sin tur är av intresse för frågor om skattetillägg m.m., men sådant tas inte upp särskilt i detta arbete, utan bara i samband med genomgången av de materiella reglerna.

Stockholm i oktober 2003
Björn Forssén

Innehåll

FÖRKORTNINGAR, s. 8

1. INLEDNING, s. 10

1.1 ÄMNE, SYFTE OCH METOD, s. 10

1.2 DISPOSITION OCH MATERIAL, s. 22

2. DEN NYA TOLKNINGSMILJÖN, s. 28

2.1 INLEDNING, s. 28

2.2 VAD ÄR EG-RÄTTEN?, s. 28

2.2.1 Vad är Sveriges förhållande till EG-rätten?, s. 29

2.2.2 Vilka källor inom EG-rätten styr vad inom den svenska företagsskatterätten?, s. 30

2.2.2.1 Vad är syftet med företagsbeskattning enligt ML respektive IL?, s. 31
2.2.2.2 ML, kompetensen hos EG och nationell kompetens kvar för IL, s. 31
2.2.2.3 Avgränsning av prövningen av ML och IL mot EG-rätten, s. 36

2.3 RÄTTSKÄLLOR, s. 40

2.3.1 Allmänt, s. 40

2.3.2 Svenska rättstraditioner består, s. 42

2.3.3 Rangordning rättskällor, s. 42

2.3.3.1 Regeringsrättens domar, förarbeten och doktrin, s. 42
2.3.3.2 EG-fördraget och EG:s direktiv om mervärdesskatt, s. 52
2.3.3.3 EG-källor som kan jämföras med nationella förarbeten, s. 67
2.3.3.4 Särlösningar i anslutningsfördraget, s. 76
2.3.3.5 'Särlösningar' i sjätte direktivet, s. 78
2.3.3.6 EG-förordningar, s. 81
2.3.3.7 EG-domstolens förhandsavgöranden, s. 84
2.3.3.8 Europakonventionen och andra folkrättsliga källor, s. 87
2.3.3.9 Regeringsformen, en EG-rättslig källa beträffande enskilds skyldigheter men inte beträffande rättigheter på momsområdet, s. 88

2.4 TOLKNINGSPRINCIPER, s. 91

2.4.1 När skall domstol inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen?, s. 91

2.4.2 När har ett direktiv direkt effekt?, s. 95

2.4.3 Rättssäkerhetsbegreppet och legalitetsbegreppet, s. 97

2.4.4 Språklig, teleologisk och systematisk tolkning, s. 99
2.4.4.1 Språklig tolkning, s. 99
2.4.4.2 Teleologisk tolkning, s. 100
2.4.4.3 Systematisk tolkning, s. 105
2.4.4.4 Svårigheter separera historisk tolkning av direktiv från den teleologiska, s. 105
2.4.4.5 Sammanvägning av principer vid tolkning, s. 106

2.5 RANGORDNING AV RÄTTSKÄLLOR OCH TOLKNINGSPRINCIPER GER ETT ANALYTISKT 'VERKTYG', s. 115

2.5.1 Källor och referenser, avgränsning för analysen i detta arbete, s. 115
2.5.1.1 Internationella referenser, s. 116

2.5.2 Rättskällor, rangordning med kommentarer, s. 121

2.5.3 Tolkningsprinciper, rangordning med kommentarer, s. 125

2.5.4 Slutsatser och avslutande synpunkter på Kapitel 2, s. 130
2.5.4.1 Avdrag och uttagsbeskattning och förhållandet mellan grundprinciperna om neutralitet och avskattning genom övervältring, s. 145
A EG-domstolen har delvis underkänt regler om uttagsbeskattning i ML, s. 146
B När de allmänna reglerna om uttagsbeskattning i ML kan tillämpas enligt EG-domen, s. 146
C Allmänna regler om uttagsbeskattning, s. 147
C.1 Hur kan de allmänna reglerna om uttagsbeskattning i ML tillämpas efter EG-domen?, s. 147
C.1.1 Omfattningen av mervärdesbeskattningen och principen om intern neutralitet, s. 147
C.1.2 Intern neutralitet, en nödvändig förutsättning för mervärdesskatt, s. 147
C.1.3 EGD får antas iaktta intern neutralitet och övervältringsprincipen, s. 148
C.2 Slutsatser, s. 149
D Återstående problem med reglerna om uttagsmoms, s. 150
D.1 Marknadsmässig nedsättning av pris som grund för befrielse från uttag – klarläggande av omfattning för att undvika att inhemsk praxis i strid mot EG-rätten utvecklas, s. 150
D.2 Specialfall av uttagsmoms i ML, s. 151
D.2.1 Kan beskattningen i specialfallen av uttag enligt 2 kap. 7 och 8 §§ ML baseras enbart på objektiva riktvärden som priset i förhållande till kostnaderna?, s. 152
D.3 Slutsatser, s. 153
E Sammanfattning och avslutande synpunkter, s. 154

2.5.5 Ett 'verktyg' för analysen i detta arbete, s. 157

3. ÄR VISSA GRUNDBEGREPP I ML EG-RÄTTSKONFORMA?, s. 162

3.1 ALLMÄNT, s. 162

3.1.1 Skattskyldighet i särskilda fall, 6 kap. ML, och mervärdesskattegrupper, 6a kap. ML, s. 169

3.2 'YRKESMÄSSIG VERKSAMHET', s. 171

3.2.1 'Yrkesmässig verksamhet': huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML – allmänt, s. 171

3.2.2 'Yrkesmässig verksamhet': hänvisningen till de subjektiva rekvisiten i näringsverksamhetsbegreppet, s. 180
3.2.2.1 Varaktighetsrekvisitet, s. 183
3.2.2.2 Självständighetsrekvisitet, s. 184
3.2.2.3 Vinstrekvisitet, s. 193

3.2.3 'Yrkesmässig verksamhet': hänvisningen till begreppet vid gränsdragningen mellan varor och tjänster, s. 197
3.2.3.1 Faller intäkter utanför momsbeskattningen som borde beskattas?, s. 197
3.2.3.2 Fastighetsbegreppet: icke EG-rättskonformt, s. 202

3.2.4 'Yrkesmässig verksamhet': verksamhetsbegreppet respektive avdragsrättens omfattning i samband med bidrag m.m., s. 212
3.2.4.1 Hänvisningen till ett förvärvskällebegrepp för bestämningen av 'verksamhet', s. 212
3.2.4.2 Verksamhetsbegreppet – avdragsrättens omfattning i samband med nyemission och skattefri omsättning, s. 217
3.2.4.3 Kräver rättsläget (RÅ 1999 Not 282) att 'verksamhet' ersätts med annat begrepp i ML?, s. 227

3.2.5 Supplementärregeln om 'yrkesmässig verksamhet', 4 kap. 1 § 2 ML, s. 232

3.2.6 Övriga frågor om 'yrkesmässig verksamhet', s. 235
3.2.6.1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund, s. 235
3.2.6.2 Utländska företagare, yrkesmässighet i Sverige, s. 241
3.2.6.3 Byggnadsrörelse, omsättning genom uttag, s. 243
3.2.6.4 Utländska byggmästare m.fl., omsättning i Sverige, s. 246
3.2.6.5 Personalserveringar i mervärdesskattefria verksamheter, s. 249
3.2.6.6 Produkter från privatbostadsfastigheter och från fastigheter hos privatbostadsföretag, s. 249
3.2.6.7 Enkla bolag och samägande, s. 250
3.2.6.8 Offentlig verksamhet, s. 251
3.2.6.9 Beloppsgränser och förslagen i SOU 2002:74, s. 251

3.3 AVDRAGSRÄTTEN, s. 252

3.3.1 Allmänt om skillnader mellan ML och sjätte direktivet angående avdragsrätten, s. 252

3.3.2 ML:s avdragsregel jämförd med sjätte direktivets avdragsbestämmelse, s. 254
3.3.2.1 Finns formella krav för att tillhöra momssystemet och kunna utöva avdragsrätten?, s. 257
3.3.2.2 Registreringskontroll minskar antalet onödiga skatteprocesser, s. 281

3.3.3 Avdragsrätten – förbud kopplade till IL, s. 287

3.4 OMSÄTTNINGSBEGREPPET M.M., s. 297

3.4.1 Allmänt, s. 297

3.4.2 Den särskilda momsmässiga mellanmansregeln 6 kap. 7 § ML, s. 305

3.4.3 GIF i Sverige, om varan är skattepliktig här men inte i det andra EG-landet?, s. 313

4. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s. 324

KÄLLFÖRTECKNING, s. 344

1 LITTERATUR, s. 344
2 LAGAR OCH OFFENTLIGT TRYCK, s. 353
3 EG-KOMMISSIONENS FÖRSLAG, EG:s FÖRDRAG, RÅDSDIREKTIV OCH FÖRORDNINGAR SAMT INTERNATIONELLA KONVENTIONER, s. 359
4 RÄTTSFALL, s. 361

SAKREGISTER, s. 369

Förkortningar

Aa, domar i notisavdelningen i RÅ (t.o.m. 1985) angående mål om skatt, tull eller annan avgift och om uppbörd, m.m.
AB, aktiebolag (jfr danska A/S, holländska BV, franska SA och engelska Ltd)
anm., anmärkning
Avd., avdelning
bet., betänkande
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
BFN, Bokföringsnämnden
BL, bolagslagen – lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
bl.a., bland annat
C, curia (om EG-domstolen)
Dir., regeringens kommittédirektiv
DN, Dagens Nyheter
dnr, diarienummer
Ds, departementsserien
Dt, direkt skatt taxering
dvs., det vill säga
EC, European Communities
echr, European Court of Human Rights (Europadomstolen)
ECR, European Court Reports
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna (*eng*., EEC, European Economical Communities)
EEIG, europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG, Europeiska gemenskaperna (också referens till EG-fördraget – f.d. Romfördraget)
EGD, EG-domstolen
EGT, Europeiska gemenskapernas tidning
eng., engelska
EU, Europeiska unionen (European Union)
f, följande sida
FAR, Föreningen Auktoriserade Revisorer
FB, förhandsbesked
f.d., före detta
ff, följande sidor
Fi., finansdepartementet
FiU, finansutskottet
fr.o.m., från och med
första direktivet, EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227EEG)
GBFL, bokföringslagen (1976:125)
GIF, gemenskapsinternt förvärv
GML, lag (1968:430) om mervärdeskatt
IAS, International Accounting Standards
IASB, International Accounting Standards Board
IASC, International Accounting Standards Committee
IBFD, International Bureau of Fiscal Documentation
ie, Irland i domännamn på Internet
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Im, indirekt skatt mervärdesskatt

Jfr, jämför
Kap., kapitel
KL, kommunalskattelagen (1928:370)
KOM, EG:s kommission (*eng*., COM, European Commission)
kommissionen, EG:s kommission
kr, kronor
KU, konstitutionsutskottet
Kungl. Maj:t, Kunglig Majestät
LBMA, London Bullion Market Association
Ltd, limited (se AB)
m.fl., med flera
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
MLM, Multi Level Marketing
m.m., med mera
Moms, förkortning av mervärdesskatt
Not, notismål
nr, nummer (*eng*. no., number)
OECD, Organization for Economic Co-operation and Development
Prop., Regeringens proposition
R&D, Från Riksdag och Departement (förkortas numera RoD)
Ref (ref), referatmål
REG, Rättsfallssamling från Europeiska gemenskapernas domstol och förstainstansrätt
RF, regeringsformen
RSV, Riksskatteverket
RÅ, Regeringsrättens årsbok
rådet, EG:s råd
S, skatt; s., sida
SBL, skattebetalningslagen (1997:483)
SFS, svensk författningssamling
SIL, lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
sjätte direktivet, EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG)
s.k., så kallad/-e
SkBrL, skattebrottslagen
SkU, skatteutskottet
SKV, Skatteverket (rikstäckande myndighet som inbegriper f.d. RSV och de tidigare 10 regionala skattemyndigheterna – vid referens till skrivelser avses med SKV dess huvudkontor, dvs. f.d. RSV)
SOU, statens offentliga utredningar
SRN, skatterättsnämnden
Stk., stycke
u.a., unter ander(e)m (tyska: bl.a.)
uppl., upplaga
USA, United States of America
utg., utgåva
UU, utrikesutskottet
VAT, förkortning av moms på engelska (value added tax)
VIES, VAT Information Exchange System
www, world wide web

1. INLEDNING

1.1 ÄMNE, SYFTE OCH METOD

Sverige blev medlem i den europeiska unionen, EU,[1] den 1 januari 1995. En förutsättning för ett land att bli medlemsstat är att det har mervärdesskatt i sin ekonomi. Det gäller enligt EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG) från 1967, första direktivet. En anledning till nämnda krav är att mervärdesskatten skall bilda underlag för en väsentlig del av gemenskapens finansiering.[2] Sverige har haft sitt mervärdesskattesystem sedan den 1 januari 1969, då lag (1968:430) om mervärdeskatt (GML) infördes. GML ersattes den 1 juli 1994 av mervärdesskattelagen (1994:200), ML.[3] Genom SFS 1994:1798 gjordes en del justeringar av ML den 1 januari 1995, för att den svenska momslagstiftningen i princip skulle kunna anses integrerad (harmonierad) i förhållande till övriga EU-länders mervärdesskattesystem.[4]

> EU15 blev, som nämns i not 1 ovan, utvidgat till 25 medlemsländer den 1 maj 2004 (de 10 nya och de 15 gamla medlemsländerna anges i not 1). Det korrekta är därför numera att tala om EU25.

Vid Sveriges EU-inträde 1995 hade redan såväl GML som ML länge influerats av EG:s momsdirektiv, där den mest betydelsefulla förändringen var att skatteplikten för tjänster, i likhet med vad som redan gällde för

---

[1] EU:s medlemsländer kallades ibland 'EU15' under den tid antalet var just 15. Numera (fr.o.m. 1/5 2004) består EU av 25 länder (EU25). Här anges dock landkoderna för EU15 först, då rättsfallsregistret i slutet av boken naturligen ännu enbart består av EG-domstolens avgöranden av fall från EU15, landkoderna anges här i parentes framför respektive land: (AT) Österrike, (BE) Belgien, (DE) Tyskland, (DK) Danmark, (EL) Grekland, (ES) Spanien, (FI) Finland, (FR) Frankrike, (GB) Storbritannien, (IE) Irland, (IT) Italien, (LU) Luxemburg, (NL) Nederländerna, (PT) Portugal och (SE) Sverige. Landkoderna ingår i det s.k. VAT-numret för ett företag eller organisation som är mervärdesskatteregistrerat i respektive medlemsland (VAT, för kortning av moms på engelska: value added tax). Landkoderna för de nytillkomna 10 EU-länderna är: (CY) Cypern, (EE) Estland, (LV) Lettland, (LT) Litauen, (MT) Malta, (PL) Polen, (SK) Slovakien, (SI) Slovenien, (CZ) Tjeckien och (HU) Ungern.

[2] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 73.

[3] Jfr SFS 1994:200; bet, 1993/94:SkU29; Prop. 1993/94:99; SOU 1992:6.

[4] Jfr SFS 1994:1798; bet. 1994/95:SkU7; Prop. 1994/95:57; SOU 1994:88.

varorna, från och med den 1 januari 1991 skulle vara generell och inte följa av om de särskilt räknades upp i lagen.[5]

Harmoniseringen av indirekta skatter, moms och punktskatter, är grundläggande enligt artikel 93 i EG-fördraget, för att säkerställa att den gemensamma inre marknaden skall fungera. Första direktivet och övriga mervärdesskattedirektiv från EG är viktiga rättsakter som rådet utfärdat med stöd av artikel 93 EG,[6] och de riktas till medlemsländerna med krav på integration av deras nationella momslagstiftningar. EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – sjätte direktivet – är särskilt betydelsefullt för momsens förenlighet med fördragets principer om fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital mellan medlemsländerna och friheten för EG:s medborgare att etablera sig i andra EG-länder än hemlandet. Vissa EG-direktiv gällde för övrigt redan före 1995 i Sverige enligt författningar meddelade med anledning av EES-avtalet av den 1 januari 1994, men EG-rätten i form av bl.a. direktiven för indirekta skatter, dvs. för moms och punktskatter, och tullkodexen tillfördes gällande rätt här först genom att Sverige blev EU-medlem den 1 januari 1995.[7]

På andra områden uttrycker artikel 94 EG att en ”tillnärmning” skall ske av medlemsstaternas lagstiftningar för att den gemensamma marknaden skall fungera, men rådet, som består av en representant från respektive EU-land, måste enhälligt besluta om att utfärda direktiv, vilket på inkomstskatteområdet hittills enbart skett genom fusions- respektive moder-dotterbolagsdirektiven.[8] Något generellt integrationskrav (harmoniseringskrav) ställs sålunda inte i EG-fördraget på medlemsstaternas inkomstskatterättsliga lagstiftning, utan där har Sverige kvar sin skattesuveränitet (kompetens).[9] Kompetens har sålunda inte tilldelats EG generellt sett på inkomstskatteområdet genom Sveriges anslutning till EU.[10]

---

[5] Jfr SFS 1990:576; bet. 1989/90:SkU31; Prop. 1989/90:111; SOU 1989:35.

[6] ”EG”, europeiska gemenskaperna, är vedertaget som referens till EG-fördraget, men får inte förväxlas med EG eller det äldre EEG när förkortningarna används i beteckningen på direktiv och förordningar.

[7] Jfr När tar EG-rätten över?, s. 237, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans.

[8] För en översiktlig redogörelse: se Skattenytt 1995 s. 30-46, artikeln Förverkligandet av EG:s fusionsdirektiv och moder-dotterbolagsdirektiv i svensk skattelag, av Bertil Wiman. Se även avsnitt 2.2.2.3.

[9] Om EG-direktiv saknas för visst område inom skatterätten, finns det inte heller några formella anpassningskrav. Se Svensk intern- och internationell skatterätt, s. 221, av Lars Pelin.

[10] Jfr Skattenytt 1995 s. 26 och 27, artikeln Medlemskapet i Europeiska Unionen och skatter – en överblick (s. 15-29), av Lars Pelin. Se även Skattenytt 2003 s. 230 och 231,

Emellertid anser EG-domstolen att det faktum att EG inte tilldelats kompetens inte innebär att medlemsstaterna inte skulle vara skyldiga att på inkomstskatteområdet iaktta primärrätten i form av EG-fördragets principer om fri rörlighet och etableringsfrihet för EG:s medborgare,[11] vilket skulle innebära att EG-rätten styr tolkningen av den nationella inkomstskattelagstiftningen också där något av de båda nämnda inkomstskatterättsliga direktiven inte aktualiseras. Regeringsrätten har följt EG-domstolens linje därvidlag och beaktat primärrätten på inkomstskatteområdet,[12] trots att det området alltså endast styrs av sekundärrätten i form av fusions- respektive moder-dotterbolagsdirektiven. Någon sådan möjlighet att själv skapa kompetens, s.k. kompetens-kompetens, har emellertid inte EG-domstolen, utan bortsett från de båda fall där Sverige tilldelat EG kompetens på inkomstskatteområdet har Sverige kvar sin vetorätt och sålunda sin skattesuveränitet (kompetens) på inkomstskatteområdet.

Rättstillämparna har sålunda att betrakta inkomstskatterätten som ett generellt sett ’fredat’ område i förhållande till EG-rätten; EG-rätten utgör på det området enbart sekundärrätt. Även om frågan om EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt ännu inte ställts på sin spets i någon nationell domstol, kan det inte bortses ifrån att artikel 93 EG om integration av olika områden inte omfattar inkomstskatterätten och att artikel 94 EG om ”tillnärmning” av medlemsstaternas skattelagstiftningar i övrigt, exempelvis på inkomstskatteområdet, förutsätter enhällighet i rådet om utfärdande av direktiv för andra situationer än de som omfattas av redan existerande fusions- och moder-dotterbolagsdirektiven. Regeringsrätten är sålunda fri att bortse från EG-rätten vid tolkningen av den nationella inkomstskatterätten utom där fusions- och moder-dotterbolagsdirektiven aktualiseras, varför det mera får uppfattas som ett uttryck för en välvillig inställning till den politiska tanken om upprätthållande av funktionerna för den gemensamma inre marknaden, när regeringsrätten ändå beaktar fördragets principer (primärrätten) vid avgörande av andra inkomstskatterättsliga frågor.

> Här skall också kort nämnas att EU:s grundlag blev klar vid EU-toppmötet i Bryssel den 17-18 juni 2004, men träder i kraft först om den ratificeras av parlamenten i de 25 medlemsstaterna i EU – i vissa fall först efter folkomröstningar. Om så sker ersätts

---

artikeln Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel (s. 230-246), av Mats Tjernberg.

[11] Jfr bl.a. EG-målen 270/83 (avoir fiscal), C-279/93 (Schumacker) och C-118/96 (Safir).

[12] Jfr RÅ 2000 Ref 17, RÅ 2000 Ref 38, RÅ 2000 Ref 47 (I. och II.) och RÅ 2002 Not 210 (regeringsrättens mål nr 7009-1999).

EG-fördraget (Romfördraget) av EU:s grundlag, vilket för förevarande sammanhang framför allt innebär att uttrycket EG-rätt ersätts av EU-rätt. Ett utkast till fördrag om upprättande av en konstitution för Europa, dvs. till EU:s grundlag, överlämnades av Europeiska konventet – framtidskonventet – till Europeiska rådets ordförande i Rom den 18 juli 2003 (CONV 850/03). Utkastet i fråga behandlades av EU15-länderna och de 10 nya EU-länderna vid den regeringskonferens IGC (Inter Governmental Conference) som startade i Rom den 4 oktober 2003, och som nu alltså resulterat i en färdig EU-grundlag för medlemsländernas ratificering.[13] Artiklarna 93EG respektive 94EG får sina motsvarigheter i EU-grundlagen, om den ratificeras av EU25. Beträffande de materiella bestämmelserna kommer därmed det harmoniseringskrav som idag gäller enligt artikel 93EG alltjämt ställas på EG-ländernas nationella momslagstiftningar,[14] medan Sverige, liksom övriga medlemsländer, också fortsättningsvis i princip kommer att ha kvar skattesuveräniteten på inkomstskatteområdet, där idag artikel 94EG stipulerar ”tillnärmning” av medlemsländernas lagstiftningar under förutsättning av enhälligt beslut från (minister)rådet.

Den största skillnaden på skatteområdet med ett genomförande av EU:s grundlag, jämfört med gällande EG-fördrag, är att (minister)rådet skall kunna besluta med kvalificerad majoritet, dvs. vetorätten skulle inte finnas kvar hos respektive medlemsland, beträffande skatteadministrativt samarbete, bekämpning av skattebedrägeri och skatteflykt. Dessutom påverkas kompetensfördelningen mellan Sveriges Riksdag och EG också materiellt sett genom ett genomförande av EU:s grundlag beträffande ”bolagsskatt”, då den omnämner sådan skatt explicit jämte de förfarandebestämmelser över vilka bl.a. Sverige skulle komma att förlora vetorätten.[15] EU-grundlagen skulle i denna del ge EU möjlighet att hindra ett medlemsland från att etablera sig som s.k. skatteparadis på det icke-harmoniserade inkomstskatteområdet genom att sänka bolagsskattesatsen till en väsentligt lägre nivå än i andra EG-länder, vilket inte anses möjligt för EU att hindra idag mot bakgrund av EG-fördragets principer om fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital samt fri etableringsrätt inom gemenskapen för EG:s medborgare (se avsnitt 2.3.3.2).[16]

---

[13] I en artikel i Från Riksdag & Departement nr 26 2003 (s. 19) bedömde Hans Norrbom att det var mycket osäkert om utkastet till EU-grundlag skulle bli färdigbehandlat till toppmötet i Bryssel den 12-13 december 2003, vilket var ambitionen från Italiens sida – som avslutade sin halvårslånga tid som EU-ordförande i december 2003. Det tog alltså ytterligare ett halvår och nu återstår att se om parlamenten i EU25 ratificerar EU:s grundlag.

[14] I EU-grundlagen ersätts begreppet EG-förordning med europeisk lag och begreppet direktiv, som i exempelvis EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv, ersätts med begreppet europeisk ramlag.

[15] Detta påpekades av finansdepartementets Henrik Paulander vid samtal med denne 2003-09-09 angående ifrågavarande delar av utkastet till EU-grundlag.

[16] Inom såväl EU som OECD bedrivs emellertid ett omfattande arbete för att motverka s.k. illojal skattekonkurrens mellan länder. Se härvidlag Skattenytt 1999 s. 209-222, artikeln Skattekonkurrensprojekten inom EU och OECD, där Mattias Dahlberg redogör för EU:s uppförandekod för företagsbeskattning och OECD:s Skattekonkurrensrapport. Han anser att styrkan i EU:s Uppförandekod och OECD:s Skattekonkurrensrapport är att frågan om illojal skattekonkurrens förts upp på den politiska dagordningen, vilket möjliggör påverkan av vissa medlemsstaters regeringar – även om både EU:s Uppförandekod och OECD:s Skattekonkurrensrapport har en rättsligt oförbindande karaktär. Se i sistnämnda hänseende

Eftersom detta arbete inte fokuserar på vare sig förfarandebestämmelser eller själva bolagsskatten, utan i första hand berör de materiella reglerna i ML, och då särskilt EG-rättskonformiteten med att ML för bestämningen av vissa grundbegrepp hänvisar till de nationella inkomstskatterättsliga reglerna (såsom när vad som avses med yrkesmässighet bestäms genom hänvisning till begreppet näringsverksamhet), påverkas emellertid sannolikt inte vad som sägs i det följande av ett eventuellt framtida genomförande av utkastet till EU-grundlag.

För övrigt förekommer redan skatteadministrativt samarbete mellan EG-länderna på momsområdet, vilket är en nödvändighet mot bakgrund av integrationskraven på det området för att säkerställa funktionerna med en inre marknad – samarbetet i fråga baseras på rättsakter från EG (se avsnitt 2.3.3.2), bl.a. förordningen från rådet (EEG) nr 218 om samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt).

Grundläggande för detta arbete är att tillämpningen av den nationella mervärdesskatterättsliga lagstiftningen styrs av syftet med bestämmelserna i såväl EG:s primärrätt (EG-fördraget) som EG:s sekundärrätt (rådets mervärdesskattedirektiv), medan den nationella inkomstskatterättsliga lagstiftningen enbart styrs av EG:s sekundärrätt (fusions- och moder-dotterbolagsdirektiven).

Gällande rätt på mervärdesskatteområdet består i ML samt EG-fördraget och mervärdesskattedirektiven. Därvid gäller att ML skall vara konform med EG-rätten i båda dessa hänseenden.

Någon konflikt uppkommer emellertid inte mellan exempelvis EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) och integrationstanken på momsområdet i artikel 93 EG. Det följer redan av sjätte direktivets titel att det handlar om att uppfylla den tanken: ”om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund”. Detsamma följer av

---

även Svensk skattetidning 2001 s. 838, artikeln Om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten (s. 823-838), av Mattias Dahlberg (CFC=Controlled Foreign Company). I sammanhanget kan för övrigt nämnas att Kristina Ståhl och Roger Persson Österman antyder att CFC-reglerna – som för övrigt till sin kärna återfinns i 6 kap. 8-10 respektive 12-16 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL – kan sprida ljus över problematiken med att på momsområdet bestämma omsättningsland för Internetbaserade tjänster [se Svensk skattetidning 2002 s. 49, artikeln EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen (s. 21-50), av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger]. Även om en förändring av reglerna om mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster skedde den 1 juli 2003 (se avsnitt 2.3.3.1), finns det anledning att återkomma till frågan om mervärdesbeskattningen och omsättningens placering för sådana tjänster, men i annat sammanhang – här tas det momsmässiga omsättningsbegreppet upp på temat omfattning i förhållande till civilrätten och inkomstskatterätten samt, på temat omsättningens placering, angående betydelsen av det civilrättsliga leveranbegreppet för varor (se avsnitten 3.4.1-3.4.3).

titeln på EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG): ”om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter”.

Skatteobjektet är varor och tjänster på momsområdet. I preambeln (ingressen) i sjätte direktivet stipuleras bl.a. att just fördragets principer om fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital skall iakttas vid mervärdesbeskattningen, för att integrera de nationella ekonomierna inom gemenskapen: en verklig inre marknad skall uppnås också enligt preambeln i sjätte direktivet.

Dessutom anges i preambeln i sjätte direktivet att en ’skattskyldig person’ skall kunna mervärdesbeskattas inom EG också om vederbörande gör blott tillfälliga transaktioner där. Detta för att ”förstärka skattens icke-diskriminerande karaktär”. Sjätte direktivet har därvidlag till och med en mera långtgående ambition än fördraget, då möjligheten att etablera sig mervärdesskattemässigt i ett EG-land inte bara gäller ’skattskyldiga personer’ som är EG-medborgare, utan också dylika skattesubjekt från tredje land (plats utanför EG). Detta är i linje med att preambeln i sjätte direktivet också talar om att tillåta ”sund konkurrens”, då en snedvridning därvidlag skulle uppkomma om konsumenterna valde bort leverantörer av varor eller tillhandahållare av tjänster på grund av skillnader i mervärdesbeskattningen av dem jämfört med vad som gäller för företag inom EG. Mervärdesskatten är en konsumtionsskatt som skall träffa en skattebärare (konsument) inom EG, och sålunda skall i princip varken skattebortfall eller dubbelbeskattning förekomma beträffande transaktioner inom EG, varför skattesubjekten (företagen) inte får särbehandlas för dylika transaktioner beroende på var i världen de bedriver sin verksamhet.

Konkurrensneutralitetsprincipen är grundläggande för mervärdesskatten, och uttrycks i preambeln i första direktivet samt följer av preambeln i sjätte direktivet och exempelvis av artiklarna 9.3 och 28c.A i sjätte direktivet. EG är ett enda ’mervärdesskatteland’, där bestämmelserna i direktiven skall implementeras i medlemsländernas nationella momslagstiftningar och medföra att varken dubbelbeskattning eller skattebortfall förekommer för företags (’skattskyldiga personers’) skattepliktiga transaktioner inom ’mervärdesskattelandet EG’.[17] På så vis kan medlemsländernas nationella momslagstiftningar sägas utgöra lagvalsregler baserade på framför allt

[17] Jfr EG-skatterätt, s. 170, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, där de konstaterar att ”Mervärdesskatt kan i princip tas ut på alla transaktioner som sker på den geografiska yta som tillhör EU”. Se även Momshandboken Enligt 1998 års regler, s. 18, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 18, av Björn Forssén, där det konstateras att ”EU kan ses som ett enda momsland”.

sjätte direktivet, som anger bestämmelserna om omsättningsland.[18] Till skillnad från vad som gäller beträffande inkomstbeskattningen har bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning aldrig funnits avseende mervärdesskatt; sjätte direktivet kan på mervärdesskatteområdet sägas motsvara ett multilateralt avtal om undvikande av dubbelbeskattning, men skall dessutom i princip medföra att inte heller skattebortfall uppkommer inom 'mervärdesskattelandet EG'.

Eftersom någon konflikt inte uppkommer mellan mervärdesskattedirektiven och EG-fördraget med avseende på de principer om fri rörlighet och etableringsfrihet för EG:s medborgare, vilka skall förverkliga tanken med en inre marknad, gäller frågan om en regel i ML är EG-rättskonform i praktiken om den är förenlig med motsvarande bestämmelse i framför allt sjätte direktivet. I detta arbete avses därför med EG-rättskonformitet i första hand direktivkonformitet, och det anges särskilt om en prövning av en regel i ML sker på temat fördragskonformitet.

Gällande rätt på inkomstskatteområdet består i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, som vid 2002 års taxering ersatte såväl kommunalskattelagen (1928:370), KL, som lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Gällande rätt består därvidlag enbart av EG-rätten i det att regler i IL i förekommande fall skall tillämpas mot bakgrund av syftet med motsvarande bestämmelser i exempelvis fusionsdirektivet (90/434/EEG) och moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG).

Ämnet i detta arbete gäller frågan: "Kan innehållet i vissa mervärdesskatterättsliga grundbegrepp bestämmas med utgångspunkt i inkomstskatterättens begrepp?" Det är en *böra*-fråga, på framför allt ett regeltekniskt plan, som gäller om de kopplingar som sker från ML till definitioner i den nationella inkomstskatterätten vid bestämningen av innebörden och omfattningen av vissa momsbegrepp är EG-rättskonforma. Att ML genom Sveriges EU-inträde 1995 skall harmonieras med exempelvis sjätte direktivet har inte förändrat att ML, 4 kap. 1 § 1, stipulerar för huvudfallet av yrkesmässighet att den ersättning som den enskilde uppbär för sin prestation – varan eller tjänsten – beskattas i

[18] Jfr punkt 46 i EG-målet C-155/01 (Cookies World), där EG-domstolen beträffande artikel 9 i sjätte direktivet uttalar att bestämmelsen syftar "till att fastställa en rationell avgränsning av tillämpningsområdet för respektive nationell lagstiftning i fråga om mervärdesskatt, genom att på ett enhetligt sätt fastställa platsen där den skatterättsliga anknytningen för tjänster föreligger. Denna bestämmelse anses nämligen slutgiltigt bestämma vilken medlemsstat som skall vara exklusivt behörig att beskatta tillhandahållandet av en tjänst".

inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Då är det ena av två nödvändiga rekvisit uppfyllda, för att den enskilde skall anses som skattskyldig enligt huvudfallet i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, där det andra är att prestationen som den enskilde utför åt den som betalar ersättningen utgör skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet.

Alltsedan GML:s tid gäller att skattepliktsbegreppet är momsspecifikt, medan yrkesmässigheten bestäms utifrån inkomstskatterättens subjektiva rekvisit för näringsverksamhet, dvs. att ”verksamheten har en sådan karaktär – varaktighet, självständighet bakomliggande vinstsyfte m.m. – att den utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL”.[19] 21 § KL motsvaras idag av 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, varför hänvisningen till 13 kap. IL i 4 kap. 1 § 1 ML avser hela inkomstslaget näringsverksamhet och inte enbart vad som uppfyller de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet.

Begreppet näringsverksamhet, i hela sin vidd eller begränsat till vad som avses därmed i subjektiv mening, kan beskrivas som ett nav kring vilket momsens specifika begrepp kretsar. Ingen näringsverksamhet inkomstskattemässigt, ingen ’yrkesmässig verksamhet’ enligt ML. Det är vad som gäller formellt sett enligt 4 kap. 1 § 1 ML: om karaktären på en verksamhet inte omfattas av näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL faller det ena benet som skall bära upp skattskyldigheten enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. Anledning saknas att gå vidare och pröva huruvida prestationen, den omsättning av vara eller tjänst som personen i fråga utför, omfattas av någon regel om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML eller inte. Den som inte är yrkesmässig kan inte bli skattskyldig för skattepliktiga omsättningar, och därmed har vederbörande inte en ”verksamhet som medför skattskyldighet”,[20] varför denne enligt 8 kap. 3 § första stycket ML saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv av varor eller tjänster eller import av varor i verksamheten. Den som inte har näringsverksamhet är varken skyldig att redovisa och betala utgående mervärdesskatt eller berättigad att lyfta ingående mervärdesskatt i sin verksamhet. Kopplingen från ML till IL beträffande vad som skall förstås med ’yrkesmässig verksamhet’ kan sägas bilda en ’gemensam beskattningsram’ för de båda skatteslagen.[21]

[19] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 164, 165 och 169.
[20] Jfr 1 kap. 7 § andra stycket ML.
[21] Jfr Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms, s. 57, av Björn Forssén, uttrycket ’gemensam beskattningsram’.

Huruvida en omsättning av vara eller tjänst undantas från skatteplikt enligt någon regel i 3 kap. ML eller omfattas av den annars generella skatteplikten enligt 3 kap. 1 § första stycket ML, dvs. utgör en ’skattepliktig transaktion’ eller inte med sjätte direktivets terminologi, är en momsspecifik frågeställning. Någon koppling sker därvidlag inte från ML till IL, varför den gränsdragningsproblematiken inte behandlas särskilt i detta arbete. Därvidlag finns också anledning att pröva ML:s EG-rättskonformitet, men här begränsas den prövningen till ML:s kopplingar till begrepp i den nationella inkomstskatterätten. Företeelserna skatteplikt och undantag från skatteplikt berörs dock därvidlag i det de i förekommande fall har betydelse för indelningen av en verksamhet med avseende på dem, dvs. i fall av s.k. blandad verksamhet.

Själva omsättningsbegreppet i sig berörs också i vissa avseenden. Omsättningsbegreppet i ML bestäms inte genom hänvisning till IL, men det är av intresse här om det är vidare än enligt civilrätten, och sålunda än enligt IL. Vid en språklig tolkning av den särskilda momsregeln 6 kap. 7 § ML kan det nämligen hävdas att också andra mellanmän än kommissionärer skall jämställas med återförsäljare, trots att dessa civilrättsligt och sålunda även inkomstskatterättsligt agerar som vanliga agenter. Omsättningsbegreppet berörs också angående dess betydelse för den särskilda formen av skattskyldighet för gemenskapsinternt förvärv av varor, dvs. för varuinförsel från andra EG-länder, s.k. GIF. Skattskyldighet för ett GIF kan per definition i 1 kap. 1 § första stycket 2 ML inte uppkomma för en köpare, om samma affärshändelse är en omsättning inom landet från säljarens sida. Därvidlag är av särskilt intresse vad som gäller när skatteobjektet, varan, har olika skatterättslig status i Sverige respektive i det andra EG-land varifrån varan kommer såtillvida att den är skattepliktig här, medan det andra EG-landet undantar den från skatteplikt i strid mot sjätte direktivet. Hur hanteras en sådan diskrepans, när båda EG-länderna skall följa direktivet och det påbjuder att en omsättning av varan i fråga skall vara skattepliktig oavsett var inom ’mervärdesskattelandet EG’ omsättningen sker?

”Den skattskyldige fungerar i princip som uppbördsman för staten”, sägs det från lagstiftarens sida beträffande mervärdesskatten.[22] För att den funktionen skall upprätthållas är den som avser att bedriva näringsverksamhet skyldig att lämna en skatte- och avgiftsanmälan till

[22] Jfr Prop. 1989/90:111 s. 294. Se även British Tax Review 1998 s. 591, artikeln Restitution of Overpaid VAT (s. 582-591), av Graham Virgo, där beträffande engelsk mervärdesskatt “the taxpayer” anses som “agent for the Commissioners” (Inland Revenue Commissioners).

skattemyndigheten senast två veckor innan den anmälningspliktiga verksamheten påbörjas.[23] I fall av engångsersättningar för upplåtelse av avverkningsrätt för all framtid respektive tillhandahållande av produkter från privatbostadsfastigheter och från fastigheter hos privatbostadsföretag, där omsättningen under beskattningsåret överstiger 30.000 kr (vilken beloppsgräns gäller för yrkesmässighet i bl.a. dessa särskilt angivna fall och inte generellt i ML), fullgörs anmälningsskyldigheten genom att moms redovisas i självdeklarationen, förutsatt att vederbörandes beskattningsunderlag för beskattningsåret beräknas uppgå till högst en miljon kronor och sålunda månatlig momsredovisning i skattedeklarationer inte aktualiseras.[24] I en skatte- och avgiftsanmälan skall den enskilde lämna upplysningar till stöd för skattemyndighetens bedömning av såväl vederbörandes momsmässiga som inkomstskattemässiga status. Den gemensamma frågeställningen därvidlag är huruvida den som lämnar anmälan har förvärvssyfte med sin verksamhet. Är den enskilde t.ex. osjälvständig i förhållande till sina uppdragsgivare, beskattas dennes inkomster i inkomstslaget tjänst som för vilken anställd löntagare som helst, varvid uppdragsgivaren betraktas som arbetsgivare med ansvar för uppbörden av vederbörandes preliminära skatt och skyldig att erlägga arbetsavgifter, och det innebär också att den enskilde inte mervärdesbeskattas på grund av bristande yrkesmässighet. Om den enskilde i stället anses bedriva näringsverksamhet enligt IL, skall denne inte bara ta ansvar för uppbörden av sin egen preliminära skatt och sociala avgifter, utan skall tillika redovisa (utgående) mervärdesskatt på sina ’skattepliktiga transaktioner’ och får lyfta ingående mervärdesskatt på förvärv eller import i verksamheten.

Det är inget axiom att rättssäkerheten ökar för företagarna om en ’gemensam beskattningsram’ upprätthålls mellan mervärdesskatten och inkomstskatten genom att ML kopplar till IL för bestämningen av om en person har förvärvssyfte med sin verksamhet, genom att begreppet yrkesmässig ges samma innebörd som näringsverksamhet, men det gynnar givetvis inte heller förutsebarheten i beskattningsbeslut i sig att sådana kopplingar upphävs, om det inte är nödvändigt på grund av bristande EG-rättskonformitet därvidlag. Om hänvisningarna från ML till inkomstskatterätten fungerar på så vis att det materiella innehållet är konformt med syftet i mervärdesskattedirektiven idag, är anledningen att formellt sett upphäva ifrågavarande kopplingar främst att rättsutvecklingen nationellt sett riskerar att leda till en inhemsk nationell praxis som ger

[23] Jfr 3 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL.
[24] Jfr 3 kap. 2 § tredje stycket andra meningen och 10 kap. 31 § SBL samt 4 kap. 3 § första stycket 1 och 2 och andra stycket ML.

regler i ML en innebörd som avviker från syftet med motsvarande bestämmelser i framför allt sjätte direktivet.[25]

Syftet med detta arbete är att göra en probleminventering, där frågan är om en 'gemensam beskattningsram' mellan mervärdesskatten respektive inkomstskatten med avseende på förvärvssyftet medges av den nya tolkningsmiljö som uppställs för ML mot bakgrund av EG:s direktiv om mervärdesskatt.[26] Analysen begränsas till de materiella reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt, varför redovisningsregler och förfaranderegler inte tas upp som något självständigt ämne, utan bara i den mån sådant har betydelse för frågeställningar om det materiella innehållet i reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt, såsom när avdragsrätt uppkommer och kan utövas eller när en verksamhet upphör.

Artikel 4.1 i sjätte direktivet anger de begrepp som skall vara uppfyllda för att den enskilde mervärdesskattemässigt sett skall anses ha sådant förvärvssyfte med en verksamhet att vederbörande är ett skattesubjekt och inte en konsument (skattebärare). Den enskilde är s.k. 'skattskyldig person' om vederbörande "självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet" som anges i artikel 4.2 i samma direktiv, "oberoende av syfte eller resultat". Spänningsfältet "verksamhet – yrkesmässighet" i ML motsvaras av "ekonomisk verksamhet – självständighet" i artikel 4.1 i sjätte direktivet. När är den enskilde en dylik 'skattskyldig person' vars affärer skall åtskiljas från privatekonomin och bli föremål för mervärdesbeskattning, om prestationerna denne gör inte är undantagna från skatteplikt? När skall vederbörande fungera som uppbördsman åt staten genom att belasta sina medkontrahenter i sådana affärer med utgående mervärdesskatt på priset för prestationen, dvs. för den skattepliktiga omsättningen av vara eller tjänst? När har 'skattskyldig person' avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv av varor och tjänster i verksamheten, för att undvika att de egna prestationerna beläggs med skatt-på-skatt (s.k. kumulativ effekt), vilket skulle strida mot mervärdesskatteprincipen? Med utgångspunkt i svaret på dessa frågor, skall prövningen av EG-rättskonformiteten i ML:s hänvisning till den nationella inkomstskatterätten vid bestämningen av yrkesmässighetsbegreppet etc ske.

Analysen görs från en enskild näringsidkares perspektiv. Förvärvssyftet hos stora företag är tämligen uppenbart. De stora företag som finns idag har

[25] Jfr EG-målet 107/76 (Hoffman-La Roche) angående att det på rättsområden som styrs av EG-rätten inte får uppstå en från EG-rätten avvikande inhemsk praxis i ett EG-land.
[26] Jfr Svensk moms i EU, s. 16, av Björn Forssén och Ny Juridik 1/1995 s. 30, artikeln Mervärdesskatten och EU (s. 25-48), av Björn Forssén.

emellertid en gång startats av en eller ett fåtal fysiska personer. Perspektivet här är just detta: när kan en ekonomisk verksamhet anses uppkomma såtillvida att igångsättarna anses bedriva verksamheten för sin försörjning, dvs. när kan deras verksamhet åtskiljas från den privata ekonomin hos dem? Oavsett om den enskilde avser att göra skattepliktiga eller från skatteplikt undantagna prestationer, är grundfrågan här om vederbörande kan anses utgöra ett skattesubjekt, varvid begreppen enskild näringsidkare och företagare används som synonymer. Är en eller flera enskilda (fysiska personer) företagare, har denne eller de ett företag? Om inte är det fråga om affärer som görs i privat spekulationssyfte respektive att de anses som anställda. Då beskattas inkomstskattepliktiga inkomster från aktiviteten i fråga i inkomstslagen kapital respektive tjänst, och skattskyldighet med en därmed förbunden avdragsrätt enligt ML uppkommer inte på grund av bristande förvärvssyfte i det att 4 kap. 1 § 1 ML beträffande huvudfallet av yrkesmässighet hänvisar till vad som förstås med näringsverksamhet i 13 kap. IL. Prövningen av EG-rättskonformiteten inbegriper också att den s.k. supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML *utvidgar yrkesmässigheten* till att gälla verksamheter som liknar näringsverksamhet (rörelseliknande former).

Eftersom perspektivet är den enskildes, saknar företags- eller associationsform normalt sett betydelse för analysen här. Exempelvis en genomlysning av verksamheten beträffande självständigheten hos den (eller de) som driver den i förhållande till uppdragsgivarna kan ske oavsett om vederbörande agerar under enskild firma eller har verksamheten i bolag. Ideella (allmännyttiga) föreningar och registrerade trossamfund erhåller en särskild behandling vad gäller *yrkesmässighetsbegreppet*, där det enligt 4 kap. 8 § ML *begränsas* med hänsyn till om inkomsterna omfattas av kvalificerad skattebefrielse enligt 7 kap. 7och 14 §§ IL. Annars gäller alltså vad som sägs om en enskild näringsidkare som driver verksamhet under enskild firma också för verksamheter som drivs i form av aktiebolag eller annan juridisk person. Beträffande handelsbolag och kommanditbolag föreligger bara den skillnaden att de, till följd av att de inte lämnar självdeklaration, är hänvisade enbart till redovisning av mervärdesskatt i skattedeklarationer, varvid ett annat gränsbelopp (200.000 kr) för årlig redovisning av mervärdesskatt i stället för månatlig gäller i stället för miljongränsen. När det gäller yrkesmässigheten är emellertid kriterierna desamma som för övriga företagsformer, även om skatteredovisningen inkomstskattemässigt sker i delägarnas självdeklarationer i motsats till mervärdesskatteredovisningen som görs av handelsbolaget/kommanditbolaget självt.[27] I slutbetänkandet av Förenklingsutredningen, Ny handelsbolagsbeskattning (SOU 2002:35),

[27] Jfr 6 kap. 1 § första meningen ML.

föreslås för övrigt att också inkomstbeskattning av handelsbolag/kommanditbolag skall ske på bolagsnivå och inte som idag enbart på delägarnivå.[28]

När 'enskild näringsidkare', företagare eller företag används i detta arbete gäller det företag eller företagare i allmänhet, och skillnader på grund av företags- eller associationsform markeras uttryckligen i framställningen.

Metoden för analysen i detta arbete är att först gå igenom hur den nya tolkningsmiljö, som föreligger sedan Sveriges EU-inträde 1995 givit EG-direktiven om moms en generell influens i den nationella ML, påverkar rangordningen av rättskällor och tolkningsprinciper. Därmed skall ett verktyg skapas avpassat för analysen i detta arbete. Det är inte fråga om att skapa sådana generellt giltiga skatterättsliga tumregler för tolkning som Aleksander Peczenik efterlyser i en artikel om skatterättsliga metodfrågor,[29] utan här handlar det enbart om att skapa vissa ramar till stöd för just analysen av de frågor som är ämnet i detta arbete. Med det 'verktyget' tar sedan själva analysen vid angående behovet av lagändringar där momsens grundbegrepp i ML idag bestäms med utgångspunkt i begrepp inom den nationella inkomstskatterätten.

Ämnesvalet innebär för övrigt en avgränsning till mervärdesskatten respektive inkomstskatten. Övriga skatte- och avgiftsslag tas endast upp för vissa jämförelser med dem: EG:s s.k. cirkulationsdirektiv (92/12/EEG) gäller för punktskatterna som är det ena av de båda slag av indirekta skatter där momsen är det andra och EG:s förordning 1408/71 om sociala avgifter är intressant för yrkesmässighetsfrågan.

1.2 DISPOSITION OCH MATERIAL

På grund av EG-rättens särskilda betydelse på momsområdet sedan Sverige blev medlem av EU 1995, utgör EG:s mervärdesskattedirektiv den främsta källan för tolkning av rättskällan ML. ML skall harmonieras med EG:s mervärdesskattedirektiv, och det viktigaste därvidlag är det nämnda EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet, vari

[28] Ett EEIG behandlas på samma sätt som ett handelsbolag momsmässigt respektive inkomstskattemässigt enligt 6 kap. 1 § andra meningen ML respektive 2 kap. 3 § fjärde stycket IL.

[29] Jfr Skattenytt 1998 s. 539, artikeln Skatterättsliga metodfrågor (s. 535-540), av Aleksander Peczenik.

grundbegrepp såsom ’skattskyldig person’ och avdragsrätt beskrivs. Att harmoniering ännu inte är uppnådd belyses av att Regeringen den 11 februari 1999 – dvs. när Sverige redan varit medlem i EU i drygt fyra år – beslutade tillkalla en särskild utredare, för en översyn av de begrepp i ML som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässighet, bl.a. vad som avses med begreppen ’skattskyldig’ respektive ’skattskyldig person’ i ML (Kommittédirektiv, Dir 1999:10). Sjätte direktivet saknar nämligen en direkt motsvarighet till begreppet skattskyldig i portalparagrafen 1 kap. 1 § (första stycket 1) ML,[30] och i ML används det begreppet i samband med beskrivningen av när avdragsrätt uppkommer etc. Utredningen fick genom tilläggsdirektiv Dir. 2001:49 uppskov med sitt slutbetänkande till 2002-09-30.

Utredningens betänkande Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74) har kommit. Betänkandet SOU 2002:74 innehåller förslag om terminologiska ändringar av begrepp, där föreslagna ’beskattningsbar person’ motsvarar sjätte direktivets ’skattskyldig person’ (*eng*. ’taxable person’) och avses ersätta ’yrkesmässig’, ’skattskyldig’ och ’näringsidkare’.[31] Emellertid är det inte fråga om någon översyn av hur det föreslagna begreppet påverkar de materiella reglerna om avdragsrätt m.m., utan den analysen begränsas till redovisningsreglerna.[32] Utredningen saknar en konsekvensanalys avseende såväl dagens regler som beträffande de som föreslås för besvarande av frågan om de materiella reglerna uppfyller syftet med mervärdesskattedirektivens bestämmelser. Utredningen innebär en språklig analys av terminologin i direktiven, men inte av om de verkligen innebär att dagens avfattning av ML ger de nationella momsreglerna ett materiellt innehåll som inte är konformt med syftet i direktivbestämmelserna. Analysen i detta arbete behandlar däremot gällande regler i ML om materiella förutsättningar för betalningsskyldighet avseende utgående moms (skattskyldighet) och för avdragsrätt för ingående moms på varor och tjänster som förvärvas i verksamheten, varvid förfarande- och redovisningsregler enbart berörs när det är nödvändigt för att ge sammanhang åt analysen av de materiella reglerna.

Utredningen talar om ett ”transaktionstänkande” i sjätte direktivet, och uttrycker därmed en åtskillnad mot ett ”verksamhetstänkande” i ML, när det gäller beskrivningen i de båda källorna av exempelvis förutsättningar för avdragsrätt. I sådana delar kommenteras SOU 2002:74 i detta arbete vad gäller dels frågan om utredningen verkligen pekar på något som inte är

[30] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 193.
[31] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 65, 67 och 68.
[32] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186.

direktivkonformt med dagens materiella regler i ML, dels vad det innebär för problem på samma tema för framtiden med att byta ut dagens begrepp mot de som utredningen föreslår utan någon sådan materiell konsekvensanalys som nu avses.

Beträffande nämnda frågor för framtiden får också betänkandet från Skattebasutredningen, Våra skatter? (SOU 2002:47), kommenteras något. Betydelsen av momsen som finansieringskälla för den gemensamma välfärden kommer att öka, om man beaktar att utredningen pekar på att momsen, tillsammans med punktskatterna, är det område där EU har de mest långtgående planerna på samarbete.[33] På grund av inkomstbeskattningens stora betydelse i den ekonomiska politiken är medlemsländerna ovilliga att införa bindande inkomstskattelagstiftning på EU-nivå, och det arbetet kan också antas ha hämmats på grund av framgångarna med att harmonisera medlemsländernas lagstiftningar på moms- och punktskatteområdet. Kommissionen har på inkomstskatteområdet övergått till en mera pragmatisk strategi, och det är osäkert om de förslag till direktiv på det området som diskuteras i rådet kommer att antas, utan sannolikt kommer inkomstskatteområdet enbart att styras av fusions- respektive moder-dotterbolagsdirektiven och den nationella skattesuveräniteten bestå i övrigt under överskådlig tid.[34] SOU 2002:47 saknar tidsangivelser i anslutning till de förslag som presenteras och får ses som ett idédokument för framtiden, men utredningen framhåller att ju snabbare anpassningar kommer till stånd desto bättre för Sverige, den svenska välfärden och Sveriges invånare.[35] Det finns idag också tankar om att stärka momsens roll i den ekonomiska politiken i Sverige, vilka konkret skulle gå ut på att den – i ett framtida eurosamarbete med fullt svenskt deltagande genom svenskt medlemskap i valutaunionen – ersätter räntans roll som stabilisator i den svenska ekonomin.[36] Detta lär bli svårt att från svenskt håll förena med pågående harmoniseringsarbete inom EU på

[33] Jfr SOU 2002:47 s. 24.
[34] Jfr SOU 2002:47 Volym B s. 74 och 75, Expertrapport 5 till skattebasutredningen, EG-rätten och det svenska skattesystemet, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger. För övrigt får nämnas att inkomstskatten inte kan reformeras utan beaktande av om det uppkommer någon konflikt med den av EG-rätten styrda mervärdesskatterätten – se härvidlag vad som sägs i avsnitt 3.1 angående utredningar om införande av s.k. schabloninkomstskatt etc.
[35] Jfr SOU 2002:47 s. 15. Se även Riksskatteverkets (RSV) remissyttrande på utredningen SOU 2002:47, av 2003-06-18, dnr 10324-02/150, vilket emellertid i likhet med utredningen inte är till någon ledning för de materiella frågor som tas upp i detta arbete.
[36] Jfr artiklar av Björn Rundström i Från Riksdag & Departement nr 6 2003 (s. 6-8) och artikel av Staffan Thulin i Från Riksdag & Departement nr 6 2003 (s. 9).

momsområdet, men idéerna visar att momsens betydelse definitivt inte kommer att minska i framtiden.

Analysen i detta arbete av dagens regler i ML och vad som föreslås materiellt sett från SOU 2002:74 om terminologiändringar kan sägas ha som röd tråd principen ”substance over form”. Därvidlag gäller att en bristande förmåga i gällande eller föreslagna begrepp med att uppfylla syftet med mervärdesskattedirektiven typiskt sett medför en sämre funktionalitet vad gäller företagens möjligheter att fungera som uppbördsmän åt staten beträffande skatten, vilket inte gynnar finansieringen av den gemensamma välfärden och att inte heller från rättssäkerhetssynpunkt berättigade krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut upprätthålls.

Med elva likvärdiga officiella EG-språk, där svenskan är ett av dem, är inte ett utbyte av uttryckssätt det primära, utan att existerande texter idag eller framgent uppfyller syftet med uppfinningen moms och upprätthåller de grundläggande principer som ger mervärdesskatten dess karaktär som sådan, där mervärdesskatteprincipen, övervältringsprincipen och konkurrensneutralitetsprincipen är centrala, samt därmed också mervärdesskattens funktioner för att åstadkomma en gemensam inre marknad. Nationella myndigheter och domstolar har en tendens idag att se på texternas objektiva innebörd i stället för att se till vad som är momsens inre motor. Därvidlag skiljer inte SOU 2002:74 ut sig, men det skall detta arbete göra. I ett funktionalitetsperspektiv är den enda skillnad som uppkommit genom Sveriges EU-inträde 1995 att nämnda grundläggande principer som skiljer ut momsen från annan skatt skyddas av EG-rätten.[37] Mervärdesskatteprincipen och övervältringsprincipen följer av artikel 2 i första direktivet. Konkurrensneutralitetsprincipen uttrycks i direktiven och i såväl direktiven som EG-fördraget återfinns principerna om fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster mellan medlemsstaterna och principen om icke-diskriminering av EG:s medborgare. Om yrkesmässighetsbegreppet byts ut mot ’beskattningsbar person’ utan någon konsekvensanalys på temat uppfyllelse av nämnda principer, blir det mera fråga om att anpassa ML:s terminologi till framför allt den ofta citerade engelska språkversionen av sjätte direktivet. Analysen i detta arbete är sålunda av intresse för att

[37] Jfr Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 135 och 136, av Eleonor Alhager, där hon pekar på att konkurrensneutralitetsprincipen förutsattes av den svenska momslagstiftningen redan från det att GML infördes 1969, och att Sveriges EU-inträde 1995 inte medförde någon förändring av denna princip. En fråga som tas upp i detta arbete är emellertid om prövningen av om principen är uppfylld i det enskilda fallet skall ske på nationell nivå eller EU-nivå.

bedöma en svensk lagtext baserad på syftet med bestämmelserna i mervärdesskattedirektiven, och eftersom EG-domstolen etablerat principen om att också begreppen på momsområdet skall ges en autonom europeisk innebörd,[38] varvid en inhemsk praxis som innebär avvikelse från gemenskapsrättsliga bestämmelser inte godtas,[39] blir förhandsavgöranden från EG-domstolen den viktigaste källan för prövningen om de svenska grundbegreppen i ML är EG-rättskonforma. Om ett begrepp som IL:s näringsverksamhet fungerar materiellt sett för att uppfylla behovet av att åtskilja en företagares privata ekonomi från företagets, föreligger inte något egentligt behov av att byta ut yrkesmässighetsbegreppet i ML bestämt genom hänvisningen till näringsverksamhet till ’beskattningsbar person’ (*eng*. ’taxable person’), och en risk för en inhemsk från EG-rätten devierande utveckling av innebörden i begreppen i ML är typiskt sett enbart beroende av om de nationella domstolarna i sin uttolkning av en regel i ML är lojala mot syftet med motsvarande bestämmelse i t.ex. sjätte direktivet.

Utredningen SOU 2002:74 föreslår inte heller någon dag för ikraftträdande av sina förslag, vilket förklaras med att de bör föras in i ett sammanhang och föregås av relativt omfattande informationsinsatser.[40] Sannolikt lär de materiella reglerna komma att beröras därvidlag, och detta arbete kommenterar framför allt SOU 2002:74 i de delar där utredningen ändå idag berör de materiella reglerna, varför detta arbete och SOU 2002:74 ger intresserade två idédokument för komparativa studier av ML:s EG-rättskonformitet.

---

[38] Jfr t.ex. EG-målet 320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV), punkterna 8, 9, 11 och 13 och EG-skatterätt, s. 175, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger. Se även Skattenytt 1998 s. 588, artikeln Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen (s. 584-593), av Roger Persson-Österman, där han relaterar till EG-målet 75/63 (Hoekstra), vilket mål gällde ”social security matters” (socialförsäkringsfrågor). EG-domstolen ansåg i det målet att fördragets principer om fri rörlighet kräver att ”the concept of ’workers’” skall ges ”a community meaning” som inte kan ”be unilaterally fixed and modified by national law”, när redan fördraget i sig använder begreppet i artiklarna som skall etablera principen om fri rörlighet för ”workers”. Därmed är det inte så att EG-domstolen har kompetens att själv tilldela EG kompetens utöver där medlemsstaterna tilldelat EG kompetens, s.k. kompetens-kompetens (se avsnitt 2.2), dvs. utöver där EG, såsom skett på momsområdet allmänt sett, sålunda tilldelats kompetens.

[39] Jfr andra områden där principen i fråga också uttrycks av EG-domstolen: EG-målen 107/76 (Hoffman-La Roche), punkt 5, C-337/95 (Parfums Christian Dior), punkt 25, och C-99/00 (Lyckeskog), punkt 14. Sistnämnda mål berörde gemenskapssystemet för tullbefrielse (brottmål angående varusmuggling från Norge till Sverige) och de båda andra intrång i varumärkesrättigheter.

[40] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 21.

I kapitel 2, kallat Den nya tolkningsmiljön, rangordnas rättskällor och tolkningsprinciper mot bakgrund av den utvidgning av rättskällorna som EG-rätten medfört genom Sveriges EU-inträde 1995. En analys som går ut på att pröva EG-rättskonformiteten med att vissa grundbegrepp i den nationella lagstiftning som ML utgör bestäms genom hänvisning till begrepp i den nationella lagstiftning som IL utgör, förutsätter ett klarläggande av om och i vilken mån EG-rätten styr tolkningen av begrepp. Begränsningen till nämnda kopplingar medför att fusions- och moder-dotterbolagsdirektiven, dvs. sekundärrätten på inkomstskatteområdet, inte får någon framträdande plats i detta arbete, men de berörs i kapitel 2 för att ge en fullständig bild av tolkningsmiljön för de båda skatteslagen samt i kapitel 3 i samband med frågeställningen om begreppet verksamhet i ML kan koppla till en inkomstskatterättslig motsvarighet, vilken frågeställning berör företeelsen blandad verksamhet. Kapitel 2 skall ge ett verktyg för att genomföra analysen av den svenska företagsskatterättens EG-rättskonformitet beträffande just nämnda hänvisningar från ML till IL, ingenting annat.

I kapitel 3 sker sedan den analysen, och ambitionen är att ge svar på frågan i vilken mån en ’gemensam beskattningsram’ kan behållas genom kopplingen från ML till IL, när det gäller exempelvis yrkesmässighetsbegreppet utan att någon konflikt uppstår mot bakgrund av syftet med bestämmelserna i framför allt sjätte direktivet. Vissa aspekter på omsättningsbegreppet samt på det begreppet i samband med den särskilda formen av skattskyldighet för s.k. gemenskapsinternt förvärv berörs också i kapitel 3 (se avsnitt 1.1).

I kapitel 4 ges vissa avslutande synpunkter och en sammanfattning av vilka begrepp i ML som inte klarat analysen och som bör ändras på grund av att de därmed inte kan anses EG-rättskonforma.

Detta arbete beaktar lagstiftning, förarbeten/EG-direktiv, rättspraxis – nationell svensk sådan och från EG-domstolen – och doktrin samt kommittédirektiv och lagförslag per den 1 januari 2005. Utredningen SOU 2002:74 har i sitt arbete beaktat lagstiftning och domstolspraxis som gällde den 1 juni 2002.[41]

[41] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 45.

2. DEN NYA TOLKNINGSMILJÖN

2.1 INLEDNING

Detta kapitel ägnas åt att beskriva den nya tolkningsmiljö som företagsbeskattningen omfattas av sedan Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995. Därvid är avsikten att, med utgångspunkt i beskrivningen av om och när den nya normgivningshierarki som följer av EG-rätten influerar definitionen av momsens respektive inkomstskattens begrepp, avgränsa de rättskällor som är relevanta för analysen om momsens grundbegrepp kan bestämmas med utgångspunkt i begrepp inom den nationella svenska inkomstskatterätten och ange en rangordning av dem samt av tillämpliga tolkningsprinciper. Kapitlet avslutas med slutsatser utifrån den rangordningen, där avsikten är att åstadkomma ett verktyg avpassat för just den analysen av vissa grundbegrepp i ML i nästföljande kapitel.

2.2 VAD ÄR EG-RÄTTEN?

EG-rätten (eller gemenskapsrätten) bildar enligt EG-domstolen en ny rättsordning av eget slag (*sui generis*) genom de grundläggande fördragen, som det här relevanta Romfördraget från 1958, vilket sedan Maastrichtfördraget 1992 benämns EG-fördraget.[42] I sin roll som högsta uttolkare av gemenskapsrätten har EG-domstolen utvecklat principen om EG-rättens särskilda natur, och anser att medlemsstaterna har begränsat sina suveräna rättigheter till förmån för EG-rätten.[43] EG-fördraget är ett av de konstituerande fördragen inom EG:s regelverk, och det är ett ramfördrag med allmänt hållna målsättningar.[44] Det tillhör den s.k. primärrätten. De gemensamma institutionerna, t.ex. EG-domstolen, är när de tillämpar och

[42] Enligt Lars Pelin kan EG-rätten betraktas som ett tredje rättssystem, vid sidan av den interna internationella skatterätten och dubbelbeskattningsavtalsrätten. Se Svensk intern- och internationell skatterätt, s. 209, av Lars Pelin.
[43] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 475 och EG-målet 26/62 (van Gend en Loos).
[44] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 471. Fördragets fiskala bestämmelser syftar för övrigt i första hand till att säkra en konkurrensneutral beskattning i samband med varu- och tjänsteutbytet inom EG. Se Skattenytt 1995 s. 16, artikeln Medlemskapet i Europeiska Unionen och skatter – en överblick (s. 15-29), av Lars Pelin.

vidareutvecklar gemenskapsrätten, bundna av legalitetsprincipen. Den innebär att det i det arbetet inte är tillräckligt att konstatera att en rättsakt från rådet (sekundärrätten), t.ex. ett direktiv, i vidsträckt mening syftar till att uppfylla något av gemenskapens mål, exempelvis den gemensamma inre marknaden. Saknas positivt stöd i EG-fördraget för beslutsbefogenhet på skatteområdet, ligger beslutsbefogenheten kvar hos den enskilda medlemsstaten.

Enligt principen om tilldelade kompetenser är det emellertid bara på områden där EG tilldelats exklusiv kompetens av medlemsstaternas lagstiftande församlingar som dessa kan anses ha avstått sin kompetens till förmån för EG-rätten.[45] EG-domstolen har i sin egenskap av en av EG:s institutioner inte kompetens att själv tilldela gemenskapen kompetens därutöver, s.k. kompetens-kompetens (se avsnitt 1.1), varför nationell kompetens alltjämt i princip är regel och gemenskapskompetens undantag.[46] Det är innehållet i exempelvis EG-fördraget som avgränsar den kompetens som tilldelats EG av en medlemsstat.[47]

2.2.1 Vad är Sveriges förhållande till EG-rätten?

Sverige har ett dualistiskt synsätt på förhållandet mellan folkrätt och nationell rätt.[48] Till skillnad från monistiska stater ser inte Sverige internationell rätt och nationell rätt som delar av ett och samma rättssystem. I Sverige räcker det inte med att ett internationellt avtal (traktat), såsom EG-fördraget, har trätt i kraft på det folkrättsliga planet och publicerats här i landet, utan här fordras en nationell rättsakt för att de folkrättsligt bindande reglerna skall bli tillämpliga inom landet.[49] Det dualistiska synsättet innebär inte att främmande skattelag i sig anses strida mot svensk *ordre public*, men svenska domstolar anses obehöriga att befatta sig med utländska offentligsrättsliga krav, såsom beträffande skatt, och de avvisas därför.[50] Det dualistiska synsättet har krävt att också Sveriges anslutning till

[45] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 472.
[46] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 471 och 502 samt 10 kap. 5 § fösta stycket regeringsformen.
[47] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 497.
[48] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 489 och 500.
[49] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 489.
[50] Jfr Svensk internationell privat- och processrätt (2:a uppl), s. 70, av Michael Bogdan.

Europeiska unionen den 1 januari 1995, genom Sveriges tillträde till anslutningsfördraget, regleras i en anslutningslag (kallas också EU-lagen).[51]

I de delar där Sverige genom EU-lagen har införlivat EG-rätten är den givetvis en del av gällande rätt här, men i detta arbete används ’EG-rätten’ som benämning för de rättskällor mot vilka en prövning sker på temat om ML:s grundbegrepp kan koppla till begrepp inom den svenska inkomstskatterätten.

2.2.2 Vilka källor inom EG-rätten styr vad inom den svenska företagsskatterätten?

Det råder olika uppfattningar om vad som innefattas i den exklusiva gemenskapskompetensen, där EG-kommissionen anser att exempelvis EG-fördragets grundläggande principer om avlägsnande av hinder för den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital inom gemenskapen ingår i EG:s exklusiva kompetensblock.[52]

Emellertid följer av EG-fördragets artiklar 93 och 94 kompetensfördelningen mellan Sveriges Riksdag och EG beträffande i vad mån EG-rätten styr innehållet i bestämmelser i ML respektive IL.

EG-fördraget innehåller ett särskilt kapitel om skatter, omfattande artiklarna 90-93 (f.d. 95-99).[53] Artikel 93 EG (f.d. 99) ålade rådet att besluta om harmonisering av de indirekta skatterna (punktskatter och mervärdesskatt) i den utsträckning som var nödvändig för att den inre marknaden skulle fungera senast den 1 januari 1993.[54] Något sådant generellt åliggande för rådet finns inte på inkomstskatteområdet.

---

[51] Jfr SFS 1994:1500 (Prop. 1994/95:19; bet. 1994/95:KU17; Prop. 1994/95:36; bet. 1994/95:UU10).
[52] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 473.
[53] Förkortningen EG infördes för Europeiska gemenskaperna genom Maastrichtfördraget 1992 och ersätter benämningen Europeiska ekonomiska gemenskaperna, EEG, från tillkomsten av Romfördraget 1958. Genom Maastrichtfördraget ändrades också benämningen på Romfördraget till EG-fördraget, varvid referens till artiklar i detsamma också sker med förkortningen EG. Artiklarna i det fördraget omnumrerades genom Amsterdamfördraget 1997, och eftersom en hel del hänvisningar sker här till förarbetena till anslutningslagen, Prop. 1994/95:19, anges äldre numrering i parenteser.
[54] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 139 och Prop. 1994/95:57 s. 76 och 77.

2.2.2.1 Vad är syftet med företagsbeskattning enligt ML respektive IL?

Inkomstskatten syftar till en beskattning av produktionen, när fråga är om företagsbeskattning. Inkomstskatten är en direkt beskattning av företaget självt, dvs. av själva produktionsprocessen (produktionen). Mervärdesskatten å andra sidan är en skatt på konsumtionen, dvs. en indirekt beskattning såtillvida att det är företagets kunder som beskattningen syftar till att träffa, varvid de blir skattebärare genom att de köper företagets produkter. Därför krävs, till skillnad från vad som generellt sett gäller på inkomstskatteområdet, en harmonisering av mervärdesskatten, för att den inre marknad som Europeiska unionen (EU) bildar inte skall störas av inslag av konkurrenssnedvridning till följd av alltför stora olikheter i mervärdesskattesituationen mellan de olika medlemsstaterna. Konsumenterna skall inte välja bort ett företag som leverantör av varor eller tillhandahållare av tjänster på grund av olikheter i mervärdesbeskattningen av det jämfört med vad som gäller för konkurrentföretagen. Konkurrensneutralitet och konsumtionsneutralitet är två sidor av samma nyckelbegrepp på mervärdesskatteområdet inom EG. Man talar om EG i punktskatte- och mervärdesskattesammanhang, då EG-rätten bestämmer det geografiska skatteområdet därvidlag och även tullområdet, medan EU mera handlar om den politiska dimensionen.

2.2.2.2 ML, kompetensen hos EG och nationell kompetens kvar för IL

EG-fördraget ingår i den del av EG-rätten som kallas primärrätten, och enligt artikel 249 EG (f.d. 189) skall de uppgifter som uppställs för EG:s institutioner, t.ex. att rådet skall harmonisera de indirekta skatterna, fullgöras genom utfärdande av rättsakter som utgör EG-rättens sekundärrätt, nämligen förordningar, direktiv, beslut, rekommendationer eller yttranden. Artikel 93 EG (f.d. 99) stipulerar harmonisering av mervärdesskatten inom EG:s skatteområde, varvid man kan tala om EG som ’ett enda mervärdesskatteland’, där de direktiv som rådet utfärdar om mervärdesskatt – framför allt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – kan sägas utgöra lagvalsregler mellan Sverige och övriga EU-länder beträffande rätten att beskatta yrkesmässiga personers, dvs. företags, skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster inom gemenskapen.[55] Artikel 93 EG lämnar öppet för att välja mellan att utfärda

[55] Se i avsnitt 1.1 citat ur punkt 46 i EG-domen C-155/01 (Cookies World).

direktiv eller förordningar, för att genomföra harmonisering på momsområdet.[56] Emellertid har det hittills skett genom direktiv, bortsett från förordningen från rådet (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt). I oktober 2003 antog för övrigt rådet, med ikraftträdande den 1 januari 2004, en ny förordning om administrativt samarbete på momsområdet, rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92. Den nya skatteadministrativa förordningen har implementerats i svensk lagstiftning den 1 januari 2004 genom Förordning (2003:1107) om tillämpning av rådets förordning.

Inkomstskatten omfattas inte av harmoniseringskraven i artikel 93 EG (f.d. 99), utan den företagsskatterättsliga relationen till EG:s primärrätt handlar för inkomstskatten enbart om det allmänna kravet enligt artikel 94 EG (f.d. 100) om att rådet på förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén skall utfärda *direktiv* om ”tillnärmning” av lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den gemensamma marknadens upprättande eller funktion.

Rådet består av en medlem från respektive av de 15 EU-länderna. Eftersom enhällighet förutsätts enligt artikel 94 EG (f.d. 100) i rådet, när det gäller att utfärda direktiv för tillnärmning av exempelvis nationella inkomstskattebestämmelser, har Sveriges Riksdag kvar kompetensen på inkomstskatteområdet inom alla områden där direktiv inte utfärdats av rådet. På inkomstskatteområdet har rådet enbart utfärdat direktiv i vissa fall: först fusionsdirektivet (90/434/EEG) och moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG) och sedan den 3 juni 2003 finns två nya direktiv av rådet på det inkomstskatterätterättsliga området, nämligen om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (2003/48/EG), för privatpersoner, och om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (2003/49/EG). EU-direktivet om ränteinkomster (2003/48/EG) har lett till ändringar i lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter den 1 januari 2004 genom SFS 2003:1130. Ränta/royaltydirektivet (2003/49/EG) har, med ikraftträdande den 1 juli 2004, införts i IL genom SFS 2004:614, med tillämpning på ersättningar hänförliga till tiden efter utgången av år 2003 av regler i enlighet med direktivet om undantag från skattskyldighet för royalties som betalas till företag i andra EU-länder.

[56] Jfr Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 52, av Eleonor Alhager.

Beträffande räntor som betalas till annan medlemsstat ansågs de svenska inkomstskattereglerna redan tidigare uppfylla direktivets krav på undantag från beskattning. Ifrågavarande problematik med att bestämma skattesubjektet mervärdesskattemässigt sett påverkas inte av de båda nya direktiven på inkomstskatteområdet, då de handlar om ersättningen och sålunda berör omsättningsfrågan där ML inte kopplar formellt sett till IL såsom i stället är fallet med yrkesmässighetsfrågan. Inte heller fusions- respektive moder-dotterbolagsdirektiven berör den problematiken (se nedan, avsnitt 2.2.2.3).

Inkomstskatten styrs sålunda bara av sekundärrätten. Att EG-kommissionen anser att primärrättens principer om avlägsnande av hinder för den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital inom gemenskapen ingår i EG:s exklusiva kompetensblock är ingenting som äger generell giltighet hos svensk skattemyndighet eller förvaltningsdomstol. IL är generellt sett 'fredad' från primärrätten, och sålunda binder EG-fördragets nämnda principer, eller t.ex. princip om förbud mot diskriminering av EG:s medborgare vad gäller möjligheter att etablera sig i ett medlemsland, inte i allmänhet nationell myndighet eller domstol vid uttolkningen av IL, vilket dock inte synes vara uppfattningen på en del håll inom doktrinen.[57]

EG-domstolen har i och för sig i ett mål som anses banbrytande i doktrinen,[58] uttalat beträffande tolkningen av dubbelbeskattningsavtal att det skulle strida mot EG-fördragets princip om etableringsfrihet att inte låta ett utländskt subjekt från annat EG-land som etablerat sig här omfattas av ett ”avoir fiscal”-förfarande som exempelvis dubbelbeskattningsavtalets metodartikel om credit of tax mellan Sverige och det andra land som omfattas av avtalet, bara för att svenskar inte får motsvarande skattefördelar i det utländska subjektets hemland.[59] I linje med det synsättet uttalade EG-domstolen i det s.k. ”Safir”-målet att ”frågor om direkta skatter i och för sig för närvarande inte faller under gemenskapens behörighet, men att medlemsstaterna inte desto mindre är skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövandet av de befogenheter som är förbehållna”.[60] Emellertid är det inte från konstitutionell synpunkt möjligt för EG-domstolen att skapa kompetens för gemenskapen som den inte tilldelats,

[57] Jfr Skattenytt 1998 s. 599, artikeln Skatteförvaltningen och EG-rätten (s. 594-605), av Jan Kellgren och EG-skatterätt, s. 59, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[58] Jfr EG-målet 270/83 (avoir fiscal).
[59] Jfr EG-skatterätt, s. 139, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[60] Jfr EG-målet C-118/96 (Safir), där EG-domstolen också hänvisade till EG-målet C-279/93 (Schumacker). Se även punkt 75 i EG-målet C-385/00 (de Groot), där EG-domstolen uttrycker samma ståndpunkt och hänvisar till ”Schumacker”-målet samt till EG-målet C-391/97 (Gschwind).

s.k. kompetens-kompetens (se avsnitt 1.1). På inkomstskatteområdet får sålunda diskriminering av utländska subjekt angripas med stöd av en icke-diskrimineringsklausul i aktuellt dubbelbeskattningsavtal, och inte med stöd av EG-fördragets diskrimineringsförbud eller likabehandlingsprincip.

Det har framhållits i doktrinen att ”van Gend en Loos”-fallet från EG-domstolen – EG-mål 26/62 – skulle ge stöd för att det vore ologiskt att om sekundärrätten ges företräde framför nationell rätt den ställningen inte också skulle ges EG-fördraget,[61] och att EG-domstolen skulle kunna tolka t.ex. EG-fördraget på ett vidsträckt sätt med åberopande av den allmänna folkrättsliga doktrinen om underförstådda eller förutsedda befogenheter för gemenskapen, s.k. *implied powers*,[62] men den inställningen strider mot principen om nationell vetorätt på områden där anslutningen till EG och därigenom till EG-fördraget inte tilldelar EG kompetens – dvs. mot att EG-domstolen skulle kunna skapa kompetens där, för svenskt vidkommande, Sveriges Riksdag inte avstått sådan. Därför är det mera ett uttryck för en allmän välvilja gentemot den politiska tanken om upprätthållande av funktionerna för den gemensamma inre marknaden, när regeringsrätten har ansett det strida mot EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet att bara räkna in löner på vilka svenska arbetsgivaravgifter beräknas vid tillämpningen av den s.k. löneregeln för beräkning av inkomstskatt på utdelning,[63] eller när regeringsrätten ansett nämnda begränsning också strida mot EG-fördragets princip om fri rörlighet för kapital.[64] Av

[61] Jfr EG och EG-rätten, s. 84, av Allgårdh, Olof, Jacobsson, Johan och Norberg, Sven.
[62] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 472.
[63] Jfr RÅ 2000 Ref 47 (I. och II.), där hänvisning sker till EG-målen C-200/98 (X AB och Y AB), C-251/98 (Baars) och C-35/98 (Verkooijen). EG-målet C-200/98 var ett förhandsavgörande av EG-domstolen på begäran av svenska regeringsrätten i ett mål om förhandsbesked, RÅ 2000 Ref 17. Det resulterade i att det anses strida mot gemenskapsrätten att vägra avdrag för koncernbidrag från svenskt moderbolag till svenskt dotterbolag, när moderbolaget äger dotterbolaget tillsammans med två eller flera helägda utländska dotterbolag, som har säte i olika EG-länder med vilka Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul. Även om det inte omnämndes av Regeringsrätten eller EG-domstolen får som jämförelse nämnas EG-målet C-168/01 (Bosal Holding), som också avsåg prövning av etableringsfriheten enligt artikel 43 EG (f.d. artikel 52), där EG-domstolen utifrån moder-dotterbolagsdirektivet anser att villkor i det nationella skattesystemet om skattemässig kongruens hos samma subjekt kan godtas, men inte mellan olika subjekt om det hindrar eller avskräcker från etablering i annat EG-land.
[64] Jfr RÅ 2000 Ref 38, där hänvisning sker till EG-målen C-254/97 (Baxter) och C-35/98 (Verkooijen). Se även Skattenytt 2003 s. 231, 232, 244 och 245, artikeln Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel (s. 230-246), av Mats Tjernberg, där han analyserar EG-målet C-436/00 (X och Y), vilket rör den svenska regeln om fiktiv kapitalbeskattning vid avyttring av andelar till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andelar och har ett

förarbetena till anslutningslagen framgår också att det efter Sveriges EU-inträde ”måste … finnas möjligheter att bedöma om en rättsakt ligger inom det område inom vilket beslutanderätten överlåtits” till EG.[65]

Sverige har genom anslutningen till EU 1995 förbundit sig att inte ensidigt besluta om en nationell regel i ML i strid mot den rättsordning som EG-rätten utgör och som medlemsstaterna gemensamt accepterat; *gemenskapsrättens företräde* framför nationell rätt är *absolut* och skall säkra gemenskapsrättens effektivitet. EG-rättens absoluta företräde är centralt och Sverige har som medlemsstat genom Riksdagen tilldelat EG kompetens. Det beskrivs av EG-domstolen som att Sverige och andra medlemsstater ”en gång för alla avhänt sig konstitutionell makt” till EG,[66] men det gäller i förevarande sammanhang bara utformningen av ML och inte för inkomstskatterätten, förutom beträffande fusions- respektive moder-dotterbolagsdirektiven. När det gäller inkomstskatten har Sverige – förutom beträffande där fusions- respektive moder-dotterbolagsdirektiven styr – även som EG-land kvar sin suveränitet i fråga om direkt beskattning.[67] Det får i sammanhanget framhållas att frågan om EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt ännu inte ställts på sin spets i någon nationell domstol.[68] Emellertid följer av artiklarna 39 EG (f.d. 48), 46 EG

---

bestämmande inflytande. Därvid noterar han också att det målet diskuterats, mot bakgrund av generaladvokatens yttrande, av Leif Mutén i Svensk skattetidning 2002 s. 561-573, artikeln Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten. De båda författarna berör också ett annat svenskt inkomstskattemål där EG-domstolen lämnat förhandsavgörande, nämligen ovan nämnda C-200/98 (X AB och Y AB). EG-målet C-436/00 var också ett förhandsavgörande av EG-domstolen på begäran av svenska regeringsrätten i ett mål om förhandsbesked, RÅ 2002 Not 210 (regeringsrättens mål nr 7009-1999). Enligt regeringsrätten innebär EG-domstolens dom att det inte är förenligt med EG-rätten att utestänga den enskilde från möjligheten till uppskov med beskattningen av övervärdet på aktier som denne sålt till utländsk juridisk person i vilken vederbörande har ägande och inflytande enligt ovan.

[65] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 507.

[66] Jfr angående EG-målet 6/64 (Costa), där principen om EG-rättens absoluta företräde uttrycks: Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 486 och 487, Svensk skattetidning 2002 s. 39, artikeln EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen (s. 21-50) av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, samt När tar EG-rätten över?, s. 179, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans.

[67] Jfr Skattenytt 2004 s. 503-511, artikeln EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet, av Lars Pelin.

[68] Jfr Svensk skattetidning 2002 s. 39, artikeln EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen (s. 21-50), av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger. Från ’lagstiftarens’ sida kommenteras inte frågeställningen särskilt, utan svenska regeringen anger bara att en ”nationell regel inte skall tillämpas”, om EG-domstolen konstaterat att den strider mot EG-rätten, varvid också noteras av regeringen att EG-domstolen de senaste åren vid ett flertal tillfällen tagit ställning i den frågan beträffande etableringsfriheten enligt EG-fördraget i förhållande till nationella skatteregler. Se Prop. 2000/01:22 s. 58 med anslutande sidor, där

(f.d. 56) och 55 EG (f.d. 66) att när primärrätten styr på ett visst område, som fallet är med momsen, är det bara möjligt att godta nationella bestämmelser som begränsar de friheter som fördraget skall garantera, om den nationella bestämmelsen grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa.[69] En dylik begränsning kan dock också motiveras av att en verksamhet – om än endast tillfälligt – är förenad med utövande av offentlig makt, vilket följer av artikel 45EG (f.d. 55).[70]

2.2.2.3 Avgränsning av prövningen av ML och IL mot EG-rätten

Tolkningen av begrepp i ML styrs både av EG:s primärrätt och sekundärrätt. Rådets direktiv om mervärdesskatt, t.ex. EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), är en del av sekundärrätten och ML skall, förutom i de delar där särlösningar följer av anslutningslagen, tolkas med utgångspunkt i innehållet i mervärdesskattedirektiven; exempelvis sjätte direktivet skall i princip ha implementerats i ML i och med Sveriges EU-inträde 1995. Därvidlag gäller också att tolkningen måste vara fördragskonform, dvs. överensstämma med primärrätten så att någon konflikt inte uppkommer med de friheter och allmänna principer som följer av EG-fördraget och som skall upprätthålla funktionen av den gemensamma inre marknaden.[71]

EG-målen C-264/96 (ICI), C-307/97 (Saint-Gobain), C-311/97 (Royal Bank of Scotland) och 'svenska' C-200/98 (X AB och Y AB), vilka samtliga gällde nationella inkomstskattereglers förhållande till principen om EG-medborgares fria etableringsrätt inom gemenskapen enligt artikel 43EG (f.d. 52), samt EG-målet C-251/98 (Baars), som gällde nationell förmögenhetsskatteregels förhållande till samma princip, kommenteras.

[69] Jfr Skattenytt 1998 s. 578, artikeln Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten (s. 577-583), av Sture Bergström, och Svensk skattetidning 2002 s. 30, artikeln EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen (s. 21-50), Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger. Se även: Svensk skattetidning 2001 s. 740 och 741, artikeln Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor (s. 739-746), av Kristina Ståhl, kommentar av EG-målen 175/88 (Biehl), C-330/91 (Commerzbank), C-311/97 (Royal Bank of Scotland), 270/83 (avoir fiscal), C-264/96 (ICI), C-204/90 (Bachmann), C-250/95 (Futura) och C-254/97 (Baxter); Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 53, av Eleonor Alhager, kommentar av "avoir fiscal"-målet; och Skattenytt 2000 s. 663-670, artikeln Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel, av Sture Bergström, där bl.a. "Safir"-målet, "ICI"-målet, "Bachmann"-målet och "Futura"-målet kommenteras.

[70] Jfr Prop. 2000/01:22 s. 58.

[71] Jfr Skattenytt 1998 s. 587, artikeln Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska unionen (s. 584-593), av Roger Persson-Österman, där han anger att om tolkningen av sekundärrätten (t.ex. mervärdesskattedirektiv) lämnar flera alternativ, skall det väljas som bäst stämmer med

Någon konflikt uppkommer emellertid normalt sett inte mellan å ena sidan fördraget och dess krav på undanröjande av handelshinder samt etableringsfrihet för EG:s medborgare i andra EG-länder än hemlandet och å andra sidan EG:s mervärdesskattedirektiv, då den fria rörligheten av varor och tjänster mellan Sverige och andra medlemsstater samt möjligheten att etablera sig momsmässigt i ett annat EG-land än hemlandet tillgodoses såväl i t.ex. EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) som i den övergångsordning för varuhandeln mellan EG-länderna (91/680/EEG) som tillagts direktivet i samband med upprättandet 1993 av en inre marknad utan interna gränskontroller (se avsnitt 1.1).[72]

I generell mening uppställs alltså i princip ett krav om fördragskonform tolkning på mervärdesskatteområdet, som därmed styrs av såväl primärrätten och EG-fördragets principer som av sekundärrätten i form av mervärdesskattedirektiven, men eftersom direktiven 'täcker' integrationskraven i fördraget används här uttrycket EG-rättskonformitet i betydelsen direktivkonformitet, om inte särskilt anges att fråga är om en prövning mot bakgrund av EG-fördraget.[73]

Inkomstskatten styrs dock bara av sekundärrätten, med fusions- respektive moder-dotterbolagsdirektiv och två andra direktiv (se avsnitt 2.2.2.2).

Fusionsdirektivet (90/434/EEG) syftar till att gränsöverskridande omstruktureringar inom EG inte hindras eller försvåras av att beskattning utlöses på grund av internationella fusioner, fissioner (vilka för övrigt inte är möjliga associationsrättsligt i Sverige, utan beträffande fissioner måste svensk skattelagstiftning enligt direktivet innehålla regler i vart fall om internationella fissioner),[74] verksamhetsöverlåtelser och andelsbyten.

EG-fördraget (primärrätten). Se även EG-skatterätt, s. 51, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

[72] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 73 och 74.

[73] Jfr angående denna princip om fördragsenlig (eller direktivkonform) tolkning kommentarer av EG-domstolens mål 14/83 (von Colson och Kamann) i Finna rätt, Kapitel 3. EG-RÄTTEN av Ulf Bernitz (avsnitt 3.6.1), s. 54, av Bernitz m.fl. och Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 488 samt Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 19, av Björn Forssén. Principen kallas också, efter EG-målet, "von Colson"-principen. Se även t.ex. EG-målet C-106/89 (Marleasing SA), där principen upprepades – jfr Skattenytt 1998 s. 585, artikeln Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen (s. 584-593) av Roger Persson-Österman.

[74] Jfr 37 kap. 5 § IL och Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 444 och 445, av Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer.

Moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG) syftar till att utdelning skall kunna lämnas av ett dotterbolag i en medlemsstat till moderbolaget i en annan medlemsstat utan att inkomstskatt eller källskatt utgår.

Analysen här gäller de grundbegrepp i ML som kopplar till inkomstskatterättsliga begrepp, varför gränsdragningsproblemen med de momsspecifika begreppen skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster respektive undantag från skatteplikt inte berörs särskilt i detta arbete (se avsnitt 1.1). Några särskilda problem föreligger inte för den enskilde näringsidkaren med att förutse beskattningskonsekvenserna mervärdesskattemässigt i samband med omstruktureringar och utdelningar, bara för att tillämpningen av inkomstskatterätten styrs av direktiv på de båda nyss nämnda områdena, då omsättningar av tillgångar i samband med en verksamhetsöverlåtelse, fusion eller liknande undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML och mervärdesbeskattning inte heller blir aktuell för en utdelning mellan bolag såvida den inte utgör en ersättning för en motprestation, dvs. omsättning enligt 2 kap. 1 § ML, som inte undantas från skatteplikt.[75]

Därför saknas anledning att här särskilt ingående beröra de båda EG-direktiven på inkomstskatteområdet när det gäller den materiella innebörden i vad som skall förstås med exempelvis en omstrukturering (se avsnitt 1.2). De inkomstskatterättsliga begrepp som berörs här godtas med den lydelse som följer av IL och den uttolkning de givits i övriga nationella källor. Frågan i detta arbete är i stället om företeelsen med att vissa grundbegrepp i ML uttryckligen eller enligt förarbetena till ML kopplar till den svenska inkomstskattens begreppsvärld går att förena med att tolkningen av innehållet i mervärdesskatterättsliga bestämmelser styrs av framför allt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) sedan Sveriges EU-inträde 1995. Emellertid berörs fusions- respektive moder-dotterbolagsdirektiven något i samband med behandlingen av begreppet verksamhet i ML: kan det bestämmas utifrån en inkomstskatterättslig motsvarighet (se avsnitten 2.5.1 och 3.2.4.1)? Den frågeställningen är av särskilt intresse i samband med företeelsen blandad verksamhet. Frågan är då om en, för ifrågavarande sammanhang med fusioner respektive

[75] Jfr SOU 1994:100 s. 9 och 10 samt Mervärdesskatt En handbok, Supplement Nr II 1994 (avsnitt 4, SOU 1994:100 – Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.), s. 18, av Björn Forssén, och även RÅ 1989 ref 86, varav framgår att enbart att benämna något koncernbidrag inte förhindrar att det mervärdesskattemässigt kan anses ha lämnats en ersättning för en motprestation (omsättning), vilket också gäller beträffande, som här, utdelningar och exempelvis aktieägartillskott. Se också EG-målet C-16/00 (Cibo) samt Momshandboken Enligt 2001 års regler s. 33, av Björn Forssén.

verksamhetsöverlåtelser, gemensam princip om ’konsistens’ därvid på inkomstskatte- respektive momsområdet innebär att en generell koppling mellan de båda skatteslagen angående vad som skall förstås med verksamhet och verksamhetsgren (del av verksamheten) är möjlig. En sådan ordning skulle till och med vara att förorda, sett särskilt till att rättsutvecklingen beträffande innebörden i begrepp skall ske med iakttagande av tanken om att begrepp vars innehåll styrs av EG-rätten ges en autonom europeisk innebörd (se avsnitt 1.2).

> Vad som här benämns ’konsistens’-principen kan anses följa av de förutsättningar som uppställs i nationell praxis och förarbeten för att en skattefri verksamhetsöverlåtelse, fusion etc enligt 3 kap. 25 § ML skatt anses föreligga – vilket lagrum skall jämföras i första hand med artikel 5.8 i sjätte direktivet och kravet däri på att ”samtliga tillgångar eller någon del därav” skall överföras, för att ’leverans av varor’ (omsättning) inte skall anses föreligga. Den följer också av förarbetena till de nya enhetliga inkomstskatteregler som riksdagen antog hösten 1998 för andelsbyten etc, och som ursprungligen motiveras av en anpassning av den nationella inkomstskatterätten till fusions- respektive moder-dotterbolagsdirektiven, där förutsättningarna för tillämpningen av undantag från inkomstbeskattning vid fusion som enligt 37 kap. IL innebär överlåtelse av näringsverksamhet och för undantag från omedelbar beskattning vid överlåtelse av en verksamhet eller verksamhetsgren enligt 38 kap. IL framgår.[76]
>
> Av intresse är mervärdesskattemålet RÅ 2001 Not 99, där regeringsrätten noterar att uttrycket ”samtliga tillgångar eller någon del därav” inte har prövats av EG-domstolen, men att ledning kan hämtas från fall där EG-domstolen haft att tolka andra EG-bestämmelser än artikel 5.8 i sjätte direktivet, och där tillämpningen också förutsätter att fråga är om en företagsöverlåtelse eller av del därav. Regeringsrätten hänvisar därvid till EG-målet C-408/98 (Abbey National), där nämnda artikel enbart nämns i samband med fråga om avdragsrättens omfattning enligt artikel 17 i sjätte direktivet, och till EG-målen C-50/91 (Commerz-Credit-Bank AG – Europartner), som handlade om tillämpning av EG:s direktiv om indirekta skatter på kapitalanskaffning (69/335/EEG), samt 24/85 (Gebroeders Benedik Abattoir CV et Alfred Benedik en Zonen BV) och C-29/91 (Hendrikus Bartol m.fl.), vilka handlade om EG:s direktiv om skydd för arbetstagares rättigheter vid företagsöverlåtelse (77/187/EEG). Regeringsrätten anser att målen utgör grund för en allmän slutsats av

[76] Jfr Prop. 1989/90:111 s. 117 samt Prop. 1998/99:15 s. 172, 173, 233 och 234. ’Konsistens’-principen används här som ett mera precist uttryck än ’kontinuitet’, då kongruens i sistnämnda mening inte kan anses föreligga fullt ut mellan de båda skatteslagen med avseende på förutsättningarna för undantag från beskattning vid verksamhetsöverlåtelse eller överlåtelse av verksamhetsgren etc. För båda skatteslagen gäller emellertid som en förutsättning för undantag att fråga är om överlåtelse av sammanhållna tillgångar och inte av enstaka tillgångar, därav ’konsistens’, medan det kan ifrågasättas om det till skillnad från inom inkomstskatterätten uppställs ett mervärdesskatterättsligt krav på fortsatt drift efter överlåtelsen etc, dvs. på ’kontinuitet’. Se i sistnämnda hänseende Svensk skattetidning 2003 s. 311f och 316, artikeln Begreppen ”verksamhetsgren” respektive ”del av verksamhet” vid underprisöverlåtelser (s. 302-317), av Nilsson, Ulf och Uggla, Carl-Magnus.

innebörd att en företagsöverlåtelse ”normalt” får anses föreligga ”om det som överlåtelsen omfattar behåller sin identitet i den meningen att de aktiviteter som bedrevs av överlåtaren med hjälp av det överlåtna fortsätts eller återupptas av förvärvaren”, vilket talar för ett krav på ’kontinuitet’ och inte bara ’konsistens’, för att skattefri verksamhetsöverlåtelse skall anses föreligga enligt 3 kap. 25 § ML. Samma dag som RÅ 2001 Not 99 avgjordes behandlade regeringsrätten regelns tillämpning enligt äldre rätt – 8 § 18 GML – och, fastän referens därvid inte gjordes till EG-rätten, på samma sätt (se mervärdesskattemålen RÅ 2001 Not 97 och RÅ 2001 Not 98). Regeln i fråga övergick materiellt sett oförändrad från GML till ML den 1 juli 1994 och ändrades inte heller på grund av Sveriges EU-inträde 1995.[77]

2.3 RÄTTSKÄLLOR

2.3.1 Allmänt

EG-fördraget vilar som traktat på folkrättslig grund. Det kan sägas utgöra en ’grundlag’ på mervärdesskatteområdet genom kravet i artikel 93 EG om harmonisering inom gemenskapen av de indirekta skatterna. I ett rådgivande yttrande, 1/91 [1991] ECR s. 6079, uttalade EG-domstolen att fördraget, fastän det har formen av ett internationellt avtal, ändå utgör den konstitutionella stadgan för en rättsgemenskap.[78] Harmonisering skall uppnås genom implementering av rådets direktiv om mervärdesskatt i medlemsländernas lagstiftningar på momsområdet. Genom Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 skall i princip EG:s olika mervärdesskattedirektiv anses implementerade i ML, vilket föranledde justeringar i ML.[79]

Huvuddirektivet om mervärdesskatt är EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter. Kommissionen arbetar på att ta ett samlat grepp för att revidera sjätte direktivet, då det har justerats genom tillägg ett tjugotal gånger sedan det

[77] Den som vill fördjupa sig i frågor om mervärdesskatt och verksamhetsöverlåtelser etc, kan med fördel läsa ’standardverket’ för dylika frågor, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, av Eleonor Alhager. Eleonor Alhager har också skrivit en artikel om det inkomstskatterättsliga begreppet verksamhetsgren – se Skattenytt 2002 s. 671-677, artikeln Verksamhetsgren i inkomstskatten.
[78] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 476.
[79] Jfr SFS 1994:1798 (bet. 1994/95:SkU7; Prop. 1994/95:57; SOU 1994:88), som trädde i kraft den 1 januari 1995 samtidigt med anslutningslagen (SFS 1994:1500).

introducerades 1977.[80] Det andra viktiga direktivet angående nämnda harmonisering, och som också särskilt berörs här, är första mervärdesskattedirektivet (67/227/EEG) – första direktivet.

Genom analysen av om vissa av ML:s grundbegrepp kan bestämmas utifrån begrepp inom den svenska inkomstskatterätten besvaras också delvis frågan om ML är harmoniserad med EG-rätten. Analysen här gäller om nationella rättskällor ger tolkningsresultat som är konforma med EG-rätten. ML skall tolkas så att det resultat som uppställs i mervärdesskattedirektiven uppnås.[81] Nationella myndigheter och domstolar är enligt den s.k. solidaritetsförpliktelsen i artikel 10 EG (f.d. 5) skyldiga att iaktta tanken om en gemensam inre marknad. Eftersom mervärdesskatten styrs av både primärrätten och sekundärrätten, skall myndigheterna och domstolarna sålunda dels se till att direktiven på området implementeras i ML, dels se till att ML inte inverkar menligt på de friheter som skall förverkliga den gemensamma inre marknaden, såsom fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital och EG-medborgarnas fria etableringsrätt. Formellt sett är det i första hand av intresse att beakta EG-fördraget, men eftersom mervärdesskattedirektiven ger uttryck för samma frihetliga principer handlar prövningen på temat EG-rättskonformitet här om reglerna i ML och hänvisningen till IL är förenlig med syftet med bestämmelserna i direktiven. Lagtext och de traditionella nationella källorna förarbeten, prejudicerande rättsfall och doktrin ställs mot syftet med bestämmelserna i framför allt första och sjätte direktiven.

EG-domstolen fastslog i de förenade målen C-6/90 och C-9/90 (Francovich och Bonifaci), med hänvisning till just solidaritetsförpliktelsen, en principiell skyldighet för stater att ersätta skada som vållats enskilda av statens överträdelse av gemenskapsregler.[82]

[80] Jfr Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet The EU VAT System – Time for a Change? av Gunnar Rabe (avsnitt 5), s. 227 av Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer.
[81] Jfr Punktskatter, s. 133 och 134, av Stefan Olsson, där denne i detta hänseende hänvisar till EG-målen C-334/92 (Miret) och C-365/98 (Brinkmann) samt Skattenytt 1998 s. 585, artikeln Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen (s. 584-593) av Roger Persson-Österman.
[82] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 488.

2.3.2 Svenska rättstraditioner består

Det är viktigt att hålla i minnet att det är tilldelade kompetenser som EG:s institutioner erhållit från Sveriges Riksdag. Av 2 § EU-lagen (anslutningslagen) framgår att EG-fördraget och alla de rättsakter som EU – eller snarare dess institutioner, t.ex. rådet angående mervärdesskattedirektiv – antagit gäller i Sverige ”med den verkan som följer av dessa”.

Det innebär för ML:s vidkommande att det är en svensk lagstiftning som skall tolkas utifrån svenska tolkningsprinciper men med avseende på det resultat som skall uppnås med exempelvis första och sjätte mervärdesskattedirektiven från EG.[83] Detta gäller beträffande mervärdesskattedirektiv som existerade vid Sveriges EU-inträde 1995, och som eventuellt ändrats senare, och sådana som tillkommit senare.[84] De svenska rättstraditionerna och tolkningsreglerna består alltså, men rättskällorna för att tolka ML och tolkningsprinciperna har blivit flera och det påverkar användningen av de traditionella källorna, vilket dock inte gör dem obsoleta.

2.3.3 Rangordning rättskällor

2.3.3.1 Regeringsrättens domar, förarbeten och doktrin

Det är vanligt att förvaltningsdomstolarna åberopar förarbetena till IL vid en tolkning av lagen, men avgöranden av prejudikatsvärde i regeringsrätten måste sättas högre på grund av att en fråga som kommer dit oftast – genom att regeln om prövningstillstånd infördes 1972 – har bedömts vara av intresse för rättstillämpningen. Många gånger förutsätts också i skatterättsliga förarbeten att omfattningen av en regel skall komma att klarläggas i samband med just rättsutvecklingen. I svensk rätt existerar inte formell prejudikatsbundenhet, men rättssäkerhetsskäl talar starkt för att

[83] Se Skattenytt 1995 s. 16, artikeln Medlemskapet i Europeiska Unionen och skatter – en överblick (s. 15-29), av Lars Pelin, där han uttalar att “De till direktiven anpassade nationella lagarna behåller sin egenskap av nationell rätt”.
[84] EG-rätten har företräde även om nationell lagstiftning tillkommit senare än t.ex. ett direktiv – se Finna rätt, Kapitel 3. EG-RÄTTEN av Ulf Bernitz (avsnitt 3.6.1), s. 54 och 55, av Bernitz m.fl.

regeringsrättens praxis bör följas.[85] Ofullständigheter i skattelagstiftningen kräver klarläggande i rättspraxis. Detta är omvittnat,[86] och sedan är det en annan sak om grundlagens krav på stöd i lag för t.ex. skattemyndighetens beslut om beskattning av den enskilde, dvs. ”ingrepp i den enskildes … ekonomiska förhållanden”,[87] därvid tillåter analogislut eller ej vid tolkningen av den aktuella föreskriften.[88] Därför kan Regeringsrättens årsbok (RÅ), där de viktigaste avgörandena i regeringsrätten publiceras i en referatavdelning (och övriga mål i en notisavdelning), sättas i rangordning före förarbetena.

Eftersom skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked på grund av sekretessen där inte publiceras i sin helt, utan kommenteras i Skattenytt och andra skattejuridiska tidskrifter, utgör ett sådant förhandsbesked en egentlig rättskälla bara i den mån det publiceras i RÅ efter avgörande av frågan i regeringsrätten. Ibland behålls sekretessen också i regeringsrätten. Vidare krävs, till skillnad från vad som gäller för prövning i regeringsrätten av skattefrågor som vandrat genom den vanliga instansordningen med länsrätt, kammarrätt och regeringsrätten, inte prövningstillstånd för att få upp en ansökan om förhandsbesked från SRN till regeringsrätten, om sökande eller Riksskatteverket (RSV) som motpart inte är nöjd med förhandsbeskedet från SRN. Ett urval sker redan hos SRN genom att SRN kan anse att en fråga inte lämpar sig för förhandsbesked och avvisar ansökan, men en avvisning sker inte alltid av just den anledningen att en fråga anses sakna prejudikatsvärde. Avgöranden från SRN som inte publicerats i RÅ kan dock åberopas i ett aktuellt fall som en del i en juridisk argumentation.

Även om förarbetenas användning i skatterätten har debatterats i doktrinen, råder enighet om att de faktiskt utgör en viktig rättskälla.[89] Därvid kan följande inbördes rangordning göras av förarbetena:

- skatte- eller finansutskottets betänkande
- författningskommentaren i propositionen (med lagrådets kommentarer)
- den allmänna motiveringen i propositionen (med lagrådets kommentarer)
- övriga förarbeten, dvs. statens offentliga utredningar (SOU), kommittédirektiv och riksdagsmotioner

[85] Jfr Riksskatteverkets rekommendationer, s. 116, av Robert Påhlsson.
[86] Jfr Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 75ff, av Anders Hultqvist. Se även Riksskatteverkets rekommendationer, s. 132, av Robert Påhlsson, där hänvisning sker till nämnda sidor i Anders Hultqvists arbete angående annan litteratur som tar upp legalitetsprincipen i skattesammanhang.
[87] Jfr 8 kap. 3 § regeringsformen (RF).
[88] Jfr Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 80 och 81, av Anders Hultqvist.
[89] Jfr Riksskatteverkets rekommendationer, s. 117, av Robert Påhlsson.

Den återgivna inbördes rangordningen av förarbetena följer logiken i att 'lagstiftarens vilja', vid oklarheter angående huruvida en skatterättslig regel är tillämplig på ett visst fall, naturligen blir klarare ju närmare riksdagsbehandlingen av regeln lagstiftningsarbetet har kommit. Lagrådets synpunkter är viktiga och redovisas numera inte i sin helhet i propositionen, utan är 'inarbetade' som kortfattade kommentarer under den allmänna motiveringen och/eller i författningskommentaren i anslutning till regeringens (departementschefens) ställningstaganden.[90]

Förutom lag, förarbeten och praxis är doktrinen viktig som rättskälla.[91] Till doktrinen kan också de allmänna råd (tidigare rekommendationer) som RSV ger ut och RSV:s skrivelser hänföras.

Civilrättslig lagstiftning som bokföringslagen (1999:1078), BFL, har en särskild betydelse för företagsbeskattningsfrågor, då framför allt begreppet affärshändelse från ett praktiskt perspektiv är prejudiciellt i förhållande till frågor om omsättning eller förvärv kan anses ha uppkommit skatterättsligt. Den enskilde har en skyldig att vidta en bokföringsåtgärd beträffande en affär som skall åtskiljas från vederbörandes privata ekonomi; bokföringsskyldigheten är i praktiken en minsta gemensam nämnare när det gäller att bestämma samma åtskillnad mervärdesskatte- och inkomstskatterättsligt. Den civilrättsliga lagstiftningen får dock sättas efter den skatterättsliga lagstiftningen i rangordning enligt principen om att allmän lag (*lex generalis*) sätts efter speciallag (*lex specialis*).[92] När skatterätten hänvisar till framför allt det för frågan om *när* en affärshändelse inträffar viktiga civilrättsliga begreppet god redovisningssed är civilrätten en uttrycklig del av skatterätten. Då gäller de definitioner som följer av bokföringsnämndens (BFN) vägledningar, allmänna råd, rekommendationer och uttalande, eftersom begreppet god redovisningssed skall utvecklas av BFN,[93] och RSV kan inte genom sina allmänna råd sätta sig över BFN – såvida inte RSV:s tolkning gäller ett begrepp i ML och bättre överensstämmer med EG-rätten. Det får alltså bli en del av argumentationen i det enskilda fallet om skatterättslig doktrin eller civilrättslig lagstiftning har högsta tolkningsdatum.

---

[90] Jfr Finna rätt, Kapitel 5. FÖRARBETEN av Madeleine Leijonhufvud (avsnitt 5.3.4), s. 101, av Bernitz m.fl.
[91] Jfr Riksskatteverkets rekommendationer, s. 115, av Robert Påhlsson.
[92] Jfr Riksskatteverkets rekommendationer, s. 115, av Robert Påhlsson.
[93] Jfr 8 kap. 1 § första stycket första meningen bokföringslagen (1999:1078), BFL.

Eftersom begreppet god redovisningssed har betydelse i första hand för *när* en affärshändelse skall redovisas, får det principiellt sett en underordnad roll för analysen i detta arbete som ju gäller materiella beskattnings- och avdragsfrågor. Frågan *om* en affärshändelse har inträffat enligt BFL är i stället den viktigaste här, då den i praktiken är prejudiciell till frågan om skattskyldighet eller avdragsrätt uppkommit principiellt sett enligt ML. Den som inte ens är bokföringsskyldig för aktuella affärshändelser är oftast inte heller ett företagsskatterättsligt subjekt. Därför är begreppet affärshändelse i BFL en viktig företagsskatterättslig regel, där bokföringsskyldigheten och vidtagandet av en bokföringsåtgärd beträffande affärshändelsen i praktiken är vad som ger uttryck för att den enskilde också har att svara för sin egen uppbörd av preliminär skatt samt är skyldig att erlägga sociala avgifter själv och skall tillhöra mervärdesskattesystemet.

Av förarbetena till BFL framgår att ”gränsen mellan privatekonomi och näringsverksamhet” bör bestämmas ”i samband med bokföring” med hänsyn till vad som anses vara god redovisningssed.[94] Därför är det civilrättsliga begreppet affärshändelse en viktig företagsskatterättslig regel.[95] Om den enskilde inte blir bokföringsskyldig för en försäljning eller ett inköp, handlar det om affärer utanför en yrkesmässig verksamhet och regler om skattskyldighet eller avdragsrätt i ML aktualiseras inte och en inkomstbeskattning handlar om tillämpning av andra inkomstslag än näringsverksamhet (se här nedan och avsnitt 3.1).

God redovisningssed kan emellertid få en tillämpning som påverkar den materiella frågan om en affärshändelse inträffat som berättigar till avdrag eller som skall beskattas, nämligen om det skulle utvecklas en ’skatterättslig god redovisningssed’ vid sidan av det civilrättsliga begreppet. En legalbevisning skulle därmed riskera att utvecklas som medför att även om bevisningen i övrigt visar att ett korrekt och avdragsberättigande förvärv skett, skulle särskilda krav på innehåll i underlag enligt 11 kap. 8 § ML (före 1/1 2004, 11 kap. 5 § ML) i sig diskvalificera avdraget (se avsnitt 3.3.2.1).

> Av intresse härvid är att Jan Kellgren i sitt verk Redovisning och beskattning hänvisar till första utgåvan av förevarande verk, och konstaterar – beträffande att räkenskaperna utgör en rapportering av vad som har hänt – att det är ”affärshändelsen som är den i grunden avgörande händelsen, inte rapporteringen av affärshändelsen (se även Forssén 2004 s. 233). En annan sak är att skatterätten i vissa fall är bunden av den bild av

[94] Jfr Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 229.

[95] Jfr Momshandboken Enligt 1998 års regler, s. 26, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 35, av Björn Forssén och referenser där till ’gamla’ 4 § bokföringslagen (1976:126), GBFL, och nya 1 kap. 2 § första stycket 7 BFL.

företagets affärshändelser som ges i räkenskaperna".[96] Tidigare har också visst stöd erhållits från Peter Melz för ståndpunkten att fakturans utseende inte kan vara saken, utan just affärshändelsen, dvs. förvärvet ellller leveransen/tillhandahållandet.[97]

Även om Jan Kellgren i sitt verk Redovisning och beskattning i första hand berör redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, är den analys som han gör av räkenskapernas karaktär av bevismaterial i beskattningen av mycket stort intresse också för momsen. Jan Kellgren pekar på räkenskapernas olika funktioner därvidlag, nämligen dels som bevis för vad som skall anses ha hänt, dels som prejudiciellt rättsfaktum för värderingen av affärshändelsen skatterättsligt. Räkenskaperna och de konkreta bokföringsåtgärderna ger uttryck i bevishänseende för att exempelvis ett förvärv skall anses ha tillförts en verksamhet och betalats. Den resultatmätning – värdering – av affärshändelsen som sedan kommer till uttryck i externredovisningen (affärsredovisningen) är giltig inom ramen för vad som skall förstås med god redovisningssed, och om inte särskilt undantag uttrycks i den skatterättsliga lagstiftningen skall värderingen vara giltig också just skatterättsligt; ställningstagandet till en värdering med iakttagande av det civilrättsliga begreppet god redovisningssed kan sålunda utgöra ett prejudiciellt rättsfaktum för beskattningen.[98]

Om en skatterättslig god redovisningssed i stället skulle ta över generellt sett, vilket är risken på momsområdet om förslaget från SOU 2002:74 om att frikoppla ML från begreppet god redovisningssed för periodiseringsfrågor genomförs (se avsnitt 3.2.2.2), skulle en stor rättsosäkerhet uppkomma på momsområdet, när det gäller förutsebarheten i beskattningsbeslut. En prövning av en värdering civilrättsligt mot begreppet god redovisningssed skulle inte vara tillräcklig, utan till skillnad från vad som får anses gälla idag skulle generellt sett alltid en momsmässig överprövning krävas. Dessutom skulle en sådan frikoppling också riskera att leda till svårbemästrade bevismässiga problem i förfarandet och skatteprocessen med att skilja ut företagarna – som skall tillhöra momssystemet – från konsumenterna, vilket är det grundläggande med ML:s bestämmelser om yrkesmässig verksamhet. Förvärvssyftet, och sålunda frågan om vederbörande är 'skattskyldig person', har i bevishänseende som minsta gemensamma nämnare inom EU räkenskaperna (se avsnitten 3.1 och 3.2.2.2); skyldigheten att upprätta sådana måste följa av uppkomsten av bokföringsskyldigheten, oavsett hur den bestäms i olika EU-länder. Det civilrättsliga begreppet affärshändelse är prejudiciellt för företagsskatterättsliga frågor om beskattning och avdrag beträffande såväl mervärdesskatten som inkomstskatten. Av förarbetena till BFL framgår att "gränsen mellan privatekonomi och näringsverksamhet" bör bestämmas "i samband med bokföring" med hänsyn till vad som anses vara god redovisningssed (se här ovan och avsnitt 3.1), blir det begreppet också – åtminstone i viss mån – prejudiciellt i förhållande till inte bara frågan om vad en företagare skall bokföra, utan också till bestämningen av vederbörande som just sådan. Om den enskilde inte blir bokföringsskyldig för en försäljning eller ett inköp, handlar det alltså om affärer utanför en yrkesmässig verksamhet, dvs. affären kan inte anses göras av personen i

[96] Jfr Redovisning och beskattning, s. 79, av Jan Kellgren.
[97] Jfr avsnitt 3.3.2.1, dvs. det avsnitt vartill Jan Kellgren hänvisat, och där alltjämt i denna utgåva av förevarande verk noteras att Peter Melz i Skattenytt 1999 s. 633 och 634, artikeln Redovisningstidpunkten för mervärdesskatt (s. 626-636), bl.a. refererar till artikeln i Skattenytt 1999 s. 258-268, Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms? – av Björn Forssén. Se vidare därom i avsnitt 3.3.2.1.
[98] Jfr Redovisning och beskattning, s. 79-85, av Jan Kellgren.

fråga i en ekonomisk verksamhet som ger denne karaktären av skattskyldig person (yrkesmässig) momsmässigt sett, och regler om skattskyldighet eller avdragsrätt i ML aktualiseras inte (se avsnitt 3.1). Senare i framställningen ges ett exempel på när en person skall kunna anses som skattskyldig person avseende cykelhandel (se avsnitt 3.2.2.2). Räkenskaperna kan, på det sätt som Jan Kellgren anför, anses utgöra bevis på förekomsten av själva affärerna som inköp och försäljningar av cyklar utgör, och på resultatmätningen av affärerna, men dessförinnan bör de också anses utgöra en nödvändig bevisning på att statusen på personen i fråga, när det gäller att bestämma om denne skall anses vara skattskyldig person (företagare) och sålunda tillhörig momssystemet. Värderingen till stöd för att vederbörande skall anses ha sistnämnda karaktär gäller den ”företagarrisk” och avsikt att försörja sig på cykelhandel (förvärvssyfte) personen i fråga kan antas ha som köper flera cyklar än vad som kan anses motsvara en normal privat konsumtion hos vederbörande och dennes familj (se avsnitt 3.2.2.2). Ett eller flera allegat på inköp av den omfattningen indikerar ett värde på inköp som gör att de måste anses ske i förvärvssyfte, och med stöd av god redovisningssed kan omfattningen anses ge vid handen att fråga är om en företagares och inte en konsuments inköp av cyklar.

Årsredovisningslagen (1995:1554) och det däri implementerade fjärde bolagsrättsliga direktivet (78/660/EEG) från EG handlar – enligt 2 kap. 3 § i lagen och artiklarna 2.3-2.5 i direktivet – om att ge en ’rättvisande bild’ (*eng*. ’true and fair view’) av företagets resultat och ställning,[99] medan frågor om skattskyldighet och avdragsrätt enligt ML alltså har att göra med *om* affärshändelser alls uppkommer hos den enskilde. Det ’svenska’ begreppet ’god redovisningssed’ respektive direktivets ’rättvisande bild’ – se avsnitt 3.2.2.2 – har betydelse för om periodiseringsfel föreligger beträffande den skatterättsliga redovisningen av affärshändelsen, dvs. *när* den skall redovisas och inte *om* den uppkommit. etc. Det är alltså frågor som normalt inte påverkar mervärdesskatten materiellt sett, och de berörs inte här, eftersom redovisnings- och förfaranderegler inte berörs särskilt i detta arbete, bortsett från när ’god redovisningssed’ – som nyss beskrivits – nämns för att ge sammanhang åt beskrivningen av frågor om uppkomsten av skattskyldighet eller avdragsrätt. En beskrivning av ’god redovisningssed’ som därvid kan nämnas är den som gjordes i förarbetena till GBFL. I Prop. 1975:104 beskrivs på sidan 148 ’god redovisningssed’ som ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga”, varvid tillades bl.a. att ”Stor betydelse för innebörden av begreppet har givetvis de uttalanden i redovisningsfrågor som görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på redovisningsområdet”.[100] Den beskrivning av verkligheten i termer av vad som har hänt som kommer till uttryck i räkenskaperna gestaltar en cykelhandlare – företagare – som tillhör momssystemet, om omfattningen enligt branschpraxis medför bokföringsskyldighet. Ett annat begrepp god redovisningssed för att skilja företagarens privatekonomi från företagets än det civilrättsliga kan inte uppställas utan att den beskrivna rättsosäkerheten uppstår.

---

[99] Jfr Prop. 1995/96:10 Del 1 s. 170 och Prop. 1995/96:10 Del 2 s. 8. Se även avsnitt 3.2.2.2.

[100] Se även förarbetena till BFL, Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 178, där hänvisning sker till citaten i fråga och Prop. 1995/96:10 Del 1 s. 176 samt bl.a. Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 108, av Björn Forssén. Angående influensen från bl.a. BFN:s allmänna råd när det gäller bestämningen av innehållet i begreppet ’god redovisningssed’, se avsnitt 3.2.2.2.

> Oavsett om inkomstskatten eller mervärdesskatten avses, kan särskilda skatterättsliga undantag från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed inte avse annat än en värdering resultatmätningsmässigt sett eller liknande. Att affärshändelsen skett återspeglas i räkenskaperna som bevis, och att de upprättats indikerar – om det kan anses ha skett med iakttagande av god redovisningssed – att personen i fråga är företagare, skattskyldig person. Eftersom mervärdesskatten saknar vinstrekvisit för bestämningen av vem som är skattskyldig person och inkomstskatterättslig praxis är förenlig därmed (se avsnitt 3.2.2.3) samt det bokföringsmässiga begreppet enskild näringsidkare är förenligt därmed (se avsnitt 3.1), kan det civilrättsliga begreppet god redovisningssed åtminstone utgöra en minsta gemensam nämnare för att skilja företagarna från konsumenterna – allra helst som samtliga EU-länder har regler om bokföringsskyldighet. Den formella kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, för att bestämma vem som är yrkesmässig enligt ML (’skattskyldig person’ enligt sjätte direktivet), blir fungerande och effektiv genom att urskiljningen av vem som är enskild näringsidkare enligt BFL blir en minsta gemensam nämnare. En utveckling av ett särskilt skatterättsligt begrepp god redovisningssed skulle omöjliggöra detta och bör alltså undvikas. Om förslaget enligt SOU 2002:74 med en frikoppling av ML från begreppet god redovisninsgsed alls skall ske, måste det ske med den uttryckla reservationen att det enbart gäller periodiseringsfrågan, dvs. frågan om när en affärshändelse skall redovisas, inte om den skall redovisas. I sistnämnda fråga ligger också att bestämma vem som skall tillhöra momssystemet, och därvid måste ett ”verksamhetstänkande” behållas (se avsnitt 2.5.4.1), varvid alltså det civilrättsliga begreppet god redovisningssed alltjämt skall vara ett giltigt tolkningsdatum.

Om ett motivuttalande i de svenska förarbetena inte gör anspråk på att utgöra ett auktoritativt besked om den rätta tolkningen av den regel i ML som skall anses implementerad från EG:s mervärdesskattedirektiv, finns det inget hinder från EG-rättslig synpunkt mot uttalanden i de nationella (svenska) förarbetena (SOU, propositionen och utskottsbetänkandet) till ledning för hur den införlivade regeln skall tillämpas.[101] Lagrådet anförde – beträffande EES-avtalet – att svensk lagstiftningsteknik kan antas bli påverkad av ett minskat utrymme vid sidan av själva författningstexten vad gäller vägledning för domstolar och myndigheter att tolka en bestämmelse.[102] Emellertid kan – förutsatt att EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt iakttas på momsområdet där EG tilldelats kompetens – det ha ett värde att ’lagstiftaren’ i förarbetena delar med sig av sin kunskap om EG-rättsliga principer och om den EG-rättsliga doktrinen.[103] I doktrinen anförs att de förändringar som den europeiska integrationen på sikt kan komma att ha på den svenska rättskälleläran måste initieras genom att sådana förändringar kommer till uttryck i regeringsrättens praxis.[104]

---

[101] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 529.
[102] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 529 och När tar EG-rätten över?, s. 32, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans.
[103] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 529.
[104] Jfr Riksskatteverkets rekommendationer, s. 117 och 129, av Robert Påhlsson.

EG-fördraget antyder i artiklarna 230 EG (f.d. 173) och 288 EG (f.d. 215) att det inte är otillåtet att utnyttja källor utanför fördraget vid tolkningen av EG-rätten,[105] varför RSV:s (verkställighets)föreskrifter och allmänna råd (tillsammans med annan doktrin och civilrättslig lagstiftning) är källor att tillgå vid tolkningen av ML, förutsatt att en tillämpning av dem inte strider mot EG-rätten, dvs. mot i första hand första och sjätte direktiven.

RSV har sedan utgivningen av rekommendationen om omfattningen av momsfriheten på vård- och omsorgsområdena, RSV S 1996:7, övergått till att endast göra skrivelser på momsområdet.[106] Detta gagnar inte rättsutvecklingen på momsområdet. Robert Påhlsson relaterar till en viktig synpunkt från Gustaf Petrén om att regeringsrätten vid sina bedömningar påverkas av vad som kommer från RSV, då regeringsrätten vet att RSV:s rekommendation om en viss lösning påverkar ”hundratals taxeringsnämnder” (numera: skattenämnder). Om inte regeringsrätten är helt säker på att den vill ha en annan lösning och det så att säga står och väger ’fifty/fifty’, godtas den praxis som RSV lägger grunden till genom sina föreskrifter och allmänna råd.[107] Robert Påhlsson påpekar också i sammanhanget att digniteten hos en rekommendation (numera: allmänt råd) från RSV förändras (höjs) när den tillämpas av regeringsrätten. Från att ”endast” ha varit RSV:s uttalande, blir källan en del av prejudikatdomstolens motivering.[108] En skrivelse från RSV däremot har inte samma dignitet som allmänna råd (rekommendationer), vilka skattetjänstemännen är skyldiga att följa i tjänsten om de inte strider mot lag,[109] och hos domstolarna är RSV:s skrivelser i momsfrågor många gånger helt obekanta.[110] Jan Kellgren har påpekat att det faktum att

[105] Jfr När tar EG-rätten över?, s. 34, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans.
[106] Jfr RSV 2001:18 varigenom RSV för övrigt ’upphävde’ ett antal äldre rekommendationer och anvisningar.
[107] Jfr Riksskatteverkets rekommendationer, s. 118 och 119, av Robert Påhlsson.
[108] Jfr Riksskatteverkets rekommendationer, s. 119, av Robert Påhlsson. Se även Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 159, av Anders Hultqvist.
[109] Jfr 2 § första stycket 2 förordning (2003:1106) med instruktion för Skatteverket, där det framgår att SKV skall genom allmänna råd och uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen beträffande bl.a. skatter. Förordningen ersatte den 1 januari 2004 förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen, där 2 kap. 2 § första stycket 2 ålade RSV motsvarande uppgift. Se även Riksskatteverkets rekommendationer, s. 118, av Robert Påhlsson.
[110] Jfr Prop. 2002/03:5 s. 67 och 68, varav framgår att RSV för viktiga frågor om den tekniska lösningen av beskattning av bidrag föreslår ”särskilda skrivelser till skattemyndigheterna”, medan regeringen uttalar att RSV eller skattemyndigheterna i det enskilda fallet skall ”anvisa” hur bidraget skall beskattas, vilket förhoppningsvis kommer att uppfattas som ett önskemål om allmänna råd från RSV.

skatterättsliga frågor ofta avgörs inom ramen för en masshantering – vilken han anger som ”taxeringsarbetet” men givetvis tillika får uppfattas avse skattemyndigheternas granskning under beskattningsåret av skattedeklarationer – också utgör motiv för en särskild diskussion om lämpliga lagtolkningsmetoder.[111] På momsområdet gäller att hitta ändamålet med en regel, varvid sålunda exempelvis den målstyrda lagtolkning som Jan Kellgren anför som en teleologisk metod i ’Mål och metoder vid tolkning av skattelag’ sannolikt lämpar sig väl, vilket emellertid förutsätter att kunskaper finns hos rättstillämparna om de grundläggande principer som måste utgöra referenspunkter för att avgöra nämnda ändamål (se avsnitt 2.5.3). Därvidlag går en kunskapsmässigt sett viktig uppstyrande funktion förlorad om inte RSV (numera: SKV) återupptar aktiviteten med att ge ut allmänna råd också på momsområdet.

> En direkt olämplig utveckling i nyss berörda hänseende vore att RSV tar fasta på att det dykt upp åtminstone ett fall där regeringen, för tolkningsutfyllnad, förutsätter att en viss regel om mervärdesbeskattningen av s.k. elektroniska tjänster, vilken infördes den 1 juli 2003 i samband med genomgripande ändringar av reglerna om mervärdesbeskattning av dylika tjänster, kommer att tas upp av RSV i RSV:s handledning för mervärdesskatt. RSV:s handledning får som doktrin betraktad anses utgöra en friare form av ’partsinlaga’, om man anlägger ett processuellt betraktelsesätt på skatterätten. Kritiken blir inte mera till regeringens fördel, när det aktuella momentet i regeländringarna föreslogs bli intagen som en tolkningsregel i mervärdesskatteförordningen, vilket också blev fallet genom att 18c § infördes i förordningen, och det däri anges att om en tjänst tillhandahålls via elektronisk post skall det inte i sig innebära att den utgör en elektronisk tjänst i den betydelse det uttrycket givits i de nya reglerna i ML om att bestämma omsättningsland för dem. Framförda och, mot bakgrund av det rättssäkerhetsmässigt sett berättigade kravet på förutsebarhet i beskattningsbeslut, relevanta propåer från vissa remissinstanser om att ”den som berörs av regeln skall kunna utläsa av svensk lagtext vad som gäller”, dvs. av ML, blir inte mindre värda att beakta bara för att regeringen i motiven till den aktuella regeln förordar tolkningsutfyllnad genom en ’kombination’ av förordning och RSV:s handledning.[112]

> Att RSV ’upphäver’ rekommendationer och anvisningar (numera: allmänna råd) utan att ersätta med uttalanden på samma nivå, dvs. med allmänna råd, gagnar inte rättsutvecklingen. RSV:s skrivelser och handledning kan förväntas ge en jämförelsevis sämre stringens, när det gäller källhänvisningar i regeringsrättens domar beträffande vilken ståndpunkt det fiskala intresset tagit i en viss fråga. I stället borde lagstiftaren, i tillämpningsfrågor där ML inte ger svaret, återgå till traditionen att i motiven uppmana RSV att ge ut allmänna råd. Så skedde exempelvis när

[111] Jfr Svensk Juristtidning 2002 s. 530, artikeln Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning (s. 514-530), av Jan Kellgren.
[112] Jfr Prop. 2002/03:77 s. 35 samt SFS 2003:220-222.

reglerna om frivillig skattskyldighet infördes den 1 juli 1979 (se avsnitt 2.4.4.2),[113] vilket resulterade i anvisningarna RSV Im 1986:3 ”om skattskyldighet för uthyrning eller upplåtelse av rörelselokal. Dessa anvisningar ’upphävdes’ emellertid tillsammans med bl.a. den s.k. fastighetsrekommendationen RSV Im 1993:4 genom RSV 2001:18. Anvisningen från 1986 kompletterades av en skrivelse från RSV 1998-10-13 (dnr 9098-98/901), där RSV anger att anvisningen inte längre speglar ”helt RSV:s uppfattning” och i en ny skrivelse från RSV 2001-03-02 (dnr 2962-01/100) görs enbart en allmän hänvisning till ”avsnitt 21 Uthyrning av verksamhetslokal” i RSV:s handledning för mervärdesskatt 2001 (se även, angående fastighetsrekommendationen, avsnitt 3.2.3.2). Efter utgången av maj månad 2001, då nämnda anvisning och rekommendation ’upphävdes’ genom RSV 2001:18, har regeringsrätten sålunda enbart att tillgå RSV:s handledning för mervärdesskatt, för att bilda sig en uppfattning om hur det fiskala intresset ser på momsfrågor om fastighetsupplåtelse. Handledningen har mera karaktären av doktrin och ger tillsammans med skrivelserna inte en stringent och lätt tillgänglig uppfattning av RSV:s ståndpunkt i en viss tolkningsfråga från tid till annan. Det skulle gagna rättsutvecklingen, i linje med Gustaf Petréns och Robert Påhlssons tankar enligt ovan, att mera koncisa ställningstaganden från RSV:s sida, beträffande tolkningsfrågor om exempelvis mervärdesskatt på fastighetsområdet, i form av allmänna råd kan brytas av mot regeringsrättens bedömning.

Behovet av uppstyrning av rättsutvecklingen på ett område som det mervärdesskatterättsliga motiveras i sig av det faktum att det generellt sett styrs av EG-rätten, och därmed EG-domstolen har den exklusiva kompetensen att genom förhandsavgörande tolka innebörden i ML:s regler (se nedan i detta avsnitt och även avsnitten 2.3.3.3 och 2.3.3.7). I doktrinen kommenteras det förhållandet med att ”devisen ’domaren känner rätten’ delvis är satt ur spel när det gäller en viss del av den rätt som den nationella domstolen är satt att utöva, nämligen EG-rätten”.[114] Ambitionen på det av EG-rätten styrda momsområdet är ju ”att förhindra att det i någon medlemsstat uppstår en inhemsk rättspraxis som inte står i överensstämmelse med gemenskapsrättsreglerna”. Allmänt sett skall ML:s regler inte ha någon särskild nationell innebörd, utan vid uttolkningen skall de ges samma innehåll och betydelse som motsvarande bestämmelser i EG:s momsdirektiv, vilka skall ges ”en autonom europeisk innebörd” (se avsnitt 2.3.3.7). Den målsättningen med rättsutvecklingen på momsområdet skulle för svenskt vidkommande gynnas av den uppstyrning som skulle ligga i att RSV återgår till att utfärda konkreta allmänna råd i momsfrågor.

De nationella källorna om moms rangordnas efter de EG-rättsliga, eftersom kompetens tilldelats EG på momsområdet och de EG-rättsliga källorna därmed har ett absolut företräde framför de nationella. Härvidlag får dock särskilt beaktas att regeringsrättens domar om moms sedan Sveriges EU-inträde tillhör den del av gällande rätt på området som består i EG-rätten, eftersom högsta instans nationellt sett avgör om en tolkningsfråga skall

[113] Jfr Prop. 1978/79:141 s. 69, där departementschefen ”utgår … från att RSV genom lämpligt utformade anvisningar kan åstadkomma ett förfarande som underlättar tillämpningen för alla parter”.

[114] Jfr EG-skatterätt, s. 27, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger. Att ’domaren känner rätten’ uttrycks för övrigt på latin ’jura novit curia’ (’domstolen känner till rätten’).

hänskjutas till EG-domstolen för förhandsavgörande. I sakregistret i RÅ används också följdriktigt rubriken ”EG-mål” i de fall där regeringsrätten avgjort en beskattningsfråga utifrån ett EG-rättsligt perspektiv.[115] Även Högsta Domstolen har enligt den s.k.”acte clair”-läran skyldighet att, med stöd av artikel 234 EG (f.d. 177), inhämta sådant förhandsavgörande från EG-domstolen om rättsläget är oklart beträffande en momsregel som är föremål för tolkning (se avsnitt 2.3.3.7), men så har ännu inte skett, varför enbart regeringsrättens dylika mål tas upp här. I samband med mål om skattebrott, där komplicerade momsfrågor behandlas, borde annars Högsta Domstolen ha anledning därtill, men det verkar som om man håller sig så att säga inom sitt ’sakområde’. Förhållningssättet kommer sannolikt att leda till frågor om resning i de fall där skatteprocessen i dylika situationer oftast inte ens påbörjats, innan Högsta Domstolen hunnit vägra den för momsbrott dömde prövningstillstånd. Emellertid berörs denna problematik inte särskilt i detta arbete, då det mera har med förfarande- och systemmässiga frågor att göra än med själva de materiella beskattningsreglerna.

2.3.3.2 EG-fördraget och EG:s direktiv om mervärdesskatt

Ett begrepp i ML skall överensstämma med en motsvarighet i exempelvis första eller sjätte direktiven. Dessutom får inte begreppet innebära hinder mot EG-fördragets friheter för åstadkommande av en gemensam inre marknad. EG-fördraget innehåller, som nämnts, bl.a. principerna om de fyra friheterna, nämligen fri rörlighet: för varor i artikel 23 EG (f.d. 9); för tjänster i artikel 49 EG (f.d. 59); för personer i artikel 39 EG (f.d. 48); och för kapital i artikel 56 EG (f.d. 73b). Det är fråga om fundamentala fri- och rättigheter och sådana skall inte tolkas restriktivt.[116] De är så starka att ett EG-land till och med i princip skulle tillåtas etablera sig som ett s.k. skatteparadis enligt EG-rätten.[117] För att åstadkomma den gemensamma inre marknaden (”one single market”) skall en tolkning helst leda till integrationsfrämjande effekter, dvs. till harmonisering.

---

[115] Om regeringsrätten i ett aktuellt avgörande tillerkänner EG kompetens utöver vad som egentligen tilldelats EG, förändrar inte att regeringsrätten uppenbart anser att när EG-rätten skall tillämpas är den en del av gällande rätt på skatteområdet.

[116] Jfr Skattenytt 1998 s. 588, artikeln Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen (s. 584-593) av Roger Persson-Österman, där hänvisning sker till EG-målet 53/81 (Levin) [OBS! målnumret är i nämnda artikel felaktigt angivet som ”55/81”].

[117] Jfr Svensk skattetidning 2002 s. 46, artikeln EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen (s. 21-50), av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

> Problemet med att ett medlemsland skulle etablera sig som skatteparadis och störa den ekonomiska politiken inom EU i övrigt är på det harmoniserade området löst, genom att det vid införandet av den inre marknaden den 1 januari 1993 bestämdes att medlemsländerna får tillämpa en generell högre momssats som är *lägst* 15 procent och högst två reducerade skattesatser som *lägst* får uppgå till 5 procent (se avsnitt 2.3.3.3). På inkomstskatteområdet som, förutom beträffande IL:s influens från fusionsdirektivet och moder-dotterbolagsdirektivet, tillhör den icke-harmoniserade skatterätten (se avsnitten 1.1, 1.2, 2.2.2.2 och 2.2.2.3), kan emellertid EG-fördragets principer om fri rörlighet tillämpas utan begränsning. EG-fördraget och EG-domstolens praxis hittills angående fri rörlighet och fri etablering innebär att ett medlemsland inte ens skulle förväntas bli hindrat om det exempelvis avskaffade bolagsskatten, för att attrahera investerare. EU (kommissionen) skulle alltså inte förväntas agera om en medlemsstat skulle etablera sig som skatteparadis på företagsskatteområdet vad avser inkomstskatten.[118] EU:s grundlag skulle om den ratificeras av EU-länderna ändra på detta, då därmed respektive EU-lands vetorätt skulle försvinna beträffande just bolagsskatten och i stället (minister)rådet tilläggas att besluta därom med kvalificerad majoritet (se avsnitt 1.1).

Mervärdesskatten handlar om beskattning av varor och tjänster. Någon motsats mellan direktivrätten och EG-fördragets principer om fri rörlighet för varor och tjänster lär knappast uppkomma. Att fördragets principer om fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital inom gemenskapen skall förverkligas uttrycks också i preambeln (ingressen) i sjätte direktivet. Eftersom någon konflikt normalt sett inte uppkommer mellan fördraget och dess krav på undanröjande av handelshinder mellan medlemsstaterna och t.ex. sjätte direktivet, som, jämte övergångsordningen, tillgodoser just detta harmoniseringskrav på momsområdet, kan prövningen av EG-rättskonformiteten med hänvisning till nationella källor begränsas till att i första hand ske mot nämnda mervärdesskattedirektiv (se avsnitt 1.1).

Principen om ’fri omsättning’ mellan EG-länderna är också grundläggande på punktskatteområdet, där EG:s s.k. cirkulationsdirektiv gäller.[119] Alkohol-, tobaks-, eller mineraloljeprodukter omfattas av obligatorisk punktskatteplikt och cirkulationsdirektivet skall säkerställa att sådana varor kan cirkulera fritt inom EG genom att de åtföljs av ett s.k. ledsagardokument, vilket åstadkommer att beskattning utlöses först i det land där varorna slutligen skall konsumeras.[120] Det är bara en annan teknik för ’fri omsättning’ av varor mellan medlemsländerna än som på momsområdet följer av den i sjätte direktivet införlivade övergångsordningen. Därför kan cirkulationsdirektivet för punktskatterna och rättsfall angående detta tjäna till ledning för tolkningen av begrepp i

[118] Jfr Svensk skattetidning 2002 s. 45 och 46, artikeln EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen (s. 21-50) av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[119] 92/12/EEG.
[120] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 141 och cirkulationsdirektivet (92/12/EEG).

ML när sjätte direktivet eller övriga av EG:s mervärdesskattedirektiv inte ger vägledning, framför allt beträffande omsättningsbegreppet; punktskatterna är en beskattning av bruttoomsättningar och skiljer sig därvidlag från mervärdesskatten som är en beskattning av just ett mervärde, men likheten består framför allt i att också mervärdesskatten tas ut i samband med att en omsättning sker.

Ej heller ställer direktivrätten på momsområdet upp något hinder mot fördragets princip enligt artikel 43 EG (f.d. 52) om fri etableringsrätt inom gemenskapen för EG:s medborgare.[121] Likabehandlingsprincipen härvidlag framgår redan i preambeln i sjätte direktivet, där vikten av mervärdesskattens ”icke-diskriminerande karaktär” framhålls. Det är bara den som aldrig gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst i Sverige som inte kan ’etablera sig momsmässigt här’. En utländsk företagare som inte gör sådan omsättning eller omsättning som är kvalificerat undantagen från skatteplikt här, utan bara besöker t.ex. en företagarmässa i Sverige och har svenska momsutgifter för hotellövernattning och resor m.m. i samband därmed, får vända sig till RSV:s särskilda skattekontor i Ludvika för att begära återbetalning (*VAT refund*) enligt 10 kap. 1-4 §§ ML av de svenska mervärdesskatteutgifterna.[122] Gör vederbörande utländska företagare i stället en tillfällig, enstaka omsättning inom landet (Sverige) enligt 5 kap. ML, och som inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML, spelar det ingen roll var i världen vederbörande bedriver sin yrkesmässiga verksamhet: denne mervärdesskatteregistrerar sig här via ombud enligt 23 kap. 4 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, och lämnar skattedeklaration på vanligt sätt för utgående mervärdesskatt på de omsättningar vederbörande gör här och drar ingående mervärdesskatt på förvärv här i skattedeklarationen.

Det var i samband med Sveriges EU-inträde 1995 som 1 kap. 1 § första stycket 1 ML ändrades på så vis att uttrycket ”…som bedrivs här i landet” utmönstrades ur lagrummet och det sålunda inte längre spelar någon roll var i världen en företagare är yrkesmässig; även om vederbörande bara gör ”en tillfällig, enstaka omsättning” inom landet (Sverige) är denne skyldig att redovisa utgående mervärdesskatt och har därmed också avdragsrätt på

[121] Av artikel 48EG (f.d. 58) framgår att vid tillämpningen av artiklarna om etableringsrätt i kapitel 2 i EG-fördraget, dvs. av bl.a. artikel 43EG, likställs bolag som hör hemma i en medlemsstat med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaten (se Prop. 2000/01:22 s. 58).

[122] 10 kap. 1-4 §§ ML baseras på EG:s åttonde rådsdirektiv av den 6 december 1979 angående återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare från annat EG-land än Sverige (79/1072/EEG) och EG:s trettonde rådsdirektiv av den 17 november 1986 angående återbetalning av mervärdesskatt till näringsidkare från tredje land (86/560/EEG).

vanligt sätt för ingående mervärdesskatt på förvärv här eller import hit.[123] Den förändringen var i linje med att det i preambeln i sjätte direktivet uttrycks att momsens icke-diskriminerande karaktär stärks genom att medlemsstaterna utvidgar begreppet 'skattskyldig person' till att omfatta också personer som tillfälligt genomför vissa transaktioner. En utländsk företagare är genom lagändringen 1995 'etablerad momsmässigt' i Sverige redan för högst tillfälliga omsättningar här utan något krav på att vederbörande skall bedriva den verksamhet som medför yrkesmässighet från fast driftställe här eller på att ha något lager här, och konkurrerar därmed på lika momsmässiga villkor med svenska företagare. EG är 'ett enda mervärdesskatteland', där således de direktiv som rådet utfärdar om mervärdesskatt kan betecknas som lagvalsregler mellan Sverige och övriga EU-länder beträffande rätten att beskatta yrkesmässiga personers skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster inom gemenskapen.[124]

Genom SFS 2001:971 har begreppet *utländsk företagare* i 1 kap. 15 § ML anpassats till EG-rätten på så vis att därmed numera skall förstås "en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här". De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 2002. De baseras på ett EG-direktiv som antogs av EU:s ministerråd den 17 oktober 2000 (2000/65/EG), och syftet är att underlätta för företagare som blir mervärdesskatteskyldiga i andra EG-länder än det egna medlemslandet samt att stimulera det skatteadministrativa samarbetet mellan medlemsländerna.

> I samband med ändringen av definitionen av begreppet utländsk företagare infördes, med verkan från och med den 1 juli 2002, 1 kap. 2 § första stycket 4b ML, där förvärvsbeskattning stipuleras för situationer med *omsättning* av varor eller tjänster *inom landet* (Sverige) för vilka den utländske företagaren, och inte dennes svenska kunder, tidigare mervärdesbeskattades.[125]

---

[123] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 155 och 175. I sammanhanget kan nämnas att uttrycket "här i landet" också utmönstrats ur 16 kap. 30 § IL genom SFS 2000:1341. Det kunde nämligen utgöra ett icke EG-rättskonformt etableringshinder att tredje stycket i 16 kap. 30 § IL stipulerade att avdrag för beräknade egenavgifter för beskattningsåret enbart fick göras för "näringsverksamhet här i landet", varför alltså tredje stycket i 16 kap. 30 § IL utmönstrades (se Prop. 2000/01:22 s. 85).

[124] Jfr Momshandboken Enligt 1998 års regler, s. 18, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 19, av Björn Forssén. Se även i avsnitt 1.1 citat ur punkt 46 i EG-domen C-155/01 (Cookies World).

[125] 'Förvärvsbeskattning', vilket uttryck ofta används, innebär att kunden mervärdesbeskattas för leverantörens/tillhandahållarens omsättning av vara eller tjänst (omvänd skattskyldighet, *eng.* reverse charge), och det handlade, innan de nya reglerna kom den 1 juli 2002, normalt sett enbart om att säljaren i ett EG-land eller tredje land

De nya reglerna om förvärvsbeskattning av utländska företagares svenska mervärdesskatteregistrerade kunder gäller inte beträffande: (1) fysiska tjänster enligt 5 kap. 6 § första stycket 1 ML [kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrott, underhållning, utbildning (dock ej informationstjänster), vetenskap och liknande verksamhet, däri inbegripet arrangörer och andra vars åtgärder är förbundna med nämnda verksamheter]; (2) personbefordran (7 kap. 1 § tredje stycket 11 ML); (3) uthyrning av verksamhetslokaler (3 kap. 3 § andra och tredje styckena ML); (4) varutransporttjänster mellan EG-länder, t.ex. mellan Sverige och annat EG-land, transporttjänster i samma EG-land (t.ex. Sverige) som har ett direkt samband med sådana transporttjänster, godshantering etc som tillhandahålls som ett led i nämnda varutransporter, förmedling av nämnda transporttjänster (även sådana som sker inom landet utan anknytning till transport mellan EG-länder) eller av transport till eller från tredje land; värdering av eller arbete på vara som är lös egendom (och som transporteras ut ur landet sedan sådan tjänst utförts); (5) andra förmedlingstjänster som avser varuhandeln mellan Sverige och andra EG-länder; och (6) tjänster som anges i 'katalogen' i 5 kap. 7 § andra stycket ML över tjänster som omfattas av den s.k. kundregeln för bestämmande av omsättningsland enligt första och tredje styckena i samma lagrum, t.ex. konsulttjänster, informationstjänster och immateriella rättigheter.[126] Förvärvsbeskattning förekom redan tidigare och gäller alltjämt beträffande kategorierna under (4) och (5) beroende på om kunden är mervärdesskatteregistrerad samt beträffande tjänsterna under (6) beroende på om kunden är näringsidkare. Beträffande utländska företagares tillhandahållanden under (1)-(3) är någon förvärvsbeskattning inte aktuell vare sig före eller efter regeländringen, utan den utländske företagaren blir själv skattskyldig här för sin omsättning inom landet.

I andra fall, där förvärvsbeskattning av kunderna för förvärv av varor och tjänster inte förekom före lagändringen och huvudregeln från och med den 1 juli 2002 innebär att den utländske företagarens svenska mervärdesskatteregistrerade kunder förvärvsbeskattas, exempelvis när den utländske företagaren levererar varor från lager i Sverige utan att fördenskull anses som inländskt momssubjekt, utför varutransporttjänster inom landet (utan direkt samband med transport mellan EG-länder), utför arbete på eller värdering av vara som är lös egendom (utan att den

---

(plats utanför EG) gör en *omsättning i ett annat EG-land*, men beskattningen flyttas till kunden i Sverige, om denne är momsregistrerad (varor) eller näringsidkare (tjänster) här. Det fanns redan tidigare två fall för vilka förvärvsbeskattning stipuleras av kunden trots att fråga är om en omsättning inom landet, nämligen om en utländsk företagare gör ett gemenskapsinternt förvärv (GIF) hit för en efterföljande omsättning av vara inom landet (1 kap. 2 § första stycket 4 ML) samt vid omsättning inom landet mellan näringsidkare, som är eller skall vara mervärdesskatteregistrerade här, av investeringsguld eller av guldmaterial eller halvfärdiga produkter av guld med en viss finhalt, varvid, beträffande investeringsguld, det också förutsätts att säljaren väljer att bli skattskyldig för det annars skattefria investeringsguldet (1 kap. 2 § första stycket 4a ML). Den 1 juli 2002 utvidgades alltså området för förvärvsbeskattning av omsättningar inom landet.

[126] Jfr Prop. 2001/02:28 s. 31, 33, 34, 60 och 61 (samt Prop. 2001/02:127 s. 154 och 197). I SFS 2001:971 innehöll avfattningen av 1 kap. 2 § första stycket 4b ML en felaktig hänvisning till "7 kap. 1 § tredje stycket 7". Genom SFS 2002:392 har det rättats till 7 kap. 1 § tredje stycket 11" i ML samt har också lagts till i förhållande till SFS 2001:971 om uthyrning av verksamhetslokaler.

transporteras ut ur landet sedan sådan tjänst utförts) eller utför bygg- och reparationstjänster avseende fast egendom här (se avsnitt 3.2.6.4), kan den utländske företagaren välja att i stället själv låta sig mervärdesbeskattas här enligt nytillkomna lagrummet 1 kap. 2d § ML. Är de svenska kunderna konsumenter (här: privatpersoner, icke näringsidkare eller icke mervärdesskatteregistrerade näringsidkare) skall emellertid även i nu nämnda fall utländska företagare som gör skattepliktiga omsättningar i Sverige (inom landet) också fortsättningsvis mervärdesbeskattas här.

En utländsk företagare från ett annat EG-land eller från ett annat nordiskt land, oavsett om det är EG-land eller ej, kan – från och med den 1 januari 2002 – enligt 23 kap. 4 § SBL välja att momsregistrera sig själv eller att registrera sig via ombud (skatterepresentant, *eng*. VAT representative), om denne gör en omsättning här som inte omfattas av förvärvsbeskattning eller gör sådan omsättning för vilken förvärvsbeskattning som en huvudregel från och med den 1 juli 2002 skall ske hos kunden men utländsk företagare kan välja att själv bli beskattad.[127] Utländska företagare från plats utanför EG (tredje land) som inte är nordiskt land har inte den valfriheten, utan måste registrera sig via ombud, när de gör omsättning här som inte omfattas av förvärvsbeskattning eller som omfattas av de nya reglerna från och med den 1 juli 2002 om sådan förvärvsbeskattning men utländske företagaren utnyttjar möjligheten att låta sig själv mervärdesbeskattas här.

Den nya definitionen av utländsk företagare gäller både sådana från andra EG-länder än Sverige och från plats utanför EG (tredje land). Den innebär en anpassning till sjätte direktivet, där begreppet ”utländsk företagare” saknas och det i stället talas om personer som har säte i eller fast etableringsställe (eng. ”place of establishment”, ”seat of economic activity” eller ”fixed establishment”) inom eller utanför landets eller gemenskapens territorium.[128] ”Vad som avses är den plats varifrån den ekonomiska aktiviteten faktiskt utförs”, varvid ”Med den ekonomiska aktiviteten avses även en enstaka omsättning i ett visst land”.[129] Samtidigt med att den nya definitionen av begreppet utländsk företagare infördes justerades också

[127] Jfr SFS 2001:970. Nämnda valfrihet från den 1 januari 2002 baseras på samarbetet inom EG om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information mellan medlemsländernas skattemyndigheter [i enlighet med EG:s direktiv 76/308/EEG och 77/799/EEG samt EG:s förordning (EEG) nr 218/92]. Sverige har också ett skatteadministrativt samarbete, likartat det som gäller inom EG, med de nordiska länderna, genom det gemensamma nordiska avtalet om handräckning i skatteärenden [jfr lag (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna]. I oktober 2003 antog för övrigt rådet, med ikraftträdande den 1 januari 2004, en ny förordning om administrativt samarbete på momsområdet, rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92. Den nya skatteadministrativa förordningen har implementerats i svensk lagstiftning den 1 januari 2004 genom Förordning (2003:1107) om tillämpning av rådets förordning.
[128] Jfr Prop. 2001/02:28 s. 62.
[129] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 181.

huvudregeln för att bestämma omsättningsland för tjänster, 5 kap. 8 § första stycket ML, så att däri inte längre används uttrycket ”fast driftställe”, vilket alltså till sin lydelse var samma uttryck som i 2 kap. 29 § IL, utan det nya begreppet ”fast etableringsställe” (se här nedan och även avsnitt 3.2.6.2).

Det är i sammanhanget viktigt att komma ihåg att begreppet fast etableringsställe bara är ett medel för att bestämma omsättningsland i vissa av de regler som finns i 5 kap. ML för att bestämma vilket EU-land som skall tilläggas beskattningsrätten momsmässigt när en ’skattskyldig person’ omsätter varor eller tjänster inom EU. Den funktionen har begreppet fast etableringsställe bara i 5 kap. 8 § första stycket ML och i 5 kap. 7 § ML som motsvaras av artiklarna 9.1 och 9.2e i sjätte direktivet.[130] Sverige tilläggs sedan uttrycket ”som bedrivs här i landet” slopades i 1 kap. 1 § första stycket ML vid Sveriges EU-inträde 1995 inte någon beskattningsrätt på momsområdet som när någon har fast driftställe här inkomstskatterättsligt sett enbart på den grunden att ett utländskt subjekt har fast etableringsställe här. På samma sätt som en fysisk person är utländsk medborgare genom födsel i annat land än Sverige är en juridisk person utländsk genom subjektsregistrering i annat land än Sverige.[131] Att vederbörande förlorar statusen som utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML genom ett fast etableringsställe i Sverige innebär inte med automatik att denne – fysisk person eller bolag – blir inländskt subjekt och tillhörigt det svenska momssystemet. Begreppet ’utländsk företagare’ har som sagt inte någon motsvarighet i sjätte direktivet och därmed ger begreppet som icke EG-rättskonformt inte heller stöd för en sådan tolkning av ML, utan skattskyldigheten, dvs. skyldigheten att betala utgående moms i Sverige, kommer an på om ’skattskyldig person’ gör åtminstone en tillfällig, enstaka skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet, och den bedömningen skall ske enligt 5 kap. ML, där fast etableringsställe enbart enligt 5 kap. 8 § första stycket ML (huvudregeln) och 5 kap. 7 § ML (den s.k. kundregeln) utgör ett prejudiciellt faktum (medel) för att avgöra om Sverige är rätt omsättningsland – inte exempelvis vid tillämpning av fastighetsregeln (5 kap. 4 § ML).

> Skatteverket (SKV) kopplar – beträffande de nya faktureringsregler som infördes i ML den 1 januari 2004 (se avsnitt 3.3.2.1) – i en skrivelse 2004-02-23 däremot frågan

[130] Jfr Prop. 2001/02:28 s. 44.

[131] Jfr punkt 18 i ”avoir fiscal”-målet och punkt 97 i EG-målet C-167/01 (Inspire Art), där EG-domstolen i förstnämnda fall – vartill hänvisning sker i det senare – bl.a. anför: ”För bolagens vidkommande är det … viktigt att framhålla att sätet … tjänar till att fastställa deras anknytning till en stats rättsordning, på samma sätt som nationaliteten när det gäller fysiska personer.” Fallen i fråga gällde tillämpning av principen om etableringsfrihet för EG:s medborgare, artikel 43 EG (f.d. artikel 52).

om utländskt företags faktureringsskyldighet enligt ML för ”försäljningar här i landet” till huruvida sådant företag har filial i Sverige. På motsvarande sätt anser SKV att ”ett svenskt företags filial i utlandet” inte ”omfattas av de svenska faktureringsreglerna” för ”försäljningar utomlands”.[132] SKV gör också ett uttalande i en tidigare skrivelse 2004-01-28, där SKV anger att faktureringsskyldighet ”föreligger … när omsättning skett utom landet enligt 5 kap. ML, exempelvis vid s.k. exportförsäljning”.[133]

SKV anger inte något stöd för att – som det verkar – i första hand koppla faktureringsskyldigheten till placeringen av en filial – jämför säte eller fast etableringsställe – inom eller utom landet. Ett svenskt företag ingår enbart i det svenska kontrollsystemet genom förekomsten i sig av fast etableringsställe etc i Sverige, och får givetvis anses omfattat av faktureringsskyldigheten enligt ML även om omsättningen placeras utomlands i enlighet med exempelvis exportreglerna i 5 kap. ML.

Om det svenska företaget har en filial i utlandet och omsättning sker därifrån enligt vad som följer av 5 kap. ML och inte inom landet, kan på det sätt som SKV får uppfattas anföra faktureringsskyldighet enligt ML inte anses föreligga, förutsatt givetvis att intäkten inte skall inkomstdeklareras i Sverige (varvid företaget omfattas av det svenska kontrollsystemet på den grunden). Har det svenska företaget gjort omsättningen i ett annat EU-land, kan vid behov kontroll ske från SKV:s sida genom begäran om handräckning hos skattemyndighet i det landet – vilket även är möjligt hos OECD-länderna.[134] Å andra sidan kan företaget utöva återbetalningsrätt enligt ML för ingående moms på förvärv för att utföra omsättningen i utlandet om den sker i annat EG-land eller utanför EG,[135] varvid det svenska företaget är hänvisat till att utöva den rätten inom det svenska momssystemet och sålunda bör omfattas av faktureringsskyldigheten enligt ML i samma omfattning som om omsättningen skett inom landet. Se även den särskilda genomgången nedan i detta avsnitt av begreppet utländsk företagare, där frågan om skattskyldighet enligt ML för en svensk företagare som felaktigt debiterat svensk moms på momsfri omsättning eller, i fall där vederbörande har filial i utlandet, på omsättning som därmed kan anses ha skett utomlands eller som skall förvärvsbeskattas hos kunden här.

Ett utländskt företags faktureringsskyldighet enligt ML bör emellertid alltid i första hand komma an på om det gör en omsättning inom landet (Sverige), varvid frågan om företaget har filial här enbart utgör en förutsättning för att placera omsättningen här enligt vissa regler i 5 kap. ML. Skall företaget inte inkomstdeklarera här på grund av att filialen inte anses utgöra fast driftställe och ej heller fast etableringsställe enligt ML kan anses föreligga här, blir det företaget som av sistnämnda anledning alltjämt anses som utländskt enligt ML enbart faktureringsskyldig enligt ML för skattepliktiga omsättningar som enligt 5 kap. ML anses ske inom landet och bör i övrigt enbart anses omfattat av sådan skyldighet om omsättningen här medför återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att utföra den och vederbörande önskar utöva den rätten.

---

[132] Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 2).
[133] Jfr SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 151294-04/113 (Fråga 5).
[134] Jfr ovan nämnda rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92.
[135] Jfr 10 kap. 11 § tredje stycket och 10 kap. 12 § ML.

De nya reglerna 2002 om utländska företagare med aktiviteter i Sverige har alltså dels inneburit att de regler som existerat sedan EU-inträdet 1995, och som innebar att utländska företagare inte behövde ha fast driftställe eller exempelvis ett lager här för att bli 'momsmässigt etablerad', blivit i än högre grad förenliga med fördragets princip om frihet för EG:s medborgare att etablera sig i annan medlemsstat än hemlandet, dels inneburit att den rättsliga grunden i ML för 'momsmässig etablering' här inte längre språkligt kopplar till IL:s begreppsvärld och 'fast driftställe', utan det momsspecifika 'fast etableringsställe' gäller numera därvidlag. Av intresse kan ändå vara den särskilda genomgången nedan i detta avsnitt av begreppet utländsk företagare, där den viktigaste slutsatsen för förevarande arbete är att begreppet inte kopplar till inkomstskatterätten via vare sig fast etableringsställe eller det äldre fast driftställe, och genomgången kan sägas också belysa att problemen med frågan om etableringsställe är momsspecifika och att använda begrepp inte skall förväxlas med inkomstskatterättsliga motsvarigheter.

Dessutom kan minst två bolag i olika EG-länder bilda en s.k. Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) för att underlätta för grupperingens medlemmar att samarbeta över gränserna inom EG. Om ett EEIG gör omsättningar i Sverige kan det mervärdesskatteregistreras här med stöd av 6 kap. 1 § andra meningen ML.[136]

> EEIG kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna, och nu öppnas en motsvarande möjlighet för gränsöverskridande samverkan i aktiebolagsform. Det handlar om s.k. europabolag (Societas Europaea, förkortas SE); en särskild europeisk aktiebolagsform, som blev möjlig att använda inom EG och även i EES-länderna (Island, Liechtenstein och Norge), när Rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag (SE-förordningen) trädde i kraft den 8 oktober 2004, och som för svensk del antogs genom SFS 2004:494. Justitiedepartementet behandlade SE-förordningen i en promemoria, Ds 2003:15. Vissa frågor, t.ex. om beskattning av europabolag, behandlades inte i promemorian, men det noterades där att för t.ex. skatterätten kommer svenska regler att gälla för europabolag som registreras här. I många avseenden faller ett europabolag med säte i Sverige under de svenska bestämmelser som tillämpas på publika aktiebolag; europabolag omfattas av en blandning av EG-rättsliga och nationella bestämmelser, då det, enligt promemorian, inte gått att genomföra EG-kommissionens ursprungliga tanke om att europabolag endast skulle omfattas av EG-bestämmelser. På momsområdet omfattas alltså europabolag som genomför skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster i Sverige av ML, som i sin tur styrs av bl.a. EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv – oavsett om sådant europabolag har sitt säte här eller ej. Även om SE-förordningen – i egenskap av EG-förordning – blev direkt tillämplig som en lag i samtliga EG-länder (se avsnitt

[136] Jfr Svensk moms i EU, s. 126, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 98, av Björn Forssén.

2.3.3.6), krävdes att Sverige införde en särskild lag om europabolag som trädde i kraft den 8 oktober 2004, dvs. samtidigt som SE-förordningen trädde i kraft; bestämmelserna i lagen kompletterar SE-förordningen på flera punkter där den delegerar normgivningen till EG-länderna eller svenska regler vid sidan av förordningens bedömts lämpliga att införa. Därför lämnades i SOU 2003:64 i juni 2003 förslag till ”lag … om arbetstagarinflytande i europabolag” som trädde ikraft den 8 oktober 2004 genom SFS 2004:559, vilken lag, tillsammans med ändringar i viss näraliggande existerande lagstiftning, kompletterar SE-förordningen.

EG:s mervärdesskattedirektiv publiceras i likhet med andra rättsakter från EG i Europeiska gemenskapernas officiella tidning (EGT).[137]

Särskilt om begreppet utländsk företagare i ML

Problembeskrivning

Regeringsrättens dom 2005-12-27 (se avsnitt 3.4.3),[138] är av intresse också för förevarande fråga om det icke EG-rättskonforma begreppet utländsk företagare i 1 kap. 15 § ML, som används i vissa fall för att bestämma vem som kan förvärvsbeskattas enligt 1 kap. 2 § ML och som får betydelse för bestämningen av omsättningsland i vissa fall enligt 5 kap. ML, genom att utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML inte kan ha fast etableringsställe – före den 1 januari 2002 fast driftställe – i Sverige och det begreppet i sin tur återfinns i 5 kap. 7 och 8 §§ ML.

Om en felaktig implementering i ML av direktivet görs, får svenska staten stå för det, inte den enskilde. Det följer framför allt av legalitetsprincipen i 8 kap. 3 § regeringsformen; beskattning av den enskilde kan inte ske utöver lagens bokstav. Detta lex scripta-krav för beskattningsåtgärder är alltjämt giltigt också på områden som likt momsen styrs av EG-rätten, då det svenska rättssystemet är dualistiskt (se avsnitt 2.3.3.6); sjätte direktivet kan inte medföra ett åliggande mot den enskilde utöver ML:s ordalydelse. I linje härmed har också Regeringsrätten i rättsfallet i fråga avgjort frågan om felaktig debitering av svensk moms i faktura till fördel för den enskilde, som därigenom inte ansågs kunna bli skattskyldig enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, när omsättningen var av en skattefri karaktär (se avsnitt 3.4.3). Ett av de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet i lagrummet i fråga saknades därmed. Samma frågeställning kan uppkomma beträffande det enligt lagrummet tillika nödvändiga rekvisitet för skattskyldighet att en skattepliktig omsättning skall ha skett inom landet (Sverige). Om en skattepliktig omsättning skett inom landet i en yrkesmässig verksamhet och samtliga rekvisit för uppkomsten av skattskyldighet är uppfyllda enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, kan dessutom frågeställningen om lex scripta-kravet för beskattning av leverantören/tillhandahållaren uppkomma på temat vem som är skattskyldig, varvid dennes skattskyldighet kan flyttas till köparen av varan eller tjänsten i fråga, genom 1 kap. 2 § ML och bestämmelser däri om s.k. omvänd skattskyldighet (*eng.*, reverse charge).

[137] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 556.
[138] Jfr Regeringsrättens dom 2005-12-27, mål nr 4010-03 (RÅ 2005 Ref 81).

Regeringsrätten tar i domen upp att den utredning (SOU 2002:74), som berörs frekvent i detta verk, bl.a. föreslår en regel i ML motsvarande artikel 21.1d sjätte direktivet, som skulle innebära att den som felaktigt debiterar moms i faktura blir skattskyldig, men Regeringsrätten utelämnar att förslaget enligt utredningen sker i förening med förslag om att det icke direktivkonforma begreppet utländsk företagare utmönstras ur ML.[139] Här föreligger en implementering i ML av bestämmelserna i sjätte direktivet som kan ifrågasättas med att begreppen fast driftställe eller fast etableringsställe inte har begränsats till att implementeras enbart i reglerna för att bestämma omsättningsland, dvs. i reglerna som avser skatteobjektet, utan också skall bestämma ett begrepp som saknas i sjätte direktivet – utländsk företagare – och som avser skattesubjektet. Regeringsrätten kunde begränsa sin prövning till objektet, men här gäller analysen en prövning av att ML:s begreppsvärld tillika saknar täckning i begrepp i sjätte direktivet och gäller subjektet, medan begreppet i fråga definieras med begrepp motsvarande de i direktivbestämmelser avseende objektet. Analysen här för nyss nämnda frågeställningar av utredningens förslag görs därför i två steg: först angående begreppet fast driftställe – numera fast etableringsställe – i momssammanhang och sedan angående omsättningens placering etc. Att analysen är viktig att göra skall ses mot bakgrund av sjätte direktivets funktion som lagvalsregler för fördelning av beskattningsrätten på momsområdet mellan EU-länderna (se bl.a. avsnitt 1.1), och att lagstiftaren här har tillskapat det icke EG-rättskonforma begreppet utländsk företagare, som kan motverkan en direktivkonform sådan fördelning på grund av olikheter i förhållande till andra EU-länders direktivkonforma momslagstiftningar, medan RSV i en skrivelse har uttalat att ”Det ankommer inte på SKM (skattemyndigheten, *författarens anm.*) att ifrågasätta ett annat lands bedömning att en verksamhet som bedrivs i det landet är yrkesmässig” (se avsnitt 2.3.3.6). Det komplicerar givetvis prövningen av skattesubjektets status ytterligare i den praktiska tillämpningen. Samtidigt förstärker den konflikten argumenten nedan för att hitta en tolkning av begreppet utländsk företagare och dess användning i regler om skattesubjektet som ger ett tolkningsresultat som i förhållande till sjätte direktivet ligger så nära en sådan ’förnuftig avgränsning’ av beskattningsrätten mellan Sverige och ett annat EU-land som anges nedan.

Begreppet fast driftställe i mervärdesskattesammanhang – analys av ML:s förhållande till IL etc

- Mervärdesskatten frikopplades principiellt sett begreppsmässigt från inkomstskatten, genom ML, som den 1 juli 1994 ersatte lag (1968:430) om mervärdeskatt (GML). Se Prop. 1993/94:99 s. 326, där det framgår att 75 § GML, som gjorde en sådan generell koppling för mervärdesskattens begrepp till inkomstskattens motsvarigheter, ”[s]aknar motsvarighet” i ML.

- Vissa explicita formella kopplingar för mervärdesskattebegrepp till inkomstskattens begreppsvärld kvarstår dock i ML, t.ex. beträffande när en verksamhet är yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 1 ML, där hänvisning sker till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, vilket är den centrala frågan i förevarande verk när det gäller ML:s EG-rättskonformitet.

- Sådana kopplingar är bara materiellt giltiga mervärdesskattemässigt om de är förenliga med EG-rättens beskrivning av aktuellt begrepp. Mervärdesskatten har

[139] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 640 och 641.

kompetensmässigt överförts generellt sett till EG:s institutioner från Sveriges Riksdag genom anslutningsfördraget vid Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 och skall enligt artikel 93 i EG-fördraget integreras inom unionen. Inkomstskatten styrs enbart punktvis av EG-rätten – där ligger kompetensen principiellt sett kvar hos Sveriges Riksdag. Inkomstskatten styrs av EG-rätten enbart på de områden där EG utgivit direkt för tillnärmning av de nationella inkomstskattelagarna inom unionen (se artikel 94 i EG-fördraget).

- Det begrepp som är av intresse nu är fast driftställe. Det återfinns i IL och före den 1 januari 2002 i ML då begreppet i alltså ändrades i ML till fast etableringsställe, men i den svenska lydelsen av sjätte direktivet kvarstår fast driftställe.

- Fast driftställe i ML skall tolkas utifrån sjätte direktivet. Vad som sägs i IL och dubbelbeskattningsavtal angående det inkomstskatterättsliga begreppet fast driftställe är sålunda ovidkommande för bedömningen av en mervärdesskattefråga där begreppet är relevant. Det finns inte ens en formell koppling från ML till IL för begreppet. Den kopplingen gäller alltså enbart de subjektiva rekvisiten för yrkesmässigheten. När det gäller verksamhetsbegreppet återfinns enbart i förarbetena till ML en koppling till den inkomstskatterättsliga motsvarigheten från tiden före den 1 januari 1994.[140] Den kopplingen kan ifrågasättas redan med den rättsteoretiska invändningen att lagstiftning inte skall ske i förarbeten, och även om den formella kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till näringsverksamhet i 13 kap. IL hade täckt också verksamhetsbegreppet, hade den inte förändrat att sedan 1995 skall den materiella innebörden i mervärdesskattebegrepp tolkas utifrån EG-rätten, här i första hand sjätte direktivet.

Begreppet fast driftställe i mervärdesskattesammanhang – analys av ML och sjätte direktivet

- För tolkningen och tillämpningen av begreppet fast driftställe enligt ML är förarbetena till nämnda ändring i ML den 1 januari 2002 av intresse.

- Enligt Prop. 2001/02:28 s. 43 ff och 62 är inte tillämpningen av begreppet fast driftställe – eller nuvarande fast etableringsställe – konform med sjätte direktivet. I ML används alltså begreppet i 1 kap. 15 § ML för att definiera vem som är utländsk företagare, och det begreppet saknar som sagt enligt s. 62 i nyss nämnda förarbeten motsvarighet i sjätte direktivet.

- I ML används utländsk företagare för att i 1 kap. 2 § första stycket 2 bestämma att en kund skall mervärdesbeskattas för tjänst tillhandahållen av någon som omfattas av katalogen i den s.k. kundregeln 5 kap. 7 § ML, som omfattar t.ex. jurister, revisorer och bokförare. Det är som icke EG-rättskonformt ett begrepp i strid mot gällande rätt på mervärdesskatteområdet.

- I stället för att bestämma status på företagaren har enligt ifrågavarande förarbeten etableringsstället betydelse i vissa fall för att bestämma omsättningsland för tjänster.[141] Här får därför erinras om att det är enbart genom omsättningen som

[140] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 165.
[141] Jfr Prop. 2001/02:28 s. 44.

det bestäms om skattskyldighet uppkommer för en företagare i Sverige. Det följer av att vid Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 utmönstrades rekvisitet att en verksamhet skulle bedrivas ”här i landet” ur 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, där skattskyldigheten definieras. Det spelar ingen roll var i världen en yrkesmässig person bedriver sin verksamhet, utan vederbörande blir skattskyldig i Sverige även om dennes omsättning här är blott tillfällig och enstaka,[142] förutsatt att inte kunden i stället skall beskattas här för vederbörandes tillhandahållande (s.k. omvänd skattskyldighet).

- De fall där etableringsstället har betydelse för bestämningen av omsättningsland är artikel 9.1 och 9.2e i sjätte direktivet som motsvaras av 5 kap. 7 och 8 §§ ML. Dessutom har det betydelse för bestämningen av vem som skall vara betalningsskyldig för skatten enligt artikel 21 i sjätte direktivet som skall motsvaras i ML av 1 kap. 2 §. I sistnämnda sammanhang erinras om den särskilda distorsionen för uppnående av EG-rättskonformitet med att 1 kap. 2 § och andra lagrum i ML innehåller begreppet skattskyldig som ett förkortande begrepp med verkan i vissa andra regler i ML (se avsnitten 1.2 och 3.3.1), här 1 kap. 2 § första stycket 2. Lagstiftaren noterar att utredningen som ledde till betänkandet SOU 2002:74 tillsattes redan den 1 februari 1999, och just för att reda ut de icke EG-rättskonforma begreppen i ML som t.ex. utländsk företagare och skattskyldig.[143] Emellertid har alltså enbart betänkande kommit och ännu ingen proposition, och utredningen SOU 2002:74 tar upp redovisningsfrågor men reserverar sig för de materiella beskattningsfrågorna och förutskickar att återkomma i dessa vid senare tillfälle.[144] Dock yttrar utredningen som sagt att begreppet utländsk företagare bör utmönstras ur ML, men anser att därmed någon materiell förändring av reglerna om betalningsskyldighet inte skall vara avsedd utöver förslaget att skattskyldig skulle ersättas med det i så fall nya begreppet beskattningsbar person.[145]

- EG-domstolen, som högste uttolkare av innebörden i mervärdesskatten inom EU, har enligt Prop. 2001/02:28 s. 45 tolkat artikel 9 i sjätte direktivet och de olika språkversionerna av uttryck för vad som skall förstås med etableringsställe och tillämpningen därav, varvid lagstiftaren noterar från ”Berkholz”-målet (168/84) att syftet med reglerna i artikel 9 måste vara att åstadkomma en förnuftig avgränsning av medlemsländernas skatteterritorium, dvs. avgränsning om ”skatten skall tillfalla den ena eller andra medlemsstaten”. Varken dubbelbeskattning eller skattebortfall skall uppkomma inom unionen avseende en omsättning som skall mervärdesbeskattas där. Därför noterar lagstiftaren att EG-domstolen ”menar att ’the place where the supplier has established his business’ bör i första hand vara vägledande för platsen för beskattning”. Lagstiftaren går vidare med att notera från EG-domstolen att ”Ett annat etableringsställe från vilket tjänsterna tillhandahålls skall utgöra platsen för beskattning i de fall ’the place where the supplier has established his business’ inte leder till ett ändamålsenligt skattemässigt resultat eller skapar en konflikt med ett annat medlemsland”.

[142] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 155 och 175.
[143] Jfr Prop. 2001/02:28 s. 46 och 47.
[144] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186.
[145] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 181, 640, 641, 646 och 647.

- För tolkningen i sistnämnda sammanhang av hur uttryck för etableringsstället skall tillämpas vid beskattningen är det av intresse att återkomma till utredningen SOU 2002:74 vari begreppet utländsk företagare behandlas med hänvisning till Prop. 2001/02:28 s. 43.[146] Utredningen uttalar, i samband med förslaget att uttrycket utländsk företagare skall utmönstras ur ML, att därmed löses problematiken med att 1 kap. 2 § ML idag, till skillnad från artikel 21 i sjätte direktivet, innehåller en precisering av vad som avses med uttrycket ”som inte är etablerad inom landet”. Utredningen gör emellertid en tolkning av vad som skulle förstås med föreslagna begreppet beskattningsbar person, vilket motsvarar dagens begrepp skattskyldig person i artikel 4.1 i sjätte direktivet,[147] nämligen att ”Det ligger nära till hands att anta att med beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet skall förstås att personen inte har sätet för sin ekonomiska aktivitet eller ett fast etableringsställe här i landet och heller inte är bosatt eller stadigvarande vistas här”. Det är alltså inte klarlagt i någon juridisk mening att omvänd skattskyldighet hos kunden inte skulle kunna föreligga när ett svenskt bolag har etablerat sig helt eller delvis i annat land, t.ex. i annat EU-land. Utredningen säger sig inte heller kunna lämna några förslag på lösningar av sådana tillämpningsproblem, utan yttrar bara som ”vår uppfattning” att ”En filial i utlandet till en juridisk person med säte här i landet som omsätter tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML till en förvärvare här i landet” inte uppfyller kraven för omvänd skattskyldighet hos förvärvaren.[148]

Slutsatser

- Begreppet utländsk företagare i ML skapar inte några problem på temat kopplingar från ML till IL, så länge Regeringsrättens praxis utvecklas med iakttagande av att fast driftställe eller nuvarande fast etableringsställe i ML är ett annat begrepp än fast driftställe i IL eller dubbelbeskattningsavtal. Problemet är i stället momsspecifikt såtillvida att utländsk företagare saknas i sjätte direktivet, och kan leda till oklarheter vid bestämmande av omsättningsland eller, för det fall omsättningslandet ändå kan bestämmas vara Sverige, vid avgörande om leverantören/tillhandahållaren skall anses skyldig redovisa och betala utgående moms eller om i stället dennes kund skall redovisa en beräknad utgående moms (omvänd skattskyldighet).

- I fallet med en företagare med filial i annat land, t.ex. annat EU-land, kan en ’förnuftig avgränsning’ – som lagstiftaren enligt vad ovan redogjorts för uttrycker sig med hänvisning till EG-domstolens praxis – av beskattningsrätten mellan Sverige och det andra EU-landet anses skola innebära att Sverige varken kan beskatta exempelvis ett svenskt bolag eller dess kunder, utan att omsättningen placeras i det andra EU-landet redan på grund av att all fakturering skett därifrån. Även om fakturering skett med svensk moms, kan då, mot bakgrund av Regeringsrättens ställningstagande i domen 2005-12-27, inte ett momskrav genomdrivas mot vederbörande, om beskattningsåtgärden inte kan anses ha täckning i lagens bokstav i ML. Sverige saknar i sådant fall enligt det grundlagsfästa lex scripta-kravet helt beskattningsrätt avseende mervärdesskatt på

[146] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 180.
[147] OBS! ’skattskyldig person’ är alltså ej detsamma som skattskyldig i ML, eftersom direktivet saknar det förkortande begreppet (se avsnitten 1.2 och 3.3.1).
[148] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 181.

aktuella omsättningar, om huvudregeln i artikel 9.1 i sjätte direktivet som motsvarar 5 kap. 8 § ML (”kontorslandsregeln”) blir tillämplig i stället för direktivets artikel 9.2e och ML:s 5 kap. 7 § (kundregeln) avseende exempelvis ett svenskt revisionsbolag med filial i annat EU-land. Tjänsterna har då tillhandahållits från fast driftställe – numera fast etableringsställe – i det andra EU-landet och omsatts där enligt en motsatsvis tolkning av 5 kap. 1 § första stycket och 5 kap. 8 § ML, genom att fakturering skett från filialen där – oavsett att svensk moms råkat bli debiterad i fakturorna.

- Slutsatsen kan anses underbyggd av att kundregeln (5 kap. 7 § ML) i förening med 1 kap. 2 § första stycket 2 ML, med det för sjätte direktivet främmande begreppet utländsk företagare, inte är EG-rättskonform, när det gäller bestämningen av omsättningsland, utan beskrivningen därvid beträffande fall som här med svenskt bolag med filial i utlandet innehåller den ovan beskrivna oklarheten när lagstiftaren och utredningen SOU 2002:74 skall beskriva gällande rätt. Eftersom frågan varit oklar länge nu, och något vägledande avgörande ej erhållits, kan det anföras att utredningens i fråga uppfattning, som enligt ovan innehåller tveksamhet i sig, kan utmanas med att en konform implementering av sjätte direktivet i ML för sådant fall lika gärna kan anses ligga i att huvudregeln för bestämning av omsättningsland, 5 kap. 8 § första stycket ML, som en uppsamlingspost anses tillämplig på grund av avsaknad av annat alternativ för bestämning av omsättningsland i 5 kap. ML.[149]

- Om ML:s bestämmelser i 1 kap. 2 § och 5 kap. ML skall anses ge en i förhållande till sjätte direktivet ’förnuftig avgränsning’ av beskattningsrätten mellan Sverige och annat EU-land, kan den för det tänkta svenska revisionsbolaget med filial i annat EU-land anses mera direktivkonform med tillämpning av kontorslandsregeln än kundregeln, då sistnämnda regel i förening med 1 kap. 2 § första stycket 2 ML presenterar nämnda tveksamheter.

- Om kundregeln (5 kap. 7 § ML) ändå skall anses tillämplig, bör den tveksamhet som utredningen SOU 2002:74 uttrycker – angående att omvänd skattskyldighet inte skulle kunna komma i fråga för kunderna till exempelvis ett revisionsbolag med filial i annat EU-land – åtminstone innebära att om bolaget som tillhandahållare skall anses skattskyldigt för omsättning i Sverige, på grund av en tolkning av begreppet utländsk företagare i 1 kap. 2 § första stycket 2 ML som innebär att omvänd skattskyldighet utesluts i sådana filialfall, skall bolaget inte kunna påföras skattetillägg för att ha underlåtit att redovisa utgående moms, utan fråga måste anses vara om en sådan svår skatterättslig fråga som normalt innebär att regler om eftergift av skattetillägg blir tillämpliga.[150]

[149] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 185, där lagstiftaren själv ger lagrummet i fråga den funktionen.
[150] Jfr Prop. 1991/92:43 s. 87. “Eftergift” har bytts ut mot ”befrielse” enligt lagändringar beträffande skattetilläggsinstitutet som genomfördes 2004 i enlighet förslag i Prop. 2002/03:106, men utan att någon ändring i sak beträffande tillämpningen av institutet i samband med svåra skatterättsliga frågor avsetts.

2.3.3.3 EG-källor som kan jämföras med nationella förarbeten

Det finns inte förarbeten av traditionell svensk mening till EG:s rättsakter. De enda officiella motiven i det sammanhanget är i stället den kortfattade och allmänt hållna s.k. preambel (ingress) som vanligen inleder en EG-förordning eller ett EG-direktiv.[151] Preambeln i sjätte direktivet utgör t.ex. den sekundärrättsliga EG-källa där integrationstanken om harmonisering av momsen mellan EG:s medlemsländer och principen om *konkurrensneutralitet* uttrycks, och som sålunda gör att någon 'konflikt' inte föreligger med motsvarande tankar i EG-fördraget om fri rörlighet för varor och tjänster mellan medlemsländerna och möjlighet till fri etablering för EG:s medborgare inom gemenskapen (se avsnitten 1.1 och 2.3.3.2).

Av preamblarna i första och sjätte direktiven framgår att grundtanken med det gemensamma systemet för mervärdesskatt inom EG är en *ursprungsprincip* som innebär en likabehandling momsmässigt av varor och tjänster oberoende av var inom gemenskapen de är producerade och tillåter en sund konkurrens på en verklig inre marknad. Den i sjätte direktivet införda övergångsordningen för varuhandeln mellan företag i olika EG-länder stipulerar en *destinationsprincip* för mervärdesbeskattningen, där mottagande företag förvärvsbeskattas, s.k. *reverse charge*, för sin varuinförsel – sitt s.k. gemenskapsinterna förvärv (GIF) – och leverantören i det andra EG-landet nollbeskattas genom att ange mottagarens VAT-nummer i fakturan (VAT-nummer, *eng*. value added tax för moms),[152] men det är bara just en övergångsordning. För varuleveranser till privatpersoner i andra EG-länder gäller redan ursprungsprincipen, vilket också är fallet på tjänsteområdet och för bl.a. ovan nämnda fysiska tjänster enligt 5 kap. 6 § första stycket 1 ML gäller redan idag ursprungsprincipen även när kunderna är företag i andra EG-länder.

Preambeln i första direktivet är också en viktig rättskälla i momssammanhang, då den tillsammans artikel 2 i det direktivet utgör rättslig grund för vissa allmänna mervärdesskatterättsliga principer.

I och med att EG antog första direktivet 1967 beslutades en gång för alla att mervärdesskatten skulle, med fransk förebild,[153] fungera såsom tanken är

[151] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 528.
[152] Jfr 3 kap. 30a § första stycket 1 ML och artikel 28cA.(a) i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.
[153] Jfr Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 41, av Eleonor Alhager.

med en egentlig mervärdesskatt, dvs. den skall, vilket kan anses följa av att artikel 33 i sjätte direktivet får uppfattas beskriva mervärdesskatten som något annat än övriga omsättningsskatter, inte fungera som punktskatterna vilka är (kumulativa) bruttoomsättningsskatter.[154] Omvänt innebär regeln i artikeln att det inte heller får finnas någon annan skatt som liknar mervärdesskatten, dvs. ett förbud mot 'konkurrerande moms' råder inom EU. Då (1967) beslutades också att samtliga medlemsländer skall ha mervärdesskatt, och i preambeln i sjätte direktivet framgår att EG:s budget skall finansieras genom intäkter från mervärdesskatteuttaget i EG-länderna. Mervärdesskatten skall enligt artikel 2 i sjätte direktivet tas ut för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en 'skattskyldig person' i denna egenskap, vilket sålunda beskriver mervärdesskattens räckvidd, omfattning *(eng*. 'scope of the tax'). Mervärdesskatten kan beskrivas som en snöboll som rullar från led till led mellan företagen i produktens i fråga förädlingskedja (övervältras) och slutligen träffas konsumenten som s.k. skattebärare av skatten på det samlade mervärdet i den slutliga varan eller tjänsten.[155] Varje företag i förädlingskedjan svarar för skatten på värdetillväxten (mervärdet) som tillförts objektet i fråga av företaget självt och får lyfta momsen som lagts på av närmast föregående företag i kedjan, för att inte en 'skatt på skatt'-effekt skall uppkomma (s.k. kumulativ effekt) – därav mervärdesskatteprincipen.[156] Av preambeln i första direktivet framgår att det är grundläggande för harmoniseringstanken med ett gemensamt momssystem inom EG att konkurrensneutralitet med avseende på momsen garanteras genom den beskrivna övervältringen, så att kumulativa effekter undviks oavsett längden på produktions- och distributionskedjan. *Mervärdesskatteprincipen* och *övervältringsprincipen* kommer båda till uttryck i artikel 2 i första direktivet, där det anges att

> "Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor eller tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt skall tas ut".

---

[154] Jfr Punktskatter, s. 123 och 124, av Stefan Olsson. Se även s. 128-129 i Stefan Olssons verk, där denne kommenterar att den svenska reklamskatten, enligt RÅ 1999 Ref 8 och RÅ 2000 Not 59, är godtagbar, då den saknar de av EG-domstolen angivna karakteristika för mervärdesskatten, bl.a. "att reklamskatten inte utgår på mervärdet eftersom någon generell avdragsrätt inte föreligger för erlagd skatt".

[155] Jfr Prop. 1968:100 s. 36ff samt bl.a. Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms, s. 15, av Björn Forssén och Mervärdesskatt En handbok, s. 16, av Björn Forssén.

[156] Jfr Prop. 1989/90:111 s. 293.

Vidare anges där också att mervärdesskatten skall beräknas på ett pris för *varje* transaktion efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna. Sålunda framgår den för skatterätten generella *reciprocitetsprincipen* också av första mervärdesskattedirektivet, vilket för detta sammanhang innebär att vad som är utgående mervärdesskatt för ett företag i förädlingskedjan är ingående mervärdesskatt för nästa företag i kedjan.[157] En nödvändig förutsättning för att ingående mervärdesskatt på förvärv som ett företag gör skall vara avdragsgill är att avsikten med förvärvet är att skapa skattepliktiga transaktioner, dvs. att en avskattning av avdragen kommer att ske genom att de egna prestationerna beläggs med utgående mervärdesskatt, vilket följer av artikel 17.2 i sjätte direktivet som har sin motsvarighet i 8 kap. 3 § första stycket ML. Avskattningstanken framgår också av förarbetena till de ändringar som gjordes i ML i och med Sveriges EU-inträde 1995, där det, beträffande uttagsbeskattning på grund av felprissättning, anges att avsikten på mervärdesskatteområdet, till skillnad från vad som gäller inkomstskattemässigt, inte är att utgå från marknadsvärden, utan syftet med en uttagsbeskattning skall vara att staten tar tillbaka ett tidigare avdrag för ingående mervärdesskatt.[158]

Momsens idé/uppfinningen mervärdesskatt kan brytas ned i nämnda principer genom följande analys av hur de framkommer i och förhåller sig till varandra 'stycke för stycke' i artikel 2 i första direktivet:

Första stycket

- "Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor eller tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut."

Kommentar
Första stycket, uttrycker – tillsammans med mervärdesskatte- och reciprocitetsprinciperna i andra stycket – övervältringsprincipen.

Andra stycket

- "På varje transaktion skall mervärdeskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdeskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna."

[157] På motsvarande sätt gäller enligt samma princip inkomstskattemässigt att en avdragsgill kostnad hos en skattskyldig resulterar i en skattepliktig intäkt hos en annan skattskyldig. Se Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord, s. 94, av Pelin, Lars och Elwing, Carl M.
[158] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 117 och 118. Se även Prop. 2002/03:5 s. 52-54.

Kommentar
Andra stycket, uttrycker mervärdesskatteprincipen och – tillsammans med första och tredje styckena – reciprocitetsprincipen.

Tredje stycket
- ”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

Kommentar
Tredje stycket, uttrycker omfattningen av övervältringsprincipen – konsumenten blir bärare av momsen på samlade mervärdet av prestationerna i varje led i produktions- och distributionsprocessen fram till konsument.

Fjärde stycket
[Fjärde stycket är ej aktuellt sedan 1993 – det möjliggjorde undantag från tredje stycket tills beskattningen av import mellan medlemsländerna avskaffades, vilket skedde genom övergångsordningen/inre marknaden 1993.]

Av preambeln i första direktivet framgår att

> ”Ett mervärdesskattesystem blir enklast och mest neutralt när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och när dess räckvidd omfattar alla led av produktion och tillhandahållande av tjänster”.

Detta ger alltså uttryck för den grundläggande principen om att *konkurrensneutralitet* är önskvärd med avseende på mervärdesskatteuttaget, så att konsumenterna inte väljer bort ett företag med avseende på skillnader därvidlag jämfört med hos konkurrenterna. Export av varor eller tjänster till tredje land momsbeläggs inte av företag inom gemenskapen. När de handlar med varandra gäller så länge gemensamma skattesatser inte kan åstadkommas inom EG också destinationsprincipen och förvärvsbeskattning av mottagande företag; omsättningen flyttas därigenom till det EG-land där vidareförsäljning av varan eller tjänsten till konsumenten sker. I samband med införandet av den inre marknaden den 1 januari 1993 bestämdes att medlemsländerna får tillämpa en generell högre skattesats som är lägst 15 procent och högst två reducerade skattesatser som lägst får uppgå till 5 procent,[159] men eftersom det handlar om miniminivåer och skillnaderna i skattesatser är stora mellan medlemsländerna får man räkna med att övergångsordningen för varuhandeln mellan företag i EG-länder består under överskådlig tid.[160] Konkurrensneutralitetsprincipen följer inte bara av preamblarna i första och sjätte direktiven, utan också

[159] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 140. Se även Ny Juridik 1/1995 s. 27, artikeln Mervärdesskatten och EU (s. 25-48), av Björn Forssén.
[160] Övergångsordningen förlängs automatiskt med ett år i taget så länge rådet inte beslutar annat. Se Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 141 och Prop. 1994/95:57 s. 74.

direkt av exempelvis artiklarna 9.3 och 28c.A i sjätte direktivet som uttrycker att det inom ’mervärdesskattelandet EG’ inte skall förekomma vare sig dubbelbeskattning eller skattebortfall för skattepliktiga transaktioner. Däri och i övrigt i det viktiga sjätte direktivet betonas det oönskade i konkurrenssnedvridande situationer på grund av mervärdesskatten. I artikel 27 i sjätte direktivet anges att medlemsstaterna till och med får, efter beslut av rådet, genomföra särskilda åtgärder för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, men sådana avvikande regler har inte genomförts i ML. Nyss återgivna uttalande i preambeln i första direktivet innebär också stöd för principen att de undantag från skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster som stipuleras i sjätte direktivet och som har sina motsvarigheter i framför allt 3 kap. ML skall tolkas snävt (”restriktivt”), eftersom de utgör undantag från just ”den allmänna principen att omsättningsskatt skall uttas på alla tjänster” – och varor – ”som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag”.[161]

> Att ML till skillnad från IL inte behöver omfattas av reglerna i lagen (1995:575) mot skatteflykt förklaras framför allt av att resultatreglerande åtgärder aldrig är aktuella med avseende på momsen. Exempelvis ett koncernbidrag utlöser ingen mervärdesskatteskyldighet, om det inte faktiskt motsvarar en ersättning för en motprestation, dvs. leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst.[162] Är så fallet däremot, beräknas och redovisas utgående mervärdesskatt på bruttoomsättningen, om ej undantag från skatteplikt stipuleras i 3 kap. ML. Från momsens perspektiv spelar det ingen roll om en transaktion ensam eller tillsammans med andra transaktioner ingår i ett förfarande där den enskilde direkt eller indirekt medverkat och det övervägande skälet för förfarandet varit att uppnå en skatteförmån. En köpare av exempelvis en skattepliktig tjänst som har avdragsrätt i sin verksamhet kan förvärva rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i god tro, om de yttre tecknen kring tillhandahållaren och dennes verksamhet var sådana att anledning saknades anta att denne inte var yrkesmässig.[163] Däremot kan inte avdragsrätt förvärvas i god tro, om det visar sig att köparen varit i rättsvillfarelse angående tjänstens momsmässiga karaktär, och felaktigt antagit att säljaren gjorde rätt som debiterade moms för tillhandahållande av en från skatteplikt undantagen omsättning av tjänst (eller vara).[164] Upprätthålls övervältringsprincipen mellan företagen som

[161] Jfr EG-målen 348/87 (SUFA), punkt 13, och C-2/95 (Sparekassernes Datacenter), punkt 20 samt också EG-målen C-358/97 (kommissionen mot Irland), punkt 52, C-150/99 (Stockholm Lindöpark), punkt 25, C-269/00 (Seeling), punkt 44 och C-275/01 (Sinclair Collis), punkt 23. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 418, av Björn Forssén samt Prop. 1989/90:111 s. 86 och Mervärdesskatt En handbok, s. 16, av Björn Forssén.

[162] Jfr RÅ 1989 ref 86. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 33, av Björn Forssén.

[163] Jfr RÅ 1984 1:67. Se Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 75 och 445, av Björn Forssén. Se även SOU 1964:25 s. 382 (kommenteras i avsnitt 2.5.4).

[164] Jfr RÅ 1988 ref 74. Se Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 75, av Björn Forssén.

ingår i förädlingskedjan, saknas anledning att underkänna någon skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Om så skall ske får i stället bli en prövning företag för företag i förädlingskedjan angående om respektive företag ingår i en brottslig verksamhet. I punkterna 24 och 25 i EG-målet C-110/94 (INZO) uttalar EG-domstolen att en skattemyndighet bara kan kräva tillbaka åtnjutna avdrag för ingående mervärdesskatt ”retroaktivt” om den enskilde förfarit bedrägligt och aldrig avsett att skapa skattepliktiga transaktioner med förvärven av varor eller tjänster; bristande lönsamhet kan aldrig utgöra laglig grund för sådan åtgärd från skattemyndighetens sida.[165] Av RÅ 1991 Ref 6 följer också att en brottslig verksamhet, dvs. en verksamhet som ”helt och hållet bygger på brott”, inte kan leda till bokföringsskyldighet, då inkomster därav inte är skattepliktiga. Däremot framgår av samma dom att intäkter av brottslig verksamhet som ingår som ett led i en legal verksamhet kan vara skattepliktiga.[166]

En prövning av om en deklarerad transaktion skall underkännas momsmässigt handlar sålunda om den motsvaras av en verklig omsättning eller förvärv (affärshändelse), vilket förklarar att möjligheten enligt artikel 27 i sjätte direktivet att införa särskilda momsmässiga regler för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande inte utnyttjats. I nationell praxis har olika situationer av att åstadkomma skattemässiga fördelar beträffande avdrag för ingående mervärdesskatt underkänts av regeringsrätten på grund av att de inte inneburit skattepliktiga omsättningar, utan finansiella tjänster som undantas från skatteplikt.[167] Vad det handlar om är att regeringsrätten gör helhetsbedömningar av transaktionernas reella innebörd där de enskilda får acceptera tolkningar till deras nackdel mervärdesskattemässigt. Eleonor Alhager gör i en artikel samma konstaterande,[168] och anser att lagen mot skatteflykt inte kan tillämpas analogt på mervärdesskatt eftersom det skulle strida mot legalitetsprincipen.[169] I likhet med vad som framförs här ovan om övervältringsprincipens betydelse vid prövningen av om en affärstransaktion i alla hänseenden kan godkännas momsmässigt sett, betonar Eleonor Alhager att orsaken till att behov saknas av en särskild skatteflyktsreglering inom mervärdesskatterätten är att näringsidkarna inte är skattebärare.[170]

I sammanhanget kan nämnas att Storbritannien med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet har infört en suspensionsordning som innebär att medlemmar i ädelmetallbörsen London Bullion Market Association (LBMA) inte deklarerar och momsbeskattas förrän varan lämnar LBMA. Från och med den 1 januari 2000 gäller suspensionsordningen på LBMA inte för s.k. investeringsguld. Samtidigt införde

---

[165] Jfr Punktskatter, s. 188, av Stefan Olsson samt Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 102, av Björn Forssén.

[166] Jfr Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 67, av Sven-Olof Lodin m.fl., där RÅ 1991 Ref 6 också kommenteras.

[167] Jfr bl.a. RÅ 1986 ref 46 och RÅ 1988 ref 106.

[168] Jfr Skattenytt 2002 s. 114, artikeln Kringgående av moms (s. 104-114), av Eleonor Alhager.

[169] Jfr nyss nämnda artikel av Eleonor Alhager, s. 110.

[170] Se avsnitt 3.3.3 och hänvisningen till förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), som länge var *pending* (anhängigt) men nu avgjorts av EG-domstolen 2006-02-21, och där EG-domstolen kan sägas ha utvecklat en princip mot skatteflykt på momsområdet, genom tillämpning av sin egen doktrin om missbruk (”abusive practice”) av rättigheter. Se angående målet i fråga även avsnitt 3.3.2.1.

> Sverige genom SFS 1999:640 lagrummen 3 kap. 10a-10c §§ ML, varmed huvudregeln numera är att investeringsguld undantas från skatteplikt och en beskattningsoption förekommer för handel med sådan vara mellan näringsidkare. Utnyttjas beskattningsoptionen tas enligt 1 kap. 2 § första stycket 4a ML momsen ut hos den av näringsidkarna som förvärvar varan, vilket innebär att 'förvärvsmoms' (*eng*. reverse charge) just för dylika affärer omfattar omsättningar inom landet. Sådan form av momsbeskattning av varuhandel förekommer annars enbart för s.k. gemenskapsinternt förvärv, dvs. varuinförsel från annat EG-land (se avsnitt 2.3.3.6). Enligt förarbetena, Prop. 1989/99:69, var motivet till lagändringen att motverka skattebedrägerier vid införsel av guld från EG-länder som, med stöd av artikel 28.3b och Annex F punkt 26 i sjätte direktivet, övergångsvis och till skillnad från Sverige, hade undantag från skatteplikt för investeringsguld (annat guld än för industriändamål). I stället för att införa en särskild och generell reglering för att motverka skatteflykt och skatteundandragande på momsområdet har sålunda de materiella reglerna ändrats i Sverige och andra EG-länder beträffande handeln med investeringsguld, för att eliminera "luckor" i beskattningen inom 'mervärdesskattelandet EG' föranledda av att just skatteobjektet investeringsguld hade olika skattemässig karaktär i Sverige jämfört med vissa andra EG-länder (Tyskland och Luxemburg).[171]

Mervärdesskatteprincipen kan sägas beskriva 'uppfinningen' mervärdesskatt och rangordnas därför högst bland de allmänna mervärdesskatterättsliga principerna. Den åtföljs av *övervältringsprincipen* som garanterar funktionaliteten i uppfinningen med att mervärdesskatten skall träffa slutkonsumenten som skattebärare och inte belasta resultatet hos företagen som ingår i förädlingskedjan som leder fram till den färdiga produkten: varan eller tjänsten. **Genom övervältringen uppfylls mervärdesskattens grundläggande krav på konkurrensneutralitet**.[172] Konkurrensneutraliteten innebär alltså enkelt uttryckt att konsumenten inte skall välja leverantör eller tillhandahållare av en vara eller tjänst beroende på olikheter i beskattningen av dem. Neutraliteten skall gälla på företagsnivån såtillvida att olikheter hos de enskilda företagen i sättet att producera och distribuera varor och tjänster inte ger olika prissättning på grund av olika beskattning av prestationerna. Emellertid skall neutralitet också i princip upprätthållas mellan producenter av varor och tjänster oavsett om de finns i samma land eller olika länder inom EU, varför artikel 93 i EG-fördraget kräver integration av medlemsstaternas

[171] Jfr Ny Juridik 4/2000, s. 69-83, artikeln Momsfritt i EU – moms i Sverige?, av Björn Forssén samt Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 408-445 (Bilaga 3) och även s. 215f, av Björn Forssén.

[172] Jfr Skattenytt 1998 s. 553, artikeln Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik? (s. 550-559), av Åsa Gunnarsson, där hon angående att konkurrensneutraliteten representerar en helhetssyn på mervärdesskattens utformning uttalar att "Mervärdesskattens konstruktion tillgodoser kravet på konkurrensneutralitet så länge som skatten övervältras på den slutlige konsumenten".

mervärdesskattelagstiftningar. Konkurrensneutralitetsprincipens sålunda interna respektive externa sida utvecklas i avsnitt 2.5.4.1.

Ordningen inbördes mellan mervärdesskatteprincipen, övervältringsprincipen, konkurrensneutralitetsprincipen och reciprocitetsprincipen är emellertid inte avgörande för en EG-rättskonform tillämpning av rättskällorna, utan rättstillämparen har att se till att bästa tolkningsresultat uppnås jämfört med det aktuella mervärdesskattedirektivets syfte, dvs. sträva efter att uppnå det tolkningsresultat som effektivast uppfyller direktivets syfte. Därvidlag har vederbörande att beakta skillnader i tillämpningen av språkliga, teleologiska och systematiska tolkningsprinciper med avseende på om en beskattningsåtgärd är till den enskildes fördel eller nackdel. I sistnämnda fall får inte en tolkning av aktuell bestämmelse i ML ske i strid mot legalitetsprincipen, vilket berörs nedan.

Trots att exempelvis ett direktiv från rådet ofta utgör en kompromiss mellan rådet och kommissionen saknas uttalanden till direkt vägledning för tolkningen av direktivet också i andra dokument och uttalanden från rådet eller kommissionen i samband med antagande av direktivet. Detta beror på att det är EG-domstolen som har den exklusiva kompetensen att göra auktoritativa uttalanden (tolkningar) av innebörden i EG:s rättsregler, exempelvis EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.[173] När man studerar en dom från EG-domstolen kan emellertid generaladvokatens yttrande, vilket är helt självständigt, ge vägledning för tolkning av exempelvis aktuellt mervärdesskattedirektiv, då det – utan att innehålla diskussioner om tolkningsmetoder – är utförligt och resonerande; generaladvokaten skall enligt artikel 222 EG (f.d. 166) lägga fram ett motiverat förslag till beslut till EG-domstolen i det aktuella EG-målet om förhandsavgörande på nationell domstols begäran eller om fördragsbrottstalan mot Sverige från kommissionens eller ett annat EG-lands sida.[174] Här skall nämnas att den enskilde inte har någon självständig talerätt hos EG-domstolen, för att få till stånd ett auktoritativt uttalande därifrån i fråga om hur en regel i t.ex. ML skall tolkas, då exempelvis EG:s mervärdesskattedirektiv, till skillnad från beslut från EG som kan fattas på andra områden och beröra medborgarna direkt och personligt, riktar sig till medlemsländerna, t.ex. Sverige. Antingen handlar det om att högsta nationella instans, i exempelvis ett momsmål, begär förhandsavgörande från EG-domstolen med stöd av artikel 234 EG (f.d. 177), se avsnitt 2.3.3.1, eller så handlar det om att

[173] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 528 och 529.
[174] Jfr EG-skatterätt, s. 45, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger och När tar EG-rätten över?, s. 33, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans.

kommissionen eller en annan medlemsstat väcker fördragsbrottstalan hos EG-domstolen mot Sverige med stöd av artiklarna 226 EG och 227 EG (f.d. 169 och 170).[175]

Preambeln i aktuellt mervärdesskattedirektiv sätts här före generaladvokatens yttranden, eftersom den så att säga är närmast texten i den artikel i exempelvis sjätte direktivet mot vilken aktuell bestämmelse i ML skall tolkas, och ”all tolkning börjar med texten”.[176]

Därefter rangordnas EG-kommissionens förslag till rådet om införande av ett direktiv om mervärdesskatt, vilket ju så att säga ligger i tiden före den färdiga direktivtext som är föremål för tolkning, och därför kan sättas som en källa efter preambeln och generaladvokatens yttranden.

Att kommissionens förslag till rådet är en viktig EG-rättslig källa i sammanhanget kan anses följa av att kommissionens roll – i enlighet med artiklarna 10 EG (f.d. 5) och 211 EG (f.d. 155) – är att sörja för genomförande av EG-fördragets bestämmelser och rättsakter som utfärdats med stöd därav, t.ex. mervärdesskattedirektiv, samt att därvid fungera som kontrollorgan över att bl.a. den svenska förvaltningen tillämpar EG-rätten.[177] EG-domstolen har slagit fast att en medlemsstat gör sig skyldig till fördragsbrott, om den inte uppfyller att underrätta kommissionen om genomförande av t.ex. ett mervärdesskattedirektiv.[178] Vidare är t.ex. Sverige som medlemsstat skyldigt att medverka till undersökningar som kommissionen i enlighet med artiklarna 226 EG (f.d. 169) och 88 EG (f.d. 93 andra stycket) utför och att lämna upplysningar som behövs för det arbetet.

Kommissionens förslag publiceras i EGT som s.k. KOM-dokument.[179]

EG:s generaldirektorat för skatter och tullar har för övrigt en rådgivande kommitté för mervärdesskatt, EG:s momskommitté, som sedan 1996 utkommer med riktlinjer, s.k. guidelines, i momsfrågor.[180] I förarbetena till EU-lagen (anslutningslagen) framgår att Sveriges Riksdag tilldelat de Europeiska gemenskaperna (EG) kompetens, inte EG:s institutioner som

[175] Jfr även EG-skatterätt, s. 26, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[176] Jfr EG-skatterätt, s. 46, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[177] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 530.
[178] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 524.
[179] Finna rätt, Kapitel 3. EG-RÄTTEN av Ulf Bernitz (avsnitten 3.8.2 och 3.8.2.1), s. 59 och 61, av Bernitz m.fl.
[180] Jfr RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002, s. 827 ff (Bilaga 16).

t.ex. rådet.[181] EG är tillräckligt täckande, då det av de grundläggande fördragen (t.ex. Romfördraget – numera EG-fördraget) framgår vilka institutioner som vid varje tidpunkt får fatta beslut. EG:s momskommitté är inte en sådan institution, varför dess guidelines enbart kan anses ha status som doktrin och inte jämföras med nationella förarbeten.

2.3.3.4 Särlösningar i anslutningsfördraget

Begrepp som används i EG-rätten, t.ex. beträffande punktskatter eller mervärdesskatt, skall ges en enhetlig innebörd i hela EU utom när en klar hänvisning till nationell rätt ges.[182]

De fall där EG-rätten hänvisar till nationell rätt på mervärdesskatteområdet är när särskilda undantag från sjätte mervärdesskattedirektivet stipuleras i anslutningsfördraget och det är *idag*, enligt lagen om tillkännagivande (1994:1501) av fördrag och andra instrument med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen, beträffande undantag från skatteplikt:

- för artistiska framträdanden (3 kap. 11 § 1 ML),[183]
- för framställning av organisationstidskrifter m.m. (3 kap. 19 § första stycket 2 ML),
- för medicin som säljs enligt recept eller till sjukhus (3 kap. 23 § 2 ML),
- för flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4 ML) och
- för guld som levereras till Sveriges Riksbank (3 kap. 23 § 7 ML).

Dessutom gäller med stöd av nämnda lag också nationell särlösning för mervärdesbeskattningen av tillhandahållande av nya byggnader och byggnadsmark (2 kap. 7 § ML).[184]

---

[181] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 497, 509 och 510.

[182] Jfr Skattenytt 1998 s. 587, artikeln Några synpunkter på tolkning av svenska mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen (s. 584-593) av Roger Persson-Österman, där hänvisning sker till EG-målet 49/71 (Hagen).

[183] Jfr även Prop. 1996/97:10 s. 30 och 32.

[184] Jfr SFS 1994:1501 [finns bara i tryckt version, se sidorna 5792 och 5793 under rubriken Sverige punkterna w), z) och aa)] och Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 70, 142 och 237 samt Prop. 1994/95:57 s. 93 och 94. Notera att Sverige enligt anslutningsfördraget har fått behålla fall av s.k. nollskattesatser, nämligen beträffande framställning av organisationstidskrifter, medicin som säljs enligt recept eller till sjukhus, flygbensin och flygfotogen och guld till Sveriges Riksbank (för vilka fall återbetalningsrätt för ingående mervärdesskatt föreligger för företagarens i fråga förvärv enligt 10 kap. 11 § första stycket ML), trots att reducerad skattesats inte får vara lägre än 5 procent. Storbritannien och Irland har också fått behålla nollskattesatser på böcker och barnkläder (som är zero-rated).

Det fanns flera särlösningar än nu nämnda för Sverige vid EU-inträdet 1995, men ML harmoniserades mot sjätte mervärdesskattedirektivet ytterligare fram till den 1 januari 1997 då vissa undantag som tilläts enligt anslutningsfördraget harmoniserades genom att de mervärdesskattebelades.[185] Det gällde upphovsrätter som inte redan var skattepliktiga och viss utbildning.

En särskild befrielse från skattskyldighet gäller för övrigt för upphovsmans eller upphovsmannens dödsbos omsättningar av egna konstverk om sådana omsättningar sammanlagt understiger 300.000 kronor för beskattningsåret med möjlighet till frivillig skattskyldighet.[186] Det är emellertid en kvarleva från tiden före den 1 november 1995 då konstnärers egna verk omfattades av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § ML, varför det endast får uppfattas som en lagteknisk lösning att begränsningen av beskattningen därefter uttrycks som ett undantag från skattskyldigheten och sålunda ifrågavarande undantag kan anses omfattat av samma nationella särreglering som gäller för artistiska framträdanden.

Eftersom frågor om skatteplikt och omfattningen av undantagen från skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster inte behandlas särskilt i detta arbete, berörs inte de återstående särlösningarna i anslutningsfördraget här. Bortsett då från att bestämmelserna om tillhandahållande av nya byggnader och byggnadsmark tas upp i samband med yrkesmässighetsbegreppet.

Här skall bara nämnas att det faktum att nationella särlösningar tillåts enligt anslutningsfördraget inte innebär att exempelvis ett undantag från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst som omfattas därav kan tolkas i strid mot exempelvis den grundläggande principen om konkurrensneutralitet.[187] Även innan Sverige gick med i EU har ju de principer på vilka idén/uppfinningen mervärdesskatt bygger gällt, och de inskränks inte bara för att en särlösning tillåts; GML infördes 1969, vilket var efter det att EG antog första direktivet (1967), och den svenska momslagstiftningen har redan från början influerats av EG:s mervärdesskattedirektiv,[188] varför grundprinciperna givetvis funnits med i

[185] Jfr SFS 1996:1327, bet. 1996/97:SkU6 och Prop. 1996/97:10 s. 40-41 angående entréavgifter för publik till idrottsevenemang och avgifter för idrottsutövare när stat, kommun eller allmännyttig ideell förening står för tillhandahållandet (3 kap. 11a § ML).
[186] Jfr 1 kap. 2a och 2b §§ ML.
[187] Jfr härvidlag, angående tillämpningen av undantaget från skatteplikt för medicin etc enligt 3 kap. 23 § 2 ML, förhandsbeskedet RÅ 2003 Ref 29.
[188] Jfr exempelvis den uttryckliga EG-anpassningen av tjänstebegreppet 1991 till en generell skatteplikt i stället för en uppräkning av i vilka fall tjänster skulle vara skattepliktiga: SFS 1990:576; bet. 1989/90:SkU31; Prop. 1989/90:111; SOU 1989:35.

lagstiftningsarbetet på området också i de fall där nu nationella särlösningar tillåts i förhållande till direktiven. En särlösning innebär bara att exempelvis undantag från skatteplikt tillåts på det område där sådan särlösning framförhandlats av Sverige enligt anslutningsfördraget, trots att sjätte direktivet inte stipulerar undantag på området, varvid undantaget enligt särlösningen alltså inte får tillämpas så att det snedvrider konkurrensen inom området i fråga. I sådant fall måste Sveriges Riksdag ändra en bestämmelse i ML som omfattas av särlösning, så att konkurrenssnedvridningen upphör. Det är inte något bärande argument emot lagändring att snedvridningen bara skulle slå på det nationella planet, då kravet från primärrätten om integration (harmonisering) av mervärdesskatten får uppfattas gälla inom hela 'mervärdesskattelandet EG', där Sverige, till följd av att kompetens tilldelats EG på mervärdesskatteområdet, i förhållande till EG bara har en ställning jämförbar med den som ett län har inom nationalstaten. Genom Sveriges EU-inträde kan företagen sägas ha erhållit ett skydd i primärrätten till en konkurrensneutral situation vad gäller själva mervärdesskatten, och som ligger i dess hela idé (jfr avsnitten 2.4.1 och 3.3.3). I EG-målet 26/62 (van Gend en Loos) konstaterade EG-domstolen att gemenskapsrätten innebär att EG:s medborgare, t.ex. de som startar och driver företag, inte bara har skyldigheter, utan också rättigheter som utgör en del av deras rättsliga arv.[189]

Beträffande en av särlösningarna, nämligen undantaget i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML, har också, med hänvisning till just konkurrensneutralitetsprincipen, en lagändring avseende omfattningen av framställarbegreppet i lagrummet genomförts den 1 januari 2003.[190]

2.3.3.5 'Särlösningar' i sjätte direktivet

För några fall med s.k. avdragsförbud i 8 kap. 9 § ML kan man också säga att 'särlösningar' gäller, men inte genom att EG-rätten hänvisar till nationell rätt, utan genom att andra stycket artikel 17.6 i sjätte direktivet

[189] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 485.
[190] Jfr SFS 2002:1004; bet. 2002/03:SkU2; och Prop. 2002/03:5 s. 39 samt även s. 1 och 32-43. Se även kritik av Regeringsrättens avgöranden RÅ 1995 Not 392 och RÅ 1995 Not 393, vilka – jämte RÅ 2001 Not 18 – föranledde de problem med framställarbegreppet som ledde till lagändringen, i Momshandboken Enligt 1998 års regler, s. 215 och 216, av Björn Forssén och i Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 253 och 254, av Björn Forssén samt i Skattenytt 1998 s. 145-146, artikeln Begreppet framställare av periodisk publikation enligt ML, av Björn Forssén.

medger att de finns kvar övergångsvis (s.k. frysningsklausul eller standstill-klausul) tills rådet enhälligt på kommissionens förslag beslutat vilka utgifter som inte skall omfattas av den generella avdragsrätten i artikel 17.2 i sjätte direktivet på förvärv som görs i avsikt att skapa skattepliktiga transaktioner, och som har sin motsvarighet i 8 kap. 3 § första stycket ML.

Sverige får behålla de avdragsförbud som fanns i ML vid EU-inträdet 1995 tills rådet fattat sådant beslut, men det kan inte anses innebära att de inte skall prövas med avseende på om de medför inskränkningar i den generella avdragsrätten i artikel 17 i strid mot grundläggande principer för mervärdesskatteordningen. 'Särlösningarna' i artikel 17.6 i sjätte direktivet finns ju inte i kraft av att anslutningsfördraget hänvisar till nationell rätt, utan i kraft av just bestämmelsen i fråga i sjätte direktivet, dvs. i kraft av direktivrätten, och måste fungera i förhållande till syftet med direktivet. Ett stöd härför är att EG-domstolen klart uttalat att de EG-länder som vid inträdet i unionen hade avdragsförbud med stöd av artikel 17.6 i sjätte direktivet inte får utöka dessa, då lagstiftningen nationellt sett därigenom avlägsnar sig från målen i sjätte direktivet.[191]

Kommissionen har i ett förslag som ännu inte lett till något beslut från rådet påpekat att "man får inte glömma att avdragsrätten utgör en grundläggande del av mervärdesskattesystemet. Detta får till följd att varje undantag från denna rätt utgör ett undantag från regeln vilket endast kan godtas om det åtföljs av en mycket precis motivering".[192] Förslaget är av intresse, då det belägger betydelsen av avskattningstanken i den s.k. övervältringsprincipen enligt artikel 2 i första direktivet och även att meningen med ifrågavarande 'särlösningar' i artikel 17.6 i sjätte direktivet inte är att de får medföra begränsningar av den generella avdragsrätten i artikel 17.2 i sjätte direktivet i strid mot den grundläggande övervältringsprincipen; avdragsförbuden i 8 kap. 9 § ML kan inte anses EG-rättskonforma om sådana begränsningar ger upphov till konkurrenssnedvridning. Enligt andra meningen i första stycket i artikel 17.6 i sjätte direktivet är det bara ingående mervärdesskatt på "utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning" som "under inga förhållanden" är avdragsgill.

---

[191] Jfr punkt 46 i EG-målet C-409/99 (Metropol) som gällde avdragsförbud för bilar i Österrikes mervärdesskattelagstiftning, vari hänvisning sker till EG-målet C-40/00, där kommissionen förde fördragsbrottstalan mot Frankrike. Se även punkt 66 i EG-målet C-155/01 (Cookies World), som också gällde Österrikes regler om moms och motorfordon, och där hänvisning sker till nämnda EG-mål C-40/00. I "Metropol"-målet hänvisas också till de förenade EG-målen C-177/99 och C-181/99 (Ampafrance m.fl.).

[192] Jfr EG-kommissionens förslag till EG:s råd den 17 juni 1998, KOM (1998)377 slutlig.

Vid prövningen av omfattningen av de särskilda avdragsförbuden som Sverige får behålla i 8 kap. 9 § ML tills vidare med stöd av artikel 17.6 i sjätte direktivet, dvs. beträffande förvärv av en personbil, förvärv hänförliga till stadigvarande bostad eller utgifter för representation eller liknande, måste en prövning ske i det enskilda fallet, varvid skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna inte får tillämpa förbuden i den mån tolkningsresultatet medför begränsningar av den generella avdragsrätten för ingående mervärdesskatt enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet och 8 kap. 3 § första stycket ML med konkurrenssnedvridande följder.

De förenade EG-målen C-177/99 och C-181/99 (Ampafrance m.fl.) ger stöd för nyss redovisade uppfattning. EG-domstolen ansåg att nationell fransk lagstiftning inte var EG-rättskonform, då däri, med stöd av artikel 27.1 i sjätte direktivet för undvikande av skatteundandragande och skattebortfall, införts undantag från den generella avdragsrätten i artikel 17 i sjätte direktivet beträffande den skattskyldiges förvärv av varor och tjänster för representation. Avvikelser från bestämmelserna i sjätte direktivet kan enligt EG-domstolen inte godtas, om de innebär att en begränsning av avdragsrätten baseras på den objektiva karaktären av ett förvärv utan hänsyn till om det i det enskilda fallet kan bevisas att det rör sig om utgifter som har uppkommit i rörelsen. Om den enskilde vid tillämpningen av den avdragsbegränsande bestämmelsen inte har möjlighet att bevisa att skatteflykt eller skatteundandragande inte förekommer, och därmed inte kan utnyttja avdragsrätten, utgör bestämmelsen, ”på gemenskapsrättens nuvarande stadium”, som EG-domstolen uttryckte det, inte ett medel som, enligt den s.k. proportionalitetsprincipen i artikel 5 EG (f.d. 3b tredje stycket), står i proportion till målet att hindra skatteflykt och skatteundandragande, och påverkar då sjätte direktivets mål och principer i alltför stor utsträckning. EG-domstolens tolkning av artikel 27 gjordes i målet i jämförelse med just artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, varvid domstolen bl.a. framhöll att det ”Av fast rättspraxis följer att den rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet är oskiljaktigt förenad med mervärdesskatteordningen och därför i princip inte kan inskränkas”. Enligt EG-domstolen är gemenskapsrättsakter angående mervärdesskatteordningen endast förenliga med proportionalitetsprincipen om bestämmelserna i rättsakten är nödvändiga för att uppnå dess särskilda mål och om de ”i minsta möjliga utsträckning påverkar direktivets mål och principer”, dvs. bl.a. övervältringsprincipen och konkurrensneutralitetsprincipen. Avdragsförbuden får alltså inte begränsa den annars generella avdragsrätten på ett icke EG-rättskonformt sätt.

I nästa kapitel berörs härvidlag främst representationsutgifter, då avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 2 ML beträffande vad som skall förstås med utgifter för representation och liknande ändamål hänvisar till avdragsbegränsningarna för sådant vid inkomsttaxeringen enligt 16 kap. 2 § IL.

2.3.3.6 EG-förordningar

En förordning från EG är direkt tillämplig i varje medlemsstat som en lag, medan direktiven i och för sig också är bindande för medlemsländerna enligt artikel 249 EG (f.d. 189) i Romfördraget, men för dem överlämnas åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet (implementeringen) av direktivet i det nationella regelverket.[193]

Med verkan inom EG och även inom EES-området finns en förordning om socialavgifter,[194] vilken får viss betydelse för framför allt bedömningen av om en utländsk företagare kan anses yrkesmässig inkomstskatte- och mervärdesskatterättsligt. På samma sätt som när cirkulationsdirektivet för punktskatter kan vara till ledning, när exempelvis sjätte direktivet inte ger vägledning angående tolkningen av omsättningsbegreppet i ML, kan nämnda EG-förordning tjäna till stöd för tolkningen av yrkesmässighetsbegreppet i ML, om tolkningsutfyllnad inte kan ske med stöd av sjätte direktivet eller annat mervärdesskattedirektiv. På grund av Sveriges dualistiska syn på förhållandet mellan nationell rätt och folkrätt införlivas också EG-förordningen i det nationella regelverket genom socialavgiftslagen (2000:980).

> I 4 kap. 5 § ML anges att ”En utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige …, om företagaren bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet” enligt 4 kap. 1 § ML. Det har redan konstaterats att det inte spelar någon roll var i världen vederbörande bedriver sin verksamhet, för att denne skall kunna mervärdesbeskattas för omsättningar som placeras i Sverige, och i nästa kapitel behandlas frågan om det är EG-rättskonformt att ML genom 4 kap. 1 § ML hänvisar till 13 kap. IL och begreppet näringsverksamhet, när det gäller att bestämma

[193] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 479.
[194] Jfr EG:s förordning 1408/71 och EG-förordningen 574/72 om tillämpning av förstnämnda förordning.

yrkesmässighetsbegreppet, men redan här noteras att enligt två mål från EG-domstolen skall bedömningen från socialavgiftssynpunkt i ett EG-land av om en person enligt det landets lagstiftning anses som anställd eller självständig företagare godtas i ett annat EG-land där vederbörande arbetar.[195]

RSV har i en skrivelse 2000-04-06,[196] med anledning av de båda EG-målen, relaterat till EG-fördragets principer om fri rörlighet, och uttrycker att ”begreppet yrkesmässighet” skall ”bedömas enligt gemenskapsrättsliga principer”. RSV verkar i skrivelsen ta fasta på att någon konflikt inte torde uppkomma mellan ML, som styrs av sjätte direktivet där i preambeln nämnda friheter också uttrycks, och fördraget, eftersom möjligheterna att etablera sig här ’mervärdesskattemässigt’ för företagare från andra EG-länder (och tredje land) är utomordentligt goda genom att de kan göra blott en tillfällig, enstaka skattepliktig omsättning här och mervärdesskatteregistrera sig i Sverige genom ombud och sålunda åtnjuta avdragsrätt för svenska mervärdesskatteutgifter (se avsnitt 2.3.3.2).[197] RSV uttalar i skrivelsen att ”Det ankommer inte på SKM (skattemyndigheten, *författarens anm.*) att ifrågasätta ett annat lands bedömning att en verksamhet som bedrivs i det landet är yrkesmässig”. I likhet med den inställning som kan uppfattas från RSV:s sida, kan EG-förordningen om socialavgifter sägas vara till viss ledning för att avgöra om ett utländskt subjekt är yrkesmässigt enligt ML. Den gemenskapsrättsliga principen om att EG-rättsliga begrepp har ”en autonom europeisk innebörd” tillåter knappast EG-domstolen att ge olika innehåll åt vad som skall förstås med en självständig företagare enligt artikel 14a i EG:s förordning om socialavgifter respektive ’skattskyldig person’ enligt artikel 4.1 i sjätte direktiv, som styr tolkningen av den materiella innebörden i begreppet yrkesmässighet i 4 kap. 1 § ML. Det skulle inte vara förenligt med att EG-domstolen har den exklusiva rollen att avge auktoritativa förhandsavgöranden på både socialavgifts- och momsområdet, om det inte finns speciella hänsyn att beakta från socialavgiftsrättslig respektive momsmässig synpunkt. Några sådana skillnader föreligger normalt sett inte beträffande frågan om självständighet respektive yrkesmässighet, vilket också kan uppfattas vara RSV:s inställning.

---

[195] Jfr EG-målen C-178/97 (Barry Banks m.fl.) och C-202/97 (Fitzwilliam Executive Search Ltd).
[196] Jfr RSV:s skrivelse dnr 3997-00/100.
[197] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 175 (och även s. 155) samt 23 kap. 4 § SBL.

EU är i sin kärna en tullunion som geografiskt i stort sett överensstämmer med ’mervärdesskatte- och punktskattelandet EG’, och vad gäller tullrätten åstadkoms integrationen på det området genom rådets förordning (EEG) nr 2913/92 (tullkodexen).[198] Eftersom det är en förordning gäller den som lag i bl.a. EG-landet Sverige utan behov av implementering i nationell lag, men en tullag finns ändå i enlighet med Sveriges dualistiska synsätt.[199]

Tullrätten har emellertid inte så mycket att tillföra vid tolkningen av ML.[200] Tullen väger, mäter och räknar varukollin och åsätter ett tullvärde på vilket tull, eventuell punktskatt och mervärdesskatt utgår, och därigenom övergår varan i ’fri omsättning’, dvs. den har förtullats. Det innebär att den som en s.k. gemenskapsvara behandlas på samma sätt inom gemenskapen som en vara producerad inom ’mervärdesskattelandet EG’, men just för frågan om skattskyldighet – eller tullskyldighet – för gäldenären handlar det bara om att konstatera att någon har anmält varan till ’övergång i fri omsättning’ (förtullning), varvid mervärdesskatteskyldighet åsätts denne, om inte undantag från skatteplikt föreligger på grund av lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import (se 3 kap. 30 § första stycket ML) eller undantag från skatteplikt skulle föreligga för en motsvarande omsättning av varan inom landet enligt någon av bestämmelserna i 3 kap. ML (se 3 kap. 1 § andra stycket ML).[201] Denne någon behöver inte vara en företagare, utan gäldenär och skyldig att erlägga moms till Tullverket blir också en privatperson som anmäler en vara som importeras från plats utanför EG (s.k. tredje land) till ’övergång i fri omsättning’. Varken tolkningen av yrkesmässighets- eller omsättningsbegreppet i ML får sålunda någon särskild ledning av tullkodexen i fall av bristande vägledning av mervärdesskattedirektiven.

---

[198] Jfr EG-skatterätt, s. 142 och 143, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

[199] Jfr Tullagen (2000:1281), som den 1 januari 2001 ersatte ”gamla” tullagen (SFS 1994:1550).

[200] Det innebär dock inte att EG-rättsliga principer som är gemensamma saknar betydelse vid tillämpningen av reglerna i ML. EG-domstolen har t.ex. i “van Gend en Loos”-målet (se avsnitten 2.2.2.2, 2.3.3.4, 2.4.1, 2.4.2 och 2.5.4), som gällde tullfrågor, uttalat sig om EG-rättens direkta effekt och direkta tillämplighet (se avsnitt 2.4.2), vilket har betydelse vid tillämpningen av reglerna i ML i förhållande till EG-rätten och dess principer och direktiv. Christina Moëll tar upp bl.a. det målet och EG-målet 169/80 (Gondrand Frères and Garancini), vilket behandlar rättssäkerhetsprincipen (se avsnitt 2.4.3), som exempel på mål som har gällt tullfrågor och som inneburit banbrytande avgöranden från EG-domstolen beträffande principfrågor inom EG-rätten. Se Svensk skattetidning 1998 s. 196, artikeln EG:s tullrätt ur ett svenskt perspektiv (s. 187-198), av Christina Moëll, där hänvisning också sker till intressanta utredningar etc och doktrin angående tullrätt.

[201] Jfr Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 355ff, av Björn Forssén.

I stället kan man säga att tullrätten blott bekräftar momsens karaktär som konsumtionsskatt, då beskattningsunderlaget för moms vid import utgörs av varans värde bestämt enligt tullkodexen och att därvid inräknas värdet av frakt- och försäkringskostnader och andra sådana kostnader fram till första bestämmelseorten här i landet.[202]

Här är framför allt huvudfallet av skattskyldighet till mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML vid yrkesmässiga personers omsättningar inom landet av intresse. Frågor om skattskyldighet till mervärdesskatt vid import enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 ML handlar, vad gäller kopplingen till ML, i stort sett enbart om att bedöma om undantag från skatteplikt skulle föreligga eller ej enligt 3 kap. ML vid en motsvarande omsättning inom landet av varan i fråga. Eftersom frågor om skatteplikt och omfattningen av undantag från skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster enligt 3 kap. ML inte behandlas särskilt i detta arbete, är tullrätten av underordnat intresse här. Däremot är bestämmelserna om varuinförsel från andra EG-länder av stort intresse, då sådan införsel av en vara – s.k. gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom (GIF) – medför skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML, förutsatt att motsvarande omsättning inte är gjord inom landet. Ett GIF undantas också från skatteplikt om en motsvarande omsättning inom landet skulle omfattas av undantag enligt 3 kap. ML, men för detta slag av varuinförsel kopplar alltså bestämningen av om ett GIF alls skall anses föreligga till ML:s omsättningsbegrepp, och därvidlag gäller den i sjätte direktivet införda övergångsordningen.

2.3.3.7 EG-domstolens förhandsavgöranden

Det är den nationella domstolen som avgör om och i vilka hänseenden den anser sig behöva fråga EG-domstolen till råds,[203] inte myndigheter och de enskilda själva. Exempelvis kan inte SRN begära förhandsbesked från EG-domstolen, då den bara besvarar sådana ansökningar från domstolar och domstolsliknande organ,[204] och SRN av EG-domstolen inte ansetts ha domstolsstatus.[205]

---

[202] Jfr 7 kap. 8 § ML.
[203] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 528.
[204] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 528 och När tar EG-rätten över?, s. 159, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans.
[205] Jfr EG-domstolens mål C-134/97 (Victoria Film A/S) samt Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet EC Tax Law in the Case Law of the Swedish Supreme Administrative

Enligt EG-målet 107/76 (Hoffman-La Roche) syftar bestämmelserna om nationella domstolars skyldighet enligt den s.k. ”acte clair”-läran – vilken behandlas nedan – att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen enligt artikel 234 EG (f.d. 177) till ”att förhindra att det i någon medlemsstat uppstår en inhemsk rättspraxis som inte står i överensstämmelse med gemenskapsrättsreglerna”. När en klar hänvisning till nationell rätt inte ges som för de särlösningar i ML som har stöd i anslutningsfördraget, har de mervärdesskatterättsliga begreppen i t.ex. EG:s första och sjätte mervärdesskattedirektiv ”en autonom europeisk innebörd”.[206]

EG-domstolen har sålunda en exklusiv kompetens att göra auktoritativa uttalanden (tolkningar) av innebörden i EG:s rättsregler, och nationella myndigheter och domstolar är i enlighet med solidaritetsförpliktelsen skyldiga att följa EG-domstolens förhandsavgöranden om mervärdesskatt.

Emellertid är det ju så att ”all tolkning börjar med texten”,[207] dvs. med lydelsen av den EG-rättsliga källan. Den text som EG-domstolen i första hand har att bedöma på temat om en bestämmelse i ML är EG-rättskonform är aktuellt direktiv om mervärdesskatt från EG, eftersom det skall vara implementerat i ML. Därför rangordnas mervärdesskattedirektiven, exempelvis sjätte direktivet, före EG-domstolens förhandsavgöranden av mervärdesskattefrågor som rättskälla här. EG-fördraget sätts främst bland rättskällorna i förevarande sammanhang, eftersom det är vad rättstillämparen skall hålla sig till, om inte exempelvis sjätte direktivet ger vägledning vid tolkningen av en bestämmelse i ML.

EG-domstolens förhandsavgöranden, som en källa till stöd för att tolka syftet med en bestämmelse i aktuellt mervärdesskattedirektiv, rangordnas före preambeln i aktuellt direktiv, generaladvokatens yttrande till avgörandet och uttalanden i kommissionens förslag till rådet att införa direktivet (se avsnitt 2.3.3.3), då EG-domstolen alltså har den exklusiva kompetensen att göra auktoritativa uttalanden (tolkningar) av innebörden i EG:s rättsregler. EG-domstolen har enligt artikel 230 EG (f.d. 173)

Court av Sture Bergström (avsnitt 3), s. 77, av Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer och RSV:s skrivelse 2002-01-24 (dnr 935-02/100), avsnitt 4.1.

[206] Jfr Skattenytt 1998 s. 588, artikeln Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen (s. 584-593), av Roger Persson-Österman och EG-skatterätt, s. 175, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

[207] Jfr EG-skatterätt, s. 46, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

uppdraget att granska om de rättsakter som antas av bl.a. rådet, som här med mervärdesskattedirektiven, överensstämmer med primärrätten, vilken här består i EG-fördragets principer om fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster mellan medlemsstaterna och fri etableringsrätt för EG:s medborgare i andra EG-länder än hemlandet.[208] Även om inte någon konflikt föreligger mellan direktiven på momsområdet och fördraget (se avsnitt 2.3.3.2), är EG-domstolens roll sådan principiellt sett att den skall granska lagenligheten i t.ex. en bestämmelse i sjätte direktivet, vilket på inkomstskatteområdet gäller bestämmelserna i fusions- respektive moder-dotterbolagsdirektiven. EG-domstolen har sålunda såväl rollen som granskare av fördragskonformiteten med bestämmelser i de här aktuella momsdirektiven som rollen som uttolkare av innebörden i bestämmelserna i exempelvis sjätte direktivet.

Det är alltså den nationella domstolen som avgör om förhandsavgörande skall inhämtas från EG-domstolen beträffande en tolkningsfråga, och enligt den s.k. ”acte clair”-läran föreligger en skyldighet därtill om den nationella domstolen inte är övertygad om att varken övriga medlemsstaters domstolar eller EG-domstolen skulle tveka om utgången av prövningen av om, som här, en regel i ML är förenlig med motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet (se avsnitt 2.4.1). Förhandsavgöranden från EG-domstolen är därför den viktigaste källan till EG-domstolens praxis,[209] och i detta arbete, där frågan om ML:s grundbegrepp som kopplar till IL är EG-rättskonforma besvaras i första hand genom en konsekvensanalys (se avsnitt 1.2), kan momsdirektivens rangordning före EG-domstolens förhandsavgöranden ofta återspegla en mera formell ordning där EG-domstolens förhandsavgörande sätts på åtminstone samma nivå som direktivtexten som skall analyseras.

EG-domstolens avgöranden publiceras i en officiell rättsfallssamling som ges ut på samtliga medlemsstaters språk, Report of Cases before the Court (European Court Reports, ECR), och från 1995 även på svenska och benämns Rättsfallssamling från Europeiska gemenskapernas domstol och förstainstansrätt (REG).[210]

[208] Jfr Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 107, av Eleonor Alhager,
[209] Jfr Mervärdesskatt – en kommentar, s. 25, av Björn Westberg.
[210] Jfr Finna rätt, Kapitel 3. EG-RÄTTEN av Ulf Bernitz (avsnitt 3.8.4), s. 63, av Bernitz m.fl. När C anges i målnumret står det för curia, EG-domstolen.

2.3.3.8 Europakonventionen och andra folkrättsliga källor

Vissa principer som omfattas av EG-rätten bygger på andra folkrättsliga källor än EG-fördraget, t.ex. Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen). Detta framgår av artikel F i Maastrichtfördraget, som lyder:

> ”Unionen skall som allmänna principer för gemenskapsrätten respektera de grundläggande rättigheterna, såsom de garanteras i Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, undertecknad i Rom den 4 november 1950, och såsom följer av medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner.”

Därmed har det för västerländska rättsordningar grundläggande rättssäkerhetsbegreppet med krav på förutsebarhet i lagstiftning och rättstillämpning, och även principer som härleds från det begreppet som t.ex. Europakonventionens artikel 6 om rättvis rättegång och förbud mot retroaktiv lagstiftning och rättstillämpning, en mycket viktig betydelse vid EG-domstolens avgöranden.[211] Eftersom förfaranderegler inte berörs särskilt i detta arbete och en materiell beskattningsfråga på momsområdet normalt sett får sin lösning redan i sekundärrätten, tas inte fall från EG-domstolen upp här som berör EG-rättens ’grundnormer’ med kopplingar till Europakonventionen eller andra folkrättsliga källor (t.ex. Wienkonventionen om traktatsrätten från 1969) och ej heller Europadomstolens egna avgöranden om exempelvis frågor om möjlighet till effektiv tillgång till domstol.[212]

I övrigt har EG-domstolen bl.a. sökt vägledning i OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet,[213] som är

---

[211] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 478, där också de förenade EG-målen 46/87, 227/88 (Hoechst) nämns.

[212] Jfr dock: När tar EG-rätten över?, s. 35, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans, där EG-målet 29/69 (Stauder) nämns och enligt vilket EG-domstolen anser att skyddandet av de mänskliga rättigheterna är en av EG-rättens allmänna principer.

[213] OECD:s skattekommitté lade fram ett utkast till modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet 1963 (”Draft Double Taxation Convention on Income and Capital”) respektive ett utkast till modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av arv 1966. De båda utkasten reviderades och framlades som modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet 1977 respektive modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av arv 1982. Förstnämnda

förlaga till bilaterala avtal som OECD-länder, däribland Sverige, ingår för att undvika dubbelbeskattning avseende exempelvis företagsskatterättsliga frågor om vilket av de båda inblandade länderna som har beskattningsrätten beträffande inkomstskatt.[214] Framför allt kunde artikel 5 i OECD:s modellavtal och beskrivningen där av begreppet fast driftsställe ha använts för att tolka motsvarande begrepp i ML,[215] innan det den 1 januari 2002 ersattes i ML med begreppet fast etableringsställe.[216] Mellan de nordiska länderna finns för övrigt ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal sedan 1983, vilket också bygger på principerna i OECD:s modellavtal.

2.3.3.9 Regeringsformen, en EG-rättslig källa beträffande enskilds skyldigheter men inte beträffande rättigheter på momsområdet

Även om EG-fördraget innebär att EG tilldelats kompetens på momsområdet är det av visst intresse att EG-domstolen i sina förhandsavgöranden söker vägledning i medlemsländernas konstitutioner. När det gäller kompetensfrågan är den svenska hållningen att inte tala om någon konflikt mellan EG-rätt och nationell rätt vad gäller EG-rättens förhållande till svensk grundlag. Enligt konstitutionsutskottet gäller dylika frågor enbart om ett EG-organ med verkan för Sverige har haft rätt att fatta beslut om en rättsakt utifrån principen om tilldelad kompetens. Ligger exempelvis ett utfärdat direktiv utanför områdena där kompetens tilldelats EG enligt fördraget är det inte giltigt i Sverige.[217] 10 kap. 5 § regeringsformen (RF), som utgör det rättsliga stödet för Sveriges Riksdag att tilldela EG kompetens såsom skett på bl.a. momsområdet genom Sveriges anslutning till EG, tillkom för övrigt redan 1965 med syftet att

---

modellavtal utgavs på nytt 1992 i form av lösblad med enbart smärre ändringar i texten. Se Internationell beskattning, s. 129 och 165, av Dahlman, Roland och Fredborg, Lars. Sedan 1992 har lösbladspublikationen ”OECD Model Tax Convention on Income and on Capital” uppdaterats fem gånger av OECD:s råd, senast [?] den 28 januari 2003.

[214] Jfr Svensk skattetidning 2002 s. 48, artikeln EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen (s. 21-50), av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, där det med hänvisning till EG-målet C-279/93 (Schumacker) anförs att EG-domstolen tycks ha accepterat OECD:s modellavtal som en rättskälla och EG-skatterätt, s. 135 och 137, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, där samma sak uttrycks angående OECD:s modellavtal med hänvisning till EG-målen C-307/97 (Saint-Gobain), C-336/96 (Gilly), C-250/95 (Futura) och C-391/97 (Gschwind).

[215] Jfr Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 46 och 47 (samt även s. 448-451), av Björn Forssén.

[216] Jfr SFS 2001:971 – Utländska företagares mervärdesskatt i Sverige.

[217] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 498 och Domstolsverkets Handbok Inlämnande av förhandsavgörande från EG-domstolen, avsnitt IV flik 7 s. 5.

möjliggöra ett associationsavtal med EG, och reviderades tre gånger fram till just Sveriges anslutning till EG.[218] Regeln har reviderats av Sveriges Riksdag också under hösten 2002, vilket dock inte berör förevarande frågeställningar.[219]

Eftersom fusions- och moder-dotterbolagsdirektiven inte är av särskilt intresse i detta arbete, och EG-direktiv inte förekommer i övrigt på inkomstskatteområdet (se avsnitt 2.2.2.3), gäller därvidlag regeringsformen (RF) som högsta tolkningsdatum enligt den formella lagkraftens princip. På momsområdet ligger kompetensen i stället hos EG, eftersom kompetensen överlåtits dit och mervärdesskattedirektiven från EG skall implementeras i ML. Emellertid innebär inte detta någon ’konflikt’ mellan EG-rätten och 8 kap. 3 § RF vad gäller legalitetsprincipen eller det sammanhörande retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket RF och därav följande begränsningar av att skapa åligganden för den enskilde utan stöd i existerande bestämmelser i ML. Legalitetsprincipen uttrycks *nullum tributumj sine lege* (”ingen skatt utan lag” eller *lex scripta*-kravet) och uppställs alltså för skatterätten i den svenska grundlagen (RF).[220] Rättssäkerhetsbegreppet med krav på förutsebarhet i lagstiftning och rättstillämpning har stöd i EG-rätten genom Europakonventionen och hänvisning dit från Maastrichtfördraget. Av EG-målet 8/81 (Becker) följer att underlåtelse att anpassa lagar och administrativ praxis till EG-rätten skall belasta myndigheterna och inte de enskilda,[221] varför legalitetsprincipen innebär att den enskilde inte skall belastas av ett beskattningsbeslut om aktuellt mervärdesskattedirektiv stipulerar beskattning men inte bestämmelsen i fråga i ML. Detta beläggs i RÅ 2003 Ref 99, där Regeringsrätten, beträffande undantaget från yrkesmässighet i 4 kap. 7 § första stycket 1 ML för omsättningar som sker i viss offentlig verksamhet som ett led i myndighetsutövning i jämförelse med konkurrensvillkoret i artikel 4.5 första stycket andra meningen i sjätte

[218] Jfr Domstolsverkets Handbok Inlämnande av förhandsavgörande från EG-domstolen, avsnitt IV flik 7 s. 7.
[219] Jfr Lag om ändring i regeringsformen, SFS 2002:903, där förutom ändring i 10 kap. 5 § RF också beslutades att rubriken till 10 kap. RF skall lyda ”Förhållandet till andra stater och mellanfolkliga organisationer” i stället för ”Förhållandet till andra stater”.
[220] Jfr nämnda 2 kap. 10 § andra stycket RF (förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning) och 8 kap. 3 § RF samt Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 5-7 och 185, av Anders Hultqvist. Se även Rätten och förnuftet, s. 253, av Aleksander Peczenik.
[221] Jfr Punktskatter, s. 134, av Stefan Olsson och även Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 95-96, av Eleonor Alhager.

direktivet, uttalar att ”direktivet i förevarande fall inte kan åberopas *mot* kommunen”.[222]

I stället innebär den nya tolkningsmiljö som EG-rätten medfört på momsområdet att det inte längre ens teoretiskt kan anses föreligga något förbud mot analogislut vad gäller bedömningen av om ML ger den enskilde rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv i verksamheten, eftersom sådan rätt utgör en del av företagarens i fråga legala arv: finns inte stöd i artiklarna 17-20 i sjätte direktivet för den begränsning som skulle kunna uttolkas därvidlag med hänsyn till ordalydelsen i aktuell bestämmelse i ML, följer av integrationstanken i EG-fördragets principer om fri rörlighet för varor och tjänster inom ’mervärdesskattelandet EG’ samt fri etableringsrätt för EG-medborgare, och stödet därav för upprätthållande av den för mervärdesskatten så centrala principen om konkurrensneutralitet, att nationella myndigheter och domstolar ändå skall bortse från begränsningen.[223]

EU:s kommission lämnade den 11 oktober 2004 till EU:s råd ”Förslag till rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt”.[224] Förslaget till förordning med dylika föreskrifter avser att klargöra vissa tillämpningsfrågor för specifika regler i sjätte direktivet. Sveriges advokatsamfund har den 22 december 2004 lämnat sitt remissvar på förslaget till Finansdepartementet.[225]

Advokatsamfundet avråder från genomförande av förslaget.

Advokatsamfundet pekar dels på de rättskällehierarkiska problem som en dylik ’dubblering’ av de EG-rättsliga källorna beträffande vissa momsbestämmelser som kommissionens förslag skulle innebära, dels på problemet med att lex scripta-kravet ändå skall prövas mot avfattningen av den aktuella regeln i ML, när det gäller skyldigheten att betala utgående moms. Ett exempel i sistnämnda hänseende är att artikel 24 i den föreslagna EG-förordningen inte löser problemet med att Sverige i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML anger att ett gemenskapsinternt förvärv förutsätter att säljaren i den andra medlemsstaten är ”skattskyldig” där. Legalitetsprincipen medför nämligen att en beskattningsåtgärd mot köparen av varan i fråga i Sverige för gemenskapsinternt förvärv inte är möjlig med stöd av ML, om säljarens EG-land i strid mot sjätte direktivet – och till skillnad från Sverige – inte i sin nationella mervärdesskattelagstiftning anger att försäljning av varan utgör en skattepliktig transaktion (se avsnitt 3.4.3). Det problemet försvinner inte bara genom att artikel 24 i den föreslagna förordningen anger att det vid tillämpningen av sjätte direktivet kan bortses från varans mervärdesskattemässiga

[222] Se även SKV:s skrivelse 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111, angående RÅ 2003 Ref 99.
[223] Jfr nedan angående RÅ 2000 Ref 5.
[224] KOM(2004)641 slutlig.
[225] Finansdepartementets remiss 2004-11-04, Fi2004/5143, och Sveriges advokatsamfunds dnr R-2004/1266.

behandling i den andra medlemsstaten. Lex scripta-kravet innebär alltjämt att en ändring i den aktuella regeln i ML är nödvändig, för att köparen, också med hänsyn till nämnda olikhet i de nationella lagstiftningarna på mervärdesskatteområdet mellan Sverige och den andra medlemsstaten, skall kunna beskattas för gemenskapsinternt förvärv i Sverige. Se mera härom i avsnitt 3.4.3.

Ett annat exempel på att lex scripta kravet skall prövas mot avfattningen av aktuell regel i ML som Advokatsamfundet tar upp är 3 kap. 3 § första stycket 5 ML angående mervärdesbeskattning av upplåtelse av parkeringsplatser (se avsnitt 3.2.3.2).

På rättighetssidan pekar Advokatsamfundet på problemet med att det klarläggande som avses med förordningen kan gå förlorat genom att aktuell bestämmelse däri inte kan tillämpas på situationer där motsvarande regel i ML eller själva direktivbestämmelsen ger den enskilde en mera omfattande rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Inte ens analogislut är, som nämns ovan i detta avsnitt, förbjudna på rättighetssidan och den föreslagna förordningen kan därför i sådana fall inte komma att begränsa den enskildes rätt.

Här får också tilläggas att problematiken med att lex scripta-kravet skall prövas mot aktuell regels avfattning enligt ML inte heller försvinner bara för att EU-länderna skulle ratificera den EU:s grundlag som blev färdig i juni 2004 (se avsnitt 1.1). Principen om EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt 'lagfästs' genom EU:s grundlag varmed EG-fördraget avses bli ersatt, men så länge medlemsstaterna är suveräna som sådana och Sverige alltjämt har en dualistisk rättsordning förändras inte den problematik som tas upp här (se avsnitten 2.2.1 och 2.4.3); ML är den skrivna lagen i sammanhanget mot vilken lex scripta-kravet skall prövas. Ej heller förändras därför förevarande problematik av att EG-direktiven kallas (europeisk) 'ramlag' och EG-förordningar (europeisk) 'lag' enligt EU:s grundlag. Den enda skillnaden blir att EG-rätten kommer att benämnas EU-rätt (se avsnitt 1.1).

2.4 TOLKNINGSPRINCIPER

2.4.1 När skall domstol inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen?

En EG-rättskonform tolkning av begrepp i ML innebär i enlighet med den s.k. "von Colson"-principen att skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna i Sverige så långt som möjligt skall göra en tolkning i ljuset av innehåll och syfte i de inom mervärdesskatteområdet gällande direktiven.[226]

[226] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 488 och Finna rätt, Kapitel 3. EG-RÄTTEN av Ulf Bernitz (avsnitt 3.6.1), s. 54, av Bernitz m.fl. samt När tar EG-rätten över?, s. 185, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans.

Om en bestämmelse i ML är oklar och ledning inte ges av direktiven, kan svenska domstolar under vissa premisser i enlighet med andra stycket i artikel 234 EG (f.d. 177) hänvända sig till EG-domstolen med begäran om förhandsavgörande. Enligt läran om ”acte clair” är högsta domstolsinstans, t.ex. regeringsrätten, i enlighet med tredje stycket i artikel 234 EG (f.d. 177) skyldig att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen om saken är sådan att en tolkning av gemenskapsrätt, t.ex. av sjätte direktivet, måste ske för att målet i den nationella domstolen skall kunna avgöras.[227] I EG-målet 26/62 (van Gend en Loos) slog EG-domstolen fast att en bestämmelse i ett direktiv inte automatiskt har direkt effekt, utan för det krävs att den skall vara ovillkorlig, entydig och fullständig.[228] Endast om den nationella domstolen är övertygad om att varken övriga medlemsstaters domstolar eller EG-domstolen skulle tveka om utgången av prövningen, kan den avstå från att begära förhandsavgörande.[229]

> Regeringsrätten borde möjligen tillämpa EG-rätten även om ett mål gäller perioder från tiden före Sveriges EU-inträde 1995. I doktrinen anförs nämligen, mot bakgrund av bl.a. EG-målet 14/83 (von Colson och Kamann), ”att såväl den lagstiftning varigenom direktivet införlivas i nationell rätt som den lagstiftning som gällt dessförinnan skall tolkas så att den om möjligt överensstämmer med direktivets ordalydelse och syften”. Det kallas då för en närmast ”långtgående fördragskonform tolkning”, och vissa tänkbara problem vid tillämpningen i nationell domstol påpekas.[230] Förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i den svenska konstitutionen, 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, kan givetvis läggas till en dylik probleminventering, men regeringsrätten borde inte dra sig för att ta upp och pröva EG-rättskonformiteten med problem som kvarstår efter Sveriges EU-inträde bara för att de aktuella perioderna är från tiden före EU-inträdet. I vart fall inte normalt sett när aktuellt lagrum i ML är oförändrat efter EU-inträdet eller har ändrats men det uttrycks i förarbetena att någon materiell skillnad i tillämpning inte är avsedd.[231]

---

[227] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 483.

[228] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 486.

[229] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 483 och kommentar där av EG-målet 283/81 (CILFIT).

[230] Jfr När tar EG-rätten över?, s. 185, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans. I första upplagan (från 1996) av nämnda verk användes för övrigt på s. 114 uttrycket ”extrem fördragskonform tolkning” i sammanhanget.

[231] Ett visst stöd för en dylik fördragskonformitet kan spåras i regeringsrättens mervärdesskattemål RÅ 2001 Not 97, RÅ 2001 Not 98 och RÅ 2001 Not 99, vilka avgjordes samma dag, då tillämpningen i de båda förstnämnda, vilka gällde redovisningsperioder från tiden före Sveriges EU-inträde 1995, överensstämmer materiellt sett med sistnämnda mål, som gällde redovisningsperioder efter EU-inträdet och där regeringsrätten sökte stöd i avgöranden från EG-domstolen. Samtliga av målen gällde regeln om skattefri verksamhetsöverlåtelse i ML (3 kap. 25 § ML; 8 § 18 GML), vilken inte ändrades på grund av Sveriges EU-inträde 1995, och regeringsrätten kan, även om det inte uttrycks klart, antas ha tagit ett åtminstone indirekt intryck av sin egen tolkning av EG-domarna också i de båda målen som gällde tid före EU-inträdet.

’Lagstiftning’ genom prövning i högsta instans förekommer inte, då svensk rätt inte påbjuder prejudikatsbundenhet (se avsnitten 2.3.3.1 och 2.4.3). Eftersom fiktionen är att samma lagregel innehållsmässigt sett anses gälla från regelns införande (och domen endast förklarar redan gällande rätt),[232] skulle en sådan ordning alltså riskera att leda till retroaktiv skattelagstiftning. Emellertid är det inte riktigt att tala om ny lagstiftning på momsområdet bara för att Sverige blev EU-medlem 1995. Om regeringsrätten anser att en bestämmelse i exempelvis sjätte direktivet är implementerad korrekt i ML och sålunda avstår från att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen, är det samma regel som prövas oavsett om rättsförhållandena mot vilka prövningen skall ske avser tid före eller efter Sveriges EU-inträde. De svenska momsreglerna har ju EG-anpassats redan dessförinnan, framför allt genom att tjänstebegreppet ändrades 1991 (se avsnitt 1.1), varför svensk nationell praxis från tiden före EU-inträdet och ända sedan GML:s begynnelse 1969 kan vara mera EG-rättskonform i förhållande till exempelvis sjätte direktivet än t.ex. ett nationellt franskt, danskt eller tyskt avgörande – det motsatta förhållandet behöver inte vara det självklara trots att dessa länder ingått längre i gemenskapen än Sverige.[233] Det är egentligen bara i de fall där anslutningsfördraget ger Sverige rätt att ha vissa särlösningar i förhållande till EG:s momsdirektiv som man skulle kunna tala om retroaktivitet i förevarande mening, dvs. i ett fall där direktivrätten uttryckligen ännu inte implementerats i ML och regeringsrätten vid ett upphävande av särlösningen i ML skulle tillämpa EG-rätten för ett fall som avser omständigheter som inträffat dessförinnan (se avsnitt 2.3.3.4). Till och med i ett sådant fall är det dock svårt att bortse från EG:s momsdirektiv och i vart fall från vad EG-domstolen givit uttryck för i befintliga förhandsavgöranden, då uppfinningen/idén mervärdesskatt i grunden är just vad som återspeglas i framför allt första och sjätte direktiven angående de grundläggande allmänna mervärdesskatterättsliga principerna: mervärdesskatteprincipen, övervältringsprincipen, reciprocitetsprincipen och konkurrensneutralitetsprincipen (se avsnitt 2.3.3.3). Den som talar om mervärdesskatt med bortseende från nämnda grundprinciper, bara för att ett fall avser tid före Sveriges EU-inträde 1995 eller tid före ett upphävande av någon av särlösningarna i ML, talar egentligen om något annat än just mervärdesskatt, vilket var vad Sverige införde 1969, när den allmänna varuskatten ersattes med GML. Sveriges EU-inträde 1995 kan därför för mervärdesskatterätten i första hand sägas ha inneburit att grundläggande principer om momsens funktionalitet – vilka principer skiljer ut momsen från exempelvis bruttoomsättningsskatter, dvs. punktskatter (se avsnitten 2.3.3.2 och 2.5.4) – har erhållit ett skydd av EG-rätten som motverkar godtycklig tillämpning från svenska myndigheters och domstolars sida (se avsnitten 1.2 och 2.3.3.4).

EG-domstolen har förklarat att det är den nationelle domaren som bäst vet när ett förhandsavgörande är nödvändigt; denne har den fullständiga kännedomen om rättsfakta och parternas inställning i det nationella målet, varför EG-domstolen i princip är skyldig att besvara ställda frågor från den nationella domstolen. Det måste dock vara fråga om frågor som är relevanta

[232] Jfr Domaren som lagtolkare, s. 298, av Folke Schmidt (s. 153 i Uppsatssamling i rättsteknik).
[233] Jfr Skattenytt 1998 s. 602, artikeln Skatteförvaltningen och EG-rätten (s. 594-605), av Jan Kellgren, där denne hänvisar till bl.a. Svensk moms i EU, s. 16f, av Björn Forssén.

för EG-rätten och som inte bara är hypotetiska konstruktioner från parter som tvistar för att de skall få ett uttalande från EG-domstolen.[234] På längre sikt vill EG-domstolen införa ett system med prövningstillstånd för att välja ut de frågor som beroende av svårighetsgrad bör avgöras på gemenskapsnivå.[235]

I EG-målet 283/81 (CILFIT) ansåg EG-domstolen att utrymmet för den nationella domstolen att själv tolka gemenskapsrätten är minimal, då den kan underlåta att inhämta EG-domstolens förhandsavgörande, om det framstår som uppenbart vilket svaret på den fråga som är föremål för tolkning skulle bli hos övriga medlemsstaters domstolar och hos EG-domstolen själv.[236] Därmed skulle regeringsrätten i princip vara skyldig att inhämta förhandsavgörande i vartenda mervärdesskattemål som nått dit, då de förutsätter prövningstillstånd och därmed skall vara till ledning för rättstillämpningen – en rättstillämpning där tolkningsfrågan nästan alltid måste lösas genom tolkning av de bakomliggande direktivbestämmelserna.[237] I stället är det så att regeringsrätten sällan begär förhandsavgöranden från EG-domstolen.[238] 1999 skedde det i tre fall och Högsta domstolen svarade för en enda sådan begäran från EG-domstolen samma år; och för åren 1995-99 kom sammanlagt 28 framställningar om förhandsavgöranden till EG-domstolen från Sverige, vilket kan jämföras med Finland respektive Österrike, vilka länder kom med i EU samtidigt med Sverige, och som för motsvarande femårsperiod gjorde 15 respektive 115 framställningar om förhandsavgöranden hos EG-domstolen. Sverige och Finland ligger därmed på bottennivån tillsammans med Danmark, Grekland, Irland, Luxemburg och Portugal, medan Österrike för åren 1997-99 tenderade att nå den högsta nivå som företräds av Tyskland och Italien vad gäller att utnyttja EG-domstolens kompetens att tolka oklarheter i tillämpningen av nationella regler som styrs av EG-rätten.[239] Det svenska systemet med prövningstillstånd i sista instans kritiserades för övrigt av danska regeringen enligt punkt 11 i EG-målet C-99/00 (Lyckeskog) för att,

[234] Jfr När tar EG-rätten över?, s. 167, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans.
[235] Jfr EG-skatterätt, s. 28, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[236] Jfr När tar EG-rätten över?, s. 165 och 166, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans.
[237] Jfr EG-skatterätt, s. 28, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[238] Jfr Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet EC Tax Law in the Case Law of the Swedish Supreme Administrative Court av Sture Bergström (avsnitt 2), s. 75, av Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer.
[239] Jfr Kommissionens sjuttonde årsrapport om kontroll av tillämpningen av gemenskapsrätten (1999), KOM(2000) 92 slutlig, s. 13 och 14.

i strid mot EG-domstolens praxis,[240] riskera att leda till en icke EG-rättskonform inhemsk nationell praxis, om enbart den högsta domstolsinstansen är skyldig att inhämta förhandsavgörande hos EG-domstolen i enlighet med tredje stycket i artikel 234 EG (f.d. 177).[241]

I lägre instans är reglerna om inhämtande av förhandsavgörande från EG-domstolen bara fakultativa för de nationella domstolarna. EG-domstolen har dock fastslagit i exempelvis EG-målet 314/85 (Foto-Frost) att de nationella domstolarna, till skillnad från EG-domstolen, inte kan ogiltigförklara en rättsakt, t.ex. ett mervärdesskattedirektiv, och därför kan även en domstol i lägre instans – länsrätten eller kammarrätten (dvs. underinstanserna till regeringsrätten) – vara skyldig att inhämta EG-domstolens förhandsavgörande. Detta för att säkerställa att EG-rätten utvecklas enhetligt med EG-domstolen som skapare av prejudikat.[242]

2.4.2 När har ett direktiv direkt effekt?

Ett direktiv från EG om exempelvis mervärdesskatt har s.k. direkt effekt om *dels* tidsfristen för implementering i ML har gått ut (vilket gällde för såväl första som sjätte direktivet från 1967 respektive 1977 redan när Sverige anslöt sig till gemenskapen 1995), *dels* det rör sig om regler av vertikal karaktär, dvs. regler som ger privata rättssubjekt rättigheter mot staten (förhållanden mellan privat rättssubjekt kallas horisontella regler och

[240] Jfr EG-målet 107/76 (Hoffman-La Roche).

[241] Vad som är sistainstansdomstolar i förevarande hänseende kan diskuteras, men därmed torde inte avses sådana fall som när det ibland krävs prövningstillstånd i hovrätt men hovrätten ändå alltid gör en prövning i sak av målet, dvs. när prövning i hovrätten förutsätter s.k. ändringsdispens (jfr i sammanhanget När tar EG-rätten över?, s. 162, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans). Även i sådana fall är Högsta domstolen sista instans också i förevarande avseende; en materiell sakprövning är möjlig utan förbehåll till och med hovrätten och den enskilde kan bli förvägrad en sådan prövning utan motivering först av Högsta domstolen. Frågan är om Regeringsrättens och Högsta domstolens befogenhet att med stöd av prövningstillståndsinstitutet avfärda part på sistnämnda vis inte bara riskerar leda till en inhemsk nationell praxis i strid mot EG-rätten på områden som styrs av EG:s rättsakter (sekundärrätten), utan även om ordningen i fråga strider mot EG-fördragets proportionalitetsprincip (primärrätten). EG-domstolen kan nämligen sägas tillämpa nämnda princip för att ge den enskilde en effektiv möjlighet till materiell sakprövning (se avsnitt 3.3.2.1 samt, omnämnande av danska regeringens kritik i ”Lyckeskog”-målet mot det svenska systemet med prövningstillstånd i sista instans, nämnda avsnitt samt även avsnitt 3.4.3).

[242] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 483 och även Finna rätt, Kapitel 3. EG-RÄTTEN av Ulf Bernitz (avsnitt 3.6.1), s. 55, av Bernitz m.fl. samt När tar EG-rätten över?, s. 161, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans.

berörs inte av direktivrätten), *dels* regeln i fråga är ovillkorlig och tillräckligt klar och precis.[243]

I det svenska fallet RÅ 2000 Ref 5, som gällde huruvida en ’exporttjänst’ skulle anses föreligga enligt 5 kap. 11 § 3 ML, för tjänst på varor som exporteras – dvs. levereras till plats utanför EG (tredje land) – efter tjänstens utförande också om varan är inhemskt producerad och inte införd hit för tjänsten, hänvisade regeringsrätten till EG-målen 26/62 (van Gend en Loos) och 6/64 (Costa) och därvidlag till EG-domstolens praxis av innebörd att om ”en direktivbestämmelse ger en enskild en rättighet och denna rättighet beskärs genom nationell lagstiftning” ges direktivet ”företräde framför däremot stridande nationella regler”. Eftersom tjänsten var av skattepliktig karaktär, dvs. skulle ha föranlett skyldighet att redovisa utgående mervärdesskatt om den inte ansågs utgöra en exporttjänst, medförde den rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv av varor och tjänster hänförliga till dess utförande. Begränsningen enligt 5 kap. 11 § 3 ML av innebörd att tjänsten skulle anses utgöra ’export’ bara om den utfördes på varor som införts hit från tredje land för dess utförande kunde enligt regeringsrätten inte utläsas av motsvarande bestämmelse i artikel 15.3 i sjätte direktivet, varför direktivet ansågs ha s.k. direkt effekt och företräde framför lagens bokstav enligt ML; skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna skall bortse från lagens bokstav och tillämpa ’exportregeln’ också för tjänster på inhemskt producerade varor som exporteras till tredje land efter dess utförande. De enskilda har rätt att tillämpa ’exportregeln’ i enlighet med direktivet, varför skattemyndigheterna inte får åsätta utgående mervärdesskatt även om lagens bokstav medger det.

Om en direktivbestämmelse ger upphov till rättigheter för enskilda som kan åberopas inför nationella domstolar och myndigheter och bestämmelsen uppfyller nämnda villkor av innebörd att den är klar, precis och ovillkorlig, har den en dylik direkt effekt. Eftersom exempelvis en bestämmelse i sjätte direktivet skall implementeras i den nationella ML (se avsnitten 1.1, 1.2, 2.2.1 och 2.3.2), kan man säga att direktivet är direkt tillämpligt inom den svenska rättsordningen, men inte omedelbart.[244] Regeringsrätten hänvisade också till EG-målet 8/81 (Becker) av innebörd att principen om direkt effekt av EG:s direktiv också gäller t.ex. sjätte direktivet. Om t.ex. en

[243] Jfr Finna rätt, Kapitel 3. EG-RÄTTEN av Ulf Bernitz (avsnitt 3.6.1), s. 54, av Bernitz m.fl. och Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 486. Se även Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 94, av Eleonor Alhager angående RÅ 2000 Ref 5 samt, angående samma rättsfall, Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 20, av Björn Forssén.
[244] Jfr Förvaltningsprocesslagen m.m. En kommentar, s. 32, av Bertil Wennergren.

förvaltningsdomstol i Sverige (länsrätt, kammarrätt eller regeringsrätten) finner att en föreskrift i t.ex. ML strider mot en bestämmelse med direkt effekt i t.ex. sjätte direktivet, skall domstolen inte tillämpa regeln i ML i det aktuella målet. Ett exempel är artikel 17.2a i sjätte direktivet som ger en skattskyldig person rätt att dra ingående mervärdesskatt på förvärv från utgående mervärdesskatt som skall erläggas av vederbörande på dennes skattepliktiga transaktioner, vilket anses innebära att den enskilde tillerkänns ”rättigheter som kan åberopas vid en nationell domstol för att ifrågasätta nationella regler som inte är förenliga med bestämmelsen”.[245]

Saknar ett mervärdesskattedirektiv direkt effekt, får rättstillämparen tolka bestämmelsen i fråga i ML med stöd av de principer som följer av EG-fördraget, där principerna om de olika friheterna till gagn för funktionerna med en gemensam inre marknad givetvis har en särskild betydelse för tolkningen av ML – framför allt principerna om fri rörlighet för varor och tjänster och om EG-medborgarnas etableringsfrihet. Även om EG inte har tilldelats kompetens generellt sett på inkomstskatteområdet (se avsnitten 1.1 och 2.2.2.2), får detsamma anses vara fallet på det området när en fråga omfattas av fusions- eller moder-dotterbolagsdirektiven. Ett krav på ”tillnärmning” av medlemsstaternas lagstiftningar till varandra på inkomstskatteområdet gäller då den gemensamma marknadens upprättande och funktion, och en tolkningsutfyllnad avseende direktivtexten har stöd i EG-fördragets principer om fri rörlighet och fri etableringsrätt som gäller just att få den inre marknaden att fungera.

2.4.3 Rättssäkerhetsbegreppet och legalitetsbegreppet

Rättssäkerheten är en central okodifierad rättslig princip, och den har i EG-rätten stöd av att Europakonventionen godtas som rättskälla. Legalitetsprincipen är sålunda viktig och bekräftas i EG-domstolens praxis. Det förutsätts från EG-domstolens sida att de enskilda skatteplanerar, dvs. i laglig mening inrättar sig i förhållande till rådande regler. I målet 169/80 (Gondrand Frères and Garancini) uttryckte EG-domstolen ”The principle of legal certainty requires that rules imposing charges on the tax payer must be clear and precise so that he may know without ambiguity what are his rights and obligations and may take steps accordingly”.[246] Av EG-målet

[245] Jfr RÅ 2003 Ref 36, regeringsrättens förhandsbesked angående mervärdesskatt av den 6 juni 2003 (mål nr 1438-2001), där detta uttrycks med hänvisning till ”t.ex.” EG-domstolens dom i mål C-62/93 (BP Soupergaz), punkt 35.
[246] Jfr Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 77 och 79, av Eleonor Alhager.

8/81 (Becker) följer att underlåtelse att anpassa lagar och administrativ praxis till EG-rätten skall belasta myndigheterna och inte de enskilda, varför legalitetsprincipen innebär att den enskilde inte skall belastas av ett beskattningsbeslut om aktuellt mervärdesskattedirektiv stipulerar beskattning men inte bestämmelsen i fråga i ML.[247]

EG-domstolen har en tolkningsutfyllande roll, men möjligheten att ’fylla ut luckor i lagen’, dvs. i ML respektive i IL, med stöd av mervärdesskattedirektiven respektive fusions- eller moder-dotterbolagsdirektiven från EG kan såväl för nationell domstol som för EG-domstolen anses begränsad till rättighetssidan; principen om direkt effekt gäller i första hand rättighetssidan (se avsnitt 2.4.2). Har det allmänna implementerat direktiven fel skall det alltså inte drabba de enskilda på så vis att de med stöd av EG-rätten kan åläggas oförutsedda skyldigheter utöver vad som följer av ordalydelsen av en gällande bestämmelse i ML.[248] Rättssäkerhetskraven får inte åsidosättas vid en EG-rättskonform tolkning av ML. I stället kan i sådant fall Sverige ådra sig fördragsbrottstalan från kommissionens eller annat EG-lands sida (se avsnitt 2.3.3.3). Det kan leda till skadeståndsskyldighet för Sverige gentemot den enskilde.[249]

När nationella domstolar hänvisar till EG-fördragets principer utan att kompetens tilldelats EG, såsom regeringsrätten gjort vid tillämpningen av den s.k. löneregeln för beräkning av inkomstskatt på utdelning (se avsnitt 2.2.2.2), handlar det mera om att de i praktiken förhåller sig välvilligt inställda till den politiska tanken med en inre marknad och att dess funktioner upprätthålls genom nämnda principer i EG-fördraget. Någon anledning, i termer av att iaktta gällande rätt, har inte regeringsrätten att beakta EG-rätten på inkomstskatteområdet annat än när en fråga omfattas av fusions- eller moder-dotterbolagsdirektiven (se avsnitten 2.2.2.2 och 2.4.2). När så ändå har skett som med den nämnda löneregeln, bör

[247] Jfr Punktskatter, s. 134, av Stefan Olsson och även Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 95-96, av Eleonor Alhager.

[248] Jfr EG-målet C-269/00 (Seeling), där EG-domstolen i punkt 54 anger att det inte ens beträffande förhållandet mellan olika bestämmelser i sjätte direktivet går att ’fylla ut luckor’ i beskattningen till den enskildes nackdel. Skattebortfall på grund av att jämkningsperioden för investeringsvaror enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet endast delvis korrigerar avdrag för ingående moms kan enligt EG-domstolen inte kompenseras med att ge undantaget från skatteplikt för utarrendering och uthyrning av fast egendom i artikel 13B.b i sjätte direktivet en extensiv tolkning, vilket skulle strida mot principen om att dylika undantag skall ges en restriktiv tolkning (se referens till punkt 44 i nämnda mål och till andra EG-mål i avsnitt 2.3.3.3).

[249] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 488. Se även Svensk intern- och internationell skatterätt, s. 216, av Lars Pelin.

regeringsrättens avgörande följas av rättssäkerhetsskäl, även om formell prejudikatsbundenhet inte existerar i Sverige (se avsnitten 2.3.3.1 och 2.4.1). Regeringsrättens domar där EG-fördraget beaktats trots att kompetens inte tilldelats EG är givetvis giltiga som rättskällor, då EG-rätten inte kan anses utgöra främmande skattelag som strider mot svensk *ordre public* (se avsnitt 2.2.1). Emellertid har frågan om EG-rätten har ett sådant absolut företräde framför nationell rätt att den också utgör gällande rätt då kompetens inte tilldelats EG inte ställts på sin spets i någon nationell domstol (se avsnitt 2.2.2.2), och det är sålunda helt öppet för regeringsrätten att ta upp samma fråga igen utan att någon skyldighet föreligger att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen eller ens att beakta EG-fördraget vid en ny prövning, om inte direktiv utfärdats för den aktuella inkomstskattefrågan (se avsnitten 2.2.2.2 och 2.4.1). Skattesuveräniteten ligger kvar hos Sveriges Riksdag på inkomstskatteområdet (se avsnitten 1.1 och 2.2.2.2).[250]

2.4.4 Språklig, teleologisk och systematisk tolkning

2.4.4.1 Språklig tolkning

”All tolkning börjar med texten” (se avsnitt 2.3.3.3). EG-domstolen består av en domare från varje medlemsstat, och de får inte avge en dom i dissens.[251] Eftersom alla rättsakter, t.ex. mervärdesskattedirektiven, utfärdas på samtliga språk inom EG och de har samma rättskällestatus,[252] uppkommer problem vid en språklig textuell tolkning av t.ex. EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Om en rent språklig analys av direktivtexten är möjlig, avgör givetvis den tolkningsfrågan. Det var fallet i EG-målet C-145/96 (von Hoffman), där EG-domstolen ansåg att en advokat inte kan anses vara en domare på grund av att advokaten till skillnad från domaren företräder partsintressen och domaren rent objektivt tillämpar lag och

[250] Förutsatt att Sverige, vid ett eventuellt framtida antagande av EU:s grundlag (se avsnitt 1.1), inte reduceras till en provins i EU, som en slags stat, kommer suveränitetsfrågan, i enlighet med principen om att EG:s kompetens är tilldelad, inte att förändras i förevarande hänseende av att principen om EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt blir ‘inskriven i EG-rätten’, närmare bestämt i primärrätten (se även avsnitt 2.3.3.9).
[251] Jfr EG-skatterätt, s. 45, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger samt När tar EG-rätten över?, s. 59, av Fritz. Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans.
[252] Jfr EG-skatterätt, s. 47, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger samt Finna rätt, Kapitel 3. EG-RÄTTEN av Ulf Bernitz (avsnitt 3.7), s. 56 och 57, av Bernitz m.fl..

rätt.[253] I målet 283/81 (CILFIT) påpekade EG-domstolen att samtliga språkversioner av en direktivtext måste jämföras.[254]

2.4.4.2 Teleologisk tolkning

En språklig analys av den svenska direktivtexten jämförd med exempelvis den engelska eller franska, såsom utredningen SOU 2002:74 gör beträffande framför allt sjätte direktivet, leder emellertid inte till något annat än en ”sammanvägning av direktivets språkversioner”.[255] När utredningen föreslår att det nya begreppet ’beskattningsbar person’ skall införas i ML och att verksamhetsbegreppet i princip utmönstras och ersätts med andra uttryck från direktivet som t.ex. transaktioner samt att därvid två nya begrepp ’skattepliktiga transaktioner’ respektive ’transaktioner’ skulle införas i ML,[256] är det viktigt att komma ihåg att utredningen därvid inte har gjort någon teknisk och materiell översyn av ML.[257] Därmed har inte heller någon prövning skett om ML idag är konform med syftet med mervärdesskattedirektiven, och med detta arbete avses att en konsekvensanalys skall ske om dagens regler om avdragsrätt och skattskyldighet materiellt sett uppfyller det syftet i de fall ML kopplar till begrepp i den nationella inkomstskatterätten. Att syftet med direktivbestämmelserna utreds i materiellt hänseende är en förutsättning dels för att kunna veta om ett behov finns av att ändra begrepp, dels för att kunna förutse om en inhemsk icke EG-rättskonform praxis riskerar att utvecklas utan förändring eller om förändrade begrepp alls leder till någon förbättring av rättssäkerheten (se avsnitt 1.2).

Om inte en materiell konsekvensanalys företas och de förändringar som utredningen SOU 2002:74 införs i ML okritiskt, kan det få till följd att den svenska språkdräkten sätts på undantag till förmån för de s.k. världsspråk som utredningen främst anammar: engelskan och franskan.[258] Då får man aldrig reda på om exempelvis uttrycket ’yrkesmässig’ är EG-rättskonformt och om ett utbyte till den direktöversättning från engelska ’taxable person’ i

[253] Jfr EG-skatterätt, s. 47, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[254] Jfr EG-skatterätt, s. 47 och 48, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[255] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 50 och 163.
[256] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 163, 195 och 197.
[257] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186.
[258] Se tabellen med sammanställning av termer på sidan 51 i SOU 2002:74 Del 1, där utredningen jämför den svenska språkversionen av sjätte direktivet med den engelska respektive franska: se t.ex. ’skattskyldig person’ som motsvaras av ’taxable person’ respektive ’assujetti’.

den språkversionen av sjätte direktivet (artikel 4) som ’beskattningsbar person’ utgör alls kan förväntas leda till att ML:s begrepp i den nationella rättstillämpningen ges en autonom europeisk innebörd. En dylik okritisk förändring av begrepp i ML kan en sådan analys förutan riskera att leda till att de nationella domstolarna hellre ser till ordalydelsen i framför allt den ofta citerade engelska språkversionen av direktivtexten, när det är syftet med bestämmelsen däri som skall prövas. Det skulle också innebära att de nationella domstolarna indirekt underkänns i det avseendet, trots att de tillämpat EG-rätten på momsområdet i snart ett decennium sedan Sveriges EU-inträde, vilket inte vore förenligt med tanken om att de svenska rättstraditionerna och tolkningsreglerna i princip skall bestå också efter EU-inträdet (se avsnitt 2.3.2). Även när Sverige inte var med i EG byggde den svenska momslagstiftningen från införandet 1969 och framåt för övrigt på grundprinciperna med momsen, och influerades av EG-direktiven på området, där det första från 1967 uttrycker dessa principer (se avsnitt 1.1). I stället är det av främsta vikt att just syftet med direktivtexterna analyseras, och därvid att den tendens som finns hos nationella myndigheter och domstolar, att enbart tolka sjätte direktivet och bortse från att EG-domstolen många gånger poängterar momsens grundprinciper i första direktivet (se avsnitt 2.3.3.3), bryts.

Den svenska språkversionen av sjätte direktivet (artikel 4) innehåller uttrycket ’skattskyldig person’ som motsvaras av ’yrkesmässighets’-begreppet i ML. Utredningen SOU 2002:74 talar i sin förklaring till sammanvägningen av direktivets språkversioner om att hitta ett begrepp som ger uttryck för skattesubjektet, dvs. någon som ”kan komma i fråga för beskattning”.[259] Emellertid går den uttolkningen att göra också av svenska språkversionens ’skattskyldig person’.[260]

För att skilja skattesubjekten på momsområdet från skattebärarna, dvs. från de konsumenter vilka skall belastas av momsen som ett prispåslag på de produkter som skattesubjektet tillhandahåller och som normalt sett är privatpersoner, är begreppet ’skattskyldig person’ i den svenska språkversionen av artikel 4.1 i sjätte direktivet likvärdig med det av utredningen föreslagna uttrycket ’beskattningsbar person’.[261] Det handlar om att bedöma ett förvärvssyfte hos den enskilda personen, för att i det

[259] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 163.
[260] Jfr Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 431 och 432, av Björn Forssén, där det anges att med ’skattskyldig person’ avses en person som *kan* momsbeskattas, oavsett om denne omsätter skattepliktiga eller från skatteplikt undantagna varor eller tjänster. Se även SOU 1999:133 s. 72 och not 13 där.
[261] Se citat av artikel 4.1 i sjätte direktivet i avsnitt 2.5.4.

enskilda fallet åtskilja vilka affärer, inköp och försäljningar, som denne gör å ena sidan i egenskap av 'skattskyldig person' eller – om man så vill – 'beskattningsbar person' och å andra sidan som vederbörande gör som vilken privatperson som helst. Den enskilde är ett skattesubjekt momsmässigt i betydelsen någon som *kan* komma i fråga för beskattning om vederbörande "självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet" som anges i artikel 4.2 i samma direktiv,[262] "oberoende av syfte eller resultat". Spänningsfältet "verksamhet – yrkesmässighet" i ML motsvaras av "ekonomisk verksamhet – självständighet" i artikel 4.1 i sjätte direktivet (se avsnitt 1.1).

Grundsyftet med uppfinningen moms kan sägas komma till uttryck i artikel 2 i första direktivet, där det framgår att skattesubjektet skall avdraga som ingående moms det prispåslag i form av utgående moms som andra skattesubjekt debiterat denne och i sin tur själv debitera utgående moms på priset som vederbörandes kund betalar för produkten, varan eller tjänsten, för att kunden i egenskap av skattebärare (konsument) skall träffas av momsen på det samlade mervärdet i hela förädlingskedjan fram till färdig vara eller tjänst och ingenting annat (se avsnitt 2.3.3.3).

Frågan som bl.a. skall besvaras i detta arbete är om 'skattskyldig person' eller 'beskattningsbar person' är det lämpligaste uttrycket, för att beskriva skattesubjektet och därmed en person som inte bara skall svara för uppbörden av den överskjutande utgående moms som skall redovisas till staten, utan som också skall ha rätt att dra ingående moms och därmed enbart övervältra skattebelastningen till nästa led av företag i förädlingskedjan och som slutligen träffar skattebäraren (konsumenten). För att uppfylla syftet med första direktivet och även syftet med sjätte direktivet måste det uttryck användas som fungerar såväl i förhållande till begrepp som 'skattepliktiga transaktioner', för att beskriva när skyldigheten att redovisa och betala moms till staten uppkommer, som för att beskriva

[262] De former av 'ekonomisk verksamhet' som avses omfattar enligt artikel 4.2 i sjätte direktivet "alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet". Fråga är som synes om en exemplifiering och inte en uttömmande uppräkning av vad som avses med 'ekonomisk verksamhet' som ett av rekvisiten i artikel 4.1 i sjätte direktivet för att någon skall betraktas som 'skattskyldig person'. Se även i avsnitt 3.2.6.4 angående artikel 4.3 i sjätte direktivet, där tillhandahållande av byggnader (före första inflyttning) och av mark för bebyggelse särskilt anges som exempel på sådana tillfälliga omsättningar i Sverige för vilka regler om att också en utländsk företagare skall betraktas som 'skattskyldig person' (yrkesmässig) tillåts.

när rättigheten att dra ingående moms uppkommer. Om ’skattskyldig person’ vid analysen i detta arbete visar sig ha båda dessa funktionaliteter, kan det uttrycket alltjämt motiveras som beskrivning av skattesubjektet. För övrigt används i den danska momslagen, 2 kap. 3§, uttrycket ”afgiftspligtige personer”,[263] vilket överensstämmer väl med svenska ’skattskyldig person’.

Utredningen SOU 2002:74 gör ingen materiell analys av sitt förslag ’beskattningsbar person’, och uttalar dessutom att dess val av det begreppet, för att beskriva skattesubjektet, inte motsägs direkt av bl.a. den danska språkversionen av direktivet som talar om ’skattepliktiga personer’ därvidlag,[264] varför den svenska traditionen med att i momslagstiftningen i första hand hämta förebilder från den danska inte behöver brytas utan att det motiveras av att reglerna i ML inte uppfyller syftet med motsvarigheterna i sjätte direktivet materiellt sett. Danmark, som införde moms (1967) två år innan Sverige gjorde detsamma 1969, kom för övrigt med i EG samtidigt med bl.a. Storbritannien 1973, och har alltså varit ’tvungen’ att tillämpa EG:s momsdirektiv lika länge. I samband med den stora skattereformen 1990-91 ägnades det danska momssystemet ”särskild uppmärksamhet”, bl.a. på grund av att Danmark redan var medlem i EG.[265] Oavsett om ’skattskyldig person’ fungerar som beskrivning av skattesubjektet formellt sett, krävs en analys av huruvida ’yrkesmässighets’-begreppet i ML ges en tolkning i nationell praxis som är konform med såväl syftet med artikel 4 i sjätte direktivet vad gäller momssystemets skyldighetssida som med rättighetssidan, där artikel 4 i sjätte direktivet och begreppet ’ekonomisk verksamhet’ har en avgörande betydelse för frågan om när avdragsrätt för ingående moms på förvärv som den enskilde gör uppkommer enligt artikel 17 i sjätte direktivet. Annars blir ett eventuellt byte till ’beskattningsbar person’ ett byte i blindo. Fungerar ’yrkesmässig’ och kopplingen till IL:s näringsverksamhet materiellt sett enligt existerande nationell praxis mot bakgrund av syftet med momsdirektivens bestämmelser, riskerar ett sådant byte att leda till svårigheter i rättstillämpningen med att upprätthålla principen om

[263] Jfr Lov om merværdiafgift, LBK nr 804 16/08/2000 (Gældende).
[264] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 163.
[265] Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 123; framför allt genomfördes därvid (1991) den förändringen att Sverige frångick en enumerationsprincip beträffande skatteplikten för tjänster och gjorde dem generellt skattepliktiga, varvid i första hand framhölls att Danmark tillämpade principen, inte att den följde av sjätte direktivet, trots att direktivet från 1977 påbjuder detta. Se även exempelvis Prop. 1978/79:141 s. 69, där regeringen föreslog det system med s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m., som också genomfördes den 1 juli 1979, varvid i första hand framhölls ”att Danmark redan har infört motsvarande regelsystem” samt tillades att det förordas av sjätte direktivet.

autonoma europeiska begrepp på momsområdet. Det skulle kunna ge rättstillämparna en grundlös uppfattning om att hittills inte ha åstadkommit beskattningsåtgärder i enlighet med momsdirektiven från EG med en åtföljande benägenhet att hellre se till ordalydelsen i framför allt den engelska språkversionen av direktivtexten, och medföra att de faktiskt fjärmar sig från syftet med den eller de bestämmelser i exempelvis sjätte direktivet mot vilka den aktuella regeln i ML skall prövas.

En EG-rättskonform tolkning handlar på momsområdet i praktiken om att åstadkomma en direktivkonform tolkning, eftersom exempelvis sjätte direktivet och de syften som uttrycks redan i preambeln i direktivet är förenliga med EG-fördragets principer om fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster inom gemenskapen och fri etablering för EG-medborgare (se avsnitt 2.2.2.3). Ordet preambel är nytillkommet i svenskt juridiskt språkbruk genom EU-inträdet 1995 som en precisering av EG-rätten som uttryck som ingress, inledning etc inte ger; de i preambeln i exempelvis första och sjätte direktiven preciserade syftena med respektive direktiv återkommer i EG-domstolens motiveringar om än utan direkt hänvisning till texten som sådan.[266] Rättstillämparna missar många gånger inte bara att EG-domstolen hänvisar också till första direktivet och inte bara till sjätte direktivet vid tolkningen av bestämmelser däri, utan ofta även att EG-domstolen betonar exempelvis den av preamblarna i båda direktiven följande konkurrensneutralitetsprincipen eller de av artikel 2 i första direktivet följande mervärdesskatte- respektive övervältringsprinciperna (se avsnitt 2.3.3.3). En direktivkonform tolkning – tolkning enligt ”von Colson”-principen – sker från EG-domstolens sida av integrationsfrämjande hänsyn; domstolen har ett teleologiskt förhållningssätt och söker bestämma en regels innehåll mot bakgrund av dess syfte och ändamål samt väljer den tillämpning som bäst uppfyller ändamålet. Domstolen hänvisar ofta till att den valda lösningen är den för gemenskapsrätten mest effektiva, dvs. till effektivitetsprincipen.[267] Eftersom någon konflikt inte föreligger mellan syftet med mervärdesskattedirektiven och EG-fördragets principer för att förverkliga den inre marknaden, får uttrycket EG-rättskonformitet i detta arbete betydelsen direktivkonformitet om inte uttryckligen anges att fråga är om att pröva en regels fördragskonformitet (se avsnitt 1.1).

Fusionsdirektivet och moder-dotterbolagsdirektivet på inkomstskatteområdet har hittills inte prövats i någon större omfattning av

[266] Jfr Mervärdesskatt – en kommentar, s. 26, av Björn Westberg.
[267] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 484.

EG-domstolen,[268] men ett fall kan dock nämnas här. Det är de förenade EG-målen C-283/94, C-291/94 och C-292/94 (Denkavit m.fl.) som stödjer betydelsen av den teleologiska tolkningsprincipen, när det gäller de områden där tolkningen av skatterätten styrs av EG-direktiv. I fallet prövades moder-dotterbolagsdirektivet varvid EG-domstolen underkände en regel i tysk rätt som innebar en begränsning i förhållande till syftet med direktivet.[269]

2.4.4.3 Systematisk tolkning

Tolkningsunderlaget kan i ett EG-rättsligt perspektiv bl.a. vara ”en bestämmelses placering och relation till andra bestämmelser i samma författning”.[270] Att syftet med en bestämmelse tillmäts större betydelse enligt EG-rätten jämfört med traditionell tolkning av svenska skatterätt, innebär att språklig utformning, logisk uppbyggnad och det rättsliga sammanhanget är utgångspunkter vid tillämpningen av en regel i ML i förhållande till en motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet.[271] Om en regel i ML i sig inte går att klarlägga utifrån ordalydelsen och en teleologisk tolkning med avseende på syftet med dess motsvarighet i direktivet, kan sålunda en prövning göras mot bakgrund av den systematik där den ingår, dvs. jämföras med andra regler i ML och dess motsvarande artiklar i t.ex. EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

2.4.4.4 Svårigheter separera historisk tolkning av direktiv från den teleologiska

Att enbart språklig, teleologisk och systematisk tolkning tas upp här är i linje med Ulf Bernitz redogörelse för EG-rättens centrala tolkningsprinciper.[272] En historisk tolkningsprincip fyller inte någon större

[268] Jfr Svensk skattetidning 2002 s. 44, artikeln EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen (s. 21-50), av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[269] Jfr EG-skatterätt, s. 51 och även s. 208-210 däri, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, där ”Denkavit m.fl.”-fallet tas upp.
[270] Jfr Inför europeiseringen av svensk rätt, s. 37, av Ulf Bernitz (s. 29-40 i Juridisk Tidskrift 1991-1992) angående citatet samt Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 434, av Björn Forssén.
[271] Jfr Mervärdesskatt – en kommentar, s. 25, av Björn Westberg.
[272] Jfr Finna rätt, Kapitel 3. EG-RÄTTEN av Ulf Bernitz (avsnitt 3.5), s. 51 och 53, av Bernitz m.fl.

funktion på momsområdet, då EG-rätten har ett absolut företräde framför nationell rätt, och det innebär enligt EG-målet 6/64 (Costa) att Sverige inte ensidigt kan göra en ändring i ML gällande mot den rättsordning som EG-rätten utgör och som Sverige accepterat genom EU-inträdet 1995.[273] En tolkning skall alltid ske med avseende på det resultat som skall uppnås mot bakgrund av EG:s mervärdesskattedirektiv, varför det handlar om att komma fram till ett slags objektivt syfte, vilket främst återfinns i det aktuella direktivets preambel, och sålunda svårigheter föreligger att separera en historisk tolkningsmetod från den för EG-rätten viktiga teleologiska.[274]

2.4.4.5 Sammanvägning av principer vid tolkning

När den rent språkliga analysen inte är möjlig eller leder till ett oacceptabelt resultat, vilket på mervärdesskatteområdet är fallet om tolkningsresultatet inte effektivt uppfyller framför allt sjätte direktivets krav om integration av medlemsstaternas mervärdesskattesystem, kan direktivtexten frångås.[275] Vid språkliga skillnader mellan direktivtexterna på de olika medlemsländernas språk måste syftet och ”the general scheme of the rules of which it forms part” beaktas; tolkningen måste ta hänsyn inte bara till gemenskapsrättens språkbruk, utan reglerna måste också värderas utifrån sitt gemenskapsrättsliga sammanhang.[276]

EG-domstolen har för övrigt frångått en strikt tillämpning av principen från mål 283/81 (CILFIT) om att samtliga språkversioner av en direktivtext måste jämföras, och i stället kommit att föra resonemang om principiella och övergripande frågor, varvid EG-domstolen kommit att hänvisa till sin tidigare praxis och direkt uppmanat den nationella domstolen att avgöra den konkreta frågan.[277] I punkt 41 i EG-målet C-408/98 (Abbey National) hänvisade EG-domstolen, beträffande den principiella frågan om det fanns ett direkt och omedelbart samband mellan av företaget i fråga förvärvade tjänster och de egna skattepliktiga transaktionerna, till att det ankom på den

[273] Jfr Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 486 och 487 och kommentar där av EG-målet 6/64 (Costa).
[274] Jfr EG-skatterätt, s. 50, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[275] Jfr EG-skatterätt, s. 47, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger och hänvisning där till EG-målet 94/75 (Süddeutsche Zucker).
[276] Jfr EG-skatterätt, s. 48, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger och hänvisning där till EG-målet 30/77 (Boucherau) samt Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 483 och 519.
[277] Jfr EG-skatterätt, s. 29, av Ståhl. Kristina och Persson Österman, Roger där hänvisning sker till EG-målet C-349/96 (CPP).

nationella domstolen att pröva om kriterierna för avdragsrätt var uppfyllda eller ej. Det kan anses belägga att avskattningstanken i övervältringsprincipen är den principiella grundläggande frågan när det gäller att avgöra om avdragsrätt föreligger för ingående mervärdesskatt på förvärv av varor och tjänster, och att åtskilliga frågor som debatterats de senaste åren, t.ex. om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv av tjänster för att öka kapitalet i ett företag, är bevisfrågor på temat övervältring.

> Ett bestickande exempel på traditionen att okritiskt hänvisa till inkomstskatten vid analysen av mervärdesskatteproblem, i stället för att pröva om framför allt den för avdragsfrågorna så viktiga övervältringsprincipen uppfylls, är när regeringsrätten i två domar den 16 maj 2001 (RÅ 2001 Not 69 och RÅ 2001 Not 70) angående en fråga om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för just nyemissionskostnader fastställde skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked om vägrad avdragsrätt utan att särskilt beröra att SRN för sitt ställningstagande hänvisade till två inkomstskattemål. Det ena (RÅ 1917 Fi. 64) var från tiden då mervärdesskatt inte ens fanns som idé. Det första egentliga mervärdesskattesystemet infördes i Frankrike 1955.[278] I Sverige infördes mervärdesskattesystemet den 1 januari 1969 genom GML. Idén mervärdesskatt presenterades första gången 1919 av Wilhelm von Siemens.[279]

I det principiellt viktiga punktskattemålet C-296/95 (Man-in-Black) åberopade de skattskyldiga principen om förutsebarhet, men EG-domstolen gick på generaladvokatens fiskala linje understött av ett kontextuellt och systematisk resonemang, där denne pekade särskilt på analogins förtjänster, vilket indikerar att EG-domstolen vill utöva sin roll med att ’fylla ut luckor’ i den skrivna rätten på ett sätt som försvårar skatteplanering.[280] EG-domstolen bortsåg från den civilrättsliga principen av innebörd att en person kan rättshandla via ombud som om vederbörande rättshandlat själv (”qui facit per alium facit per se” som rättsgrundsatsen uttrycks i romersk rätt), varvid domstolen hänvisade till generaladvokatens påpekande om att

[278] Jfr Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet The EU VAT System – Time for a Change? av Gunnar Rabe (avsnitt 3), s. 226, av Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer.
[279] Jfr Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet The EU VAT System – Time for a Change? av Gunnar Rabe (avsnitt 3), s. 225, av Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer.
[280] Jfr EG-skatterätt, s. 55, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

en obligationsrättslig princip kan åsidosättas med hänsyn till skatterättens särskilda syften.

I fallet medgav tolkningen av den danska och grekiska språkversionen av cirkulationsdirektivet att punktskatt skulle utgå i destinationslandet England och inte i Luxemburg där varorna (tobak) släppts för konsumtion, då de versionerna för att punktskatt skulle uteslutas i destinationslandet förutsatte att de infördes dit av köparen personligen och inte, som var fallet, transporterades dit av säljaren eller för dennes räkning. Eftersom alla språkversioner har samma värde ansåg EG-domstolen att den högre punktskatten i England kunde påföras trots klagandenas påpekande om rättsosäkerhet på grund av att den danska och grekiska språkversionen av cirkulationsdirektivet kontradikterade de övriga språkversionerna – vilket påstående domstolen för övrigt anmärkte var en konsekvens av att man skulle följa det resonemang som föreslogs av klagandena.

Här berörs inte närmare om ”Man-in-Black”-målet fick den beskrivna utgången beroende på att det bara handlade om var beskattning skulle ske, inte om så skulle ske. Kristina Ståhl och Roger Persson Österman anmärkte detta,[281] men här konstateras i stället dels att domstolen antyder att den otydlighet mellan olika språkversioner som målet gällde förutsatte att man följde klagandenas resonemang, dels framför allt att domstolen inte uttryckte att tolkningsresultatet utifrån de danska och grekiska språkversionerna skulle innebära någon orimlig utgång i förhållande till den engelska nationella lagens ordalydelse, vilken kort och gott angav att ”punktskatt skall tas ut på tobaksvaror som importeras … till Förenade kungariket”. Om principen om att EG är ’ett enda punktskatte- och mervärdesskatteland’ godtas, kan inte ett resonemang om att ”Man-in-Black”-målet bara gällde frågan i vilket av de båda inblandade EG-länderna beskattningen skulle ske och inte huruvida beskattning alls skulle ske godtas som förklaring till utgången. Då är det ju av större intresse att domstolen påpekar att dubbelbeskattning inte uppkommer på grund av att skatt i Luxemburg återbetalas när beskattning också sker i England.[282]

I stället får här konstateras att det finns ett fall, ”Man-in-Black”-målet, där ett EG-land får finna sig i att EG-domstolen valde två andra EG-länders språkversioner av ett direktiv, men att detta inte synes ha inneburit någon konflikt med legalitetsprincipen och de rättssäkerhetskrav den uppställer vid tolkningen av EG-landets i fråga nationella beskattningsregel. EG-

[281] Jfr EG-skatterätt, s. 57, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[282] “Man-in-Black”-målet kommenterades redan efter generaladvokatens yttrande av Christina Moëll: se Skattenytt 1997 s. 684f, artikeln Fusk med punktskatter (s. 682-689).

domstolen får enbart uppfattas ha ansett att de danska och grekiska versionerna av direktivet bättre uppfyllde dess syfte, då skatteplanering därmed försvårades. Effektivitetsprincipen är, som nämnts, central vid tolkningen av EG-skatterätten.

Inom området indirekt beskattning, t.ex. beträffande ML, kan sålunda en analog lagtillämpning ske, men ett nytt åliggande (skyldighet) får, i enlighet med det rättssäkerhetsmässiga krav på beskattningsåtgärder som uppställs av legalitetsprincipen, inte uppkomma för de enskilda i förhållande till omfattningen av ordalydelsen av den bestämmelse i den nationella lagen (ML) som är föremål för tolkning (se avsnitt 2.4.3).

Tolkningen av ML skall ske mot bakgrund av EG:s mervärdesskattedirektiv med avseende på det resultat som skall uppnås med direktivet och en ’rimlig tolkning’ av en lagregel i ML skall väljas om direktivets syfte fullföljs därigenom, även om andra ’rimliga tolkningsalternativ’ finns men dessa inte uppfyller direktivets syfte.[283] Emellertid är en EG-rättskonform tolkning för att ålägga en enskild skattskyldighet inte möjlig, om den strider mot den aktuella föreskriftens i ML ordalydelse.[284] En analog lagtillämpning kan därför bara anses tillåten om den är till den enskildes fördel, vilket handlar om att beskattningsåtgärden med stöd av den aktuella bestämmelsen i ML skall leda till att denne har rätt att dra ingående mervärdesskatt på förvärv i sin verksamhet och givetvis om tolkningen av en avdragsbestämmelse i ML.

EG-skatterätten utesluter för övrigt inte en ’majoritetsprincip’ vid tolkningen av olika språkversioner inom gemenskapen av ett direktiv, utan i EG-målet C-236/97 (Aktieselskabet Forsikringsselskabet Codan), som gällde indirekt beskattning av överlåtelse av värdepapper (och som för övrigt hänvisade till ”CILFIT”-målet), byggde utgången just på en sådan princip.[285]

Den danska (och den tyska) språkversionen av artikel 12.1a i rådets direktiv 69/335/EEG om indirekta skatter på kapitalanskaffning innebar en begränsning av beskattningen till att gälla börstransaktioner, medan ”de flesta” språkversionerna av artikeln inte gjorde någon skillnad mellan

[283] Jfr Skattenytt 1998 s. 585, artikeln Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen (s. 584-593), av Roger Persson-Österman.
[284] Jfr EG-skatterätt, s. 36, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, och deras kommentar där av EG-målet C-145/96 (von Hoffman).
[285] Jfr Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 435 och 439, av Björn Forssén.

överlåtelse av aktier i börsbolag och i icke börsnoterade bolag, varför EG-domstolen ansåg att majoriteten av versionerna skulle gälla, för att undvika ”att konkurrensen snedvrids och att vissa bolag avhålls från att inträda på börsen”. Det skulle enligt domstolen motverka direktivets i fråga syfte.

Konkurrensneutralitetsprincipen kan sålunda innebära att en ’majoritetsprincip’ skall gälla vid skillnader mellan olika språkversioner av ett direktiv hos medlemsländerna; effektiviteten i beskattningen skulle gå förlorad och samtidigt hinder i praktiken uppkomma för bolag att ta del av fördelarna det innebär att dess aktier handlas på den marknad som börsen utgör, om inte en ’majoritetsprincip’ skulle ha gällt vid tolkningen av direktivet, varmed bolagen skulle ha blivit betagna den rättighet det innebär att kunna börsintroduceras. Detta kan anses belägga betydelsen av konkurrensneutraliteten vid tolkningen av EG-skatterätten.

Inte heller i ”Codan”-fallet synes EG-domstolens tolkning ha varit i strid med legalitetsprincipen vad avser den nationella (danska) lagstiftningen, vilken angav att skatt skulle erläggas ”vid försäljning eller byte av danska och utländska aktier …” och sålunda inte innehöll någon begränsning till börsaktier.

Mervärdesskatteprincipen får i det enskilda fallet prövas utan någon begränsning till en strikt rangordning av de grundläggande principerna. I stället gäller att texterna i ML och mervärdesskattedirektiven får prövas genom en sammanvägning av olika allmänna mervärdesskatterättsliga principer (’reflektivt ekvilibrium’), framför allt övervältringsprincipen och konkurrensneutralitetsprincipen, där svaret på frågan om mervärdesskatteprincipen upprätthålls av ett visst tolkningsresultat kan bero på exempelvis hur många led i produktions- och distributionskedjan som tas med vid bedömningen (se avsnitten 2.3.3.3 och 2.4.4.2). I fallet med framställarbegreppet i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML kunde man inte ifrågasätta att övervältringsprincipen upprätthölls bara för att en samordnare av framställning av en periodisk publikation inte ansågs omfattad av det kvalificerade undantaget från skatteplikt enligt bestämmelsen (s.k. nollbeskattning, *eng*. zero-rate), om man endast bedömde det ledet. Vederbörandes resultat påverkades inte av skatteplikten, då återbetalningsrätten för ingående moms på dennes förvärv i stället kallades avdragsrätt och priset på samordningen m.m. fick höjas motsvarande den utgående mervärdesskatten som han ålades att erlägga. Emellertid ökade kostnaden för utgivare av organisationstidskrifter m.m. som anlitade samordnaren jämfört med för dem som direkt anlitade olika leverantörer av delar av en framställningstjänst. Det strider mot

konkurrensneutralitetsprincipen och föranleder sålunda lagändring (se avsnitt 2.3.3.4), då konsumenterna inte skall välja leverantörer beroende på skilda momssituationer hos dem; prisökningen på grund av utgående momsen på samordnarens tjänst belastar utgivaren av tidskriften som en kostnad och den träffar köparen av tidskriften genom att den ligger latent i priset. Oavsett om man bedömer bestämmelser i ML som omfattas av EG-rätten eller där – som i det beskrivna fallet – nationell kompetens råder i kraft av anslutningsfördraget, måste uppfinningen mervärdesskatt fungera effektivt. Övervältringsprincipen får inte ses som en isolerad företeelse, utan skall alltså uppfylla mervärdesskattens grundläggande krav på konkurrensneutralitet (se avsnitt 2.3.3.3).

I ett annat fall kan frågeställningen i stället exempelvis vara om ett visst förvärv som objektivt sett inte syftar till att skapa 'skattepliktiga transaktioner' ändå kan hänföras till den allmänna kostnadsmassa som är nödvändig för att åstadkomma sådana, och därmed grunda rätt till avdrag för ingående moms på förvärvet i enlighet med artikel 17.2 i sjätte direktivet. Då handlar det inte så mycket om tolkning som bevisning på just det temat. Därvid räcker det normalt sett med att hålla sig till omständigheterna hos det enskilda företaget, varvid prövningen handlar om frågan om övervältringsprincipen upprätthålls, vilket EG-domstolen får anses ha poängterat i bl.a. ”Abbey National”-målet, där också just artikel 2 i första direktivet framhölls.

> ”Abbey National”-målet gällde en begäran om förhandsavgörande från High Court of Justice (England & Wales), och yttranden inkom till EG-domstolen från den brittiska regeringen och den nederländska regeringen. Målet gällde tolkningen av avdragsrättens omfattning enligt artikel 17 i sjätte direktivet i samband med tillämpning av artikel 5.8 i sjätte direktivet, som anger att någon omsättning ej skall anses uppkomma vid överlåtelse av verksamhet (*eng*. ”a totality of assets”). I Sverige motsvaras direktivbestämmelsen av 3 kap. 25 § ML, där den tekniska lösningen av undantag från momsbeskattning vid verksamhetsöverlåtelser är att undantag från skatteplikt för omsättning anges.
>
> Den brittiska regeringen ansåg att avdragsrätt för ingående moms på arvoden för att genomföra överföring av en fastighet inte förelåg, i första hand på grund av att utgifterna ”uppkommit inom ramen för en transaktion som inte var skattepliktig”.
>
> Den nederländska regeringen ansåg i stället att det är karaktären på den överförda verksamheten som avgör avdragsfrågan. ”När de ekonomiska verksamheter som överlåtaren normalt har bedrivit före en sådan överföring som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet har varit helt och hållet skattepliktiga, är den ingående mervärdesskatt avdragsgill som hänför sig till utgifterna för att avsluta dessa aktiviteter”. Dvs., den nederländska regeringen ansåg, till skillnad från den brittiska regeringens förstahandsinställning, att avdragsrätten inte begränsades i sig av att överföringen inte ledde till beskattning.

Kommissionen gjorde gällande i målet ”att det är nödvändigt att undersöka om det finns ett tillräckligt direkt och omedelbart samband mellan de tjänster som överlåtaren har förvärvat för att genomföra överföringen och en skattepliktig ekonomisk verksamhet”, för att avgöra avdragsfrågan.

EG-domstolen har inte godtagit den brittiska linjen med att avdragsrätten för ingående moms på förvärvade tjänster för att genomföra överföringen skulle kunna begränsas på grund av att ett rent objektivt samband kan anses föreligga mellan dessa utgifter och den icke beskattningsbara överföringen av fastigheten i fråga. EG-domstolen får i stället, genom att i ”Abbey National”-målet hänvisa till att det ankom på den nationella domstolen att pröva om kriterierna för avdragsrätt var uppfyllda eller ej, anses ge uttryck för att frågan om rätt till avdrag för ingående moms på förvärv av varor eller tjänster i första hand gäller huruvida bevisning föreligger till stöd för att den grundläggande principen om övervältring och avskattning kommer att upprätthållas. EG-domstolen godtog för övrigt inte Abbey Nationals argument att hänsyn skulle tas till att förvärvaren av fastigheten i fråga hade skattepliktiga leveranser, utan betonade att bedömningen av avdragsrätten skulle baseras på överlåtarens (Abbey Nationals) egna skattepliktiga transaktioner. EG-domstolen verkar närmast ha tagit intryck av den nederländska regeringens och kommissionens yttranden i målet. [I övrigt har EG-domstolen tagit fasta på bland annat EG-målet C-98/98 (Midland Bank).]

Grundfrågan vid prövningen av huruvida en person har avdragsrätt för ingående moms är om förvärvet sker i en verksamhet som skall skiljas från vederbörandes privatekonomi, dvs. i förstone om denne skall tillhöra momssystemet och fungera som en uppbördsman åt staten och, när så konstaterats vara fallet, om det förvärv som är i fråga ingår i personens i fråga sålunda från privatekonomin separerade verksamhet. Detta följer redan av artikel 2 i första direktivet (se avsnitt 2.4.4.2), och artiklarna 4 respektive 17 i sjätte direktivet upprepar enbart att en person måste ha ett förvärvssyfte med den aktivitet till vilken förvärvet sker för att avdragsrätt alls skall kunna ifrågakomma och att den aktiviteten skall leda till ’skattepliktiga transaktioner’ (se avsnitten 1.1 och 2.4.4.2).

Det enda som tillförs genom artikel 4.1 i sjätte direktivet med hänvisning till artikel 4.2 i samma direktiv är att skattesubjektet i momssammanhang inte är en person som i och för sig har förvärvssyfte, men som inte är ”självständigt”; anställda och jämförbara har givetvis förvärvssyfte men är i sådan egenskap inte självständiga. Andra frågeställningar som när avdragsrätt tidigast kan uppkomma, huruvida ’skattepliktiga transaktioner’ förutsätts innan avdragsrätt kan anses uppkomma föranleder tolkning av artikel 17.2 i sjätte direktivet, men det är viktigt att inte gå förbi grundfrågeställningen om avdragsrättens omfattning och att den i praktiken handlar om huruvida omständigheterna i det enskilda fallet alls indikerar att den ingående momsen på förvärvet som skall prövas alls kan förväntas

komma att avskattas genom att utgiften blir en del av den allmänna kostnadsmassa i verksamheten som används för att skapa ’skattepliktiga transaktioner’ och på vilka utgående moms tas ut i förhållande till kund.

Skattemyndigheterna och regeringsrätten har i sin tillämpning tagit för vana att gå förbi den mycket viktiga aspekten om en prövning av avdragsfrågor med utgångspunkt i övervältringsprincipen, vilken framhålls av EG-domstolen, förutom i ”Abbey National”-målet, också i bl.a. EG-målen C-4/94 (BLP Group), C-98/98 (Midland Bank) och C-16/00 (Cibo) genom att EG-domstolen i samtliga nämnda domar gör sin prövning av omfattningen av avdragsrätten med hänvisning till artikel 2 i första direktivet (och även artikel 2 i sjätte direktivet) och sålunda till avskattningstanken i övervältringsprincipen.

> Betoningen av artikel 2 i första direktivet för att beskriva omfattningen av avdragsrätten för ingående moms enligt artikel 17 i sjätte direktivet har kallats en ”purist approach”,[286] men den som förfäktar ståndpunkten kan inte skyllas för att vara fundamentalist i ordets populärbemärkelse, då det inte går att uppfatta att EG-domstolen tillåter någon att inte ansluta sig till puristerna härvidlag.
>
> Detta beläggs av generaladvokaten som i punkt 24 i sitt utlåtande (”opinion”) i ”Midland Bank”-målet relaterade till ”BLP Group”-målet, där frågeställningen gällde omfattningen av avdragsrätten i samband med transaktioner som var undantagna från skatteplikt (”exempt”), med att även om frågan nu i stället enbart gällde vilken summa som kunde avdragas, var det ”still necessary to establish whether there is a direct and immediate link between the input and output transactions, because even partial deduction of the VAT depends on that factor”. Sedan är det en annan sak hur stark kopplingen mellan förvärv och ’skattepliktiga transaktioner’ skall vara, för att förvärven skall berättiga till avdrag för ingående moms.
>
> I sistnämnda hänseende uttalar generaladvokaten i samma punkt i sitt utlåtande i ”Midland Bank”-målet, med referens till EG-målet C-230/94 (Enkler), att ”where a taxable person carries on a business with the purpose of carrying out only taxable transactions, it is not necessary, for the purposes of deducting the whole of the VAT, that he should prove the existence of a direct and immediate link between each and every input transaction and a particular taxable output transaction. The Community legislature only requires that the goods and services be used or be likely to be used ’for the purposes of … taxable transactions (Article 17(2) and (3) of the Sixth Directive)”. Generaladvokaten påpekar vidare att pluralformerna av orden ‘purposes’ och ’transactions’ visar att i vissa fall är det inte en nödvändig förutsättning för avdragsrätt att en koppling finns mellan varje förvärv och bestämda omsättningar, utan att det är tillräckligt med en koppling mellan förvärvet och verksamheten. Av punkterna 27-30 i ”Enkler”-målet framgår att om karaktären på tillgången i vilken

[286] Jfr British Tax Review 1998 s. 569, artikeln A Tide in the Affairs of Men … (s. 563-572), av Michael Conlon, där denne använder det uttrycket och noterar från “BLP Group”-målet att EG-domstolen vid tolkningen av avdragsrättens omfattning enligt artikel 17 i sjätte direktivet “relied on Article 2 of the First Directive”.

äganderätt förvärvats är sådan att den kan användas såväl för privat konsumtion som ’ekonomisk verksamhet’ (*eng*. ’economic activity’), måste en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet ske, för att bestämma om förvärvet av tillgången i fråga verkligen skett i avsikt att varaktigt ge inkomst (”obtaining income on a regular basis”). Peter Melz drar slutsatsen från ”Enkler”-målet att ”the threshold for taxability” därvidlag troligen sätts rätt så låg, och att en högre tröskel vore önskvärd, vilket dock skulle kräva ett tillägg, en ändring av sjätte direktivet.[287]

Även i förhandsavgöranden där EG-domstolen inte särskilt hänvisar till artikel 2 i första direktivet, betonar domstolen indirekt grundprinciperna därifrån, när frågeställningen gäller momsens tillämpningsområde. Detta framgår av exempelvis EG-målet C-291/92 (Armbrecht), där EG-domstolen i punkt 20 framhåller att en ’skattskyldig person’ inte skall träffas som en skattebärare av erlagd ingående mervärdesskatt på förvärv som skall medföra skattskyldighet. Det är helt enkelt övervältringsprincipen etc från artikel 2 i första direktivet som återspeglas i målet, även om EG-domstolen går direkt in i sjätte direktivet och behandlar artiklarna 2.1, 17.2 och 20.2 däri: momsen på varor och tjänster skall inte stanna som en kostnad i en förädlingskedja med företag som tillhör momssystemet, utan övervältras på konsumenten (skattebäraren). Det kan för övrigt noteras att utredningen SOU 2002:74 inte gör någon ”vidare utredning” av denna ”begränsning av mervärdesskattens tillämpningsområde”,[288] medan frågeställningen är central för detta arbete med en analys av materiella bestämmelser i direktiven och regler i ML beträffande skattskyldighetens och avdragsrättens uppkomst m.m.

EG-domstolens och generaladvokatens inställning kan anses belägga att såväl frågan om avdragsrättens omfattning som frågan om sådant förvärvssyfte föreligger hos personen i fråga att denne skall betraktas som ’skattskyldig person’, måste bedömas genom en samlad bedömning av om momsens grundprinciper är uppfyllda, för att vederbörande skall anses tillhöra momssystemet. Hellre än att sammanväga olika språkversioner av sjätte direktivet hos EU-länderna, som utredningen SOU 2002:74 ägnar sig åt, skall detta arbete innebära en analys av förutsättningarna för skattskyldighet och avdragsrätt materiellt sett, där en sammanvägning av momsens grundprinciper i såväl första som sjätte direktivet företas och sätts i relation till text och systematik i direktiven samt till EG-domstolens praxis.

Förhoppningsvis skall EG-domstolens (och generaladvokatens) inställning om en betoning av momsens grundprinciper, övervältringsprincipen etc, vinna insteg hos rättstillämpande nationella instanser när de framgent skall uttolka ML. I ”Abbey National”-målet verkar det som om EG-domstolen fått åtminstone tillfälligt nog som poängterade att frågan om grundläggande mervärdesskatterättsliga principer är uppfyllda för avdragsrätt i det enskilda fallet faktiskt i första hand skall prövas av de nationella domstolarna själva. Faran med att RSV och andra uttolkare av EG-domstolens domar ofta går förbi grundprinciperna som följer av framför allt artikel 2 i första direktivet

[287] Jfr Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet Who is a taxable person?, s. 164, av Peter Melz (s. 158-172), av Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer.
[288] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 64.

berörs även i det följande, och kan i korthet sägas tendera att leda till felaktiga slutsatser om att EG-domstolen skulle ha definierat att vissa förvärv tillhör kategorier som redan på objektiva grunder inte kan berättiga till avdrag.

2.5 RANGORDNING AV RÄTTSKÄLLOR OCH TOLKNINGSPRINCIPER GER ETT ANALYTISKT ’VERKTYG’

2.5.1 Källor och referenser, avgränsning för analysen i detta arbete

Den nya tolkningsmiljön som råder på företagsskatteområdet sedan Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 innebär inte att svenska rättstraditioner upphört, utan framför allt att de traditionella rättskällorna utvidgats genom EG-rätten (se avsnitt 2.3.2). Tolkningen av ML styrs generellt sett av såväl primärrätten som sekundärrätten, medan IL enbart skall tolkas mot sekundärrätten och därvidlag bara i två fall, nämligen mot fusions- respektive moder-dotterbolagsdirektiven.

Fusions- respektive moderdotterbolagsdirektiven på inkomstskatteområdet motsvaras på momsområdet av framför allt 3 kap. 25 § ML, där undantag från beskattning också stipuleras för en verksamhet som övergår sammanhållen till en förvärvare av densamma (’konsistens’). Den kopplingen mellan direktivrätten för de båda skatteslagen angår behandlingen av begreppen verksamhet och verksamhetsgren (se avsnitt 2.2.2.3). Eftersom ämnet i detta arbete är om vissa grundbegrepp i ML kan bestämmas genom hänvisningar från ML eller lagens förarbeten till begrepp i IL, handlar dock inte analysen här om mervärdesskattespecifika begrepp som skatteplikt och omfattningen av undantag från skatteplikt för omsättning av vissa varor och tjänster i 3 kap. ML, exempelvis undantaget i 3 kap. 25 § ML.

Prövningen av om dylika hänvisningar är EG-rättskonforma blir därför enbart en prövning av nationella begrepp inom inkomstskatterätten, där Sverige generellt sett har kvar sin skattesuveränitet, mot begrepp i ML, där kompetensen överlämnats till EG. I stället analyseras i detta arbete begreppet ’verksamhet’ som en del av uttrycket ’yrkesmässig verksamhet’, vilket genom hänvisning i 4 kap. 1 § 1 ML ges samma innebörd som näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, kan bestämmas med utgångspunkt i ett verksamhetsbegrepp baserat på den nationella inkomstskatterätten (se

avsnitt 3.2.4.1). Fusions- respektive moder-dotterbolagsdirektiven, dvs. direktivrätten på inkomstskatteområdet, berörs sålunda inte särskilt i detta arbete, då regeln om undantag från skatteplikt vid verksamhetsöverlåtelser etc i 3 kap. 25 § ML inte hänvisar till IL. För övrigt medför normalt sett inte en fusion eller en utdelning mellan koncernbolag något problem med förutsebarheten i beskattningsbeslut mellan de båda skatteslagen. 'Konsistens'-principen uppställs för att en skattefri verksamhetsöverlåtelse, fusion etc enligt 3 kap. 25 § ML skall anses föreligga, och den är också en nödvändig förutsättning för tillämpningen av undantag från inkomstbeskattning vid fusion som enligt 37 kap. IL innebär överlåtelse av näringsverksamhet samt för undantag från omedelbar beskattning vid överlåtelse av en verksamhet eller verksamhetsgren enligt 38 kap. IL. Utdelningar konstituerar inte ens någon omsättning enligt 2 kap. 1 § ML, om de inte lämnas som ersättning för en beställd motprestation (se avsnitt 2.2.2.3).

De fall på momsområdet där särlösningar framförhandlats enligt anslutningsfördraget och EG-rätten hänvisar till nationell rätt gäller i stort sett idag bara vissa fall av undantag från skatteplikt i 3 kap. ML, och sålunda begrepp som inte kopplar till IL, varför särlösningarna är av mindre intresse i detta arbete (se avsnitt 2.3.3.4).

2.5.1.1 Internationella referenser

Prövningen av om begrepp i ML kan bestämmas med utgångspunkt i IL:s begreppsvärld och samtidigt uppfylla kraven på EG-rättskonformitet kan göras med stöd av den stilistiska rangordning av rättskällor och tolkningsprinciper som anges i avsnitten strax här nedan (lägre placering av en källa eller tolkningsprincip, lägre dignitet). Rangordningen där bygger vidare på den grövre rangordning av källor och principer som gjorts i delavsnitten tidigare i detta kapitel.

Avgränsningen av analysen i detta arbete till att gälla begrepp i ML som kopplar till inkomstskatterätten, innebär att prövningen kommer att gälla begrepp i ML, som styrs av såväl primärrätten som sekundärrätten inom EG, medan de fall där inkomstskatterätten styrs av sekundärrätten inte är av särskilt intresse. Vid analysen av om kopplingarna från ML:s begreppsvärld till IL:s är EG-rättskonform, kommer därför de nationella begreppen på inkomstskatteområdet att godtas sådana de beskrivs i nationella källor, dvs. Sveriges skattesuveränitet på inkomstskatteområdet gör att de inte i sig

skall prövas mot EG-rätten (se avsnitten 1.1, 2.4.3 och 2.5.1). Frågeställningen är alltså i stället huruvida de svenska inkomstskatterättsliga begreppen, sådana de uttrycks av gällande rätt i form av IL och regeringsrättens praxis, materiellt sett ger ett EG-rättskonformt beskattningsresultat momsmässigt i de fall där ML:s begreppsdefinitioner kopplar till dem.

Artiklarna 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet jämte EG-domstolens praxis visar att den ’svenska’ tekniken med indelning vid inkomstbeskattningen av inkomsterna i förvärvsinkomster och kapitalinkomster fungerar åtminstone teoretiskt ihop med EG-rättens åtskillnad på momsområdet mellan de som skall tillhöra momssystemet (skattesubjekten) och konsumenterna (skattebärarna). EG-rätten på momsområdet innebär att en person som enbart har inkomster utan att därvid göra någon ’arbetsinsats’, i form av åtminstone förvaltningsåtgärder, inte har en ’ekonomisk verksamhet’ och därför inte kan anses ha karaktären av ’skattskyldig person’. Vederbörande skall inte tillhöra momssystemet; varaktighetskravet i aktiviteten med att skaffa inkomst som ligger i det subjektiva begreppet näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL avgränsar också det inkomstslaget mot inkomstslaget kapital (tills vidare bortses ifrån att juridiska personer endast har inkomstslaget näringsverksamhet). Självständighetsrekvisitet i nämnda lagrum avgränsar näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst, vilket formellt sett är förenligt med att den som arbetar som anställd eller under anställningsliknande former inte skall tillhöra momssystemet. Kärnegenskaperna som förutsätts för att någon skall betraktas som ’skattskyldig person’ momsmässigt är sålunda åtminstone teoretiskt sett förenliga med att 4 kap. 1 § 1 ML hänvisar till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, för att åstadkomma en åtskillnad mellan vilka som skall respektive inte skall tillhöra momssystemet (se avsnitten 2.4.4.5 och 2.5.3).

Oavsett om det teoretiskt sett vore möjligt eller inte, har inte vare sig övriga EU-länder eller andra närliggande länder med moms i sin ekonomi, såsom Norge, någon koppling från den nationella momslagstiftningen till sin inhemska inkomstskattelagstiftning, när det gäller att bestämma om en person har karaktären av ’skattskyldig person’ (*eng*. ’taxable person’), dvs. bestämma om någon är en person som *kan* beskattas – ett skattesubjekt – momsmässigt sett. Det är bara Sverige som har tekniken med att definiera ’yrkesmässig verksamhet’ genom att 4 kap. 1 § 1 ML hänvisar till 13 kap. IL. Det internationella jämförelseunderlaget av intresse i detta arbete, när det gäller analysen av EG-rättskonformiteten med att begrepp i ML bestäms utifrån den nationella svenska inkomstskattelagstiftningen, är därför i första

hand EG-mål om innebörden i framför allt begreppen ’ekonomisk verksamhet’ och ’skattskyldig person’ i sjätte direktivet.

Den ’svenska’ tekniken, för att skilja ut en person från konsumenterna och bestämma att vederbörande är ett skattesubjekt som tillhör momssystemet (se avsnitt 2.4.4.5), skulle teoretiskt ha kunnat användas av EG-länderna Finland, Irland och Nederländerna eller två länder utanför EG, Norge och Ungern (som för övrigt blev EU-medlem den 1 maj 2004), då just dessa fem länder har i stort sett samma inkomstskattemässiga system som det svenska, för att fördela förvärvsinkomster (arbetsinkomster) och kapitalinkomster i ’fåmansföretag’, eller regelverk som medför liknande konsekvenser.[289] Perspektivet här är den ’ekonomiska verksamhetens’ initialskede. Därvid är ju enmans- eller ’fåmansföretag’ av särskilt intresse, då svårigheterna ligger i att bedöma om den eller de som sätter igång en verksamhet gör detta för sin försörjning (förvärvssyfte), och verksamheten därför skall åtskiljas från deras privata ekonomi. Förvärvssyftet hos stora företag är däremot uppenbart (se avsnitt 1.1), varför de är av intresse här först i de fall då det gäller att skilja mellan ’ekonomisk verksamhet’ och innehav av tillgångar i rent spekulationssyfte, dvs. mellan ’ekonomiska verksamheter’ och holdingbolag, vilket tas upp senare i denna framställning.

Emellertid har inte något av de fem länderna valt att ha den ’svenska’ modellen med en koppling från momslagstiftningen till inkomstskattelagstiftningen, när det gäller att bestämma vem som skall anses ha karaktären av yrkesmässig och därmed kunna momsbeskattas.

Beträffande de tre EG-länderna Finland, Irland och Nederländerna framgår av en undersökning företagen av SOU 2002:74 att Finland och Nederländerna använder begreppen näringsidkare respektive *ondernemer*, för att bestämma vem som utgör skattesubjekt momsmässigt.[290] Någon koppling därvidlag till den nationella inkomstskattelagstiftningen finns inte i någotdera av de båda länderna.

Finland, som är särskilt intressant som jämförelseunderlag eftersom Finland – och Österrike – blev EU-medlem samtidigt med Sverige 1995, anger i sin momslag att mervärdesskatt betalas på ”rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland” samt på varuinförsel (1 § första stycket).[291] Sedan görs en negerad bestämning av ’rörelsemässig’ såtillvida att därmed inte skall avses lön enligt finska uppbördslagstiftningen (1 § tredje stycket). Den finska mervärdesskattelagen använder även begreppet rörelse, men någon koppling till en uppdelning mellan å ena sidan näringsverksamhet (rörelse) enligt inkomstskattelagstiftningen görs inte. En likhet med den svenska ML är emellertid att den finska mervärdesskattelagen (4 §) anknyter till inkomstskattelagen (1535/92), när det gäller att undanta vissa ideella organ från beskattning. Ett allmännyttigt samfund som avses i finska inkomstskattelagen är skattskyldigt till mervärdesskatt endast om inkomsten av dess

[289] Jfr Skattenytt 1998 s. 739, 740, 743, 744, 747, 748 och 750, artikeln Jämförelse av de svenska s.k. 3:12-reglerna med utländska dito samt vissa ändringsförslag (s. 739-752), av Jari Burmeister, där denne genomfört en studie av 85 länder på det temat. Enligt samtal med Jari Burmeister 2003-01-08 omfattade studien bl.a. samtliga EU-länder.
[290] Jfr SOU 2002:74 Del 2 s. 213ff (Bilaga 4).
[291] Jfr Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501, som trädde i kraft den 1 juni 1994.

aktivitet utgör näringsinkomst för samfundet,[292] vilket är jämförbart med den svenska modellen med att enligt 4 kap. 8 § ML undanta från yrkesmässighet allmännyttiga ideella föreningar (och registrerade trossamfund) som är begränsat skattskyldiga, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen (eller trossamfundet) inte är skattskyldig enligt IL. Alla andra undersökta EG-länder följer direktivet och stipulerar undantag för vissa omsättningar som görs av organisationer utan vinstintresse (*eng*. non-profit-making organizations), dvs. begränsningen av mervärdesskattens omfattning sker med avseende på skatteobjektet och inte skattesubjektet.[293] Finland, som inte ersatte sin omsättningsskatt från 1964 med en verklig mervärdesskatt förrän den 1 juni 1994,[294] ligger emellertid på samma låga nivå som Sverige, när det gäller att ansöka om förhandsavgöranden från EG-domstolen (se avsnitt 2.4.1), varför Finland för närvarande utgör ett jämförelseunderlag av mindre värde i förevarande sammanhang. Begreppet ’rörelsemässig’ kan dock närmast liknas vid det svenska begreppet verksamhet som bedrivs i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse, s.k. rörelseliknande former, enligt supplementärregeln 4 kap. 1 § 2 ML. Det begreppet bestäms inte heller med utgångspunkt i IL. Därför kan Finland komma att bli intressant beroende på om en nationell praxis utvecklas i Sverige, där domstolarna söker stöd i supplementärregeln hellre än i huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML för att bestämma om någon är yrkesmässig. För närvarande kan emellertid inte någon sådan utveckling skönjas, vilket beläggs av utvecklingen sedan RÅ 1996 Not 168, vilket fall behandlas senare i denna framställning.[295]

SOU 2002:74 konstaterar beträffande Nederländerna att *ondernemer* har en särskild definition för mervärdesskatt, dvs. någon koppling finns inte till exempelvis inkomstskattelagstiftningen för att bestämma skattesubjektet, och ideella föreningar kan utgöra skattesubjekt, varvid de flesta undantagen i artikel 13A.1 i sjätte direktivet som är tillämpliga på ideell aktivitet upptagits i den nederländska mervärdesskattelagen.[296]

Irland besvarade inte den enkät som SOU 2002:74 gjorde,[297] men enligt en guide på irländska skatteförvaltningens hemsida framgår att ’taxable persons’ (’skattskyldiga personer’) bestäms enligt Section 8 i den nationella momslagen utan koppling till inkomstskattelagstiftningen. Skattesubjekten är vilka som helst som ”engages in a business of selling taxable goods or supplying taxable services … for business purposes”.[298]

Norge är inte ens medlem i EG, men skulle, om den ’svenska’ modellen förekommit där, ha utgjort en intressant referens, då Norge införde en verklig mervärdesskatt

[292] Jfr SOU 2002:74 Del 2 s. 219 (Bilaga 4).
[293] Jfr artikel 13A.1. l, m och o i sjätte direktivet.
[294] Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 123 och Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501.
[295] Jfr även RÅ 2001 Not 15. Noteras för övrigt enligt samtal med föredraganden i regeringsrätten, Leif Nilsson, 2003-10-02 att RÅ 2001 Not 15 felaktigt anges i RÅ som gällande förhandsbesked i inkomstskattefråga – fråga var i stället om ansökan om förhandsbesked i fråga om mervärdesskatt.
[296] Jfr SOU 2002:74 Del 2 s. 227 och 228 (Bilaga 4).
[297] Jfr SOU 2002:74 Del 2 s. 213 (Bilaga 4).
[298] Jfr www.revenue.ie.

redan 1970.[299] I den norska momslagen, lov om merverdiavgift, som reformerades genom lov 21.desember 2001 nr.103, talas om ’registreringspliktig næringsdrivende’ (§ 10 första stycket), men utan att det anges att begreppet skall bestämmas utifrån inkomstskattelagstiftningen.[300] Ungern har inte haft någon längre erfarenhet av moms och blev medlem i EU först i samband med utvidgningen av unionen den 1 maj 2004 (se avsnitt 1.1).

I samband med första utgåvan av detta arbete riktades en särskild enkät till skatteförvaltningarna i Norge och Ungern samt till samtliga EU15-länders skatteförvaltningar angående huruvida den nationella momslagen kopplar till inkomstskattelagstiftningen för bedömningen av skattesubjektet.

Sentralskattekontoret for utenlandssaker, Lasse markhus, bekräftade i januari 2003 att den norska momslagstiftningen med *næringsdrivende* inte nödvändigtvis avser detsamma som enligt inkomstskattelagstiftningen. Dr. Gábor Besssenyei, Hungarian Tax and Financial Control Administration, bekräftade i januari 2003 att inte heller den ungerska momslagstiftningen har någon sådan koppling till inkomstskattelagstiftningen som enligt den ’svenska’ modellen, för att bestämma skattesubjekten.

Danmark har av tradition varit en förebild för den svenska momslagstiftningen (se avsnitt 2.4.4.2), och hade sålunda bildat det främsta jämförelseunderlaget i nu ifrågavarande hänseende, om Danmark hade haft den ’svenska’ modellen. En koppling mellan de båda skatteslagen i likhet med den svenska vore emellertid inte ens möjlig där, då inkomstbeskattningen i Danmark utgår från endast ett inkomstbegrepp – en uppdelning sker på avdragssidan beträffande utgifter för förvärvsinkomster såsom lön och överskott från självständigt bedriven näringsverksamhet och kapitalinkomster först vid skatteberäkningen.[301] Den danska momslagen, 2 kap. 3 § första stycket, återger i stället i stort sett direkt artikel 4.1 i sjätte direktivet: ”Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed”.

Storbritanniens språkversion av sjätte direktivet har varit förebild för den svenska språkversionen, men Storbritannien har inte heller något liknande den ’svenska’ modellen med en koppling till inkomstskattelagstiftningen för att bestämma innebörden i ’taxable person’ (’skattskyldig person’).[302]

Överhuvudtaget verkar samtliga EG-länder utom Sverige mer eller mindre följa artikel 4.1 i sjätte direktivet, när det gäller att i sina nationella momslagstiftningar bestämma vem som kan vara skattesubjekt.[303] I stället för en koppling till

[299] Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 123 och Lov om merverdiavgift av 19.juni 1969 nr. 66.
[300] Jfr Lov om merverdiavgift av 19.juni 1969 nr. 66.
[301] Jfr Skattenytt 2000 s. 24 och 25, artikeln Jämförelse mellan omfördelningsregler för enskilda näringsidkare i Sverige och Danmark (s. 23-33), av Urban Rydin.
[302] Jfr SOU 2002:74 Del 2 s. 237ff (Bilaga 4).
[303] Detta bekräftas, förutom av vad som relateras ovan från SOU 2002:74, av nämnda särskilda enkät som har utförts i samband med detta arbete – se i KÄLLFÖRTECKNING (under 1 LITTERATUR ETC – Enkäter/intervjuer …) vilka personer vid skatteförvaltningar inom EU som – i likhet med de båda nämnda kollegorna i Norge och Ungern – har varit behjälpliga med att besvara enkäten.

inkomstskattelagstiftningen därvidlag tycks den gemensamma nämnaren vara att anknyta till ”business” i civilrättslig mening.

2.5.2 Rättskällor, rangordning med kommentarer

Eftersom EG:s sekundärrätt på inkomstskatteområdet endast kommer att nämnas i samband med frågor om s.k. blandad verksamhet, och sålunda saknar allmänt intresse för de grundläggande momsfrågor som tas upp här (se avsnitt 2.5.1), samt internationella utblickar på inkomstskatteområdet är av ringa intresse här, utan den internationella referensen består i EG-mål om innebörden i framför allt begreppen ’ekonomisk verksamhet’ och ’skattskyldig person’ i sjätte direktivet (se avsnitt 2.5.1.1), rangordnas endast rättskällor som berör momsen här. Angående EG-rättskällor som inte direkt handlar om moms berörs här bara de som är av intresse för momsen på grund av den i EG-domstolens praxis etablerade principen om att begrepp på områden där EG-rätten styr skall ges en autonom europeisk innebörd (vilket innebär att cirkulationsdirektivet för punktskatter och förordningen om sociala avgifter berörs här).

Rangordningen här nedan av rättskällor för tolkningen av regler i rättskällan ML bygger vidare på den rangordning som gjorts i delavsnitten tidigare i detta kapitel. Det är inte bara fråga om en överföring hit från de tydigare delavsnitten av den utgallring av intressanta källor och grövre rangordning av dem som ges där, utan här sker en integrerad rangordning av de för analysen i detta arbete mest intressanta nationella källorna och EG-källorna för uttolkningen av gällande rätt på momsområdet. Med reservation för att ambitionen här är att skapa ett ’verktyg’ i första hand för just analysen i detta arbete ges under Kommentarer nedan förklaringar till rangordningen.

Rättskällor för tolkningen av rättskällan ML

- EG-fördraget
- EG:s mervärdesskattedirektiv
- EG-domstolens förhandsavgöranden om mervärdesskatt
- Preambeln i ett direktiv om mervärdesskatt
- Regeringsrättens domar om moms (och SRN:s förhandsbesked i momsfrågor)
- Generaladvokatens yttranden till EG-domstolen i mål om moms och EG-kommissionens förslag till rådet om momsdirektiv

- Nationella förarbeten om moms
    - skatte- eller finansutskottets betänkanden
    - regeringens propositioner
    - SOU m.m.
- EG:s momskommittés s.k. guidelines
- Nationell doktrin om moms, bl.a. RSV:s allmänna råd (tidigare rekommendationer)
- EG:s cirkulationsdirektivet för punktskatter och EG:s förordning om sociala avgifter

Kommentarer

- Även om någon konflikt inte föreligger mellan primärrätten och sekundärrätten på momsområdet, då syftet med första och sjätte direktiven anger samma principer om fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster mellan medlemsländerna och fri etableringsrätt för EG:s medborgare i andra medlemsstater än hemlandet, rangordnas formellt sett EG-fördraget före EG:s mervärdesskattedirektiv på grund av att principerna däri gäller på momsområdet om nu någon fråga om tolkning av ML inte skulle ha sin lösning i direktiven.

- Att regeringsformen, som godtas som en källa av EG-rätten, inte anges i uppställningen av källor ovan, beror helt enkelt på att Sveriges Riksdag tilldelat EG kompetensen på momsområdet och den svenska inställningen i den frågan är att inte tala om någon konflikt mellan EG-rätt och nationell rätt. Om ett direktiv eller en annan av EG utfärdad rättsakt ligger utanför områdena där kompetens tilldelats EG, är det inte giltigt i Sverige, och så kan inte anses vara fallet på momsområdet, där kompetensen ligger hos EG i enlighet artikel 93 EG.

- Eftersom EG-domstolen har en tolkningsutfyllande roll på momsområdet, rangordnas EG-domstolens förhandsavgöranden efter momsdirektiven. Därefter kommer regeringsrättens domar. SRN:s förhandsbesked utgör rättskällor i egentlig mening först om de publiceras – vilket sker i RÅ efter att frågan eventuellt överklagats och avgjorts i regeringsrätten, förutsatt att sekretessen inte består där – och EG-domstolen anser inte att SRN har domstolsstatus. Därför anges SRN:s förhandsbesked parentetiskt i uppställningen här ovan. Emellertid kan, och till och med bör, SRN:s förhandsbesked åberopas i den juridiska argumentationen, när de omfattar situationen i det aktuella fallet, även om beskedet

omfattas av sekretess och enbart kommenterats i exempelvis Skattenytt eller Svensk skattetidning.

- Eftersom det är den nationella domstolen i högsta instans som enligt ”acte clair”-läran skall avgöra om en fråga om tolkning av ML i förhållande till exempelvis sjätte direktivet skall föranleda inhämtande av förhandsavgörande från EG-domstolen, sätts sådana EG-källor som generaladvokatens yttranden till EG-domstolen i ett mål om förhandsavgörande av en momsfråga och EG-kommissionens förslag till rådet om införande av ett direktiv om mervärdesskatte efter regeringsrättens domar. Har regeringsrätten gjort den bedömningen att förhandsavgörande från EG-domstolen inte skall inhämtas, kan bara ett förhandsavgörande från EG-domstolen i ett annat fall och som uttrycker en annan principiell slutsats än den regeringsrätten gör i visst fall anses utgöra ett högre tolkningsdatum – ett yttrande av generaladvokaten till EG-domstolen i ett annat fall och som inte återspeglas i EG-domstolens avgörande kan inte sättas högre än regeringsrättens dom i ett fall där regeringsrätten inte ens anser att någon prövning skall initieras hos EG-domstolen. Någon inbördes rangordning mellan generaladvokatens yttranden och EG-kommissionens förslag är inte relevant, utan de får sin betydelse genom att de tas upp som argument för ett visst tolkningsresultat. ”All tolkning börjar med texten” (se avsnitten 2.3.3.3 och 2.4.4.1), varför EG-kommissionens förslag till direktiv kan understödja en språklig tolkning av den slutliga direktivtexten, medan förståelsen av innebörden i ett förhandsavgörande från EG-domstolen kan underlättas genom att generaladvokatens yttrande till EG-domstolen studeras. Sedan beror hållbarheten i den juridiska argumentationen för ett visst tolkningsresultat på argumentationen i sig, och om den aktuella frågan lämpar sig bäst för ett språkligt eller ett teleologiskt anslag.[304]

- För övrigt får framhållas att EG-domstolens tolkningsutfyllande roll beträffande direktivtexterna på momsområdet medför att momsdirektivens rangordning före EG-domstolens förhandsavgöranden ofta återspeglar en mera formell ordning – i praktiken kan EG-domstolens förhandsavgöranden sättas på åtminstone samma nivå som direktivtexten som skall analyseras. I vart fall kan EG-domstolens förhandsavgöranden sättas före

[304] Jfr Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 164 och 174, av Jan Kellgren.

preambeln i exempelvis första eller sjätte direktiven, då preambeln enbart innehåller i mera allmänna ordalag de principer som skall komma till uttryck i själva bestämmelserna i artiklarna i direktiven och EG-domstolen skall fylla ut luckorna i själva direktivtexten.

- Nationella förarbeten (skatteutskottets eller finansutskottets betänkanden, regeringens propositioner och SOU) och doktrin som behandlar momsfrågor sätts efter EG-källorna om moms, men före andra EG-källor som i och för sig kan vara av intresse för tolkningen av momsfrågor, men som alltså inte behandlar direktivtexter om moms, t.ex. cirkulationsdirektivet för punktskatter och EG:s förordning om sociala avgifter. Förarbetena till en momsregel sätts före doktrin om moms, om förarbetena ger uttryck för lagstiftarens vilja och denne därvid har stött sitt förslag på principer förenliga med EG-rätten eller, vilket kan vara fallet också före EU-inträdet, anger vad denne erfarit angående EG-rättens syn på den behandlade lagstiftningsfrågan. Eftersom EG:s momskommitté inte är en institution som skall ge förslag om direktivtexter, får dess s.k. guidelines enbart karaktären av doktrin och sätts därför efter nationella förarbeten om implementering av direktivbestämmelser om moms i ML, men, i egenskap av en ’EG-källa’, före nationell doktrin om moms.

- När det gäller nationella förarbeten och doktrin på momsområdet från tiden före Sveriges EU-inträde 1995 får dock viss försiktighet iakttas såtillvida att principer som bryter mot momsens grundprinciper, och som kan ha förfäktats av mera statsfinansiella motiv i sådana nationella källor, givetvis inte längre utgör något auktoritativt stöd för tolkningen av ML. Det är enbart sådant i källorna som är EG-rättskonformt idag som kan utgöra hållbara argument till stöd för ett visst resultat vid tolkning av en regel om moms. Ofta avgjordes frågeställningar om utländska personer skulle momsbeskattas i Sverige för tillfälliga skattepliktiga omsättningar här negerat genom hänvisning till att de inte bedrev sin ’yrkesmässiga verksamhet’ här i landet. Det är ett exempel på när Sverige, trots att lojaliteten mot grundtankarna med uppfinningen moms och anpassningen till EG-rätten på området får anses ha varit hög redan innan Sveriges EU-inträde 1995, inte följde sjätte direktivets princip om att också tillfälliga, enstaka omsättningar i omsättningslandet bör beskattas. Det var först i samband med Sveriges EU-inträde 1995 som 1 kap. 1 § första stycket 1 ML ändrades på så vis att uttrycket ”…som bedrivs här i landet”

utmönstrades ur lagrummet och ML blev EG-rättskonform beträffande att det inte skall spela någon roll var i världen en företagare är yrkesmässig, för att denne skall momsbeskattas för sina skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster här (se avsnitt 2.3.3.2). Därför kan inte ett uttalande i nationella förarbeten – och givetvis inte heller ett regeringsrättsavgörande – där frågan om skattskyldighet för en utländsk företagare fick en dylik icke EG-rättskonform lösning tjäna till ledning för ett problem med tolkningen av en regel i ML idag.

- Någon inbördes rangordning av nämnda cirkulationsdirektiv på punktskatteområdet och förordningen om socialavgifter är inte relevant, utan i stället får det aktuella fallet ge vid handen vilken källa som kan vara till ledning för tolkningen av direktivtexten i fråga på momsområdet: gäller frågan omsättningsbegreppet torde punktskatterna ligga närmast till hands att jämföra med och om det handlar om att bestämma förvärvssyftet, yrkesmässigheten kan förordningen om socialavgifter utgöra en lämplig pendang. Ledstjärnan i båda fallen får anses vara att begrepp inom EG-rätten skall ges en autonom europeisk innebörd.

2.5.3 Tolkningsprinciper, rangordning med kommentarer

Analysen i detta arbete av begrepp i ML skall ske mot bakgrund av syftet med motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet i första hand. Mot bakgrund av vad som sagts tidigare ges här ett urval av tolkningsprinciper att tillämpa därvidlag. Eftersom ”all tolkning börjar med texten” handlar det i första hand om en *språklig tolkning* av direktivbestämmelserna. Därefter gäller det att göra en *teleologisk tolkning*, dvs. att tolka själva syftet med direktivbestämmelsen. I sista hand kan en *systematisk tolkning* ske, där bestämmelsens i fråga placering i direktivet eller regelns placering i ML beaktas i förhållande till övriga bestämmelser och regler i direktiv respektive författning.

Den rangordningen av tolkningsprinciper är emellertid mycket schematisk och teoretisk. I praktisk tillämpning handlar det om att hitta en sammanvägning av de tre tolkningsprinciperna som fungerar såtillvida att ett tolkningsresultat uppnås som uppfyller i första hand grundprinciperna med mervärdesskatten. Kommentarerna nedan till respektive tolkningsprincip visar hur dessa grundprinciper (mervärdesskatteprincipen,

övervältringsprincipen och konkurrensneutralitetsprincipen) bildar den grundstomme av kärnegenskaper som inte får förbigås vid prövningen av om en person kan anses utgöra ett skattesubjekt momsmässigt, dvs. om vederbörande skall tillhöra momssystemet. För att åstadkomma en uppdelning mellan skattesubjekt och konsumenter (skattebärare), vilken uppdelning är nödvändig för att momsen skall bidra till finansieringen av EG:s institutioner samt medverka till upprätthållandet av funktionerna med den inre marknaden är den fundamentala prövningen av personens i fråga karaktär nödvändig.[305] Därvidlag är benämningarna på rekvisiten för att åstadkomma den uppdelningen endast diskvalificerade om de vid en 'rimlig' språklig tolkning motverkar just det syftet.

- Språklig tolkning

"All tolkning börjar med texten." I detta arbete handlar det om att i första hand uttrycket 'yrkesmässig verksamhet' i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML och de båda delarna yrkesmässighet respektive verksamhet som definieras i 4 kap. 1 § 1 ML respektive 8 kap. 3 § första stycket ML skall prövas mot 'skattskyldig person' i artikel 4.1 i sjätte direktivet, med de båda delarna 'självständighet' respektive 'ekonomisk verksamhet', och som återkommer i artikel 17 i sjätte direktivet angående avdragsrätten.

De kärnegenskaper som enligt EG-domstolens praxis förutsätts för att en fysisk person skall anses utgöra ett skattesubjekt momsmässigt är teoretiskt sett förenliga med att 4 kap. 1 § 1 ML hänvisar till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL (se avsnitten 2.4.4.5 och 2.5.1.1). En uppdelning åstadkoms mellan skattesubjekten, dvs. de som kan beskattas, och konsumenterna som skattebärare. Skattesubjektet skall vara aktivt med något som kan leda till skattepliktiga transaktioner, för att alls kunna anses ha rätt att dra ingående moms på förvärv av varor eller tjänster. Den som förvärvar något i rent spekulationssyfte anses inte ha näringsverksamhet, utan beskattas för en realisationsvinst i inkomstslaget kapital, och har ej heller en 'ekonomisk verksamhet'. Man behöver inte ens gå in på frågeställningen om vederbörande är 'självständig', utan denne kan inte på grund av dylika förvärv bli ett skattesubjekt momsmässigt.

- Teleologisk tolkning

Kärnegenskaperna som ett skattesubjekt skall besitta är att avdrag för ingående moms på förvärv av varor eller tjänster skall övervältras på köparen som utgående moms på priset på de egna prestationerna och slutligen träffa en konsument, dvs. en person som inte skall tillhöra momssystemet blir bärare av momsen på det samlade mervärdet på varan eller tjänsten som denne förvärvar. *Mervärdesskatteprincipen* och *övervältringsprincipen* som därmed alltså måste vara uppfyllda följer av artikel 2 i

[305] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 93, där det framgår att EG:s medlemsländer "från år 1986 har … förbundit sig att, efter visst utjämningsförfarande med hänsyn till medlemsländernas olika skattesatser, årligen till EG:s finansiering överlämna ett belopp som motsvarar högts 1,4 procentenheter av skattebasen till EG".

första direktivet, och uppfyller den grundläggande principen om att företag (skattesubjekten) inte skall konkurrera genom skillnader sinsemellan med avseende på skattesituationen (se avsnitt 2.3.3.3), dvs. uppfyller *konkurrensneutralitetsprincipen*. I det aktuella fallet blir det fråga om en sammanvägning av dessa principer, för att hitta syftet med den direktivbestämmelse mot vilken regeln i fråga i ML skall tolkas (se avsnitt 2.4.4.5). Det handlar om att nå ett tolkningsresultat som är det för gemenskapsrätten mest effektiva (*effektivitetsprincipen*), och de principer om etableringsfrihet för EG:s medborgare och om fri rörlighet för kapital, varor, tjänster och personer mellan medlemsländerna som stipuleras i EG-fördraget följer också direkt av direktiven (se avsnitt 2.4.4.2). Genom att de nu nämnda principerna uppställer ett tydligt ändamål med momsen som skatt såväl beträffande vem som skall anses vara skattesubjekt som på vilka 'momsmässiga villkor' vederbörande och andra företagare skall existera som sådana, saknar juristerna inte referenspunkter för att avgöra ändamålet med en regel i ML. Det är annars svårt inom skatterätten i övrigt som är starkt ekonomiskt-politiskt präglad och, på grund av bristande utbildning hos juristerna i företags- och nationalekonomi, mindre förutsägbar med den teleologiska metoden.[306]

De grundläggande principerna om att fråga skall vara om att personen i fråga skapar ett mervärde på vilket skatt tas ut och övervältras på köparen, skiljer ut denne från konsumenterna; vederbörande besitter de kärnegenskaper i sin aktivitet med att åstadkomma en prestation (vara eller tjänst) som ger honom karaktären av 'skattskyldig person', om självständighetskriteriet tillika uppfylls. Att vederbörande för sina prestationer skiljs ut från konsumenterna och anses tillhörig momssystemet innebär att konsumenterna inte väljer denne framför andra tillhandahållare av varan eller tjänsten i fråga, och sålunda upprätthålls den för mervärdesskatten tillika grundläggande konkurrensneutralitetsprincipen. På momsområdet kan man genom dessa referenspunkter för vad som skall åstadkommas med en mervärdesbeskattning tala om en målstyrd lagtolkning i enlighet med vad Jan Kellgren anför om en dylik lagtolkning som en teleologisk metod.[307]

Eftersom konkurrensneutralitetsprincipen skall gälla inom 'mervärdesskattelandet EG', ger faktiskt en direktivkonform tolkning en mera omfattande tillämpning av principerna om fri etablering och fri rörlighet än en fördragskonform tolkning. Det är inte bara EG-medborgare och deras företag som skall integreras, utan också företagare från tredje land. Oavsett var i världen en person är yrkesmässig, skall vederbörande tillhöra momssystemet i det EG-land där denne gör skattepliktiga omsättningar, om än tillfälligt (se avsnitten 1.1, 2.3.3.2, 2.3.3.5 och 2.5.2). När vederbörande är sålunda mervärdesskatterättsligt etablerad inom EG, gäller sjätte direktivets principer för denne och de skall upprätthålla funktionerna för att åstadkomma en inre marknad med handel utan gränskontroller (se avsnitt 1.2).[308] Den direktivbaserade

[306] Jfr Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 176, av Jan Kellgren.
[307] Jfr Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 181 och 203, av Jan Kellgren.
[308] Den diskussion som förekommer i utländsk doktrin, och som kommenteras i en artikel av Maria Nelson, angående huruvida det är förenligt med artiklarna 43 EG och 48 EG och den fria etableringsrätten för EG:s medborgare att ett medlemsland underkänner ett aktiebolag bildat enligt ett annat EG-lands rätt som juridisk person och t.ex. inte tillåter det att registrera filial där eller frånkänner det rättsförmåga och partsbehörighet, berör i första hand inte möjligheterna att etablera sig momsmässigt i ett annat EG-land. Det är den skattepliktiga *omsättningen* i exempelvis EG-landet Sverige som gör att en utländsk företagare blir skattskyldig här enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. Om fråga faktiskt är

konkurrensneutralitetsprincip som gäller på momsområdet kan därmed sägas innefatta principen om etableringsfrihet, dvs. om icke-diskriminering, och därför blir frågan om en konflikt mellan fördragets artiklar om fri etablering och fri rörlighet ointressant på momsområdet.[309]

Av samma anledning blir inte heller den allmänna principen om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet i artikel 12 (f.d. 6) EG av intresse på momsområdet. Bara avsikten är att skapa skattepliktiga transaktioner inom exempelvis EG-landet Sverige omfattas också en utländsk företagare av de principer som gäller på momsområdet. En frågeställning som kommer att behandlas längre fram i detta arbete är huruvida uppkomsten av avdragsrätt för ingående moms förutsätter att skattepliktiga transaktioner redan föreligger. Emellertid gäller för en utländsk företagare att denne inte kan tillämpa den särskilda regimen med att ansöka, hos Särskilda skattekontoret i Ludvika, om återbetalning av ingående moms på förvärv av en vara i Sverige, ”om varan förvärvas … för att inom landet levereras till en köpare”.[310] Då skall vederbörande – oavsett om fråga är om utländsk företagare från annat EG-land eller tredje land – tillhöra det svenska momssystemet på vanligt sätt och sålunda vara registrerad till moms. Detta ger visst stöd för att nämnda krav inte kan ställas för att avdragsrätt skall kunna anses ha uppkommit, men framför allt visar jämförelsen mellan reglerna för avdragsrätt och återbetalningsrätt att en utländsk företagare inte får missgynnas i något avseende momsmässigt i förhållande till en inhemsk företagare vad gäller de skyldigheter respektive rättigheter som är förenade med momssystemet. Därför är det alltså av mindre intresse på momsområdet också att fördjupa sig i frågan om det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 12 EG innebär att en ändrad bosättning i sig är tillräckligt för att skydd mot skattediskriminering skall aktualiseras.[311]

---

om en etablerad ’ekonomisk verksamhet’ och den bedrivs självständigt, är vederbörande ’skattskyldig person’ (se avsnitt 2.5.4), och det gäller oavsett vilken företags- eller associationsform som tillämpas (se avsnitt 3.2.2.3). Med anledning av två EG-domar avseende sociala avgifter, C-178/97 (Barry Banks m.fl.) och C-202/97 (Fitzwilliam Executive Search Ltd) uttalar för övrigt RSV i en skrivelse av 2000-04-06 (dnr 3997-00/100) att skattemyndigheten inte har att ifrågasätta ett annat lands bedömning att en verksamhet som bedrivs i det landet är yrkesmässig (se avsnitt 3.2.2.2). Se dock angående nämnda diskussion i utländsk doktrin: Svensk skattetidning 2003 s. 138-151, artikeln Ursprungsstatens rätt bestämmer aktiebolags rätt till utlandsetablering, av Maria Nelson, där EG-målen 81/87 (Daily Mail), C-212/97 (Centros) och C-208/00 (Überseering), analyseras.

[309] Den fördragsrättsliga frågeställningen berörs också i Skattenytt 2000 s. 668, artikeln Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel (s. 663-670), av Sture Bergström, men är framför allt av intresse just inkomstskatterättsligt. Därvidlag kan möjligen tilläggas att fördragets principer enbart aktualiseras på de områden inom inkomstskatterätten, där EG tilldelats kompetens (se avsnitten 1.1 och 2.2.2.2).

[310] Jfr 10 kap. 2 § andra stycket ML; 10 kap. 1-4 §§ ML om återbetalningsrätt för utländska företagare som inte skall tillhöra det svenska momssystemet, men som ändå har momsutgifter här, och som, i enlighet med konkurrensneutralitetsprincipen, skall kompenseras för dem, baseras på åttonde och trettonde direktiven (se avsnitt 2.3.3.2).

[311] Jfr annars EG-skatterätt, s. 61, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, där de tar upp just att artikel 12 EG, tillsammans med direktivet om rätt till bosättning (90/364/EEG), möjligen kan anses innebära att även om en EG-medborgare endast flyttar

I de fall där nationella särlösningar i förhållande till direktiven tillåts på momsområdet gäller alltjämt de grundläggande principerna. Konkurrensneutralitetskravet m.m. gäller alltjämt som grundläggande principer med uppfinningen/idén moms, men utan formellt skydd i EG-rätten. Den mest påtagliga skillnaden är från just perspektivet med konkurrensneutralitet och att också andra EG-länder blir att betrakta som tredje länder; när EG-rätten inte sätts framför nationell rätt, fungerar inte längre övergångsordningen som tillagts sjätte direktivet och andra bestämmelser i sjätte direktivet som överordnade lagvalsregler mellan Sverige och andra EG-länder beträffande frågan om omsättningens och sålunda beskattningens placering geografiskt.[312] De nationella särlösningarna med undantag från skatteplikt är av underordnat intresse för analysen i detta arbete. Här berörs enbart den särlösning om uttagsbeskattning i 2 kap. 7 § ML som gäller för vissa tillhandahållanden av nya byggnader och byggnadsmark, och då i förhållande till yrkesmässighetsbegreppet (se avsnitt 2.3.3.4), dvs. i förhållande till ett begrepp som omfattas av EG-rätten.

- Systematisk tolkning

Om ordalydelsen av en direktivbestämmelse om moms är oklar till sin innebörd och syftet med bestämmelsen är svår att klarlägga, får tolkningen ske med beaktande också av den systematik där bestämmelsen ingår, dvs. mot bakgrund av bestämmelsens placering i aktuellt momsdirektivet och ytterst mot bakgrund av det gemenskapsrättsliga sammanhanget. I sistnämnda hänseende handlar det återigen om att tolka bestämmelsen i första hand utifrån de grundläggande principerna, mervärdesskatteprincipen, övervältringsprincipen och konkurrensneutralitetsprincipen.

När tolkningsproblemet inte stannar vid att bestämma om kärnegenskaperna för att en person skall betraktas som skattesubjekt momsmässigt är uppfyllda, får man gå vidare med en prövning mot bakgrund av andra principer. Vad det handlar om här är ju huruvida de svenska inkomstskatterättsliga begrepp vartill ML hänvisar fungerar materiellt sett i förhållande till EG-rätten på momsområdet. Eftersom ML:s hänvisningar till IL fungerar teoretiskt sett för att åstadkomma den grundläggande åtskillnaden mellan skattesubjekt och konsumenter som EG-domstolens praxis på momsområdet innebär, skulle ett formellt upphävande av kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL enbart krävas om det finns en risk att den ’svenska’ modellen leder till en inhemsk praxis som avviker från tanken om att begrepp som styrs av EG-rätten skall ges en autonom europeisk innebörd. Därvidlag kommer analysen i detta arbete i fortsättningen att handla om frågeställningar som när avdragsrätten uppkommer, om avdragsrätt förutsätter förekomsten av skattepliktiga transaktioner m.m. När det gäller de grundläggande principerna skall de

sin bosättning till annat land skall det i sig ge skydd mot skattediskriminering, dvs. även om bosättningen inte kan kopplas till en ’ekonomisk verksamhet’ i bosättningslandet.

[312] Ett sådant förhållande strider mot EG-domstolens praxis – jfr i avsnitt 1.1 citat ur punkt 46 i EG-domen C-155/01 (Cookies World).

givetvis finnas med i bilden vid prövningen av sådana frågor, men så länge regeringsrätten fortsätter att iaktta EG-rätten på momsområdet kan inte kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL, för att bestämma om en fysisk person skall tillhöra momssystemet, anses icke EG-rättskonform materiellt sett vad gäller att bestämma de kärnegenskaper som vederbörande därvidlag skall besitta.

2.5.4 Slutsatser och avslutande synpunkter på Kapitel 2

För att gå vidare med analysen i detta arbete måste först de principer beröras som tillämpas olika på moms- respektive inkomstskatteområdet. Reciprocitetsprincipen är ett exempel på en princip som är lika giltig för de båda skatteslagen; ett avdrag hos en person skall i princip motsvaras av skattskyldighet hos en annan och på momsområdet kan principen anses följa av mervärdesskatteprincipen och övervältringsprincipen, dvs. av artikel 2 i första direktivet. Reciprocitetsprincipen uttrycks också direkt i artikel 17.1 i sjätte direktivet, där det anges att ”Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet”. Detta gällde givetvis också före Sveriges EU-inträde, då fråga är om en grundläggande skatterättslig princip.[313] Reciprocitetsprincipen kan betecknas som starkare inom mervärdesskatterätten än jämfört med inom den del av företagsbeskattningen som utgörs av inkomstskatterätten dels på grund av det uttryckliga stödet för principen i sjätte direktivet, dels på grund av att principen är intimt förbunden med den för uppfinningen/idén mervärdesskatt så grundläggande övervältringsprincipen.[314]

Övervältringsprincipen, som följer av artikel 2 i första direktivet, och reciprocitetsprincipen, som kan betraktas som nödvändig för att övervältring skall ske i varje led av företagare – enligt samma artikel och preambeln i första direktivet – så att konsumenten träffas av en skatt på det samlade mervärdet i hela förädlingskedjan utan kumulativa effekter, utgör viktiga beståndsdelar i den prövning som EG-domstolen gör för att avgöra om en skatt uppvisar alltför stora likheter med momsen, och därmed strider

[313] Jfr SOU 1964:25 s. 382, där det framgår att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förutsätter att skattskyldighet uppkommit hos medkontrahenten, men inte att denne har fullföljt sin redovisnings- och betalningsskyldighet till staten. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s, 74-76, av Björn Forssén.
[314] Jfr Skattenytt 1993 s. 448, artikeln Felförräntade fordringar och skulder (s. 426-448), av Claes Norberg, där denne redan före Sveriges EU-inträde framhöll att kravet på reciprocitet är starkare vid mervärdesbeskattningen än på andra beskattningsområden.

mot artikel 33 i sjätte direktivet, som enbart tillåter förekomsten av en mervärdesskatt (se avsnitt 2.3.3.3). Av preambeln i första direktivet följer också principen att momsen skall vara generell på alla varor och tjänster (”Ett mervärdesskattesystem blir enklast och mest neutralt när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt…”). Dessutom framgår av artikel 2 i första direktivet, förutom att momsen är just en allmän skatt på konsumtion, principen att den skatten skall vara exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna. De båda senast nämnda principerna utgör de andra beståndsdelarna i EG-domstolens prövning av om en skatt uppvisar sådana likheter med momsen att den strider mot artikel 33 i sjätte direktivet. Domstolens test av en skatt på temat förenlighet med artikel 33 i sjätte direktivet kallas ”Wilmot”-testet efter det först prövade målet.[315]

När det gäller att skilja ut den som skall tillhöra momssystemet från konsumenterna, dvs. bestämma om en person skall fungera som uppbördsman åt staten beträffande skatten, är övervältringsprincipen och den därmed förbundna reciprocitetsprincipen avgörande för att vederbörande skall anses besitta de kärnegenskaper som ger honom karaktären av ’skattskyldig person’ (se avsnitt 2.5.3). EG-domstolen framhöll i ”Armbrecht”-målet att en ’skattskyldig person’ inte skall träffas av erlagd ingående mervärdesskatt på förvärv som skall medföra skattskyldighet, vilket skiljer ut denne från konsumenterna, skattebärarna (se avsnitt 2.4.4.5). Skatten på mervärdet skall övervältras på skattebärarna och inte stanna hos en ’skattskyldig person’ (företagare) som en kostnad, för att konkurrensneutralitetsprincipen på momsområdet skall upprätthållas. Dessa principer ger reciprocitetsprincipen på momsområdet en särskilt stark ställning. Om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt uppkommer är det en rättighet som innebär en fordran mot staten. Detta är en väsentlig skillnad jämfört med inkomstskatten, och som framför allt innebär den fundamentala skillnaden mellan de båda skatteslagen att det analogiförbud som gäller inom skatterätten inte kan anses gälla för just rättighetssidan hos momsen. På skyldighetssidan gäller däremot legalitetsprincipen inte bara för inkomstskatten, utan också för momsen, då principen bekräftas av EG-domstolen (se avsnitt 2.4.3).

Det är en avgörande skillnad mellan ML och IL på avdragssidan. Resultatet av en näringsverksamhet beräknas på så sätt att kostnaderna i form av utgifter som berättigar till omedelbart avdrag och avskrivningar och värdeminskningsavdrag på investeringar som aktiveras dras från

[315] Jfr EG-målet 295/84 (Wilmot), och kommentaren i EG-skatterätt, s. 169, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger. Se även EG-målen C-347/90 (Bozzi) och, förenade målen, C-370/95, C-371-95 och C-372-95 (Careda m.fl.).

intäktsposterna.[316] Om resultatet är en vinst, beskattas den som inkomst av näringsverksamhet. Är resultatet ett underskott gäller i princip att det 'rullas' till nästa beskattningsår, och utnyttjas genom att dras av mot intäkter i näringsverksamheten det året.[317] Kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet föranleder sålunda inte att företaget i fråga har någon fordran mot staten. Det är å andra sidan fallet på mervärdesskatteområdet, där den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet alltså har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Vederbörande skall på dessa premisser återfå den mervärdesskatt som erlagts i priset på exempelvis förvärvad vara från staten som just en fordran. Den ingående mervärdesskatten skall normalt sett återbetalas av staten till den del den överstiger utgående mervärdesskatt (och eventuella arbetsgivaravgifter, källskatter och preliminär skatt) i skattedeklarationen för redovisningsperioden i fråga *eller*, i det fall årsomsättningen är låg och momsen deklareras i självdeklarationen, till den del den överstiger utgående mervärdesskatt och andra skatter och avgifter i slutskattsedeln för beskattningsåret i fråga.[318]

En avdragsbegränsande tolkning av en regel i ML kan inte ske utan stöd i artiklarna 17-20 i sjätte direktivet. Mervärdesbeskattning av den enskilde förutan den normalt sett därmed förbundna avdragsrätten för ingående mervärdesskatt på förvärv i verksamheten innebär en tillämpning i strid mot övervältringsprincipen och leder till en oönskad konkurrenssnedvridning. Mervärdesskattedirektiven från EG har s.k. direkt effekt såtillvida att bestämmelser däri ges företräde framför ML, när ML begränsar den enskildes rättigheter utan stöd i exempelvis sjätte direktivet (se avsnitt 2.4.2). Det är ju en rättighet för en person att tillhöra momssystemet såtillvida att denne inte skall belastas av momsen som en kostnad, varför ett beskattningsbeslut för den som konkurrerar på det kommersiella området normalt sett blir gynnande för vederbörande.[319] I enlighet därmed skall undantagen från skatteplikt på de områden där undantag kan förekomma, i första hand utbildning, bank- och finans samt försäkring, tolkas snävt, vilket också är ett uttryck för principen enligt preambeln i första direktivet av innebörd att momssystemet skall ges en så allmän räckvidd som möjligt (se avsnitt 2.3.3.3 och här ovan). Den ingående momsens karaktär av rättighet gör att avdragssidan hos momsen inte kan anses omfattad av det

[316] Jfr 14 kap. 2 § andra stycket första meningen och 21 § första stycket samt 16 kap. 1 § IL.
[317] Jfr 14 kap. 22 § tredje stycket och 40 kap. 2 § IL.
[318] Jfr 11 kap. 10 och 14 §§ samt 18 kap. 2 § första stycket 1 SBL.
[319] Jfr Prop. 1989/90:111 s. 294, där lagrådet uttalar att "Det kan … vara ett gynnande beslut att bli förklarad skattskyldig".

förbud mot analogislut som annars uppställs inom skatterätten enligt legalitetsprincipen. Av ”van Gend en Loos”-målet följer att gemenskapsrätten inte bara föranleder skyldigheter för EG:s medborgare, utan också ger dem, t.ex. de som startar och driver företag, rättigheter som utgör en del av deras rättsliga arv (se avsnitten 2.3.3.4 och 2.3.3.9).

Ett tolkningsresultat får emellertid inte innebära att ett nytt åliggande skapas mot den enskilde bara för att upprätthålla mervärdesskatteprincipen. Även om stöd finns i texterna i t.ex. första eller sjätte direktivet för beskattning, skulle det strida mot legalitetsprincipen att beskatta den enskilde utöver vad som kan anses följa av en ’rimlig’ språklig tolkning av den aktuella regeln i ML. Mervärdesbeskattning går inte att skapa utan stöd i direktiven, då kompetensen på momsområdet ligger hos EG och begreppen i ML inte får avvika från en autonom europeisk innebörd av begrepp som omfattas av EG-rätten. Legalitetsprincipen uppställer dock från rättssäkerhetssynpunkt en begränsning av beskattningen till den skrivna nationella lagen, ML. Detta överensstämmer med diskussioner om legalitetsprincipen i doktrinen, där ingen anser att en extensiv, analogiserande tolkning, för att supplera luckor och inkonsekvenser i den skatterättsliga lagstiftningen, skulle vara tillåten till den enskildes nackdel.[320] En viss förändring skulle kunna uppfattas i praxis genom att regeringsrätten sedan 1990-talets början har betonat att det inte är helt uteslutet att tolka skatteregler i strid med deras ordalydelse, oavsett om det är till den enskildes nackdel eller fördel. Emellertid har så endast skett i ett fall hos regeringsrätten under tidsperioden: RÅ 1995 Not 84, där den s.k. vinstbolagsregeln i dåvarande 35 § 3 mom. sjunde stycket KL tolkades i strid mot sin ordalydelse och till den enskildes fördel. I övrigt har regeringsrätten av framför allt förutsebarhetsskäl betonat vikten av att följa skattereglernas ordalydelse.[321]

> Det är sålunda viktigt att rättstillämpande instanser i det enskilda fallet tar ställning till om en beskattningsåtgärd med stöd av en viss regel i ML innebär en belastning eller en rättighet för den enskilde, när de har att pröva bestämmelsens EG-rättskonformitet.[322] Därvidlag gäller att vad som är en fördel för en person i en viss situation kan innebära en

[320] Jfr Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 76-81, av Anders Hultqvist.
[321] Jfr Skattenytt 2003 s. 6, 7, 9 och 12, artikeln Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid? (s. 2-13), av Sture Bergström.
[322] Jfr även Mervärdesskatt och punktskatter, s. 12, av Kleerup, Jan, Melz, Peter, Rabe, Gunnar och Öberg, Jesper, där det framhålls att en EG-rättslig norm i direktiv eller praxis skall följas när mervärdesskattedirektiv gäller och tolkningen av normen ryms ”inom mängden rimliga tolkningar av bestämmelsen i ML”, men om resultatet är till den skattskyldiges nackdel ”kan det möjligen mana till viss restriktivitet”.

nackdel för en annan person.[323] Exempelvis är det en fördel för den som startar en verksamhet att den anses bestå i tillhandahållande av skattepliktiga transaktioner enligt ML, eftersom vederbörande har nytta av den därav följande rätten att dra ingående mervärdesskatt på förvärv i verksamheten, medan den som bedrivit en likadan verksamhet i tron att den varit mervärdesskattefri hamnar i ett sämre konkurrensläge till följd av att vederbörande plötsligt skall debitera kunderna med moms och, på grund av att tiden för omprövning löpt ut, inte har möjlighet att dra ingående momsen på investeringar som legat med som kostnadselement vid prissättningen av företagets prestationer. Härvidlag är det vid en teleologisk tolkning av ML sålunda av intresse att hålla i minnet att 'lagstiftaren' med en belastande regel kan ha syften vid sidan av det rent fiskala;[324] om inte skattskyldighet uppkommer för en viss transaktion har den som gör den inte rätt att dra ingående mervärdesskatt på sina förvärv och oönskade kumulativa effekter uppstår som snedvrider konkurrensen.

Genomgången hittills har handlat om skattesubjektet, där det centrala kan konstateras vara att en person skall ha förvärvssyfte och vara självständig, för att denne skall anses ha karaktären av 'skattskyldig person'. Vederbörande skall ha för avsikt att försörja sig på sin aktivitet, för att den skall betraktas som en 'ekonomisk verksamhet' enligt sjätte direktivet. Till kärnegenskaperna för att personen alls skall kunna anses tillhöra momssystemet hör också att skatteobjektet skall vara en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, en 'skattepliktig transaktion' med sjätte direktivets terminologi. Frågan om när någon kan anses ha karaktären av 'skattskyldig person',[325] och sålunda omfattas av de skyldigheter som uppställs respektive de rättigheter som ges i momssystemet, medför svårigheter, medan frågan om hur man skall bedöma objektets skattemässiga karaktär är enklare.

I "Abbey National"-målet framgår principen att det är leverantörens av en vara eller tillhandahållarens av en tjänst egen prestation som skall bedömas med avseende på hur den – dvs. omsättningen av varan eller tjänsten – är skattepliktig eller fråga är om undantag från skatteplikt (se avsnitt 2.4.4.5).

---

[323] Jfr Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 105, av Eleonor Alhager.

[324] Jfr i sammanhanget Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 177 och 178, av Jan Kellgren.

[325] **Jfr artikel 4.1 i sjätte direktivet: "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."** Exemplifiering av former av 'ekonomisk verksamhet' i punkt 2, dvs. i artikel 4.2 i sjätte direktivet, refereras i avsnitt 2.4.4.2.

Den principen har varit väl etablerad inom svensk mervärdesskattelagstiftning redan från införandet av GML 1969. När rättstillämpare på ett eller annat sätt har avvikit från principen, exempelvis som när RSV efter mervärdesskattereformen 1991 ansåg att undantaget från skatteplikt för sjukvård inte skulle gälla för den som behandlade patienten om dennes avtalsrelation var med ett sjukhus och inte patienten själv, har regeringsrätten ändå upprätthållit principen. Vid prövningen av ett fall angående nämnda frågeställning underkände regeringsrätten RSV:s linje med en dylik kontraktuell bedömning av omfattningen av undantaget från skatteplikt, och fastställde att det var den vårdande underentreprenörens faktiska verksamhet som skall bedömas.[326]

> Att det är den 'skattskyldige personens' egen prestation som skall bedömas med avseende på frågan om den är skattepliktig eller ej är helt i linje med att det bara är när vederbörande agerar som 'skattskyldig person' som skattskyldighet kan uppkomma.[327]
>
> Även en privatperson (konsument) kan företa en 'skattepliktig transaktion', men mervärdesbeskattas inte för omsättningen, om denne därvid inte agerar som 'skattskyldig person'.
>
> Eftersom syftet med en konkurrensneutral mervärdesbeskattning upprätthålls genom att ingående moms på förvärv för att åstadkomma prestationen avdras och övervältras på konsumenten, är det avgörande, vid bedömningen huruvida den som företar 'skattepliktiga transaktioner' inte längre enbart har karaktären av konsument (skattebärare), utan skall anses göra transaktionerna i egenskap av 'skattskyldig person' och sålunda utgöra ett skattesubjekt momsmässigt, att låta den prövningen baseras på omfattningen av vederbörandes förvärv till aktiviteten. Kan personen i fråga antas göra dem för sin försörjning, utgör vederbörandes aktivitet en 'ekonomisk verksamhet' och denne betraktas som 'skattskyldig person', om den utförs självständigt. Den som enbart tillhandahåller varor och tjänster gratis, kan inte anses vara en 'skattskyldig person' (*eng*. 'taxable person').[328] Av "Enkler"-målet följer att en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet måste ske, för att

[326] Jfr RÅ 1993 Ref 13 och även 3 kap. 4-7 §§ ML samt Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 52, 193 och 204, av Björn Forssén.

[327] **Jfr artikel 2.1 i sjätte direktivet: "Mervärdesskatt skall betalas för**
1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,"

[328] Jfr punkt 12 i EG-målet 89/81 (Hong-Kong Trade).

bestämma om förvärvet av en tillgång verkligen skett i avsikt att varaktigt ge inkomst, och att därmed en dylik ’ekonomisk verksamhet’ kan anses ha uppkommit hos personen/-erna i fråga (se avsnitt 2.4.4.5). Av punkt 12 i EG-målet C-333/91 (Sofitam) och av punkt 28 i EG-målet C-142/99 (Floridienne) följer att en ’ekonomisk verksamhet’, som gör att personen/-erna i fråga skall anses tillhöra momssystemet, anses föreligga först om denne/de ägnar en investering mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör. I EG-målet C-80/95 (Harnas & Helm) framgår i punkt 18 att det faktum att en investering i sig genererar avkastning i form av ränta e.d. inte räcker för att innehavaren av tillgången skall anses ha en sådan ’ekonomisk verksamhet’.[329] Det skall vara fråga om en utåtriktad aktivitet, och inte bara fråga om att förvalta eget kapital, oavsett hur omfattande en sådan sysselsättning i sig kan vara.[330] En aktivitet med viss varaktighet och som självständigt utförs i förvärvssyfte krävs sålunda hos en person, för att denne skall skilja ut sig från konsumenterna och anses ha karaktären av ’skattskyldig person’, dvs. av någon som kan momsbeskattas för sina affärer.

Man kan säga att ’ekonomisk verksamhet’ är ett helt objektivt begrepp,[331] men i praktiken går det subjektiva med en avsikt att skapa ’skattepliktiga transaktioner’ hand i hand med det objektiva. Annorlunda uttryckt: syftet att med förvärv skapa ’skattepliktiga transaktioner’ och därmed uppfylla övervältringsprincipen som åstadkommer konkurrensneutralitet i förhållande till andra företagare, dvs. som medför att vederbörande skiljer ut sig från konsumenterna och skall anses som en ’skattskyldig person’ (se avsnitt 2.4.4.5), indikeras objektivt sett av förvärven som konstituerar den ’ekonomiska verksamheten’, vilka i sin tur indikerar att personen i fråga tar egna ekonomiska risker (’företagarrisker’) och har för avsikt att skapa dylika transaktioner – har för avsikt att genom förvärv delta i momssystemet.

Om en förvärvad tillgång i sig genererar ränta, kan den intäkten anses utgöra en omsättning som antingen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt. Förstnämnda är fallet om tillgången exempelvis är ett patent, medan sistnämnda gäller enligt 3 kap. 9 § ML för exempelvis bankränta. Det finns inte någon allmän definition av ränta i skattelagstiftningen.[332] Räntor skiljer sig emellertid inte momsmässigt från andra betalningar som en person uppbär. Om fråga är om ersättning för en beställd prestation, vara eller tjänst, föreligger en

[329] I ”Harnas & Helm”-målet hänvisar EG-domstolen till ett liknande avgörande i EG-målet C-60/90 (Polysar).
[330] Jfr kommentar av EG-målet C-155/94 (Wellcome Trust) i SOU 2002:74 Del 1 s. 82.
[331] Jfr EG-skatterätt, s. 172, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[332] Jfr 1989/90:110 Del 1 s. 402.

omsättning enligt ML,[333] och den är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § första stycket ML, om inte undantag stipuleras för omsättningen av varan eller tjänsten i något av lagrummen i 3 kap. ML. Det kan i förstone te sig förvånande att moms också skulle kunna utgå på en bankränta, men en del av räntan utgör bankens upplåningskostnad, medan en del utgör ersättning för administration, löner, lokaler, vinst etc. En del av räntan består sålunda i ett typiskt mervärde, som skulle ingå i underlag för mervärdesbeskattning, om inte bankränta undantogs från skatteplikt enligt vad som anges därom i 3 kap. 9 § ML för bank- och finansieringstjänster.[334] En bank är ju en 'skattskyldig person', dvs. någon som *kan* mervärdesbeskattas, eftersom banken inte är en konsument, utan vidtar förvaltningsåtgärder med privatpersoners och andras inlånade medel för att förränta dem.

Det sagda visar att såväl en persons karaktär som 'skattskyldig person' som föremålet för beskattningen av denne bestäms med utgångspunkt i de prestationer som vederbörande avser att företa genom sina förvärv av varor och tjänster från andra.

Ett annat exempel på fall som visar att rättstillämpningen också före Sveriges EU-inträde respekterade tanken att det är prestationen i sig som skall bedömas mervärdesskattemässigt är RÅ 1992 Ref 62, där ett förlag bara ansågs vara skyldigt att i sitt beskattningsunderlag ta med värdet på sin försäljning av jultidningar till barn som sålde dem vidare, och inte värdet på barnens försäljningar: regeringsrätten ansåg inte skäl ha visats för att frångå "den allmänna principen för mervärdebeskattningen att varje led i en förädlingskedja betalar mervärdesskatt för sin del av förädlingen".[335]

Ytterligare exempel på att företagarens egen prestation har varit avgörande för regeringsrättens ställningstagande i fråga om mervärdesbeskattning är RÅ 1985 Aa 203, där serviceinsatsen ansågs vara avgörande för gränsdragningen mellan livsmedelsförsäljning och serveringstjänst (dåförtiden högre skattesats på hämtmat än på servering), vilket RSV också anser i avsnitt 2.5.2 i sin rekommendation RSV S 1995:20.[336] Vidare kan RÅ 1992 Not 210 nämnas, där ett företags drift av datasystem åt bank inte ansågs innebära att företaget självt bedrev mervärdesskattefri bankverksamhet. I RÅ 1992 Not 209 gjordes samma bedömning beträffande företag som utförde värderingstjänster åt bank. RÅ 1994 Not 13 är också ett exempel på

[333] Jfr 1 kap. 3 § ML.
[334] Jfr Mervärdesskatt En handbok, s. 139, av Björn Forssén och hänvisning där till SOU 1989:35 Del 1 s. 192.
[335] Jfr Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 41, av Björn Forssén, där fallet kommenteras.
[336] Jfr Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 247, av Björn Forssén, där rättsfallet och rekommendationen kommenteras.

principen att det är leverantörens/tillhandahållarens egen prestation som skall bedömas beträffande frågan om prestationens (omsättningens) karaktär – i fallet ansågs personen i fråga inte ha en egen verksamhet med skattefria bank- eller finansiella tjänster, då vederbörandes prestation enbart bestod i att förmedla låntagare åt en bank. Även om någon gör tjänster som undantas från skatteplikt, måste andra tjänster som inte kan anses omfattade av skattefriheten bedömas för sig, vilket beläggs i RÅ 1998 Not 111 där en banks omsättning av tjänster avseende arkivering av kreditakter inte ansågs omfattad av undantaget från skatteplikt för banktjänster.[337] Se angående ifrågavarande tema även RÅ 1988 Not 642 och RÅ 1991 Not 82, vilka fall berörs i avsnitt 3.3.3.

I linje med det nyss sagda har EG-domstolen bedömt att undantaget från skatteplikt i artikel 13B(a) sjätte direktivet för försäkringstjänster inte omfattar ”back office”-tjänster tillhandahållna av ett subjekt till ett försäkringsbolag.[338] Det visar att tillhandahållaren av tjänsterna måste ha en egen verksamhet som omfattas av momsfrihet, för att undantaget skall gälla denne. I linje härmed är ett förhandsbesked där Regeringsrätten ansett att låneförmedlingstjänster som tillhandahållits av ett postorderföretag inte utgjorde momsfria finansiella tjänster,[339] varvid Regeringsrätten för övrigt hänvisade till ett annat EG-mål.[340] Regeringsrätten ansåg att sökandens medverkan vid kreditgivningen inte var sådan att den kunde hänföras till momsfri låneförmedling.

Det är alltså företagarens egen prestation som skall bedömas mervärdesskattemässigt och inte slutresultatet hos köparen.[341] Endast i vissa fall har denne anledning att fundera över vad prestationen, varan eller tjänsten, skall användas till hos förvärvaren, för att bedöma om prestationen utgör en omsättning som undantas från skatteplikt enligt något av lagrummen i 3 kap. ML. De fall som avviker från ifrågavarande huvudprincip är följande.

[337] Jfr Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 208, av Björn Forssén, där dessa rättsfall kommenteras och hänvisning också sker till ytterligare ett fall av samma innebörd, RÅ 1999 Not 46, vari hänvisning sker till EG-målet C-2/95 (Sparekassernes Datacenter). Angående EG-målet: se även Skattenytt 1998 s. 61-76, artikeln Mervärdesskatt: En kommentar till EG-domstolens dom C-2/95, Sparekassernes Datacenter (SDC) mot Skatteministeriet, Danmark, av Johansson, Åsa och Nyström, Per-Erik.
[338] Jfr EG-målet C-472/03 (Arthur Andersen & Co. Accountants c.s.).
[339] Jfr Regeringsrättens dom 2005-05-27, mål nr 3903-04 (RÅ 2005 Not 61).
[340] Jfr EG-målet C-235/00 (CSC).
[341] Principen har alltså varit densamma sedan GML:s tid, och den kan sägas ha blivit förstärkt genom att ML kopplar bedömningen av skatteplikt kontra undantag från skatteplikt för prestationen i fråga till själva omsättningen. Se Mervärdesskatt En handbok, s. 397, av Björn Forssén.

Vid försäljning av skepp etc stipulerar 3 kap. 21 § ML skattefrihet om exempelvis skeppet skall användas av köparen för yrkesmässig sjöfart.[342]

Vid överlåtelse av verksamhet eller del därav gäller undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML,[343] om en 'konsistens'-princip upprätthålls så att verksamheten eller verksamhetsgrenen som sådan övergår oförändrad till sin momsmässiga karaktär till en förvärvare som träder i överlåtarens ställe, varvid skattefriheten i första hand förutsätter att tillgångarna övergår sammanhållna och att fråga sålunda inte är om att överlåtaren säljer enstaka tillgångar (se avsnitt 2.2.2.3).

Vidare gäller enligt 3 kap. 30a § ML att en omsättning inom landet som annars är skattepliktig skall undantas från skatteplikt för säljaren, om köparen är en näringsidkare som åberopar VAT-nummer (mervärdesskatteregistrering – VAT=value added tax, *eng.* för moms) i annat EG-land än Sverige. Detta är dock bara en lagteknisk lösning enligt den övergångsordning för varuhandeln mellan EG-länderna (91/680/EEG) som tillagts sjätte direktivet i samband med upprättandet 1993 av en inre marknad utan interna gränskontroller (se avsnitt 2.3.3.3). Den skall åstadkomma nollbeskattning av varuleveranser till andra EG-länder, vilka anses innebära omsättning i avgångslandet, och som sålunda annars inte undgår mervärdesbeskattning på samma sätt som beträffande exporten till tredje land, där omsättningen anses ske utom landet enligt 5 kap. 9 § första stycket 1 ML om leveransen sker till en plats utanför EG.

I sistnämnda hänseende kan det vara av intresse att EG-domstolen i ett förhandsavgörande har ansett att om två eller flera beståndsdelar eller åtgärder i tillhandahållande från en skattskyldig person till en typisk konsument är så sammanhållna att de objektivt sett bildar en från ekonomisk synpunkt hel transaktion, som det skulle vara konstlat att dela upp, utgör beståndsdelarna och åtgärderna en enda omsättning momsmässigt.[344] EG-domstolen ansåg att en enda kunskapstjänst, omfattad av den s.k. kundregeln i artikel 9.2e sjätte direktivet (jfr 5 kap. 7 § ML) för att bestämma omsättningsland, då föreligger, när fråga är om tillhandahållande av skräddarsydd programvara, även om fråga är om anpassning till kundens datasystem av programvara som tidigare tillhandahållits denne som standardprogram, oavsett om separata priser debiteras.

[342] Jfr artikel 15.5 i sjätte direktivet, där undantag för skatteplikt stipuleras för bl.a. "leverans … av … havsgående fartyg". Se även artikel 15.6 samma direktiv angående undantag från skatteplikt för bl.a. leverans av flygplan som används av företag som huvudsakligen driver flygtrafik på internationella linjer.
[343] Jfr artikel 5.8 i sjätte direktivet och Prop. 1989/90:111 s. 117.
[344] Jfr EG-målet C-41/04 (Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV).

Bedömningen av prestationens mervärdesskatterättsliga karaktär skall sålunda som huvudprincip göras uitifrån förhållandena hos leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten i fråga. I ett fall som gällde varuhandel med annat EG-land kan Regeringsrätten sägas ha markerat denna huvudprincip särskilt hårt.[345] I sitt avgörande ansåg Regeringsrätten att god tro hos svenske leverantören saknat betydelse för frågan om skyldighet att debitera och redovisa utgående mervärdesskatt, när det i efterhand visat sig att varorna inte förts från Sverige till det andra EG-landet. Regeringsrättens synsätt kan försvaras med att leverantören i avtal kan inta en momsklausul om rätt till efterdebitering av utgående mervärdesskatt för det fall förutsättningarna för undantag från skatteplikten visar sig ha varit felaktiga vid omsättningstillfället och det är möjligt att kontrollera fysiskt om varorna stannat i Sverige. Emellertid har Sveriges advokatsamfund, i yttrande 2005-09-26 över regeringens promemoria Förslag till EG-direktiv om mervärdesskatt avseende platsen för tillhandahållande av tjänster vid försäljning till konsument, med hänvisning till rättsfallet varnat för rättssäkerhetsmässiga oförutsedda konsekvenser av införande av förslaget om att skapa ett system med en enda s.k. kontaktpunkt (”one-stop shop”) för företagen vid vilken de skall fullgöra sina skyldigheter avseende mervärdesskatt inom EU. Den beskrivna kontrollen av varuutförsel till annat EU-land är inte överförbar på tjänster, vilka är uppenbart svårare att kontrollera med avseende på frågan om rätt omsättningsland. Tillhandahållaren av en tjänst har i stort sett att förlita sig på kundens egna uppgifter om sin etablering och/eller plats för konsumtion. Därför anser advokatsamfundet att det är rimligt att, för det fall rättsutvecklingen beträffande tjänsteomsättning är följsam mot Regeringsrättens värdering av säljarens goda tro vid varuhandel, vilket får anses sannolikt, göra ett tillägg i föreslagna direktiv – att införas i ML. Det bör klart anges att sanktioner som skattetillägg och straffansvar inte skall kunna åläggas tillhandahållaren bara för att denne i god tro utgått från felaktiga förhållanden hos kunden. I annat fall innebär föreslagna direktivets förenklingar av bedömningen av omsättningsland, när det gäller tjänsterna till konsument, enbart en förenkling av frågan om vart företagaren skall lämna deklarationen, medan förutsebarheten av konsekvenserna av att beskattningsrätten hamnar i fel medlemsland försämras för företagaren. Den rättssäkerhetsmässiga svagheten med förslaget ligger i att kontrollbehovet skall säkras genom att företagens skyldighet att lämna uppgifter till det s.k. VIES-systemet för informationsutbyte mellan medlemsstaterna skall utvidgas, genom att de inte bara skall lämna uppgifter om varuleveranser till andra medlemsländer i sina periodiska sammanställningar, de s.k. kvartalsrapporterna, utan att däri även skall upptas just tillhandahållanden av tjänster. Skillnaden mot idag blir att ett straffansvar på tjänsteområdet inte längre kommer att prövas enbart med avseende på företagarens passivitet eller aktivitet angående vad som rätteligen skall upptas i mervärdesskattedeklarationen, dvs. för svensk del i skattedeklarationens mervärdesskattedel, utan med nödvändighet blir den prövningen också avhängig vederbörandes förhållningssätt till vad som skall redovisas i kvartalsrapporten. Advokatsamfundet har därför i sitt remissvar ansett sig på goda goda grunder ha anledning erinra om att kvartalsrapporten är särskilt lämplig för uppgiftslämnandet beträffande varuhandeln mellan medlemsstaterna, då varan är en sak vars befintlighet kan kontrolleras fysiskt sett, men att så vanligen inte är fallet med tjänsterna. Med det föreslagna systemet riskerar ett andra steg införas efter deklarationsskyldighetens fullgörande, där företagaren inte kan freda sig med att ha

[345] Jfr RÅ 2004 Ref 26.

fullgjort vad som ankommer på vederbörande vid den kontaktpunkten, utan denne i steg två skall avgöra var kunden är etablerad och/eller konsumerar tjänsten.

Det tidigare redogjorda resonemanget här ovan skall inte tolkas som att EG-domstolen eller Regeringsrätten skulle ha förordat som en huvudregel att sammansatta transaktioner skall behandlas enligt huvudsaklighetsprincipen som en enda prestation (omsättning). Huvudregeln är i stället den s.k. delningsprincip som kommer till uttryck i 7 kap. 7 § ML och som innebär att omsättningar av olika mervärdesskatterättslig karaktär eller som omfattas av skilda momssatser skall behandlas var för sig vid tillämpningen av ML:s regler. Detta kommer till uttryck i t.ex. ett förhandsbesked,[346] där Regeringsrätten har ansett att om en försäkringstagare ger försäkringsgivaren uppdrag att göra placeringar och omplaceringar i fondportföljen till fondförsäkringen, skall en uppdelning av försäkringsgivarens prestation ske i skattepliktig placeringsrådgivning respektive momsfri försäkringstjänst. Detta är förenligt med EG-målet C-349/96 (CPP),[347] där ett beställarperspektiv lades på frågan om en prestation skall anses utgöra en eller flera omsättningar av tjänster. Regeringsrätten tillämpade alltså i nämnda fall den s.k. delningsprincipen som framgår av 7 kap. 7 § ML. Om det inte är möjligt att dela upp en prestation i olika delar med avseende på beståndsdelarnas olika skattemässiga karaktär, gäller motsatsvis en huvudsaklighetsprincip, där karaktären på den dominerande beståndsdelen avgör om hela prestationen skall anses skattepliktig eller momsfri. I ett annat förhandsbesked har Regeringsrätten ansett att en skådespelares medverkan vid filminspelning omfattades av den låga momssatsen 6%.[348] Här gick Regeringsrätten på huvudsaklighetsprincipen och ansåg att det momsfria framförandet av konstnärligt verk var underordnat det skattepliktiga tillhandahållandet av rätt till ljud- och bildupptagningen, som för övrigt omfattas av den lägsta reducerade momssatsen. Här har kundens användning av ljud- och bildupptagningen avgjort momsfrågan, och ett beställarperspektiv enligt ”CPP”-målet tillämpats för bedömningen, men hvudprincipen är alltså att bedömningen av prestationens mervärdesskatterättsliga karaktär skall göras uitifrån förhållandena hos leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten i fråga.

I den fortsatta analysen av frågor som när avdragsrätt uppkommer, om avdragsrätt förutsätter existensen av skattepliktig omsättning etc, ger kärnegenskaperna som en person måste ha för att betraktas som ett skattesubjekt (’skattskyldig person’), och inte som en skattebärare (konsument), samt principen att skatteobjektet bedöms utifrån den personens prestation, och inte med utgångspunkt i vad varan eller tjänsten får för karaktär hos förvärvaren, ett ’verktyg’ – dvs. en nyckel för att ställa relevanta följdfrågor som de nyss nämnda. Mot svaren på frågorna ställs sedan den rådande ordningen med att ML beträffande skattesubjektsfrågan och verksamhetsbegreppet hänvisar till den nationella inkomstskatterätten: är det EG-rättskonformt materiellt sett? I anslutning därtill kommenteras också utredningen SOU 2002:74 och förslag däri om att ’beskattningsbar

[346] Jfr Regeringsrättens dom 2005-09-30, mål nr 6333-04 (RÅ 2005 Not 115).
[347] EG-målet i fråga också omnämnt i avsnitt 2.4.4.5.
[348] Jfr Regeringsrättens dom 2005-11-23, mål nr 8584-03 (RÅ 2005 Ref 82).

person' skall ersätta begreppen yrkesmässig och näringsidkare, att verksamhetsbegreppet i princip utmönstras samt att två nya begrepp 'skattepliktiga transaktioner' respektive 'transaktioner' skulle införas i ML (se avsnitt 2.4.4.2). Ger konsekvensanalysen i detta arbete belägg för utredningens tanke om att gå från ett "verksamhetstänkande" till ett "transaktionstänkande"? Är ett "verksamhetstänkande" för att beskriva uppkomsten av rättigheter och skyldigheter i momssystemet icke EG-rättskonformt? Vilka problem kan förutses framgent på temat EG-rättskonformitet, om dagens begrepp byts ut mot de som utredningen föreslår utan hänsyn till en materiell konsekvensanalys som i detta arbete (se avsnitt 1.2)?

Inom 'mervärdesskattelandet EG' gäller en allmän princip om beskattning av 'skattepliktiga transaktioner' som företas av skattesubjekten, oavsett var i världen de bedriver den 'ekonomiska verksamhet' som ger dem karaktären av 'skattskyldig person'. Konsumtionen av varor och tjänster skall inte styras av godtyckliga olikheter beträffande vem som skall betraktas som skattesubjekt. Konkurrensneutralitet skall råda beträffande mervärdesbeskattningen inom EG. Övervältringsprincipen skall uppfylla detta grundläggande syfte med beskattningen av mervärdet på prestationer som utgör 'skattepliktiga transaktioner'.

När någon väl betraktas som ett skattesubjekt skall denne tillhöra momssystemet och 'rensa bort' ingående moms på förvärv av varor och tjänster i sin 'ekonomiska verksamhet' respektive påföra utgående moms på priset på sina egna prestationer, om de utgör 'skattepliktiga transaktioner'. Skattesubjektet har rätt att dra ingående momsen i dess helhet vid förvärvet, oavsett om förvärvet inkomstskattemässigt berättigar till ett direkt, omedelbart kostnadsavdrag eller om det skall aktiveras och skrivas av genom årliga värdeminskningsavdrag eller räkenskapsenlig avskrivning.[349] Alla kostnader skall ingå i beskattningsunderlaget oavsett om de dras direkt eller periodiseras;[350] om ingående momsen inte skulle få lyftas i sin helhet vid förvärvet också på förvärv som skall aktiveras, skulle utgående moms påföras på ett pris för de egna prestationerna som inkluderade kostnader för att finansiera momsutgiften på sådant förvärv, och sålunda oönskade

[349] Jfr Prop. 1968:100 s. 137, 138 och 140.

[350] Jfr 7 kap. 3 § ML enligt SFS 2002:1004; självkostnad, som ersatt tillverkningskostnad vid uttagsbeskattning av varor som alternativ till inköpsvärde, avser "summan av ett företags alla kostnader för en produkt" och i artikel 11 A.1.b och c i sjätte direktivets svenska respektive engelska språkversion anges att beskattningsunderlaget vid uttag av tjänster är hela kostnaden respektive "the full cost" för att tillhandahålla tjänsterna (se Prop. 2002/03:5 s. 54 och 55).

kumulativa effekter uppkomma i sådana delar – vilket strider redan mot idén med uppfinningen moms. Genom Sveriges EU-inträde 1995 har också i detta avseende vad som redan gällde vid GML:s tillkomst 1969 erhållit ett skydd i direktivrätten: något stöd finns inte i artiklarna 17-20 i sjätte direktivet för att avdragsrättens inträde skulle skilja sig åt beroende på när ett förvärv kan kostnadsföras inkomstskattemässigt. Även om ML innehöll en sådan regel skulle skattemyndigheter och domstolar ha att bortse från den, då direktivet har direkt effekt såtillvida att ML som nationell rätt får stå tillbaka för sjätte direktivet, om ML begränsar en rättighet för den enskilde utan stöd i direktivet (se avsnitt 2.4.2). Det skulle för övrigt bli mycket svårt för företagen att administrera och för skattemyndigheterna att kontrollera ett mervärdesskattesystem med olika tidpunkter för avdragsrättens inträde, om principen i artikel 2 i första direktivet, av innebörd att utgående moms skall debiteras på varans eller tjänstens pris på varje transaktion efter avdrag av det ingående momsbelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna (se avsnitt 2.3.3.3), skall upprätthållas effektivt.

Den som bedömts utgöra ett skattesubjekt och sålunda skall tillhöra momssystemet har rätt till avdrag för ingående moms på förvärv till sin aktivitet (’ekonomiska verksamhet’) med att skapa ’skattepliktiga transaktioner’.[351] Om vederbörande har både ’skattepliktiga transaktioner’ och från skatteplikt undantagen omsättning av varor eller tjänster i sin verksamhet (s.k. blandad verksamhet), får denne bara lyfta ingående moms i förhållande till om förvärv kan hänföras till de ’skattepliktiga transaktionerna’.[352] Om avdragsrätt förelegat helt eller, i fall av blandad verksamhet, delvis vid förvärvet av en vara eller tjänst, kan beskattningsåtgärder mot företagaren i fråga ske genom att momsavdraget avskattas som utgående moms på priset på företagets prestation, att företagaren uttagsbeskattas om priset är för lågt i förhållande till kostnaderna för att ta fram prestationen eller den tillhandahålls gratis eller

---

[351] **Jfr artikel 17.2a i sjätte direktivet: ”I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:**
a) mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.”

[352] **Jfr artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet: ”När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.”**

att fråga är om att en s.k. investeringsvara förvärvats och grund för jämkning av ingående moms uppkommer efter förvärvet av varan eller tjänsten.[353]

> Svenska domstolar verkar för övrigt ha tagit till sig avskattningstanken med mervärdesskatten, vilken för uttagsbeskattning på grund av felprissättning innebär att inkomstskattens princip om marknadsvärde som riktlinje för beskattningsunderlaget inte gäller på momsområdet, utan att syftet med en uttagsbeskattning där enbart skall vara att staten tar tillbaka ett tidigare avdrag för ingående mervärdesskatt (se avsnitt 2.3.3.3). Detta beläggs av en lagakraftvunnen dom i Kammarrätten i Stockholm av 2002-05-03.[354] Fallet, som berörs även i avsnitt 2.5.4.1, gällde huruvida uttagsbeskattning kunde ske enbart på den grunden att ett bolag i initialskedet av sin verksamhet räknade med att gå med underskott. Kammarrätten fann att uttagsbeskattning inte kunde ske enligt 2 kap. 5 § första stycket 1 och 7 kap. 3 § 2b ML, då förhållandet fick anses marknadsmässigt betingat. Bolaget, som startade sin verksamhet med bostadsförmedling den 1 mars 1995 (dvs. när EG-reglerna redan gällde för ML), fick behålla yrkade momsavdrag för sitt första räkenskapsår (som målet gällde), trots att ett underskott på ca 650.000 kronor budgeterades för det första året.[355] RSV överklagade inte kammarrättens dom.

Skattesubjektet har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid förvärvet, och en beskattningsåtgärd som går ut på att begränsa avdragsrätten kan bara baseras på förhållandena hos personen i fråga just då, vilket aktualiseras i en blandad verksamhet och går ut på att bestämma i vilken mån förvärvet av en vara eller tjänst ”kan hänföras till” skattesubjektets aktivitet med att skapa ’skattepliktiga transaktioner’. Detta beläggs av punkt 35 i EG-målet C-400/98 (Breitsohl), där EG-domstolen uttalar att ”Det bruk som görs av varorna eller tjänsterna, eller som planeras för dessa, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldige har rätt till enligt artikel 17 i sjätte direktivet samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder, vilka skall ske i enlighet med villkoren i artikel 20” i sjätte direktivet.

Efter förvärvet kan en beskattningsåtgärd enbart bestå i att övervältring sker genom att utgående moms debiteras av företagaren i fråga på dennes egna prestationer, att denne uttagsbeskattas eller att fråga är om en blandad

[353] Jfr artiklarna 5.7 och 6.2 i sjätte direktivet angående uttagsbeskattning samt artikel 20 i sjätte direktivet angående jämkning av ingående moms avseende investeringsvaror (*eng*. capital goods).
[354] Kammarrättens i Stockholm mål nr 6431—6435-2000, Avd. 7.
[355] Målet, som pågick i nästan sju år, finns omnämnt i Skattenytt 1996 s. 535-536, artikeln Moms – några frågor avseende ”gamla” och ”nya” regler (s. 533-541), av Björn Forssén, Ny Juridik 4/1996 s. 87-89, artikeln Tio frågor om moms (s. 74-103), av Björn Forssén, Momshandboken Enligt 1998 års regler, s. 48, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 59, av Björn Forssén.

verksamhet och förvärvet gällde en investeringsvara vars användning därefter ändrats i verksamheten med påföljd att jämkningsskyldighet uppkommit. Detta beläggs av EG-målet C-269/00 (Seeling). Där anger EG-domstolen först i punkt 41 att ”Om den skattskyldige väljer att behandla investeringstillgångar, som används både yrkesmässigt och privat, som tillgångar i rörelsen är den ingående mervärdesskatten på förvärvet av tillgångarna i princip helt och omedelbart avdragsgill”. Sedan anger EG-domstolen i punkt 42 i samma mål att om den skattskyldige sålunda behandlar en investering som en rörelsetillgång för vilken ingående mervärdesskatt kan dras av ”helt eller delvis”, jämställs ”användning av tillgången för den skattskyldiges eller hans anställdas privata behov eller för rörelsefrämmande ändamål … med tillhandahållande av tjänst mot vederlag”, varför den skattskyldige uttagsbeskattas momsmässigt för sådan användning i enlighet med artiklarna 6.2 första stycket a och 11A.1c i sjätte direktivet på ett underlag motsvarande ”hela kostnaden för tillhandahållandet av tjänsten”.

Jämkning föranleds av att användningen av investeringsvaran ökar eller minskar i den avdragsberättigade delen av verksamheten under den s.k. korrigeringstiden eller av att investeringsvaran avyttras innan korrigeringstiden gått till ända.[356] För ordnings skull får nämnas att jämkning av ursprungligt avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärvet kan föranledas vid avyttring av en investeringsvara som utgör fastighet, även om verksamheten medför full avdragsrätt och sålunda inte utgör s.k. blandad verksamhet.[357]

Av ”Armbrecht”-målet följer att jämkning av ingående moms enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet begränsas till den del av investeringsvaran som används i rörelsen, då rätten till avdrag enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet på det ursprungliga förvärvet endast förelegat i sådan del.[358]

2.5.4.1 Avdrag och uttagsbeskattning och förhållandet mellan grundprinciperna om neutralitet och avskattning genom övervältring

[Detta avsnitt baseras på en nytillkommen dom i EG-domstolen som sätts i relation till synpunkter i tidigare utgåvor av denna bok. Eftersom uttagsreglerna i ML inte utvecklats särskilt tidigare och domen avser dessa regler, är det lämpligt att de principer som berörts tidigare kommenteras i förhållande till domen särskilt i detta avsnitt (därför sker vissa

[356] Korrigeringstiden är 10 år för investeringsvaror som är fastigheter och den är 5 år för andra investeringsvaror än fastigheter (8a kap. 6 § ML).
[357] Jfr 8a kap. 4 § första stycket 4 ML.
[358] Jfr punkterna 30-33 i EG-målet C-291/92 (Armbrecht).

hänvisningar i noter i detta avsnitt till tidigare utgåvor av denna bok och inte till referensernas placering i denna utgåva)]

A EG-domstolen har delvis underkänt regler om uttagsbeskattning i ML

EG-domstolen (EGD) underkände den 20 januari 2005 i mål C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) delvis de allmänna reglerna för uttagsbeskattning i ML, och klargjorde att sådan beskattning enbart träffar vederlagsfria tillhandahållanden. I ett förhandsbesked kan Regeringsrätten sägas ha bekräftat utgången i ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet från EG-domstolen, där alltså Regeringsrätten i annat liknande mål inhämtade förhandsavgörande från EG-domstolen angående uttagsreglerna i ML.[359] Emellertid finns det en del kvar i ML på temat som inte behandlades av EGD, och som också kan ifrågasättas. Här tas därför ytterligare frågor upp. Hur skall uttagsbeskattningen ske i de fall av gratistillhandahållanden som skall omfattas av de allmänna uttagsreglerna i 2 kap. 1 § ML? Kan beskattningen i specialfall av uttag baseras enbart på objektiva riktvärden som priset i förhållande till kostnaderna, vilket gäller för egenregiarbeten på fastigheter hos byggmästare respektive hos företag med i övrigt mervärdesskattebefriade verksamheter enligt 2 kap. 7 § respektive 2 kap. 8 § ML? I förstnämnda sammanhang kan en uppföljning sägas ske, med anledning av nämnda EGD-mål, av en artikel i Skattenytt 1996 (s. 535-536) och i Ny Juridik 1996 (s. 87-89) från författaren av denna bok och som handlar om det i avsnitt 2.5.4 nämnda lagakraftvunna målet om uttagsbeskattning – med författaren som deklarantens ombud – som avgjordes i Kammarrätten i Stockholm den 3 maj 2002 (mål nr 6431—6435-2000; Avdelning 7). I sistnämnda hänseende tas här den tråd upp som Eleonor Alhager lämnar avslutningsvis i sin kommentar av samma EGD-mål i Skattenytt 2005 s. 178-185.

B När de allmänna reglerna om uttagsbeskattning i ML kan tillämpas enligt EG-domen

EGD underkände i domen den 20 januari 2005 de svenska uttagsreglerna på momsområdet jämförda med artiklarna 5.6 och 6.2b i sjätte direktivet. Uttagsbeskattningen kan endast ske vid tillhandahållande av varor och tjänster utan vederlag (gratis). ML är inte EG-rättskonform när 2 kap. 2 § 2 och 2 kap. 5 § första stycket 1 stipulerar uttagsbeskattning också då varuleverans eller tillhandahållande av tjänst sker ”mot ersättning som understiger” inköpsvärdet eller självkostnadspriset för varorna (7 kap. 3 § 2a ML) eller kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2b ML).

Det räcker numera med att det subjektiva värdet av faktiskt belopp erläggs för vara eller tjänst, för att uttagsbeskattning inte skall aktualiseras enligt ML. Tillräckligt är att vederlaget kan ’uttryckas i pengar’; risken för att faktiska men blott symboliska vederlag tillämpas får enligt EGD lösas genom att Sverige hemställer enligt artikel 27 i sjätte direktivet om tillstånd införa regler i syfte att hindra skatteflykt eller skatteundandragande.[360] Sådana regler har inte införts i ML för något sammanhang. Särskilda mervärdesskattereglerna för investeringsguld som i samma syfte infördes i ML år 2000 har stöd i direktiv 98/80/EG, dvs. i ett tillägg till sjätte direktivet tekniskt sett; reglerna baseras inte på nationell särreglering stödd av artikel 27.[361]

---

[359] Jfr RÅ 2005 Ref 20.
[360] Jfr punkterna 21, 25 och 26 i EG-målet C-412/03.
[361] Jfr Prop. 1998/99:69 s. 15.

C Allmänna regler om uttagsbeskattning

C.1 Hur kan de allmänna reglerna om uttagsbeskattning i ML tillämpas efter EG-domen?

Denna aspekt går EGD inte in på i aktuell dom. Eleonor Alhager berör i viss mån själva omfattningen av uttagsbeskattningen när sådan skall ske, genom att hänvisa till EGD:s praxis angående frågan om begränsning av rätten till momsavdrag på grund av graden av nyttjande av förvärv i aktuell ekonomisk verksamhet och till EGD:s uttalande i nu aktuell dom om syftet med uttagsbeskattningen på momsområdet.

C.1.1 Omfattningen av mervärdesbeskattningen och principen om intern neutralitet

För att hitta gränssnitten i omfattningsfrågan måste i första hand den grundläggande principen om en konkurrensneutral mervärdesbeskattning utvecklas.

I det avseendet kan gärna avstamp delvis tas i Eleonor Alhagers avhandling, och de pedagogiska aspekterna på momsmässig neutralitet där.[362]

Extern neutralitet innebär att gränsöverskridande affärer inom EU i princip inte skall behandlas olika jämfört med leveranser och tillhandahållanden inom ett och samma medlemsland. Den interna neutraliteten kan sägas avse företagsnivån, och skall innebära att olikheter hos de enskilda företagen i sättet att producera och distribuera varor och tjänster inte ger olikheter i prissättningen beroende på beskattningen av prestationerna. Även från den synvinkeln skall konkurrensneutralitet råda; konsumenten – skattebäraren – skall inte välja leverantör på grund av godtyckliga orsaker till skillnader i mervärdesbeskattningen av dem, varför konsumtionsneutralitet kan sägas vara den andra sidan av konkurrensneutralitetsprincipen.

Här är den interna neutraliteten av intresse. Att EG-fördragets artikel 93 innebär ett krav på integration av de nationella mervärdesskattelagarna inom EU – och sålunda på extern neutralitet – är en princip som skyddas också direkt av preambeln (ingressen) i såväl sjätte direktivet som första direktivet, och faktiskt redan av att det av de båda direktivens benämningar framgår att de handlar om ”harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning” om mervärdesskatt. Emellertid säger det inte något om den interna neutraliteten och det framgår av preamblarna till de båda direktiven att vissa avsteg från integrationstanken kan tillåtas, dvs. från den externa neutraliteten.

Möjligheten till nämnda avsteg för enskilda medlemsstater innebär att konsumtionsneutralitet inte upprätthålls fullt ut; exempelvis en svensk kan välja en engelsk producent av en vara eller tjänst framför en från Sverige på grund av olikheter mellan de nationella mervärdesskattelagstiftningarna – t.ex. köpa barnkläder utan moms från England i stället för momsbelagda sådana från svensk handlare.

C.1.2 Intern neutralitet, en nödvändig förutsättning för mervärdesskatt

När det sedan gäller tillvägagångssättet för skatteberäkningen handlar det om att iaktta den interna neutraliteten. Ett företag i Sverige skall inte göra olika därvidlag jämfört med annan svensk producent eller distributör och ej heller jämfört med andra sådana i övriga

[362] Jfr Mervärdesskatt vid omstruktureringar, avsnitten 2.3.3.2.4 och 2.3.3.2.5 (Iustus förlag. Uppsala 2001).

medlemsstater. I och med det första direktivet 1967 gäller att samtliga medlemsstater skall ha mervärdesskatt i sina ekonomier, och mervärdesskatten skiljer sig från bruttoomsättningsskatterna framför allt genom den övervältring som skall ske av mervärdesskatten led för led genom kedjan av producenter och distributörer av aktuell vara eller tjänst fram till skattebäraren, konsumenten. Av artikel 33 i sjätte direktivet följer att det endast får finnas en mervärdesskatt i respektive medlemsland; punktskatter och annat får inte ha samma karaktär som mervärdesskatten. Av artikel 2 i första direktivet följer att mervärdesskatten som idé karakteriseras av mervärdesskatteprincipen, reciprocitetsprincipen och övervältringsprincipen, vilka principer – nu nämnda utan någon särskild ordning – funktionellt skall ge den konkurrensneutrala situation för konsumenten som påkallas redan i preambeln till första direktivet.[363] Avvikelse från intern neutralitet kan inte tillåtas, då det skulle innebära avkall på upprätthållande av någon av de nämnda delar (principer) som tillsammans beskriver idén mervärdesskatt. Det gemensamma mervärdesskattesystemet kan, med avseende på den interna konkurrensneutraliteten, sägas utgöra en hermeneutisk cirkel, där övervältringen av mervärdesskatten skiljer ut den från andra skatter, t.ex. från bruttoomsättningsskatterna. Reciprocitetsprincipen gäller också för inkomstskatten, och genom övervältringsprincipen förstärks den principen för mervärdesskatten,[364] medan det för upprätthållande av mervärdesskatteprincipen är nödvändigt att övervältring av skatten sker.

C.1.3 EGD får antas iaktta intern neutralitet och övervältringsprincipen

EGD snuddar bara vid dessa aspekter i nu aktuell dom, genom att – såsom Eleonor Alhager noterar i sin artikel – beskriva uttagsbeskattningens syfte som att reglerna därom har till ändamål att säkerställa en jämlik behandling av uttagssituationen med när slutkonsument förvärvar samma slags vara eller tjänst som uttaget avser.[365] Även om det inte uttrycks direkt får EGD anses ha tagit hänsyn till artikel 2 i första direktivet och den för den interna neutraliteten avgörande övervältringsprincipen. I annat fall skulle EGD ha haft anledning att föra ett resonemang kring huruvida avskattningen av momsavdragen upprätthålls när blott ett symboliskt belopp tas ut som vederlag. EGD får antas ha beaktat övervältringsprincipen vid sin beskrivning av syftet med uttagsbeskattningen, då beskrivningen går ut på att intern neutralitet skall upprätthållas.[366]

Om övervältringsprincipen inte upprätthålls i den nationella mervärdesskattelagstiftningen i ett medlemsland, har det inte längre någon mervärdesskatt i sin ekonomi. Om sådant tillstånd råder i viss del av lagstiftningen formellt sett, har, i enlighet med artikel 33 i sjätte

[363] Jfr Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (Utgåva 2), s. 62-64, av Björn Forssén (VJS Stockholm 2005) och Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, s. 59 och 60, av Björn Forssén (VJS Stockholm 2003).
[364] Jfr Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (Utgåva 2), s. 125 och 126, av Björn Forssén och Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, s. 120 och 121, av Björn Forssén samt Skattenytt 1993 s. 448, artikeln Felförräntade fordringar och skulder (s. 426-448), av Claes Norberg, där denne redan före Sveriges EU-inträde framhöll att kravet på reciprocitet är starkare vid mervärdesbeskattningen än på andra beskattningsområden.
[365] Jfr punkt 23 i EG-målet C-412/03.
[366] Jfr Mervärdesskatt – en kommentar, s. 26, av Björn Westberg (Nerenius & Santérus förlag Stockholm 1997), Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (Utgåva 2), s. 98 och 99, av Björn Forssén och Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, s. 93 och 94, av Björn Forssén.

direktivet, i praktiken en annan skatt införts vid sidan av mervärdesskatten – såvida fråga inte är om att avdragsrätten för förvärv för att utföra skattepliktiga transaktioner begränsas med stöd av avdragsförbud som tillåts till dess rådet beslutar annat enligt artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet. På samma sätt skulle EGD ha haft att ta ställning till om det är idén mervärdesskatt som kan anses genomförd med en lagstiftning som tillåter att mer än den moms som vid visst tillfälle dragits övervältras på konsumenten, bara för att företaget just då gör en underprisförsäljning av sin vara eller tjänst. EGD får genom aktuell dom anses bekräfta att den interna neutraliteten kräver att övervältringsprincipen skall iakttas, och att det innebär att det är det enskilda företaget som bestämmer när förädlingsvärdet (mervärdet) av dess prestationer skall mervärdesbeskattas, förutom vid gratistillhandahållanden. Då sker uttagsbeskattning, men en sådan utöver gjorda momsavdrag innebär materiellt sett tillämpning av något annat än mervärdesskatt och kan inte genomdrivas av staten, då det i sådant fall sker i strid mot det skydd som mervärdesskattens idé har i artikel 2 i första direktivet jämförd med artikel 33 i sjätte direktivet.

C.2 Slutsatser

EGD får, genom att ange som tillräckligt för undvikande av uttagsbeskattning att ett vederlag om än symboliskt utgår för tillhandahållen vara eller tjänst och genom att det kan antas att principen om intern neutralitet iakttagits därvid, uppfattas tillika anse att avskattningen genom övervältring får ta i princip hur lång tid som helst.

Det får anses innebära att staten i ett mervärdesskatterättsligt perspektiv inte kan anses ha att beakta marknadsvärde eller något annat riktmärke för bestämning av beskattningsunderlaget när väl uttag av varor eller tjänster skall mervärdesbeskattas.

Om det räcker med en krona i pris och 25 öre utgående moms på såld produkt och produkten föranlett momsavdrag på tusentals eller kanske miljontals kronor, godtas att avskattningen sker under obegränsad tid. Därmed får också anses belagt att när väl uttagsbeskattning skall ske – på grund av gratistillhandahållanden – den enbart syftar till att staten tar tillbaka tidigare momsavdrag därigenom. Det syftet med uttagsbeskattningen på momsområdet har upprepats i förarbetena till aktuella regler i ML,[367] varvid det också framhålls just att den annars på inkomstskatteområdet gällande principen om marknadsvärde som riktmärke för beskattningen inte gäller vid uttag mervärdesskattemässigt.[368] Ett företag omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde oavsett hur lång tid det tar på sig att genom övervältring avskatta sina momsavdrag och gör så också för det fall det skulle gå med förlust, vilket har stöd i artikel 4.1 i sjätte direktivet, där det anges att en skattskyldig person har karaktären av sådan oberoende av syftet med eller resultatet i sin ekonomiska verksamhet. Beskattningen av den form av omsättning som betecknas uttag kan principiellt ha som riktmärke inköpsvärdet eller självkostnadspriset för varorna (7 kap. 3 § 2a ML) eller kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2b ML), men ett ’tak’ sätts för utgående moms genom uttag till maximalt vad som dragits enligt det ackumulerade ingående moms-kontot i företaget.[369]

---

[367] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 118 och Prop. 2002/03:5 s. 53.
[368] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 117.
[369] Jfr Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (Utgåva 2), s. 63, av Björn Forssén, Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, s. 60, av Björn Forssén, Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 59, av Björn Forssén (Norstedts

D Återstående problem med reglerna om uttagsmoms

D.1 Marknadsmässig nedsättning av pris som grund för befrielse från uttag – klarläggande av omfattning för att undvika att inhemsk praxis i strid mot EG-rätten utvecklas

Redan 1996 behandlades i Skattenytt frågan om uttagsbeskattning av tjänster med anledning av den då pågående skatteprocessen som resulterade i kammarrättsdomen enligt ovan 2002.

Ett av kommunala bostadsbolag ägt bostadsförmedlingsbolag hade budgeterat ett underskott för sitt första verksamhetsår 1995-03-01—12-31, och som sålunda inföll efter Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995. Skattemyndigheten i Stockholm (SKM) angrep redan under 1995 på temat uttagsbeskattning, och hävdade att situationen innebar att förmedlingstjänsterna tillhandahölls till ett pris som enligt 2 kap. 5 § första stycket 1 och 7 kap. 3 § 2b mervärdesskattelagen (1994:200), ML, understeg kostnaden för att utföra tjänsterna. Kammarrätten dömde till bostadsförmedlingsföretagets fördel och Riksskatteverket (RSV) överklagade inte.

Problemet är att EGD i nu aktuell dom inte går in på frågan om hur reglerna i ML tillämpas eller skall tillämpas, när väl uttagsbeskattning skall ske, och att kammarrätten motiverade sin dom med att det budgeterade underskottet i stället ansågs utgöra en marknadsmässigt betingad nedsättning av priset för tjänsterna enligt 2 kap. 5 § 1 ML. Ställning togs alltså aldrig direkt av kammarrätten till SKM:s linje med att ett underskott i sig skulle utgöra grund för uttagsbeskattning momsmässigt.

I artikeln 1996 framhölls att det allmänna inte kan kommendera fram ett riktvärde för uttagsmoms, då det sedan Sveriges EU-inträde saknas en koppling till det vinstperspektiv som kan förekomma för inkomstskatten. I skatteprocessen framhölls att det ackumulerade ingående moms-kontot sätter ett ’tak’ för uttagsbeskattningen. Redan efter två beskattningsår (22 månader) hade bostadsförmedlingsföretaget redovisat mera utgående moms än ingående moms, men skatteprocessen tog inte slut därmed, utan SKM vidhöll att budgeterat underskott för första beskattningsåret utgjorde underlag för uttagsmoms.

Nu aktuell EG-dom underkänner att ett budgeterat underskott i sig skulle utgöra grund för uttag; bara vederlag utgår för exempelvis bostadsförmedlingstjänster kan de inte uttagsbeskattas mervärdesskattemässigt. Emellertid tar EGD inte direkt upp frågan om tillämpningen när uttagsbeskattning väl skall ske på grund av gratistillhandahållanden. Den ger däremot implicit stöd för att ett ’tak’ sätts för sådan beskattning av det ackumulerade ingående moms-kontot hos respektive företag. Eftersom RSV inte överklagade kammarrättsdomen, är det – för undvikande av utveckling av en nationell praxis i strid mot EG-rättslig – önskvärt att Regeringen i samband med den av EGD-domen direkt påkallade utmönstringen ur 2 kap. 2 § 2 och 2 kap. 5 § första stycket 1 ML av lokutionen ”mot ersättning som understiger” också föreslår klarläggande om att lydelsen i de båda lagrummen om en ”nedsättning” av priset som ”inte är marknadsmässigt betingad” inte

---

Juridik Stockholm 2001), Momshandboken Enligt 1998 års regler, s. 48, av Björn Forssén (Norstedts Juridik Stockholm 1998) och Svensk moms i EU, s. 22 och 23, av Björn Forssén (Juridik & Samhälle Stockholm 1995).

skall anses ha någon bäring på vare sig frågan huruvida en uttagsbeskattning alls skall ske eller, när så väl skall ske, på frågan om tempot i avskattningen.[370]

I ett avskattningsperspektiv får rättsläget anses innebära att grund saknas för en 'kommandoekonomi' just på momsområdet, utan företagen själva bestämmer budget för sina affärsidéer. Anledning saknas i det perspektivet att tala om en marknadsmässigt betingad prisnedsättning som i kammarrättsdomen. Slutsatsen stöds av att enligt EGD kvarstår avdragsrätten för ingående moms på förvärv också om ett projekt visar sig olönsamt och aldrig leder till avsedda skattepliktiga transaktioner.[371] Enbart den som tillhandahåller varor eller tjänster gratis är inte 'skattskyldig person' enligt artikel 4 i sjätte direktivet och omfattas inte av mervärdesskattens rättigheter och skyldigheter,[372] vilket är förenligt med EGD:s ställningstagande i nu aktuell dom om uttag. Nämnda klarläggande är emellertid påkallat i ML. Att tempot i de momsmässiga beskattningsåtgärderna mot ett företag för gratistillhandahållanden eller privat nyttjande av dess tillgångar inte bestäms av Skatteverket beläggs direkt idag i inhemsk svensk praxis enbart på avdragssidan. Regeringsrätten hänvisar i RÅ 1999 Not 282 till ett antal EG-mål, däribland nyss relaterade "Hong-Kong Trade" samt C-97/90 (Lennartz), som i punkt 28 uttrycker bl.a. att artikel 17 i sjätte direktivet inte ens implicit kan anses innehålla någon regel om begränsning av avdragsrätten för det fall användningen i den ekonomiska verksamheten ligger under en viss nivå. Regeringsrätten hänvisar också bl.a. till C-291/92 (Armbrecht), varav framgår att den som bedömts vara en 'skattskyldig person' inte skall träffas som en skattebärare (konsument) av erlagd ingående mervärdesskatt på förvärv som skall medföra skattskyldighet, vilket helt enkelt kan sägas uttrycka övervältringsprincipen etc från artikel 2 i första direktivet – även om EG-domstolen inte direkt omnämner bestämmelsen.[373]

D.2 Specialfall av uttagsmoms i ML

EGD berör inte heller i nu aktuell dom specialreglerna om uttagsbeskattning i ML, där grunden för beskattningsåtgärden inte ens kopplas till prestationens pris i förhållande till ett 'riktmärke' bestående i kostnaderna, utan där förekomsten av den objektiva omständigheten att bilförmån förekommer eller att byggnation sker under vissa omständigheter utlöser beskattningsåtgärden och beskattningsunderlaget fastställs schablon- eller kostnadsmässigt.

---

[370] Jfr EG-målen 107/76 (Hoffman-La Roche) och C-99/00 (Lyckeskog), varav följer att inhemsk nationell praxis på ett område som – likt mervärdesskatten – styrs av EG-rätten inte får avvika från EGD:s praxis, vilket tas upp bl.a. på sidorna 79 och 89 i Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (Utgåva 2), av Björn Forssén och på sidan 84 i Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, av Björn Forssén.

[371] Jfr EG-målet C-110/94 (INZO), och kommentarer av det i Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (Utgåva 2), s. 198, av Björn Forssén och Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, s. 191, av Björn Forssén.

[372] Jfr EG-målet 89/81 (Hong-Kong Trade), och kommentarer av det i Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (Utgåva 2), s. 204, av Björn Forssén och i Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, s. 197, av Björn Forssén.

[373] Jfr Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (Utgåva 2), s. 204, av Björn Forssén och Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, s. 197, av Björn Forssén, där hänvisningar också sker till EG-skatterätt, s. 191, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger (Iustus förlag. Uppsala 2000), där de, också mot bakgrund av "Lennartz"-målet, anför att svensk rätt kan komma i konflikt med EG-rätten "genom kravet i 8:15 ML på mer än 'ringa användning' för avdragsrätt i visst fall för personbil".

Beträffande anställdas bilförmåner erhålls inte något vederlag och frågan är om hänvisningen i 7 kap. 4 § ML till de objektiva värden som fastställs av Skatteverket i tabeller för inkomstskatt och arbetsgivaravgifter är EG-rättskonform. Praktiskt undviks emellertid numera uttagsbeskattning om den anställde betalar 1 kr i månaden för bilförmånen.[374] EG-domen bör anses omfatta den situationen precis som när anställd på hotellet betalar t.ex. 1 kr för lunchen där och arbetsgivaren inte längre uttagsbeskattas för moms.[375]

Vanskligare är uttag av tjänster på fastighetsområdet för byggmästare som vid sidan av utåtriktade entreprenader har byggnation i egen regi (2 kap. 7 § ML) och för subjekt – med i övrigt mervärdesskattebefriade verksamheter – som har egna fastigheter på vilka anställda utför byggnadsarbete och fastighetsskötsel, och vilka avlönas för detta med mer än 150.000 kr för beskattningsåret (2 kap. 8 § ML). Vederlag erhålls först vid fastighetsförsäljningen, som är en momsfri transaktion enligt 3 kap. 2 § ML, och uttagsmoms skall redovisas dessförinnan, men inte på ett fakturerat pris som för entreprenad.

D.2.1 Kan beskattningen i specialfallen av uttag enligt 2 kap. 7 och 8 §§ ML baseras enbart på objektiva riktvärden som priset i förhållande till kostnaderna?

När det gäller den s.k. löneregeln i 2 kap. 8 § ML för bostadsföretag och andra subjekt med i övrigt momsfria verksamheter och deras byggnation med anlitande av sina anställda, är det ofta så att den obskyra regeln är helt obekant för dem.[376] De har helt enkelt inte mervärdesskatteregistrerat sig, då de i sin verksamhet inte redovisar moms på hyror etc. Skatteverket angriper med beslut om uttagsbeskattning, till och med förenat med påförande av skattetillägg, och verkar hittills inte beröras av argumentet att beskattningsåtgärden är ett slag i luften, då – med hänsyn till syftet med ML:s uttagsregler – det icke mervärdesskatteregistrerade subjektet inte kan åläggas mera utgående moms än det efter sådan registrering skulle ha möjlighet avdraga för ingående moms på förvärv till bygget.[377] Såväl byggmästares uttagsbeskattning för byggnation i egen regi (2 kap. 7 § ML) som sådan beskattningsåtgärd för bostadsföretags, banks, försäkringsbolags eller annat subjekts med i övrigt mervärdesskattebefriad verksamhet byggnation eller fastighetsskötsel på egen fastighet med anlitande av anställda (2 kap. 8 § ML), får anses omfattad av det syftet, som bör uttryckas tydligt och generellt i ML.

---

[374] En tjänst kan bestå i ett successivt tillhandahållande, vilket normalt är fallet med en bilförmån, och risken för den enskilde är att någon från det allmännas sida vill pröva om tillhandahållande kan anses ha skett gratis för andra redovisningsperioder, om ersättningen exempelvis bara utgår för en enda månad (redovisningsperiod).

[375] Måltidskuponger innehåller ett värde som 'uttrycks i pengar' och bör behandlas likadant.

[376] Det bryter fullständigt mot mervärdesskattens systematik och omsättningsbegreppet med en regel om löneutbetalning som en beskattningsutlösande händelse. Löneregeln 2 kap. 8 § ML infördes enbart på grund av en förmodad ökad vilja därigenom hos bostadsföretag m.fl. att anlita extern bygg- och städarbetskraft (jfr Prop. 1989/90:111 s. 92).

[377] Ett processuellt problem är att Skatteverket och länsrätt hittills inte tagit fasta på yrkande om inhibition av registreringsåtgärden; beskattningsåtgärden genomförs oavsett överklagande, vilket leder till restföring av företaget hos kronofogdemyndigheten om det inte erhåller anstånd med själva beskattningsbeslutet och inte kan betala kravet.

Idag strider till och med en sytematisk tolkning av ML formellt sett mot principen om att syftet med uttagsmoms endast skall vara att staten tar tillbaka ett tidigare avdrag, då 7 kap. 5 § ML, som reglerar det kostnadsbaserade beskattningsunderlaget för uttag enligt 2 kap. 7 § och 2 kap. 8 § ML, särskilt för sistnämnda fall i andra stycket anger en alternativ nettometod, där underlaget bestäms enbart utifrån lönekostnaderna. Formellt sett är en beskattning genom uttag därmed möjlig utöver det 'tak' som sätts av nämnda princip, då lönekostnader inte är förenade med någon debiterad ingående moms. Även om Sverige förhandlade till sig en särlösning för mervärdesbeskattningen av tillhandahållande av nya byggnader och byggnadsmark i anslutningsfördraget till EU, får – i de delar sådan särlösning nu skulle vara tillämplig – den dock inte innebära någon avvikelse från syftet med beskattning i enligt med mervärdesskattedirektiven annat än beträffande tekniken för beskattningen.[378] Staten kan bara kräva att momsavdragen avskattas genom övervältring och vid en uttagsbeskattning därutöver kan ifrågasättas om det längre är en mervärdesskatt som tillämpas.

D.3 Slutsatser

Utöver nämnda behov av klarläggande för bestämning av omfattningen av uttagsbeskattningen enligt ML, när det gäller dess beskrivning av "nedsättning" av priset, får följande slutsatser dras angående möjligheterna att basera uttagsbeskattning enligt specialfallen 2 kap. 7 och 8 §§ ML enbart på objektiva riktvärden.

Uttagsbeskattningen i samband med försäljningen av egenregiproducerade fastigheter enligt 2 kap. 7 och 8 §§ ML är särlösningar där andra EU-länder får tåla uppkomst av eventuell konkurrenssnedvridning, om det på något sätt skulle vara förmånligare att välja en svensk säljare än en från annat medlemsland på grund av nämnda reglers avvikelse från direktivrätten. Om den externa neutraliteten därmed inte tillgodoses, skall inte Sverige behöva riskera en fördragsbrottstalan.

Olikheter i uttagsbeskattningen vid tillämpningen av reglerna i fråga får vara av teknisk karaktär, men dock inte innebära att konsumtionsneutraliteten inte upprätthålls i förhållande till annan produktion av byggnader och tillhandahållande av fastighetsförvaltningstjänster såtillvida att dylika olikheter innebär att mervärdesskatt tas ut utöver det 'tak' som sätts av det ackumulerade ingående moms-kontot i företag som har att tillämpa 2 kap. 7 och 8 §§ ML. Att inte respektera den begränsningen i uttagsbeskattningen skulle strida mot syftet med densamma och medföra en sådan brist på iakttagande av principen om intern neutralitet att det kunde ifrågasättas om en beskattning utöver de momsavdrag som skall avskattas genom övervältring i praktiken medför, i enlighet med artikel 33 i sjätte direktivet, att en annan skatt införts vid sidan av mervärdesskatten och att lagrummen 2 kap. 7 och 8 §§ ML i förevarande hänseende enbart formellt sett avser mervärdesskatt. För att undvika att rådande tillämpning från

[378] Jfr Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (Utgåva 2), s. 70 och 219, av Björn Forssén och Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, s. 66 och 212, av Björn Forssén. Se för övrigt även Skattenytt 2005 s. 357, där Jan Kleerup, i samband med kommentar av RÅ 2004 Ref 36 och RÅ 2004 Not 116 angående vilka fastighetsförvaltningstjänster som omfattas av 2 kap. 8 § ML, noterar att uttagsbeskattning med stöd av regeln strider mot sjätte direktivet, men får behållas av Sverige så länge kommissionen tillåter det. Frågan om tillvägagångssättet vid uttagsbeskattning med stöd av regeln berörs emellertid inte.

Skatteverkets sida av just sådan innebörd skall rendera Sverige en fördragsbrottstalan på initiativ av kommissionen eller annat medlemsland, bör syftet med uttagsbeskattningen med att staten därigenom enbart skall ta tillbaka ett tidigare momsavdrag inte bara uttryckas tydligt i ML, utan tillika anges gälla generellt för all uttagsbeskattning enligt ML. Bruket av objektiva värden – som priset i förhållande till kostnaderna – som bestämning av uttagsmomsen skulle i och för sig gälla för ifrågavarande specialfall, men med den begränsningen att om staten inte har något momsavdrag att ta tillbaka föreligger inte grund för uttagsmoms av den anledningen.

E Sammanfattning och avslutande synpunkter

På momsområdet gäller att hitta ändamålet med en regel, varvid sålunda exempelvis den målstyrda lagtolkning som Jan Kellgren anför som en teleologisk metod i 'Mål och metoder vid tolkning av skattelag' kan lämpa sig väl, vilket emellertid förutsätter att kunskaper finns hos rättstillämparna om de grundläggande principer som måste utgöra referenspunkter för att avgöra nämnda ändamål.[379] Reciprocitetsprincipen, mervärdesskatteprincipen och övervältringsprincipen kan sägas bilda en hermeneutisk cirkel, där övervältringen dels förstärker det reciproka i mervärdesbeskattningen, dels utgör den nödvändiga förutsättningen för att fråga alls skall kunna anses vara om tillämpning av mervärdesskatt. För att ändamålet med en konkurrens- och konsumtionsneutral mervärdesbeskattning skall kunna anses omfattad av texten som är föremål för tolkning, gäller, oavsett om den utgörs av den nationella ML eller exempelvis sjätte direktivet, att avskattning av momsavdrag upprätthålls med stöd av den. En beskattning därutöver är en annan slags beskattning än mervärdesbeskattning, varför övervältringsprincipen kan sägas utgöra högsta tolkningsdatum vid all tolkning av texter som skall anses behandla mervärdesskatt. Även om ordalydelsen av en mervärdesskatteregel skulle ge stöd för en sådan beskattningseffekt, skulle det strida mot den idé som mervärdesskatten utgör och som kommer till uttryck i artikel 2 i första direktivet genom att bl.a. övervältringsprincipen kan utläsas där, och sålunda skulle regeln i fråga i enlighet med artikel 33 i sjätte direktivet inte avse mervärdesskatt materiellt sett – enbart formellt sett. Den interna neutraliteten uppnås inte om funktionen med övervältring inte upprätthålls och, vid uttagsbeskattning av det enskilda företaget, ges den begränsningen att staten genom uttag enbart skall syfta till att ta tillbaka ett tidigare momsavdrag. Bristande extern neutralitet, dvs. olikheter i skattesatser och annat mellan de nationella mervärdesskattelagstiftningarna i EU:s medlemsländer, innebär inte i sig att idén med mervärdesskatten förfelas och kan därför godtas, men det är givetvis önskvärt att också sådan neutralitet upprätthålls på den gemensamma inre marknaden.

EG-målet som i första hand analyseras här, C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), uttrycker direkt att ML felaktigt stipulerar uttagsbeskattning vid underprissättning av varor eller tjänster, i allmänhet skall sådan beskattning på momsområdet endast träffa gratistillhandahållanden. Det som återstår att ta ställning till är bl.a. dels hur uttagsbeskattningen skall ske i sådana fall, dels om beskattningen i specialfall av uttag kan baseras enbart på objektiva riktvärden. Eftersom EGD inte direkt tar upp frågan om tillämpningen av uttagsbeskattningen när sådan väl skall ske, bör – för att säkra att ändamålet med intern neutralitet tillgodoses – det 'tak' som – genom nyss nämnda syfte –

[379] Jfr Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 181 ff, av Jan Kellgren (Iustus förlag. Uppsala 1997) och även Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (Utgåva 2), s. 49, av Björn Forssén och Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, s. 48, av Björn Forssén.

sätts för uttagsmoms, av det ackumulerade ingående moms-kontot hos respektive företag, komma till uttryck i ML genom vissa ändringar i 2 kap. 2 § 2 och 2 kap. 5 § första stycket 1 ML. Av samma orsaker bör ifrågavarande syfte också anges gälla generellt för all uttagsbeskattning enligt ML, för att framför allt särlösningarna med uttagsbeskattning i samband med försäljning av egenregiproducerade fastigheter enligt 2 kap. 7 och 8 §§ ML, som i och för sig är tillåtna från ett externt neutralitetsperspektiv, ändå inte skall anses icke EG-rättskonforma från det interna neutralitetsperspektivet på grund av en formellt sett tillåten beskattning utöver ifrågavarande syfte med uttag.

EG-domen i fråga visar för övrigt att ett transaktionstänkande gäller för bedömningen av avdragsrätt för debiterad ingående moms och skyldighet att redovisa och betala utgående moms; bara vederlag utgår för företagarens prestationer, får det ta i princip hur lång tid som helst att avskatta avdragen. Ett verksamhetstänkande gäller emellertid för frågan om vederbörande alls är företagare – 'skattskyldig person' – i stället för privatperson, konsument (se även avsnitt 2.3.3.1). Det är – i motsats till vad utredningen SOU 2002:74 anger i Del 1 på sidan 85 – inte så att bedömningen av karaktären på subjektet enligt artikel 4 i sjätte direktivet kommer an på om det med hänsyn till kostnadssidan går att visa "på ett mer objektivt sätt … 'avsikten att företa skattepliktiga transaktioner'". Även den som företar skattefria transaktioner är 'skattskyldig person', förutsatt att denne avser att självständigt försörja sig och eventuella anställda på en ekonomisk aktivitet som utgör 'ekonomisk verksamhet' enligt artiklarna 4.1 eller 4.2 i sjätte direktivet. Vederbörande *kan* bli skyldig att redovisa och betala utgående moms, nämligen vid skattepliktig omsättning av vara eller tjänst.[380] Sådan skyldighet begränsas idag vid omsättning i form av uttag med avseende på huruvida avdragsrätt förelegat vid det egna förvärvet av varan eller tillgången i fråga,[381] vilket är förenligt med syftet med uttagsbeskattningen, men här anförda ändringar i ML är påkallade för undvikande av en materiell beskattning därutöver på grund av att syftet inte framgår direkt av ML. En beskattningsåtgärd efter förvärvet genom uttag kan, om nämnda syfte skall upprätthållas, enbart omfatta den moms som företagaren varit berättigad att dra för detsamma – vilket för övrigt också är i paritet med vad som gäller vid jämkning av ingående moms avseende s.k. investeringsvaror. Ett transaktionstänkande är sålunda relevant för att bestämma om framför allt övervältringsprincipen fungerar för syftet med avskattning av momsavdrag. Analysen här visar dock att det för bestämmande av vem som alls kan betraktas som skattesubjekt enligt ML, dvs. av vem som *kan* mervärdesbeskattas, är relevant med ett 'verksamhetstänkande'. Skulle så okritiskt som utredningen SOU 2002:74 ändå föreslår ett 'transaktionstänkande' ersätta ett 'verksamhetstänkande' för den bedömningen, skulle svårigheter uppstå med att skilja ut konsumenterna från företagen, dvs. med att skilja ut skattebärarna från dem som alls kan omfattas av mervärdesskattesystemet, vilket också är en av slutsatserna i de här frekvent åberopade tidigare utgåvorna av detta verk.[382] Där anförs att de nationella myndigheterna och domstolarna har en tendens idag att se på texternas objektiva innebörd i stället för att se till vad som är momsens inre motor. Därvidlag skiljer inte SOU 2002:74 ut sig, varför det förtjänar att påpekas också här att i ett funktionalitetsperspektiv är den enda skillnad

[380] Se Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (Utgåva 2), s. 96, av Björn Forssén och Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, s. 91, av Björn Forssén.
[381] Jfr 2 kap. 3 § första stycket (varor) och 2 kap. 5 § första stycket 2 (tjänster) ML.
[382] Jfr Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (Utgåva 2), s. 285-287, av Björn Forssén och Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, s. 274-276, av Björn Forssén.

som uppkommit genom Sveriges EU-inträde 1995 att de grundläggande principer som skiljer ut momsen från annan skatt, och som behandlats även här, skyddas av EG-rätten.[383]

Ytterligare slutsatser kan dras av ifrågavarande dom från EGD, där följande ligger närmast till hands mot bakgrund av tankarna kring ett transaktionstänkande kontra ett verksamhetstänkande för att bedöma uppkomsten av rättigheter och skyldigheter enligt mervärdesskattesystemet.

I artikel 4.2 i sjätte direktivet anges i bestämmelsens andra mening att, utöver en exemplifiering i första meningen på vad som skall avses med ekonomisk verksamhet enligt punkt 1 i artikeln, skall syftet hos subjektet vara att fortlöpande vinna intäkter av sina tillgångar för att vederbörande skall anses ha en ekonomisk verksamhet och betraktas som skattskyldig person. Dvs., betraktas som någon som *kan* mervärdesbeskattas och alltså omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde. En systematisk tolkning av de obligatoriska reglerna för att bestämma vem som är skattskyldig person ger sålunda vid handen att fortlöpande intäkter inte krävs för att ekonomisk verksamhet skall anses föreligga. I stället skall det handla om en verksamhet, en aktivitet med t.ex. den engelska språkversionens av sjätte direktivet ordval ('economic activity'), och sålunda om något som i förvärvssyfte avses ske varaktigt, dvs. med viss regelbundenhet. Hur många transaktioner som skiljer ekonomisk verksamhet från exempelvis en hobby som faller utanför mervärdesskattesystemet har EGD inte knäsatt ännu. Här har emellertid från nu aktuell dom i EGD dragits den slutsatsen att en skattskyldig person har karaktären som sådan oberoende av hur lång tid denne tar på sig att genom övervältring avskatta sina momsavdrag, A fortiori, här i betydelsen det större inrymmer det mindre, kan då också anföras att detsamma gäller i fall med prestation för vilken ett engångsbelopp utgår, vilket understöds av att artikel 2 i första direktivet respektive artikel 2 i sjätte direktivet talar om mervärdesskatt på ”varje transaktion” respektive om skyldighet att betala mervärdesskatt för ”leverans … eller tillhandahållande”, när mervärdesskattesystemet skall tillämpas.[384] Om EGD hade ansett att en tillfällig transaktion i sig skulle diskvalificera någon som skattskyldig person, skulle i nu aktuell dom sannolikt uttalande av sådan innebörd ha gjorts i samband med EGD:s resonemang om symboliska vederlag. Därför kan det också anses utrett numera att en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet kan anses föreligga också i fall där ersättning som konstituerar omsättning utgår med engångsbelopp.[385] En annan sak är det vid successiva tillhandahållanden av tjänster om det är samma prestation (omsättning) som skall anses tillhandahållen (omsatt) över tiden för samma engångsbelopp eller om en ny prövning skall ske för perioderna efter

---

[383] Jfr Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (Utgåva 2), s. 26, av Björn Forssén och Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, s. 25 och 26, av Björn Forssén, med referens till Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 135 och 136, av Eleonor Alhager (Iustus förlag. Uppsala 2001), där hon pekar på att konkurrensneutralitetsprincipen förutsattes av den svenska momslagstiftningen redan från det att lag (1968:430) om mervärdeskatt infördes 1969, och att Sveriges EU-inträde 1995 inte medförde någon förändring av denna princip.

[384] Jfr även Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (Utgåva 2), s. 63, 133 och 136, av Björn Forssén och Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, s. 59, 128 och 131, av Björn Forssén.

[385] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 94 och 95, där tveksamhet uttrycks i detta hänseende, genom att utredningen först noterar att EGD inte uttalat sig i frågan och sedan anger att engångsbelopp ”torde” inte medföra att fråga är om en tillfällig transaktion.

den då sådant belopp mottogs huruvida tillhandahållande då kan anses ske gratis och uttagsbeskattning aktualiseras för sådan period.

2.5.5 Ett ’verktyg’ för analysen i detta arbete

Nyckeln, ’verktyget’, för att skilja ut skattesubjekten från konsumenterna och bestämma deras rättigheter och skyldigheter i mervärdesskattesystemet kan, mot bakgrund av vad som tidigare sagts, sammanfattas enligt följande.

i) Momsens inre motor består dels i att bestämma vem som skall tillhöra momssystemet (skattesubjektet), dels att bestämma för vilka prestationer denne skall beskattas (skatteobjektet).

ii) Skattesubjekt är den som har en ’ekonomisk verksamhet’ och bedriver den självständigt (’skattskyldig person’).

iii) En ’ekonomisk verksamhet’ har den som bedriver en aktivitet för att skapa förutsättningar åtminstone för sin egen försörjning.

iv) En ’skattskyldig person’ mervärdesbeskattas för sina ’skattepliktiga transaktioner’.

v) En ’skattskyldig person’ har avdragsrätt för ingående moms på förvärv som kan hänföras till aktiviteten med att skapa ’skattepliktiga transaktioner’.

Redogörelsen som skett tidigare ger vissa referenspunkter beträffande omfattningen av i)-v):

vi) En ’ekonomisk verksamhet’ är i objektivt hänseende en källa till inkomst som kräver ett aktivt förvaltningsengagemang från personen i fråga utöver vad som kan förväntas från en privatperson som gör förvärv enbart i konsumtions- eller spekulationssyfte, för att denne skall anses ha karaktären av ’skattskyldig person’. Vederbörande skall i princip ha för avsikt att försörja sig på aktiviteten (förvärvssyfte). Om vederbörande enbart förvärvar en tillgång som i sig genererar viss förräntning, skall denne inte tillhöra momssystemet, utan likställs alltjämt med en konsument.[386]

vii) Den som har en ’ekonomisk verksamhet’ är självständig, om vederbörande inte är knuten till en uppdragsgivare som vid ett anställningsförhållande.

viii) Den som har en ’ekonomisk verksamhet’ och är självständig, anses ha karaktären av ’skattskyldig person’ (skattesubjekt), och *kan* beskattas om vederbörande levererar varor eller tillhandahåller tjänster som är skattepliktiga (’skattepliktiga transaktioner’). Om vederbörande inte presterar

[386] Jfr punkt ii) i kapitel 4.

’skattepliktiga transaktioner’ har denne alltjämt karaktären av ’skattskyldig person’, men saknar avdragsrätt för ingående moms på förvärv till sin ’ekonomiska verksamhet’ i den mån förvärven inte kan hänföras till ’skattepliktiga transaktioner’.[387]

ix) Omfattningen av avdragsrätten för ingående moms på ett förvärv bestäms med hänsyn till förhållandena hos den ’skattskyldige personen’ vid förvärvet.

x) Efter förvärvet sker mervärdesbeskattning genom att utgående moms debiteras av den ’skattskyldige personen’ på priset på den egna ’skattepliktiga transaktionen’ eller att denne redovisar utgående moms på uttag av vara eller tjänst från sin ’ekonomiska verksamhet’ eller överföring av vara från skattepliktig till skattefri verksamhetsgren i en blandad verksamhet eller att fråga var om förvärv av en s.k. investeringsvara vars användning i blandad verksamhet hos vederbörande förändrats med påföljd att jämkning av ingående moms efter förvärvet skall ske under den s.k. korrigeringstiden.[388]

xi) I fall av beskattningsåtgärd genom uttag eller jämkning begränsas den till hur stort avdrag som den ’skattskyldige personen’ var berättigad till vid förvärvet.

xii) En ’skattskyldig person’ har rätt till avdrag för ingående moms på förvärv av en vara eller tjänst utan hänsyn till förhållandena hos leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten. Om denne enbart har haft rätt till avdrag på sina förvärv i viss mån, och sålunda debiterat moms på levererad vara på ett beskattningsunderlag som innehåller momskostnader, skall förvärvaren enbart bedöma omfattningen av sin avdragsrätt i förhållande till i vad mån varan kan hänföras till den egna aktiviteten med att skapa ’skattepliktiga transaktioner’.

xiii) En ’skattskyldig person’ skall – förutom i vissa undantagsfall – inte ta hänsyn till förhållandena hos sin kund vid bedömningen av om vederbörandes prestation utgör en ’skattepliktig transaktion’, utan det är dennes egen prestation som skall bedömas.

xiv) Omfattningen av en regel om undantag från den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster skall tolkas snävt (”restriktivt”).

xv) Oavsett var i världen en ’skattskyldig person’ bedriver sin verksamhet, skall vederbörande beskattas för en skattepliktig transaktion inom ’mervärdesskattelandet EG’, även om fråga enbart är om en tillfällig, enstaka omsättning i exempelvis EG-landet Sverige. Sjätte direktivets bestämmelser om omsättningsland (jfr artiklarna 8 och 9) ger direktivbestämmelserna funktionen av lagvalsregler för transaktioner inom EG (jfr 5 kap. ML), där det är grundläggande att i princip varken skattebortfall eller dubbelbeskattning skall förekomma inom gemenskapen.

[387] Jfr punkt ii) i kapitel 4.
[388] Jfr punkt iii) i kapitel 4.

xvi) Genom principerna i xiv) och xv) upprätthålls principen att mervärdesskatten skall vara neutral såtillvida att konsumenterna inte väljer bort vissa ’skattskyldiga personer’ som leverantörer av varor eller tillhandahållare av tjänster beroende på skillnader mellan dem och andra företag/-are med avseende på mervärdesskattesituationen. Mervärdesskatten/mervärdesskattesystemet skall vara såväl konsumtions- som konkurrensneutralt.

xvii) Avdrag för ingående moms övervältras från företag till företag i samtliga led av producenter och distributörer (förädlingskedjan) som är ’skattskyldiga personer’ och debiterar utgående moms på priset på sina ’skattepliktiga transaktioner’ [se x)], för att slutligen konsumenterna som skattebärare skall träffas av mervärdesskatten på det samlade mervärdet av varan eller tjänsten som producerats och levererats/tillhandahållits.

xviii) Beträffande omfattningen av skyldigheterna i momssystemet gäller legalitetsprincipen, varför en person inte kan anses ha karaktären av skattesubjekt, om dennes aktivitet vid en ’rimlig’ språklig tolkning av 4 kap. 1 § ML inte leder till ett tolkningsresultat av innebörd att denne skall anses ”yrkesmässig”. Detta gäller även om personen i fråga kan anses ha karaktären av ’skattskyldig person’ enligt artikel 4 i sjätte direktivet. Legalitetsprincipen innebär vidare att om en regel i ML leder till ett tolkningsresultat av innebörd att en person är ’yrkesmässig’ och formellt sett *kan* beskattas för sina prestationer, är det ändå inte möjligt om inte personen i fråga också omfattas av artikel 4 i sjätte direktivet och därigenom anses ha karaktären av ’skattskyldig person’. Mervärdesbeskattning kan inte ske utan stöd i direktiven, då kompetensen ligger hos EG.

xix) Legalitetsprincipen innebär också att en ’skattskyldig persons’ prestation inte kan mervärdesbeskattas om en ’rimlig’ språklig tolkning av en regel i 3 kap. ML om undantag från skatteplikt för omsättning av en vara eller tjänst inte leder till ett tolkningsresultat av innebörd att regeln inte kan anses omfatta prestationen.[389] Detta gäller även om prestationen i fråga inte omfattas av undantag från skatteplikt enligt artiklarna 13-16 i sjätte direktivet. Legalitetsprincipen innebär vidare att om en regel i ML som avser prestationen leder till ett tolkningsresultat av innebörd att fråga är om ’skattepliktig omsättning av vara eller tjänst’, är det ändå inte möjligt att beskatta om inte prestationen också utgör ’skattepliktig transaktion’ enligt artiklarna 5 och 6 i sjätte direktivet. Mervärdesbeskattning kan inte ske utan stöd i direktiven, då kompetensen ligger hos EG. Eftersom principen om generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster respektive för skattepliktiga transaktioner omfattas av såväl ML som av sjätte direktivet [jfr även xiv], är exemplen på beskattningsbara varor och tjänster oändlig. Det innebär att sistnämnda aspekt på legalitetsprincipen i praktiken endast har betydelse för själva omsättningsbegreppet i ’skattepliktig omsättning av vara eller tjänst’.

[389] Detsamma gäller beträffande regler där beskattningen av omsättningen tekniskt sett utformats som en beskattning av förvärvet (s.k. gemenskapsinterna förvärv, GIF, etc) samt vid import (jfr 3 kap. 1 § andra och tredje stycket ML).

xx) Beträffande omfattningen av rätten till avdrag för ingående moms på förvärv (eller import) som en ’skattskyldig person’ gör, gäller att sådan rätt föreligger också i det fall regeln om avdragsrätt i ML vid en ’rimlig’ språklig tolkning utesluter avdragsrätt, men rätt till avdrag inte utesluts av EG:s direktiv om mervärdesskatt, varvid framför allt första, sjätte, åttonde och trettonde direktiven beaktas. Direktiven om moms har s.k. direkt effekt beträffande den enskildes rättigheter.

xxi) På rättighetssidan är sålunda analogislut tillåtna inom mervärdesbeskattningen. Ett s.k. *argumentum a fortiori* har samma funktion och natur som ett analogislut.[390] Här får det betydelsen att om rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt vid en systematisk tolkning av avdragsreglerna och redovisningsreglerna i ML och/eller SBL ger ett större avdragsutrymme än artiklarna 17-20 i sjätte direktivet, har den enskilde avdragsrätt, medan avdragsrätten inte kan begränsas av en avdragsregel i ML, som källan av lägre dignitet, i förhållande till motsvarande avdragsbestämmelse i sjätte direktivet, som källan av högre tolkningsdatum.

xxii) Om flera tolkningsresultat kan förekomma som är godtagbara inom de gränser som uppställs av legalitetsprincipen på skyldighetssidan [se xviii) och xix)] respektive beträffande analogislut och motsvarande på rättighetssidan [se xx) och xxi)], väljs det som effektivast uppfyller grundsyftet med mervärdesskatten som en skatt som genom reciprocitet mellan ’skattskyldiga personer’ skall övervältras på konsumenterna som slutliga skattebärare och såväl konkurrens- som konsumtionsneutralitet upprätthållas [se x), xvi) och xvii)].

xxiii) En regel i 3 kap. ML om undantag från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst eller omfattningen därav som inte är förenlig med en motsvarande bestämmelse i artiklarna 13-16 i sjätte direktivet [se xiv)], medför icke önskvärda kumulativa effekter (skatt-på-skatt), om regeln undantar situationer från beskattning utöver de begränsningar av omfattningen av ’skattepliktiga transaktioner’ som följer av nämnda artiklar i direktivet.

xxiv) Om bestämningen av vem som skall anses bedriva ’yrkesmässig verksamhet’ enligt 4 kap. ML omfattar en snävare personkrets än vad som följer av artikel 4 i sjätte direktivet, uppkommer icke önskvärda kumulativa effekter [se xviii)].

xxv) Om ML eller nationell rättspraxis inte anpassats till EG-rätten, skall ett tolkningsresultat, som för den enskilde begränsas på skyldighetssidan eller utökas på rättighetssidan i förhållande till vad som annars skulle följa av att den nationella delen av gällande rätt på området vore konform med EG-rätten, belasta myndigheterna och inte de enskilda.

xxvi) Det är tillräckligt för undvikande av uttagsbeskattning att ett vederlag, om än symboliskt och som kan ’uttryckas i pengar’, utgår för tillhandahållen vara eller tjänst. Avskattning genom övervältring därigenom av momsavdrag får

[390] Jfr Juridikens metodproblem (2 uppl.), s. 96, och Rätten och förnuftet, s. 254, av Aleksander Peczenik. Se även Mervärdesskatt En handbok, s. 269, av Björn Forssén.

ta i princip hur lång tid som helst. Marknadsvärde eller något annat riktmärke för bestämning av beskattningsunderlaget gäller inte när väl uttag av varor eller tjänster mervärdesbeskattas.

xxvii) Bruket av objektiva riktvärden – som priset i förhållande till kostnaderna – som bestämning av uttagsmoms gäller i och för sig med stöd av anslutningsfördraget för specialfallen av uttag avseende byggtjänster, men med den begränsningen att om staten inte har något momsavdrag att ta tillbaka föreligger inte grund för uttagsmoms av den anledningen.

xxviii) En ’ekonomisk verksamhet’ i sjätte direktivets mening kan anses föreligga också i fall där ersättning som motsvarar omsättning utgår med engångsbelopp. En annan sak är det vid successiva tillhandahållanden om det är samma prestation (omsättning) som skall anses tillhandahållen (omsatt) över tiden för samma engångsbelopp. Åtminstone bevismässigt sett kan en ny prövning anses påkallad för redovisningsperioderna efter den då sådant belopp mottogs, varvid för en sådan senare period tillhandahållande kan anses ske gratis och uttagsbeskattning aktualiseras för den perioden.

I nästa kapitel fortsätter analysen med frågor om när avdragsrätt uppkommer, om avdragsrätt förutsätter existensen av skattepliktig omsättning först etc. Därvid tjänar listan av referenspunkter, i)-xxv), i detta avsnitt till ledning, och resultatet av den fortsatta analysen ger ytterligare punkter att lägga till listan, vilka anges i kapitel 4, varvid den totala listan bildar en nyckel, ett ’verktyg’, för analys av momsfrågor.

3. ÄR VISSA GRUNDBEGREPP I ML EG-RÄTTSKONFORMA?

3.1 ALLMÄNT

En tradition med ett nationellt synsätt om att begrepp i ML kan ges samma tolkningsinnehåll som motsvarigheter i IL (eller i föregångarna KL och SIL) finns kvar även efter Sveriges EU-inträde 1995. Det har sin förklaring i att det i 75 § GML uttrycktes i generell mening att beteckningar i mervärdesskattesammanhang, när ingenting annat angavs, skulle ges samma innebörd som motsvarande uttryck i inkomstskatte-, taxerings- och uppbördssammanhang.[391] Att den generella hänvisningen upphörde genom ML den 1 juli 1994 skulle emellertid inte innebära någon förändring i materiellt hänseende, utan syftet med att ersätta GML med ML handlade om att åstadkomma en mervärdesskatterättslig lagstiftning med bättre systematik och överskådlighet.[392] I stället anges i ML idag uttryckligen för vissa begrepp, av betydelse för att bestämma omfattning av skattskyldighet eller avdragsrätt, att de skall tolkas med utgångspunkt i bestämmelser i IL, eller så görs sådan hänvisning till inkomstskatterätten i förarbetena till ML. När Sverige gick med i EU 1995 gjordes som sagt en del förändringar i ML genom SFS 1994:1798, för att i stort sett åstadkomma en harmoniering av ML till direktiven om mervärdesskatt, men hänvisningarna från ML till IL för bestämmande av innehållet i begreppen i fråga ändrades inte.

Frågan som skall besvaras här är om nämnda hänvisningar från ML till IL fungerar såtillvida att regeln i ML ges ett materiellt innehåll som är förenligt med motsvarande bestämmelse i exempelvis sjätte direktivet. Den analysen gäller också dylika hänvisningar till inkomstskatterätten från förarbetena till ML. I samband med analysen kommenteras också berörda förslag från SOU 2002:74 om ändrade begrepp. Vad blir konsekvensen av att införa ett ”transaktionstänkande” i stället för ett ”verksamhetstänkande” med avseende på hur begreppen kan förväntas uppfylla EG-rättens syn på bland annat problematiken kring att åtskilja de personer som skall tillhöra momssystemet från konsumenterna?

[391] Jfr Mervärdesskatt En handbok, s. 396, av Björn Forssén.
[392] Jfr Mervärdesskatt En handbok, s. 395 och 396, av Björn Forssén.

Skattskyldighet enligt ML avser enbart en skyldighet att redovisa och betala utgående mervärdesskatt.[393] Huvudfallet framgår av 1 kap. 1 § första stycket 1 ML:

> ”Mervärdesskatt skall 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”.

De båda andra fallen handlar om varuinförsel till Sverige, import enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 ML och gemenskapsinternt förvärv (GIF) enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML. De är inte av särskilt intresse här, då de inte kopplar till IL, utan bedömningen av skattskyldigheten gäller i stort sett huruvida varan i fråga omfattas av något av undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML eller ej. Vad som utgör ett GIF är dock en frågeställning som berör omsättningsbegreppet, och förtjänar uppmärksamhet i det avseendet vid beskrivningen av skattskyldighetsbegreppet i ML (se avsnitt 1.1).

Analysen här gäller i första hand om ’yrkesmässig verksamhet’ som nödvändigt rekvisit för skattskyldighet kan koppla till nationella inkomstskatterättsliga begrepp som inkomst av näringsverksamhet och förvärvskälla. Frågan om EG-rättskonformitet gäller därvid innebörden av begreppet ’skattskyldig person’ enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet, och om yrkesmässighetsbegreppet i 4 kap. 1 § ML kan bestämmas genom hänvisning till 13 kap. IL och vad som där avses med inkomst av näringsverksamhet. Begreppet näringsverksamhet kan beskrivas som det nav kring vilket övriga nödvändiga rekvisit för skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första 1 ML kretsar. Skattskyldighetsbegreppet i sistnämnda lagrum är prejudiciellt till frågan om uppkomsten av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv som den enskilde näringsidkaren gör, vilket följer av 8 kap. 3 § första stycket ML:

> ”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.”[394]

Indirekt kan inkomstskattens begrepp näringsverksamhet sägas utgöra ett prejudiciellt faktum för uppkomsten av avdragsrätt enligt 8 kap. 3 § första stycket ML, och frågan i detta arbete är framför allt i vilken omfattning

[393] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 107 och 127.

[394] Av 1 kap. 7 § andra stycket ML framgår, genom referens via 1 kap. 2 § första stycket 1 till 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, att med ’verksamhet som medför skattskyldighet’ förstås en verksamhet enligt huvudfallet av skattskyldighet, dvs. fråga skall vara om skattepliktig omsättning (inom landet) av varor eller tjänster *och* den skall göras i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 1 § första stycket 1 ML).

inkomstskatterättens begrepp kan ha sådan funktionalitet för mervärdesskatten.

Det civilrättsliga begreppet affärshändelse är prejudiciellt för företagsskatterättsliga frågor om beskattning och avdrag beträffande såväl mervärdesskatten som inkomstskatten. Av förarbetena till BFL framgår att ”gränsen mellan privatekonomi och näringsverksamhet” bör bestämmas ”i samband med bokföring” med hänsyn till vad som anses vara god redovisningssed (se avsnitt 2.3.3.1).[395] Det civilrättsliga begreppet affärshändelse är därför en viktig företagsskatterättslig regel (se avsnitt 2.3.3.1). Om den enskilde inte blir bokföringsskyldig för en försäljning eller ett inköp, handlar det om affärer utanför en yrkesmässig verksamhet och regler om skattskyldighet eller avdragsrätt i ML aktualiseras inte och en inkomstbeskattning handlar om tillämpning av andra inkomstslag än näringsverksamhet.

> Att enskilda som bedriver små företag med normalt sett en årlig nettoomsättning om högst tjugo prisbasbelopp (motsvarar år 2002, 758.000 kronor) får fortsätta att tillämpa en kontantmetod (pärmmetoden),[396] innebär bara att de tillåts göra sig själva den otjänst det medför att inte skaffa sig den överblick över ekonomin i verksamheten som en löpande bokföring ger.[397]

---

[395] Jfr Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 229.

[396] Jfr Förenklingsutredningens betänkande Kontantmetod för småföretagare (SOU 1999:28).

[397] I sammanhanget kan också nämnas att kontantmetoden nämns i samband med en utredning om införande av s.k. schabloninkomstskatt, varvid det emellertid framhålls att om en sådan baseras på omsättningen den inte får ”komma i konflikt med EG:s momsdirektiv” – se avsnitt 2.2.7 i Riksskatteverkets Rapport 2000:12, Schablonbeskattning? RSV har gått vidare med schablonbeskattningsfrågorna, och – utan att ta ställning i frågan om schabloner skall införas eller inte – presenterat Riksskatteverkets Rapport 2002:3, Schablonbeskattning? – en principskiss. I den rapporten, som skall läsas mot bakgrund av RSV:s Rapport 2000:12, anser RSV att om schabloner skall införas skall de baseras på en verksamhets genomsnittliga försörjningsförmåga och begränsas till att gälla vissa slag av verksamheter och företagsformer. Inledningsvis skulle det enligt avsnitt 4.5 i RSV:s Rapport 2002:3 kunna handla om att schablonsystem införs för exempelvis frisörer, mindre restauranger (pizzerior) och smågodisbutiker och då för företagsformerna enskild firma och handelsbolag. I rapporten anges att schablonsystem redan finns i Italien och Spanien och de presenteras däri, men mycket översiktligt. I RSV:s rapport 2002:3 återkommer verket till att ett schablonsystem inte får komma i konflikt med mervärdesskattereglerna: i avsnitt 4.7 i rapporten anger RSV att EG-reglerna i och för sig tillåter ”schabloniserad moms men hur stora fel som kan accepteras mellan schablonmoms och moms beräknad efter faktisk omsättning är osäkert och måste undersökas närmare”. Om en skatt uppvisar alltför stora likheter med momsen, strider den å andra sidan mot artikel 33 i sjätte direktivet, som enbart tillåter förekomsten av en (1) mervärdesskatt (se avsnitten 2.3.3.3 och 2.5.4), vilket

När skattelagstiftningen hänvisar till bokföringsmässiga grunder och till god redovisningssed,[398] gäller för inkomstberäkningen skattemässigt en enligt BFL godtagbar bokföring förutom beträffande de små företag som tillämpar en kontantmetod. Av förarbetena till IL framgår att när inkomstskattelagstiftningen inte reglerar en fråga eller inte lämnar en fullständig reglering i en fråga om skattemässig inkomstberäkning, gäller ”den i bokföringen företagna inkomstberäkningen om den står i överensstämmelse med god redovisningssed”.[399] I nämnda förarbeten framgår vidare att ”Vid den skattemässiga redovisningen skall … inkomstberäkningen av näringsverksamhet alltid ske enligt bokföringsmässiga grunder”, varvid ”inkomster och utgifter inte skall redovisas med tillämpning av en kontantprincip utan hänföras till den period som de med tillämpning av företagsekonomiska principer belöper sig på”. Begreppet ger enligt regeringens mening uttryck för en grundläggande princip för den skattemässiga redovisningen. Även om begreppet god redovisningssed i något fall omfattar redovisning med tillämpning av en kontantprincip kan en sådan redovisning inte godtas vid beskattningen.[400] Lagrådet föreslog inför införandet av IL att bokföringsmässiga grunder skulle slopas och i stället enbart en koppling ske till begreppet god redovisningssed. Regeringen gick inte på den linjen av hänsyn just till problemet med små företag som väljer kontantmetoden i stället för en löpande bokföring av affärshändelserna. Emellertid stärktes begreppet god redovisningssed för skattesammanhang genom att regeringen på lagrådets inrådan i 14 kap. 2 § andra stycket IL lade till ”i lag” efter uttrycket ”om inte något annat är särskilt föreskrivet”, vilket innebär att ingen kan tveka om att ’god redovisningssed’ bara får frångås skattemässigt om IL – eller ML (beträffande förskotts- och a contosituationer samt tullräkningar)[401] – hänvisar till särskilda regler i lag och att sålunda avvikande meningar om uttryckets innebörd i andra källor (”på lägre konstitutionell nivå”) inte godtas.[402] Det stöder också att något slags ’skattemässig god redovisningssed’ inte är avsedd att föreligga vid sidan av det civilrättsliga begreppet (se avsnitten 2.3.3.1 och 3.3.2.1). Den inställningen företräds också exempelvis av Claes Norberg, när han,

---

är lika viktigt att beakta om en schabloninkomstskatt skall införas utan ”konflikt med EG:s momsdirektiv”.

[398] Jfr 14 kap. 2 § första stycket (bokföringsmässiga grunder) och andra stycket (god redovisningssed) i IL samt 13 kap. 6 § 1 och 16 § 1 (god redovisningssed) i ML.

[399] Jfr RÅ 1999 Ref 32, där regeringsrätten anger att ”Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen skall beskattningen grundas på det av bolaget i redovisningen valda alternativet”, varvid regeringsrätten hänvisade till lagrådsremissen med förslag till införandet av IL. I målet berörs begreppen bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed, varvid regeringsrätten inte ansåg det strida mot god redovisningssed att bolaget som inkomstskattemålet ifråga gällde intäktsredovisade serviceavgifter avseende bolagets åtaganden under avgiftsperioden varunder prestationerna i fråga fullgjordes (ombesörja återlämnande av upphittade nycklar till ägaren), och gick sålunda inte på RSV:s linje i fallet av innebörd att prestationen skulle anses ”nästan i sin helhet … fullgjord vid faktureringen”. Regeringsrätten gjorde samma uttalande i inkomstskattemålet RÅ 2002 Ref 94, och ansåg att intäktsredovisning av ersättning för framtida hyresbetalningar, innefattande periodisering enligt en annuitetsmetod inte stred mot god redovisningssed, varvid hänvisning skedde till 1999 års fall.

[400] Jfr Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 177.

[401] Jfr 13 kap. 6 § 3 och 16 § 2 samt 13 kap. 23 § ML.

[402] Jfr Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 177 och 178.

beträffande BFN:s uttryck för synen på innehållet i 'god redovisningssed', anser att utrymmet för regeringsrätten att inta någon annan ståndpunkt torde vara begränsat, om BFN tar ställning till det enskilda företagets redovisning genom yttrande i skatteprocessen.[403]

Asbjörn Eriksson har dessutom varnat för att okritiskt påtvinga redovisningen en skatterättslig regel, vilket handlade om den numera upphävda regeln om skyldighet att göra avsättning i räkenskaperna för ett belopp motsvarande schablonavdraget för egenavgifter.[404] Han pekar på att en sådan ordning, för att kunna godtas, förutsätter en principiellt sett väl underbyggd hänvisning till de centrala principerna bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed med en analys av sambandet mellan bokföring och taxering, "Oavsett vilken uppfattning man har om samordningen mellan taxering och bokföring".[405]

Genom att följa god redovisningssed vid beskattningen kan företagen koppla företagsbeskattningen till de civilrättsliga redovisningskraven: man talar om det kopplade området, där kongruens föreligger mellan inkomst- och mervärdesskatterättsliga bedömningar och de bokföringsmässiga, när det gäller periodiseringen – inte beträffande omfånget av skattskyldighet respektive avdragsrätt.[406]

Möjligheten för små företag att avvika tempomässigt från god redovisningssed, och bokföra affärshändelserna i takt med kontanta in- och utbetalningar samt redovisa utestående leverantörsskulder och kundfordringar i samband med

---

[403] Jfr Skattenytt 2003 s. 515 och 516, artikeln Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området – några reflektioner (s. 508-518), av Claes Norberg. Inställningen bekräftades i sak av Claes Norberg vid samtal 2003-07-03.

[404] Jfr andra stycket punkt 9a av anvisningarna till 29 § KL som stipulerade sådan skyldighet för företag som var skyldiga att upprätta årsbokslut. Regeln överfördes till andra meningen i andra stycket punkt 19 av anvisningarna till 23 § KL i samband med stora skattereformen 1990/91. Den överfördes sedan till 16 kap. 29 § tredje stycket IL, men upphävdes genom SFS 2000:1341. Ändringen innebär att enskilda näringsidkare som är skyldiga att upprätta årsbokslut inte längre behöver göra avsättning i räkenskaperna för att få dra av egenavgifter som belöper på beskattningsåret (se Prop. 2000/01:22 s. 102), utan kan, i enlighet med vad Asbjörn Eriksson förordade, numera betrakta kostnaderna för egenavgifter som ett rent deklarationsavdrag. Kravet på avsättning i räkenskaperna – bokslutet – för att få dra av egenavgifterna ansågs inte förenligt med god redovisningssed (se Prop. 2000/01:22 s. 86).

[405] Jfr Skattenytt 1989 s. 82, artikeln Egenavgifter och räkenskaper (s. 73-83), av Asbjörn Eriksson.

[406] Jfr Mervärdesskatt – en kommentar, s. 419, av Björn Westberg, där han noterar att det "finns … ingenting i förarbetena, som tyder på en åtskillnad i uppfattningen om god redovisningssed mellan inkomst- och mervärdesskatterättsliga bedömningar". Se även, angående uttrycket kopplat område, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 251, av Sven-Olof Lodin m.fl. samt Skattenytt 2003 s. 508-518, artikeln Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området – några reflektioner, av Claes Norberg.

skatteredovisningen för beskattningsåret,[407] förändrar emellertid inte att också de har att iaktta den gränsdragning mellan privatekonomi och företaget som bokföringsskyldigheten ger. Den enskilde måste bedöma om bokföringsskyldighet uppkommer för vederbörandes affärshändelser, oavsett om de blir av sådan omfattning att bokföring måste ske löpande eller kontantmetoden kan tillämpas.

I samband med att skyldigheten att göra avsättning för avdrag för egenavgifter i räkenskaperna togs bort ur inkomstskattelagstiftningen hänvisades för övrigt till BFN:s rekommendation BFN R 11 (Enskild näringsidkares bokföring), som trädde i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas i fråga om räkenskapsår som inleds den 1 januari 2000 eller senare. BFN R 11 gäller i tillämpliga delar samtliga enskilda näringsidkare, dvs. oavsett om de är skyldiga att upprätta årsbokslut eller ej. Av intresse här är att det av rekommendationen i fråga från BFN bl.a. framgår att den som driver verksamhet under enskild firma, och sålunda inte genom en juridisk person, också måste hålla sina privata skatteskulder åtskilda från 'företagets' skatteskulder, så att enbart de senare, dvs. skatte- och avgiftsskulder som hör till näringsverksamheten (t.ex. skatter och avgifter för anställda), bokförs som kostnader i verksamheten. BFN:s rekommendation ansågs därför bekräfta att avsättning i räkenskaperna, för att få göra avdrag för egenavgifterna (dvs. 'företagarens' egna sociala avgifter) under det beskattningsår på vilket de belöper, inte var förenligt med god redovisningssed.[408] Bokföringsskyldigheten skall omfatta 'företagets' skatter och avgifter, och bokföringen sålunda även i detta hänseende utgöra en åtskillnad mot den privata sfären, dit näringsidkarens ('företagarens') egna skatter och avgifter hör.[409]

En person är enligt förarbetena till BFL näringsidkare och därmed bokföringsskyldig för "all verksamhet som är av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig".[410] Oavsett om man talar om en 'ekonomisk verksamhet' enligt artikel 4 i sjätte direktivet eller 'yrkesmässig verksamhet' enligt 4 kap. ML, måste en avgränsning mot privatekonomin hos den enskilde ha den civilrättsliga bokföringsskyldigheten som en minsta gemensam nämnare. Bokföringsskyldighet, dvs. skyldighet för den person som skall bedömas på temat tillhörighet till momssystemet att vidta bokföringsåtgärder för att skilja sina företagsaffärer från privatekonomin, är gemensam för EG-länderna och länder med likartade rättsordningar.

[407] Små företag som tillämpar kontantmetoden kan efter skattemyndighetens medgivande tillåtas att, i stället för att redovisa momsen löpande i takt med bokföringen av sina affärer enligt den s.k. faktureringsmetoden, redovisa utgående respektive ingående moms enligt den s.k. bokslutsmetoden, vilket är en modifierad kontantmetod, där momsen på utestående kundfordringar och leverantörsskulder beaktas i den sista redovisningsperioden för beskattningsåret. Se 13 kap. 8 och 18 §§ ML.
[408] Jfr Prop. 2000/01:22 s. 85 och 86.
[409] Jfr Prop. 2000/01:22 s. 86.
[410] Jfr Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 381.

Att ML använder begreppet ’yrkesmässig’ i stället för ’skattskyldig person’ enligt artikel 4 i sjätte direktivet, för att bestämma vem som kan vara ett skattesubjekt momsmässigt, medför inte något problem i sig så länge en nationell praxis inte etableras som innebär att flera eller färre personer kommer att tillhöra momssystemet än som skulle ha varit fallet vid en prövning av subjektets karaktär enligt artikel 4 i sjätte direktivet.

Sverige är emellertid det enda EG-land som i sin nationella momslagstiftning kopplar bestämningen av ’skattskyldig person’, dvs. vem som *kan* bli skattskyldig till mervärdesskatt (skattesubjekt), till inkomstskattelagstiftningen. Inte heller länder utanför EG som i sin inkomstskattelagstiftning gör åtskillnad mellan arbetsinkomster och kapitalinkomster på liknande sätt som i IL har en dylik koppling till ett inkomstskatterättsligt näringsverksamhetsbegrepp, för att bestämma skattesubjektet momsmässigt (se avsnitt 2.5.1.1).

Prövningen här gäller därför i första hand om ML kan hänvisa till IL vid bestämningen av innehållet i grundbegrepp som ’yrkesmässighet’, där 4 kap. 1 § 1 ML hänvisar till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, eller ’verksamhet’, där förarbetena till ML anger att förvärvskällebegreppet enligt lydelsen av 18 § KL före den 1 januari 1994 skall vara vägledande.[411] I vilken mån kan en ’gemensam beskattningsram’ för företagsbeskattningen avseende mervärdesskatten och inkomstskatten upprätthållas genom sådana kopplingar från ML till IL utan att det uppstår en icke EG-rättskonform tillämpning av ML?

I övrigt berörs också på temat förenlighet med sjätte direktivet:

- behovet av att utvidga yrkesmässighetsbegreppet genom supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML;
- möjligheten att fortsatt begränsa skattskyldigheten för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund genom undantaget från yrkesmässigheten för dem i 4 kap. 8 § ML; samt
- något om offentliga verksamheter och annat som tas upp i 4 kap. ML angående ’yrkesmässig verksamhet’.

[411] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 163.

3.1.1 Skattskyldighet i särskilda fall, 6 kap. ML, och mervärdesskattegrupper, 6a kap. ML

Här skall också nämnas att ”Skattskyldighet i särskilda fall” anges i 6 kap. ML samt att 6a kap. ML ger en möjlighet att två eller flera registrerar en s.k. mervärdesskattegrupp.

Förutom specialregeln för behandlingen av omsättningen hos vissa förmedlare i 6 kap. 7 § ML saknar övriga lagrum i 6 kap. ML motsvarigheter i sjätte direktivet. De handlar om vem som skall beskattas i vissa situationer och någon koppling finns inte till IL:s begreppsvärld.[412] I förevarande sammanhang nämns bara att reglerna finns och något kort om problem med dem samt att de kan utmönstras ur ML, då de som sagt saknar stöd i sjätte direktivet, och däri saknas någon beskrivning av vem, med avseende på företags- eller associationsform, som kan ha en ’ekonomisk verksamhet’.

> Eftersom ML, till skillnad från vad som var fallet i GML, inte gör någon generell hänvisning till annan skattelagstiftning för bestämningen av vad som i momssammanhang menas med exempelvis handelsbolag eller kommanditbolag, gäller redan enligt ML att sådana bolag godtas som juridiska personer. Dvs., den civilrättsliga bestämningen gäller också momsmässigt. Sjätte direktivet innehåller emellertid bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättningar som görs av organisationer utan vinstintresse (*eng*. non-profit-making organizations),[413] och om begränsning av vad som skall förstås med ’skattskyldig person’ beträffande offentligrättsliga organ.[414] Av den anledningen berörs senare i detta arbete dels allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund där ML i 4 kap. 8 § gör en uttrycklig koppling till IL beträffande ’yrkesmässig verksamhet’, dels bl.a. statliga affärsverk som – utan sådan koppling – berörs i 4 kap. 6 och 7 §§ ML beträffande vad som skall förstås med ’yrkesmässig verksamhet’. Även enkla bolag berörs senare i denna framställning beträffande frågan om ’yrkesmässig verksamhet’.
>
> Ett par problem kan nämnas kort här beträffande de särskilda fallen av skattskyldighet för dödsbon och konkursbon i 6 kap. ML, även om kopplingar saknas till IL och de kan utmönstras ur ML enbart på grund av avsaknaden av stöd i sjätte direktivet. Är det EG-rättskonformt att ett oskiftat dödsbo efter en “skattskyldig” inte skulle bli skattskyldigt för “omsättning i verksamheten efter dödsfallet” enligt 6 kap. 4 § ML, om upphovsmannen dog före 1997 när rättigheterna var undantagna från skatteplikt och sålunda inte själv var ’skattskyldig’? Knappast med tanke på risken

[412] Se angående: delägare i handelsbolag (och kommanditbolag), 6 kap. 1 § första meningen ML; deltagare i EEIG, 6 kap. 1 § andra meningen ML; ’delägare’ i enkelt bolag eller partrederi, 6 kap. 2 § ML; konkursbo, 6 kap. 3 § ML, dödsbo, 6 kap. 4 § ML; och angående statligt affärsverk, 6 kap. 6 § ML.
[413] Jfr artikel 13A.1. l, m och o i sjätte direktivet.
[414] Jfr artikel 4.5 i sjätte direktivet.

för konkurrenssnedvridning.[415] Konkursbon och frågor kring regeln i 6 kap. 3 § ML angående skattskyldighet för den processrättsliga figuren för omsättning i konkursgäldenärens verksamhet efter konkursbeslutet har berörts av Jesper Öberg bl.a. med avseende på RÅ 1993 Ref 78, där regeringsrätten, beträffande s.k. återföringsskyldighet för momsavdrag avseende fastighet för vilken gäldenären erhållit frivillig skattskyldighet,[416] ansåg att sådan skyldighet som utlösts efter konkursbeslutet genom försäljning av fastigheten ålåg konkursboet och inte fastighetsägaren (gäldenären).[417] Andra problem med särskild skattskyldighet för konkursbon enligt 6 kap. 3 § ML är exempelvis konkursboets fordran på ingående mervärdesskatt debiterad efter konkursens avslutande av advokaten etc för dennes konkursförvaltaruppdrag. Kan ansökan om registrering av konkursboet avvisas av skattemyndigheten enbart på den grunden att konkursen är avslutad?[418] Näppeligen, om övervältringsprincipen skall upprätthållas vid avvecklingen av en skattskyldig gäldenärs verksamhet. En annan sak är det att konkursförvaltarens (massa)fordran på konkursboet eventuellt bestrids av staten. Senare i denna framställning berörs registreringens rättsverkan i allmänhet i momssammanhang, när det gäller frågor om uppkomsten av skattskyldighet och avdragsrätt.

6 kap. 7 § ML har sin närmaste motsvarighet i artiklarna 5.4c och 6.4 i sjätte direktivet, och berörs särskilt längre fram i detta arbete på grund av att lagrummet innebär att en förmedlare kan anses ha omsatt också sin huvudmans vara eller tjänst, varvid frågan är om 6 kap. 7 § är EG-rättskonformt.[419] Frågeställningen är av särskilt intresse här, trots att lagrummet i fråga är momsspecifikt och sålunda någon koppling inte ens kan förekomma till en inkomstskatterättslig motsvarighet, då den berör affärshändelsernas momsmässiga behandling oavsett om ett ”verksamhetstänkande” eller ”transaktionstänkande” anläggs.

Genom SFS 1998:346 infördes för övrigt nämnda regler om s.k. mervärdesskattegrupper i ML den 1 juli 1998. Reglerna innebär att medlemmarna i en företagsgrupp, under vissa förutsättningar, kan ansöka hos skattemyndigheten om att de mervärdesskatterättsligt skall betraktas

[415] Se Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 227, av Björn Forssén och Skattenytt 1997 s. 467-468, artikeln Två frågor om moms (s. 467-468), av Björn Forssén.
[416] Regler om återföringsskyldighet upphörde för övrigt den 1 januari 2001, varför numera enbart jämkning av ingående mervärdesskatt för ny-, till- och ombyggnationer av fastigheter med frivillig skattskyldighet kan förekomma.
[417] Jfr Mervärdesbeskattning vid obestånd, s. 219-221, av Jesper Öberg. Frågan och rättsfallet också berörd i Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms, s. 196, av Björn Forssén och i Mervärdesskatt En handbok, s. 268-270, av Björn Forssén.
[418] Jfr Skattenytt 1996 s. 533-534, artikeln Moms – några frågor avseende ”gamla” och ”nya” regler (s. 533-541), av Björn Forssén samt Momshandboken Enligt 1998 års regler, s. 122, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 148, av Björn Forssén.
[419] 6 kap. 8 § ML anger att 6 kap. 7 § gäller också för producentföretag respektive producenter vid förstnämndas försäljning av vara eller tjänst på auktion.

som en enda näringsidkare, där en av medlemmarna utses som grupphuvudman att redovisa mervärdesskatt för hela gruppen. Reglerna återfinns i 6a kap. ML och har införts med stöd av andra stycket i artikel 4.4 i sjätte direktivet. Här berörs inte dylik gruppregistrering, då reglerna inte kopplar till IL samt uttryckligen har stöd i sjätte direktivet. Noteras dock för tydlighets skull att 'koncernredovisning' av mervärdesskatt i andra fall inte är tillåten,[420] utan generellt gäller att varje skattskyldig bedöms för sig vad gäller rätten att dra ingående mervärdesskatt respektive skyldigheten att redovisa och betala utgående mervärdesskatt.

3.2 'YRKESMÄSSIG VERKSAMHET'

3.2.1 'Yrkesmässig verksamhet': huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML - allmänt

Enligt 4 kap. 1 § 1 ML är en verksamhet yrkesmässig, om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Meningen har alltsedan GML:s tid varit att den momsmässiga yrkesmässigheten skall bestämmas med utgångspunkt i inkomstskatterättens subjektiva rekvisit för näringsverksamhet, vilket i förarbetena till ML uttrycktes med att fråga skulle vara om att "verksamheten har en sådan karaktär – varaktighet, självständighet bakomliggande vinstsyfte m.m. – att den utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL".[421] En förändring har skett genom att IL ersatte KL (och SIL) vid 2002 års taxering. 21 § KL motsvaras idag av 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, varför hänvisningen till 13 kap. IL i 4 kap. 1 § 1 ML avser hela inkomstslaget näringsverksamhet och inte enbart vad som uppfyller de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet (se avsnitt 1.1).[422] Förändringen kan knappast ha varit avsiktlig, men formellt sett har alltså yrkesmässighetsbegreppet enligt huvudregeln i ML utvidgats. Det föranleder några kommentarer, innan framställningen fortsätter med en analys av om det är EG-rättskonformt att yrkesmässighetsbegreppet i ML

[420] Jfr t.ex. RÅ 1985 Aa 102 (RSV/FB Im 1985:8) och RÅ 1992 Not 210. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 99, av Björn Forssén.
[421] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 164, 165 och 169.
[422] Detta problem uppmärksammas inte av utredningen SOU 2002:74, som enbart refererar till förarbetena till IL (Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 759-760), där hänvisningen i 4 kap. 1 § till 13 kap. IL anges skola behållas utan ändring av tillämpningen i avvaktan på just utredningen (SOU 2002:74), men den går av den anledningen inte in på de olika bestämmelserna om näringsverksamhet i 13 kap. IL (se SOU 2002:74 Del 1 s. 79).

bestäms ens med utgångspunkt i de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt den svenska inkomstskatterätten.

Formellt sett innebär blotta innehavet av en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt samt av avverkningsrätt till skog alltid att innehavaren har näringsverksamhet, medan privatbostäder inte kan ingå i en näringsverksamhet.[423] Juridiska personers inkomster och utgifter räknas enligt 13 kap. 2 § IL alltid till inkomstslaget näringsverksamhet, också om fråga är om kapitalvinster och kapitalförluster, vilket får till följd att exempelvis ett aktiebolag är yrkesmässigt formellt sett enligt 4 kap. 1 § 1 ML för en aktieförsäljning.

> Att exempelvis en delägare som är aktiebolag enbart uppfyller sina förpliktelser som bolagsman i ett handelsbolag eller kommanditbolag medför i enlighet med förhandsbeskedet RÅ 2001 Ref 60 inte att de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet uppfylls för delägarbolaget/-n. Enligt regeringsrättens förhandsbesked samma dag (2001-11-16) i momsfrågan (mål nr 4453-2000) innebär det att ”någon skattepliktig omsättning” – av tjänster – mellan delägarbolag och handels-/kommanditbolaget, som är det s.k. faktureringsbolaget i förhållande till externa kunder, inte kan anses föreligga. För sin bedömning hänvisade regeringsrätten blott till avgörandet av inkomstskattefrågan i RÅ 2001 Ref 60, varför den får anses ha bäring på *yrkesmässighetsfrågan*. Det kan anses förenligt med EG-målet C-23/98 (Heerma), där en fysisk person ansågs vara ’skattskyldig person’ enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet trots att dennes enda ekonomiska verksamhet var att hyra ut fast egendom till ett bolag i vilket han var delägare. Delägare i bolaget var personen i fråga och dennes hustru, och sålunda förelåg inte den begränsningen för uthyraren att denne på grund av lydelsen av något bolagsavtal endast hade möjlighet att hyra ut till bolaget. Regeringsrättens avgöranden 2001-11-16 kan anses innebära att delägarbolagen inte kan vara så osjälvständiga att de saknar möjlighet enligt handelsbolags-/kommanditbolagsavtalet att ha andra kunder än sitt handels-/kommanditbolag (faktureringsbolaget). Det ger för momsens vidkommande en mera EG-rättskonform nationell praxis än om förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1985:33 alltjämt skulle vara vägledande för frågeställningen, då RSV:s nämnd för rättsärenden, dvs. föregångaren till SRN, däri uttalade att ett aktiebolag som redovisar inkomst endast på grund av delägarskap i ett rörelsedrivande handelsbolag ansågs berättigat att från inkomsten göra avdrag för lön till aktieägare som för aktiebolagets räkning varit verksam i handelsbolaget.[424]

---

[423] Jfr 13 kap. 1 § andra stycket IL.

[424] Se om dessa frågor och även om krav på separat avtal om köp eller byte av tjänster (eller varor) mellan delägarbolag och ’faktureringsbolag’ för uppkomsten av *omsättning* dem emellan: Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 27, av Björn Forssén, där hänvisning i sistnämnda hänseende sker till SRN:s förhandsbesked 1999-10-12 (ej överklagat) och Prop. 1993/94:99 s. 135. Se även RSV:s skrivelse 2002-07-03 (dnr 4860-02/120) med vissa ’preliminära’ synpunkter med anledning av regeringsrättens domar 2001-11-16. I sammanhanget kan också nämnas SRN:s förhandsbesked 2003-01-23 (ej överklagat), där omsättning av tjänster anses kunna uppkomma mellan delägarbolag (några advokathandelsbolag) och deras ’faktureringsbolag’ (ett aktiebolag) med stöd av 6 kap. 7 §

I sistnämnda situation kan delägarbolaget anses uppfylla blott sin roll som bolagsman i handelsbolaget, och någon grund för yrkesmässighet eller omsättning kan sålunda inte påvisas för delägarbolagets eget vidkommande. I linje härmed är ett förhandsbesked, där Regeringsrätten ansett att de civilrättsliga reglerna i lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, den s.k. bolagslagen (BL), om beräkning och fördelning av bruttoöverskott i ett kommanditbolag mellan bolagsmännen inte ger stöd för att komplementären, ett AB, gjort någon momspliktig omsättning av tjänst till kommanditbolag, när AB:et i sin egenskap av komplementär förvaltat fastigheter som ägs av kommanditbolag i vilket AB:et är komplementär.[425] Regeringsrätten saknade någon annan grund för att anse att omsättning förelåg, och noterade att bolagsman, som t.ex. här komplementären AB:et, på vanligt sätt kan sluta avtal med kommanditbolaget. Då hade omsättning förelegat dem emellan, men regleringen i BL ger enligt Regeringsrätten inte stöd för att komplementärens, AB:ets, fullgörande av sina åtaganden innefattar en omsättning enligt 2 kap. 1 § ML. Regeringsrätten markerade också att skattskyldighet inte uppkommer för komplementären AB:et om skattepliktig omsättning, som är ett nödvändigt rekvisit för sådan skyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, saknas mellan komplementären AB:et och kommanditbolaget, trots att komplementären AB:et utför skattepliktiga tjänster åt utomstående, och sålunda uppfyller kriterierna varaktighet och självständighet för yrkesmässighet. Yrkesmässigheten är bara ett av de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. Även om det är uppfyllt och omsättningar enligt uppdragsavtal med utomstående medför skattskyldighet, uppkommer inte sådan skyldighet för komplementären AB:et i förhållande till kommanditbolaget, eftersom särskilt uppdragsavtal saknas dem emellan och det för sådan skyldighet tillika nödvändiga rekvisitet omsättning saknas där. I linje härmed är ett förhandsbesked från SRN 2005-06-23 (överklagat, men avskrivet hos Regeringsrätten 2005-11-07 på grund av återkallande av överklagandet), där SRN anser att två delägarbolag gör skattepliktiga omsättningar av byggtjänster åt sitt gemensamma handelsbolag. SRN hänvisar till att bolagsmännen här ”till skillnad från vad som har varit fallet i de situationer av liknande art som har varit föremål för Regeringsrättens bedömning” inte uppbär ”del i någon vinst från handelsbolagets verksamhet utan ersättningar för tillhandahållna varor och tjänster”. Med hänvisning till ovan nämnda ”Heerma”-målet ansåg SRN att bolagsmännen därmed, ”på motsvarande sätt som var fallet” i det EG-målet, fick ”anses handla enskilt för egen räkning gentemot bolaget och inte som

---

ML, som utgör en momsmässig specialregel, och som enligt SRN innebär att ’faktureringsbolaget’ ”behandlas som en återförsäljare” av tjänsterna i fråga. Specialregeln 6 kap. 7 § ML har berörts i avsnitt 3.1.1 och i avsnitt 3.4.2 ifrågasätts viss uttolkning av omfattningen av den på temat EG-rättskonformitet. Här är emellertid av intresse att SRN noterar att delägarbolagen inte bara de facto utför tjänsterna, utan också tar betalt för dem av sitt ’faktureringsbolag’ (jfr ’köp eller byte’). Det är också förutsättningen för att omsättning skall anses föreligga enligt ML:s allmänna regler, dvs. 2 kap. 1 § [se avsnitten 2.2.2.3 och 2.5.1 samt nedan i detta avsnitt och även i avsnitt 3.2.2.3 om EG-målet 89/81 (Hong-Kong Trade)]. Se även kommentarer av regeringsrättens avgöranden 2001-11-16 i Svensk skattetidning 2002 s. 720-727, artikeln Moms i paraplyorganisationer, av Torbjörn Boström, vari hänvisning sker till Svensk skattetidning 2002 s. 455ff, artikeln Paraply – överspelad (?) organisationsform, av Sune E. Jansson och till Svensk skattetidning 2002 s. 582ff, artikeln Paraplyorganisation – en kommentar i anledning av Sune Janssons artikel, av Brita Munck-Persson.

[425] Jfr RÅ 2005 Ref 19.

förvaltande i bolaget". I ett annat förhandsbesked kom SRN 2005-05-16 till motsatt slutsats, dvs. att omsättning enligt ML inte kunde anses föreligga, just på grund av att där handlade det om att sökanden som deltagare i enkelt bolag enbart uppbar andel i vinst från enkla bolagets verksamhet, som för övrigt bestod i momsfri lotteriverksamhet (ej överklagat).

Enbart innehav av andelar/aktier i ett rörelsedrivande bolag ger alltså inte innehavaren karaktären av 'skattskyldig person'. Aktieinnehav och dylikt kan inte i sig konstituera 'ekonomisk verksamhet' enligt artikel 4.1 sjätte direktivet (se avsnitt 2.5.4). Det krävs viss aktivitet med förvaltningsåtgärder som indikerar ett förvärvssyfte med innehavet, för att skilja ut personen i fråga från privatinvesterare (konsumenter). Den enskilde har inga problem med att förutse beskattningskonsekvenserna av just en aktieförsäljning, då den omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML oavsett om fråga blott är om ett innehav i spekulationssyfte som hos en privatinvesterare eller värdepappershandel ('ekonomisk verksamhet'). Skattskyldighet uppkommer inte enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML på grund av att aktier inte är skatteobjekt momsmässigt och sålunda föreligger ej heller avdragsrätt enligt 8 kap. 3 § första stycket ML med sådan 'ekonomisk verksamhet'. På samma sätt är det också med att en juridisk persons innehav av fastighet alltid konstituerar näringsfastighet.[426] Aktiebolagets etc inkomster från fastighetsinnehavet medför yrkesmässighet, men skattskyldighet och avdragsrätt uppkommer inte, då huvudregeln på fastighetsområdet är undantag från skatteplikten enligt 3 kap. 2 § första stycket ML. Emellertid följer av EG-målen "Sofitam" (punkt 12) och "Floridienne" (punkt 28) samt även av "Wellcome Trust", "Harnas & Helm" (punkt 18) och "Polysar" att ett holdingbolag som enbart har till syfte att förvärva "holdings" ('investeringar') i andra verksamheter, och inte ägnar investeringarna mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör, inte kan anses ha en egen 'ekonomisk verksamhet' i sjätte direktivets mening (se avsnitt 2.5.4).[427] Enbart förvärv och försäljning av värdepapper, där den enda inkomsten från dessa transaktioner består i en eventuell vinst vid försäljningen, utgör inte sådant utnyttjande av egendom i syfte att fortlöpande vinna intäkter som konstituerar 'ekonomisk verksamhet', utan fråga måste därvidlag vara om transaktioner i en

[426] Jfr 2 kap. 14 § IL och Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501.

[427] Se även Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet Who is a taxable person?, s. 168, av Peter Melz (s. 158-172), av Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer. Notera att uttrycket 'holdingbolag' inte definieras i svensk rätt, och ej heller i exempelvis dansk rätt. Uttrycket är vagt och de allmänna bolags- och skatterättsliga regelverken blir i stället tillämpliga när ett holdingbolag skall bildas, vilket Mattias Dahlberg konstaterar i en artikel om beskattning av "danska holdingbolag" [se Skattenytt 2001 s. 237, artikeln Beskattning av "danska holdingbolag" – dansk internationell skatterätt i svensk jämförelse (s. 236-254), av Mattias Dahlberg].

affärsverksamhet avseende handel med värdepapper.[428] Att exempelvis ett aktiebolags intäkter alltid beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet gör att förvärvssyftet som på momsområdet gäller alla subjekt, för att de skall anses vara 'skattskyldig person', inte upprätthålls i sådana fall, genom den generella hänvisningen till näringsverksamhetsbegreppet enligt hela 13 kap. IL i 4 kap. 1 § 1 ML. Bestämningen av omfattningen av 'yrkesmässig verksamhet' i ML är sålunda inte konform med begreppet 'ekonomisk verksamhet' i artikel 4.1 i sjätte direktivet, när det gäller bestämningen av vem som kan betraktas som 'skattskyldig person'.

> Debiterad ingående moms på nyemissionskostnader är avdragsgill, om bolaget i vilket aktiekapitalet sålunda höjs är full ut momsskyldigt för sin verksamhet. Enligt punkt 27 i en dom från EG-domstolen uppkommer ej någon omsättning av bolaget i dess egenskap av skattskyldig person enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet på grund av nyemissionen (”share issue”) i sig, och därmed ej heller någon skattefri omsättning av finansiell tjänst som skulle begränsa avdragsrätten i verksamheten.[429] Enligt punkt 37 i domen är ”expenses … in the context of the share issue” avdragsgilla “provided … all the transactions carried out … in the context of” bolagets “economic activity constitute taxed transactions”. EG-domstolen hänvisar bl.a. till målen “Harnas & Helm” och till “EDM”-målet (punkterna 19 och 20 i domen). Därmed konstaterar domstolen att enbart innehav ”financial holdings”) i andra företag (”undertakings”) inte i sig konstituerar en ekonomisk verksamhet i sjätte direktivets mening (”Harnas & Helm”). Om däremot fråga inte bara är om att förvärva och sälja rättigheter (”securities”) till sådant innehav, utan fråga i stället är om varaktiga dylika transaktioner för att förvärva inkomst (dvs. i förvärvssyfte) såsom i en värdepappershandel (”business trading in securities”) är det fråga om omsättningar men de är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13B.d5 i sjätte direktivet (”EDM”); avdragsrätten begränsas på grund av sådana skattefria transaktioner i verksamheten och föreligger enbart i den mån förvärven kan hänföras till eventuella skattepliktiga transaktioner i den ekonomiska verksamheten.
>
> Avdragsrätten för ingående moms kan förenklat beskrivas som att den förutsätter två syften med den förmente företagarens förvärv av tillgångar: förvärvssyfte och syftet att skapa skattepliktiga transaktioner. I förstnämnda hänseende etableras fundamentet för att mervärdesskattens regler alls skall bli tillämpliga, en ekonomisk verksamhet vilken ger vederbörande status som skattskyldig person, om denne är självständig (artikel 4.1 i sjätte direktivet). Sedan omfattas den skattskyldige personen, dvs. personen som *kan* bli skattskyldig för moms, av momssystemet, om denne avser att

[428] Se EG-mål C-8/03 (BBL), punkt 41, där hänvisning sker till punkt 59 i EG-mål C-77/01 (EDM), samt punkt 58 i sistnämnda mål. I punkt 65 i ”EDM”-målet noterar för övrigt EG-domstolen, med hänvisning till punkt 17 i EG-målet C-306/94 (Régie dauphinoise) och ett liknande resonemang där, att det av EG-domstolens praxis följer ”att räntor som uppbärs av ett holdingbolag som ersättning för lån som det beviljat bolag i vilka det äger andelar inte skall undantas från mervärdesskattens tillämpningsområde, eftersom betalningen av dessa räntor inte följer enbart av egendomsinnehavet, utan utgör vederlag för tillhandahållande av kapital till förmån för tredje man”. ”EDM”-målet berörs för övrigt också av Skatteverket i dess skrivelse 2004-10-18, dnr 130 594445-04/111.

[429] Jfr EG-mål C-465/03 (Kretztechnik).

skapa skattepliktiga transaktioner i den genom förstnämnda syfte etablerade ekonomiska verksamheten med just de förvärv som etablerat den; avdragsrätt för debiterad ingående moms på förvärven föreligger då utan att någon avsedd skattepliktig transaktion förekommit ännu. I den mån avsikten är att skapa skattefria transaktioner omfattas inte förvärven av momsens tillämpningsområde, trots att vederbörande är skattskyldig person i kraft av förvärvssyftet. En skattskyldig person *kan* bli skattskyldig till moms, men likställs med en konsument, t.ex. en privatperson som alltså inte är skattskyldig person, i den mån vederbörande med förvärven till den ekonomiska verksamheten avser att skapa skattefria transaktioner.

Avdragsrätten för ingående moms kan sålunda underkännas på grund av att förvärvet i fråga inte ens kan anses skapa eller ske till en ekonomisk verksamhet hos förvärvaren. Avdragsrätten kan också underkännas hos en skattskyldig person, trots att förvärven etablerar denne som sådan eller sker till en existerande ekonomisk verksamhet hos vederbörande, om avsikten med förvärven är att skapa skattefria transaktioner. Om skattskyldig person har s.k. blandad verksamhet, dvs. avser att skapa såväl skattefria som skattepliktiga transaktioner med sina förvärv, föreligger inte avdragsrätt för debiterad ingående moms på dem i den mån de är hänförliga till avsedda skattefria transaktioner. Sedan är det en bevisfråga i vilken grad förvärven är hänförliga till avsikten att skapa skattepliktiga transaktioner, och sålunda i vilken grad den skattskyldige personen skall anses tillhörig momssystemet.

Att ett förvärv objektivt sett kan hänföras till skattefria transaktioner behöver bara vara ett indicium på att avdragsrätten för detsamma bortfaller eller begränsas. Om förvärvet kan anses utgöra en allmän kostnad i en verksamhet som medför skyldighet att redovisa och betala utgående moms på transaktionerna i verksamheten, begränsar inte förekomsten av en skattefri transaktion avdragsrätten för debiterad ingående moms på förvärvet, om den skattefria transaktionen t.ex. enbart motsvaras av en försäljning av aktier i den skattskyldige personens dotterbolag. Emellertid måste förvärvet i fråga kunna hänföras till den skattskyldige personens egen ekonomiska verksamhet med att skapa skattepliktiga transaktioner, även om förvärvet inte kan anses ha ett omedelbart och direkt samband med de skattepliktiga transaktioner (utan i stället hänförs dit som en allmän kostnad för att kunna ha verksamheten med skattepliktiga transaktioner).

Om det handlar om att med förvärvet kunna genomföra en förändring av innehavet i dotterbolag, kan avdragsrätten sålunda underkännas på två grunder. Antingen faller då förvärvet utanför den ekonomiska verksamheten hos den skattskyldige personen, då fråga bara är om att förvärva och sälja innehav i annat företag, varvid erinras om att huvudprincipen på momsområdet är att varje företag bedöms för sig beträffande tillhörigheten till momssystemet och någon koncernredovisning sålunda icke godtas därvidlag, eller så har förvärvet skett för att genomföra den skattefria försäljningen av innehav av aktie eller andel i dotterföretaget (och kan inte ens anses utgöra en allmän kostnad för att ha verksamheten med skattepliktiga transaktioner).

För att erhålla avdrag för debiterad ingående moms på förvärvet måste den skattskyldige personen kunna visa att den skattefria försäljningen enbart utgör ett underordnat led i åtgärder med att omorganisera etc den egna ekonomiska verksamheten (vari skattepliktiga transaktioner skapas) för att upprätthålla förvärvssyftet med den; förvärvet får inte vara ägnat att enbart ändra innehavet i dotterföretag eller att skapa skattepliktiga transaktioner i dem. I sistnämnda

hänseende kan avdragsrätt för ingående moms uppkomma enbart i den mån tillhandahållaren av förvärvade varor och tjänster tillhandahåller dem till sådant dotterföretag, och avdragsrätten föreligger då hos sådant företag med avdragsberättigad verksamhet, varvid det tillika bör debiteras direkt av tillhandahållaren för att kunna utöva avdragsrätten.

Avfattningen av 4 kap. 1 § 1 ML bör justeras så att hänvisning enbart sker till 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, för att eliminera att ’yrkesmässig verksamhet’ redan på formell grund ger andra personer tillträde till momssystemet än vad som är avsikten inte bara enligt sjätte direktivet, utan även enligt första direktivet. Aktivitetskravet i begreppet ’ekonomisk verksamhet’ beläggs inte bara i EG-domstolens nyss beskrivna praxis, utan även av grundsyftet med mervärdesskatten som en skatt som skall lyftas av på förvärv som görs av dem som är aktiva med att förädla förvärvade varor och tjänster och som skapar just ett mervärde att beskattas, och det grundsyftet framgår redan av första direktivet (preambeln och artikel 2).[430]

Andra fall där den formella utvidgningen av yrkesmässighetsbegreppet enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML ger ett icke EG-rättskonformt resultat, genom hänvisningen däri till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL, är följande.

- En fysisk persons avyttring av sin andel i ett svenskt handelsbolag medför också yrkesmässighet formellt sett enligt ML, då 13 kap. 5 § IL för vissa fall stipulerar att kapitalvinsten därav hör hemma i inkomstslaget näringsverksamhet. Om verksamheten i handelsbolaget bedrivs i förvärvssyfte, föreligger en ’ekonomisk verksamhet’ enligt sjätte direktivet för bolaget. Ägarens innehav av andelen i bolaget ingår bara i en ’ekonomisk verksamhet’ hos denne, om vederbörande bedriver värdepappershandel. En annan sak är det alltså att skattskyldighet eller avdragsrätt inte uppkommer på grund av undantaget från skatteplikt för andelar och fordringsrätter enligt 3 kap. 9 § ML.

- En fysisk eller juridisk person som uppbär ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift anses bedriva näringsverksamhet enligt 13 kap. 11 § IL, om inte fråga är om att royaltyn eller avgiften grundar sig på anställning eller tillfällig verksamhet utanför näringsverksamhet – i vilket fall inkomsten i stället hör till inkomstslaget tjänst. Även här gäller att blotta

[430] Se avsnitt 2.5.4.

innehavet av den materiella eller immateriella tillgången som grundar rätten till royaltyn eller avgiften inte konstituerar ’ekonomisk verksamhet’ i sjätte direktivets mening. Royalty etc handlar idag om skattepliktiga rättigheter: från och med 1997 är upphovsrätter såsom författares royalty inte längre undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. ML och kommersiella rättigheter såsom patent blev skattepliktiga redan den 1 juli 1986. Här uppkommer formellt sett skattskyldighet och avdragsrätt enligt ML enbart på grund av innehavet av rätten till royalty, men förhållandet är inte EG-rättskonformt.

- I 13 kap. 9 § IL anges att utdelning från ett aktiebolag eller ekonomisk förening räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, även om andelen som berättigar till utdelningen inte är en tillgång i näringsverksamhet enligt 13 kap. 7 § IL, om utdelningen lämnas i förhållande till köp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) som gjorts i näringsverksamheten. Den som bedriver näringsverksamhet skall beskattas i det inkomstslaget för en rabatt som erhålls på grund av en affärstransaktion med den som lämnar rabatten också om mottagaren äger andelar i utdelande bolag eller förening och andelen/-arna inte ingår i en av denne bedriven värdepappershandel. Detta är förenligt med sjätte direktivet, då direktivet respektive ML inte medger att ’skattepliktiga transaktioner’ undandras beskattning när de görs i den ’ekonomiska verksamheten’/’verksamheten’. En ’rabatt’ i efterhand räknas som en ny affärshändelse och, om aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen har valt att minska det ursprungliga beskattningsunderlaget för mervärdesskatt och utfärda kreditnota därom till köparen/mottagaren, har tidigare gällt att ’rabatten’ föranleder en skattehöjning hos mottagaren genom reduktion av ursprungligen yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt, förutsatt att köparen/mottagaren var avdrags- eller återbetalningsberättigad.[431] Denna valfrihet har ansetts svår att förena med artikel 11A.3a i sjätte direktivet av innebörd att beskattningsunderlaget inte får reduceras på grunda villkorliga rabatter. Med stöd av att viss bestämmanderätt ges medlemsstaterna beträffande prisnedsättningar i efterhand enligt artikel 11C.1 i sjätte direktivet, har, genom SFS 2002:1004 och med verkan från och med den 1 juli 2003, införts i 7 kap. 6 § ML en möjlighet för säljaren och köparen att avtala om att bonus och rabatt som lämnas i efterhand

[431] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 240 och 7 kap. 6 § första stycket och 13 kap. 24, 25 och 26 §§ ML.

inte skall reducera beskattningsunderlaget.[432] I annat fall gäller från och med nämnda datum att så inte är fallet. Om möjligheten att välja att rabatt i efterhand skall ingå i beskattningsunderlaget utnyttjas, kommer, i likhet med vad som gällt sedan IL infördes, den uppburna rabatten i sig att innebära att mottagaren är yrkesmässig enligt ML. Ett pristillägg i efterhand föranleder en omprövning av den ursprungligen redovisade utgående momsen på försäljningen hos mottagaren av utdelningen, medan sådan justering inte föranleds av ett tillägg av skadeståndsliknande karaktär, då sådant tillägg inte utgör någon ny omsättning enligt ML – ingen 'beställer' att få erlägga skadestånd o.likn.

- Enligt 13 kap. 10 § IL beskattas enskilda näringsidkare i näringsverksamhet för utdelning från en samfällighet, exempelvis vägsamfällighet, i vilken vederbörandes näringsfastighet är en delägarfastighet. Att 13 kap. 10 § IL stipulerar att utdelning som en enskild näringsidkare uppbär på grund av att dennes näringsfastighet är delägarfastighet i utdelande samfällighet räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, strider inte mot sjätte direktivet, då fråga är om en fysisk persons näringsfastighet; denne måste använda fastigheten i sin 'verksamhet'/'ekonomiska verksamhet' för att den skall anses utgöra näringsfastighet och inte privatbostadsfastighet.[433] Det räcker inte med innehavet i sig för att fastigheten skall anses ha den karaktären, vilket är fallet med juridiska personer som enbart kan ha näringsfastigheter. Någon skattskyldighet enligt ML uppkommer emellertid inte för mottagaren av utdelningen, om den inte utgör ersättning för en vara eller tjänst som samfälligheten beställt från vederbörande.[434] Ett beställningsmoment är nämligen en nödvändig förutsättning för att omsättning alls skall uppkomma enligt 2 kap. 1 § ML.[435]

[432] Jfr Prop. 2002/03:5 s. 73.
[433] Jfr 2 kap. 8, 13 och 14 §§ IL.
[434] Jfr förhandsbeskedet RÅ 2002 Ref 13, där i stället en vägsamfällighetsförening ansågs göra (skattepliktiga) omsättningar enligt 3 kap. 3 § första stycket 10 ML genom upplåtelse av samfällighetens vägar, men endast under förutsättning att upplåtelse skedde till utomstående mot ersättning, dvs. att tillhandahållandena avsåg annat än de delägande fastigheternas egna behov.
[435] Jfr 1 kap. 3 § första stycket andra meningen ML och skattskyldighetens inträde för förskott på "beställd vara eller tjänst". I EG-målet C-16/93 (Tolsma) ansåg EG-domstolen att någon omsättning ("supply of services") inte kunde anses uppkomma i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, när en musiker uppträdde på en offentlig väg och fick pengar av förbipasserande. Något moment av beställning förelåg inte mellan de förbipasserande och musikanten. Enligt punkt 14 i målet kan en tjänst anses utförd mot ersättning (eller "the remuneration received by the provider of the service constituting the

Exempelvis aktualiseras beskattning av utdelningen om näringsidkaren erhåller den för underhållsarbete på vägen i fråga om det handlar om en vägsamfällighet.

3.2.2 'Yrkesmässig verksamhet': hänvisningen till de subjektiva rekvisiten i näringsverksamhetsbegreppet

Språkligt sett föreligger det inte något problem på temat EG-rättskonformitet med att huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML, beträffande vad som skall förstås med 'yrkesmässig verksamhet', fortsättningsvis enbart skulle hänvisa till näringsverksamhetsbegreppet så som det beskrivs i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL. Däri anges att: "Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt".

I enlighet med förarbetena till föregångaren till 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, 21 § KL, är de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet, förutom att verksamheten enligt lagtexten skall bedrivas självständigt, att den bedrivs varaktigt och med vinstsyfte.[436] Självständighetskriteriet ger en avgränsning av inkomstslaget mot inkomst av tjänst (anställning och liknande), medan vinstsyftet avgränsar det mot hobby och en avgränsning mot inkomstslaget kapital erhålls genom varaktighetsrekvisitet.[437]

Här kan också nämnas att det i rättspraxis aldrig godtagits något ytterliga rekvisit utöver de tre nämnda för att bestämma om näringsverksamhet eller, enligt äldre rätt, rörelse föreligger inkomstskatterättsligt sett. I linje härmed har också Regeringsrätten i ett fall angående en tillståndspliktig taxirörelse, att den har varit skattepliktig enligt IL,

---

value actually given in return for the service supplied to the recipient"), och sålunda omsättning av tjänst anses föreligga, "only if there is a legal relationship between the provider of the service and the recipient pursuant to which there is reciprocal performance". Ett reciprokt förhållande mellan tillhandahållaren av prestationen och mottagaren av prestationen förutsätts alltså såtillvida att den sistnämnde ersätter tillhandahållaren för något som vederbörande beställt av denne, för att tillhandahållaren alls skall kunna anses ha gjort en omsättning mervärdesskattemässigt sett. Med hänvisning till nämnda EG-mål har för övrigt RSV i en skrivelse 1999-04-12 (dnr 3254-99/120) uttalat att 'dricks' som erläggs utöver serveringsavgift inte ingår i den skattepliktiga omsättningen av serveringstjänsten. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 249, av Björn Forssén.

[436] Jfr Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 310 och även s. 649.

[437] Jfr även Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 231 ff, av Sven-Olof Lodin m.fl.

trots att den saknade erforderligt tillstånd.[438] Ibland kan det dock från Skatteverkets företrädare hävdas att just tillstånd, när så erfordras i aktuell bransch, skulle utgöra något slags fjärde rekvisit för näringsverksamhet. Emellertid klarlägger rättsfallet för förevarande sammanhang, att när EG-rättskonformiteten med den formella kopplingen från yrkesmässighetsbegreppet i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL och begreppet näringsverksamhet skall prövas, är det, när prövningen avser de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet, enbart fråga om just de tre nämnda rekvisiten. Ett fjärde rekvisit skulle enbart kunna handla om rekvisitet skattepliktig omsättning för skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, inte om det tillika nödvändiga rekvisitet yrkesmässighet för uppkomsten av sådan skyldighet. Rumsuthyrning i hotell utgör skattepliktig omsättning av tjänst enligt 3 kap. 3 § första stycket 4 ML och kräver polismyndighetens på orten tillstånd,[439] men det har inte någon bäring på yrkesmässighetsfrågan. En annan sak är problematiken med att begreppet ”hotellrörelse” används i nämnda lagrum om skattepliktig omsättning. I avsnitt 3.2.3.2 görs en analys av samma problematik med att begreppet ’parkeringsverksamhet’, i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML som likt 3 kap. 3 § första stycket 4 ML utgör ’undantag från undantaget’ från skatteplikt på fastighetsområdet enligt 3 kap. 2 § ML, emanerar – utan någon avsedd ändring i sak – från ’parkeringsrörelse’. Problemet med just begreppet ”hotellrörelse” kan emellertid rationaliseras bort med att regeln om skatteplikt för uthyrning av rum i hotell enligt förarbetena till GML baserats på lagen från 1966 om hotell- och pensionatsrörelse,[440] och begreppet har överförts oförändrat i sak till 3 kap. 3 § första stycket 4 ML.[441] Lagrummet kan sålunda sägas innehålla ett annat rörelsebegrepp än det skatterättsliga. De subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt IL, som motsvarar de för KL:s rörelse, uppställer inte några hinder mot att dessa begrepp skulle inbegripa också rumsuthyrning som inte samtidigt omfattar minst nio gäster eller minst fem gästrum, dvs. som är av en omfattning som inte skulle konstituera hotellrörelse enligt 1966 års lag därom. Begreppet hotellrörelse enligt den lagstiftningen berör sålunda inte den problematik som kan föreligga, när det gäller att skilja företagarna som tillhör momssystemet från konsumenterna, med att 4 kap. 1 § 1 ML hänvisar till 13 kap. IL och näringsverksamhetsbegreppet där. Inblandningen av inkomstskatterättsliga begrepp i vissa regler som rör omsättningens mervärdesskatterättsliga karaktär medför annars särskilda tolkningsproblem, som alltså berörs i avsnitt 3.2.3.2, men här bortses från dessa. Analysen gäller i första hand EG-rättskonformiteten med ML:s yrkesmässighetsbegrepp, och kopplingarna därvidlag till inkomstskatterätten. När det för övrigt gäller det momsspecifika begreppet skattepliktig omsättning kan alltså en frikoppling från inkomstskatterätten anses föreligga beträffande begreppet ”hotellrörelse” i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML, på grund av att det får sin definition i 1966 års lag om hotell- och pensionatsrörelse, men den rationaliseringen är inte möjlig beträffande begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML, som kopplar till det inkomstskatterättsligt präglade begreppet parkeringsrörelse och stipulerar att uthyrning av parkeringsplatser i sådan verksamhet utgör skattepliktig omsättning av tjänst, varom mera i avsnitt 3.2.3.2.

[438] Jfr RÅ 2005 Ref 14.
[439] Se för övrigt även avsnitt 3.3.3 angående rumsuthyrning i hotell i samband med frågan om omfattningen av avdragsförbudet för stadigvarande bostad.
[440] Jfr Prop. 1968:100 s. 67 och Prop. 1989/90:111 s. 107.
[441] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 149.

Ett utryckligt självständighetskriterium återfinns också i artikel 4.1 i sjätte direktivet, när det gäller att avgöra vem som är ’skattskyldig person’, dvs. vem som kan tillhöra momssystemet. Av EG-målen ”Sofitam”, ”Floridienne”, ”Wellcome Trust”, ”Harnas & Helm” och ”Polysar” följer också att ett varaktighetsrekvisit föreligger beträffande vad som skall förstås med ’ekonomisk verksamhet’ enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet, för att någon skall kunna betraktas som ’skattskyldig person’, och inte som konsument stå utanför momssystemet enbart på grund av att vederbörande inte ägnar sina förvärvade tillgångar mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör (se avsnitten 2.5.4 och 3.2.1). Artikel 4.1 i sjätte direktivet stadgar uttryckligen att frågan om någon skall betraktas som ’skattskyldig person’ är ”oberoende av syfte eller resultat” med den ’ekonomiska verksamheten’.[442] Emellertid framgår inte vinstrekvisitet som anses föreligga angående näringsverksamhet av ordalydelsen av 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, varför det vid en språklig tolkning av ML inte kan anses föreligga någon konflikt med artikel 4.1 i sjätte direktivet, om 4 kap. 1 § 1 ML fortsättningsvis hänvisar till 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL vid bestämningen av om någon skall anses bedriva ’yrkesmässig verksamhet’, dvs. betraktas som en ’skattskyldig person’ och tillhörig momssystemet.

En aktivitet med viss varaktighet och som självständigt utförs i förvärvssyfte krävs sålunda hos den som skall skilja ut sig från konsumenterna och anses ha karaktären av ’skattskyldig person’, dvs. av någon som skall tillhöra momssystemet (se avsnitt 2.5.4). Frågan som måste besvaras är om den materiella innebörden i kriterierna varaktighet, självständighet och vinstsyfte är förenliga med begreppet ’skattskyldig person’ i sjätte direktivet. Är 4 kap. 1 § 1 ML EG-rättskonform i materiellt hänseende med avseende på kopplingen till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL?

[442] I andra EG-länder bestäms i de nationella momslagarna vem som skall anses ha karaktären av ’skattskyldig person’ utan krav på vinstsyfte hos denne: se t.ex. kommentaren till tyska momslagen [dvs. till Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG 1980), neugefasst durch Bekanntmachung vom 9. Juni 1999], Umsatzsteuergesetz, s. 2, 4 § 2, av Karl Ringleb m.fl., där det beträffande frågan ”Wer ist Unternehmer?” anges att ”Eine Gewinnerzielungsabsicht” (vinstsyfte), som beträffande det inkomstskatterättsliga rörelseidkare (”Gewerbetreibenden”), inte erfordras.

3.2.2.1 Varaktighetsrekvisitet

EG-domstolens nyss nämnda praxis angående vad som skall förstås med en ’ekonomisk verksamhet’ och regeringsrättens praxis angående varaktighetsrekvisitet för att skilja kapitalinkomster från näringsverksamhet ger inte upphov till någon materiell skillnad mellan ML och sjätte direktivet när det gäller att bestämma skattesubjektet.

En fysisk person som gör en investering på ren spekulation, exempelvis förvärvar en eller flera aktier utan att räkna med att leva på avkastningen, kapitalbeskattas inkomstskattemässigt och anses enligt EG-rätten sakna ’ekonomisk verksamhet’. Om däremot en eller flera personer gör så många aktieaffärer, inköp och försäljningar, att de kan anses bedriva yrkesmässig handel med värdepapper (värdepappershandel) eller fråga inte blott är om den egna förmögenhetsförvaltningen, utan att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare med investeringsobjekt, dvs. att personen/-erna i fråga har kunder, och fråga sålunda är om dylik handel av den anledningen, anses näringsverksamhet (rörelse) föreligga inkomstskattemässigt.[443] Gränsdragningen kapital kontra näringsverksamhet i nationell praxis stämmer sålunda tämligen väl med EG-rättens skiljelinje mellan privatekonomin kontra ’ekonomisk verksamhet’, där ett minimikrav är att personen i fråga skall ägna sina investeringar mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör, för att denne skall anses ha en ’ekonomisk verksamhet’.

> Av intresse är också att tillgångar inte kan anses näringsbetingade bara för att de innehas av en juridisk person, utan för det krävs att de innehas som ett led i en rörelsedrivande verksamhet. Ett förvaltningsföretag som enbart innehar kontanta medel, värdepapper eller liknande kan inte anses bedriva rörelse i den meningen.[444] Detta kan också tas som stöd för att värdepappershandel, som exempel på rörelse i en mera inskränkt betydelse än näringsverksamhetsbegreppet totalt sett, utgör exempel på en aktivitet som, genom att de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet

[443] Jfr RÅ 1988 Not 276, där två personer i sitt aktiebolag gjorde ca 50 transaktioner om ca 2.556.000 kr i inköp och ca 2.961.000 kr i försäljning aktuellt år, varför bolaget bedömdes bedriva rörelse; samt RÅ 1981 1:4, där i och för sig en person som köpte och sålde aktier genom handelsbolag vari denne var delägare ansågs ha haft omfattande sådan verksamhet, men eftersom fråga var om den typ av portföljförvaltning som inriktas på kortsiktiga spekulationsvinster och inte på t.ex. en jämn avkastning eller realvärdesäkring, kunde värdepappershandel (rörelse) inte anses föreligga, varvid även beaktades att fråga var om den egna och bolagets förmögenhetsförvaltning och inte om aktiehantering åt allmänheten eller särskilda investerare.

[444] Jfr Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 44 och 45 samt RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering Del 1, s. 70.

uppfylls (se avsnitten 3.2.1 och 3.2.2), utgör en gemensam skiljelinje för vad som omfattas av 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL respektive av det momsmässiga begreppet ’ekonomisk verksamhet’.

3.2.2.2 Självständighetsrekvisitet

Enligt första stycket i artikel 4.4 i sjätte direktivet undantar användningen av uttrycket ’självständigt’ i artikel 4.1 i sjätte direktivet:

> ”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.”

Att den som skall tillhöra momssystemet (skattesubjektet) också skall vara ’självständig’ och inte knuten till någon uppdragsgivare såsom vid ett anställningsförhållande, ger en avgränsning motsvarande den som gäller för näringsverksamhetsbegreppet i förhållande till inkomstslaget tjänst. Även om man kan säga att ’ekonomisk verksamhet’ är ett helt objektivt begrepp,[445] går i praktiken den subjektiva bedömningen, huruvida en avsikt att skapa ’skattepliktiga transaktioner’ föreligger, hand i hand med det objektiva. Syftet att med förvärv skapa ’skattepliktiga transaktioner’ och därmed uppfylla övervältringsprincipen och konkurrensneutralitet gentemot andra företagare, vilket skiljer ut den vars momsstatus är föremål för prövning från konsumenterna (se avsnitt 2.4.4.5), indikeras objektivt sett av förvärven som konstituerar den ’ekonomiska verksamheten’. Förvärven indikerar samtidigt att personen i fråga tar egna ekonomiska risker (’företagarrisker’) och har för avsikt att skapa dylika transaktioner – dvs. att vederbörande har för avsikt att genom förvärv delta i momssystemet (se avsnitt 2.5.4).

I Sverige har en nationell praxis etablerats som får anses mycket sofistikerad, när det gäller gränsdragningen mellan inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet. Den har alltsedan GML:s tid varit vägledande på momsområdet för att bestämma vem som skall anses som yrkesmässig. Den klassiska s.k. stegen med rekvisit från praxis på vad som utgör tecken på tjänst respektive rörelse (näringsverksamhet) återfinns alltjämt i RSV:s

[445] Jfr EG-skatterätt, s. 172, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

Handledning för mervärdesskatt 2003,[446] där exempelvis ”företagarrisk” anges som ett kriterium på näringsverksamhet.

Av ”Enkler”-målet följer att en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet måste ske, för att bestämma om förvärvet av en tillgång verkligen skett i avsikt att varaktigt ge inkomst, och att därmed en ’ekonomisk verksamhet’ kan anses ha uppkommit hos personen/-erna i fråga (se avsnitt 2.4.4.5). På samma sätt gäller enligt nationell praxis att en viss omständighet som indikerar antingen tjänst eller näringsverksamhet måste vägas mot andra omständigheter, och att den kan ha sådan dignitet att flera andra omständigheter som pekar i motsatt riktning får stå tillbaka. Det är sålunda inte bara fråga om att räkna antalet kriterier som pekar i den ena eller andra riktningen, utan en helhetsbedömning måste göras.[447]

Självtändighetsfrågan vållar inte några särskilda problem beträffande varuhandel. Exempelvis en cykelhandlare bedöms vara ’skattskyldig person’ på grund av att vederbörande gjort förvärv av cyklar till sitt lager och dennes ’ekonomiska verksamhet’ riktar sig till vem som helst som kommer in i butiken och ger ett anbud på en cykel. En ”företagarrisk” och avsikt att försörja sig på cykelhandel kan antas om en person köper flera cyklar än vad som kan anses motsvara en normal privat konsumtion hos vederbörande och dennes familj. Det är enbart beträffande uppdragsförhållanden (tjänster) som fråga uppkommer skatte- och socialavgiftsmässigt huruvida den enskilde i egenskap av uppdragstagare skall anses som anställd hos uppdragsgivaren i egenskap av arbetsgivare i stället för att betraktas som självständig företagare.[448] Antag att cykelhandlarens kompis avser att starta en konsultverksamhet, och sålunda också har för avsikt att skapa ’skattepliktiga transaktioner’. Vederbörande kanske gör förvärv bestående i inredning av ett kontor, och objektiva omständigheter till stöd för bedömningen om denne har en ’ekonomisk verksamhet’ finns. Konsulten i fråga tar en företagarrisk och ingen lär ifrågasätta att denne är självständig. Emellertid är situationen mera svårbedömbar om sådana objektiva kriterier på självständighet saknas eller är obetydliga som stöd för en bedömning i den ena eller andra riktningen. I stället blir då karaktären på uppdraget avgörande för bedömningen, och följande kan hämtas från nationell praxis om det perspektivet på självständighetskriteriet i begreppet näringsverksamhet.

---

[446] Jfr RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2003, s. 833 (Bilaga 2).
[447] Jfr SOU 1975:1 s. 722 och 723.
[448] Jfr Prop. 1991/92:112 s. 117.

Uppdrag som styrelseledamot är av personlig karaktär, varför det närmast föreligger en presumtion för att arvodet utgör inkomst av tjänst.[449] Presumtionen om att en styrelseledamot eller verkställande direktör normalt skall betraktas som anställd kan dock brytas enligt regeringsrätten, och i RÅ 2000 Not 187 hänvisar regeringsrätten därvidlag till RÅ 1993 Ref 55, där en person vid en samlad bedömning inte ansågs skola beskattas personligen, då bl.a. syftet med att denne bedrev konsultverksamhet i aktiebolagsform inte kunde antas ha varit för att uppnå skattefördelar. En minoritet i regeringsrätten ansåg dock att vederbörande skulle beskattas personligen (tjänst), då vare sig denne eller hans bolag under tiden det haft uppdrag från bolaget där vederbörande samtidigt var verkställande direktör under två år haft andra uppdragsgivare.

Om uppdragstagaren har en specialkompetens som en arbetsgivare normalt sett inte har bland sina löneanställda, följer av etablerad nationell praxis att uppdraget inte konstituerar anställningsförhållande skatte- och avgiftsmässigt, utan uppdragstagaren betraktas som självständig företagare även om tecknen i övrigt pekar på anställning. I RÅ 1984 1:101 genomlystes inte ett aktiebolag som drevs av kärnkraftsingenjörer, utan de bedömdes som självständiga i sitt uppdrag. Emellertid torde tidsfaktorn tala för anställningsförhållande om ett sådant uppdrag inte är klart avgränsat, utan pågår år efter år hos samma uppdragsgivare.

Rättsläget nationellt sett är sålunda sådant att det inte kan anses oförenligt med vad sjätte direktivet stipulerar angående gränsdragningen anställningsförhållande kontra självständighet. Kopplingen till IL:s begrepp näringsverksamhet vid bestämningen av om den enskilde är yrkesmässig kan materiellt sett inte anses icke EG-rättskonform. Nationell praxis behandlar begreppet enligt samma princip som gäller för självständighetskriteriet beträffande ’skattskyldig person’ i sjätte direktivet, nämligen genom att bryta av frågan om den enskilde är självständig mot tecken på förekomsten av ”bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar” för dennes uppdragsgivare. Härvidlag är det s.k. ”Tupperware”-fallet, RÅ 1987 ref 163, belysande, där regeringsrätten gör en avvägning mellan återförsäljares företagarrisk och bundenheten till huvudmannen, varvid bl.a. användandet av dennes näringskännetecken gentemot kund ansågs medföra att återförsäljarna var att betrakta som

[449] Jfr RÅ 2000 Not 187 där Regeringsrätten exemplifierar med RÅ 1993 Ref 104 till stöd för den uppfattningen.

osjälvständiga och skattemässigt anställda av huvudmannen. Jämför i sistnämnda hänseende också artikel 2 i sjätte direktivet: återförsäljarna i fallet kan inte sägas ha agerat som 'skattskyldiga personer' "as such".[450]

Problematiken med att den nationella rätten inte får skapa ett inhemskt yrkesmässighetsbegrepp som inte är förenligt med sjätte direktivets 'skattskyldig person' i artikel 4.1 (se angående "Hoffman-La Roche"-målet i avsnitt 2.3.3.7), föreligger i praktisk tillämpning oavsett ifrågavarande koppling från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL. Frågan är om det föreligger någon risk för en nationell icke EG-rättskonform rättsutveckling beträffande ML:s yrkesmässighetsbegrepp enbart på grund av den kopplingen till det nationella inkomstskatterättsliga begreppet näringsverksamhet. Härvidlag är av särskilt intresse att tanken på att mervärdesskattens begrepp skall ges en autonom europeisk innebörd omfattas av RSV, vilket starkt gynnar EG-rättskonformiteten.

I 4 kap. 5 § ML stipuleras att "En utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige …, om företagaren bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet" enligt 4 kap. 1 § ML. Beträffande tillämpningen av EG:s förordning om socialavgifter 1408/71, som för övrigt också gäller i EES-länder,[451] har EG-domstolen i två domar fastslagit att en bedömning av om en person från ett EG-land enligt det landets lagstiftning anses som anställd eller näringsidkare, skall godtas i annat EG-land där vederbörande arbetar.[452] RSV har i en skrivelse av 2000-04-06 (dnr 3997-00/100) med anledning av domarna från EG-domstolen hänvisat till principerna om fri rörlighet – vilka alltså följer inte bara av EG-fördraget, utan också av preambeln i sjätte direktivet – och uttrycker att "begreppet yrkesmässighet" skall "bedömas enligt gemenskapsrättsliga principer". Därmed torde knappast en rättsutveckling vara att förvänta, där utländska företagare hindras att etablera sig här 'mervärdesskattemässigt', vilket skulle strida mot EG-fördragets princip om EG-medborgarnas frihet att etablera sig i andra EG-länder än hemlandet.

Oavsett var i världen en person bedriver sin verksamhet,[453] skall denne i vissa fall respektive har denne i andra fall möjlighet att mervärdesskatteregistrera sig i Sverige redan på grund av att vederbörande

[450] Se kommentar av RÅ 1987 ref 163 i Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 42 och 43, av Björn Forssén.
[451] Island, Liechtenstein och Norge.
[452] Jfr EG-målen C-178/97 (Barry Banks m.fl.) och C-202/97 (Fitzwilliam Executive Search Ltd). Se artikel 14a i EG-förordningen i fråga angående begreppet 'egenföretagare'.
[453] Jfr uttrycket "någonstans" i artikel 4.1 i sjätte direktivet.

gör en tillfällig, enstaka skattepliktig omsättning här, då lokutionen ”…som bedrivs här i landet” lyftes ut ur 1 kap. 1 § första stycket 1 ML vid Sveriges EU-inträde 1995 (se avsnitt 2.3.3.2).[454] En sådan utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet var önskvärd enligt preambeln i sjätte direktivet, där det också angavs ett behov av att klarlägga begreppet ’skattskyldig person’ för att möjliggöra att medlemsländerna skulle genomföra just detta och därmed stärka mervärdesskattens icke-diskriminerande karaktär.[455] Dessutom uttalar RSV i skrivelsen av 2000-04-06 att ”Det ankommer inte på SKM (skattemyndigheten, *författarens anm.*) att ifrågasätta ett annat lands bedömning att en verksamhet som bedrivs i det landet är yrkesmässig”.

> Ett annat synsätt än det RSV företräder skulle ju inte bara riskera att leda till bristande EG-rättskonformitet i den del av begreppet ’skattskyldig person’ som består i självständighetskriteriet, utan också beträffande vad som avses med ’ekonomisk verksamhet’. Om den som bedömts som bokföringsskyldig i hemlandet inte skulle anses ha en verksamhet som kan medföra yrkesmässighet också vid en prövning i Sverige, skulle denne enligt ett svenskt synsätt anses ha gjort förvärv av privat karaktär vid starten av sin verksamhet och inte förvärv som konstituerar en ’ekonomisk verksamhet’ som medför att vederbörande är ’skattskyldig person’ om självständighetskriteriet uppfylls.
>
> Oavsett om personen i fråga skulle ifrågasättas som yrkesmässig (’skattskyldig person’) med avseende på självständighetskriteriet eller begreppet ’ekonomisk verksamhet’, skulle det strida dels mot den likabehandlingsprincip som uppställs för EG-medborgare såväl i EG-fördraget som i preambeln i sjätte direktivet, dels innebära bristande konkurrensneutralitet i det att ’skattepliktiga transaktioner’ som personen i fråga gör i Sverige skulle undgå beskattning. EG är ’ett enda mervärdesskatteland’, där yrkesmässiga personers skattepliktiga transaktioner skall beskattas i det EG-land där sjätte direktivet placerar omsättningen.

Eftersom syftet med en konkurrensneutral mervärdesbeskattning upprätthålls genom att ingående moms på förvärv för att åstadkomma prestationen avdras och övervältras på konsumenten, är det avgörande, vid bedömningen huruvida den som företar ’skattepliktiga transaktioner’ inte längre enbart har karaktären av konsument (skattebärare), utan skall anses göra transaktionerna i egenskap av ’skattskyldig person’ och sålunda utgöra

[454] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 175 (och även s. 155) samt 23 kap. 4 § SBL.
[455] Jfr även artikel 4.3 i sjätte direktivet (se avsnitt 3.2.6.4).

ett skattesubjekt momsmässigt, att låta den prövningen baseras på omfattningen av vederbörandes förvärv till aktiviteten. Därvidlag kan som en minsta gemensamma nämnare i Sverige och andra länder med mervärdesskatt i sina ekonomier bokföringsskyldigheten anses utgöra avgränsningen mellan skattesubjekten och konsumenterna (se avsnitten 2.3.3.1 och 3.1). Oavsett om exempelvis en cykelhandlare eller en konsult gör förvärv som konstituerar en 'ekonomisk verksamhet' inom eller utom Sverige, har de inom den aktuella nationella rättsordningen normalt sett haft att vidta bokföringsåtgärder, för att skilja företagsaffärerna från sina privata.

Eftersom konkurrensneutralitetsprincipen kräver att också utländska företagare från länder utanför EG och EES-området blir skattskyldiga i Sverige för tillfälliga, enstaka skattepliktiga omsättningar här, är bokföringsskyldigheten den faktor som praktiskt sett bäst fungerar för att dra upp skiljelinjen mellan skattesubjekten ('skattskyldiga personer') respektive konsumenter. Vissa länder kan ha en liknande rättsordning som den svenska, men sakna mervärdesskatt i sin ekonomi. En företagare från exempelvis USA är bokföringsskyldig där, och kan sålunda betraktas som 'skattskyldig person' i Sverige för skattepliktig omsättning av vara eller tjänst som vederbörande gör här.

I SOU 2002:74 föreslås att kopplingen från ML till begreppet god redovisningssed enligt BFL, när det gäller att bestämma tidpunkterna för skattskyldighetens inträde respektive redovisningen av utgående och ingående moms, upphävs. Utredningen föreslår att dessa tidpunkter i stället benämns tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen respektive redovisningstidpunkten för utgående och ingående skatt. SOU 2002:74 föreslår för övrigt att särskilda regler om momsredovisning av förskottsbetalningar respektive av gemenskapsinterna förvärv skall finnas också fortsättningsvis, men anpassade till sjätte direktivets reciprocitetskrav.[456] RSV föreslog i Rapport 1999:13 att i princip en 'fakturadatum'-regel skulle gälla, där redovisningen av moms skulle bygga på "en modell med fristående skatteregler som mera direkt ansluter till reglerna i det sjätte mervärdesskattedirektivet".[457] Mot bakgrund av periodiseringsdomarna i regeringsrätten 1999 (se avsnitt 3.3.2.1),[458] där regeringsrätten ansåg en konsekvent tillämpning av redovisning per leveransdatum eller fakturadatum förenlig med god redovisningssed,

[456] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 20.
[457] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 585.
[458] Jfr RÅ 1999 Ref 16 samt Regeringsrättens mål nr 1035-1997, 3572-1997 och 3618-1997.

reviderade RSV sitt förslag till att den skattskyldiges redovisning av moms skulle få ske enligt tre alternativa metoder: per leveransdatum, per fakturadatum eller per betalningsdagen. En direkt anknytning till god redovisningssed skulle inte längre föreligga för momsredovisningen, men de föreslagna reglerna skulle vara förenliga med god redovisningssed. En sämre reciprocitet skulle vara till nackdel av kontrollskäl, men motiveras av att företagarna bör få så enkla och okomplicerade regler för skatteredovisningen som möjligt, där de enligt RSV:s reviderade förslag skulle få anmäla i förväg vilken av de tre metoderna för momsredovisning de väljer.[459] Utredningen SOU 2002:74 anser sig inte kunna biträda RSV:s förslag, då utredningen dels, till skillnad från hur den uppfattar RSV, anser att sjätte direktivet förutsätter en leveransdatummetod som innebär att redovisningstidpunkten för utgående moms överensstämmer med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, dels anser att den tidpunkten för säljaren överensstämmer med tidpunkten för avdragsrättens inträde hos köparen, vilket reciprocitetskrav utredningen uppfattar som obligatoriskt.[460] RSV och utredningen SOU 2002:74 anser dock båda att dagens koppling från ML till vad som utgör god redovisningssed enligt BFL skall slopas när det gäller redovisningsreglerna för moms.

Betydelsen av begreppet god redovisningssed är emellertid avgörande, när det gäller att bestämma vem som är skattesubjekt, då det enligt förarbetena till BFL bestämmer gränsdragningen mellan privatekonomi och näringsverksamhet (se avsnitt 3.1). Beskrivningen här ovan, av de praktiska problemen kring att avgöra om ett svenskt eller utländskt subjekt skall anses tillhöra momssystemet, visar på vikten av att en frikoppling från god redovisningssed när det gäller redovisningsreglerna i ML inte får leda till en nationell rättsutveckling där svenska eller utländska bokföringsskyldiga subjekt inte betraktas som ’skattskyldiga personer’ enligt ML. Därför bör förslaget enligt SOU 2002:74 beträffande redovisningsreglerna, om så alls sker, genomföras med en mycket tydlig reservation för att därmed inte avses att de materiella reglerna för skattskyldighetens och avdragsrättens uppkomst skall påverkas. Det finns all anledning att behålla ett ”verksamhetstänkande” därvidlag, åtminstone när det gäller att bestämma om någon är yrkesmässig enligt ML (se numera även avsnitt 2.5.4.1), och inte okritiskt låta ett genomförande av förslaget i SOU 2002:74 om övergången till ett ”transaktionstänkande” ges generellt genomslag i ML. Reciprocitetsprincipen enligt artikel 17.1 i sjätte direktivet innebär att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förutsätter att skattskyldighet uppkommit hos medkontrahenten, men inte att denne har fullföljt sin

[459] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 587 och 588.
[460] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 588-590.

redovisnings- och betalningsskyldighet till staten (se avsnitt 2.5.4), vilket är viktigt att beakta när utredningen SOU 2002:74 talar om ett obligatoriskt reciprocitetskrav i enlighet med sjätte direktivet.

> När sjätte direktivet begränsar räckvidden av mervärdesskatten för vissa skattesubjekt, sker det genom att undantag från skatteplikten stipuleras i artikel 13 för annars 'skattepliktiga transaktioner' som företas av organisationer utan vinstintresse (*eng*. non-profit-making organizations). Konkurrensneutralitetsprincipen betonas därvidlag genom att undantag förutsätter att "undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen".[461] Inom 'mervärdesskattelandet EG' skall 'skattepliktiga transaktioner' företagna av 'skattskyldiga personer' mervärdesbeskattas, för att konkurrenssnedvridning inte skall uppkomma med avseende på skatten. Ett "transaktionstänkande" kan vara relevant för frågor om när redovisningsskyldighet uppkommer respektive när avdragsrätten kan utövas (yrkas). Emellertid är det lämpligt att behålla ett "verksamhetstänkande" som något åtskilt därifrån, vilket bättre beskriver när skattskyldigheten uppkommer respektive avdragsrätten uppkommer. Om lagstiftningen (ML) fjärmar sig från det civilrättsliga begreppet affärshändelse, uppstår en risk att gruppen konsumenter blir större än vad som kan anses motiverat med hänsyn till momsens karaktär som just en konsumtionsskatt, vilken inte bara skall vara allmän enligt artikel 2 i första direktivet, utan, i enlighet med preambeln i samma direktiv, "tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt".
>
> Affärshändelser är enligt 1 kap. 2 § första stycket 7 BFL (tidigare 4 § GBFL) "alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat". Först bestäms alltså subjektets status, och om det/-n är bokföringsskyldigt (företag/enskild näringsidkare) handlar det sedan om att upprätta bevis (bokföring) över "ett företags förmögenhet" och förändringarna av den som uppstår till följd av affärshändelserna. På samma sätt bestäms först om en person *kan* momsbeskattas, dvs. om vederbörande är ett skattesubjekt ('skattskyldig person'), och sedan om vederbörande gör 'skattepliktiga transaktioner' och sålunda skall beskattas.[462] Sjätte direktivet begränsar omfattningen av skattskyldigheten för subjekt som självständigt driver 'ekonomisk verksamhet' med avseende på skatteobjektet. Det gäller generellt och regleras genom artiklarna 13-16 i sjätte direktivet. Den lösningen gäller alltså också tekniskt sett för subjekt vars karaktär inte är i första hand kommersiell, utan som drivs utan vinstintresse.[463] Det är en skillnad mot ML, där 4 kap. 8 § ML undantar allmännyttiga ideella föreningar (och registrerade trossamfund) från yrkesmässighet, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen (eller trossamfundet) inte är skattskyldig enligt IL. Dvs. nämnda subjekt undantas som sådana från momssystemet, och inte med avseende på den momsmässiga karaktären hos deras skatteobjekt – deras prestationer. Genom att behålla ett "verksamhetstänkande" upprätthålls bättre att

[461] Jfr artikel 13A.1. l och o i sjätte direktivet.
[462] Jfr artikel 21.1a i sjätte direktivet.
[463] Jfr förhandsbeskedet RÅ 2003 Ref 21, där hänvisning också sker bl.a. till förhandsbeskedet RÅ 1998 Ref 40 (se avsnitt 3.3.3) och EG-målet 348/87 (SUFA), se avsnitt 2.3.3.3.

skattesubjekt är någon som *kan* momsbeskattas, och att den bedömningen i första hand handlar om huruvida en 'ekonomisk verksamhet' etablerats, dvs. om vederbörande vidtar förvaltningsåtgärder avseende sina tillgångar utöver vad som kan förväntas från en privatperson (konsument).[464]

Upprättandet av årsredovisningen styrs i och för sig av EG-rätten genom att årsredovisningslagen tolkas mot bl.a. fjärde bolagsrättsliga direktivet (78/660/EEG), men då handlar det om regler för att ge en så fullständig ('rättvisande') bild av resultat och ställning beträffande de affärshändelser som inträffat i företaget i fråga (se avsnitt 2.3.3.1). Det saknar prejudiciell karaktär i förhållande till de rättsfakta som är avgörande för frågor om uppkomst av skattskyldighet och avdragsrätt, dvs. i förhållande till vad som anses utgöra en affärshändelse. I förarbetena till BFL påpekas att 'rättvisande bild' är ett begrepp som bygger på "en internationell (europeisk) standard" och att det "är en del av EG-rätten vars innebörd ytterst bestäms av EG-domstolens avgöranden". Begreppet kan enligt nämnda förarbeten ibland ha en annan innebörd än 'god redovisningssed', vilket uttrycker "en nationell (svensk) eller möjligen samnordisk standard för redovisning" och som "bestäms på en bredare basis (t.ex. branschvis) än kravet på rättvisande bild som tar sikte på förhållandena i det enskilda företaget".[465] Förslaget av SOU 2002:74 om att upphäva kopplingen till 'god redovisningssed' enligt BFL när det gäller redovisningsreglerna i ML kan möjligen motiveras av en viss risk för att de skall komma att ges en inhemsk nationell innebörd i strid mot tanken om att gemenskapsrättsliga begrepp skall ges en autonom europeisk innebörd. Emellertid får BFL:s begrepp bokföringsskyldig anses ge en materiellt sett riktig avgränsning av vem som skall anses tillhöra momssystemet (se avsnitt 2.3.3.1).

Här skall också bara kort nämnas EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. Den skall, enligt regeringens kommittédirektiv Dir. 2002:106 beslutat 2002-08-08, ses mot bakgrund av den pågående utvecklingen av globala redovisningsstandarder, främst International Accounting Standards (IAS). Samtliga IAS kommer att översättas till de officiella språken inom EU, dvs. bl.a. till svenska.[466]

Förordningen är direkt tillämplig i medlemsstaterna, även Sverige, och gäller för börsnoterade bolag (här: bolag upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat) från och med det första räkenskapsår som inleds efter utgången av år 2004. EG:s kommission skall besluta om att vissa internationella

[464] Jfr punkt vi) i avsnitt 2.5.5.
[465] Jfr SOU 1996:157 s. 362.
[466] Jfr FAR INFO 2/2002:45, där det framgår att International Accounting Standards Board (IASB), vilket för övrigt är efterträdare till International Accounting Standards Committee (IASC), åtagit sig gentemot EU att översätta samtliga IAS.

redovisningsstandarder som utfärdats eller antagits av IASB, bl.a. IAS, skall vara gällande inom EG för nämnda företag och publicera besluten i EGT. För att en redovisningsstandard skall kunna beslutas av kommissionen får den emellertid inte strida mot fjärde bolagsrättsliga direktivet (78/660/EEG), som är ett av de EG-direktiv på redovisningsrättens område vilka får anses ha implementerats i den nationella rätten genom införandet 1996 av i första hand årsredovisningslagen,[467] och vad som följer av nämnda direktiv angående att redovisningen skall ge en 'rättvisande bild' av företagets resultat och ställning (se avsnitt 2.3.3.1). Det kommer att vara frivilligt för medlemsstaterna att besluta att redovisningsstandarderna skall gälla, eller vara möjliga att tillämpa, för andra företag än börsnoterade bolag. Den 31 juli 2003 presenterade utredaren i SOU 2003:71 ett antal överväganden, föranledda av ifrågavarande förordning, och med föreslag om införande i lagstiftningen om årsredovisning den 1 januari 2005.

Av särskilt intresse i förevarande sammanhang är vilka effekter som EG-förordningen kan antas få för innebörden i begreppet 'god redovisningssed'. IASB:s arbete kommer att influera Redovisningsrådets arbete med rekommendationer angående det begreppet för börsnoterade bolag, vilket kan antas påverka BFN som har ansvaret enligt BFL för utvecklandet av begreppet 'god redovisningssed' (se avsnitt 2.3.3.1), och som därför fortlöpande prövar om de normer som Redovisningsrådet utvecklar också bör gälla icke-noterade företag. De rekommendationer som Redovisningsrådet utarbetat under senare år är enligt Dir. 2002:106 i princip "översättningar" av IAS under hänsynstagande till den svenska årsredovisningslagen, varför det för närvarande är oklart hur Redovisningsrådets verksamhet kommer att påverkas av den nya EG-förordningen. Emellertid anges i Dir. 2002:106 att det står klart att incitamenten för att fortsätta utveckla 'god redovisningssed' för börsnoterade bolag kommer att försvagas, vilket sålunda kan antas indirekt ställa högre krav på BFN:s arbete därvidlag. Utredaren kommenterar ganska kort begreppet 'god redovisningssed', och nämner bara "skattemässiga aspekter" som ett av flera exempel på vad som allmänt bör beaktas vid en utfyllande tolkning av begreppet. I samband därmed noteras behovet av "ett eller flera normgivande organ som kan identifiera normer som bör användas" vid en utfyllande tolkning av begreppet 'god redovisningssed'.[468] Om det behovet skall uppfyllas, är det ett steg i fel riktning att genomföra förslaget i SOU 2002:74 om att frikoppla redovisningsreglerna i ML från 'god redovisningssed' enligt BFL (se även avsnitt 2.3.3.1). En sådan frikoppling skulle innebära att en viktig del av normbildningen på det företagsskatterättsliga området försvinner. Både Redovisningsrådet respektive BFN har idag inflytande över beskattningen som 'normsättare' i det att de alltså lämnar rekommendationer respektive allmänna råd angående innebörden i begreppet 'god redovisningssed'.[469] Den föreslagna frikopplingen skulle också innebära att normgivningen på mervärdesskatteområdet inte ger något tillbaka till civilrätten för att utveckla innebörden av begreppet 'god redovisningssed'.

[467] Jfr Prop. 1995/96:10 Del 1 s. 170-173.
[468] Jfr SOU 2003:71 s. 138 och 139.
[469] Se Företagens inkomstskatt, s. 37, av Robert Påhlsson. Se även Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 178, där det framhålls att BFN:s rekommendationer och uttalanden inte är formellt bindande, utan har status av allmänna råd, men att de därigenom kan få en indirekt rättslig betydelse när en domstol eller förvaltningsmyndighet i det enskilda fallet skall bedöma vad som utgör 'god redovisningssed' – vilket i praktiken innebär att de ofta är avgörande för den frågan. Se också Prop. 1995/96:10 Del 2 s. 11 och 181.

3.2.2.3 Vinstrekvisitet

Formellt sett är 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL (och föregångaren 21 § KL) förenlig med artikel 4.1 i sjätte direktivet, då lagrummets ordalydelse inte uppställer något vinstrekvisit, men hur förhåller sig inkomstskatterätten materiellt sett till nämnda bestämmelse i sjätte direktivet vad gäller förarbetenas tillägg av just ett vinstrekvisit till de båda övriga rekvisiten för näringsverksamhet (se avsnitt 3.2.2)? Den som enbart tillhandahåller varor och tjänster gratis, kan inte anses vara en 'skattskyldig person' (*eng*. 'taxable person'),[470] men artikel 4.1 anger däremot uttryckligen att frågan om någon skall betraktas som 'skattskyldig person' är "oberoende av syfte eller resultat" med den 'ekonomiska verksamheten'. Avgörande för att någon skall betraktas som 'skattskyldig person' är sålunda att denne gör 'skattepliktiga transaktioner',[471] och en fråga i samband därmed är när vederbörande anses ha den karaktären (vilken berörs senare i framställningen).

Om nationell praxis materiellt sett ställer upp ett vinstrekvisit för att näringsverksamhet skall anses föreligga, innebär det att 4 kap. 1 § 1 ML genom hänvisningen till det inkomstskatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet ger en begränsning av vem som kan anses tillhörig momssystemet som inte är förenlig med artikel 4.1 i sjätte direktivet.

Redan inför den stora skattereformen 1990-91 fanns förslag om att slopa vinstrekvisitet. Problemen med gränsdragningen mellan hobby och rörelse, och framför allt kontrollmöjligheterna och svårigheterna därvid med att bedöma vinstsyftet med nystartade verksamheter vilka ofta "går med förlust", gjorde emellertid att systemet med att 'rulla' underskott i näringsverksamhet framåt, och att ha en möjlighet att ompröva en aktivitet som skattemyndigheten från början bedömt som hobby (inkomst av tjänst) senare inom omprövningsperioden till att bedömas som näringsverksamhet, valdes i stället.[472] Emellertid har vinstrekvisitet för näringsverksamhet uttunnats i praxis. Vinstrekvisitets betydelse ligger framför allt i att avgränsa rörelse (näringsverksamhet) mot inkomstslaget tjänst i den del det genom den stora skattereformen 1990-91 utvidgades till att omfatta de

[470] Jfr punkt 12 i EG-målet 89/81 (Hong-Kong Trade).
[471] Jfr punkt viii) i avsnitt 2.5.5.
[472] Jfr Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 312.

tidigare skattefria hobbyverksamheterna. RSV hänvisar i det avseendet till tidigare praxis.[473]

Om vinstrekvisitet ändå är sådant att en verksamhet som går med förlust inte skulle kvalificera som näringsverksamhet, blir det materiella innehållet i ett yrkesmässighetsbegrepp baserat på näringsverksamhet inte EG-rättskonformt, då 'skattskyldig person' också kan vara den som driver 'ekonomisk verksamhet' med förlust. Därför företas här en analys av rättspraxis beträffande vinstrekvisitet i begreppet näringsverksamhet (se även avsnitt 2.3.3.1).

Vinstrekvisitet, om det ens nämns i domar och förhandsbesked från SRN, omnämns mera som en del av vad som refereras att den enskilde uttalat. I doktrinen anges beträffande vinstsyftet som rekvisit för näringsverksamhet att "detta krav kommit att uttunnas och knappast alls föreligger för juridiska personer".[474] Någon skillnad i fråga om företagsform torde emellertid knappast föreligga för ifrågavarande problematik, då 4 kap. 1 § 1 ML hänvisar till de subjektiva förutsättningarna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, varvid den omständigheten att intäkter hos juridiska personer formellt sett alltid hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL saknar relevans. När det gäller själva bedömningen av om tjänst eller rörelse (näringsverksamhet) skall anses föreligga lutar sig domstolen eller SRN i stället mot objektiva omständigheter såsom hur många uppdragsgivare vederbörande person eller dennes bolag har eller förväntas ha, dvs. självständighetskriteriet är det som i praktiken får betydelse för ifrågavarande bedömning – inte det subjektiva vinstsyftet.

Regeringsrätten hänvisar i RÅ 2000 Not 189 till ett antal domar där skattemyndigheten hävdat att en person själv, och inte dennes bolag, skall beskattas för ersättning från uppdragsgivare, och att "kännetecknande" för regeringsrättens ställningstagande om vederbörande omfattas av tjänst hellre än rörelse (näringsverksamhet) "har i allmänhet varit att aktiebolaget haft bara en eller ett fåtal uppdragsgivare".[475]

---

[473] Jfr RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2002 års taxering Del 2, s. 847-849 och RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering Del 2, s. 51-53.

[474] Jfr EG-skatterätt, s. 172, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

[475] I fallet hänvisar regeringsrätten till RÅ 1983 1:40 och RÅ 1984 1:101 som exempel på fall där personens i fråga bolag ej genomlysts och till RÅ 1969 ref 19, RÅ 1973 Fi. 85, RÅ 1974 A 2068 och RÅ 1981 1:17 som exempel på när vederbörande skall beskattas personligen för ersättningen från uppdragsgivaren. Se även SOU 1975:1 s. 723.

> Regeringsrätten har för övrigt beträffande den situationen att ett dotterbolag i en koncern utbetalat ersättning till moderbolaget för arbete som dess ägare utfört i dotterbolaget ansett att dotterbolaget varit självständigt och att ägaren inte skulle beskattas direkt, utan att denne beskattas först vid löneuttag från moderbolaget. Regeringsrätten betonade för sitt avgörande att koncernbidrag fritt kunde fördelas mellan bolagen i koncernen och då förelåg inte ”Något skäl att göra åtskillnad mellan arbete som utförs i ett direkt ägt aktiebolag och i ett som ägs indirekt i form av ett helägt dotterbolag”.[476]

RÅ 1998 Ref 10 gällde fråga om skattskyldighet för en ideell förening och regeringsrätten uttalade där att ”åtminstone i fråga om juridiska personers verksamhet gäller … enligt praxis avsaknaden av ett vinstsyfte” inte som ett hinder för näringsverksamhet (rörelse) ”förutsatt att den inte har alltför begränsad omfattning”. Regeringsrätten ansåg att näringsverksamhet inte ens utesluts om ”en verksamhet har bedrivits på självkostnadsbasis eller t.o.m. utan full kostnadstäckning”.[477]

Sålunda kan konstateras att rättspraxis för närvarande kan betecknas som EG-rättskonform materiellt sett vad gäller hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till begreppet näringsverksamhet i den del som nationell rätt inte föreskriver något vinstrekvisit, utan praxis till och med godtar att näringsverksamhet skall anses föreligga i frånvaro av full kostnadstäckning. Vad gäller de båda övriga subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet, varaktighet och självständighet, får rättsläget nationellt sett betecknas som stabilt och EG-rättskonformt, när det gäller frågan om det materiella innehållet i de båda rekvisiten är förenligt med begreppen ’ekonomisk verksamhet’ och självständighet i artikel 4 i sjätte direktivet. RSV:s inställning att ”begreppet yrkesmässighet” i 4 kap. 1 § ML skall ”bedömas enligt gemenskapsrättsliga principer” (se avsnitt 3.2.2.2), talar för en fortsatt stabil EG-rättskonform rättsutveckling. Även om uttalandet enbart görs av RSV i en skrivelse och inte genom allmänna råd, saknas anledning anta att regeringsrätten inte kommer att vid behov hänvisa till skrivelsen och ge den högre dignitet som rättskälla (se avsnitt 2.3.3.1), då RSV:s inställning är helt i linje med grundtankarna om att konkurrensneutralitet skall upprätthållas och varken skattebortfall eller dubbelbeskattning förekomma inom gemenskapen.[478]

---

[476] Jfr RÅ 2004 Ref 62.

[477] Jfr Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 233 och 234, av Sven-Olof Lodin m.fl. Se även referens till fallet i Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 31, av Björn Forssén. I fallet hänvisar regeringsrätten för sin bedömning också till RÅ 1997 Ref 16.

[478] Jfr punkterna xv) och xvi) i avsnitt 2.5.5.

Om inte rättsutvecklingen övergår till att regeringsrätten betonar ett vinstrekvisit vid bedömningen av näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL, skulle sålunda ett upphävande av kopplingen till det begreppet från 4 kap. 1 § 1 ML vid bedömningen av yrkesmässighetskriteriet enbart handla om en formell åtgärd. Med rådande nationella praxis i berörda hänseende skulle en dylik åtgärd inte innebära någonting materiellt sett vad gäller frågan om ’yrkesmässig verksamhet’ i ML är konformt med ’skattskyldig person’ i artikel 4.1 i sjätte direktivet. De svenska förvaltningsdomstolarna har vid tillämpningen av ML i snart ett decennium nu haft att iaktta en gällande rätt som innefattar EG-rätten. I förarbetena till ML anges att ”beskattningens räckvidd” inte bestäms av den enskilda omsättningen (’transaktionstänkande’), utan ”avgörande är … om omsättningen görs i en verksamhet som utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL” (numera 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL),[479] och ett sådant ’verksamhetstänkande’ är avgörande också enligt EG-rätten, för att bestämma vem som är ett skattesubjekt momsmässigt (se avsnitten 3.2.2-3.2.2.2). Den enda korrigering som är nödvändig, för att ge yrkesmässighetsbegreppet en formellt sett EG-rättskonform innebörd, är att huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML, angående vad som skall förstås med ’yrkesmässig verksamhet’, fortsättningsvis enbart hänvisar till näringsverksamhetsbegreppet så som det beskrivs i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL och inte till 13 kap. IL i dess helhet. Eftersom rättsutvecklingen inte tycks gå i en icke EG-rättskonform riktning i förevarande hänseende, skulle för övrigt en alternativ åtgärd, till att låta ifrågavarande koppling från ML till IL helt upphöra, vara att anpassa IL till ML genom att också ange i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL att de subjektiva förutsättningarna för näringsverksamhet inte är beroende av resultatet. De båda åtgärderna skulle innebära att 4 kap. 1 § 1 ML inte bara är EG-rättskonform materiellt sett, utan också formellt sett.

3.2.3 ’Yrkesmässig verksamhet’: hänvisningen till begreppet vid gränsdragningen mellan varor och tjänster

3.2.3.1 Faller intäkter utanför momsbeskattningen som borde beskattas?

Begreppet ’yrkesmässig verksamhet’ enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML är materiellt sett EG-rättskonformt, när det gäller att bestämma vem som

[479] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 165.

skall tillhöra momssystemet (skattesubjektet). Emellertid förekommer begreppet också i samband med bestämningen av skatteobjektet genom att det av 1 kap. 6 § ML följer att med vara skall förstås ”materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft” och med tjänst ”allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet”.[480] Föremålet för mervärdesbeskattningen (skatteobjektet) är en prestation (omsättning) av en vara eller tjänst. Förekomsten av en omsättning av vara eller tjänst bestäms enligt 2 kap. 1 § ML förutom i uttagssituationer av ersättningen prestationen.[481] Såväl enligt ML som sjätte direktivet gäller att omsättning av varor eller tjänster är skattepliktig, om inte undantag respekteras i 3 kap. ML respektive artiklarna 13-16 i sjätte direktivet. Hänvisningen i 1 kap. 6 § ML till ’yrkesmässig verksamhet’ innebär emellertid indirekt en bestämning av tjänsterna mot bakgrund av innebörden i begreppet näringsverksamhet i IL, där en ersättning för en prestation som inte utgör vara faller utanför momsbeskattningen, om den utgör en intäkt som faller utanför inkomstslaget näringsverksamhet. Frågan är om det i sig medför en begränsning av omfattningen av skatteobjekten enligt ML, vilket skulle vara icke EG-rättskonformt, då sjätte direktivet inte innehåller någon dylik begränsning baserad på ersättningen.

Inkomstbeskattning sker i något av de tre inkomstslagen näringsverksamhet, tjänst och kapital. Att momsbeskattning inte förekommer för intäkter i inkomstslagen tjänst eller kapital, utan enbart beträffande näringsverksamhet är alltså EG-rättskonformt materiellt sett. Emellertid finns det intäkter som helt faller utanför inkomstslagen och inte leder till någon inkomstbeskattning alls. En inkomst som inte kan hänföras till något av de tre inkomstslagen är skattefri och detsamma gäller vissa inkomster som uttryckligen är skattefria enligt 8 kap. IL.

De räntor, bidrag och försäkringsersättningar som räknas upp i 8 kap. IL som skattefria vid inkomstbeskattningen utgör inga omsättningar mervärdesskattemässigt, då fråga inte är om ersättningar för beställd vara

[480] Jfr artikel 5.1 i sjätte direktivet, där det framgår att ”Med ’leverans av varor’ avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”, samt artikel 6.1 i sjätte direktivet som, på samma sätt som i ML, anger att ”Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5”. Uttrycket tjänst fungerar för övrigt som en uppsamlingspost också primärrättsligt sett, då därmed avses prestationer som normalt utförs mot ersättning i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om den fria rörligheten för varor, kapital och personer. Se Skattenytt 1995 s. 16, artikeln Medlemskapet i Europeiska Unionen och skatter – en överblick (s. 15-29), av Lars Pelin.

[481] Jfr artiklarna 5.4 och 6.2 i sjätte direktivet.

eller tjänst,[482] varför de inte medför vare sig skattepliktig eller från skatteplikt undantagen omsättning mervärdesskattemässigt. Även arv, testamente, gåva eller bodelning är skattefritt inkomstskattemässigt enligt 8 kap. (2 §) IL, vilket också är exempel på sådant som inte utgör omsättning mervärdesskattemässigt. Nu nämnda inkomstskattefria räntor etc 'faller helt vid sidan av en skattedeklaration eller självdeklaration', då de varken leder till skattepliktiga omsättningar eller omsättningar undantagna från skatteplikt enligt ML. Det benefika fånget gåva, vilket också kan förekomma vid bodelning,[483] kan emellertid leda till uttagsbeskattning enligt 2 kap. 1 § ML om gåvan avser tillgångar i en rörelse eller till en från skatteplikt undantagen omsättning enligt 3 kap. 25 § ML om gåvan avser hela rörelsen. Någon oklarhet föreligger dock inte mellan ML och 22 kap. IL angående vad som kan uttagsbeskattas, utan skillnaderna ligger enbart i att ML, till skillnad från IL, inte utgår ifrån marknadsvärde därvidlag sedan Sveriges EU-inträde 1995 (se avsnitt 2.3.3.3).[484]

> Då (1995) genomfördes för övrigt den viktiga förändringen beträffande förutsättningarna för uttagsbeskattning av tjänster i ML av innebörd att det inte längre krävs att tjänsterna också normalt omsätts till utomstående, vilket krav inte ansågs ha stöd i sjätte direktivet.[485] Kravet finns dock kvar i regeln 2 kap. 7 § ML angående uttagsbeskattning av egenregibyggnation, vilken regel berörs senare i framställningen och som existerar som en särlösning i förhållande till direktivrätten med stöd i anslutningslagen (se avsnitt 2.3.3.4). Bortsett från nämnda skillnader har kongruens förelegat mellan momsen och inkomstskatten också angående uttagsbeskattning av tjänster sedan den stora skattereformen 1990-91, då regler om uttagsbeskattning även för tjänster infördes för första gången på inkomstskatteområdet.[486] Därvid refererades till då redan existerande regler om uttagsbeskattning av tjänster på momsområdet, vilket talar för att lagstiftaren såg ett värde i kongruens mellan de båda skatteslagen i förevarande avseende.[487]

Återstår sålunda att bedöma om intäkter som helt faller utanför tre inkomstslagen medför att momsbeskattningen begränsas i strid mot sjätte direktivet såtillvida att sådan intäkt skulle ha kunnat leda till momsbeskattning, om inte 1 kap. 6 § ML via 'yrkesmässig verksamhet'

---

[482] Jfr 1 kap. 3 § första stycket andra meningen ML och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 32 och 33, av Björn Forssén.
[483] Jfr Mervärdesskatt En handbok, s. 243, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 32, av Björn Forssén.
[484] Jfr 22 kap. 7 § första stycket IL, där innebörden av uttagsbeskattning inkomstskatterättsligt sett anges vara att "Uttag av en tillgång eller en tjänst skall behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet".
[485] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 117. Se även Svensk moms i EU, s. 24, av Björn Forssén.
[486] Jfr Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 242, av Sven-Olof Lodin m.fl. och Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660.
[487] Jfr Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660.

bestämde att fråga måste vara om en intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Därvidlag är ett äldre rättsfall, RÅ 1964 ref 16, som inte kommenteras i doktrinen,[488] av intresse. Utvidgningen av omfattningen av vad som kan träffas av inkomstbeskattning, som skedde genom den stora skattereformen 1990-91, innebär att inkomsten i fallet i fråga skulle kunna bli föremål för inkomstbeskattning idag, men fallet tas här enbart upp i betydelsen att vissa intäkter kan falla helt utanför inkomstbeskattningen, vilket principiellt sett alltjämt gäller.[489]

RÅ 1964 ref 16 gällde fråga om skattskyldighet för ersättning för överlåtelse av en hyresrätt. Den avsåg en affärslokal och innehavarinnan avled varefter rörelsen överfördes på ett av maken och tre myndiga barn bildat aktiebolag, men hyresrätten överfördes enligt värdens krav på efterlevande maken, som hyrde ut lokalen i andra hand till aktiebolaget. När även denne avled avsåg dödsboet efter honom att överlåta både hyresrätten och aktierna i bolaget. Riksskattenämnden ansåg att en ersättning för hyresrätten inte utgjorde skattepliktig intäkt för dödsboet; efterlevande maken kunde genom andrahandsuthyrningen inte anses ha bedrivit rörelse och varken han själv eller dennes dödsbo kunde anses ha förvärvat hyresrätten genom något realisationsvinstgrundande fång. Regeringsrätten fastställde nämndens bedömning, varvid ett regeringsråd var skiljaktig och ansåg att beskattning för sådan ersättning skulle ske i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (vilket idag ingår i inkomstslaget kapital).

En omsättning som består i överlåtelse eller upplåtelse av hyresrätt till en lokal undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första stycket ML, varför mervärdesbeskattning inte kan föranledas av sådant slag av tillhandahållande, vilket har gällt alltsedan mervärdesskatten infördes i Sverige 1969.

Emellertid uppkommer inte någon beskattning mervärdesskattemässigt ens om det enligt ML vore fråga om skattepliktig omsättning av en rättighet (tjänst) under förhållanden som i övrigt överensstämmer med 1964 års rättsfall. En rättighet som inte förvärvats för att ingå i produktionen av skattepliktiga eller från skatteplikt undantagna transaktioner, kan inte i sig

[488] Jfr t.ex. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 664, av Sven-Olof Lodin m.fl. och Det svenska skattesystemet, s. 592, av Johansson, Gunnar och Rabe, Gunnar, där fallet saknas i rättsfallsförteckningarna.

[489] Jfr Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 307 och 308 samt även Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 66 och 67, av Sven-Olof Lodin m.fl. och Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord, s. 95, av Pelin, Lars och Elwing, Carl M.

konstituera ’ekonomisk verksamhet’.[490] Det saknas förvärv för att skapa ’skattepliktiga transaktioner’ som gör rättighetsinnehavaren till ’skattskyldig person’, varför en omsättning av rättigheten inte görs av denne i en ’yrkesmässig verksamhet’ och sålunda inte leder till skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML.

SRN har i ett lagakraftvunnet förhandsbesked 2005-12-21 om mervärdesskatt ansett att en stilleståndsersättning till medlemmar i ett branschförbund, vars servicebolag utbetalade ersättningen, fick anses utgå för ett sådant förtroendemannauppdrag för mottagande bolagets ägare (medlemmen), att det inte kunde anses utgöra ”någon av bolaget bedriven näringsverksamhet enligt 13 kap. första stycket IL eller därmed jämförlig rörelse”. Sökandena hade bl.a. åberopat RÅ 1964 ref 16, och att stilleståndsersättningen var av sådan personlig art och kopplad till medlemmen som förtroendevald att den faller utanför inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom ersättningen avser att täcka fasta kostnader i medlemmens bolag under stillestånd då förtroendeuppdraget utförs, åberopades också att den inte kunde anses utgå för något personligt tjänsteförhållande till medlemmen, vilket motparten i ärendet Skatteverket hade hävdat. Förhållandena angavs av sökandena gälla oavsett storlek på mottagande företag och antal delägare däri etc. SRN gick inte i något avseende på Skatteverkets linje. SRN uttalade enbart som reservation att frågan om servicebolagets avdragsrätt förföll på grund av att mottagande bolag inte blev skattskyldigt enligt ML för stilleståndsersättningen.

SRN kan sägas ha uttryckt att ersättningen faller utanför de tre inkomstslagen, och har uttalat explicit att i och med att de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket IL inte kunde anses uppfyllda brast yrkesmässighetsrekvisiten i 4 kap. 1 § 1 och 2 ML, vilken prövning SRN angav fick ”anses vara i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet”, närmare bestämt artikel 4 i sjätte direktivet. SRN ansåg sig för sin bedömning inte behöva hänvisa till den av sökandena åberopade grundlagsfästa legalitetsprincipen, vilket får uppfattas innebära att SRN anser att kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL och näringsverksamhetsbegreppet är materiellt sett EG-rättskonform, när det gäller omfattningen av yrkesmässighetsbegreppet. Den tolkningen av förhandsbeskedet beläggs av att SRN pekar på att artikel 4.1 i sjätte direktivet bestämmer vem som är skattskyldig person, oberoende av syfte eller resultat med den ekonomiska verksamheten. SRN:s ställningstagande får sålunda åtminstone underförstått anses ha skett med iakttagande av att nationell rättspraxis inte uppställer något vinstrekvisit materiellt sett för prövningen av vad som skall anses utgöra näringsverksamhet (se avsnitt 3.2.2.3). Till stöd för denna tolkning kan också nämnas att sökandena som alternativ gurnd för att stilleståndsersättningen inte skulle medföra skattskyldighet för mottagaren enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, som bl.a. anger att både yrkesmässighet och skattepliktig omsättning utgör nödvändiga rekvisit för uppkomsten av sådan skyldighet, bl.a. anförde att ersättningen enbart utgjorde en kostnadsdelning mellan medlemmarna i förbundet för att stänga verksamheten när förtroendeuppdraget skulle utföras, och att skattskyldighet därmed inte uppkom på grund av att omsättningsrekvisitet, vilket är momsspecifikt, brast, men SRN har i sitt avgörande enbart tagit upp yrkesmässighetsbegreppet.

[490] Jfr punkt vi) i avsnitt 2.5.5.

Att 1 kap. 6 § ML hänvisar till ’yrkesmässig verksamhet’, och därmed indirekt till näringsverksamhetsbegreppet i IL, för bestämningen av vad som avses med tjänst enligt ML, medför inte heller några problem på temat vad som principiellt sett kan beskattas i de båda skatteslagen, när det gäller intäkter som faller utanför de tre inkomstslagen. Eftersom både varor och tjänster kan beskattas såväl inkomstskattemässigt som mervärdesskattemässigt, uppkommer alltså inte i sig några problem på temat vad som är beskattningsbart i de båda skatteslagen med avseende på att 1 kap. 6 § ML definierar tjänst som allt annat som kan tillhandahållas i ’yrkesmässig verksamhet’. Frågan är i stället vilka problem som föranleds av att fastigheter räknas till varorna enligt 1 kap. 6 § ML.

3.2.3.2 Fastighetsbegreppet: icke EG-rättskonformt

Fastighetsbegreppet enligt jordabalken används såväl i IL som i ML.[491] Eftersom tolkningen av ML skall ske med utgångspunkt i framför allt sjätte direktivet, är ML inte EG-rättskonform i detta avseende, då ’fastighet’ är ett snävare begrepp än ’fast egendom’ enligt artikel 5.3a i sjätte direktivet (*eng*. ”immovable property”).[492] Med jordabalkens terminologi omfattar ’fast egendom’ jord oavsett om den är fastighetsindelad eller inte. Beträffande förhållandet mellan den svenska civilrätten, jordabalken, och artikel 5.3a i sjätte direktivet vad avser omfattningen av begreppet ’fast egendom’ gäller, om nu någon skillnad därvidlag ens skulle kunna anses uppkomma teoretiskt sett, att en tolkning av begreppet utifrån den nationella rätten inte är giltig om den innebär att tanken om att begrepp inom EG-rätten skall ges en autonom europeisk innebörd inte upprätthålls. Detta beläggs av RÅ 2002 Not 108,[493] där regeringsrätten fastställer en tolkning från SRN:s sida av EG-målet 320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV) av innebörd att eventuella ”formkrav” i nationell rätt angående vad som enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet skall förstås med begreppet ’leverans av varor’, dvs. exempelvis äganderätt till fast egendom,

[491] Jfr 2 kap. 6 § IL och 1 kap. 11 § ML.
[492] Jfr punkt 35 i EG-målet C-315/00 (Maierhofer), där EG-domstolen fastslår att som ’fast egendom’ betraktas t.ex. byggnader som är fästa vid eller i marken på sådant sätt att de inte med lätthet kan monteras ned eller flyttas.
[493] Regeringsrättens avgörande av 2002-07-02 (mål nr 7778-2000).

inte är godtagbara mot bakgrund av tanken om ett gemensamt system i EG för mervärdesskatten.[494]

I sistnämnda hänseende föreligger inte något problem såtillvida att den nationella mervärdesskatterätten – och inkomstskatterätten – räknar också byggnad på annans mark, dvs. vad som är lös egendom civilrättsligt, som 'fastighet' skatterättsligt.[495] Det är förenligt med att EG-domstolen i "Maierhofer"-målet uttalar att det, för bedömningen om undantag från skatteplikt för uthyrning av fast egendom enligt artikel 13B.b i sjätte direktivet föreligger (jfr 3 kap. 2 § ML), saknar betydelse om hyresvärden tillhandahåller hyresgästen både mark och byggnad eller endast byggnad som uppförts på hyresgästens mark. I punkt 25 i "Maierhofer"-målet hänvisade EG-domstolen också till EG-målet C-358/97 (kommissionen mot Irland) och erinrade om att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet enligt fast rättspraxis skall ges en gemenskapsrättslig tolkning. Problemet är i stället att det mera EG-rättskonforma 'fast egendom' i jordabalken är ett vidare begrepp än den nationella skatterättens 'fastighet', som alltså bestäms utifrån jordabalken till vad som är fastighetsindelat.[496]

Att fastighetsbegreppet i ML inte är EG-rättskonformt medför vissa momsspecifika problem, som skulle lösas genom att 'fastighet' ersattes med 'fast egendom' i ML. Vissa problem skulle emellertid kvarstå på grund av andra kopplingar från ML till inkomstskatterätten. Här redogörs för några aspekter på problemen i fråga.

> En överlåtelse av en fastighet undantas alltid från skatteplikt enligt huvudregeln på fastighetsområdet i 3 kap. 2 § ML. En överlåtelse utgör en omsättning av vara, medan en upplåtelse av vara, exempelvis av en fastighet, utgör tillhandahållande av en tjänst.[497] Det finns ett antal upplåtelser som omfattas av undantag i 3 kap. 3 § ML från huvudregeln i 3 kap. 2 § ML om undantag från skatteplikt på

[494] Jfr även punkt 32 i EG-målet C-185/01 (Auto Lease Holland), där EG-domstolen med hänvisning till "Shipping and Forwarding Enterprise Safe"-målet uttalar att nationella formkrav får stå tillbaka för att en överföring av befogenheten att faktiskt förfoga över egendomen som om äganderätten övertagits anses utgöra 'leverans av varor'.
[495] Jfr 1 kap. 11 § 3 ML och 2 kap. 6 § första stycket första meningen IL.
[496] Se även Prop. 1999/2000:82 s. 51, där det bl.a. anges att "Någon direkt definition av vad som skall anses utgöra fastighet finns inte i sjätte direktivet", när det egentligen handlar om att sjätte direktivet använder det vidare begreppet 'fast egendom' (*eng*. 'immovable property').
[497] Jfr Prop. 1989/90:111 s. 189, där det med referens till sjätte direktivet anges att omsättning av vara enbart kan avse "överlåtelse av äganderätten till varan", inte uthyrning av en vara – som är en tjänst.

fastighetsområdet, och som sålunda utgör skattepliktiga tillhandahållanden enligt ML:s obligatoriska regler. I stort sett kan man säga att skatteplikt föreligger för sådana kommersiella rättigheter till fastighet för vilka undantag inte kan motiveras av bostadspolitiska skäl.[498] Det är förenligt med att artikel 13B.b i sjätte direktivet tillåter medlemsstaterna att i sina regelverk ha en allmän skatteplikt för uthyrning av 'fast egendom', och endast föreskriva undantag för uthyrning för boendeändamål.[499] Om en fastighetsupplåtelse inte omfattas av ett dylikt 'undantag från undantag', kan fastighetsägaren under vissa förutsättningar ansöka om och erhålla beslut om frivillig skattskyldighet för upplåtelsen.[500] I förarbetena till de regeländringar som infördes 2001 beträffande frivillig skattskyldighet uttalas felaktigt att "Den frivilliga skattskyldigheten ligger som beteckningen antyder främst i fastighetsägarens intresse".[501] Det framgår i stället klart av de ursprungliga förarbetena från införandet av reglerna om frivillig skattskyldighet den 1 juli 1979 att de handlar om att sätta hyresgästen med avdragsrätt i samma kostnadsmässiga läge som en företagare med avdragsrätt som bedriver verksamhet i en egen rörelsefastighet.[502] Sett från en sådan konkurrensneutralitetssynvinkel får systemet med frivillig skattskyldighet anses fungera, trots att 'fastighet' inte är EG-rättskonformt; kommersiella lokaler kommer på fastighetsägarens ansökan med i momssystemet om hyresgästen har en avdragsberättigad verksamhet i lokalen/-erna i fråga. Vid en överlåtelse av fastigheten övertar förvärvaren överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms på förvärv till fastighet som utgör s.k. investeringsvara enligt de regler som gäller från och med 2001 (se avsnitt 2.5.4).[503] Detsamma gäller vid en företagares överlåtelse av egen rörelsefastighet.[504] Bortsett från att begreppet 'fastighetsägare' medför problem i konkurssituationer (se avsnitt 3.1.1), kan systemet med frivillig skattskyldighet anses EG-rättskonformt,[505] men vissa problem föreligger enligt nedan därvidlag beträffande en ny variant av

[498] Jfr Prop. 1989/90:111 s. 89. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 161, av Björn Forssén.
[499] Jfr punkt 15 i EG-målet C-12/98 (Amengual).
[500] Jfr 9 kap. 1 § första stycket samt 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 ML.
[501] Jfr SOU 1999:47 s. 103.
[502] Jfr Prop. 1978/79:141 s. 68.
[503] Jfr 8a kap. 12 § ML; SFS 2000:500.
[504] Jfr 8a kap, 11 § ML; SFS 2000:500.
[505] Se även Prop. 1978/79:141 s. 69, där regeringen föreslog systemet med s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m., vilket också genomfördes den 1 juli 1979, varvid i första hand framhölls "att Danmark redan har infört motsvarande regelsystem" samt tillades att det förordas av sjätte direktivet.

frivillig skattskyldighet och tillämpningen av regler om retroaktivt avdrag.

Flera momsspecifika problem föreligger emellertid idag beträffande fastighetsupplåtelser som omfattas av de obligatoriska reglerna i ML och när det gäller avdragsreglerna, och de skulle lösas genom en övergång från begreppet ’fastighet’ i ML till sjätte direktivets ’fast egendom’; omfattningen av upplåtelser som omfattas av undantag från skatteplikt enligt huvudregeln på området, 3 kap. 2 § ML, skulle bli EG-rättskonform.

I punkt 25 i EG-målet C-409/98 (Mirror Group) talar EG-domstolen om ”uthyrning av fast egendom” enligt artikel 13B.b i sjätte direktivet, vilken artikel motsvarar 3 kap. 2 § första stycket ML, som emellertid talar om omsättning av ”fastigheter … och andra rättigheter till fastigheter”. Ser man enbart till avfattningen av ML, innebär användningen däri av begreppet fastighet att t.ex. en kommuns upplåtelse av ett torg för torghandel, festivaler etc utgör skattepliktigt tillhandahållande av tjänst enligt 3 kap. 1 § första stycket ML.[506] Upplåtelsen av torget utgör inte omsättning av fastighet (vara) enligt 1 kap. 6 § ML, utan av en tjänst. Eftersom undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första stycket ML enbart avser rättigheter till fastigheter, utgör upplåtelsen av torget, om det inte omfattas av fastighetsindelning, en skattepliktig omsättning av tjänst enligt 3 kap. 1 § första stycket ML – varav följer att omsättning av varor och tjänster är generellt sett skattepliktig om inte prestationen omfattas av något undantag i övriga lagrum i 3 kap. ML (se avsnitten 1.1, 2.5.4 och 3.2.2.2). En beskattning på förevarande område kan, enligt ett av undantagen i 3 kap. 3 § ML från huvudregeln i 3 kap. 2 § ML om undantag från skatteplikt på ifrågavarande område, exempelvis omfatta upplåtelse av plats för parkering av fordon,[507] men någon beskattning generellt sett av vad som är fast egendom men inte fastighet är inte avsedd enligt sjätte direktivet, varför ’fastighet’ bör ersättas med det direktivkonforma ’fast egendom’ i 1 kap. 6 § ML och 3 kap. ML. I linje härmed kan ett förhandsavgörande från EG-domstolen sägas vara.[508] EG-domstolen fastslog i målet att upplåtelse av fast egendom (*eng*. ”immovable property”) i artikel 13B.b sjätte direktivets mening

[506] Jfr 6 kap. 26 § plan- och bygglagen, varav framgår att kommunen skall vara huvudman för allmänna platser inom områden med detaljplan, om det inte finns särskilda skäl till annat.
[507] Jfr 3 kap. 3 § första stycket 5 ML och artikel 13B.b2 i sjätte direktivet.
[508] Jfr EG-målet C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn).

innefattar såväl förtöjningsplatser för fartyg i vattnet som landbaserad förvaring av fartyg i hamnområde. Vidare ansåg domstolen att punkt 2 i direktivbestämmelsen, där undantaget från undantag från skatteplikt på fastighetsområdet anges för uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon, med fordon (*eng*. ”vehicles”) avser också fartyg (*eng*. ”boats”). Av EG-målet 173/88 (Henriksen) framgår för övrigt att ’undantaget från undantaget’ för just parkeringsverksamhet enligt artikel 13B.b i sjätte direktivet täcker ”the letting of all places designed to be used for parking vehicles”. Däremot gäller enligt EG-domstolen inte skatteplikt, dvs. ’undantag från undantaget’ på ifrågavarande område, om tillhandahållandet är ”closely linked” till annan upplåtelse av ”immovable property” som i sig omfattas av undantag från skatteplikt. Eftersom ”immovable property” (’fast egendom’) är vidare än ’fastighet’, innebär bruket av sistnämnda begrepp i ML att beskattning kommer att ske av tillhandahållanden där avsikten enligt sjätte direktivet inte är att mervärdesbeskattning skall förekomma, dvs. av tillhandahållanden som skulle omfattas av huvudregeln om undantag från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML om ’fast egendom’ i stället användes.

I sammanhanget kan noteras att RSV i fastighetsrekommendationen RSV Im 1993:4, vilken för övrigt ’upphävts’ genom RSV:s allmänna råd RSV 2001:18, uttalade beträffande upplåtelse av t.ex. gatumark, torg- och marknadsplatser, dvs. beträffande upplåtelse av mark som inte är fastighetsindelad,[509] att sådan upplåtelse borde omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första stycket ML.[510] Detta borde följa av ML, och uppnås genom att ’fastighet’ ersätts med ’fast egendom’ i 1 kap. 6 § ML och 3 kap. ML. Nuvarande ordning medför inte att någon intäkt ’faller helt vid sidan av en skattedeklaration eller självdeklaration’, utan att gränsdragningen mellan skattepliktiga omsättningar och omsättningar som undantas från skatteplikt enligt ML inte är EG-rättskonform på ifrågavarande område.

De skrivelser som Skatteverket (SKV) utfärdat om upplåtelse av parkeringsplatser tar inte heller upp lex scripta-kravet med att ’undantaget från undantaget’ i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML anger mervärdesbeskattning för sådan upplåtelse ”i parkeringsverksamhet”. I sin skrivelse av 2004-11-01 anser SKV att tolkningen av 3 kap. 3 §

[509] Jfr 6 kap. plan- och bygglagen och bl.a. 28, 31 och 37 §§ däri, varav – indirekt – följer att gator, torg, parker eller andra sådana allmänna platser inte omfattas av indelning i fastigheter.
[510] Jfr avsnitten 5.4 och 5.6 i RSV Im 1993:4.

första stycket 5 ML ”bör … i första hand ske utifrån direktivets bestämmelse och EG-domstolens praxis”.[511] Problemet är att artikel 13B.b2 i sjätte direktivet stipulerar mervärdesbeskattning redan för ”uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon”. Lagrummet i fråga i ML har inte prövats mot lex scripta-kravet, dvs. mot legalitetsprincipen i den svenska grundlagen (se avsnitt 2.3.3.9), av vare sig Regeringsrätten eller, genom inhämtande av förhandsavgörande, EG-domstolen. I det i SKV:s skrivelse relaterade RÅ 2003 ref 80 har inte någon sådan prövning skett och det av Regeringsrätten omnämnda EG-målet 173/88 (Henriksen) avsåg en prövning av dansk mervärdesskattelagstiftning. I tidigare skrivelse om upplåtelse av parkeringsplats i flera led respektive senare om upplåtelse av platser t.ex. på gräsmark berör SKV inte heller lex scripta-problematiken med lydelsen av 3 kap. 3 § första stycket 5 ML, utan hänvisar bara till nyss nämnda mål i Regeringsrätten och EG-domstolen till stöd för att aktuell artikel i sjätte direktivet skulle ge stöd för mervärdesbeskattning.[512]

Sveriges advokatsamfund har, som nämnts (se avsnitt 2.3.3.9), i samband med remissvar på förslag om en EG-förordning med vissa tillämpningsföreskrifter för specifika regler i sjätte direktivet tagit upp bl.a. just 3 kap. 3 § första stycket 5 ML angående mervärdesbeskattning av upplåtelse av parkeringsplatser och problematiken med behovet av prövning av lex scripra-kravet mot avfattningen av regeln i fråga i ML. Här kan särskilt nämnas till belägg av att ett sådant behov skillnaden mellan majoritetens och minoritetens i SRN argumentering för sina skilda ståndpunkter i förhandsbeskedet RÅ 2003 Ref 80 (Regeringsrätten fastställde majoritetens avgörande). Ordet ’parkeringsverksamhet’ är centralt för bedömningen av om ’undantaget från undantaget’ enligt 3 kap. 3 § första stycket 5 ML omfattar bostadsrättsföreningens i fråga uthyrning av parkeringsplatser till utomstående, dvs. till icke boende i föreningen.

Majoriteten i SRN ansåg att så var fallet och att sålunda sådan uthyrning var skattepliktig. Majoritetetn har kommit fram till att den uthyrningen var en från fastighetsförvaltningen avskiljd yrkesmässig verksamhet. Därför ansågs uthyrningen medföra skattskyldighet enligt ML. Majoriteten har för sin bedömning pekat på att uthyrningen till utomstående utgjorde ca 60 procent av samtliga parkeringsplatser i föreningens garage. Minoriteten har för sin motsatta ståndpunkt också

[511] Jfr SKV:s skrivelse 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111.
[512]SKV-skrivelser 2004-09-22/dnr130-557045-04/113;2004-12-22/dnr130 735843-04/111.

gjort en ekonomisk bedömning, som tillika får anses ha skett med iakttagande av grundprincipen om konkurrensneutralitet, men pekar på att garagets storlek inte går utöver det antal parkeringsplatser som inrättats för att skapa goda boendeförhållanden för bostadsrättshavarna. Behovet av parkeringsplatser för dem kan fluktuera på grund av oförutsedda faktorer när garaget projekterades, och uthyrningen till utomstående får enligt minoriteten anses ha skett på grund av låg efterfrågan hos bostadsrättshavarna för att undvika eller minska förlust till följd av uteblivna avgiftsintäkter, som beaktats i föreningens ekonomiska plan. Minoritetens i SRN materiella prövning av frågan om en särskild yrkesmässig verksamhet förelegat beträffande den externa uthyrningen kan uppfattas ha skett med hänsyn i första hand till ekonomin inom föreningen, medan majoriteten kan uppfattas mera ha utgått ifrån ett kundperspektiv, när omfattningen av sådan uthyrning bedömts utgöra en från fastighetsförvaltning avskiljd yrkesmässig verksamhet. Minoriteten gör emellertid en mera genomgripande analys i det att den pekar på att ordet ’parkeringsverksamhet’ utan någon avsedd ändring i sak ersatt äldre rätt, där ordet ’parkeringsrörelse’ användes. Förändringen var enbart en konsekvens av att inkomstslaget näringsverksamhet i och med den stora skattereformen 1990-91 ersatte inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse (se, för jämförelse, även avsnitt 3.2.2 angående begreppet ”hotellrörelse” i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML, som också utgör ett ’undantag från undantaget’, och sålunda bl.a. anger att rumsuthyrning i sådan eller liknande verksamhet utgör skattepliktig omsättning tjänst).

Minoriteten i SRN kan därmed uppfattas ha betonat ett ’verksamhetstänkande’, när den kommer till slutsatsen att den externa uthyrningen av parkeringsplatser omfattas av förvaltningen av bostadshusen och inte kan anses ingå i ”en särskild förvärvskälla avseende rörelse”. Majoriteten kan åtminstone jämförelsevis uppfattas representera ett ’transaktionstänkande’, vilket kan försvaras särskilt mot bakgrund av att begreppet som skall prövas – ’parkeringsverksamhet’ – placerats i regeln om skatteplikten, inte i regeln om yrkesmässighet. Detta visar att om ett ’verksamhetstänkande’ skall behållas för bestämningen av om någon är skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt, vilket är en av slutsatserna i detta verk (se avsnitt 4), måste en renodling ske i ML såtillvida att ’transaktionstänkande’ förbehålls prövningen av skatteplikten, medan ’verksamhetstänkande’ används för prövningen av yrkesmässigheten. Om förslaget från SOU 2002:74 med en generell övergång från ett ’verksamhetstänkande’ till ett ’transaktionstänkande’

skulle genomföras, visar minoritetens resonemang, sett mot bakgrund av lex scripta-kravet, att varje regel i ML där en koppling finns till ett verksamhetstänkande i använda begrepp måste ändras uttryckligen. Lex scripta-kravet tillåter inte beskattningsåtgärder som utgör åligganden mot den enskilde enbart genom att en sådan övergång i tankesätt vid prövningen av mervärdesskattefrågor exempelvis skulle anges generellt i förarbeten.

Förutom nämnda upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet anges bland ’undantagen från undantaget’ i 3 kap. 3 § ML också bl.a. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,[513] men inte upplåtelse av torg- och marknadsplatser.[514]

SOU 2002:74 föreslår emellertid inte någon förändring av 1 kap. 6 § ML vad gäller användandet av uttrycket ’fastighet’, utan utredningen föreslår att hänvisningen till ’yrkesmässig verksamhet’ lyfts ut ur lagrummet.[515] En sådan förändring är dock inte påkallad materiellt sett, för att uppnå EG-rättskonformitet, vilket följer av genomgången här ovan, men är i och för sig förenlig formellt sett med sjätte direktivet, och får anses konsekvent med förslagen i SOU 2002:74 om att utmönstra bl.a. yrkesmässighetsbegreppet till förmån för utredningens ’beskattningsbar person’.

En annan momsspecifik anledning till att övergå från begreppet fastighet i ML till sjätte direktivets fast egendom är att det fungerar bättre som avgränsning mot ’lös egendom’, när det begreppet används i ML för att beskriva skatteobjektet. ’Lös egendom’ används i den s.k. kundregeln 5 kap. 7 § ML beträffande uthyrningstjänster. Sådana tjänster är en av flera uppräknade prestationer i kundregeln som föranleder förvärvsbeskattning av näringsidkare i Sverige som köper dylika prestationer (*eng*. intangible services) från utländska företagare.

Ytterligare en momsspecifik anledning att ersätta ’fastighet’ med sjätte direktivets ’fast egendom’ i ML är att klarare uttrycka att fråga är om självständiga momsbegrepp, när ML beskriver omfattningen av

[513] Jfr 3 kap. 3 § första stycket 5 och 10 ML samt RSV Im 1993:4, avsnitt 3 (punkt d.).
[514] Att upplåtelser av torg- och marknadsplatser skulle vara undantagna från skatteplikt följer alltså inte av ML, utan stöd för en sådan tillämpning får – sedan fastighetsrekommendationen RSV Im 1993:4 ‘upphävts’ – sökas i det att RSV alltjämt framför den ståndpunkten på sidan 456 i sin Handledning för mervärdesskatt 2002, där RSV hänvisar till sin skrivelse av 1999-12-08 (dnr 11805-99/100) – hänvisningen anger felaktigt 1999-12-07 som datum för skrivelsen. Se avsnitt 2.3.3.1 angående det mindre fördelaktiga med att RSV/SKV på momsområdet i stort sett övergivit att utfärda rekommendationer (numera: allmänna råd), för att i stället avfatta skrivelser.
[515] Jfr SOU 2002:74 Del 2 s. 19.

reglerna om en treårig retroaktiv avdragsrätt för förvärv bestående i ny-, till- och ombyggnation på fastighetsområdet (9 kap. 8 § andra stycket ML) och tillämpningen av reglerna om jämkning av ingående mervärdesskatt för dylika förvärv som anses utgöra s.k. investeringsvaror (9 kap. 9-13 § ML). Idag följer enbart av praxis (RÅ 1997 Ref 15) att ny-, till- och ombyggnad i ML också inkluderar utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet i 19 kap. 2 § första och andra stycket IL (f.d. punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL och tidigare punkt 17 av anvisningarna till 29 § KL).[516] Utgifter för att fysiskt förändra en byggnad genom att t.ex. flytta en innervägg är inte en vanlig reparation, utan en ombyggnation momsmässigt. Någon begränsning till sådan ny-, till- eller ombyggnation som skrivs av med årliga värdeminskningsavdrag enligt IL föreligger inte därvidlag,[517] och det blir klarare genom att ML ändras så att det vidare begreppet ’fast egendom’ ersätter fastighetsbegreppet.

Ett särskilt problem föreligger såtillvida att RSV i en skrivelse av 2001-03-02 (dnr 2962-01/100) anser att de nya reglerna på fastighetsområdet, som infördes i ML den 1 januari 2001 genom SFS 2000:500, och numera enligt 9 kap. 2 § ML medger registrering till mervärdesskatt under ett uppförandeskede eller vid omfattande till- eller ombyggnad i syfte att hyra ut lokaler till hyresgäster med avdragsrätt (3 kap. 3 § tredje stycket 3 ML), inte skulle ge rätt till retroaktiv avdragsrätt för ingående moms enligt 9 kap. 8 § andra stycket ML. Uthyraren skulle enligt RSV vara hänvisad till jämkningsreglerna, för att utöva avdragsrätten, och den skulle inte på någotdera av de båda sätten gälla för tid före en frivillig registrering, bara för att vederbörande inte avvaktat inflyttning av hyresgäster och ansökt om registrering enligt 9 kap. 1 § ML, utan dessförinnan utnyttjat den nya möjligheten till frivilligt inträde i momssystemet redan under ett uppbyggnadsskede enligt 9 kap. 2 § ML. Formellt sett är RSV:s tolkning riktig, då 9 kap. 8 § andra stycket ML enbart hänvisar till ’9:1’-varianten av frivilligt inträde. Av utrymmesskäl görs ingen närmare analys av reglerna om frivillig skattskyldighet, då de i första hand inte berörs av kopplingar till IL, men RSV:s tolkning kan ifrågasättas, om den skall anses innebära att ett val av ’9:2’-varianten utesluter tillämpning av ’9:1’-varianten också när förutsättningarna för den varianten av frivilligt inträde faktiskt har kommit att bli uppfyllda. Det kan inte anses EG-rättskonformt att ha två kategorier av frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m., där möjligheterna till avdrag för tiden innan en ansökan om frivillig skattskyldighet ankom till skattemyndigheten begränsas som en rättsverkan av att ansökan företogs enligt ’9:2’-varianten. Om ’9:2’-varianten skall anses EG-rättskonform från konkurrenssynpunkt, bör det anses möjligt för den som valt den varianten till frivilligt inträde för upplåtelse av verksamhetslokal att genom begäran om omprövning yrka retroaktivt avdrag enligt 9 kap. 8 § andra stycket ML räknat från den dag då momsskyldiga hyresgäster flyttar in i lokalerna och sålunda ’9:1’-varianten hade varit möjlig för en hyresvärd som avvaktat med att ansöka tills hyresgästerna flyttat in. Det är ju i hyresgästernas intresse som regler om frivillig

[516] Jfr Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 78 och 181, av Björn Forssén.
[517] Jfr 19 kap. 2, 4, 6, 8, 13 och 17 §§ IL.

skattskyldighet införts en gång, och det skulle inte vara förenligt med den grundläggande principen om konkurrensneutralitet att låta dem drabbas godtyckligt av kumulativa effekter till följd av att hyresvärden, genom sitt val av 'fel form' för frivilligt inträde, gått förlustig för all framtid rätt till avdrag för ingående moms på förvärv av byggmästarens tillhandahållande före den formella registreringen (jämför avsnitt 2.5.4). Bl.a. frågan om möjlighet i nämnda situation att genom begäran om omprövning utöva rätt till retroaktivt avdrag enligt 9 kap. 8 § andra stycket ML ställdes av författaren till detta verk för klients räkning till RSV den 23 maj 2001. SKV:s huvudavdelning svarade 2005-03-03, men undvek därvid att besvara just omprövningsfrågan.[518]

Reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler etc har stöd i artikel 13C i sjätte direktivet, och i enlighet med EG-målet C-381/97 (Belgocodex) anses det inte strida mot konkurrensneutralitetsprincipen om reglerna skulle upphävas, varvid nationell domstol får avgöra om rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet åsidosätts, om det sker med retroaktiv verkan. Konkurrensneutralitetsprincipen kunde sålunda inte åberopas till stöd för att den införda valfriheten på ifrågavarande område skulle vara oåterkallelig, men målet ger å andra sidan inte stöd för att när valfrihet gäller olika varianter av frivillig skattskyldighet skulle få råda, om det riskerar leda till konkurrenssnedvridning.[519]

Även vad som senare i avsnitt 3.3.2.1 anförs emot tolkningar, som innebär att formella krav för att tillhöra momssystemet skulle kunna leda till rättsverkningar som snedvrider konkurrensen genom att de i sig uppställer skillnader i möjligheterna att utöva avdragsrätten, talar för att hyresvärdens val att ansöka om frivilligt inträde enligt '9:2'-varianten inte utesluter möjligheten för denne att genom begäran om omprövning få tillämpa reglerna som följer av '9:1'-varianten från och med den tidpunkt då förutsättningarna härför är uppfyllda.

När det gäller kopplingar från ML till IL vid bestämningen av innebörden i begrepp är den nationella särregeln i 2 kap. 7 § ML angående *vilka* tillhandahållanden som kan beskattas inom byggområdet av särskilt intresse här (se avsnitt 2.3.3.4), då den därvidlag kopplar till begreppet byggnadsrörelse i 27 kap. IL. Regeln i fråga kopplar alltså till IL och begreppet byggnadsrörelse med avseende på frågan om vem som kan beskattas, medan frågan om vad som kan beskattas inbegriper det momsspecifika problemet med att det icke EG-rättskonforma begreppet

[518] Jfr SKV:s skrivelse 2005-03-03, dnr 130 344-04/1152.

[519] Se för övrigt EG-målet C-396/98 (Grundstückgemeinschaft Schloßstraße), där EG-domstolen klarare uttalar (punkt 52) att skattemyndigheten inte kan frånta den enskilde rätt till avdrag som denne förvärvat i enlighet med artikel 17 i sjätte direktivet, när valfrihet förelåg, genom att via lagändring upphäva reglerna om frivillig skattskyldighet. Det är bara i fall av bedrägeri eller missbruk som skattemyndigheten kan begära återbetalning av avdragsbeloppen [se även avsnitt 3.2.4.2 och EG-målet C-110/94 (INZO)]. I punkt 53 i målet anger EG-domstolen att rätten till avdragen i andra fall består även om en lagändring sker efter förvärven av varor eller tjänster men innan uthyrningen hunnit påbörjas [se även avsnitt 3.3.2 och "INZO"-målet och EG-målet 268/83 (Rompelman) samt avsnitt 3.3.2.1 och de förenade EG-målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.)].

’fastighet’ används i regeln. Särregeln 2 kap. 7 § ML berörs senare i framställningen i samband med frågor kring begreppet byggnadsrörelse och angående bl.a. utländska byggmästares byggtjänster på egna fastigheter i Sverige.

3.2.4 ’Yrkesmässig verksamhet’: verksamhetsbegreppet respektive avdragsrättens omfattning i samband med bidrag m.m.

3.2.4.1 Hänvisningen till ett förvärvskällebegrepp för bestämningen av ’verksamhet’

I förarbetena till ML anges att det inkomstskatterättsliga verksamhetsbegreppet bör tillämpas analogt i ML, för att erhålla ett begrepp som är enhetligt beträffande såväl ’yrkesmässig verksamhet’ enligt huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML som beträffande bl.a. verksamheter som bedrivs under rörelseliknande former, och som beskattas i annat inkomstslag än näringsverksamhet, men som likväl skall anses som ’yrkesmässig verksamhet’ enligt supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML etc.[520]

Enligt förarbetena till ML bör beträffande innebörden i begreppet *verksamhet* ledning sökas i ”det inkomstskatterättsliga verksamhetsbegreppet i 18 § kommunalskattelagen (1928:370, KL) i dess lydelse före den 1 januari 1994 (jfr prop. 1993/94:50)”,[521] vilket emellertid får uppfattas som obsolet i och med Sveriges EU-inträde 1995. I nämnda sammanhang avsågs ”inte en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet”, utan en verksamhet som ”ingår i eller utgör en förvärvskälla. Utgångspunkten är att varje slag av näringsverksamhet som drivs av den skattskyldige utgör en förvärvskälla.” Enbart om flera verksamheter har en ”naturlig anknytning till varandra” betraktas de som en enda verksamhet.[522]

Det kan inte anses EG-rättskonformt att verksamhet som en del av uttrycket ’yrkesmässig verksamhet’ bestäms utifrån förvärvskällebegreppet i fråga. Det möjliggör nämligen att en bestämning av skatteobjektet, dvs. av vad som kan mervärdesbeskattas, sker vid sidan av gränsdragningen mellan

[520] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 163.
[521] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 163.
[522] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 165.

skattepliktiga och icke skattepliktiga transaktioner. Den som bedömts ha en ’ekonomisk verksamhet’ är en ’skattskyldig person’ enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet, om vederbörande är självständig, och *kan* bli skattskyldig genom att göra ’skattepliktiga transaktioner’.[523] En sådan person kan inte undgå skattskyldighet för beställda prestationer (transaktioner) på annat sätt än genom att undantag från skatteplikt för dem stipuleras i artiklarna 13-16 i sjätte direktivet (jfr 3 kap. ML), då en generell skatteplikt råder för omsättning av varor och tjänster (se avsnitten 1.1, 2.5.4 och 3.2.2.2). Redan vid ML:s tillkomst påpekade lagrådet att det är ”inte givet att den avgränsning av verksamhetsbegreppet som ansetts lämplig för inkomstbeskattningen alltid ger önskat resultat vid mervärdesbeskattningen”, varvid nämnda gränsdragningsproblematik, och den betydelse den får för uppdelningen mellan verksamhetsgrenar med avseende på just prestationer av olika skattemässig karaktär (s.k. blandad verksamhet), särskilt framhölls.[524] Man talar i momssammanhang om en skattepliktig och en skattefri verksamhetsgren (”del av verksamheten”), men i en och samma verksamhet, en blandad verksamhet.[525] Det är också i sig olämpligt att lagstiftning sker i förarbetena.

Begreppen verksamhet och verksamhetsgren kan utvecklas gemensamt för inkomstskatten respektive mervärdesskatten, när det handlar om frågor där EG-rätten styr innehållet i begreppen för båda skatteslagen. Det gäller beträffande verksamhetsöverlåtelser etc och förutsättningarna för undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML respektive undantag från inkomstbeskattning vid överlåtelse av näringsverksamhet etc enligt IL, eftersom EG-direktiv reglerar dylika situationer också inkomstskattemässigt (se avsnitt 2.2.2.3). Emellertid innebär det ovan sagda att verksamhetsbegreppet i ML inte kan koppla generellt till den nationella inkomstskatterätten. ’Verksamhet’ som en del av uttrycket ’yrkesmässig verksamhet’ handlar inte om det mervärdesskattespecifika skattepliktsbegreppet (se avsnitt 2.5.1), utan ingår i ett grundbegrepp som, genom hänvisningen från 4 kap. 1 § 1 ML, bestäms av näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL. Den delen av inkomstskatterätten styrs inte av EG-direktiv, varför en fortsatt koppling från ML till IL när det gäller bestämningen av begreppet ’verksamhet’ i

[523] Jfr punkt viii) i avsnitt 2.5.5.
[524] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 165.
[525] Jfr 1 kap. 7 § ML samt Prop. 1993/94:99 s. 129 och hänvisningen där till Prop. 1978/79:141 s. 59. Se även kommentar angående blandad verksamhet med hänvisning till nämnda förarbeten i Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 66, av Björn Forssén. Hänvisning sker också till nämnda förarbeten i Svensk skattetidning 2003 s. 306, artikeln Begreppen ”verksamhetsgren” respektive ”del av verksamhet” vid underprisöverlåtelser (s. 302-317), av Nilsson, Ulf och Uggla, Carl-Magnus.

uttrycket ’yrkesmässig verksamhet’ i vart fall skulle förutsätta att hänvisningen till det äldre verksamhetsbegreppet (förvärvskällebegreppet) uttryckligen förklaras obsolet. I annat fall skulle rättstillämpningen momsmässigt i berörda hänseende riskera att deviera från EG-rättslig praxis. Emellertid är den avgörande anledningen till att ’upphäva’ kopplingen i fråga från ML till den nationella inkomstskatterätten det faktum att ett ”verksamhetstänkande” i och för sig fungerar EG-rättskonformt för att bestämma skattesubjektet (’skattskyldig person’), dvs. vem som *kan* bli skattskyldig (se bl.a. avsnitt 3.2.2.2), men ett ”transaktionstänkande” avgör om och för vad vederbörande blir skattskyldig, vilket framför allt får betydelse för uppdelningen i olika grenar av en s.k. blandad verksamhet.

I och med att IL trädde i kraft vid taxeringen 2002 utmönstrades begreppet förvärvskälla ur inkomstskattelagstiftningen.[526] I stället uttrycks att ”All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet”.[527] Det faktum att förvärvskällebegreppet utmönstrats ur inkomstskattelagstiftningen genom IL innebär att den klassiska frågeställningen om en person har en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller har inkomster som skall beskattas i det inkomstslaget inte längre förekommer. Det var i och för sig mera en fråga om skrivsätt i domar och doktrin, men det är, beträffande prövningen huruvida någon genom ML:s koppling till ML i förvarande hänseende skall anses vara yrkesmässig, enbart relevant att tala om inkomst av näringsverksamhet i betydelsen huruvida de subjektiva rekvisiten för beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet är uppfyllda (se avsnitten 3.2.1 och 3.2.2.3). Den som uppfyller dessa rekvisit och sålunda kan beskattas skall inte undgå beskattning, om vederbörande gör ’skattepliktiga transaktioner’. Den som har gjort förvärv i en ’ekonomisk verksamhet’ och har avdragsrätt för ingående moms på dem, skall i sin egenskap av ’skattskyldig person’ momsbeskattas för de ’skattepliktiga transaktioner’ som vederbörande presterar enligt artiklarna 2 och 21.1a i sjätte direktivet.[528] En cykelhandlare som också bedriver bageriverksamhet kan inte undgå beskattning för en försäljning av en cykel bara för att denne säljer den i egenskap av bagare och inte i egenskap av cykelhandlare, och bageriet respektive cykelhandeln saknar naturlig anknytning till varandra, vilket enligt den äldre inkomstskatterättsliga systematiken gör att de utgör olika verksamheter. I båda fallen görs försäljningen i vederbörandes

[526] Jfr Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 35 och 384, av Sven-Olof Lodin m.fl.
[527] Jfr 14 kap. 12 § första meningen IL.
[528] Jfr punkterna viii), x), xii) och xvii) i avsnitt 2.5.5.

egenskap av ’skattskyldig person’ – transaktionen kan inte undantas från skatteplikt om inte så stipuleras i artiklarna 13-16 i sjätte direktivet (jfr 3 kap. ML). Är personen i fråga ’skattskyldig person’, är han det för båda aktiviteterna; cykelhandeln och bageriet ingår båda i vederbörandes ’ekonomiska verksamhet’.

I förevarande hänseende är det relevant att tala om ett ”transaktionstänkande” – såsom utredningen SOU 2002:74 får uppfattas avse – hellre än ett ”verksamhetstänkande”. Huruvida en ’skattskyldig person’ har en blandad verksamhet avgörs i första hand av om vederbörande har för avsikt att med sina förvärv företa såväl ’skattepliktiga transaktioner’ som transaktioner som undantas från skatteplikt.[529] En begränsning av skatteobjekten (’skattepliktiga transaktioner’) som skulle vara en följd av att bestämningen av ’ekonomisk verksamhet’ sker gentemot andra aktiviteter än sådana som företas i egenskap av privatperson (konsument) vore inte förenlig med sjätte direktivet. Ett ”verksamhetstänkande” är relevant för att bestämma om någon är ’skattskyldig person’, dvs. för att skilja ut dem som skall tillhöra momssystemet från konsumenterna (se bl.a. avsnitt 3.2.2.2). Ett ”transaktionstänkande” är relevant för att bestämma om en sådan person är skattskyldig. Om cykelhandlaren/bagaren säljer sin privata cykel, som inte upptagits som inventarium i bageriet (exempelvis varubudscykel) och som inte heller bokförts som lagertillgång i cykelhandeln (eller som uttagits från lagret och då beskattats), är denne inte skattskyldig för transaktionen. Den görs inte i vederbörandes egenskap av ’skattskyldig person’, då den privata cykeln inte ingår som en tillgång i den ’ekonomiska verksamheten’.

All självständig näringsverksamhet som vederbörande bedriver utomlands, räknas för övrigt som en egen näringsverksamhet.[530] Det vore inte heller EG-rättskonformt att koppla yrkesmässighetsbegreppet i ML till IL:s tanke om att näringsverksamhet som bedrivs utomlands skall vara en egen näringsverksamhet åtskild från den svenska. Det skulle nämligen enligt 2 kap. 23 § andra stycket andra meningen IL per definition vara fråga om en passiv näringsverksamhet, vilket idag i och för sig bara har betydelse för uttaget av socialavgifter,[531] men det bryter mot systematiken i sjätte direktivet. Regeringsrätten har i ett fall, som gällde huruvida på

[529] Se även artikel 17.5 i sjätte direktivet (avsnitt 2.5.4).
[530] Jfr 14 kap. 12 § andra meningen IL.
[531] Jfr Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 385, av Sven-Olof Lodin m.fl. och Socialavgifter, 3:20, av Carlsson, Nils-Fredrik, Silfverberg, Christer och Svenström, Yvonne, där det framgår att skillnaden mellan aktiv och passiv näringsverksamhet har betydelse vid uttag av socialavgifter.

jordbruksfastighet bedrivet skogsbruk utgjorde aktiv näringsverksamhet, anmärkt, beträffande gränsdragningen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet, att den är ”svårare … när det är fråga om en verksamhet som baserar sig på innehavet av en tillgång och den nedlagda arbetsinsatsen är av begränsad omfattning”.[532]

Regeringsrätten resonerar alltså om personens ifråga arbetsinsats och den betydelse som den har för avkastningen på tillgången, för att bestämma om vederbörande bedriver aktiv näringsverksamhet. I förarbetena till inkomstskattelagstiftningen, dit regeringsrätten också hänvisar i fallet i fråga, anges att aktivitetskravet i det avseendet innebär i normalfallet att den skattskyldige ägnar verksamheten minst en tredjedel av tiden i en vanlig heltidsanställning.[533] Gränsdragningen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet kan inte vara vägledande för vad som skall avses med verksamhet momsmässigt, då det avgörande för om en självständig person skall anses ha en ’ekonomisk verksamhet’ och därmed anses ha karaktären av ’skattskyldig person’ enligt EG-domstolens praxis är att dennes engagemang med förvaltningen av sina tillgångar går utöver vad som kan förväntas från en privatperson, som blott gör investeringar i spekulativt syfte, varvid någon viss nivå på engagemanget inte anges (se avsnitten 2.5.4, 3.2.1 och 3.2.2).[534]

> En koppling i förevarande hänseende till IL:s begrepp ”självständig näringsverksamhet utomlands” ger idag, även om tillämpningen, enligt vad som är bekant, inte är sådan, ett rättsläge där utlandsetableringen bildar en egen näringsverksamhet. För att komma i åtnjutande av återbetalningsrätten för ingående mervärdesskatt på förvärv för att åstadkomma omsättningar utomlands skulle en särskild bedömning angående avsikten att skapa ’skattepliktiga transaktioner’ behöva göras. Det är inte förenligt med att alla förvärv i avsikt att skapa transaktioner av dylik karaktär genererar rätt att lyfta ingående mervärdesskatt på dem. Även om ett förvärv är hänförligt till en skattepliktig transaktion som inte beskattas på grund av att omsättningen inte sker inom landet, ingår förvärvet i samma ’ekonomiska verksamhet’ som förvärv som leder till beskattning på grund av att den skattepliktiga transaktionen sker inom landet. Därför vore det inte EG-rättskonformt med en särskild bedömning på temat om den enskilde är ’skattskyldig person’ angående rätten att lyfta ingående mervärdesskatt på förvärv för att åstadkomma omsättningar utomlands.

[532] Jfr RÅ 2002 Ref 15, som också kommenteras – i och för sig utan hänsyn till momsen – i Skattenytt 2003 s. 8, artikeln Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid? (s. 2-13), av Sture Bergström.
[533] Jfr Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 646.
[534] Jfr punkt vi) i avsnitt 2.5.5.

3.2.4.2 Verksamhetsbegreppet – avdragsrättens omfattning i samband med nyemission och skattefri omsättning

”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet” har enligt 8 kap. 3 § första stycket ML avdragsrätt för ingående moms på förvärv och import i verksamheten (se avsnitt 3.1). Utredningen SOU 2002:74 anför med hänvisning till regeringsrättens avgörande RÅ 1999 Not 282 att rättsläget nationellt sett skulle vara oklart, såtillvida att det svenska verksamhetsbegreppet inte ger ett materiellt sett EG-rättskonformt resultat, när det gäller att bestämma omfattningen av rätten till avdrag för ingående moms.[535] Utredningen föreslår att verksamhetsbegreppet i ML ersätts med ”inget alls, rörelse eller transaktioner”.[536] Därmed avser utredningen att markera övergången till ett ”transaktionstänkande”,[537] men förslaget sker – liksom i övrigt – utan någon analys av de materiella konsekvenserna (se avsnitt 1.2). Frågan är därför om RÅ 1999 Not 282 ger stöd för att ett behov skulle föreligga av att ta bort verksamhetsbegreppet ur ML. Innan den frågeställningen berörs särskilt i nästa avsnitt får en genomgång av avdragsrättens förhållande till verksamhetsbegreppet företas.

EG-målen ”Sofitam”, ”Floridienne”, ”Wellcome Trust”, ”Harnas & Helm” och ”Polysar” visar att en ’ekonomisk verksamhet’ föreligger först om den person som skall bedömas på temat tillhörighet till momssystemet är aktiv med att skapa förutsättningar för sin försörjning med de tillgångar vederbörande förvärvat och som skall bedömas på temat huruvida en ’ekonomisk verksamhet’ föreligger objektivt sett (se avsnitten 2.5.4, 3.2.1 och 3.2.2).[538] Om vederbörande skall tillhöra momssystemet, dvs. är en ’skattskyldig person’ till följd av att ’ekonomisk verksamhet’ föreligger och den drivs självständigt, skall denne (skattesubjektet) beskattas för transaktioner som inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML.

Enligt ”Breitsohl”-målet är EG-domstolens inställning att det är den enskilde som själv bestämmer om denne skall tillhöra momssystemet. EG-domstolen framhåller i punkt 35 i ”Breitsohl”-målet att ”det är en skattskyldig persons förvärv av varor eller tjänster, när han uppträder i egenskap av skattskyldig person, som bestämmer när mervärdesskattesystemet, och därmed också avdragsbestämmelserna, skall tillämpas”. EG-domstolen uttalade att ”Det bruk som görs av varorna eller

[535] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 194 och 197.
[536] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 197.
[537] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 196.
[538] Jfr punkt vi) i avsnitt 2.5.5.

tjänsterna, eller som planeras för dessa, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldige har rätt till enligt artikel 17 i sjätte direktivet samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder, vilka skall ske i enlighet med villkoren i artikel 20" i sjätte direktivet (se avsnitt 2.5.4). Om vederbörande planerar att ha en helt skattefri verksamhet, kan han ha karaktären av 'skattskyldig person' (*eng*. 'taxable person'), och omfattas av momsens begreppsvärld, men kan därmed inte tillhöra momssystemet. För att omfattas av mervärdesskatten, dvs. momssystemet, måste den 'ekonomiska verksamhet' som ger honom status av 'skattskyldig person' planeras att bli använd för att skapa 'skattepliktiga transaktioner' eller åtminstone i någon grad sådana transaktioner jämte transaktioner som utgör från skatteplikt undantagen omsättning av varor eller tjänster (blandad verksamhet). "Once the criteria are proved to have been fulfilled, the authorities have no discretion in treating the taxpayer as a taxable person".[539] I "Breitsohl"-målet är EG-domstolens inställning – trots tyska regeringens invändningar enligt punkt 33 i målet – att skatteförvaltningen vid tillämpningen av avdragsreglerna får ta ställning i frågan om återbetalning eller kreditering av ingående mervärdesskatt skall ske "på grundval av en rent subjektiv avsiktsförklaring" från den enskilde om att förvärven skall användas för att skapa skattepliktiga transaktioner.[540] Den bedömningen av gällande rätt gör uppenbarligen också utredningen SOU 2002:74 som uttalar att "Eftersom redan avsikten att utföra skattepliktiga transaktioner kan utgöra en ekonomisk aktivitet, kan den som avser att utföra sådana transaktioner självständigt vara en beskattningsbar person",[541] dvs., med sjätte direktivets terminologi, en 'skattskyldig person'.

---

[539] Jfr A Guide to the Sixth VAT Directive del A, s. 208, av Terra, Ben J.M. och Kajus, Julie, där de kommenterar EG-målet 268/83 (Rompelman).

[540] I punkt 28 i EG-målet C-137/02 (Faxworld) noterar EG-domstolen för övrigt också, bl.a. med hänvisning till punkt 34 i "Breitsohl"-målet, att "I motsats till vad den tyska regeringen har hävdat är" följer av en fast rättspraxis att en enskild person, som förvärvar tillgångar i samband med en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, skall anses som skattskyldig utan begränsning till vilket företag som den ifrågavarande ekonomiska verksamheten kan hänföras, "även om tillgångarna inte omedelbart används för nämnda ekonomiska verksamhet". Ett enkelt bolag som bildats endast i syfte att bilda en kapitalassociation i form av ett aktiebolag ansågs av EG-domstolen ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv, trots att det enkla bolaget endast skulle överföra sina tillgångar till kapitalassociationen när den bildats och enkla bolaget enligt artikel 5.8 i sjätte direktivet inte gör någon omsättning. Avdragen hänförde sig ändå till transaktioner som enkla bolaget – tyskt s.k. Vorgründungsgesellschaft – genomfört i syfte att möjliggöra skattepliktiga transaktioner som planerades bli utförda av den färdigbildade kapitalassociationen (se punkt 41 i domen).

[541] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 81 och 82.

Någon annan begränsning av avdragsrätten för ingående moms på ett förvärv än att skattefria transaktioner då planerats bli företagna med användning av det eller fråga är om en förvärvad s.k. investeringsvara och användningen av den förändras efter förvärvet eller den säljs därefter, varvid jämkning av avdragen ingående moms föranleds (se avsnitt 2.5.4), tillåts sålunda inte enligt sjätte direktivet hos den som bedöms ha karaktären av 'skattskyldig person'. När det gäller de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet, har de konstaterats konforma materiellt sett med begreppen 'ekonomisk verksamhet' och självständighet i artikel 4 i sjätte direktivet vad gäller bestämningen av vem som kan anses vara 'skattskyldig person' (se avsnitt 3.2.2.3). Verksamhetsbegreppet i ML är också EG-rättskonformt i det att det – i likhet med 'ekonomisk verksamhet' – uttrycker ett aktivitetskrav därvidlag.[542] När väl personen i fråga bedömts ha karaktären av 'skattskyldig person' (skattesubjekt), kan inte vederbörandes rätt till avdrag för ingående moms på förvärv i verksamheten begränsas mot bakgrund av annat än karaktären på prestationen, dvs. om den utgör ett skatteobjekt eller ej. I annat fall riskerar oönskade kumulativa effekter uppkomma.[543] EG-rätten uppställer i enlighet med generaladvokatens utlåtande i "Midland Bank"-målet inte något krav på en koppling mellan varje förvärv och bestämda 'skattepliktiga transaktioner, när det gäller att bestämma omfattningen av avdragsrätten, utan det är tillräckligt med en koppling mellan förvärvet och verksamheten (se avsnitt 2.4.4.5).[544] Ett "verksamhetstänkande" är sålunda EG-rättskonformt materiellt sett såväl när det gäller att bestämma omfattningen av den enskildes skyldigheter som dennes rättigheter i momssystemet.

RSV har i skrivelser av 1999-12-13 (dnr 12027-99/100) respektive av 2000-04-11 (dnr 4286-00/109) hävdat att om det kan konstateras att en mäklartjänst förvärvats i samband med en skattefri fastighetsförsäljning respektive om kostnader avser nyemission, föreligger ej avdragsrätt för ingående moms. Därefter har RSV i en skrivelse av 2001-08-10 (dnr 8325-01/100) delvis ändrat inställning. I skrivelsen 1999-12-13 hänvisade RSV bl.a. till EG-målet C-4/94 (BLP Group), men ändrade inställning i frågan om avdrag för mäklararvode sedan RSV (2001-08-10) också beaktat de

[542] Jfr även 'economic activity' i den engelska språkversionen av artikel 4.1 i sjätte direktivet.
[543] Jfr punkt xxiii) i avsnitt 2.5.5.
[544] Jfr Skattenytt 2003 s. 83, artikeln Avdragsrätt för moms på nyemissionskostnader? (s. 75-88), av Madlen Espenkrona, där hon med referens till EG-målet C-16/00 (Cibo) anför att "Kanske försöker EG-domstolen genom praxis skapa en avdragsrätt som är knuten till ett verksamhetsbegrepp snarare än till skattepliktiga transaktioner". Generaladvokatens uttalande i "Midland Bank"-målet visar till och med på att så redan är fallet.

båda EG-målen C-98/98 (Midland Bank) och C-408/98 (Abbey National). Emellertid hade RSV också i skrivelsen 2000-04-11 hänvisat till ”BLP Group”-målet, när RSV menade att ”nyemissionskostnader kan anses sakna direkt eller omedelbart samband med ett bolags verksamhet”, vilket RSV vidhöll i en skrivelse 2001-11-01 (dnr 10654-01/100), och som innebar en förändrad ståndpunkt i sådana frågor jämfört med vad RSV anförde i en skrivelse 1996 (dnr 9623-96/900). RSV:s inställning skulle enligt verket äga giltighet trots EG-målet C-16/00 (Cibo), som gällde avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på kostnader i samband med förvärv av dotterbolag eller andelar därav. Att avdragsrätt ansågs kunna föreligga i sådana fall enligt ”Cibo”-målet, men samma fråga beträffande försäljning av dotterbolagsaktier inte berördes, skulle enligt RSV belägga en tolkning av ”BLP Group”-målet av innebörd att *skattefri omsättning* av dotterbolagsaktier inte skulle berättiga till avdrag i säljarens verksamhet. Det var märkligt nog också på basis av ”BLP Group”-målet som RSV 1999-12-13 hävdade att avdragsrätt inte skulle föreligga för ingående moms på förvärv av en mäklartjänst, när den ledde till en skattefri omsättning av fastighet enligt 3 kap. 2 § ML, och vilken inställning RSV frånföll 2001-08-10.

Den inkonsekventa hållningen från RSV:s sida förklaras av att RSV inte berör att EG-domstolen i samtliga nämnda mål, ”BLP Group”, ”Midland Bank”, ”Abbey National” och ”Cibo”, betonar övervältringsprincipen och avskattningstanken med artikel 2 i första direktivet (och även artikel 2 i sjätte direktivet) för prövningen av omfattningen av avdragsrätten (se avsnitt 2.4.4.5).[545]

[545] Se Skattenytt 2002 s. 123-130, artikeln Momsavdrag vid viss momsfri omsättning (igen) samt för nyemissionskostnader, av Björn Forssén, där kritik av denna innebörd riktas mot RSV och Eleonor Alhager (och vilken kritik givetvis riktas mot alla som inte iakttar EG-domstolens betoning av övervältringsprincipen). Den artikeln var delvis en replik på en artikel i Skattenytt 2001 s. 276-278, EG-rättsliga aspekter på avdragsrätt för moms på fastighetsmäklartjänster, av Eleonor Alhager, vilken var en replik på en artikel i Skattenytt 2001 s. 45-47, Avdragsrätt för ingående moms trots koppling till viss skattefri omsättning? – av Björn Forssén, vilken också utgör Bilaga 1 (s. 389-393) i Momshandboken Enligt 2001 års regler, av Björn Forssén. Se även avsnitt 2.4.4.5, och referens där till Michael Conlon och dennes uttryck ”purist approach” angående att EG-domstolen i ”BLP Group”-målet betonar artikel 2 i första direktivet för beskrivningen av omfattningen av avdragsrätten för ingående moms enligt artikel 17 i sjätte direktivet. Den som från svenskt håll närmast snuddar vid att artikel 2 i första direktivet betonas av EG-domstolen principiellt sett för bedömningen av omfattningen av avdragsrätten är annars Ulf Nilsson – se Skattenytt 2002 s. 36 och 37, artikeln Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – några EG-rättsliga synpunkter (s. 35-41), av Ulf Nilsson, där denne tar upp bl.a. just EG-målen ”BLP Group”, ”Midland Bank”, ”Abbey National” och ”Cibo”. Eleonor Alhager har sedermera återkommit till det intressanta förhållandet mellan 3 kap.

> Noteras för övrigt att Regeringsrätten sedermera hänvisar till just de fyra nyss nämnda EG-målen, när Regeringsrätten bedömt att en skattskyldig har avdragsrätt för ingående moms på förvärv av tjänster i samband med utgivning av konvertibla skuldebrev och nyemission av aktier.[546]

RSV hänvisade i skrivelsen 1999-12-13 – som 'upphävdes' 2001-08-10 – också till SRN:s förhandsbesked av den 16 november 1999, där SRN bara tog upp frågan om avdragsrätten för nyemissionskostnader, och vari hänvisning skedde till punkterna 19, 21 och 25 i "BLP Group"-målet samt till inkomstskattemålen RÅ 1917 Fi. 64 och RÅ 1992 Ref 55 II (se avsnitt 2.4.4.5). Varken SRN eller regeringsrätten, som fastställde förhandsbeskeden den 16 maj 2001,[547] berörde emellertid RÅ 1995 Not 224, där ett moderbolag i en koncern ansågs berättigat till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv för att utföra koncerninterna tjänster "åt sig självt" i egenskap av ägare till dotterbolag; tjänsterna avseende – i likhet med nyemissionskostnader – aktieägarfunktionen, hade ett sådant naturligt samband med skattepliktiga koncerngemensamma tjänster, som moderbolaget utförde åt dotterbolagen, att en enda verksamhet förekom, vilket är väl värt att beakta då fråga i första hand inte var om att åtskilja en skattepliktig och en skattefri verksamhetsgren (se avsnitt 3.2.4.1 angående s.k. blandad verksamhet), utan om att bestämma omfattningen av verksamheten (jfr: 'ekonomisk verksamhet') och vilka förvärv som hör dit.[548]

Om SRN eller regeringsrätten nu ändå skulle hänvisa till inkomstskatterätten, kunde i stället förarbetena till gällande inkomstskatterättsliga lagstiftning ha tagits upp, där regeringen anser att

---

25 § ML om undantag från skatteplikt för verksamhetsöverlåtelse och implementeringen av artikel 5.8 i sjätte direktivet, där befrielse från skatt anges som att någon leverans (omsättning) ej uppkommer i sådana fall [se Skattenytt 2004 s. 480-490, artikeln Going concern-kravet vid överlåtelse av verksamhet i momssammanhang, av Eleonor Alhager]. Det kan antas att det ovan i detta avsnitt relaterade "Faxworld"-målet inte hade avgjorts före manusstopp, och det vore intressant med en uppföljning från Eleonor Alhager beträffande behandlingen av artikel 5.8 i sjätte direktivet i det EG-målet; även om inte EG-domstolen nämner artikel 2 i första direktivet, verkar bedömningen att avdragsrätt förelegat ha influerats av övervältringsprincipen.

[546] Jfr RÅ 2004 Ref 60.

[547] Jfr RÅ 2001 Not 69 och RÅ 2001 Not 70.

[548] Se även Svensk skattetidning 2002 s. 700, Pär Sundbergs anmälan av boken "Omstruktureringar och moms – en handbok i omstruktureringar och mervärdesskatt av Eleonor Alhager och Magnus Alhager" (s. 696-703), där denne anser att RÅ 2001 Not 69 och RÅ 2001 Not 70 ger "ett materiellt sett felaktigt resultat utifrån Cibo-domen". Den anmälda boken beskrivs som en populärutgåva av Eleonor Alhagers avhandling "Mervärdesskatt vid omstruktureringar", som citeras flera gånger i detta arbete.

någon ändring av gällande rätt inte är påkallad beträffande organisationskostnader och att exempelvis ”utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande”, som togs upp i förarbetena till GBFL, är ”kostnader … av sådan karaktär att de i regel är att betrakta som ett naturligt inslag i ett företags löpande drift och bör således vara avdragsgilla som driftkostnader även vid taxeringen”. Regeringen konstaterade därvid att ”Rättspraxis ger inte heller vid handen att avdrag vägras för sådana kostnader”.[549] Det är mera i överensstämmelse med den för den mervärdesskattemässiga tolkningen avgörande EG-rätten, där det av EG-målet C-110/94 (INZO), punkt 25, framgår att ”även beställningen av en lönsamhetsstudie avseende den planerade verksamheten” kan ”anses utgöra ekonomisk verksamhet” i artikel 4 i sjätte direktivets mening, ”trots att studien enbart har till syfte att undersöka om den planerade verksamheten är lönsam”. EG-domstolen ansåg att den enskilde (ett bolag) kunde ”inte med retroaktiv verkan frånkännas egenskapen av skattskyldig person, i annat fall än bedrägeri eller undandragande, när det mot bakgrund av studiens utfall har beslutats att den egentliga verksamheten inte skall påbörjas och att bolaget skall försättas i likvidation, vilket har medfört att den planerade ekonomiska verksamheten inte har givit upphov till skattepliktiga transaktioner”. Regeringens syn på de inkomstskatterättsliga möjligheterna till avdrag för kostnader för ”marknadsundersökningar och liknande” skulle knappast förändras av att intäkter aldrig uppkom genom dem: ett underskott skulle bara ’rullas’ till nästa beskattningsår och utnyttjas mot intäkterna då, om avsikten var att bedriva näringsverksamhet (se avsnitt 2.5.4). En eventuell kvarvarande tillgång skulle bli föremål för såväl inkomstbeskattning som mervärdesbeskattning vid utförsäljning eller uttag.[550]

> Av 10 kap. 37 § SBL framgår att ”Om en verksamhet avvecklas, skall redovisningen fullgöras till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen slutförts”. En jämförelse med bestämmelserna om skattefri verksamhetsöverlåtelse enligt 3 kap. 25 § ML (jfr artikel 5.8 i sjätte direktivet) leder till att med sådan avveckling skall förstås – i likhet med vad som följer av de inkomstskatterättsliga förarbetena – att den sista affärshändelsen inträffat såtillvida att ”samtliga tillgångar” (engelska versionen

[549] Jfr Prop. 1996/97:154 s. 38 och 39; 16 kap. 8 § IL, 2 § 16 mom. andra stycket SIL (lydelsen fr.o.m. den 1 december 1997 enligt SFS 1997:852) och Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 200.

[550] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 77 och 78, där utredningen i anslutning till kommentar av bl.a. ”INZO”-målet får uppfattas betona övervältringsprincipen, när den uttalar att ”En av hörnstenarna i mervärdesskattesystemet är att mervärdesskatt tas ut för en transaktion först sedan avdrag har fått göras för summan av den (ingående) skatt som belöper på varans eller tjänstens olika priskomponenter.”

av direktivtexten – ”a totality of assets”) övergått till mottagaren.[551] Då har överlåtaren inte kvar någon ’ekonomisk verksamhet’; inga tillgångar och skulder kvarstår i balansräkningen hos denne, som förlorar avdragsrätten. Vederbörande har inte kvar några tillgångar varmed ’skattepliktiga transaktioner’ kan skapas, och för eventuella dylika transaktioner som förekommit fram till verksamhetsöverlåtelsen skall denne enligt 13 kap. 11 § ML redovisa utgående mervärdesskatt i skattedeklarationen för den redovisningsperiod då överlåtelsen skedde, om inte redovisningsskyldighet inträtt redan i en tidigare period. Fram till ’utrangeringen’ har den som bedömts ha karaktären av ’skattskyldig person’ kvar sin ’ekonomiska verksamhet’ och därmed också avdragsrätt för ingående moms.[552]

Det är till och med så att EG-domstolen anser att avdragsrätten kan bestå även efter det att en verksamhet avvecklats. Om en ekonomisk verksamhet för vilken avdragsrätt för ingående moms föreligger upphör, men den skattskyldiga personen fortfarande måste erlägga hyra för lokalen som verksamheten bedrivits i, på grund av en icke-hävningsklausul i hyreskontraktet, behåller vederbörande avdragsrätten, förutsatt att ett direkt och omedelbart samband finns mellan fortsatta hyresbetalningar och den ekonomiska aktiviteten och frånvaro av bedrägeri eller missbruk kan konstateras.[553]

Regeringen ansåg att direktavdrag inte borde medges för bolagsbildningskostnader, t.ex. registrerings-, annons- och juristkostnader, vid inkomsttaxeringen, då det handlar om kostnader för förvärv av en inkomstkälla och utgifter innan en skattepliktig verksamhet föreligger är inte avdragsgilla, utan är att hänföra till kapitalinsats.[554] Enligt regeringen föreligger det emellertid den avgörande skillnaden mellan sådana bolagsbildningskostnader och kostnader för ökning av aktiekapitalet (nyemissionskostnader) att de senare uppkommer under driften av företaget. De har därmed inte ett sådant direkt samband med aktieägarnas förvärv av aktierna att de kan jämföras med bolagsbildningskostnaderna, utan de bör i stället jämställas med utgifter för anskaffande av främmande kapital; nyemissionskostnaderna föranleds av ett behov av driftkapital och berättigar numera (liksom kostnader för andra förändringar av

[551] Jfr Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 705, där det framgår att ”En förvärvskälla har inte upphört så länge någon tillgång eller skuld finns kvar”, vilket idag är till ledning för när näringsverksamheten upphör.

[552] En analog tolkning av avdragsrättens omfattning med stöd av redovisningsreglerna kan inte anses strida mot gällande rätt så länge ett tolkningsresultat till den enskildes fördel inte begränsas av artiklarna 17-20 i sjätte direktivet, utan direktivet har s.k. direkt effekt, och gäller framför nationell rätt, först om den begränsar avdragsrätten i förhållande till direktivet [se avsnitten 2.4.2, 2.4.3 och 2.5.4 samt punkt xxi) i avsnitt 2.5.5].

[553] Jfr EG-målet C-32/03 (I/S Fini H).

[554] Jfr Prop. 1996/97:154 s. 40 och RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering Del 2, s. 88. Senare i detta arbete berörs för övrigt huruvida en ’ekonomisk verksamhet’ kan föreligga momsmässigt och berättiga till avdrag innan ’skattepliktiga transaktioner’ förekommit (se avsnitt 3.3.2).

aktiekapitalet) till avdrag inkomstskattemässigt.[555] SRN och regeringsrätten hade all anledning att ta fasta på detta synsätt vid bedömningen av rätten till avdrag för ingående moms på nyemissionskostnader, i stället för att hänvisa till bl.a. ett fall från en tid (1917) då moms inte ens fanns som idé (se avsnitt 2.4.4.5), då regeringens synsätt är förenligt med den för momsen så grundläggande principen om övervältring av momsavdrag på konsumenten genom att kostnaden i fråga ingår som ett element i beskattningsunderlaget för utgående moms.

Analyserar man punkterna 16-25 i ”BLP Group”-målet och inte bara som SRN hänvisar till punkterna 19, 21 och 25 däri, framgår att EG-domstolen i principiellt hänseende enbart uttalar följande.

- Regeln om avdragsrätten i artikel 17.2 i sjätte direktivet (jfr 8 kap. 3 § första stycket ML) skall tolkas mot artikel 17.5 i samma direktiv (jfr 8 kap. 13 § första stycket ML) om avdragsrätt i blandade verksamheter (punkt 18).

- Ordvalet ”användas … för” (”for transactions”) i bestämmelsen om avdragsrätt i en blandad verksamhet, artikel 17.5 i sjätte direktivet (jfr 8 kap. 13 § första stycket ML) visar att avdragsrätt enligt punkt 2 (och 3) – jfr 8 kap. 3 § första stycket ML – i artikel 17 i samma direktiv förutsätter att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan förvärv av varor och tjänster och de utgående transaktioner som ger rätt till mervärdesskatteavdrag (punkt 19 – se även punkt 20).

- Avdrag för ingående mervärdesskatt kan bara ske för olika (”various”) kostnadselement som bärs av skattepliktiga transaktioner (”taxable transactions”) – punkt 21.

- Rätt till mervärdesskatteavdrag vid skattefria försäkringstjänster och finansiella tjänster till kunder i tredje land (plats utanför EG) utgör undantag (”exception”) från den generella principen att skattefria tillhandahållanden inte ger upphov till sådan rätt (punkt 23 – se även punkterna 20 och 22).

EG-domstolen ansåg att BLP Group inte var berättigat göra avdrag för ingående mervärdesskatt på bankers, juristers och bokförares tjänster i samband med att bolaget sålde 95% av aktierna i ett tyskt dotterbolag, men

[555] Jfr Prop. 1996/97:154 s. 41 och 42; 16 kap. 8 § IL och 2 § 16 mom. andra stycket SIL (lydelsen fr.o.m. den 1 december 1997 enligt SFS 1997:852).

inte att förekomsten av den skattefria aktieförsäljningen i sig uteslöt avdragsrätt för förvärvade tjänster. EG-domstolen konstaterade enbart att förvärven i fråga objektivt sett inte kan hänföras till en skattepliktig transaktion. Därför kunde inte domstolen beakta BLP Group:s argument om att avdragsrätten inte skulle beskäras bara för att den skattefria värdepappersförsäljningen var tillfällig (”incidental”). Det skulle enligt EG-domstolen ställa så stora kontrollkrav på skattemyndigheterna avseende företagens avsikter att avskattningstanken skulle motverkas (punkterna 16, 17 och 24). BLP Group hade enligt egen utsago använt bl.a. bokföringstjänsterna (”were used”) även för den skattefria aktieförsäljningen (punkt 16), men kunde inte presentera någon utredning om i vilken mån förvärvade tjänster använts för skattepliktiga transaktioner. Hade bolaget kunnat presentera en utredning som gjorde sannolikt att t.ex. bokföringstjänsterna avskattades genom att kostnaderna för dem ingick i underlaget för utgående mervärdesskatt på bolagets skattepliktiga transaktioner, hade alltså domstolen kunnat godta avdragsrätt. I enlighet med ”Breitsohl”-målet hade det av den enskilde planerade bruket av förvärvade tjänster bestämt omfattningen av avdragsrätten.

EG-domstolen uttalar inte någon princip om att enbart förekomsten av skattefri omsättning i sig skulle begränsa avdragsrätten. I stället uttalar EG-domstolen i ”BLP Group”-målet att artikel 2 i första direktivet, som beskriver bl.a. övervältringsprincipen, och artikel 17 i sjätte direktivet, som beskriver avdragsrätten, innebär att, bortsett från i undantagsfallet beträffande försäkringstjänster och finansiella tjänster till kund i tredje land, måste en ’skattskyldig person’ bevisa (göra sannolikt) att ett förvärv används till att skapa ’skattepliktiga transaktioner’, för att förvärvet skall vara avdragsberättigande. I ”Abbey National”-målet, där alltså övervältringsprincipen i artikel 2 i första direktivet tillika betonas, behandlar EG-domstolen också avdragsfrågan som en bevisfråga: EG-domstolen anger i punkt 40 att kriterierna för avdrag är att förvärven i fråga kan anses utgöra allmänna kostnader i den del av verksamheten där skattepliktiga transaktioner skapas. I punkt 41 i det målet kan man nästan säga att EG-domstolen återförvisar målet till nationell domstol för prövning av huruvida dessa kriterier är uppfyllda; bevistemat är om avdragen övervältras och därmed avskattas i enlighet med artikel 2 i första direktivet (se avsnitt 2.4.4.5).

I ett förhandsbesked den 6 juni 2003 angående mervärdesskatt, där frågan gällde rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv av administrativa, ekonomiska eller juridiska konsulttjänster för försäljning av aktier i dotterbolag, hänvisade regeringsrätten till bl.a. ”Cibo”-målet och ansåg att avdragsrätt inte förelåg. Regeringsrätten konstaterade att i de EG-mål där avdragsrätt befunnits föreligga på grund av att förvärvade tjänster utgjorde del av den skattskyldiges allmänna omkostnader för den ekonomiska verksamheten förelåg inte något direkt och omedelbart samband mellan förvärvade tjänster och en eller flera skattefria försäljningar av aktier i dotterbolag. Sålunda är det fråga om vilken bevisning som kan förebringas, för att förvärv skall kunna anses utgöra allmänna omkostnader som ingår som kostnadskomponenter i ett företags skattepliktiga produkter och berättiga

till avdrag för ingående mervärdesskatt.[556] Av intresse är att regeringsrätten i förhandsbeskedet, i likhet med vad EG-domstolen gör i bl.a. ”Cibo”-målet, betonar att sistnämnda principiella aspekt framgår av artikel 2 i första direktivet.[557]

Om en ’skattskyldig person’ som klarar nyss nämnda bevisning skulle få sin avdragsrätt för ett förvärv begränsad enbart på grund av att det objektivt sett kan anses ha med exempelvis en senare företagen skattefri fastighetsförsäljning eller skattefri aktieförsäljning att göra i den annars skattepliktiga verksamheten, skulle vederbörande retroaktivt anses ha etablerat en blandad verksamhet. Det skulle i enlighet med EG-domstolens praxis strida mot sjätte direktivets beskrivning av avdragsrättens omfattning enligt artiklarna 17-20. Genom sin planering bestämmer en person själv om denne är ’skattskyldig person’, och i vilken grad verksamheten skall vara avdragsberättigande. Den som saknar sådan bevisning, blir emellertid utlämnad till ett visst godtycke baserat på vad som objektivt kan konstateras. Finns ingen annan bevisning angående till vad förvärven skall användas, ligger det närmast till hands att anta att den som företar från skatteplikt undantagen omsättning av exempelvis fastighet åtminstone beträffande sådan aktivitet skall jämställas med en fastighetshandlare eller den som driver tomtrörelse, och avdragsrätten sålunda begränsas hos vederbörande.[558]

I sammanhanget kan som en jämförelse nämnas att EG-domstolen fastslagit att en hyresgäst som erlagt skattefria hyresersättningar inte mervärdesbeskattas för en särskild ersättning som vederbörande erhåller från hyresvärden, för att denne skall återfå hyresrätten.[559] Detta visar att den mervärdesskatterättsliga statusen på ett visst rättsligt förhållande inte förändras och leder till andra beskattningskonsekvenser än vad som gällt för de därunder tillhandahållna prestationerna, bara för att aktiviteten avslutas med en transaktion av motsatt status. Å andra sidan visar EG-målet C-

[556] Detta uttryckte för övrigt regeringsrätten redan i ett äldre förhandsbesked, RÅ 1978 1:51, där ett bolag inom en industrikoncern med en gemensam personalstiftelse ansågs ha rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv till fritidsstugor i stiftelsen. Avdragsrätten hos sökandebolaget ansågs skola begränsas bara i den mån koncernbolagen bedrev blandad verksamhet, dvs. i den mån sökandebolagets förvärv till stiftelsen inte kunde hänföras ”till sådana av bolagen bedrivna verksamheter som medför skattskyldighet till mervärdeskatt”. Annars förutsattes för avdragsrätt enbart just att bolagen i fråga i sina priskalkyler för skattepliktiga produkter tog med som ett kostnadselement bland alla andra också förvärven till stiftelsen. Se Skattenytt 2002 s. 125, artikeln Momsavdrag vid viss momsfri omsättning (igen) samt för nyemissionskostnader (s. 123-130), av Björn Forssén.

[557] Jfr RÅ 2003 Ref 36, regeringsrättens förhandsbesked angående mervärdesskatt av den 6 juni 2003 (mål nr 1438-2001). Se Skattenytt 2002 s. 129, artikeln Momsavdrag vid viss momsfri omsättning (igen) samt för nyemissionskostnader (s. 123-130), av Björn Forssén, där det påpekades, med anledning av det förhandsbesked från SRN 2001-02-14 som regeringsrätten sedan fastställt genom sin dom den 6 juni 2003, att regeringsrätten vid sin prövning av fallet inte borde förbise att den princip som EG-domstolen betonar i bl.a. ”Cibo”-målet, beträffande frågan om avdragsrättens omfattning, är den om avskattning (övervältringsprincipen) som följer av artikel 2 i första (och sjätte) direktivet. I motsats till RSV m.fl. gjorde alltså inte regeringsrätten det förbiseendet.

[558] En fastighetsmäklare eller annan som förmedlar fastighetsaffärer anses emellertid omsätta skattepliktiga tjänster, och är berättigad göra avdrag för ingående moms på förvärv i sin verksamhet (jfr Prop. 1989/90:111 s. 106).

[559] Jfr EG-målet C-63/92 (Lubbock Fine).

108/99 (Cantor Fitzgerald) att om ett nytt rättsligt förhållande etableras, och fråga sålunda inte bara är om upphörande av det existerande genom avstående av en rättighet, handlar det om att göra en bedömning av den prestationen fristående från det tidigare rättsförhållandet.[560] Även om EG-domstolen anser att hänsyn därvid skall tas till den aktuella transaktionens objektiva karaktär, uttalar EG-domstolen, med referens till ”BLP Group”-målet, att den skattskyldige ”kan välja mellan icke skattepliktiga och skattepliktiga transaktioner” och ”således i eget intresse alltid göra sitt val med hänsyn till principen om mervärdesskattens neutralitet”. Den enskilde har bevisbördan för att avsikten är att skapa ’skattepliktiga transaktioner’ med en aktivitet, för att vederbörande skall komma i åtnjutande av avdragsrätten. Kan inte en ’skattskyldig person’ göra sannolikt sådan avsikt, måste denne välja att inte genomföra en objektivt sett skattefri transaktion, för att undvika att avdragsrätten begränsas. EG-domstolen uttalar också i punkt 33 i ”Cantor Fitzgerald”-målet att konkurrensneutralitetsprincipen innebär att den som har ett val mellan två olika transaktioner inte kan välja den ena och åberopa följderna av den andra.

3.2.4.3 Kräver rättsläget (RÅ 1999 Not 282) att ’verksamhet’ ersätts med annat begrepp i ML?

Om inte förhandsbeskedet RÅ 1999 Not 282 verkligen ger anledning till en förändring av innebörd att verksamhetsbegreppet tas bort och inga motsvarande begrepp respektive flera andra skall ersätta det, bör inte förslaget från SOU 2002:74 genomföras, då en risk med flera begrepp i sig är att rättsutvecklingen nationellt sett leder till en inhemsk nationell praxis som avviker från EG-domstolens uppfattning om innebörden i och syftet med begreppet ’ekonomisk verksamhet’ (se avsnitt 1.1).

Att utredningen SOU 2002:74 drar slutsatsen att behov skulle föreligga av en materiell förändring av gällande rätt beträffande begreppet ’verksamhet’ i 8 kap. 3 § första stycket ML med anledning av att RÅ 1999 Not 282, som behandlar bidragsfinansierad verksamhet, skulle medföra ett oklart rättsläge, kan sannolikt tillskrivas det faktum att rättsfallet tillkom innan EG-domstolen avgjorde ”Breitsohl”-målet (se avsnitt 3.2.4.2).

Regeringsrätten hänvisar i RÅ 1999 Not 282 till EG-målen ”Sofitam” och ”Harnas & Helm”, och även till EG-målet ”Hong-Kong Trade” (se avsnitt 2.5.4). Av det sistnämnda målet framgår att den som enbart tillhandahåller varor och tjänster gratis inte kan anses vara en ’skattskyldig person’. Det innebär att det aktivitetskrav som uppställs i bl.a. de båda förstnämnda

[560] Se även avsnitt 2.5.4 och bl.a. RÅ 1992 Ref 62 [samt punkt xiii) i avsnitt 2.5.5] angående att det är tillhandahållarens prestation som skall bedömas, när det gäller att bestämma om omsättning av vara eller tjänst är skattepliktig.

målen, för att en ’ekonomisk verksamhet’ skall anses uppkomma, måste förenas med en avsikt att skapa ’skattepliktiga transaktioner’ till den enskildes försörjning, för att denne skall kunna tillhöra momssystemet. Av ”Armbrecht”-målet, som regeringsrätten också hänvisar till i fallet, framgår att den som bedömts vara en ’skattskyldig person’ inte skall träffas som en skattebärare (konsument) av erlagd ingående mervärdesskatt på förvärv som skall medföra skattskyldighet, vilket helt enkelt uttrycker övervältringsprincipen etc från artikel 2 i första direktivet, även om EG-domstolen inte direkt omnämner bestämmelsen (se avsnitt 2.4.4.5). Regeringsrätten hänvisar också till EG-målet C-97/90 (Lennartz), och i det målet uttryckte EG-domstolen (i punkt 28) bl.a. att artikel 17 i sjätte direktivet inte ens implicit kan anses innehålla någon regel om begränsning av avdragsrätten för det fall användningen i den ekonomiska verksamheten ligger under en viss nivå.[561] Regeringsrätten ändrade SRN:s förhandsbesked och förklarade att sökanden var avdragsberättigad för konsultverksamhet, men inte för verksamheten i övrigt, som var anslagsfinansierad.

> Artiklarna 17-20 i sjätte direktivet anger på vilket sätt avdragsrätten kan begränsas hos en ’skattskyldig person’, bl.a. genom att denne bedriver en blandad verksamhet och skall enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet bestämma den avdragsgilla andelen av ingående momsen på ett förvärv i förhållande till i vilken mån det kan hänföras till aktiviteten med att skapa ’skattepliktiga transaktioner’. Vid förvärvet bestämmer den ’skattskyldige personen’ den andelen genom sin planering enligt ”Breitsohl”-målet. Ingenting i de EG-mål som regeringsrätten tar upp i det aktuella fallet talar däremot, snarare tvärtom.
>
> För beräkningen av den avdragsgilla andelen i en blandad verksamhet får medlemsstaterna enligt artikel 19.1 första stycket andra strecksatsen andra meningen i sjätte direktivet bestämma vilka subventioner (bidrag/anslag) som skall räknas med i nämnaren, dvs. i begränsande riktning, i ekvationen för den beräkningen. I ML har enbart en sådan regel om begränsning av avdragsrätten till följd av bidrag införts. Det är 8 kap. 13a § ML, som infördes 1997 i samband med att upphovsrätter på kulturområdet gjordes skattepliktiga (se avsnitt 2.3.3.4). Regeln begränsar avdragsrätten för ingående mervärdesskatt på förvärv i verksamheter som består i anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar i förhållande till hur stor del av intäkterna som utgörs av rena bidrag från det allmänna, dvs. som inte utgör ersättning för omsatt vara eller tjänst. Specialregeln infördes av konkurrensneutralitetsskäl med stöd av artikel 13A.2a i sjätte direktivet, då de verksamheter som anges i regeln och som bedrivs med stöd av det allmänna skulle överkompenseras i förhållande till privatteatrar etc, om de genom att ha blivit skattepliktiga och avdragsberättigade dessutom skulle

[561] Jfr EG-skatterätt, s. 191, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, där de också mot bakgrund av ”Lennartz”-målet anför att svensk rätt kan komma i konflikt med EG-rätten ”genom kravet i 8:15 ML på mer än ’ringa användning’ för avdragsrätt i visst fall för personbil”.

behålla ograverade bidrag från det allmänna.[562] I övrigt gäller emellertid full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på en förvärvad vara eller tjänst, enligt 8 kap. 3 § första stycket ML jämförd med artiklarna 17.2 och 17.5 i sjätte direktivet, vid förvärvstillfället som då endast kan begränsas ”i den mån” den ’skattskyldiga personen’ planerar att använda varan eller tjänsten för annat än att skapa ’skattepliktiga transaktioner’.[563]

En annan sak är det att en lagändring genomförts den 1 januari 2003 i enlighet med artikel 11A.1a i sjätte direktivet, vilken innebär att ett bidrag som inte utgör själva priset på en leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst (priset på prestationen), utan som kommer från en tredje part men som är direkt kopplat till att prestationen skall utföras, också skall ingå som en del i beskattningsunderlaget för prestationen (7 kap. 3a § ML).[564] Någon beskattningsåtgärd genom avdragsbegränsning kan inte ske mot en ’skattskyldig persons’ egen planering av användningen av ett förvärv för att skapa ’skattepliktiga transaktioner’.[565]

Regeringsrättens ställningstagande i RÅ 1999 Not 282 är förenligt med EG:s praxis, och något behov av att upphäva verksamhetsbegreppet föranleder inte fallet. Sökanden i RÅ 1999 Not 282 har nämligen klart angivit att intäkterna i verksamheten bestod dels i generella anslag från ägarna staten och landstinget, dels i ersättningar från länsstyrelsen m.fl. ”för genomförande av olika projekt”. Avdragsfrågan gällde rätten därtill för ingående mervärdesskatt hänförlig ”till förvärv för dels verksamhet som bestrids av de generella anslagen” och ”dels projekt för vilka ersättning erhålls” från uppdragsgivare. Sökanden har därmed i sin planering brutit upp aktiviteterna i en konsultverksamhet, där avdragen ingående

---

[562] Jfr Prop. 1996/97:10 s. 29, 34 och 35.

[563] Jfr Skattenytt 1997 s. 772-773, artikeln Begränsar bidrag rätten till momsavdrag? – av Björn Forssén. Se även Prop. 2002/03:5 s. 63, där det nämns att det ”I svensk rätt finns en avdragsbegränsningsregel avseende bidrag”, och det är just 8 kap. 13a § ML angående bidrag i kultursektorn; någon annan dylik regel finns inte i ML, men kan införas med stöd av artikel 19.1 i sjätte direktivet.

[564] Jfr SFS 2002:1004; bet. 2002/03:SkU2; och Prop. 2002/03:5 s. 109, där hänvisning också sker till EG-målet C-184/00 (ASBL). Lagstiftaren hänvisar till det målet och EG-målet C-353/00 (Keeping Newcastle Warm), och anger en kort sammanfattning på sidan 66 (och 67) i Prop. 2002/03:5 angående när en direkt koppling skall anses föreligga i förevarande hänseende mellan bidrag och pris: sambandet däremellan måste vara ”betydande” – det är ofta svårt att konstatera om nedsättningen av priset på en bestämd vara eller tjänst exakt motsvarar bidragsbeloppet. Se även Prop. 2002/03:5 s. 58, där lagstiftaren särskilt hänvisar till att EG-domstolen i två mål, C-215/94 (Mohr) och C-384/95 (Landboden-Agrardienste), vid bedömningen om fråga var om ett rent bidrag eller att givaren skulle anses som konsument av en tjänst, betonade artikel 2 i första direktivet och övervältringsprincipen.

[565] Av punkt 20 i EG-målet C-37/95 (Ghent Coal) följer att avdragsrätten består även om förvärvet inte kunnat användas för ’skattepliktiga transaktioner’ och det beror på orsaker varöver den skattskyldige inte kunnat råda. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 66, 69 och 70, av Björn Forssén.

mervärdesskatt kommer att avskattas genom att uppdragsgivarna debiteras utgående mervärdesskatt på ersättningarna för utförda projekt, och en del där förvärven kan hänföras till helt bidragsberoende aktiviteter. Någon oklarhet i rättsläget föreligger inte, utan regeringsrättens ställningstagande i RÅ 1999 Not 282 är helt i linje med EG-domstolens avgörande i ”Breitsohl”-målet. Sistnämnda mål nämns inte av SOU 2002:74 i samband med kommentaren av RÅ 1999 Not 282, och det vore därför betänkligt att genomföra en ändring av verksamhetsbegreppet i 8 kap. 3 § första stycket ML, när rättsläget faktiskt är klart – i motsats till vad utredningen antagit vara fallet.

RSV kommenterar också RÅ 1999 Not 282 i sin skrivelse av 2000-05-05 (dnr 5056-00/110), men tillika utan att ha hunnit beakta ”Breitsohl”-målet som avgjordes den 8 juni 2000. I RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2003 kommenteras bl.a. den egna skrivelsen av 2000-05-05 och RÅ 1999 Not 282 samt ytterligare en skrivelse från RSV av 2001-02-28 (dnr 2758-01/120), där RÅ 1999 Not 282 också tas upp angående bidragsfinansierade verksamheter,[566] men inte ”Breitsohl”-målet. Emellertid är RSV klar i sin ståndpunkt att ”Avdragsrätten begränsas inte av att en skattskyldigs kostnader helt eller delvis bestrids genom näringsbidrag (statsbidrag) eller liknande oberoende bidrag till verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger”. EG-domstolen har också fastslagit att det inte är förenligt med beskrivningen av avdragsrätten i – särskilt – artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet att i den nationella momslagstiftningen särskilt föreskriva att skattskyldig person, som enbart utför skattepliktiga transaktioner, endast skall erhålla en begränsad avdragsrätt för ingående moms på förvärv av varor och tjänster, bara för att de är subventionerade (*eng*. ”subsidised”).[567]

Rättsläget kan beskrivas som att avdragsrätt inte kan förekomma i en verksamhet som helt bygger på rena bidrag, vilket också RSV synes anse. När regeringsrätten i RÅ 1999 Not 282 relaterar till ”Hong-Kong Trade”-målet, där tillhandahållande av varor och tjänster enbart skedde gratis och subjektet i fråga inte kunde anses vara en ’skattskyldig person’, och resonerar om att utgången där skulle ha blivit densamma om ersättning förekommit, förutsatt att ”den del av den sammantagna verksamheten som avser vederlagsfria tillhandahållanden bryts ut så att den inte kommer att omfattas av mervärdesbeskattningen”, är det helt i linje med ”Breitsohl”-målet. Regeringsrätten kunde inte döma annorlunda, då sökanden själv i sin planering brutit upp aktiviteterna i en konsultverksamhet, där momsavdragen kommer att avskattas och övervältringsprincipen

[566] Jfr RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2003, s. 99-105 och 379-380.
[567] Jfr EG-målet C-204/03 (kommissionen mot Spanien).

upprätthållas, och en helt bidragsberoende del av verksamheten där tanken är att så inte skall bli fallet och sålunda ingen avdragsrätt heller skall förekomma.

I sammanhanget kan nämnas att lagrådet inte ansåg det nödvändigt eller lämpligt att förtydliga att även ”bidrag” som utgör priset på ett tillhandahållande skall anses utgöra ersättning, bara för att vissa betalningar idag kallas bidrag men egentligen utgör en ersättning för en motprestation från mottagaren.[568] Lagrådets inställning är i linje med RÅ 1989 ref 86 (se avsnitten 2.2.2.3 och 2.3.3.3), där regeringsrätten konstaterar att enbart att benämna något koncernbidrag inte innebär att en omsättning inte kan anses föreligga mervärdesskatterättsligt, om fråga i egentlig mening är om en ersättning för en motprestation.

Regeringen följer lagrådets linje, och på samma sätt borde också här regeringen hylla principen att en materiell prövning skall ske av avdragsrätten utifrån grundläggande mervärdesskatterättsliga principer. Någon förändring av verksamhetsbegreppet i avdragsregeln i 8 kap. 3 § första stycket ML bör inte genomföras, när det gäller att begreppet skall ge uttryck för ett aktivitetskrav motsvarande ’ekonomisk verksamhet’, för att en självständig person genom uppfyllande av det kravet skall kunna anses ha karaktären av ’skattskyldig person’ (yrkesmässig) och tillhöra momssystemet. Hade ägarna till sökandebolaget i RÅ 1999 Not 282 lämnat bidrag som egentligen var ersättningar för motprestationer i form av exempelvis konsulttjänster (omsättning), hade givetvis sökanden också i den delen haft en ”verksamhet som medför skattskyldighet” (8 kap. 3 § första stycket ML) och varit avdragsberättigad också i den delen.[569] Om en

[568] Jfr Prop. 2002/03:5 s. 109.

[569] Se även förhandsbeskedet RÅ 1999 Ref 33, förhandsbeskedet RÅ 2003 Ref 25, RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1998 (s. 151ff) respektive 2002 (s. 98ff) och Skattenytt 1997 s. 594-602, artikeln Subventioner – en tolkning av reglerna i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) med utgångspunkt från subventioner från EU, av Ulrika Hansson. Dessutom: angående att kostnadsersättning från medlemmar i Trafikförsäkringsföreningen till täckande av viss del av dess kostnader inte utgör omsättning enligt ML från föreningen till medlemmarna, se förhandsbeskedet RÅ 2005 Ref 74. Verksamheten ansågs ha sin grund i trafikskadelagen och inte i ett kontraktsförhållande mellan Trafikförsäkringsföreningen och dess medlemmar. Intäkten för föreningen kunde inte anses erhållen till följd av försäljning av tjänster, varvid hänvisning skedde till Prop. 1993/94:99 s. 134f. I förhandsbeskedet hänvisas också till bl.a. nyss nämnda RÅ 1999 Ref 33 och RÅ 2003 Ref 25 samt till vissa EG-mål om omsättningsrekvisitets omfattning. SKV hade överklagat förhandsbeskedet, men Regeringsrätten fastställde SRN:s bedömning, och ansåg sig inte behöva inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen, utan noterade bara bl.a. de av parterna åberopade EG-målen C-8/01 (Taksatorringen), som SKV anförde i sitt överklagande, och 102/86

’skattskyldig person’ har en blandad verksamhet, får indelningen i verksamhetsgrenar redan idag anses följa ett ”transaktionstänkande”. Möjligen kan en förändring i samma riktning som utredningen SOU 2002:74 föreslår, dvs. en övergång till ett ”transaktionstänkande”,[570] vara motiverad såtillvida att 1 kap. 7 § ML beträffande uttrycket ”del av verksamheten” (verksamhetsgren) ändras till att koppla direkt till den skattemässiga karaktären på de planerade prestationerna hos den ’skattskyldige personen’.

> RÅ 1999 Not 282 har sedermera också berörts av andra författare, men utan att frågeställningen ’verksamhetstänkande kontra transaktionstänkande’ berörts som i SOU 2002:74.[571]

3.2.5 Supplementärregeln om ’yrkesmässig verksamhet’, 4 kap. 1 § 2 ML

Genom den s.k. supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML utvidgas yrkesmässighetsbegreppet i ML till att utöver näringsverksamhet enligt 13 kap. IL gälla för verksamhet som:

> ”bedrivs i former som är jämförliga med en till … näringsverksamhet hänförlig rörelse” (s.k. rörelseliknande former), förutsatt att ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30.000 kronor exklusive mervärdesskatt.

Supplementärregeln saknar motsvarighet i sjätte direktivet. Där finns i stället särskilda regler för s.k. små företag i artikel 24, och sådana föreslås av SOU 2002:74.[572] Det skulle handla om en skattebefrielse (för beskattningsbara personer med årsomsättning under 90.000 kronor). Ett liknande system gällde i GML före 1991, men baserades på ett gränsbelopp om 30.000 kronor för redovisningsskyldigheten.[573] Här är dock av intresse om den existerande supplementärregeln beträffande yrkesmässighetsbegreppet strider mot sjätte direktivet och/eller är obsolet.

(Apple and Pear Development Council), som Trafikförsäkringsföreningen hänvisade till i sitt bestridande av överklagandet.

[570] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 151, 152 och 195.

[571] Jfr Svensk skattetidning 2004 s. 305-315, artikeln ”Out of scope of VAT” och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, av Ulrika Grefberg och Jan Kleerup.

[572] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 19.

[573] Jfr Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms, s. 41, av Björn Forssén.

Supplementärregeln infördes av kontrolltekniska och inte skatteteknisk skäl.[574] I vart fall var motivet till att införa regeln inte fiskalt, utan den utvidgning av yrkesmässigheten som supplementärregeln om rörelseliknande former innebär syftar till att i första hand ge möjlighet till korrigering av situationer i vilka mervärdesskatten har en icke önskvärd konkurrenseffekt. Supplementärregeln används när en person som i övrigt uppvisar tecken på att beskattas i inkomstslaget tjänst har så stora investeringar i utrustning etc, och för vilka uppdragsgivaren (arbetsgivaren) inte bestrider kostnaderna, att vederbörandes kunder skulle välja annan tillhandahållare av produkterna (varor eller tjänster), om inte denne kunde avlyfta ingående mervärdesskatt och kunderna därmed skulle betala priser för produkterna som skulle innehålla latenta momskostnader (s.k. kumulativa effekter skulle uppkomma).[575]

Supplementärregeln avser sålunda att lösa gränsdragningsproblem beträffande huruvida exempelvis en freelance-fotograf (med en eller ett fåtal uppdragsgivare men dyr egen kamerautrustning), en biodlare eller innehavare av travhäst/-ar har näringsverksamhet eller bara en hobby (inkomst av tjänst). Inkomstskatterättsligt vållar detta inga problem idag, då den enskilde med tillämpning av den femåriga fria omprövningsrätten kan få en hobby omprövad till näringsverksamhet när verksamheten pågått några år och en bedömning kan göras i ett längre perspektiv.[576] Om ett beskattningsärende om mervärdesskatt, som här beträffande yrkesmässigheten, har ett nära samband med ett dylikt taxeringsärende som skall avgöras i skattenämnd, bör frågan för båda skatteslagen avgöras samtidigt.[577] Något hinder föreligger därför inte att behandla avdragsfrågan för ingående mervärdesskatt på exempelvis inköp av den första travhästen i samband med taxeringsfrågan.[578]

Enligt EG-domstolens praxis får alltså skattemyndigheten begära in kontrollmaterial för att erhålla objektiva fakta att gå på vid bedömningen av om den enskilde som startar verksamhet avser att skapa skattepliktiga transaktioner och om vederbörande är självständig etc, men kan inte

[574] Jfr Prop. 1973:163 s. 60.
[575] Jfr RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2001 (avsnitt 8.2.3), s. 118, samt även RSV:s Handledning – mervärdeskatt 1989 (avsnitt 22.3), s. 274, Prop. 1973:163 s. 31 och 62 och EG-skatterätt, s. 174, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[576] Jfr Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 312 och 313.
[577] Jfr Prop. 1989/90:74 s. 363 och 364.
[578] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 254 och 255, där det framgår att en prövning av återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 § ML, vilken regel i och för sig enligt detta arbete betecknas som obsolet, för nystartad verksamhet kan ske i självdeklarationen.

retroaktivt vägra denne avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på de förvärv som kvalificerar honom som 'skattskyldig person'.[579]

Eftersom artikel 4.1 i sjätte direktivet inte tillåter något vinstrekvisit i ML vid bedömningen av om den enskilde är yrkesmässig ('skattskyldig person'), saknas behov av en supplementärregel för att uttrycka att det kriteriet vid gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet inte skapar något problem mervärdesskattemässigt – ett kriterium som för övrigt inte ens förutsätts vid den gränsdragningen inkomstskattemässigt enligt nationell praxis.[580] Inte heller beträffande självständighetskriteriet föreligger någon risk för att nationell praxis skulle utvecklas så att huvudregeln om yrkesmässighet i 4 kap. 1 § 1 ML skulle behöva kompletteras med en regel därom som inte kopplar till IL:s näringsverksamhetsbegrepp.[581]

Ett förhandsbesked visar att nationell rättspraxis idag är förenlig med det redogjorda synsättet hos EG-domstolen av innebörd att objektiva omständigheter får indikera förvärvssyftet med en verksamhet och att avsikten att skapa skattepliktiga transaktioner kan tas för god.[582] I förhandsbeskedet, som gällde mervärdesskatt, fastställde regeringsrätten SRN:s bedömning,[583] vilken innebar att en kyrklig stiftelse, som inklusive bidrag om ca 50 miljoner kronor/år omsatte ca 130 miljoner kronor/år, ansågs ha en verksamhet av den "arten och omfattningen" att stiftelsen bedrev näringsverksamhet enligt 21 § KL (numera 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL), och sålunda var yrkesmässig enligt ML. Detta trots att tjänsterna som ansökan avsåg, vaktmästartjänster, tillhandahölls kunder till självkostnadspris.[584]

I fallet (RÅ 1996 Not 168) nämns både huvudregeln om yrkesmässighet enligt 4 kap. 1 § 1 ML och ifrågavarande supplementärregel om yrkesmässighet (rörelseliknande former) enligt 4 kap. 1 § 2 ML. Av den anledningen tillfrågades föredragande i SRN, Niclas von Oehlreich, vilken av de båda reglerna SRN tillämpat vid sin bedömning. Svaret var att SRN gått på huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML (se avsnitten 3.2.1-3.2.2.3). Dåförtiden (1996) skulle SRN under ett par år ha nedtonat betydelsen av

[579] Jfr angående "INZO"-målet i avsnitt 3.2.4.2.
[580] Jfr angående bl.a. RÅ 1998 Ref 10 i avsnitt 3.2.2.3.
[581] Jfr avsnitt 3.2.2.2.
[582] Jfr angående "Breitsohl"-målet i avsnitt 3.2.4.2.
[583] Jfr RÅ 1996 Not 168. Se kommentar av fallet i Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 27 och 62, av Björn Forssén.
[584] Jfr även RÅ 2001 Not 15.

vinstrekvisitet i dylika fall (vilket för övrigt sammanfaller med Sveriges EU-inträde 1995).[585] Detta stödjer att rättsläget i ett nationellt perspektiv inte är sådant att något behov föreligger för ifrågavarande supplementärregel i ML om en utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet jämfört med enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML. Den strider inte mot sjätte direktivet, men är obsolet och kan utmönstras ur ML.

3.2.6 Övriga frågor om 'yrkesmässig verksamhet'

3.2.6.1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund

Yrkesmässigheten enligt 4 kap. 1 § ML begränsas enligt 4 kap. 8 § ML såtillvida att ideella föreningar och registrerade trossamfund som anses bedriva näringsverksamhet ändå inte är yrkesmässiga, när inkomsten av verksamheten omfattas av kvalificerad skattebefrielse enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket IL respektive 7 kap. 14 § IL.

Registrerade trossamfund är inte skattebefriade enligt ifrågavarande regler på grund av registreringen i sig, utan prövningen av den kvalificerade skattebefrielsen för ideella föreningar skall också företas beträffande dem, vilket framgår genom hänvisningen till 7 § i 7 kap. 14 § IL.[586]

När det gäller föreningarna rör det sig om sådana som tidigare benämndes allmännyttiga, varför t.ex. inte fackföreningar – vilka tillgodoser medlemmarnas ekonomiska intressen och inte något allmännyttigt ändamål – inte omfattas av undantaget, utan beskattas för 'skattepliktiga transaktioner'. I mervärdesskattefallet RÅ 1997 Ref 16 ansågs ett fackförbund ha från övrig verksamhet särskiljbara skattepliktiga omsättningar av ackordskontrolltjänster åt medlemmarna, varför beskattningsbar yrkesmässig verksamhet enligt ML ansågs föreligga beträffande omsättningarna. Fallet åberopades också i inkomstskattemålet RÅ 1998 Ref 10 vid bedömningen av om näringsverksamhet skulle anses föreligga (se angående det målet avsnitt 3.2.2.3), varför regeringsrätten inte synes utesluta att ML, och därmed indirekt sjätte direktivet, kan vara

[585] Bekräftelse inhämtad för ordnings skull i samband med detta arbete vid samtal med skatterättsnämndens Niclas von Oehlreich 2003-03-12.
[586] Jfr Prop. 1998/99:38 s. 2 och 210. Se även Skattenytt 2002 s. 691, artikeln De registrerade trossamfunden och beskattningssystemet (s. 690-699) av Dan Hanqvist samt RSV:s Handledning för stiftelser och ideella föreningar, s. 156.

ledande vid bedömningen av frågor om förvärvssyfte på inkomstskatteområdet lika gärna som viceversa. Regeringsrätten ansåg i båda fallen att näringsverksamhet enligt 21 § KL (motsvaras idag av 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL) förelåg, och i RÅ 1998 Ref 10 bedömdes de kvalificerade kraven på ändamål etc i 7 § 5 mom. SIL (motsvaras idag av 7 kap. 7 § första och andra stycket IL och 7 kap. 14 § IL) för skattebefrielse vara uppfyllda, vilket inte ansågs vara fallet i RÅ 1997 Ref 16 (se avsnitt 3.6.1.5).

Regeringsrättens praxis enligt de båda fallen visar att den begränsning av yrkesmässighetsbegreppet som görs genom kopplingen från 4 kap. 8 § ML till den kvalificerade skattebefrielse för ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 7 kap. 7 § IL och 7 kap. 14 IL (tidigare 7 § 5 mom. SIL) fungerar med hänsyn till den allmänna mervärdesskatterättsliga konkurrensneutralitetsprincipen. I linje härmed är också ett förhandsbesked, där Regeringsrätten har ansett att en fackförenings försäljning av annonsplatser i medlemstidningen var en skattepliktig särskild näringsverksamhet. Annonsverksamheten ansågs ske i konkurrens med annonsföretag och därmed vara skild från den tidningsutgivning som föreningen bedrev utan vinstsyfte.[587] Även om det också finns formella aspekter med avseende på att motsvarigheten i artikel 13A i sjätte direktivet beskriver omfattningen av mervärdesskattefriheten på de ideella och religiösa områdena som ett undantag från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster (objektets skattemässiga karaktär), och inte som i 4 kap. 8 § ML med avseende på förvärvssyfte (subjektets skattemässiga karaktär), får ändå konkurrensneutralitetsaspekten anses viktigast.[588] Om en utländsk ideell organisation gör en tillfällig insamling för något ideellt ändamål i Sverige, utestängs inte de av någon hårdare beskattning i Sverige, utan de ’gynnas’ också av att hela verksamheten undantas från beskattning om intäkterna i huvudsak är kvalificerat skattebefriade.[589] Därför kan rådande nationella praxis i förevarande hänseende på temat konkurrensneutralitet anses medföra en rimlig avvägning i förhållande till principen att undantag skall tolkas snävt, då någon konkurrenssnedvridning knappast uppkommer gentemot utlandet och konkurrensneutralitetsprincipen betonas i direktivbestämmelsen i fråga. Båda principerna följer för övrigt av preambeln i första direktivet (se avsnitt 2.3.3.3). Sålunda fokuserar analysen här av 4 kap. 8 § ML på om det finns någon risk för en rättsutveckling i ett nationellt perspektiv som skulle ge upphov till

[587] Jfr RÅ 2005 Ref 37.
[588] Se även SOU 2002:74 Del 1 s. 258-263.
[589] Jfr RÅ 1987 ref 153. Fallet kommenterat i Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 31, av Björn Forssén.

konkurrenssnedvridning på grund av kopplingen till IL samt på frågan huruvida 4 kap. 8 § ML fungerar i förhållande till artikel 13A i sjätte direktivet när det gäller att bestämma skattesubjekten. Föreligger inte någon sådan risk, och fungerar nuvarande lösning materiellt sett, för att bestämma vem som skall vara skattesubjekt, saknas anledning att upphäva 4 kap. 8 § ML. Även Finland har i sin mervärdesskattelag en liknande lösning med koppling till inkomstskattelagstiftningen, för att undanta vissa ideella organ från mervärdesbeskattning (se avsnitt 2.5.1.1).

I artikel 13A i sjätte direktivet anges att omsättningar av varor och tjänster som görs av organisationer utan vinstintresse (”non-profit-making organizations”), religiösa institutioner och liknande omfattas av undantag från skatteplikten. I ML har sålunda en annan lagteknisk lösning valts i det att omfattningen av undantag från mervärdesbeskattning där bestäms genom ifrågavarande avgränsning av yrkesmässigheten till att inte gälla ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte är skattskyldiga enligt IL.

Inkomstskattemålen RÅ 1987 ref 153 och RÅ 1999 Ref 50 visar att regeringsrättens praxis de senaste åren gått mot en ’modernare linje’ angående vad som av hävd skall anses utgöra ideella inkomster: från idrottsföreningens traditionella bingoaftnar och lotterier till musikkonserter.[590] En dynamisk utveckling av nationell praxis i förevarande hänseende är mycket betydelsefull, för att någon diskrepans inte skall uppkomma med avseende på att en regel i ML skall tolkas mot bakgrund av syftet med motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet. Det syftet förändras givetvis allteftersom samhället förändras; idrottsklubben får inte längre in lika mycket medel till att köpa idrottsutrustning på att bara ha bingoaftnar, utan måste kanske ordna exempelvis rockmusikkonsert. Ett historiskt synsätt på tolkning passar inte på momsområdet, utan där är teleologisk tolkning att föredra (se avsnitten 2.4.4.2, 2.4.4.4 och 2.4.4.5); utan en dynamisk nationell utveckling av praxis på ifrågavarande område, kommer med nödvändighet konkurrenssnedvridning att uppkomma, vilket uttryckligen inte godtas för tillämpningen av undantaget från mervärdesbeskattning i artikel 13A i sjätte direktivet. I RÅ 1999 Ref 50 ändrade regeringsrätten SRN:s förhandsbesked av den 28 januari 1998, och godtog att rockmusikkonserter numera av hävd kan anses som något som utnyttjas för att finansiera ideellt arbete, vilket också var minoritetens i SRN ståndpunkt.

[590] Jfr även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 31, av Björn Forssén.

Regeringsrätten noterar i förhandsbeskedet om inkomstskatt RÅ 2005 Ref 67 dels att ”Bingospel har sedan lång tid tillbaka utgjort en hävdvunnen finansieringskälla för allmännyttiga ideella föreningar”, dels att den omständigheten att en allmännyttig ideell förening tar hjälp av annan juridisk person och i samverkan genomför verksamheten inte har ansetts medföra att verksamheten inte skulle bedömas som hävdvunnen i förevarande mening. I vart fall inte enligt Regeringsrätten – som hänvisade till nyss nämnda förhandsbeskedet om inkomstskatt RÅ 1999 Ref 50 – om föreningsmedlemmar medverkar i arbetet. Regeringsrätten ansåg därför i förhandsbeskedet RÅ 2005 Ref 67 att en förening som ingick i en bingoallians med omkring femtio andra föreningar inte förlorade sin skattefrihet enligt 7 kap. 7 § IL, bara för att bingoverksamheten bedrivits genom ett av föreningarna gemensamt ägt serviceföretag. Föreningen ansågs bara ha tagit hjälp av annan beträffande de praktiska arrangemangen för verksamheten. I två andra förhandsbesked om inkomstskatt som Regeringsrätten jämförde med hade ensamrätten till den goodwill som var förenad med föreningen överförts för reklam- och marknadsföringssammanhang till ett handelsbolag (RÅ 1993 Ref 100) respektive rätten att i reklamsammanhang nyttja föreningens namn upplåtits till ett akriebolag (RÅ 2000 Ref 53). Då kunde enligt Regeringsrätten fråga inte vara om verksamhet som helt eller delvis bedrivs av de ideella föreningarna själva, och de kunde inte anses frikallade från skattskyldighet för handelsbolagsinkomsten respektive inkomst av upplåtelsen.

Däremot har Regeringsrätten – på temat hävd – i ett förhandsbesked ansett att tillhandahållande av abonnemang på on line-spel på Internet inte omfattas av den kvalificerade skattebefrielsen för ideell förening enligt IL. Intäkterna därifrån kunde inte av hävd anses utgöra finansieringskälla för det allmännyttiga ideella ändamålet med föreningen eller ens anses ha naturlig anknytning till det ändamålet.[591]

I två förhandsbesked har Regeringsrätten uttalat sig om spelrätter i golfförening.[592] I det första av de båda förhandsbeskeden har Regeringsrätten inte ansett att kraven för kvalificerad skattebefrielse enligt IL för allmännyttiga ideella föreningar – här en golfförening – inte längre uppfylls, enbart på grund av att medlemmarnas reverslån till föreningen omvandlas till spelrätter för dem. Verksamheten i föreningen kan inte enbart på grund av den åtgärden omedelbart anses övergå till att gynna medlemmarnas egna ekonomiska intressen och öppenhetskravet ansågs inte heller åsidosatt därvid. Regeringsrätten markerade emellertid att därmed ställning inte tagits till huruvida åtgärden på sikt kan anses medföra sådan ändrad inriktning av föreningens verksamhet att villkoren för kvalificerad skattebefrielse inte längre gäller, då den frågan inte var föremål för bedömning med ansökan om förhandsbeskedet. Även om en finansieringskälla av hävd kan anses ägnad det ideella ändamålet med föreningen, kan givetvis inte en utveckling av vad som kan omfattas av de kvalificerade kraven för skattebefrielse i övrigt förändra att ett av de nödvändiga rekvisiten för sådan befrielse är just att aktiviteten inte får övergå till att gynna medlemmarnas i den ideella föreningen egna ekonomiska intressen. En prövning får sålunda som vanligt göras i ett femårsperspektiv av förutsättningarna för föreningens inskränkta skattskyldighet enligt

[591] Jfr Regeringsrättens dom 2005-07-07, mål nr 6556-04 (RÅ 2005 Not 96).
[592] Jfr RÅ 2005 Ref 4 I och II.

IL.[593] Vid innehavarens avyttring av en sådan spelrätt skall för övrigt enligt Regeringsrättens bedömning i det andra förhandsbeskedet bestämmelserna om beskattning av avyttring av ”personliga tillgångar” – varmed avses också annat än lösöre – i 52 kap. IL tillämpas.[594]

Regeringsrättens nyss beskrivna ’modernisering’ får antas ha skett under iakttagande av konkurrensneutralitetshänsyn, då sådana hänsyn gäller just vid bestämningen av omfattningen av begränsningen av skattskyldigheten enligt ifrågavarande inkomstskatterättsliga regel på samma sätt som generellt sätt gäller på momsområdet. Sålunda innebär, med rådande nationella praxis, kopplingen från 4 kap. 8 § ML till 7 kap. 7 § och 7 kap. 14 § IL enbart en annan lagteknisk lösning än direktivets, och som får anses som EG-rättskonform materiellt sett, då en för närvarande dynamisk nationell rättsutveckling när det gäller att bestämma skattesubjekten på området hindrar konkurrenssnedvridning. Återstår sålunda frågan om nuvarande ordning med 4 kap. 8 § ML och kopplingen till de båda lagrummen i IL medför en risk för en framtida inhemsk nationell rättsutveckling som leder till konkurrenssnedvridning.

Frågan är om 4 kap. 8 § ML kan förväntas fungera i förhållande till artikel 13A i sjätte direktivet även framgent, när det gäller att avgränsa omfattningen av mervärdesbeskattningen av ideella aktiviteter.

I 7 kap. 15 § IL anges att kyrkor och vissa andra inrättningar enbart är skattskyldiga för näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. Detta är i linje med att huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML, för att bestämma omfattningen av yrkesmässigheten, borde koppla till just regeln om de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i IL, och inte till hela 13 kap. IL (se avsnitt 3.2.1). Av intresse är att 7 kap. 15 § IL, bland de juridiska personer som är skattskyldiga enbart för verksamhet som uppfyller de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet, nämner ”sjukvårdsinrättningar som inte bedrivs i vinstsyfte”.

En kyrka etc som inte är registrerat trossamfund omfattas formellt sett inte av undantag från mervärdesbeskattning genom begränsning av yrkesmässigheten enligt 4 kap. 8 § ML, då någon hänvisning däri inte sker till 7 kap. 15 § IL. Undantaget från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster hos dylika religiösa institutioner i artikel 13A i sjätte direktivet omfattar dock sådan vård och utbildning som också undantas från skatteplikten enligt 3 kap. (4-8 §§) ML. Att sjätte direktivet på

[593] Jfr RÅ 2005 Ref 4 I.
[594] Jfr RÅ 2005 Ref 4 II.

ifrågavarande områden avser att begränsa beskattningen av annars 'skattepliktiga transaktioner', medan 4 kap. 8 § IL tar sikte på fråga om förvärvssyfte, dvs. på karaktären hos subjektet, innebär sålunda inte någon konflikt mellan ML och direktivet bara för att 4 kap. 8 § ML inte hänvisar också till 7 kap. 15 § IL. De trossamfund som inte registreras är som regel organiserade som ideella föreningar,[595] och eftersom registrerade trossamfund skattebefrias på samma villkor som för ideella föreningar uppkommer materiellt sett ingen konkurrenssnedvridning enbart på grund av att 4 kap. 8 § ML inte hänvisar till subjekt som avses i 7 kap. 15 § IL. Någon nationell civilrättslig lagstiftning om ideella föreningar finns inte,[596] och även religiösa institutioner som inte är registrerade trossamfund torde uppfylla de kvalificerade kraven på ändamål etc för skattebefrielse enligt 7 kap. 7 § IL såsom ideella föreningar utan vinstintresse ("non-profit-making organizations"). Emellertid är det formellt sett riktigare att tekniken för begränsning av mervärdesbeskattningen här följer direktivet och begränsningen av beskattningen bestäms med avseende på skatteobjektet. En sådan formell konformitet mellan ML och sjätte direktivet föreligger enbart för ifrågavarande ideella föreningar genom undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11a § ML för deras (eller stat och kommuns) tillhandahållande av entré för publik till idrottsevenemang och avgifter för idrottsutövare.[597]

Enligt 7 kap. 16 och 17 §§ IL är vissa stiftelser och andra juridiska personer enbart skattskyldiga för inkomst på grund av innehav av fastigheter. Eftersom något undantag från yrkesmässigheten inte anges i 4 kap. 8 § ML med hänvisning till dessa båda lagrum i IL, omfattas ifrågavarande juridiska personer av yrkesmässigheten enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML. Att ML formellt sett enbart är konform med sjätte direktivet på idrottsområdet beträffande tekniken för att bestämma omfattningen av undantag från mervärdesbeskattning, innebär en risk för konkurrenssnedvridning genom att exempelvis religiösa verksamheter i stiftelseform inte omfattas av undantaget från yrkesmässighet i 4 kap. 8 § ML,[598] och därmed enligt ML kan mervärdesbeskattas för omsättningar av varor och tjänster som artikel 13A i sjätte direktivet undantar från skatteplikt. Av den anledningen bör 4 kap. 8 § ML beträffande

[595] Jfr Prop. 1998/99:38 s. 210.
[596] Jfr Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 479, av Sven-Olof Lodin m.fl.
[597] På idrottsområdet föreligger för övrigt idag en dubbelreglering av omfattningen av undantag från mervärdesbeskattning genom 4 kap. 8 § ML som avser skattesubjektet och 3 kap. 11a § ML som avser skatteobjektet. Se Svensk skattetidning 2003 s. 135 och 135, artikeln Förslag till nya momsregler för ideell verksamhet (s. 127-137), av Peter Iwarsson.
[598] Jfr angående kyrklig stiftelse i RÅ 1996 Not 168, avsnitt 3.2.5.

allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund upphävas, och erforderliga kompletteringar av reglerna om undantag från skatteplikt för omsättningar av varor och tjänster i 3 kap. ML göras för sådana aktiviteter i förhållande till avsedd omfattning av undantag från skatteplikt för dem enligt artikel 13A i sjätte direktivet.[599]

3.2.6.2 Utländska företagare, yrkesmässighet i Sverige

Enligt 4 kap. 5 § ML är en utländsk företagares verksamhet yrkesmässig i Sverige eller i utlandet, om verksamheten motsvarar vad som avses med ’yrkesmässig verksamhet’ enligt 4 kap. 1 § ML. Regeln var nödvändig för att, i enlighet med preambeln i sjätte direktivet,[600] åstadkomma att också utländska företagares tillfälliga skattepliktiga omsättningar i Sverige beskattas. Det åstadkoms vid Sveriges EU-inträde 1995 genom att lokutionen ”…som bedrivs här i landet” lyftes ut ur 1 kap. 1 § första stycket 1 ML vid Sveriges EU-inträde 1995 (se särskilt avsnitt 2.3.3.2, även 2.5.2 och 3.2.2.2). Därmed stärktes i enlighet med direktivet mervärdesskattens icke-diskriminerande karaktär. Bestämmelsen är också nödvändig av konkurrensneutralitetsskäl, då EG är ’ett enda mervärdesskatteland’ där yrkesmässiga personers skattepliktiga transaktioner skall beskattas i det EG-land där omsättningen placeras enligt sjätte direktivet.

> I ett förslag till ett nittonde mervärdesskattedirektiv har kommissionen föreslagit att artikel 9 i sjätte direktivet, som behandlar frågan om omsättningsland för tjänster, skall kompletteras i *klargörande* syfte

[599] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 257, där utredningen SOU 2002:74 noterar att sjätte direktivet inte har någon motsvarighet till 4 kap. 8 § ML, och att direktivets bestämmelser inte är subjektsinriktade i samma utsträckning som den regeln när det gäller att bestämma omfattningen av mervärdesbeskattningen inom områden med ideella aktiviteter. Utredningen föreslår ju för övrigt att yrkesmässighetsbegreppet helt skall utmönstras ur ML, varför utredningens förslag om en generell övergång till ett ”transaktionstänkande” också konsekvensmässigt kräver att 4 kap. 8 § ML upphävs. Ingenting hindrar emellertid att en sådan övergång sker på området med ideella aktiviteter, medan ett ”verksamhetstänkande” behålls generellt sett för att bestämma skattesubjekten. Det är inte nödvändigt att genomföra utredningens förslag om en övergång till att skattesubjekten i ML generellt beskrivs med det av utredningen föreslagna begreppet ’beskattningsbar person’ i stället för ’yrkesmässig’, för att åstadkomma att direktivets möjligheter att undanta ideella aktiviteter från mervärdesbeskattning utnyttjas (se SOU 2002:74 Del 1 s. 18), vilket uppnås genom att reglerna om undantag från skatteplikt för omsättningar av varor och tjänster i 3 kap. ML, dvs. med avseende på skatteobjektet, anpassas till artikel 13A i sjätte direktivet för sådana aktiviteter.

[600] Jfr även artikel 4.3 i sjätte direktivet.

med en bestämmelse som anger att uttrycket ’fixed establishment’ (fast driftställe) skall betyda varje fast installation (’any fixed installation’) som en näringsidkare har,[601] varför ’fast driftställe’ i den svenska språkversionen av direktivet bättre överensstämmer med fast etableringsställe (se avsnitt 2.3.3.2). Därför ersattes ’fast driftställe’ i huvudregeln om bestämning av omsättningsland för tjänster, 5 kap. 8 § första stycket ML,[602] med EG-rättskonforma ’fast etableringsställe’ den 1 januari 2002, så att en språklig koppling till IL och det nationella begreppet fast driftställe däri ’upphävdes’. Därmed finns det idag ingen koppling till IL som medför någon begränsning av vare sig frågan om yrkesmässigheten eller om omsättning skett inom landet enligt ML, utan en utländsk företagare blir skattskyldig enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML på samma villkor som en inländsk företagare.

Eftersom detta arbete i första hand skall utgöra en analys av EG-rättskonformiteten med kopplingar från ML till IL vid bestämningen av innebörden i begrepp, saknas anledning att här gå in på huruvida det längre är relevant att tala om inländska respektive utländska företagare i momssammanhang.[603] I avsnitt 2.3.3.2 återges en del reflektioner på detta tema med bl.a. de viktiga reservationerna att begreppet utländsk företagare i 1 kap. 15 § ML inte har någon motsvarighet i sjätte direktivet samt att det däri ingående begreppet fast etableringsställe bara är ett medel för att bestämma omsättningsland i vissa av de regler som finns i 5 kap. ML för att bestämma vilket EU-land som skall tilläggas beskattningsrätten momsmässigt när en ’skattskyldig person’ omsätter varor eller tjänster inom EU.

Vid tolkningen av begreppet fast etableringsställe i 5 kap. 8 § första stycket ML kan för övrigt ledning sökas i EG-målet 168/84 (Berkholz), där det, beträffande fast driftställe i motsvarande artikel (9.1) i sjätte direktivet, av punkt 19 framgår att det skall vara fråga om ett ställe där det varaktigt finns såväl mänsklig arbetskraft som andra tekniska resurser på platsen vilka är en förutsättning för att tjänsterna skall kunna tillhandahållas från driftstället (jämför: etableringsstället) i fråga.[604]

---

[601] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 181.

[602] Regeln 5 kap. 8 § första stycket ML är i och för sig huvudregeln för att bestämma omsättningsland för tjänster i 5 kap. ML, men övriga regler därom i kapitlet är så uttömmande att ’huvudregeln’ bara är en uppsamlingspost: se Prop. 1993/94:99 s. 185.

[603] Den frågan bl.a. skulle enligt Prop. 2001/02:28 s. 46 och 47 tas upp av utredningen Dir. 1999:10, och i SOU 2002:74 Del 1 (s. 181) föreslås att ’utländsk företagare’ tas bort, då utredningens ’beskattningsbar person’ gör det begreppet till en omskrivning.

[604] Angående syftet med artikel 9 i sjätte direktivet: se i avsnitt 1.1 citat ur punkt 46 i EG-domen C-155/01 (Cookies World) – i den punkten hänvisas för övrigt också till ”Berkholz”-målet.

Om inte rättsutvecklingen nationellt sett går mot en icke EG-rättskonform tillämpning av yrkesmässighetsbegreppet på grund av att det materiella innehållet i begreppet genom hänvisning från huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML bestäms utifrån näringsverksamhetsbegreppet i IL, och Sverige ej heller, i strid mot principen att begrepp som 'skattskyldig person' skall ges en autonom europeisk innebörd, kommer att underkänna bedömningen i den utländske företagarens hemland av denne som yrkesmässig, kan 4 kap. 5 § ML även fortsättningsvis hänvisa till 4 kap. 1 § ML (se avsnitten 2.3.3.6 och 3.2.2.2). För tydlighets skull får nämnas att detta inte förändras av att supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML skulle utmönstras som obsolet (se avsnitt 3.2.5), och sålunda 4 kap. 1 § ML enbart bestå av dagens huvudregel med kopplingen till IL.

3.2.6.3 Byggnadsrörelse, omsättning genom uttag

I lagen om tillkännagivande (1994:1501) av fördrag och andra instrument med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen anges att den nationella särlösningen för mervärdesbeskattning av tillhandahållande (omsättning) av nya byggnader och byggnadsmark, dvs. 2 kap. 7 § ML, får gälla, trots att den avviker från sjätte direktivet (se avsnitt 2.3.3.4). Emellertid gäller det enbart frågan om *omsättning* genom uttagsbeskattning uppkommer. Enligt 2 kap. 7 § ML förutsätts för uttagsbeskattning av byggnation i egen regi att även entreprenadarbeten förekommer i verksamheten, dvs. att också byggtjänster riktas till andra fastighetsägare än byggmästaren själv (utomstående).

Ifrågavarande svenska särregel i 2 kap. 7 § ML angående *vad* som kan beskattas inom byggområdet kopplar till begreppet byggnadsrörelse i 27 kap. IL.[605] I Kommittédirektivet Vissa företagsskattefrågor (Dir. 2002:28) föreslås att de särskilda reglerna för byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse skall komma att upphävas och att i stället allmänna regler för inkomst av näringsverksamhet i 13 kap. IL skall gälla. Något hinder däremot föreligger inte så länge nationell praxis inte övergår till att framhålla det icke EG-rättskonforma vinstrekvisitet (se avsnitt 3.2.2.3). I sådant fall skulle mervärdesbeskattningen av byggtjänster begränsas i strid mot sjätte direktivet genom att bestämningen av skatteobjektet i ML därvidlag kopplar till IL, oavsett om hänvisningen från

[605] Utredningen SOU 2002:74 föreslår ingen ändring av kopplingen till inkomstskatterättens byggnadsrörelse i regeln (se SOU 2002:74 Del 2 s. 29).

4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL beträffande bestämningen av skattesubjektet upphävs såsom utredningen SOU 2002:74 föreslår.

Med avseende på just frågan om skatteobjektet bör emellertid 2 kap. 7 § ML ändras, så att däri inte refereras till annat än ”lagertillgång i byggnadsrörelse”. Idag används i 2 kap. 7 § ML uttrycket ”en egen fastighet som … utgör lagertillgång i byggnadsrörelse”, för att beskriva omfattningen av uttagsbeskattning av byggnation i egen regi. Referensen till ’en egen fastighet’ skulle kunna tolkas som att mervärdesbeskattning i sådant fall inte omfattar exempelvis byggmästarens tjänster på en fastighet som denne innehar genom en delrätt, exempelvis bostadsrätt, och inte med full äganderätt. En begränsning med stöd av det svenska fastighetsbegreppet är inte EG-rättskonform (se avsnitt 3.2.3.2), och skulle här innebära utebliven beskattning av sådant objekt i strid mot den allmänna mervärdesskatterättsliga principen om konkurrensneutralitet.

EG-domstolen överlåter till medlemsstaterna att definiera vad som avses med byggnadsmark (mark för bebyggelse),[606] vilket är i linje med att Sverige i enlighet med anslutningsfördraget får lov att ha särregeln i 2 kap. 7 § ML och att den regeln definierar förutsättningarna för omsättning genom uttagsbeskattning av byggnation i egen regi. Att särregeln i 2 kap. 7 § ML tillåts med stöd av anslutningsfördraget får emellertid inte innebära någon avvikelse från syftet med en beskattning i enlighet med sjätte direktivet annat än beträffande tekniken för beskattning: 2 kap. 7 § ML får inte innebära skattebortfall av skattepliktiga byggtjänster bara för att de omsätts i Sverige.

> Att fråga bara är om att 2 kap. 7 § ML beskriver en teknik för beskattningen av byggtjänster på egna tillgångar (uttag), och inte avser att begränsa mervärdesbeskattningen till tjänster på vad som kan betecknas som ’egen fastighet’, framgår av att motsvarande regel fanns i GML, men avsåg ’yrkesmässig byggnadsverksamhet’. För att undvika ”vaghet” angående beskattningens omfattning ändrades detta i ML genom att regeln i stället fick beskriva uttagssituationen (omsättningen) och därvid uttryckligen anknyta till begreppet byggnadsrörelse i dåvarande KL (idag 27 kap. IL).[607] Att beskattningsobjektet inte skulle vara byggverksamheten, byggtjänsterna, utan vad som definieras som fastighet är sålunda inte riktigt.

[606] Jfr EG-målet C-468/93 (Gemeente Emmen) angående tolkningen av uttrycket ”råmark eller iordningställd mark”. Se även Prop. 1999/2000:82 s. 51.
[607] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 145.

> Regeln får som sagt finnas kvar i kraft av anslutningsfördraget, men referensen i densamma till fastighetsbegreppet, som dessutom inte är EG-rättskonformt i sig (se avsnitt 3.2.3.2), kan inte begränsa mervärdesbeskattningen, utan det handlar bara om att regeln ger uttryck för förutsättningarna för uttagsbeskattningen av byggnadsrörelsen, byggtjänsterna. Att stöd för regeln i 2 kap. 7 § ML om att uttagsbeskattning förutsätter att byggtjänster också omsätts till utomstående (entreprenad) är nödvändigt att ha genom anslutningsfördraget beror på att motsvarande förutsättning gällde i den generella regeln i 2 kap. 5 § ML om uttagsbeskattning av tjänster, men slopades vid Sveriges EU-inträde 1995, då förutsättningen inte hade stöd i sjätte direktivet (se avsnitt 3.2.3.1).[608]

Särregeln om uttag i 2 kap. 7 § ML kopplar till det inkomstskatterättsliga begreppet byggnadsrörelse, och bland lagertillgångarna i sådan rörelse räknas för övrigt enligt 27 kap. 4 § IL (f.d. tredje stycket a punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL) byggmästarens eller dennes makas privata förvärv av fastighet. En sådan ’byggmästarsmittad’ fastighet är emellertid inte ett skatteobjekt mervärdesskattemässigt i byggmästarens rörelse, om inte denne använder fastigheten som lagerfastighet på vilken arbeten i egen regi utförs. I förarbetena till ML nämns ’byggmästarsmitta’ och att ML:s allmänna omsättningsbestämmelser ändå gäller i sådana fall med krav på förekomst av utåtriktade byggnadstjänster åt andra (entreprenad), för att uttagsbeskattning skall kunna ske enligt 2 kap. 7 § ML.[609] Emellertid är detta en ofullständig beskrivning av rättsläget.

Referensen i 2 kap. 7 § ML till lagertillgångar i byggnadsrörelse i IL bör uttryckligen exkludera fastigheter som enbart får karaktären av sådana tillgångar genom den del i 27 kap. 4 § IL som handlar om ’byggmästarsmitta’.

Avgörande är att tillgången har anskaffats att bebyggas av byggmästaren i avsikt att säljas, för att uttagsbeskattning av egen regi-arbeten skall åligga denne enligt 2 kap. 7 § ML. Om inte rättsläget klargörs så att sådan behandling av tillgången hos byggmästaren blir avgörande för mervärdesbeskattning av den, finns risken att rättstillämparna beslutar om åligganden för byggmästaren utan hänsyn till att avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv till tillgången inte görs. I enlighet med ”Breitsohl”-målet gäller i princip att byggmästarens avsikt att skapa ’skattepliktiga transaktioner’ i form av egna byggtjänster på tillgången

[608] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 117.
[609] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 145.

bestämmer att den ingår i den ’ekonomiska verksamheten’ (se avsnitten 2.5.4 och 3.2.4.2). Den befarade rättstillämpningen skulle strida mot principen att uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet endast skall syfta till att staten tar tillbaka ett tidigare momsavdrag (se avsnitten 2.3.3.3 och 2.5.4).[610]

3.2.6.4 Utländska byggmästare m.fl., omsättning i Sverige

Att en utländsk byggmästare är *yrkesmässig* i Sverige för omsättning (tillhandahållande) här, även om den sker blott tillfälligt i Sverige, gäller också för omsättningar som omfattas av särregeln i 2 kap. 7 § ML om uttagsbeskattning av arbeten i egen regi på lagertillgångar. I artikel 4.3 i sjätte direktivet anges också särskilt ”Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på” samt ”Tillhandahållande av mark för bebyggelse” som exempel på sådana tillfälliga omsättningar i Sverige för vilka regler om att också en utländsk företagare skall betraktas som ’skattskyldig person’ (yrkesmässig) tillåts.

> Direktivbestämmelsen i fråga omfattas i ML av den generella regeln i 4 kap. 5 § som anger att ”En utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige eller i utlandet, om företagaren bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet” enligt 4 kap. 1 § ML. Regeln i 4 kap. 5 § ML var nödvändig för att, i enlighet med preambeln i sjätte direktivet, åstadkomma att också utländska företagares tillfälliga skattepliktiga omsättningar i Sverige beskattas (se avsnitt 3.2.6.2 och även avsnitten 2.3.3.6 och 3.2.2.2).

Om t.ex. dansk byggmästare inte utför entreprenader i Sverige, utan i Danmark, men har köpt en fastighet i Sverige, för att i egen regi uppföra en byggnad i avsikt att sälja byggnaden med marken, uttagsbeskattas denne. Att vederbörandes ’yrkesmässiga verksamhet’ bedrivs i Danmark innebär inte att denne inte kan anses omfattad av den särskilda svenska regeln om omsättning enligt 2 kap. 7 § ML. Det skulle strida mot principen om konkurrensneutralitet. Detsamma gäller för övrigt om den utländske byggmästaren är från tredje land.

Om den utländske byggmästaren har byggprojekt i egen regi som pågår under längre tid, kan denne anses ha fast etableringsställe i Sverige och därmed bli inländskt skattesubjekt mervärdesskattemässigt sett.[611]

---

[610] Jfr Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 268-271, av Björn Forssén.

[611] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 290, varav följer att en utländsk företagare genom fastighetsinnehav i Sverige kunde anses bedriva verksamhet här enligt kriteriet ”…som

Samtidigt med EG-anpassningen att byta ut ’fast driftställe’ i ML mot det vidare ’fast etableringsställe’ gjordes ändringar för att underlätta för företagare som blir mervärdesskatteskyldiga i andra EG-länder än det egna medlemslandet och stimulera det skatteadministrativa samarbetet mellan medlemsländerna (se avsnitt 2.3.3.2). Förändringarna enligt EG:s direktiv 2000/65/EG som införts i ML innebär att på vissa områden där förvärvsbeskattning inte skett av utländska företagares svenska kunder som är mervärdesskatteregistrerade kommer huvudregeln att vara att sådan förvärvsbeskattning sker.

Därmed har genom de nya regler som infördes den 1 juli 2002 (se avsnitt 2.3.3.2) förvärvsbeskattning återinförts på byggområdet. Om en person som var fastighetsägare i Sverige köpte byggtjänster på den fastigheten från en utländsk företagare, exempelvis en byggmästare, förvärvsbeskattades vederbörande enligt ML:s lydelse före den 1 januari 1996.[612] Nu har den förvärvsbeskattningen återinförts som huvudregel, men bara beträffande kunder som är mervärdesskatteregistrerade i Sverige (se avsnitt 2.3.3.2). Här berörs inte särskilt olika situationer med avseende på kundens mervärdesskattemässiga status eller den utländske företagarens (byggmästarens) frihet i fall av förvärvsbeskattning att i stället välja att registrera sig till mervärdesskatt i Sverige själv, utan den grundläggande frågan är om omsättningen av byggtjänsten kan anses ske inom landet. Det är ju avgörande för att en yrkesmässig person alls kan mervärdesbeskattas i Sverige alternativt, i fall där den yrkesmässige personen är utländsk företagare, att dennes kund i Sverige, under vissa förutsättningar, förvärvsbeskattas.

Enligt 5 kap. 4 § ML anses en tjänst, t.ex. byggnation, som avser en ”fastighet” belägen i Sverige omsatt inom landet. Är fastigheten belägen utom landet, sker omsättningen av exempelvis byggtjänsten på fastigheten inte inom landet och varken en svensk eller utländsk företagare (byggmästare) kan mervärdesbeskattas i Sverige för omsättningen och ej heller kan den utländske byggmästaren välja att låta kunden förvärvsbeskattas, även om kunden är mervärdesskatteregistrerad i Sverige. Problemet är också i detta sammanhang att sjätte direktivet inte använder

---

bedrivs här i landet”, vilket gällde för yrkesmässigheten i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML före EU-inträdet 1995 (se avsnitten 2.3.3.2, 2.5.2, 3.2.2.2 och 3.2.6.2).

[612] Jfr beträffande mervärdesbeskattning av utländska byggmästare före respektive efter den 1 januari 1996: Skattenytt 1995 s. 533-536, artikeln Utländska byggmästares verksamhet i Sverige ur momssynpunkt efter Sveriges EU-inträde, av Björn Forssén respektive Skattenytt 1996 s. 202-203, artikeln Utländska byggmästares verksamhet i Sverige ur momssynpunkt efter den 1 januari 1996.

någon motsvarighet till det svenska begreppet ’fastighet’, utan där inräknas vissa rättigheter till det vidare begreppet ’fast egendom’ (*eng*. ’immovable property’) bland varorna (se avsnitt 3.2.3.2).[613]

Om en utländsk byggmästare inte kan mervärdesskatteregistrera sig här, kan denne inte lyfta svensk ingående mervärdesskatt månatligen i en skattedeklaration (momsdeklaration) på förvärv som görs för byggnation i egen regi i Sverige. Om den situationen uppkommer på grund av att tjänsterna inte avser objekt som omfattas av det svenska fastighetsbegreppet och byggtjänsten av den anledningen inte kan anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 4 § ML, kan vederbörande överväga att inte rikta sina tjänster till svenska kunder.

En sådan utveckling strider mot den allmänna mervärdesskatterättsliga principen att konkurrenssituationen skall vara neutral med avseende på skatten och mot harmoniseringstanken med avseende på mervärdesskatten inom EG. Denna problematik föreligger även beträffande andra utländska företagare, t.ex. en utländsk arkitekt som gör en ritning avseende viss ’fastighet’ i Sverige. Den utländske företagaren skulle vara hänvisad till att begära återbetalning för svensk ingående mervärdesskatt (s.k. *VAT refund*) hos Särskilda skattekontoret i Ludvika enligt 10 kap. 1-4 §§ ML (se avsnitt 2.3.3.2), vilket normalt sett sker kvartalsvis eller på årsbasis enligt 19 kap. 2 § ML, medan en svensk företagare som gör motsvarande tjänst i vederbörandes hemland (EG-land) skulle kunna lämna en momsdeklaration på vanligt sätt där, om det landet i sin lagstiftning tillämpar begreppet ’fast egendom’ i enlighet med sjätte direktivet. För likadana tjänster erbjuder Sverige i sådant fall det tempomässigt mindre fördelaktiga *VAT refund*-systemet, medan det andra EG-landet tillåter momsregistrering på vanligt sätt. Även av den anledningen bör begreppet fastighet utmönstras ur ML och ersättas med ’fast egendom’, dvs. med det uttryck som för övrigt används i den svenska språkversionen av sjätte direktivet (se avsnitt 3.2.3.2).[614]

Eftersom problemet med omsättningens placering och fastighetsbegreppet inte bara har betydelse för utländska byggmästares tjänster i Sverige, utan också för andra kategorier av utländska företagare,[615] bör ändringen till att använda ’fast egendom’ i ML göras utan hänsyn till om 2 kap. 7 § ML justeras i något avseende (se avsnitt 3.2.6.3).

---

[613] Jfr artikel 5.3a i sjätte direktivet.
[614] Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 170, av Björn Forssén.
[615] Se ovan i detta avsnitt och i avsnitt 3.2.3.2.

3.2.6.5 Personalserveringar i mervärdesskattefria verksamheter

Arbetsgivare som bedriver verksamhet med omsättning av från skatteplikt undantagna varor eller tjänster, men som i egen personalservering tillhandahåller skattepliktiga serveringstjänster kan mervärdesbeskattas för dem, exempelvis handlar det om personalserveringar i banker och andra mervärdesskattefria verksamheter.

Enligt 4 kap. 2 § ML skall sådan personalservering anses utgöra ’yrkesmässig verksamhet’ med påföljd att tillhandahållande av skattepliktiga luncher kan beskattas, förutsatt att ”marknadsvärdet” av serveringstjänsterna för beskattningsåret överstiger 30.000 kronor exklusive mervärdesskatt. Regeln kopplar inte till inkomstskatterätten, men den kan genom att gränsbeloppet för yrkesmässighet kopplar till marknadsvärde leda till att luncher till förmånligt personalpris uttagsbeskattas med utgående mervärdesskatt utöver tidigare avdrag. På mervärdesskatteområdet gäller sedan Sveriges EU-inträde 1995, till skillnad från på inkomstskatteområdet, inte marknadsvärde som riktvärde för beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning och att uttagsbeskattningen endast bör syfta till att staten tar tillbaka den mervärdesskatt som tidigare dragits av (se avsnitten 2.3.3.3 och 2.5.4).

Tillämpningen av regeln i fråga förtjänar alltså att bevakas i nationell rättspraxis på temat EG-rättskonformitet.

3.2.6.6 Produkter från privatbostadsfastigheter och från fastigheter hos privatbostadsföretag

Även beträffande varor från fastigheter som är privatbostadsfastigheter eller tillhör privatbostadsföretag (t.ex. bostadsrättsföreningar) samt för avverkningsrätter till och rätt att ta naturprodukter från sådana fastigheter finns en regel med en 30.000-kronorsgräns för yrkesmässighet (se avsnitt 1.1). I regeln, 4 kap. 3 § ML, hänvisas till 2 kap. 13 § IL respektive 2 kap. 17 § IL angående vad som avses med privatbostadsfastigheter respektive privatbostadsföretag.

Regeln i fråga saknar motsvarighet i sjätte direktivet. Den bör utmönstras ur ML, då behovet av att åstadkomma konkurrensneutralitet i förhållande till

andra tillhandahållare av ifrågavarande produkter täcks av kriterierna för yrkesmässighet enligt huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML så länge den är konform materiellt sett med kriterierna för ’skattskyldig person’ i artikel 4.1 i sjätte direktivet (se avsnitt 3.2.2.3).

Det innebär en omotiverad skillnad i beskattningen i förevarande sammanhang att en fysisk person inte skulle vara yrkesmässig förrän vederbörande passerat 30.000-kronorsgränsen, medan den som ’lagt sin fastighet’ i exempelvis ett aktiebolag inte skulle hindras att lyfta ingående mervärdesskatt på förvärv av varor och tjänster för att tillhandahålla produkter från fastigheten, bara för att en fastighet som innehas av juridisk person alltid anses utgöra näringsfastighet.[616] Den nuvarande skillnaden i behandlingen av fysiska respektive juridiska personer i reglerna innebär för övrigt i sig att behov föreligger av att justera huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML så att den för bedömningen av yrkesmässigheten enbart hänvisar till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL (se avsnitt 3.2.1).

3.2.6.7 Enkla bolag och samägande

I 4 kap. 4 § ML anges att när verksamheter bedrivs i enkelt bolag eller under samäganderätt gäller beträffande supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML, regeln om personalserveringar i mervärdesskattefria verksamheter i 4 kap. 2 § ML och regeln om produkter från privatbostadsfastigheter och från fastigheter hos privatbostadsföretag i 4 kap. 3 § ML, att 30.000-kronorsgränsen för yrkesmässighet för dessa fall tillämpas på hela verksamheten och inte på varje enskild delägares andel.

I konsekvens med konklusionen att supplementärregeln och regeln om produkter från privatbostadsfastigheter och från fastigheter hos privatbostadsföretag borde utmönstras ur ML (se avsnitten 3.2.5 och 3.2.6.6), bör 4 kap. 4 § ML endast referera till 4 kap. 2 § ML. Om tillämpningen av den regeln leder till en icke EG-rättskonform uttagsbeskattning av personalserveringar i mervärdesskattefria verksamheter (se avsnitt 3.2.6.5), bör den utmönstras ur ML och i konsekvens därmed även 4 kap. 4 § ML.

[616] Jfr 2 kap. 14 § IL och Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501.

3.2.6.8 Offentlig verksamhet

I 4 kap. 6 § ML anges uttryckligen att omsättning av varor eller tjänster som görs av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun utgör ’yrkesmässig verksamhet’ oavsett om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller inte. Enligt 4 kap. 7 § ML konstituerar dock inte omsättningar som ett led i myndighetsutövning eller utfärdande av bevis etc därom ’yrkesmässig verksamhet’.[617] De båda reglerna motsvaras av artikel 4.5 i sjätte direktivet om offentligrättsliga organ (eng. *public bodies*), och frågor om vilka subjekt som kan omfattas av dem är av mindre intresse i detta arbete,[618] då det är frågor utan uttryckliga kopplingar i ML till den nationella inkomstskatterätten. Därför konstateras bara att klarläggandet att vinstsyfte inte är nödvändigt för yrkesmässighet hos offentliga verksamheter är förenligt med artikel 4.1 i sjätte direktivet.

> Ulrika Hansson påpekar för övrigt i en artikel att ifrågavarande regler i ML om offentlig verksamhet är obsoleta, då kravet på vinstsyfte enligt huvudregeln om yrkesmässighet ”luckrats upp” i svensk rättspraxis, varvid hon nämner RÅ 1996 Not 168 (se avsnitt 3.2.5),[619] vilket är en helt riktig bedömning.[620]
>
> [Se särskilt angående en kommuns upplåtelse av ett torg för torghandel, festivaler etc i avsnitt 3.2.3.2.]

3.2.6.9 Beloppsgränser och förslagen i SOU 2002:74

Utredningen SOU 2002:74 kan sägas ersätta 30.000-kronorsgränsen i samtliga fall ovan (rörelseliknande former etc) genom sitt förslag om att införa regler om små företag enligt artikel 24 i sjätte direktivet, och möjligheten att slippa mervärdesbeskattning, när årsomsättningen beräknad på visst sätt inte uppgår till 90.000 kronor (se avsnitt 3.2.5). Enligt förslaget skall för övrigt allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, för vilka någon beloppsgräns inte gäller idag, automatiskt omfattas av skattebefrielsen om förutsättningarna för befrielse är uppfyllda, medan utgångsläget för

---

[617] Se avsnitt 2.3.3.9, där regeln berörs med anledning av RÅ 2003 Ref 99.
[618] Se angående olika tolkningar i olika EG-länder av vad som avses med offentligrättsliga organ (*eng*. public bodies): SOU 1999:133 s. 64 och 65. Se, angående tolkningen av artikel 4.5 i sjätte direktivet, EG-målet C-446/98 (Fazenda Pública).
[619] Jfr Skattenytt 2000 s. 690, artikeln Mervärdesskatt i offentlig sektor (s. 682-694), av Ulrika Hansson. Jfr även RÅ 2001 Not 15.
[620] I SOU 2002:74 Del 2 s. 21 och 22 föreslås också en ny avfattning av de båda reglerna i fråga, där den uttryckliga noteringen om att vinstsyfte inte spelar någon roll, vid bedömningen om offentliga verksamheter skall tillhöra momssystemet, inte återfinns.

andra ’beskattningsbara personer’ skall vara att de omfattas av mervärdesbeskattning,[621] men ha möjlighet begära befrielse om förutsättningarna för sådan föreligger.[622]

Utredningen SOU 2002:74 föreslår att regler fortsatt skall finnas beträffande vem skall kunna utgöra skattesubjekt (’beskattningsbar person’) för tillhandahållande av produkter från privatbostadsfastigheter och från fastigheter hos privatbostadsföretag (se avsnitt 3.2.6.6),[623] och tekniken med att ange ”särskilda fall” av skattesubjekt föreslås bli kvar för bl.a. enkla bolag (se avsnitt 3.1.1),[624] men utredningen anser sig ha anledning anta att ML:s nuvarande krav i vissa fall på att verksamheten skall ha en viss omfattning (30.000 kronor i årsomsättning), för att någon skall vara ’skattskyldig person’, saknar direkt motsvarighet i artikel 4 i sjätte direktivet. Istället finns möjligheten enligt artikel 24 i sjätte direktivet att undanta aktiviteter av mindre omfattning från mervärdesskattens tillämpningsområde.[625] Utredningens uppfattning beläggs av framför allt ”INZO”-målet (se avsnitt 2.3.3.3 och 3.2.4.2).

3.3 AVDRAGSRÄTTEN

3.3.1 Allmänt om skillnader mellan ML och sjätte direktivet angående avdragsrätten

I artikel 21.1a i sjätte direktivet anges att ”skattskyldiga personer som genomför ett skattepliktigt tillhandahållande av varor och tjänster” i princip ”skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt”. Sjätte direktivet anger sålunda ’skattskyldiga personer’ respektive ’skattepliktigt tillhandahållande’ som nödvändiga rekvisit för betalningsskyldigheten, vilket motsvarar ’yrkesmässig verksamhet’ respektive ’skattepliktig omsättning’ som nödvändiga rekvisit för samma skyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML.

Skillnaden är att ML använder ’skattskyldighet’ som ett prejudiciellt begrepp till avdragsrättens uppkomst enligt 8 kap. 3 § första stycket ML, där uppkomsten av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på en förvärvad vara eller tjänst förutsätter att förvärvet sker ’i verksamhet’ som ”medför skattskyldighet” för den som bedriver den (se avsnitt 3.1), medan sjätte direktivet inte använder betalningsskyldigheten som ett sådant förkortande

[621] ’Beskattningsbar person’ föreslår SOU 2002:74 skall ersätta yrkesmässig och näringsidkare – se avsnitten 2.4.4.2 och 2.5.4. Motsvarigheten i sjätte direktivet är ’skattskyldig person’.
[622] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 19.
[623] Jfr SOU 2002:74 Del 2 s. 21.
[624] Jfr SOU 2002:74 Del 2 s. 22 och 23.
[625] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 82.

begrepp, utan anger i artikel 17.2 att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i princip föreligger ”i den mån” en ’skattskyldig person’ använder förvärvade varor och tjänster för ’skattepliktiga transaktioner’.[626] Sjätte direktivet saknar sålunda en direkt motsvarighet till begreppet skattskyldig i portalparagrafen 1 kap. 1 § första stycket 1 ML (se avsnitt 1.2).

Ett aktivitetskrav uppställs både av ML och av sjätte direktivet för att någon skall kunna tillhöra momssystemet, dvs. för att någon skall anses ha karaktären av ’skattskyldig person’. Tidigare i framställningen har förutsättningarna för *om* en ’ekonomisk verksamhet’ skall kunna anses föreligga berörts (se bl.a. avsnitten 2.5.4, 3.2.1, 3.2.2, 3.2.4.2 och 3.2.4.3). En avsikt att med förvärv skapa ’skattepliktiga transaktioner’, för att skapa förutsättningar för förvärvarens, och eventuellt andras försörjning, ger upphov till en ’ekonomisk verksamhet’, och om förvärvaren själv står företagarrisken med aktiviteten har denne karaktären av ’skattskyldig person’. Frågan är om skillnaden mellan ML och sjätte direktivet med avseende på ’skattskyldighets’-begreppets betydelse för avdragsrättens uppkomst enligt ML innebär en skillnad mellan ML och sjätte direktivet när det gäller tidpunkten för avdragsrättens uppkomst, dvs. beträffande *när* avdragsrätt uppkommer. Någon sådan skillnad föreligger inte på skyldighetssidan, då skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML respektive artikel 21.1a i sjätte direktivet förutsätter att en yrkesmässig person respektive ’skattskyldig person’ gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst respektive ett ’skattepliktigt tillhandahållande’. Däremot skulle det kunna vara fallet på avdragssidan, då ’skattskyldighet’ är ett prejudiciellt rekvisit för att avdragsrätt skall anses föreligga. Utredningen SOU 2002:74 verkar anse att en sådan skillnad faktiskt föreligger, när den, i samband med en kommentar om avdragsrätten enligt artikel 17 i sjätte direktivet, uttalar att ”Mervärdesskattesystemet kan … komma att tillämpas i ett tidigare skede enligt direktivet än enligt ML, som förutsätter att skattepliktig omsättning har skett i en yrkesmässig verksamhet (jfr 1 kap. 1 § första stycket 1 ML)”.[627]

I följande avsnitt berörs nämnda problematik och frågorna som måste besvaras är:

---

[626] Att man talar om s.k. återbetalningsrätt i fall av omsättning av varor eller tjänster som omfattas av kvalificerat undantag från skatteplikt är bara en skillnad i uttryck. När ingenting annat anges används i detta arbete avdragsrätt som synonymt för båda fallen av rätt att lyfta av ingående mervärdesskatten på förvärven.
[627] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 82.

- Föreligger formellt sett den skillnad som SOU 2002:74 anför mellan ML och sjätte direktivet, när det gäller avdragsrättens uppkomst?

- Innebär EG-domstolens praxis att avdragsrätt för ingående moms uppkommer först i samband med att ’skattepliktiga transaktioner’ förekommit eller att sådan rätt uppkommer redan i samband med att ett förvärv företagits som konstituerar en ’ekonomisk verksamhet’?

Därefter prövas också EG-rättskonformiteten med att omfattningen av det särskilda avdragsförbudet för representationsutgifter och liknande ändamål enligt 8 kap. 9 § första stycket 2 ML bestäms genom hänvisningen till de avdragsbegränsningar som gäller för sådant vid inkomsttaxeringen enligt 16 kap. 2 § IL?

3.3.2 ML:s avdragsregel jämförd med sjätte direktivets avdragsbestämmelse

Frågan är alltså om ML förutsätter att kriterierna för ’skattskyldighet’ måste vara uppfyllda, innan avdragsrätt uppkommer, dvs. att en enskild näringsidkare måste ha en ’yrkesmässig verksamhet’ och ha gjort ’skattepliktiga omsättningar’ i den för att avdragsrätt skall anses kunna uppkomma för dennes förvärv av varor eller tjänster. Är detta i så fall ett krav för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall uppkomma som har stöd i sjätte direktivet?

En systematisk tolkning av ML ger vid handen att ’skattskyldighet’ måste ha uppkommit, dvs. både yrkesmässighetskriteriet och omsättningskriteriet vara uppfyllt av den enskilde näringsidkaren, innan avdragsrätt kan uppkomma för ett förvärv som denne gör. I 10 kap. 9 § ML anges nämligen att rätten att lyfta ingående mervärdesskatt (återbetalningsrätt) ”i verksamheten innan … omsättning förekommit” förutsätter ”särskilda skäl” och beslut från skattemyndigheten efter ansökan om återbetalningsrätt i en nystartad verksamhet.

Det är sålunda först genom en systematisk tolkning av ML som den slutsats som SOU 2002:74 drar får stöd. 8 kap. 3 § första stycket ML i sig jämförd med 1 kap. 1 § första stycket 1 ML ger inte stöd för att skattepliktiga omsättningar måste ha förekommit i tiden före förvärv, för att avdragsrätt för ingående moms på detsamma skall kunna anses ha uppkommit (se avsnitt 3.3.1). Det verkar mera som SOU 2002:74 redan resonerar utifrån

att ett ”transaktionstänkande” skall genomsyra inte bara redovisningsreglerna, utan också de materiella reglerna om skattskyldighetens och avdragsrättens uppkomst. Det föreligger en risk för att en oreserverad övergång till ett sådant tänkande leder till en inhemsk nationell rättsutveckling där bedömningen av om en person skall tillhöra momssystemet fjärmar sig från en bedömning av förutsättningarna för vederbörande att skapa ’skattepliktiga transaktioner’ till att bli en objektiv bedömning om sådana transaktioner ännu uppkommit. En sådan övergång från ett ”verksamhetstänkande” med avseende på subjektet till ett rent ”transaktionstänkande” har inte stöd för sig i EG-domstolens praxis vad gäller temat *om* avdragsrätt kan förekomma (se avsnitt 3.2.2.2). Samma frågeställning är av intresse också på temat *när* avdragsrätten uppkommer. Vad säger sjätte direktivet och EG-domstolens praxis angående avdragsrättens inträde i tiden i förhållande till uppkomsten av ’skattepliktiga transaktioner’?

Uttrycket ”i den mån” i artikel 17.2 i sjätte direktivet utesluter inte att avdragsrätt för förvärvade varor och tjänster förutsätter att den enskilde näringsidkaren först måste vara ’skattskyldig person’ och ha gjort ’skattepliktiga transaktioner’.

Emellertid visar EG-domstolens praxis att det är tillräckligt, för uppkomsten av avdragsrätt på förvärv som den enskilde näringsidkaren gör, att denne är en ’skattskyldig person’ dvs. någon som *kan* beskattas för ’skattepliktiga transaktioner’, men inte att sådana transaktioner (affärshändelser) skall ha gjorts för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på dennes förvärv alls skall kunna uppkomma. Enligt ”INZO”-målet är det till och med så att avdragsrätt inte kan vägras retroaktivt av skattemyndigheterna ens om ’skattepliktiga transaktioner’ aldrig uppkommer, utan den ’ekonomiska verksamheten’ läggs ned dessförinnan på grund av olönsamhet (se avsnitten 2.3.3.3 och 3.2.4.2). EG-domstolen framhåller också i punkt 35 i ”Breitsohl”-målet att ”det är en skattskyldig persons förvärv av varor eller tjänster, när han uppträder i egenskap av skattskyldig person, som bestämmer när mervärdesskattesystemet, och därmed också avdragsbestämmelserna, skall tillämpas” (se avsnitten 2.5.4 och 3.2.4.2).

I ”INZO”-målet hänvisas i punkt 16 till ”Rompelman”-målet och punkt 23 däri, varvid konstateras att ”redan de första investeringsutgifterna för en planerad näringsverksamhet måste anses som ekonomisk verksamhet”. Redan förvärvet av en driftfastighet ansågs innebära att en ’ekonomisk

verksamhet' påbörjats enligt artikel 4 i sjätte direktivet.[628] En tolkning av innebörd att den ekonomiska verksamheten skulle anses påbörjad först då fastigheten faktiskt utnyttjas, skulle enligt EG-domstolen strida mot bestämmelsen och ”medföra att näringsidkarna påfördes kostnader för mervärdesskatt, utan möjlighet till avdrag enligt artikel 17, och innebära en godtycklig skillnad mellan investeringsutgifter före respektive efter den tidpunkt då fastigheten togs i bruk”.[629] Kongruens föreligger för övrigt med inkomstskatten i det att regeringsrätten i ett fall på senare tid ansåg att en innehavare av näringsfastighet bedrivit förvärvskällan redan från och med förvärvet av fastigheten.[630] Detta var i linje med ett äldre avgörande, där regeringsrätten ansåg att redan inköp av maskiner medförde att rörelse (näringsverksamhet) påbörjats.[631]

Har väl tillräckligt/-a förvärv skett för att en 'ekonomisk verksamhet' skall anses föreligga, har sålunda avdragsrätt för ingående mervärdesskatt uppkommit från och med det förvärv som kvalificerade verksamheten som en 'ekonomisk verksamhet'. Om en övergång sker till ett ”transaktionstänkande” när det gäller redovisningsreglerna såsom utredningen SOU 2002:74 föreslår, måste det ske med en mycket tydlig reservation för att ett ”verksamhetstänkande” fortfarande skall förekomma när det gäller att bedöma inte bara *om* (se avsnitt 3.2.2.2), utan också *när* avdragsrätt för ingående moms uppkommit. Utan avvaktan av om förslagen enligt utredningen SOU 2002:74 kommer att genomföras bör 10 kap. 9 § ML utmönstras ur lagen, för att markera att EG-domstolens praxis också formellt sett skall komma till uttryck som en del av gällande rätt, och att den utvisar att uppkomsten av avdragsrätt för ingående moms på ett förvärv inte är beroende av att skattepliktig omsättning först förekommit.[632]

Kongruens föreligger mellan momsen och inkomstskatten när det gäller frågan om *när* den som utför viss aktivitet skall anses tillhöra momssystemet respektive redovisa underskott eller överskott i inkomstslaget näringsverksamhet. I praktiken kan det uppkomma skillnader

---

[628] Se även Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet Who is a taxable person?, s. 167, av Peter Melz (s. 158-172), av Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer.
[629] Se även avsnitt 3.2.3.2 och EG-målet C-396/98 (Grundstückgemeinschaft Schloßstraße).
[630] Jfr RÅ 2002 Ref 59.
[631] Jfr RÅ 1956 ref 6. Se även Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 235 och 236, av Sven-Olof Lodin m.fl.
[632] Utredningen SOU 2002:74 föreslår också att regeln om återbetalningsrätt i 10 kap. 9 § ML slopas, men enbart som en följd av utredningens föreslag om att avdragsrätten knyts till en persons egenskap av 'beskattningsbar person', som utredningen föreslår infört vid en övergång till ett ”transaktionstänkande” (se SOU 2002:74 Del 1 s. 189).

i tillämpningen med avseende på att avdragsrätten momsmässigt innebär en fordran mot staten, medan ett underskott innan intäkter uppkommit 'rullas' till nästa beskattningsår inkomstskattemässigt (se avsnitt 2.5.4). Något hinder föreligger inte för att fordran på ingående moms prövas samtidigt med taxeringsärendet av skattenämnden (se avsnitt 3.2.5), men frågan är om det skall till någon formell prövning för att bestämma om personen i fråga skall tillhöra momssystemet och därmed kunna utöva avdragsrätten, dvs. yrka avdraget för den ingående momsen och få ut sin fordran på momsbeloppet från staten.

3.3.2.1 Finns formella krav för att tillhöra momssystemet och kunna utöva avdragsrätten?

En viss osäkerhet verkar råda på sina håll angående EG-domstolens syn på frågan om skattskyldighetens inträde, och Roger Persson-Österman har, med anledning av nyss nämnda "INZO"-målet (se avsnitt 3.3.2), anmält att domstolen, till skillnad från honom själv, kan uppfattas anse att inte "mervärdesskatteplikt uppstår till följd av ett faktiskt förhållande", utan "av att ett administrativt beslut fattas".[633] Här bortses från de undantagsfall där skattskyldighet och den därmed förbundna avdragsrätten uppkommer efter ansökan genom skattemyndighetens beslut, t.ex. vid uthyrning av verksamhetslokaler (s.k. frivillig skattskyldighet), och i stället får hänvisning ske till bl.a. de förenade EG-målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), för att belägga att skattskyldighet och avdragsrätt i allmänhet uppkommer som en följd av faktiska förhållanden, dvs. genom de affärshändelser som den enskilde näringsidkaren företar.[634] En skattepliktig transaktion måste ju göras av vederbörande själv, innan denne kan bli betalningsskyldig för utgående mervärdesskatt (skattskyldig), och i föregående avsnitt konstaterades att avdragsrätt kan uppkomma dessförinnan, men frågan är om något beslut från skattemyndigheten förutsätts för att tillhöra momssystemet och kunna utöva avdragsrätten?

[633] Jfr Skattenytt 1998 s. 590, artikeln Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen (s. 584-593), av Roger Persson-Österman.

[634] Frivillig skattskyldighet för uthyrning av en verksamhetslokal etc förutsätter för övrigt inte ens att uthyraren (dvs. fastighetsägaren eller, vid sublokation i andra och tredje hand, första- eller andrahandshyresgästen) är en näringsidkare, utan denne kan vara en privatperson (se 3 kap. 3 § andra och tredje styckena och 9 kap. 1 § ML).

Av ”Gabalfrisa m.fl.”-domen framgår att artikel 17 i sjätte direktivet utgör ett hinder mot att en företagare inte skall få göra avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats innan vederbörande ”regelbundet” börjat genomföra skattepliktiga transaktioner, t.ex. genom att denne måste lämna en skatte- och avgiftsanmälan först. Enligt ”Gabalfrisa m.fl.”-domen utgör artikel 17 i sjätte direktivet ”hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en skattskyldig måste uppfylla vissa villkor för att få göra avdrag för mervärdesskatt som han har betalat innan han regelbundet genomför de skattepliktiga transaktionerna, exempelvis att han, innan skatten betalas, måste lämna in en anmälan om verksamheten och att det högst får gå ett år mellan denna anmälan och det att de skattepliktiga transaktionerna verkligen genomförs, varvid underlåtenhet att uppfylla dessa krav får till följd att avdragsrätten upphör eller att möjligheten att utnyttja avdragsrätten skjuts upp till dess att de skattepliktiga transaktionerna regelbundet börjar äga rum.” Även av ”Breitsohl”-målet följer att rätten att dra ingående mervärdesskatt inte är beroende av något slags godkännande av den enskildes status som skattskyldig från skattemyndighetens sida, utan såväl skattskyldigheten som avdragsrätten uppkommer på grund av faktiska förhållanden.

10 kap. 9 § ML är sålunda obsolet också såtillvida att det inte är EG-rättskonformt att uppställa krav på beslut från skattemyndighet för uppkomsten av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv.

I RÅ 2002 Not 26,[635] vari hänvisning också sker till ovan nämnda RÅ 1997 Ref 16 (se avsnitt 3.2.6.1) och RÅ 1987 ref 115, uttrycks att frågan om återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 § ML ”har … i sig inget samband med registrering”. Från och med den 1 juli 2002 anses en företagare som åberopar återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 § ML på grund av ”särskilda skäl” registreringsskyldig,[636] vilket inte förändrar att uppkomsten av rätten i fråga principiellt sett är oberoende av registreringen. ”Gabalfrisa m.fl.”-domen överensstämmer med RÅ 1987 ref 115, där regeringsrätten konstaterar att mervärdesskatteregistreringen inte har någon annan rättsverkan än att den skatteadministrativa kontrollapparaten kopplas på och stängs av. För tydlighets skull får nämnas att Sverige har *ett* mervärdesskattesystem med två registreringsformer: har företaget en årsomsättning om högst en miljon kronor sker momsredovisningen årligen i

[635] Regeringsrättens mål nr 8365-1998.
[636] Jfr 3 kap. 1 § första stycket 4 SBL enligt SFS 2002:391 och Prop. 2001/02:127 s. 163 och 164. Se även Skattenytt 1996 s. 474-475, artikeln Ett par frågor om mervärdesskatt och skattetillägg (s. 471-475), av Björn Forssén, där RÅ 1987 ref 115 kommenteras.

självdeklarationen och i andra fall månatligen i skattedeklarationer.[637] I och med Sveriges EU-inträde 1995 och regeländringarna då i ML utsträcktes ”skyldigheten att registreras till mervärdesskatt … till i princip samtliga skattskyldiga, således även till dem som redovisar mervärdesskatten i självdeklarationen”.[638] De ”krav som EG:s kontrollsystem ställer på registrering av samtliga mervärdesskatteredovisande företag” förklarar enligt regeringens proposition till ifrågavarande regeländringar i ML inför Sveriges EU-inträde 1995 att ”Den som redovisar skatten i självdeklarationen bör anses ha fullgjort sin skyldighet att anmäla sig för registrering genom avlämnande av deklarationen”.[639]

Att någon registreringsåtgärd inte heller är avgörande för skattskyldighetens uppkomst följer bl.a. av EG-målet C-10/92 (Maurizio Balocchi), där EG-domstolen bedömde bl.a. begreppet ”chargeable event” i artikel 10 i sjätte direktivet och förhållandet till deklarationsskyldigheten i sjätte direktivet. EG-domstolen framhåller nämligen i punkt 27 i sin dom att olika former därvidlag inte får innebära att den enskilde måste ”pay VAT on transactions which have not yet been performed”. Domstolen säger vidare i den punkten att direktivets regel är att medlemsländerna skall ”require VAT to be paid only in respect of transactions which have been performed”.[640]

Om det någonsin förelegat en tvekan med anledning av ”INZO”-målet” att avdragsrätt respektive skattskyldighet uppstår till följd av faktiska förhållanden och inte av att ett administrativt beslut fattas, undanröjs den av målen ”Gabalfrisa m.fl.” och ”Breitsohl” samt även av målet ”Maurizio Balocchi”.

---

[637] Jfr bet. 1994/95:SkU7 s. 72. Av preamblarna till första och sjätte direktiven framgår att varje medlemsstat skall ha infört ”ett mervärdesskattesystem”. Se även Riksskatteverkets Rapport 1994:3, Mervärdesbeskattningen i ett EG-perspektiv, avsnitt 5.1 och SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EG, avsnitt 9.4 och prop. 1994/95:57, Mervärdesskatten och EG, avsnitt 4.7, där, i de båda sistnämnda källorna, kravet om ”Mervärdesskatteregistrering för samtliga skattskyldiga” framgår redan av rubriksättningen samt Riksskatteverkets Rapport 1993:8, avsnitt 11.1.3, där det också redan av rubriken framgår att det handlar om *ett* mervärdesskattesystem, ’Systemet för hantering av mervärdesskatt’.

[638] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 91.

[639] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 92.

[640] Jfr även Svensk skattetidning 1997 s. 215-216, artikeln Direkt effekt av EG:s primär- och sekundärrätt – en analys med utgångspunkt i praxis vid EG-domstolen med särskild hänsyn till mervärdesskatteområdet (s. 207-218), av Ulrika Hansson, där bl.a. ”Maurizio Balocchi”-målet berörs.

> Ett förtydligande vore emellertid välkommet i 3 kap. SBL och att däri klart anges att mervärdesskatteregistreringen saknar rättsverkan för frågor om uppkomsten av skattskyldighet och avdragsrätt. I förarbetena till 3 kap. 2 § SBL anför departementschefen att EU-inträdet 1995 och artikel 22.1a i EG:s sjätte direktiv kan ha medfört ”en viss lindring i anmälningsskyldigheten”, men att även den som redovisar mervärdesskatt i självdeklarationen ”bör göra en anmälan i samband med att verksamheten startar”. Vidare anser departementschefen att reglerna för EG-handel kräver detta så att ”tilldelning av registreringsnummer kan ske”.[641] Förarbetsuttalandena till SBL kan vilseleda och bibringa läsaren uppfattningen att tillämpligheten av de materiella reglerna skulle vara beroende av en formell registreringsåtgärd. I sammanhanget skall emellertid uppmärksammas att departementschefen i samband med nämnda uttalanden enbart hänvisade till propositionen Mervärdesskatten och EG (Prop. 1994/95:57), och noterade inte att skatteutskottet på sidan 72 (bet. 1994/95:SkU7), med anledning av att det är fråga om *ett* mervärdesskattesystem med de båda nyss nämnda registreringsformerna, uttalade att den enskilde anses registrerad redan i samband med utfärdande av F-skattebeviset, då denne därmed markerats i skatteregistret.

Faran med en oreserverad övergång till ett ”transaktionstänkande” har berörts tidigare i framställningen, och om en sådan övergång sker beträffande redovisningsreglerna måste en tydlig markering ske av att det inte innebär att ett ”verksamhetstänkande” inte skulle gälla beträffande huruvida en person som är självständig har etablerat en ’ekonomisk verksamhet’ och därmed har avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv till verksamheten. Det skulle vara mycket frestande för fiskalt sinnade handläggare som inte har rättsläget klart för sig att formalisera utifrån en ML som okritiskt förändrats i linje med förslagen i utredningen SOU 2002:74, varvid ungefär följande förenklade och förfelade retorik i andanom inte kan uteslutas komma att återges i beslut om beskattningsåtgärder: ”En ’skattepliktig transaktion’ krävs för att bli ’beskattningsbar person’, och N.N. har ännu inte inkommit med underlag till stöd för att sådan transaktion förekommit, varför yrkat avdrag inte kan godtas.” Det skulle föreligga en stor risk att de enskilda drabbas av utdragna skatteprocesser, för att först därefter få den rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på ett förvärv som de redan hade vid det första förvärv som etablerade den ’ekonomiska verksamheten’. Av samma anledning är det nödvändigt att förena nämnda markering med att det ej heller föreligger något krav på ett administrativt beslut för att bli tillhörig momssystemet och kunna utöva avdragsrätten. Det skulle mycket lätt kunna uppstå dispyter mellan de enskilda och skattemyndigheterna på samma sätt som var fallet under flera år på nittiotalet angående huruvida ett fakturaunderlag som formellt sett uppfyllde innehållskraven enligt samtliga

[641] Jfr Prop. 1996/97:100 Del 1 s. 528 och 529.

punkter i 11 kap. 5 § ML krävdes, för att den skattskyldige skulle kunna utöva avdragsrätten på förvärvet i fråga.

> Förutsättningarna för avdragsrättens uppkomst beskrivs i ML i 8 kap. 3 § första stycket med en utökning av omfattningen enligt 4 § i samma kapitel, medan 8 kap. 5 § ML beskriver när avdragsrätten kan utövas (yrkas). Genom hänvisning från sistnämnda lagrum via 17 § samma kapitel anges i 11 kap. 5 § ML i åtta punkter (fr.o.m. 1/1 2004, 11 kap. 8 § ML och 13 punkter) de innehållskrav som ställs på ”en faktura eller jämförlig handling”, för att avdragsrätten skall kunna utövas. Därvidlag har från fiskalt håll tidigare hävdats att avdragsrätt inte föreligger om exempelvis en faktura till ’Kalles Livs AB’ felaktigt anger ’Kalles Livs’.[642]
>
> Problemet bottnar i att 8 kap. 5 § ML anger att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger ”endast” om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i bl.a. 17 §, där det anges att styrkandet skall ske ”genom faktura eller jämförlig handling som anges i 11 kap.”. Den som godtar att fråga skulle vara om en legalbevisning för att utöva avdragsrätten, anser givetvis i konsekvens därmed att om identitetsuppgifterna avseende köparen är felaktiga i underlaget från säljaren underkänns alltid avdragsrätten. Emellertid är 8 kap. 5 § ML enbart en bevisregel,[643] och den innebär att ett underlag i enlighet med innehållskraven enligt 11 kap. 5 § ML – bl.a. identitetsuppgifterna angående säljare och köpare – utgör en *tillräcklig* förutsättning för att utöva avdragsrätten, dvs. för att yrka avdraget.[644] Däremot är det inte en *nödvändig* förutsättning, då fråga i så fall vore om en legalbevisning och avdrag skulle kunna begränsas trots att avdragsrätt uppkommit principiellt sett enligt 8 kap. 3 § första stycket ML.
>
> RSV uttalar i en skrivelse 1999-12-09 (dnr 11530-99/100) att RSV ändrat ståndpunkt beträffande frågan om betydelsen av fakturas utseende för avdragsrättens uppkomst och godtar numera att avdrag kan föreligga även om fel namn anges i fakturan. RSV refererar i skrivelsen 1999-12-09 till några kammarrättsdomar åren 1998-99 angående ifrågavarande problematik med ”fel fakturaadressat”,[645] men de behandlar, i likhet med fyra domar 1999-03-25 i regeringsrätten om begreppet oriktig uppgift i samband med fråga om skattetillägg på grund av periodiseringsfel,[646] enbart fall där ersättningsfaktura eller intyg om rätt fakturamottagare erhållits från leverantör i efterhand. Varken regeringsrätten eller RSV har tagit upp vad som gäller om ’Kalles Livs AB’ aldrig erhåller en rättad faktura från leverantören: kan underlaget som formellt sett felaktigt anger ’Kalles Livs’ kompletteras med annan bevisning så att

---

[642] Jfr Svensk skattetidning 1998 s. 480, där Leif Krafft på RSV, i anmälan av Momshandboken Enligt 1998 års regler, av Björn Forssén (s. 479-485), hävdar detta som en motsats till vad som anförs i nämnda av honom anmälda bok.

[643] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217, där regeln beskrivs just som en bevisregel.

[644] Jfr artikel 18.1a i sjätte direktivet och Prop. 1994/95:57 s. 136.

[645] Jfr Kammarrättens i Stockholm domar av: 1998-03-26 (mål nr 6169-1996), överklagande till Regeringsrätten återkallat av RSV; 1999-01-08 (mål nr 409-410-1998), ej överklagad; 1999-02-11 (mål nr 3471-1997), överklagad och Regeringsrätten vägrade prövningstillstånd 2001-03-28 (mål nr 1475-1999); 1999-03-02 (mål nr 4844-1998), ej överklagad; och 1999-04-29 (mål nr 9555-1998), ej överklagad.

[646] Jfr RÅ 1999 Ref 16 samt Regeringsrättens mål nr 1035-1997, 3572-1997 och 3618-1997.

avdragsrätten kan utövas eller måste ett underlag som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 5 § ML tas fram?

Att rättsläget i ett nationellt perspektiv kan betecknas som osäkert för näringsidkarna beror på en dom i Kammarrätten i Stockholm av 1998-11-03 (överklagad, ej prövningstillstånd).[647] I fallet underkändes ett bolags avdrag för ingående mervärdesskatt på grund av olika namnförvillelser i fakturor från leverantörer med avseende på ett partnerbolag och ett projektnamn de båda bolagen använde för ett gemensamt projekt, trots att det utreddes att något dubbelavdrag inte förelåg mellan dem. Kammarrätten ansåg att de formella namnfelen i fakturorna ändå ”utgör en fara för att avdrag kan ske för samma mervärdesskatt i båda bolagen”. Regeringsrätten gav märkligt nog inte prövningstillstånd.[648]

Kammarrättens inställning innebär krav på legalbevisning såtillvida att avdrag för ingående mervärdesskatt inte är möjligt utan ett underlag från leverantören som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven på fakturor eller jämförliga underlag i 11 kap. 5 § ML. Detta krav är för det första inte kongruent med inkomstskatterätten, då den i princip godtar den bevisning som följer av BFL:s krav på bokföringsunderlag. Av intresse för sammanhanget är dessutom att det i förarbetena till BFL endast uttalas att det ”i de flesta fall” inte går att förena ”rutiner som innebär att den bokföringsskyldige själv upprättar verifikationer över inköp av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster” med ML:s bestämmelser.[649] Däri framgår att mottagna uppgifter anses ”ha ett högre bevisvärde än uppgifter som den bokföringsskyldige själv tillför bokföringen” och att kraven enligt ML gör att den bokföringsskyldige är ”skyldig att använda en mottagen uppgift som verifikation när det förekommer sådan”.[650] Det är alltså inte fråga om att ett underlag enligt 11 kap. 5 § ML upprättat av säljaren är den exklusiva bevisningen beträffande köparens avdragsrätt. Vidare får ifrågasättas att en dylik tolkning i linje med kammarrättens inställning skulle vara EG-rättskonform.

Om ’fara’ för dubbelavdrag på grund av formaliafel i inköpsfakturan angående adressaten i sig skulle underkänna avdraget, trots att det i materiellt hänseende är utrett att övervältringsprincipen upprätthålls och avdragen ingående mervärdesskatt träffar konsumenterna som skattebärare (vilket inte ens var ifrågasatt i kammarrättsmålet i fråga), skulle i stort sett vilket företag som helst kunna ’extrabeskattas’ med motiveringen att deras underlag för yrkat avdrag inte uppfyller någon av de åtta punkterna i 11 kap. 5 § ML (fr.o.m. 1/1 2004 de tretton punkterna i 11 kap. 8 § ML); det är inte alldeles ovanligt att leverantörsfakturorna vid en närmare granskning inte uppfyller samtliga dessa punkter.

I sammanhanget kan nämnas förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), som länge var *pending* (anhängigt) men nu avgjorts 2006-02-21 av EG-domstolen. EG-domstolen kan där, i samband med fråga om återbetalning av ingående moms, åtminstone

[647] Jfr Kammarrättens i Stockholm dom 1998-11-03 (mål nr 6461—6462-1996, Avd. 7). Se kommentar av det fallet, och av Regeringsrättens fyra periodiseringsdomar av 1999-03-25, i Skattenytt 1999 s. 258-268, artikeln Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms? – av Björn Forssén.
[648] Jfr Regeringsrättens beslut 2000-07-17 (mål nr 7895—7896-1998).
[649] Jfr Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 250.
[650] Jfr Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 249.

indirekt sägas ha tagit ställning till frågan om samtliga punkter i 11 kap. 8 § ML (tidigare 11 kap. 5 § ML) skall vara uppfyllda för att kunna utöva avdragsrätten för ingående moms avseende ett förvärv. I punkt 90 i domen noterar EG-domstolen att sjätte direktivet inte beskriver hur staten skulle kunna återkräva moms (”recovery of VAT”), utan att det i artikel 20 i direktivet finns regler om jämkning (korrigering) av avdrag för ingående moms på ett förvärv av en investeringsvara. I punkt 92 anger EG-domstolen att även om missbruk (”abusive practice”) kan konstateras från den skattskyldiges sida, får medlemsstaternas möjlighet enligt artikel 22.8 sjätte direktivet att införa regler för att förebygga fusk – vilken möjlighet enligt det andra stycke som införts i artikeln genom det i ML den 1 januari 2004 implementerade faktureringsdirektivet (2001/115/EG) begränsas av punkt 3 i artikel 22 – inte underminera den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet.[651] Under b i punkt 3 – dvs. i artikel 22.3b – anges de punkter som motsvarar punkterna i 11 kap. 8 § ML (tidigare 11 kap. 5 § ML), och vid sidan av den begränsning som alltså framgår av själva direktivbestämmelsen artikel 22.8, får EG-domstolen, genom hänvisningen till densamma och därmed indirekt till artikel 22.3b, anses ha uttryckt stöd för sin egen praxis av innebörd att de formella kraven inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten” (varom mera nedan i detta avsnitt). Formella krav skall inte i sig förhindra ett utövande av en materiellt sett uppkommen avdragsrätt för ingående moms på ett förvärv. En legalbevisning med just den konsekvensen skulle strida mot den grundläggande principen om en konkurrensneutral mervärdesskatt materiellt sett. Denna slutsats är inte bara i linje med EG-domstolens egen praxis, utan också med EG-kommissionens påpekande – i ett förslag den 17 juni 1998 till rådet om att införa särskilda regler om avdragsförbud (vilket inte har skett ännu) – om att ”man får inte glömma att avdragsrätten utgör en grundläggande del av mervärdesskattesystemet. Detta får till följd att varje undantag från denna rätt utgör ett undantag från regeln vilket endast kan godtas om det åtföljs av en mycket precis motivering”. Se mera därom och även om ”Halifax m.fl.”-målet i fråga i avsnitt 3.3.3.

I linje med det nu sagda är också att ”Rompelman”-målet innebär att skattemyndigheterna inte är förhindrade att ställa krav på förebringande av objektiva bevis från den enskilde till stöd för att en bedömning av förutsättningarna för avdragsrätt skall kunna företas. Emellertid får det alltså inte innebära materiella begränsningar av avdragsrätten utan stöd i artiklarna 17-20 i sjätte direktivet; direktivet har s.k. direkt effekt och gäller framför att det i 8 kap. 5 § ML uttrycks att ”endast” bevis som har det innehåll som stipuleras i 11 kap. 5 § ML kan möjliggöra utövande av avdragsrätten. I de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96 (Garage Molenheide m.fl.), vartill EG-domstolen också hänvisade i ”Gabalfrisa m.fl.”-domen, hänvisade EG-domstolen för övrigt till proportionalitetsprincipen i EG-fördraget för att tillhandahålla den enskilde en effektiv möjlighet till materiell sakprövning, när det gällde fråga om att återfå deklarerad ingående mervärdesskatt kontra belgisk myndighets ansökan om kvarstad (se avsnitt 2.3.3.5).[652] I punkt 46 i ”Garage Molenheide m.fl.”-målet, där alltså sistnämnda frågeställning behandlades, uttalar EG-domstolen att medlemsstaterna ”I överensstämmelse med proportionalitetsprincipen skall … använda medel som,

[651] I punkt 92 i ”Halifax m.fl.”-målet hänvisar EG-domstolen för övrigt till EG-målen ”Gabalfrisa m.fl.”, punkt 52, och C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel), punkt 59, samt C-395/02 (TransportService), punkt 29.
[652] Jfr EG-skatterätt, s. 54, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de syften och principer som uppställs genom gemenskapslagstiftningen i fråga". Det innebar enligt vad som följer av punkterna 47 och 48 i EG-domstolens dom att nationella regler, såsom de i fallet aktuella belgiska kvarstadsreglerna, får tillämpas för att syftet med dem skall uppnås, dvs. att säkerställa det allmännas anspråk, men inte därutöver så att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt "systematiskt äventyras". Det skulle strida mot fördragets proportionalitetsprincip. EG-domstolen framhöll särskilt därvidlag att avdragsrätten "är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen på området", vilket även framhållits av EG:s kommission (se avsnitt 2.3.3.5). EG-domstolen kan sålunda sägas tillämpa proportionalitetsprincipen för att ge den enskilde en effektiv möjlighet till materiell sakprövning.[653]

Ett "transaktionstänkande" är giltigt vid kontrollen av om den enskilde gjort en skälig fördelning av i vilken mån förvärv, som skall ha med planerade aktiviteter som leder till skattepliktig respektive skattefri omsättning, kan hänföras till den ena eller andra aktiviteten. Emellertid gäller i enlighet med EG-domstolens praxis (framför allt "INZO"-målet och "Breitsohl"-målet) ett "verksamhetstänkande" beträffande frågorna om och när avdragsrätt uppkommit i den planerade skattepliktiga verksamhetsgrenen i en dylik blandad verksamhet på samma sätt som gäller vid motsvarande prövning i en fullt ut skattepliktig verksamhet (se avsnitt 3.2.4.2 och 3.2.5).

Peter Melz uttrycker också att ML inte skall tolkas som "att avdragsrätten helt bortfaller om fakturakravet inte uppfylls".[654] Till stöd härför får hänvisning även ske till EG-målet 165/86 (Intiem). EG-domstolen ansåg där att när en arbetsgivares anställda använde sina egna bilar i tjänsten, och arbetsgivaren fakturerades av bensinbolag hos vilket de anställda tankade bilarna, skulle det faktum att bensinen levererades till de anställda och inte till arbetsgivaren som fakturamottagare inte anses medföra att arbetsgivaren inte hade avdragsrätt för debiterad ingående mervärdesskatt i fakturorna – bara de anställda använde varorna (bensinen) "exclusively for the purposes of the employer's business". EG-domstolen tar i målet inte explicit upp frågan om innehållskraven i en faktura enligt artikel 22.3 i sjätte direktivet [jfr 11 kap. 8 § ML (tidigare 11 kap. 5 § ML)], utan berör främst avdragsrättens uppkomst enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet (jfr 8 kap. 3 § första stycket ML). Emellertid har EG-domstolen därvid inte tagit upp det faktum att leveransen av bensinen skett till annan än företaget i fråga, dvs. till företagets anställda, som något som skulle kunna begränsa företagets avdragsrätt i dess

[653] Jfr EG-skatterätt, s. 54, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger och Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 82, av Eleonor Alhager.

[654] Jfr Skattenytt 1999 s. 633 och 634, artikeln Redovisningstidpunkten för mervärdesskatt (s. 626-636), av Peter Melz, där han bl.a. refererar till artikeln i Skattenytt 1999 s. 258-268, Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms? – av Björn Forssén (se även avsnitt 2.3.3.1). I den artikeln refereras på sidan 262 till de förenade EG-målen C-370/95, C-371/95 och C-372/95 (Careda m.fl.), som i och för sig gällde huruvida en skatt på bruk av spelautomater kunde karakteriseras som moms, men varav framgår att det för sådan bedömning inte är nödvändigt att dess övervältring på konsumenten nämns i en faktura eller motsvarande handling (se punkt 26 i domen). Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 109, av Björn Forssén.

egenskap av förvärvare av bensinen och fakturamottagare. ”Intiem”-målet stödjer uppfattningen att en faktura som uppfyller samtliga krav på innehåll enligt 11 kap. 5 § ML inte utgör den exklusiva bevisningen för att kunna utöva (yrka) avdragsrätten.[655] Däremot får det inte vara fråga om att ett företag gör inköp i en annan persons namn men inte använder förvärvet själv, utan i själva verket fungerar exempelvis som kreditgivare och någon omsättning inte åstadkoms med förvärvet hos företaget. Av ”Auto Lease Holland”-målet följer att en leasegivare inte anses göra någon omsättning av bränsle till leasetagaren, om denne själv tankar leasingfordonet – trots att bränsleinköpet görs i leasegivarens namn och för dennes räkning. Följaktligen saknar leasegivaren avdragsrätt för bränsleinköpet; vederbörande gör inte något förvärv därvidlag i avsikt att skapa en skattepliktig transaktion (bränsleförsäljning).[656] Ordet ”endast” i 8 kap. 5 § ML har emellertid inte något stöd i artiklarna 17-20 i sjätte direktivet såtillvida att en legalbevisning skulle krävas för att *få* avdraget, varför ordet kan leda till en begränsning av möjligheterna att utöva avdragsrätten som saknar stöd i direktivet, varvid nationella skattemyndigheter och domstolar skall bortse från begränsningen i ML och respektera principen om att direktivet har direkt effekt om lagen begränsar enskildas rättigheter i strid mot eller utan stöd i direktivet (se avsnitt 2.4.2).[657] EG-domstolen anser att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa förfarande för rättelse av felaktigt fakturerad mervärdesskatt, under förutsättning att sådan rättelse inte görs beroende av skattemyndigheternas skönsmässiga bedömning.[658] EG-domstolen hänvisar i sammanhanget till konkurrensneutralitetsprincipen, vilket belägger att 8 kap. 5 § ML skulle medföra en skönsmässig bedömning till förfång för möjligheterna att upprätthålla nämnda grundläggande princip inom mervärdesskatterätten, om ordet ”endast” i lagrummet leder till en tillämpning där en faktura som uppfyller samtliga krav på innehåll enligt 11 kap. 5 § ML skulle utgöra den exklusiva bevisningen för att kunna utöva (yrka) avdragsrätten.

Ordet ”endast” i 8 kap. 5 § ML bör alltså utmönstras ur lagrummet, för att det inte skall uppstå onödiga skatteprocesser. Ett sådant lagförtydligande med hänvisning till EG-rätten skulle effektivt hindra en inhemsk nationell rättspraxis i strid mot EG-rätten föranledd av att den ovan nämnda domen i Kammarrätten i Stockholm 1998-11-03 jämte RSV:s skrivelse 1999-12-09 och periodiseringsdomarna i regeringsrätten 1999-03-25 lämnar frågan öppen om vad som gäller när ersättningsfaktura eller intyg om rätt fakturamottagare inte är möjlig att inhämta från leverantören i efterhand. Utan nämnda förtydligande skulle därmed företagare riskera att åsättas skattetillägg, trots att de har annan bevisning till stöd för att förvärvet (affärshändelsen) verkligen företagits och någon oriktig uppgift i sak inte lämnats genom yrkande av avdrag för ingående moms på detsamma, och de skulle få ’rätt’ – återbetalning eller kreditering av yrkat avdrag samt skattetillägg borttaget – först genom utdragna skatteprocesser,

---

[655] ”Intiem”-målet är även kommenterat i EG-skatterätt, s. 191, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

[656] Se avsnitt 3.2.3.2 angående ”Auto Lease Holland”-målet samt även avsnitt 3.4.1 angående RÅ 1985 1:40 och RÅ 1997 Not 180, varav följer att när väl en omsättning görs av någon och denne levererar varan direkt till en kund i ett senare led, anses omsättning ske i varje led av säljare-köpare fram till sådan slutkund.

[657] Utredningen SOU 2002:74 berör inte problematiken med lydelsen av 8 kap. 5 § ML och något förslag görs sålunda inte alls av utredningen beträffande regeln (se SOU 2002:74 Del 2 s. 13).

[658] Jfr EG-målet ”Schmeink & Cofreth och Strobel”.

där regeringsrätten förhoppningsvis lämnat prövningstillstånd och rådbråkat EG-domstolen,[659] som bekräftat att någon legalbevisning inte krävs enligt EG-rätten för att den enskilde skall kunna utöva sin avdragsrätt för ingående moms på bevisligen gjorda förvärv.

Saken är affärshändelsen (förvärvet) och inte dokumentationen av densamma.[660] Detsamma gäller beträffande den skattepliktiga omsättningen, 'skattepliktig transaktion'. Emellertid skulle en frikoppling från god redovisningssed, såsom utredningen SOU 2002:74 föreslår beträffande redovisningsreglerna, riskera att leda till förnyade diskussioner om en slags 'skattemässig god redovisningssed' också beträffande de materiella reglerna om framför allt avdragsrättens uppkomst, om inte förslaget – om det alls bör genomföras – görs med den mycket tydliga reservationen att frågan om ett avdragsgillt förvärv skett skall bedömas utifrån ett "verksamhetstänkande", där den civilrättsliga bokföringsskyldigheten är avgörande för om personen i fråga genom förvärvet etablerat en 'ekonomisk verksamhet' och, under förutsättning av självständighet, skall tillhöra momssystemet och sålunda vara berättigad göra avdrag för ingående moms på förvärvet. Om lagstiftningen (ML) fjärmar sig från det civilrättsliga begreppet affärshändelse, uppstår en risk att gruppen konsumenter blir större än vad som kan anses motiverat med hänsyn till momsens karaktär som just en konsumtionsskatt (se avsnitt 3.2.2.2).[661] Innan RSV ändrade sin inställning genom skrivelsen 1999-12-09 försökte nämligen skattemyndigheterna etablera något slags 'skattemässig god redovisningssed' vid sidan av vad som stipuleras i uttalanden m.m. från BFN (se avsnitt 2.3.3.1 och även avsnitt 3.1). Den aktiviteten från skattemyndigheterna bottnade i en skrivelse från RSV 1995-03-02 (dnr 283-95/212), men regeringsrättens periodiseringsdomar 1999-03-25 ledde till en ny skrivelse från RSV 1999-04-15 (dnr 4105-99/110), där RSV ändrade uppfattning och uttryckte att "avdrag för ingående skatt i fakturor som hänförs till en tidigare redovisningsperiod genom s.k. periodrapporter… godtas vid redovisningen av mervärdesskatt". RSV:s skrivelse 1999-12-09 har för övrigt – med anledning av de nya faktureringsreglerna som infördes i ML den 1 januari 2004 – ersatts av Skatteverket (SKV) med en i sammanfattning oförändrad skrivelse 2004-03-16.[662]

---

[659] Se avsnitt 2.4.1 angående danska regeringens kritik i "Lyckeskog"-målet, med hänvisning till "Hoffman-La Roche"-målet, av innebörd att det svenska systemet med prövningstillstånd i sista instans riskerar leda till en icke EG-rättskonform inhemsk nationell praxis.

[660] Jfr Skattenytt 1996 s. 471-474, artikeln Ett par frågor om mervärdesskatt och skattetillägg (s. 471-475), av Björn Forssén och Skattenytt 1999 s. 258-268, artikeln Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms? – av Björn Forssén samt Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 109, av Björn Forssén. Se särskilt Redovisning och beskattning, s. 79, av Jan Kellgren, där han – med hänvisning till första utgåvan av förevarande verk – uttrycker samma ståndpunkt, vilken återges *in extenso* i avsnitt 2.3.3.1 i denna utgåva av förevarande verk.

[661] Se även avsnitten 2.3.3.1 och 3.1 angående god redovisningssed.

[662] Även om SKV i skrivelsen 2004-03-16, dnr 130-256490-04/113, likt RSV, talar om en rätt till avdrag för ingående moms i fall då felaktigheten i fakturan "enbart avser namnet på mottagaren", har SKV lagt till att "ett företag även efter lagändringen den 1 januari 2004 har avdragsrätt för ingående skatt avseende kost, logi och representation, även om fakturan är utställd på en person som är anställd hos honom", om det går att visa att den anställde har gjort ett utlägg för arbetsgivaren. SKV har sannolikt influerats av EG-målet 165/86 (Intiem), vilket, även om det mera handlade om avdragsrättens uppkomst än innehållskraven i en faktura, stödjer uppfattningen.

Återstår sålunda efter nämnda periodiseringsdomar i regeringsrätten, målet i Kammarrätten i Stockholm 1998-11-03 och skrivelsen av RSV 1999-12-09 att få belagt i högsta instans eller genom att ordet ”endast” stryks ur 8 kap. 5 § ML att någon legalbevisning inte är förenlig med EG-rätten, när det gäller möjligheterna att utöva (yrka) avdragsrätten för ingående moms. En lagakraftvunnen dom i Kammarrätten i Stockholm, Avd. 2, av 2002-05-28 (mål nr 8568-2000) talar för den uppfattningen om gällande rätt. Kammarrätten tog där bort ett skattetillägg och yttrade som skäl för att oriktig uppgift inte skulle anses ha lämnats, att ”Det är inte tillräckligt att den skattskyldige inte kan styrka sitt avdragsyrkande. Mot bolagets bestridande kan skattemyndigheten inte anses ha visat att den ifrågasatta fakturan saknar verklighetsunderlag eller avser kostnader som inte är hänförliga till bolagets verksamhet.” Principen är klar: underlagen i sig är inte saken, utan en oriktig uppgift i sak måste avse affärshändelsen, dvs. verkligheten; fakturaunderlaget är bara ett bevis om affärens existens och ett underlag som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven på en faktura enligt 11 kap. 5 § ML kan inte utgöra exklusiv bevisning, dvs. en legalbevisning, för att kunna utöva avdragsrätten. Genom att utmönstra ordet ”endast” ur 8 kap. 5 § ML kan lagstiftaren bespara de enskilda näringsidkarna att behöva överklaga och driva skatteprocesser mot skattemyndigheter som gör beskattningsåtgärder utan någon prövning av huruvida ordalydelsen i lagrummet är förenlig med EG-rätten. Det tog flera år och en del onödiga konkurser innan regeringsrätten (1999-03-25) förklarade det självklara, nämligen att det inte är relevant att tala om oriktig uppgift när deklaranten nödgats inhämta ersättningsfaktura. Först då ändrade RSV sig genom skrivelserna 1999-04-15 och 1999-12-09.[663]

Frågeställningen om 8 kap. 5 § ML uppställer en legalbevisning för avdrag på momsområdet berörs inte särskilt av regeringen, trots att en remissinstans, Sveriges advokatsamfund, i yttrande 2003-08-20 över regeringens promemoria Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt (Fi2003/3465), som ledde fram till regeringens förslag om införande av faktureringsdirektivets bestämmelser i ML (se även avsnitt 2.3.3.2),[664] påpekat att de nya faktureringsreglerna i ML som infördes den 1 januari 2004 i enlighet med rådets direktiv 2001/115/EG (’faktureringsdirektivet’) inte får leda till en legalbevisning i mervärdesskattesammanhang vad gäller uppkomsten av skattskyldighet respektive avdragsrätt.[665] Regeringens uttalanden i förarbetena till de nya faktureringsreglerna i ML ger emellertid inte belägg för att ett underlag till punkt och pricka avfattat enligt innehållskraven i 11 kap. 8 § ML (som ersatt 11 kap. 5 § ML den 1 januari 2004 varvid innehållskraven i faktura utökats från 8 till 13 punkter) skulle utgöra den exklusiva bevisningen för att utöva avdragsrätten (legalbevisning). Regeringen talar med avseende på förutsättningarna i den materiella avdragsregeln 8 kap. 3 § ML om

[663] Att en recension av Momshandboken enligt 2001 års regler, av Björn Forssén, inte skett från någon RSV-representants sida beträffande ifrågavarande problematik, som en uppföljning till recensionen av 1998 års version av samma bok, är en anmärkningsvärd tystnad. Efterlyses: uppföljning av den tidigare recensionen och kommentarer på den utveckling av problematiken som gjorts här.

[664] Se mera om faktureringsreglerna i ML i Momsen och fakturan, m.m. – momsens krav på fakturainnehåll (Utgåva 4), av Björn Forssén, VJS, Stockholm 2006.

[665] Jfr Prop. 2003/04:26 s. 68; SFS 2003:1134; Sveriges advokatsamfunds remissvar, dnr R-2003/0656.

att den skattskyldige *har* avdragsrätt om de är uppfyllda, och att vederbörande måste kunna styrka den enligt 8 kap. 5 § ML på de sätt som anges i ML, varvid regeringen är inne på att frågan om mervärdesskatteprincipen upprätthålls skall kunna kontrolleras, dvs. att momsen övervältras genom samtliga led i produktions- och distributionskedjan fram till konsumenten.[666]

Vad som skulle kunna oroa är att regeringen tar upp en skrivelse från RSV 2000-02-09, dnr 8533-99/120, och att RSV där – mot bakgrund av EG-målet C-141/96 (Langhorst) – ansett att s.k. självfakturering kunnat ske redan enligt äldre lydelse av ML (dvs. redan innan sådan möjlighet infördes i ML den 1 januari 2004), men inte att RSV i förbigående i avsnitt 2 i skrivelsen anger att ”Ett krav för avdrags- eller återbetalningsrätt av moms är … att underlaget utgörs av en handling med sådant innehåll som föreskrivs i 11 kapitlet”.[667] Skatteverket (SKV) har också med anledning av de nya faktureringsreglerna gjort ett uttalande i en skrivelse 2004-02-23 om att ”Skatteverket anser att för att avdragsrätt till mervärdesskatt ska föreligga måste köparen kunna uppvisa en fullständig faktura”.[668] Uttalandet verkar emellertid mindre genomtänkt, då det inte ens besvarar en frågeställares undran om exempelvis annan handling såsom avtal, tillsammans med fakturan, kan anses uppfylla innehållskraven på faktura enligt 11 kap. 8 § ML, trots att SKV i samma skrivelse som svar på en annan fråga verkar anse just det.[669]

I samband med kommentar av bl.a. nämnda EG-mål uttalar dock regeringen att en faktura inte är en tillräcklig förutsättning för avdragsrätt och att det för att kunna ”utnyttja” avdragsrätten krävs enligt artikel 18.1 i sjätte direktivet att en faktura ställts ut i enlighet med kraven i artikel 22.3 i samma direktiv (jfr 11 kap. 8 § ML och, äldre lydelse, 11 kap. 5 § ML), men att EG-domstolens praxis innebär att kraven inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”.[670] Sistnämnda uttalade EG-domstolen i förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme). Enligt EG-målet C-85/95 (Reisdorf), som regeringen också refererar till,[671] tillerkänns medlemsstaterna enligt de båda nyss nämnda direktivbestämmelserna ”befogenhet att dels kräva att originalfakturan uppvisas för att styrka avdragsrätten, dels godta andra bevis som styrker att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum för det fall den skattskyldige inte längre innehar denna faktura”. Det är dock, som regeringen noterar, givetvis inte tillräckligt för avdragsrätt att köparen har en korrekt faktura, utan förvärvet måste – materiellt sett – faktiskt ha förekommit och – i enlighet med EG-målet 342/87 (Genius Holding) som regeringen relaterar till – motsvaras av en uppkommen skattskyldighet hos säljaren, vilken reciprocitetsprincip uttrycks i den i EG-målet bedömda artikel 17.2a i sjätte direktivet (som stipulerar ” … rätt att dra …mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium

[666] Jfr Prop. 2003/04:26 s. 42.
[667] Jfr Prop. 2003/04:26 s. 46 och 57, där regeringen noterar RSV:s syn på möjligheterna till s.k. självfakturering (self-billing) genom upprättande av avräkningsnota (kreditnota enligt den svenska översättningen av nämnda EG-mål).
[668] Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 15).
[669] Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 11).
[670] Jfr Prop. 2003/04:26 s. 30 och 31 och regeringens kommentarer av följande EG-mål: förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), 342/87 (Genius Holding), C-85/95 (Reisdorf) och C-141/96 (Langhorst).
[671] Jfr Prop. 2003/04:26 s. 31.

avseende varor eller tjänster som tillhandahållits").[672] Med hänvisning till "Langhorst"-målet och "Reisdorf"-målet noterar EG-domstolen också i en dom den 29 april 2004, att villkoret för att utöva avdragsrätten med avseende på innehav av en korrekt faktura tillgodoser "ett av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, vilket består i att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav".[673] Detta – jämte att EG-domstolen talar om "innehav av en faktura, eller en handling som kan anses motsvara en sådan faktura" – visar också att EG-domstolen resonerar om bevisning, där någon exklusiv bevisning inte stipuleras, utan kontrollbehovet kan anses tillgodosett även med underlag som inte till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML. Annars skulle en dylik legalbevisning motverka att EG-domstolen alls kan tala om en omedelbart inträdande avdragsrätt i samband med leverans och tillhandahållande och att "Utnyttjandet av denna avdragsrätt förutsätter i princip" att betalning för leveransen/tillhandahållandet erläggs "normalt sett inte innan en faktura har mottagits".[674]

Ett förhandsavgörande från EG-domstolen den 1 april 2004, C-90/02 (Bockemühl) är av visst intresse för frågan om 8 kap. 5 § ML och dess karaktär som bevisregel.

I fallet vägrades näringsidkaren av tyska skattemyndigheten att göra avdrag för ingående moms avseende tjänsteförvärv från leverantör etablerad utanför Tyskland för vilka förvärvaren omfattades av skyldighet att betala utgående moms på grund av s.k. omvänd skattskyldighet (eng. *reverse charge*).

EG-domstolen ansåg inte att förvärvaren av tjänsterna är tvungen att inneha en faktura som har utställts i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet, dvs. som för svenskt vidkommande uppfyller innehållskraven på faktura enligt huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML, för att kunna "utnyttja" sin avdragsrätt. I punkt 50 i domen noterade EG-domstolen att omfattningen av bestämmelserna därom i artikel 18.1d i sjätte direktivet inte får gå utöver "vad som är absolut nödvändigt för att det skall kunna kontrolleras att det berörda förfarandet för omvänd skattskyldighet genomförs korrekt".

EG-domstolen betonade huruvida kontrollbehovet uppfylls i den särskilda situationen utan att anföra att direktivbestämmelserna i övrigt skall uppfattas innehålla att ett underlag som uppfyller innehållskraven enligt direktivets bestämmelser skulle utgöra den exklusiva bevisningen för att utöva uppkommen avdragsrätt. Sålunda bör ifrågavarande EG-dom anses utgöra ytterligare stöd för att EG-domstolens praxis

---

[672] Jfr SOU 1964:25 s. 382, där det framgår att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förutsätter att skattskyldighet uppkommit hos medkontrahenten men inte att denne har fullföljt sin redovisnings- och betalningsskyldighet till staten. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 74-76, av Björn Forssén.

[673] Se EG-mål C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), punkt 37. Med anledning av EG-målet i fråga uttalade Skatteverket i skrivelse 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113, enbart att den inte innebär någon ändring av verkets tolkning av *tidpunkten* för avdragsrättens inträde enligt ML i förhållande till vad som uttryckts av RSV efter RÅ 1999 Ref 16.

[674] Se EG-mål C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), punkt 37, och punkt 35 i samma mål vartill hänvisning sker. I punkt 35 hänvisar EG-domstolen också till "Lennartz"-målet (punkt 27) och "Metropol"-målet (punkt 42) som uttryck för en "fast rättspraxis", där avdragsrätten i princip är "en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen" och som "i princip inte kan inskränkas".

innebär att innehållskraven på en faktura enligt ML inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”, utan en bedömning måste ske från fall till fall huruvida en tillräcklig bevisning föreligger för att kunna utöva avdragsrätten.

Det svenska skattetilläggsinstitutet har under senare år i och för sig varit föremål för flera olika studier,[675] men ifrågavarande momsmässiga problematik med vad som skall anses utgöra saken förtjänar ett fullständigt studium och auktoritativt klarläggande, framför allt beträffande vad som gäller när ersättningsfaktura inte är möjlig att inhämta från leverantören i efterhand.

Vid bestämningen av saken måste noga skiljas mellan bevis- och rättsfråga. Det får EG-domstolena anses ha påtalat i ”Abbey National”-målet, genom att påpeka att prövning av bevisfakta lämpligen görs av de nationella domstolarna själva (se avsnitt 2.4.4.5). Det är också viktigt med nämnda åtskillnad om prövningstillståndsinstitutet inte skall leda till utveckling av en inhemsk praxis på momsområdet i strid mot EG-rätten, vilken risk får anses särskilt påtaglig om inte institutet förbehåller rättsfrågorna prövning i högsta instans, utan en sammanblandning där sker med vad som utgör vanliga bevismål och som inte skall prövas till ledning för någon rättstillämpning (se avsnitt 2.4.1). Av intresse för dessa sammanhang är ett fall från Regeringsrätten som kan sägas knyta an till det nyss nämnda ”Intiem”-målet.[676]

- Regeringsrätten bedömde i rättsfallet att ett IT-konsultbolag inte hade rätt till avdrag för ingående moms på förvärv av datorutrustning som anskaffades för att placeras i anställdas hem. Regeringsrätten refererar inte till ”Intiem”-målet, men Regeringsrätten anser, precis som EG-domstolen uttalade där om leverans till

[675] Se Skattenytt 2001 s. 262, artikeln Till vägledning för rättstillämpningen: skattetilläggsmålen i Regeringsrätten, av Moëll, Christina och Persson Österman, Roger (s. 262-275), där de refererar till bl.a. SOU 2001:25; artikeln behandlar regeringsrättens domar i fem fall avgjorda 2000-12-15 (RÅ 2000 Ref 66 I och II) respektive 2001-01-23 (RÅ 2001 Not 9, RÅ 2001 Not 10 och RÅ 2001 Not 11), där regeringsrätten ger sin syn på skattetilläggsinstitutet utifrån Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna. Europadomstolen har för övrigt sedermera i domar den 23 juli 2002 (Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97 samt – också angående en taxirörelse – Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97) bekräftat regeringsrättens uppfattning av innebörd att det svenska skattetilläggsinstitutet i princip inte strider mot Europakonventionen och principen om rättvis rättegång samt den proportionalitetsprincip som uppställs däri. Europadomstolen fråntar alltså inte Sverige möjligheten att bemyndiga skattemyndigheterna att åsätta enskilda skattetillägg, men Europadomstolen ansåg i de båda domarna att det faktum att taxeringsbestämmelserna stipulerar omprövning ”as soon as possible” och sådan skett först efter lång tid inneburit att Sverige brutit mot artikel 6.1 i Europakonventionen; sökandena har enligt Europadomstolen inte haft ”effective access to the courts”, när de inte erhållit betalningsanstånd och till och med hunnit gå i konkurs till följd av kraven som skattehöjningen och skattetillägget inneburit, innan ärendet omprövats och lämnats av skattemyndigheten till länsrätten. Detta har lett till att regeländringar, som innebär utökade och förbättrade möjligheter till en nyansering av bedömningen av frågan om skattetillägg i det enskilda fallet, infördes den 1 juli 2003 (se Prop. 2002/03:106 s. 1, 71 och 75ff samt SFS 2003:211 och 212).

[676] Jfr RÅ 2004 Ref 112.

anställda av förvärv hos arbetsgivare, att trots det faktum att förvärvad egendom placeras i hemmet hos en anställd kan arbetsgivaren ha rätt till avdrag för den ingående momsen, ”nämligen om det kan visas att den anställde skall använda datorn i sitt arbete”. Här skulle i varje enskilt fall den anställde avstå från avtalad lön med ett belopp som exakt svarade mot bolagets anskaffningskostnad, för att bolaget skulle åta sig anskaffning av persondator eller annan datorutrustning. Därmed kunde enligt Regeringsrätten anskaffningarna inte anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets skattepliktiga verksamhet, utan anskaffningarna belastade direkt de anställda. Principen är knappast värd en mässa i Regeringsrätten, om nu tanken med prövningstillstånd för vägledande avgöranden, också bortsett från problematiken med dess förenlighet med EG-rättskonformitet på momsområdet, alls skall anses ha eftersträvad funktion vägledning för rättstillämpningen.

- Regeringsrätten radar upp ett antal referenser till EG-mål såsom ”BLP Group”, men missar helt ”Abbey National”-målet, där EG-domstolen alltså kan uppfattas hänvisa sökande domstol till normal bevisprövning i de nationella domstolarna. Regeringsrätten borde i den andan inte ha släppt fram detta mål till prövning, om det skall vara någon mening med att parterna i skatteprocesser på momsområdet alls försöker åtskilja bevis- och rättsfrågor. Symptomatiskt för denna Regeringsrättens halsstarrighet är att Regeringsrätten som ett *obiter dictum* uttalar att det för domslutet inte heller kan bortses från den omständigheten att bolaget under den i målet aktuella tiden låtit de anställda i betydande omfattning använda systemet med övertidskvittning för att förvärva nöjesresor åt sig själva och sina familjer.

- Såväl *ratio decidendi* som *obiter dicta* i domen handlar om tillämpning av bevisfakta; rättsprincipen för uppkomsten av avdragsrätt för ingående moms uttrycks i 8 kap. 3 § första stycket ML, som är konform i förevarande hänseende med artiklarna 17.2, 17.3 och 17.5 i sjätte direkt. Kravet för avdragsrätt för ingående moms som enligt fastlagd praxis från EG-domstolen anses kunna utläsas ur nämnda artiklar är att förvärvet skall ha ett direkt och omedelbart samband med företagets aktivitet med att skapa skattepliktiga transaktioner. Den prövningen borde bevismässigt sett ansetts ha varit avklarad åtminstone i den instans som enligt det svenska systemet skall garantera den materiella rättvisan i skatteprocessen, nämligen kammarrätten, oavsett om sedan Regeringsrätten hade uppfattningen att den – vilket också skedde – skulle ha gjort en annan bedömning än den som kammarrätten gjorde.

- Vad är det för mening med att ha prövningstillståndsinstitutet i högsta instans om också rena bevismål skall släppas fram dit? En uppstramning av domstolarnas förmåga att hålla isär bevis- och rättsfrågor skulle ge ett utmärkt stimuli för Skatteverkets processförare att iaktta detsamma. Medlet att nå dithän vore framför allt att den akademiska världen sätter sitt ljus på problematiken, t.ex. genom att rotel för rotel hos några utvalda länsrätter och kammarrätter upprätta statistik på hur många gånger de dömt till den enskildes fördel samt analysera därvid vad som återges under rubrikerna skäl för beslutet respektive domskäl i Skatteverkets omprövningsbeslut respektive domstolarnas i fråga domar. Varför inte sätta enheter till storheterna på detta område som inom andra discipliner? Varför sker inte dylika mätningar inom forskningen i skattejuridiken? Alltför ofta handlar det, när väl en intressant rättsfråga föreligger, nämligen ändå om s.k. samlade

bedömningar – som om allt vore bevisfrågor i skatteprocesser. Det vore alltså av stort intresse att mäta behovet av nämnda uppstramning hos domstolarna.

- Uppstramningen skulle tendera att minska risken för att rättsfrågor plottras bort i processen och utgöra ett effektivt botemedel mot att bevisfrågor kommer upp i högsta instans och fördunklar rättstillämpningen. Den skulle sannolikt också effektivt motverka att den enskilde råkar ut för en negativ dom baserad på en sammanblandning av rekvisit angående å ena sidan den materiella beskattningsrätten och å andra sidan skattetillägg respektive skattebrott – som i den här ovan beskrivna domen 1998-11-03 från Kammarrättens i Stockholm dåvarande Avd. 7.

- Om inte den påkallade forskningsinsatsen eller något annat initiativ sätter ljuset på dylika domar där kammarrätten inte uppfyllt sin roll som garant för den materiella rättvisan i processen, måste prövningstillståndet bort. Genom att vägra bolaget i fråga prövningstillstånd har Regeringsrätten hjälpt kammarrätten att dölja sitt missgrepp. Staten har därmed, genom att kammarrätten medvetet eller omedvetet hittat på grunden ’fara’ för dubbelavdrag på grund av formaliafel i inköpsfakturan, som något som så att säga tar över och gör det irrelevant att pröva vad som hänt i verkligheten och skulle legitimera att rätten också bortser från vad som faktiskt bevisats därvidlag, fått hjälp av det processuella systemet att beskatta – och som part ta sig rätt – utan täckning för åtgärden i de materiella beskattningsreglerna i ML. En beskattningsåtgärd tillåts därmed av processystemet i strid mot mervärdesskattens grundtanke om en beskattning genom övervältring av momsavdrag – ’dubbelavdrag’ konstaterades faktiskt icke föreligga i fallet och det ifrågasattes inte ens att övervältring av gjorda avdrag på konsumenten som skattebärare skett. Fråga blir sålunda om ren konfiskation och inte beskattning. I vart fall tills den påkallade forskningsinsatsen genomförts säger författarens till detta verk erfarenhet att det föreligger samband dels mellan situationer där kammarrätten inte uppfyllt den beskrivna rollen i processen för den instansen och en överrepresentation av domar till Skatteverkets fördel på respektive avdelning inom en kammarrätt, dels mellan en tillika överrepresentation av domar till Skatteverkets fördel på respektive rotel inom en länsrätt och det slentrianmässiga angivandet under domskäl av lokutioner inledda med fraser som ”Vid en samlad bedömning finner länsrätten …”. Forskningen kan på goda grunder antas få svårt att hitta domar i länsrätt som avfattas på det sättet och som är till den skattskyldiges fördel, men i motsvarande mån lätt att gå vidare och finna att kammarrätten i sådana fall lakoniskt anger under sina domskäl fraser som ”Kammarrätten förenar sig med länsrättens bedömning”. Med dylika knapphändiga analyser knäpps den enskilde bort från A4-arket som en fluga. Parternas ståndpunkter kan i domen vara snyggt och prydligt relaterade före de spartanskt avfattade domskälen, men får bara funktionen av en dokumentation av att parterna har fått prata av sig – som om processystemet skulle vara ägnat till något slags terapi. Att en rättsfråga stått och hoppat upp och ned i texterna från den skattskyldige är sedan ingenting som imponerar på Regeringsrätten heller. Vad för slags korruption det handlar om får lämnas till forskningen, men systemet är inte rättssäkert och prövningstillståndet är idag ett medel som medvetet eller omedvetet används för att undertrycka att bättring kommer till stånd – till den enskildes fördel alltså.

- Hinder föreligger givetvis inte för någon att polemisera mot slutsatserna i detta verk, oavsett om det gagnar den skattskyldige eller staten genom Skatteverket. Enighet borde – i vart fall om den konstitutionella dimension av demokratibegreppet som kommer till uttryck på oilka för detta sammanhang intressanta sätt i regeringsformen respekteras – råda om att tillvägagångssättet för att finna gällande rätt i processen snarare skall vara till den enskildes fördel än tvärtom. Akademisk hederlighet borde – om ett sådant begrepp alls skall ges något innehåll av värde – omfatta just den inställningen. Skattejuridiken skall precis som alla andra discipliner inom juridiken förhålla sig till politiken, men, på grund av skatternas karaktär av åligganden mot den enskilde, skall den givetvis i första hand utvecklas med iakttagande av det skydd som individen skall ha mot ingripanden från det offentligas sida och som kommer till uttryck i just grundlagen (regeringsformen), t.ex. genom principerna om legalitet och objektivitet i beslutsfattandet hos myndigheter och domstolar (1 kap. 9 § regeringsformen). När det sedan gäller själva argumentationen från parternas sida måste den, i vart fall om den enskilde anlitar advokat som ombud, ske med iakttagande av parternas uppfattning om gällande rätt. Skatteverket har inte något fiskalt egenintresse utöver den beskattningsrätt som gällande rätt ger, och god advokatsed innebär att just den materiella rätten skall iakttas – en advokat får t.ex. inte ens utanför domstol medvetet utnyttja motparts okunskap om innehållet i rättsregler.[677] Det ombud, oavsett bakgrund, som medvetet skulle försöka beskriva gällande rätt felaktigt, riskerar för övrigt alltid sin klients rättssak. En kunnig motpart kan ju alltid komma att genomskåda sådan osaklighet.

- Akademisk hederlighet bör alltså vara en devis att hylla oavsett vilken stol som t.ex. en jurist för tillfället sitter på – Skatteverkets, ombudets, domstolens eller – som nu – författarens (om doktrin alls skall ha någon roll för bestämningen av gällande rätt). Dessa insikter verkar förvånansvärt nog – efter författarens till detta verk erfarenheter från ofruktsamma försök till samarbete med den akademiska världen – inte delas av vissa företrädare för de juridiska fakulteterna. Det kan – på temat Vad månde bliva från undervisningen? – också vara en bidragande orsak till att det ser ut som det gör i domstolsvärlden.

- En bättre tingens ordning i förevarande hänseende med åtskillnad mellan bevis- och rättsfrågor skulle alltså ge Regeringsrätten känslan av att rättssäkerheten uppnåtts redan i underinstanserna, om det redan där klarlagts att fråga enbart är om bevismål, vilka alltså inte hör hemma i högsta instans. Vidare skulle den här föreslagna uppstramningen sålunda också ge ett bättre urval av de rättsfrågor som bör släppas fram till högsta instans till ledning för rättstillämpningen, om nu prövningstillståndsinstitutet alls skall anses ha någon plats på det av EG-rätten styrda momsområdet. Skatteverket skulle därmed sannolikt bättre iaktta att samma åtskillnad upprätthålls, i stället för att – vilket alltför ofta verkar vara fallet – nöja sig med att det finns en textmassa över huvud taget under rubriken skäl för beslutet. Det är i och för sig tillräckligt för att uppfylla kravet på laglighet i beslut enligt förvaltningslagen, men internrevisionen hos verket borde syna verksamheten med beslutsfattande utöver sådana formalia och intressera sig för nämnda materiella frågeställningar. Rutinmässigt borde sålunda en intern tillsyn ske inom Skatteverket huruvida handläggarna klarar att åtskilja bevis- och rättsfrågor i besluten. Författaren till detta verk föreslog sådana – som det borde

[677] Jfr 41 § Vägledande regler om god advokatsed.

vara – självklarheter under sin tid inom skatteförvaltningen och kan som advokat vittna om att det inte har skett någon bättring. Rättsutredningarna i skatteprocesserna får, trots regeringsformens och den processuella skattelagstiftningens krav om utredningsplikt och objektivitet hos myndigheter och domstolar, den enskilde lov att bekosta själv.

- Om nu föreslagna åtgärder leder till en uppstramning i någon grad av verksamheterna hos Skatteverket och domstolarna, kanske den enskildes ansträngningar att tillvarata sina intressen blir till någon världens nytta – formell rättssäkerhet utan effektiva möjligheter till sakprövning är ingen rättssäkerhet i egentlig mening. För att jäva författaren till detta verk på någon av nu nämnda punkter krävs åtminstone av snygghetsskäl att en statistik tas fram som vederlägger existensen av problemen för den enskilde beträffande rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i Skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas beslut. Annars vet inte höga vederbörande själva om verksamheterna hos Skatteverket och domstolarna, dit också de allmänna räknas, i förevarande hänseenden är inflationsdrivande och i så fall i vilken grad. Den enskilde, som alltså har rätt att planera sin skattesituation (se avsnitt 2.4.3), får i stället gardera sig mot angrepp från Skatteverket som inte har materiell täckning i skattereglerna, vilket ofelbart leder till att företagens prestationer i form av varor och tjänster ofelbart blir dyrare. Skatteverkets statistik över sin verksamhet innehåller därmed lika ofelbart höjningsbeslut som enbart är en belastning för finansieringen av offentlig verksamhet på sikt.

- Ideal är givetvis svåra att nå men utan en analys av ifrågavarande problematik och dess omfattning vet inte någon vidden av problemet, och akademikerna borde ta sitt ansvar med forskning i frågan. Då lär skattejuridiken, som liksom de flesta rättsdiscipliner måste förhålla sig till politiken mer eller mindre, få ett bättre sådant förhållningssätt, genom att forskningen i fråga lär väcka åtminstone en eller annan politiker för att på lämpligt sätt ta initiativ till en lösning på problemen. Den nyss relaterade Regeringsrättsdomen är ett symptom på problemen i fråga och inte bara ett olycksfall i processarbetet, som alltså borde bedrivas under iakttagande av åtskillnad mellan bevis- och rättsfrågor.

- Föreslagen forskning kan säkert också leda till en utvärdering av prövningstillståndsinstitutets vara eller icke vara. Varför vänta på att något sådant initiativ från EG som nämns därvidlag i avsnitt 2.4.1 skall komma dessförinnan? Rättssäkerhetsfrågorna kräver en dynamik på hemmaplan i alla fall, om sådana begrepp skall ges just en dynamik, dvs. utvecklas i någorlunda takt med tiden. Skatterätten skall i och för sig förhålla sig till politiken, men verkligheten och utvecklingen av affärslivet, som t.ex. mervärdesskatten skall prövas mot, väntar inte. Då skulle uppbördssidan snabbt uppvisa ett minus, oavsettt vad politikerna enas om när det gäller debitering och frågor om höjden på skattesatser etc. Dessa samband borde flera tänka på, vilket är en direkt uppmaning till akademikerna och forskningen.

- I nuläget tycks bara de som står närmast den enskilde företagaren känna av rådande godtycke i förfarandet hos Skatteverket och i domstolsprocessen. Helene Engman från Skattebetalarnas Förening pekar på en tillväxthämmande tillämpning, när Skatteverket bortser från vikten av att iaktta principen ’substance over form’ vid företagsbeskattningen och bortser från att verkligheten med

ändring av verksamhetsinriktningen för ett företag sker innan den återspeglas av registeruppgifter.[678] På så vis har hon kunnat konstatera att Skatteverket "I ett flertal fall" motiverat beslut om att kapitalanskaffning skall anses rörelsefrämmande med att fråga varit om att etablera nya affärsområden som inte varit förenliga med bolagsordningen. Slutsatsen blir enligt Skatteverket att en överlikvid som inte är motiverad av den bedrivna verksamheten föreligger som skall förmögenhetsbeskattas hos ägaren av ett onoterat bolag. En sådan tillämpning är ett paradexempel på beskrivningen här ovan av att Skatteverket många gånger inte rätt åtskiljer bevis- och rättsfrågor. Helene Engman framhåller också tillämpningen strider mot syftet i förarbetena med att reglerna i fråga skall underlätta för små och medelstora företag att växa. Hon pekar också helt riktigt på att kompetensen att rätt dra upp gränsen mellan rörelsekapital och rörelsefrämmande kapital i ett bolag inte alltid kan förväntas stå att finna inom Skatteverket. Godtycket och bristen på rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut blir enligt henne uppenbar när Skatteverket, trots att aktieägaren lyckats prestera bevisning i form av väl dokumenterade investeringsplaner, anser medlen rörelsefrämmande på grund av att investeringen avser nya verksamhetsgrenar eller skett för bästa avkastning i tillgångar såsom börsaktier, vilka bedöms som rörelsefrämmande.

- Efter dygt två decennier inom skatterättsyrket kan författaren av detta verk skriva under på att Skatteverkets jakt på enkla parametrar som fjärmar sig från principen 'substance over form' eskalerar, och det är bara en skillnad i uttryckssätt mellan att beskriva fenomenet som inflationsdrivande eller, som Helene Engman så väl uttrycker det, tillväxthämmande. Över huvud taget borde inte handläggare inom Skatteverket eller domstolarna få komma på ens armlängds avstånd i förhållande till ett småföretag eller medelstort företag, innan de fått genomgå en test hos t.ex. ett organ sammansatt av företrädare från näringslivets samtliga nivåer, där de visat prov på förståelse för och tillräckliga insikter i företagandets villkor. Den forskningsinsats som här påkallas skulle också förstärka dylika insikter inom den akademiska världen och en växelverkan mellan de båda världarna till gagn för individens möjligheter att förutse beslut om beskattning vore högst sannolikt att vänta. Det är för övrigt också symptomatiskt att en artikel till stimulans i sådan riktning, dvs. att få tillämpningen baserad så nära som möjligt på den verklighet företagaren lever i, kommer från Skattebetalarnas Förening. 'Saltsjöbadsandan' har tyvärr aldrig varit någon idéverksamhet med småföretagarförtecken, men den har satt sig i väggarna också hos Skatteverket och den dömande makten. Den som varit med, som sagt, drygt två decennier i yrket finner det dock lika patetisk att just vart tjugonde år höra Skatteverket förvånas över den alltid lika nymornade insikten om att storindustrin, med sina förmodat fina kadrar av akademiker i högsta ledningen och före detta anställda från Skatteförvaltningen på de juridiska avdelningarna, ändå inte är 'självkontrollerande'. Bristen på rättssäkerhet i rättstillämpningen för småföretagaren kan inte förväntas bli åtgärdad utan den här påkallade forskningsinsatsen och varseblivningen av problemen genom upprättandet av statistikföring på vilka enheter inom den beslutande och dömande världen som håller måttet när det gäller att rätt åtskilja och värdera bevis- och rättsfrågor. Småföretagaren har inte något annat effektivt medel till rättssäkerhetsmässiga förbättringar att förlita sig på än forskningen. Rättvisan

[678] Jfr Skattenytt 2006 s. 62, artikeln Bevisfrågor och Lex Uggla (s. 56-62) av Helene Engman.

kommer därmed naturligen med att rättstillämpningen inte längre kan ske godtyckligt i det fördolda; forskningen som förordas här lär högst sannolikt bli tillräckliga stimuli till att gällande rätt tillämpas konsekvent och konsistent av Skatteverket och domstolarna. Utifrån demokratibegreppet är småföretagarens krav just detta och ingenting annat än ett krav på att den konstitutionella dimensionen i det begreppet iakttas av Skatteverket och domstolarna, vilka bör damma av principerna om legalitet och objektivitet i 1 kap. 9 § regeringsformen och tillämpa gällande rätt under iakttagande av dessa principer, oavsett om de blir granskade genom påkallade forskningsinsatser eller ej.

- För den akademiska världen skulle de här föreslagna forskningsinsatserna kunna utvecklas till ett nytt ämne, som kunde heta Tillämpad finansrätt. Redan den nämnda frånvaron av kopplingar mellan debiteringssidan och uppbördssidan i skattesystemet i undervisningen inom ämnena Skatterätt och Beskattningsrätt på universitet och högskolor gör att det idag inte ens finns tillstymmelse till sådana grepp. De inom den akademiska världen som arbetat inom Skatteförvaltningen verkar inte heller intresserade av att utveckla något dylikt.

- Från ett perspektiv av makt och rätt kan avstamp tas i forskningen från de tankar som Helene Engman presenterar. Hon analyserar företagarens förmögenhetsskattesituation i onoterade bolag. Det vore mycket intressant om någon gick vidare med att analysera också situationen med börsbolag. Den konstitutionella prövning av retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen som lagrådet gjorde allt för att inte behöva göra, när stopplagstiftning infördes för frihet från förmögenhetsskatt beträffande aktier som flyttades från Stockholms fondbörs A-lista till OTC- eller O-listorna, genom att nu gällande lag (1997:323) om förmögenhetsskatt infördes den 29 maj 1997 att gälla första gången vid 1998 års taxering, är ett lämpligt ämne för studier. Nils Mattsson tog upp den i och för sig intressanta frågan om lagrådets kompetensområde i en artikel om företeelsen,[679] men författaren till förevarande verk lyfte i stället i sina artiklar i frågan fram perspektivet om makt och rätt,[680]

[679] Jfr Skattenytt 1997 s. 584-593, artikeln Lagrådets uppgifter. Några synpunkter med anledning av yttrandet över förslaget till ny lag om förmögenhetsskatt, av Nils Mattsson.

[680] Jfr Skattenytt 1998 s. 509-517, artikeln Lagrådets avstående från prövning av ny förmögenhetsskatteregels grundlagsenlighet vid 1998 års taxering, av Björn Forssén. Lagrådets Stig von Bahr ifrågasatte inte att 2 kap. 10 § regeringsformen kan vara otillräcklig för skydd mot retroaktiv lagstiftning, men tyckte att kritiken inte bode riktas mot lagrådets insats i det aktuella lagstiftningsärendet, utan mot regeringsformens utformning [se Skattenytt 1998 s. 701-702, artikeln Lagrådet och förmögensskatten, av Stig von Bahr (replik på Forsséns artikel)]. Om det skall vara en förklaring med anspråk på trovärdighet, ställer sig vän av ordning frågan: varför vred sig då lagrådet som en mask på en metkrok och hänvisade i Bilaga 2 i bet. 1997/98:FiU1 till att flyttade aktier skulle värderas vid avregistreringstillfälle som inträffat den 29 maj 1997 eller senare i stället för vid beskattningsårets utgång (1997-12-31)? Om en grundlagfäst princip mot retroaktiv skattelagstiftning erkänns enligt nuvarande lydelse av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen eller i stället enligt någon reviderad lydelse av lagrummet, förändrar väl inte att en ny skatteregel skall prövas med avseende på vad som är den beskattningsutlösande händelsen? Om skatteregeln skall anses ha funnits hela tiden och fråga enbart är om värdering, blir slutsatsen att retroaktiv lagstiftning om förmögenhetsskatt alltid är godtagbar konstitutionellt sett. Om en sådan i sig orimlig

genom att ställa den enkla fråga: varför skall de små aktieägarna i börsbolag drabbas av retroaktiv förmögenhetsskatt till följd av beslut som de från ett maktperspektiv inte kunnat påverka, men ”huvuddelägare” i aktuella börsbolag, vilka inte bara har haft möjlighet att påverka, utan i vars högst personliga intresse flytten mellan listorna skett, uttryckligen undantogs i den nya lagstiftningen? Datumet den 29 maj 1997 lär visst också ha haft att göra med att en av dessa huvuddelägares bolag gjorde sin flytt från A-listan till O-listan dagen innan. Den konstitutionella dimensionen i demokratibegreppet är sålunda åsidosatt på alla upptänkliga sätt till gagn för makten: hur många i Sverige var ”huvuddelägare” i börsbolag vid tidpunkten? Ett 10-tal? C-H Hermansson talade på sextio- och sjuttiotalen om ’de 17 familjerna’ och deras maktdominans i Sverige, och ’Saltsjöbadsandan’ får verkligen sägas ha slagit rot på alla plan av Montesquieus maktfördelningslära, när politikerna och lagrådet, som skall granska deras förslag med avseende på konstitutionella och lagtekniksa frågor, samt akademikerna, som skall beskriva och i sina bästa stunder utveckla gällande rätt, varvid en granskning bör ske också av granskarna, samtliga förhåller sig till skattejuridiken utan att alls anlägga ett maktperspektiv. Emellertid har som sagt ’Saltsjöbadsandan’ aldrig gynnat småföretagarna. Därför är det av yttersta vikt att juridiken inte behandlas enligt devisen till den som har skall varda givet. Den som inte har måste få lov att kunna skaffa sig något, annars är Sverige ett klassamhälle i verklig mening med cementerade klyftor. Appellen borde lyda: ’Död åt Saltsjöbadsandan’. Åtminstone inom juridik och rättsväsende. Annars lär konstitutionen med principer om legalitet och objektivitet från myndigheters och domstolars sida snart vara lika död som replipunkt för den enskilde att tillvarata sina rättigheter – inte bara för småföretagarna, utan också för löntagare som råkar tjäna en slant att placera i t.ex. ett börsbolag vari ”huvuddelägarna” får härja fritt.

- EU som projekt beskrivs ofta som ett demokratiprojekt med principer om subsidiaritet i beslutsfattande och federalism, m.m., och i förvarande sammanhang handlar det, även om EG-domstolens funktion som författningsdomstolsliknande är omtvistad, om att den enskilde skall kunna förlita sig på att momsens grundprinciper erhåller det skydd som ligger i harmoniseringsprincipen på området enligt artikel 93 i EG-fördraget. Emellertid krävs, för att tillämpningen av gällande rätt i förhållande till politisk makt etc skall kunna bedömas, en forskningsinsats inte bara beträffande förfarandet hos Skatteverket och i skatteprocessen på temata som huruvida prövningstillståndsinstitutet leder till en otillåten utveckling av en svensk inhemsk praxis på momsområdet i strid mot EG-rätten, utan också att de här föreslagna

---

princip skall erkännas, måste ändå frågan ställa sig: vari bestod då den nya *skatteregel* som gjorde tidigare skattefria tillgångar förmögenhetsskattepliktiga? I sammanhanget kan också nämnas att chefsjuristen på Skandia, Jan-Mikael Bexhed, passade på att anmäla att Forsséns kritik av lagrådet var obefogad, men den repliken innehöll märkligt nog ingenting bärande beträffande den aktuella konstitutionella frågeställningen, utan ägnades mera åt yttringar i största allmänhet över att just Skandias aktieägare skulle anses betala för mycket skatt [se Skattenytt 1998 s. 860-862, artikeln Obefogad kritik av Lagrådet – men ändå tveksamheter i förmögenhetsskattelagstiftningen, av Jan-Mikael Bexhed]. Skillnaden mellan beskattning och konfiskation, som Jan-Mikael Bexhed tog upp, kan visst ha grundlagsimplikationer, men handlar definitivt inte om retroaktivitetsförbudet. Replikerna från Stig von Bahr och Jan-Mikael Bexhed ägandes ett kort bemötande i Skattenytt 1998 s. 863-864, artikeln Förmögenhetsskatten och Lagrådet – replik, av Björn Forssén.

forskningsinsatserna ges ett bredare perspektiv och att influensen av yttringar av makt och rätt enligt vad nyss beskrivits omfattas av analysen. Har 'Saltsjöbadsandan' i betydelsen makt är rätt, dvs. att de stora aktörerna på arbetsmarknaden med politikernas goda minne bestämmer agendan, en begränsning till världen utanför domstolsväsendet eller finns en växelverkan? Vad betyder det för en domstol t.ex. att det på Skatteverkets hemsida står att läsa om "ett stort välrenommerat byggföretag" som general- eller totalentreprenör i toppen av en kedja med ett antal led av underentreprenörer i byggbranschen därunder, och att F-skatteinstitutet därmed typiskt skall anses gälla till befrielse från ansvar för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter och till rätt till momsavdrag för förstnämnda – oavsett hur många asfaltkarateller etc sådana 'välrenommerade' aktörer bildar sinsemellan eller om de vart tjugonde år granskas och (såsom enligt ovan varit fallet med andra förmodat självkontrollerande större företag) upptäcks vara mer eller mindre falskdeklaranter – men inte för de små underentreprenörerna, oavsett hur noga de varit med sina kontroller av underentreprenörerna under sig i kedjan? På den i överförd mening väl insåpade stegen klättrar inga nya byggföretag särskilt högt. Det är samma sak här som med "huvuddelägare" i börsbolag, de är ett fåtal. På de flesta större byggarbetsplatser dominerar ett begränsat antal byggbolag. De har uppenbarligen utnämnts till skattefrälse – åtminstone kontrollmässigt och – till råga på allt – av Skatteverket självt. Vem har röstat fram dessa maktdjur i statsförvaltningen eller de i lagrådet som kan legitimera stötande bevillningar från politikerna? Inte jag. Har Du? Nu handlar detta arbete i förevarande hänseende emellertid inte i första hand om den dimensionen av demokratibegreppet, utan om den konstitutionella och där har alltså den akademiska forskningen ett särskilt påkallat ansvar. Sätt ljuset på det ena så försvinner säkert tämligen raskt det andra ur brädfordringen i väggarna hos vissa instanser.

- I sistnämnda hänseende kan författaren till detta verk, som var ombud för bolaget i målet som slutade med Kammarrättens i Stockholm dom 1998-11-03 och vägrat prövningstillstånd från Regeringsrätten, relatera till ett annat fall från egen fatabur, där det inte bara handlade om en skatteprocess, utan också ett brottmål på temat grovt skattebrott och bokföringsbrott. Svea hovrätt dömde de båda företrädarna för aktuellt bolag till 1 års fängelse vardera.[681] Bolaget anlitades av större "välrenommerade" beställare, vilket var åklagarens omdöme med hänvisning till Skatteverkets (tid. RSV) hemsida såsom nyss beskrivits, men skulle inte anses ha haft att förlita sig på den i sin tur anlitade underentreprenörens F-skatteinnehav. På enskild fråga i hovrätten vitsordade åklagaren att bolagets bokföring var exemplarisk. Åklagarens enda argument var att bolaget och det övriga dryga femtiotal bolag som anlitat underentreprenören i fråga 'dragit åt samma håll'. Åklagarens argument gick inte hem i Stockholms tingsrätt, som friade de båda i aktuellt bolag. Stockholms tingsrätt tilät författaren till detta verk att lägga fram just skattereglerna i målet som enkannerligen rörde temat skattebrott. I Svea hovrätt fick författaren till detta verk över huvud taget inte ta upp vare sig ML eller SBL. Då är det inte heller särskilt förunderligt att Svea hovrätt i sin dom inte har beaktat att skatterevisorn, som vittnade på åklagarens begäran, inte kunde beslås med osaklighet som i tingsrätten, där denne, som grund för ansvar för arbetstagares skatter och avgifter samt vägrat momsavdrag, anförde att F-skatten inte gäller därvid om uppdragstagarens

[681] Se Svea hovrätts dom 2001-12-20 i mål nr B 5292-01 m.fl.

bokföring inte är ordnad och att vederbörande tycket att fakturorna innehöll alltför knapphändig information, trots att de innehöll uppgift om F-skatteinnehav etc. Bolaget i fråga hade för övrigt inte bara gjort de kontroller som SBL kräver, utan också uppfyllt sina åligganden gentemot fackföreningen Byggettan. I uppsåtshänseende är det en anomali att det skulle vara ställt bortom varje rimligt tvivel att den som skulle avse att fuska lämande uppgifter dit som myndigheten och åklagaren hade kunnat stämma av mot skatteredovisningen och lämnade kontrolluppgifter till myndigheten. Ser man sedan till skattereglerna är det framför allt betänkligt med den fällande domen när det i förarbetena till SkBrL:s lydelse sedan den 1 juli 1996, med hänvisning till förarbetena till införandet av F-skatteinstitutet 1993, framgår att en uppdragsgivare skall kunna förlita sig på lämnade uppgifter från uppdragstagaren om dennes skattsedel i fakturan.[682] F-skatteinstitutet innebär alltså, i motsats till vad skatterevisornn yttrade i sitt vittnesmål, att uppdragsgivaren inte skall behöva gå bakom F-skatteuppgiften och kontrollera om uppdragstagaren har ordnad bokföring och sköter sin skatteredovisning. I stället framgår i förarbetena till F-skatteinstitutets införande att som ett ”effektivt ingripande … mot det bolag som missköter sina skyldigheter” skall ”avregistrering från F-skatt” ske från Skatteverkets sida.[683] Det är bara det att i det aktuella fallet hade myndigheten gjort en F-skatterevision avseende underentreprenören i fråga, men inte vidtagit den åtgärden i samband därmed, trots att denne inte skötte skatteredovisningen, utan den åtgärden vidtogs först vid en ny utredning långt senare. Hade skattemyndigheten agerat enligt förutsättningarna för systemet med F-skatt, hade bolaget i fråga haft enbart hälften av de problem som handlar om det hade att förlita sig på F-skatteuppgiften från underentreprenören. Detta är mycket bestickande som bolaget i fråga var det enda som veterligen hade en ordnad bokföring att visa upp i den härva där ett femtiotal bolag skulle ha ’dragit åt samma håll’. Ännu mera orimlig blir domen mot de båda företrädarna mot bakgrund av att de startade sitt bolag ca ett år efter det att brottmålsprocessen påbörjades. De båda skall alltså ha haft för avsikt att ’dra åt samma håll’ som deltagarna i detta moln av företag, men samtidigt vara det enda däri som har lagt sig vinn om att ha en ordnad bokföring. Bokföringsbrottet har enbart kunnat klistras på de båda av åklagaren som en konsekvens av påstått skattebrott. Skattebrottet saknar täckning i skattereglerna, då 5 kap. 7 § SBL stipulerar en anmälningsskyldighet till Skatteverket (tid. Skattemyndigheten) endast om det för bolagets i fråga båda företrädare framstått som uppenbart felaktigt att underentreprenören innehade F-skatt. Om skattereglerna hade fått lov att dryftas i Svea hovrätt, hade säkert hovrätten förenat sig med Stockholms tingsrätts friande dom för de båda, där författaren till detta verk fick gehör för påpekandet att nämnda uppenbarhetsrekvisit knappast kan anses uppfyllt, när arbetstagarna i fråga aldrig arbetat hos bolaget tidigare och de fick kontakt med bolaget via underentrenören. Ett tecken på att underentreprenören inte skulle anses självständig hade varit just att arbetstagarna tidigare hade varit anställda hos uppdragsgivaren.[684] När det gäller frågan om momsavdraget saknas för övrigt tillika stöd för att fakturaunderlagets utseende i sig skulle vara avgörande för frågan om oriktig uppgift lämnats – jämför härvid avsnitt 4 angående att begreppet oriktig uppgift skall ges samma innebörd oavsett

[682] Se Prop. 1995/96:170 s. 121, där, med hänvisning till Prop. 1991/92:112, följande anges: ”Åberopas en F-skattesedel skall den … i princip gälla”.
[683] Se Prop. 1991/92:112 s. 92.
[684] Se SOU 1975:1 s. 723.

om enrättslig prövning gäller skattetillägg eller skattebrott samt redogörelsen i detta avsnitt av att en oriktig uppgift i sak handlar om affärshändelsen inte dokumentaionen av den. Skatterevisorns uppfattning om knapphändiga uppgifter i underlagen preciserades dessutom inte beträffande vad gällande rätt skall anses stadga därom, vilket också har sin förklaring i att Svea hovrätt inte tillät att skattereglerna alls dryftades. Högsta domstolen fann ej skäl att meddela prövningstillstånd, och straffen mot de båda företrädarna för bolaget i fråga hade hunnit verkställas när skattemålet avgjorts till bolagets nackdel på samma lösa boliner som hos Svea hovrätt.[685] De båda orkade efter den behandlingen inte ens med ett överklagande till Regeringsrätten i skattemålen för bolaget och sig själva. Om inte 'Saltsjöbadsandan' rått hade de större 'välrenommerade' bolagen också suttit på de tilltalades bänk, och då hade den processuella orken knappast saknats på det hållet. Att makt är rätt kanske den lilla människan får finna sig i, men de större 'välrenommerade' bolagen – som styr vilka som skall finnas på arbetsplatser som i det relaterade fallet från byggbranschen – borde i alla fall också förutsättas behärska de fyra enkla räknesätten, och också förmodas kunna reagera på avvikelser från marknadsvärde i pris på tjänster. Av intresse kan också vara att ett av justitieråden som vägrade prövningstillstånd i brottmålet – nämligen den som samtidigt som ensamt justitieråd tillika vägrade prövningstillstånd i ärende om ersättning till offentlig försvarare – själv har figurerat uti tidningarne som lagbrytare. Någon process aktualiserades emellertid inte, utan där gällde tydligen något så främmande för svensk rättsuppfattning som en slags *plea bargaining*, à la manière américain (ou peut-être vol à l'americaine), med åklagaren för justitierådets vidkommande. Vanligt folk kommer knappast att tillerkännas sådana möjligheter, och 'Saltsjöbadsandan' förutan borde de normalt inte förekomma för andra heller – oavsett vilken makttitel den som bryter mot lagen kan sparka framför sig.

- I sammanhanget med just byggbranschen har uppbördsproblemen lett till diskussioner om att inbegripa fackföreningsrörelsen i Skatteverkets kontrollarbete på ett eller annat sätt. I stället för att därigenom göra skattesystemet semikorporativistiskt, vilket föranleder särskilda konstitutionella problem i sig eftersom regeringsformen åtminstone anses förutsätta näringsfrihet, borde enligt vad ovan sägs skattesystemet som det är funtat idag betraktas totalt sett med avseende på uppbördssidan såväl som debiteringssidan, när dess effektivitet analyseras. I nästa avsnitt (3.3.2.2) ges exempel på brister i den analysen när det nya Skatteverket sjösattes 2004 – hela reformen genomfördes utan en rad om registreringskontrollen, som avgör vem som så att säga släpps in i momssystemet. Från kosumentens perspektiv: vem tar ansvar för att nya byggföretag inte kan förhålla sig till enbart gällande rätt angående skattesystemet, utan måste beakta rådande fördomar från Skatteverkets sida mot mindre företag i branschen, och att byggtjänster i Sverige därmed fördyras? Vad är det som säger att sådana tillväxthämmande inslag i ekonomin försvinner om fackföreningsrörelsen tar del i Skatteverkets kontrollarbete, i stället för att uppbörden i rådande system effektiviseras? I det nyss relaterade fallet utnyttjades inte – och värdesattes inte heller – möjligheterna till avstämning av uppgifter om arbetstagare på byggarbetsplatsen av skattemyndigheten, åklagaren eller Svea hovrätt. Frågorna sträcker sig givetvis också utanför skattejuridiken – till i första hand

[685] Se Kammarrättens i Stockholm domar 2004-08-24 (mål nr 4886—4890-03 och 778-04; Avd. 03).

nationalekonomerna. Sverige är enligt en rapport från EU-kommissionen sämst på momskontroll (se avsnitt 3.3.2.2), vilket inte bidrar till att effektivt upprätthålla grundtanken om en konkurrens- och konsumtionsneutral moms (se avsnitten 2.3.3.3 och 2.5.4.1), och det finns åtgärder för att komma till rätta med detta, varvid det vore naturligt att börja med den i avsnitt 3.3.2.2 föreslagna förbättringen av registreringskontrollen.

3.3.2.2 Registreringskontroll minskar antalet onödiga skatteprocesser

De nyss beskrivna problemen med att skattemyndigheterna många gånger driver skatteprocesser, där domstolarna får slita dispyter om sådant som borde ha retts ut på länsnivå, dvs. genom uppgiftsinhämtande och information från skattemyndighetens sida, har många gånger sin grund i en obalans mellan registreringskontrollen och övrig utredande verksamhet hos skattemyndigheterna (se avsnitt 3.3.2.1). Förslaget till en effektivare skatteförvaltning (som det benämns i Finansdepartementets pressmeddelande), nämligen Det nya Riksskatteverket (Ds 2002:15), har genomförts i och med bildandet av Skatteverket den 1 januari 2004. Det talades i förslaget om att i högre grad än tidigare tillgodose medborgarnas och företagens intressen. Emellertid finns inget i den skriften om att förbättra aktiviteten med allmänna råd från RSV till gagn för ökade momskunskaper hos domstolarna såväl som hos den rättssökande allmänheten (se avsnitt 2.3.3.1),[686] och när det gäller kontrollsidan återfinns inget om registreringskontrollen. Viss välriktad kritik riktades mot bristen på sakkompetens på sidan 39 i Riksrevisionsverkets (numera Riksrevisionen) revisionsrapport av 2003-06-10, dnr 23 2000-1504, men den gällde enbart skattekontorens kompetens i utlandsfrågor och att arbetet med förslaget Ds 2002:15 kunde förväntas öka den sakkompetensen. Riksrevisionsverket tog emellertid inte heller upp något om själva registreringskontrollen, dvs. om kontrollen av vilka som släpps in i mervärdesskattesystemet, vilket ju är en minst lika viktig kontrollfråga som att kontrollera hur registrerade företag efter registreringen exempelvis använder VAT-numret i samband med handel med andra EG-länder etc.

[686] Eftersom momskunskaper i egentlig mening kräver praktisk erfarenhet från arbete med uppfinningen/idén mervärdesskatt, faller oftast principen ’rätten känner lagen’ (*jura novit curia*) platt till marken i momsmål. Specialdomstolar vore önskvärda på området. Den uppfattningen delas uppenbarligen av RSV, som instämmer i vad utredningen SOU 2002:47 anför om behov av rättssäkerhetsskäl av specialisering hos skattedomstolarna. Se RSV:s skrivelse av 2003-06-18, dnr 10324-02/150.

Däremot tog Prop. 2002/03:99, som följde på Ds 2002:15, upp namnfrågan på den nya myndigheten som det var tänkt från och med den 1 januari 2003 skulle bestå av nuvarande RSV sammanslaget med de 10 regionala skattemyndigheterna. Förslaget sköts upp till den 1 januari 2004 och genomfördes då, varvid namnet på den nya sålunda rikstäckande skattemyndigheten blev Skatteverket, inte Riksskatteverket.[687]

Det talas på sidan 266 i förslaget (Ds 2002:15) om att ”resurserna inte alltid kan utnyttjas där de behövs bäst”, och att ett borttagande av ”myndighetsgränserna” skulle ge ”förutsättningar för att utnyttja resurserna bättre”. I Prop. 2002/03:99 anförs på sidan 228 att införandet av en enda myndighet, Skatteverket, skulle eliminera de geografiska hindren för var t.ex. en skatterevision utförs. Den erfarne inom skatterättsyrket skulle givetvis vilja lägga till att det inte spelar någon roll om man utbildar superrevisorer som kan röra sig över länsgränserna obehindrat, om det inom det lokala skattekontoret inte sker någon effektiv kontroll av vilka som släpps in i mervärdesskattesystemet. En nyanställd handläggare klarar av att läsa en skatte- och avgiftsanmälan och förpassa sig med lämpligt färdmedel till en däri eller i andra ingivna handlingar uppgiven adress, för att kontrollera om bilhandeln, konsthandeln, tobakshandeln, båten under byggnation varmed man avser att bedriva uthyrningsverksamhet etc över huvud taget existerar i sinnevärlden. På sidan 229 i Prop. 2002/03:99 uttalas att ”Antalet anställda vid den nya myndigheten beräknas vid inrättandet komma att uppgå till ca 9400 årsarbetskrafter”, så det finns resurser till att åtminstone göra 9.400 s.k. skattebesök enligt 14 kap. 6 § SBL under ett år i samband med handläggningen av skatte- och avgiftsanmälningar, om samtliga årsarbetskrafter används till ett sådant besök vardera, vilket skulle betala sig flera gånger, om därmed också endast ett fåtal falsarier gentemot momssystemet skulle uppdagas. Att skicka ut revisorer när åtskilliga redovisningsperioder förflutit blir oftast i sådana fall att stoppa floden, när dräneringen av momspengar från skattekontot hade kunnat hindras från att ens bli en bäck.

För de vanliga normala företagarna skulle en utökad registreringskontroll också innebära att bevisfrågor inte görs till onödiga rättsfrågor, bara för att skattehandläggaren som skall handlägga en skattedeklaration för snabbt sätter ett epitet från ordklassen substantiv på deras verksamhet, och därvid går förbi eller missar om vad aktiviteten egentligen handlar.[688] Dvs., i

[687] Se SFS 2003:642 och Prop. 2002/03:99 s. 1 och 2.

[688] Detta är givetvis inte representativt för skatteförvaltningen, men tyvärr inte helt ovanligt. I sin anmälan av Momshandboken Enligt 1998 års regler, av Björn Forssén, i Svensk skattetidning 1998 (s. 479-485), anför Leif Krafft från RSV på sidan 481 att en

stället för att analysera verkligheten och vad den som lämnat en skatte- och avgiftsanmälan eller som deklarerat moms i sin självdeklaration bedriver (notera: verb) för slags verksamhet, kan skattehandläggaren ta fasta på något av kontexten mindre väl underbyggt ord i anmälan eller i svar på förfrågningar som skickats ut till deklaranten. ”Benämningen hyra uppfattar skattemyndigheten som lokalupplåtelse” kan det exempelvis heta i ett övervägande om beskattningsåtgärder föranlett av dylikt svar, varvid deklaranten många gånger inte klarar eller ens förstår vikten av att få skattehandläggaren att gå ut och se vad det är för slags verksamhet vederbörande bedriver. Kanske skulle då de nödvändiga verben i tankeleden vara en tillräcklig utfyllnad, för att – utan att dra ärendet till förvaltningsdomstolarna – ändra ’lokalupplåtelse’ till substantivet ’rörelsearrende’, vilket i momssammanhang skulle ändra bilden från att deklaranten antas omsätta från skatteplikt undantagen tjänst, med en möjlighet att under vissa villkor få beslut om frivilligt inträde i momssystemet, till att denne konstateras omsätta skatteplikt tjänst enligt de obligatoriska momsreglerna och skall tillhöra momssystemet – förutsatt givetvis att vederbörande är yrkesmässig.

Det är de faktiska förhållandena som skall utgöra underlag för beskattningsåtgärder, och idag drivs många skatteprocesser enbart på grund av att en tidig ’uppstyrning’ inte skett redan i samband med att en person så att säga kom in i momssystemet, utan i stället har viktig information från myndigheten om reglerna aldrig lämnats på grund av att relevanta uppgifter inte inhämtats med ledning av en lämnad skatte- och avgiftsanmälan. Om verkligheten besiktigas, och enligt ”Rompelman”-målet är det fritt fram att bedriva kontrollverksamhet (se avsnitt 3.3.2.1), förhindras många gånger att myndigheten och den enskilde talar förbi varandra i en skriftväxling, som alltså då också leder till onödiga skatteprocesser. Innan substantiven etableras som rättsfakta med rättsföljden avdragsrätt eller skattskyldighet, måste verben, dvs. vad deklaranten faktiskt gör eller avser att göra, analyseras, och då handlar det om att inhämta uppgifter från verkligheten, dvs. bevisning som talar för det ena eller andra rättsfaktumet. Det sker på momsområdet med fördel genom tillämpning av ovan nämnda besöksform enligt 14 kap. 6 § SBL.

I en artikel av Staffan Thulin i Från Riksdag & Departement nr 28 2001 (s. 21) framgår att ”I Skåne finns ett utbrett momsfusk inom

---

brist på momsspecialister inom skatteförvaltningen tenderar att leda till en mera formell än materiellt inriktad handläggning av momsfrågor, varvid han faktiskt exemplifierar med den ovan nämnda avdragsproblematiken kring en faktura till ’Kalles Livs AB’ som felaktigt anger ’Kalles Livs’ som mottagare (se avsnitt 3.3.2.1).

livsmedelshandeln med andra EU-länder och vid privatinförsel av bilar" och i en artikel av Per-Anders Sjögren i Från Riksdag & Departement nr 4 2000 (s. 10) framgår att Sverige enligt en rapport från EU-kommissionen är sämst på momskontroll: EU-länderna gör inte tillräckligt för att stoppa fusk med moms och "Sverige är det land som har den minsta andelen tjänstemän som utför momskontroller". Det borde vara värt ett försök från skatteförvaltningens sida med att prioritera registreringskontrollen mera än tidigare, för att stämma i bäcken och kunna sätta in revisionsinsatserna mera fokuserat och med bättre urval bland deklaranter som funnits med i momssystemet ett tag.[689] Utrymme skulle därmed sannolikt tillskapas för skattemyndigheterna att ytterligare utveckla informationsinsatserna på momsområdet gentemot företagen.

Ett visst anslag i rätt riktning är Skatteverkets (SKV) skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, där verket anger vissa riktlinjer för att bedöma en skatte- och avgiftsanmälan från säljare åt nätverksföretag (ibland kallade MLM-företag) på temat mervärdesskatteregistrering eller ej av vederbörande. SKV nämner som exempel på EG-mål där begreppet 'ekonomisk verksamhet' bedömts "Rompelman", "Gabalfrisa m.fl.", "Grundstückgemeinschaft Schloßstraße", "Breitsohl", "INZO", "Enkler" och "Lennartz", och anger sådan säljare skall mervärdesskatteregistreras om det efter en utredning av skatte- och avgiftsanmälan och "någon av följande omständigheter" kan konstateras beträffande vederbörande.

- "Om han kan styrka att han gjort inköp av varor som inte kan anses vara enbart för hushållsbruk.
- Om han kan styrka att han gjort inköp för sammankomster som inte enbart kan anses vara privata sammankomster med vänner.
- Om han kan visa att han anskaffat eller förhyrt en särskild lokal för verksamheten.
- Om han haft kostnader för olika marknadsåtgärder som styrker att avsikt att driva verksamheten finns."

I andra fall, dvs. om säljaren inte kan påvisa någon sådan omständighet, skall enligt SKV "mervärdesskatteregistrering tills vidare inte ske".

SKV:s bedömning av hanteringen av en skatte- och avgiftsanmälan får anses väl avvägd och rimmar också med Regeringsrättens syn på självständigheten hos dem

[689] Att registreringskontrollen inte berörs vare sig i Ds 2002:15, den efterföljande propositionen Det nya Skatteverket (Prop. 2002/03:99) – som blev lag den 1 januari 2004 genom i första hand SFS 2003:642 varvid Riksskatteverket (RSV) och de tio regionala skattemyndigheterna (SKM) slogs ihop till en enda rikstäckande myndighet, Skatteverket (SKV) – eller i Riksrevisionsverkets (numera Riksrevisionen) revisionsrapport 2003-06-10 (dnr 23 2000-1504) är förvånande, då Sverige borde göra en mera övergripande analys, för att undvika att vara sämst bland EU-länderna på momskontroll. I RSV Rapport 2000:8, delrapporten "Kontroll av karusellhandel inom momsområdet", uppmärksammas också att de flesta andra EU-länder på senare tid börjat lägga större vikt vid registreringskontrollen, vilket också förordas för svensk del i rapporten (se RSV Rapport 2000:8 s. 35 och 36).

som åtar sig att arrangera 'försäljningsfester' i privata hem åt exempelvis kosmetikaföretag - jämför det s.k. "Tupperware"-fallet, RÅ 1987 ref 163 (se avsnitt 3.2.2.2). Önskvärt vore emellertid att SKV:s skrivelse avfattades som allmänna råd och därmed blev bindande för skattehandläggarna såvida de inte kan påvisa att SKV:s huvudavdelning uttrycker något som strider mot ML Det skulle gynna den enskildes möjligheter att förutse att yrkande om avdrag för ingående moms på förvärv i verksamheten kan utövas med framgång. En sådan ordning skulle också vara gynnsam för rättsutvecklingen (se avsnitt 2.3.3.1).

Föreslagna effektivisering av registreringskontrollen ligger givetvis internt inom Skatteverket att vidta, men när det gäller den löpande granskningen bör perspektivet breddas och kontrollarbetet mera än idag också byggas upp med ett förhållningssätt till den granskning som görs av företagens egna revisorer där verket hellre ser till att exempelvis kostnader hamnar i rätt företag än att angrepp sker enbart på grund av formella fel i underlag i förhållande till innehållskraven i fakturor enligt 11 kap. 8 § ML (tidigare 11 kap. 5 § ML). Den inställningen färgar mer eller mindre domstolarnas inställning och en slags legalbevisning riskerar att utvecklas till nackdel för bevisvärdet av en ordnad bokföring. Den utvecklingen påverkar framför allt de små företagen – som så att säga inte har stora processmuskler – att anpassa sig till förväntade angrepp från Skatteverket utöver vad skattejuridiken materiellt sett ger utrymme till, och den anpassningen blir inflationsdrivande eller tillväxthämmande (se avsnitt 3.3.2.1).

I stället för att värna bevisvärdet av en reviderad och konstaterat ordnad bokföring har det snart blivit ett axiom att revisionsplikten för små företag bör avskaffas, på grund av att den enbart skulle utgöra en börda för dem. På ledarplats i DN tisdagen den 4 oktober 2005 pläderade Pernilla Ström för att småföretagare borde få slippa bördan av revisionsplikten. I Konsulten nr 6/2005 (s. 12) anser Per Ölund att revisionsplikten överlevt sig själv och i Skattenytt 2005 (s. 620-625) instämmer Kerstin Nyquist och rubricerar sitt inlägg Slopad revisionsplikt i små aktiebolag. Samtliga hänvisar till stöd för revisionspliktens avskaffande för små företag till en rapport från professorerna Per Thorell och Claes Norberg.[690] Frågan är emellertid om en sådan åtgärd låter sig göra utan en analys av just värdet av en ordnad och granskad bokföring för en småföretagare, och då utifrån vad det borde vara.

En vid den årliga ordinarie revisionen granskad och godkänd bokföring kan värderas från olika perspektiv och kan kanske på sätt som nu sker från olika håll ifrågasättas utifrån intressentmodellen och ett internationellt jämförelseperspektiv. Emellertid är det svenska domstolar som vanligen får anledning att pröva bevisvärdet av bokföringen. Norminsikterna hos t.ex. småföretagarna prövas därmed. Från ett primärnormsperspektiv är det också den enskilde som skall granskas, varvid det på samma sätt som gäller i övrigt processuellt sett är av intet värde att invända att insikten om BFL:s regler brister för vederbörande. Värt att notera är i stället att devisen *jura novit curia* (domstolen känner lagen) inte håller i praktiken alla gånger, och att i t.ex. skattemål skatterevisorerna hörs som sakkunnigvittnen – inte på temat om deras granskning är lagenlig materiellt sett. Beviset har upprättats av företagaren, och i sekundärnormsperspektivet för statens handläggare kan enbart en laglighetsprövning gälla förfarandet, dvs. om formerna för en skatterevision enligt taxeringslagen eller SBL iakttagits av dem.

[690] Rapporten Revisionsplikten i små aktiebolag, mars 2005, av Claes Norberg och Per Thorell.

Om frågan om värdet av en ordnad och granskad bokföring som bevisning vid beskattningen inte ingår i analyser i samband med den i avsnitt 3.3.2.1 föreslagna forsningsinsatsen, vet ingen vad det är för rättssäkerhetsmässigt motsvarande värde som skall träda i stället vid ett avskaffande av revisionsplikten för småföretagarna. Risken med att vidta en sådan åtgärd okritiskt är att det utbildas något slags skattemässig god redovisningssed vid sidan av BFL:s begrepp. Vem vet då att avgränsa sådana normer till att gälla enbart för småföretagen? Utvecklingen har de senaste decennierna varit att bolagens revisorer mer och mer kommit att granska också skatten, och det s.k. kopplade området bör ses som en rättssäkerhetsmässig garanti för förutsebarhet i normutvecklingen, där ansvaret för utvecklingen av begreppet god redovisningssed fortsatt ligger hos BFN.[691]

En annan riskfaktor på temat rättsosäkerhet med att frångå bokföringen som centrum för småföretagens dokumentationskrav är förslagen om att införa schablonbeskattning för dem inom vissa branscher à la spansk eller italiensk modell. Det skulle minska det skattemässiga incitamentet av att ha en ordnad bokföring. Skatterätten liksom det mesta i juridiken måste förhålla sig till politiken, och så länge det saknas en småföretagarpolitik som kan förutse och förebygga nämnda risker, bör det åligga den akademiska världen att ta ansvar för att revisionsplikten för små företag inte avskaffas utan en föregående analys av värdet idag och vad det borde vara av en ordnad och granskad bokföring. Det politiska ointresset kan bara balanseras upp av att småföretagaren åtnjuter vederbörlig respekt hos företrädare för hela den s.k. intressentmodellen – också från SKV och domstolarna – av att lägga sig vinn om ordning och reda i räkenskaperna. En ordnad och granskad bokföring får tills vidare anses vara det bästa komplementet till politiska brister när det gäller att värna den enskildes skydd mot angrepp från staten – allra helst som näringsfriheten alltså inte uttrycks positivt i regeringsformen, utan endast anses förutsatt konstitutionellt sett (se avsnitt 3.3.2.1). De problem som finns idag beträffande rättssäkerheten därvidlag borde kunna överbryggas dels genom att skatterevisorer som den i fallet med bolaget i avsnitt 3.3.2.1 granskas kunskapsmässigt av internrevision hos Skatteverket beträffande nivån på anförda skäl för övervägd beskattningsåtgärd, dels genom att ett organ sammansatt av företrädare från näringslivets samtliga nivåer testar beslutsfattarna hos Skatteverket och domstolarna beträffande deras insikter i företagandets villkor. Annars lär åklagarna på grund av ren okunskap hos aktörerna i processen fortsätta att få igenom domar om bokföringsbrott på grund av bristande hänsyn i processen till skattereglerna och utan varje tillstymmelse till bevisvärdering för sammanhanget av förefintligheten av en ostridigt ordnad bokföring – såsom i just Svea hovrätts mål nr B 5292-01 m.fl. (se avsnitt 3.3.2.1).

En annan obalans som bör erinras om i förevarande sammanhang är, särskilt mot bakgrund av nämnda primär- och sekundärnormsperspektiv på taxeringslagen och SBL, den mellan uppbördssidan och debiteringssidan i skattesystemet (se avsnitt 3.3.2.1). Från ett kundperspektiv där skattebetalarna, t.ex. inför 2006 års val, borde tillföras information om hur förstnämnda korresponderar mot sistnämnda, säger redan traditionen inom skatteförvaltningen och bland skatterättare i övrigt att det läggs ned omotiverat stora resurser på att analysera skattesatsnivåerna, medan just uppbördsfrågorna, där ifrågavarande normperspektiv är en grundläggande förutsättning för effektivitet, starkt underdimensioneras. Ett avbrott i den olyckliga traditionen skulle kunna vara att något lärosäte inrättar en professur i tillämpad finansrätt. Rättssociologisk forskning beträffande förhållandet mellan rätten i förevarande hänseende och den del av samhället som företräds av enskilda inom kollektivet av småföretagare kan säkerligen ge underlag till ett politiskt intresse av att reformera skatte- och skattebrottsprocesserna. Ett postulat därvidlag bör

[691] Jfr 8 kap. 1 § BFL.

vara att småföretagare skall få lov att känna att revisionsplikten har ett värde också för dem, inte att den enbart upplevs som en börda, och det syftet sammanfaller faktiskt med principen om likhet inför lagen enligt 1 kap. 9 § regeringsformen.

3.3.3 Avdragsrätten – förbud kopplade till IL

Sverige har liksom övriga EU-länder rätt att behålla de inskränkningar av den enligt 8 kap. 3 § första stycket ML (artikel 17.2 i sjätte direktivet) generella avdragsrätten för ingående moms på förvärv av varor och tjänster som Sverige hade i ML vid EU-inträdet 1995, dvs. de s.k. avdragsförbuden för ingående moms som enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 och 2 och 15 § 1 ML:

- hänför sig till stadigvarande bostad,
- hänför sig till utgifter för representation och liknande ändamål och
- hänför sig till förvärv av personbilar.[692]

Sverige får alltså behålla avdragsförbuden i fråga i ML enligt den s.k. frysningsklausulen (eller standstill-klausulen) i artikel 17.6 i sjätte direktivet till dess rådet utfärdar bestämmelser om i vilka avseenden dylika förbud får tillämpas i de nationella mervärdesskatteförfattningarna hos medlemsstaterna (se avsnitt 2.3.3.5).[693] Av andra meningen i första stycket i artikel 17.6 i sjätte direktivet framgår för övrigt att ”Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning”.

[692] Här bortses från de ’avdragsförbud’ i 8 kap. 9 § första stycket ML som är av mera teknisk art, och som skall lösa beskattningen av leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge och mellan Sverige och Åland samt uttagsbeskattningen enligt den s.k. löneregeln (2 kap. 8 § ML) för skattefria verksamheters byggnation i egen regi (vilket alltså inte är samma uttagsbeskattning som för byggmästares byggnation i egen regi – jfr avsnitt 3.3.1). De är av samma karaktär som de ’avdragsförbud’ för återförsäljare av begagnade varor etc och för resebyråer som tillhandahåller s.k. resetjänster, vilka tillämpar s.k. vinstmarginalbeskattning, och vartill hänvisning sker i andra stycket av 8 kap. 9 § ML. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 85, 290, 297 och 350, av Björn Forssén.

[693] Jfr ”Metropol”-målet, som gällde avdragsförbud för bilar i Österrikes mervärdesskattelagstiftning, och där artikel 17.6 i sjätte direktivet behandlades, och vari hänvisning sker till ”Ampafrance m.fl.”-domen och till målet C-40/00 (kommissionen mot Frankrike).

Av särskilt intresse här är avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 2 ML, angående utgifter för representation och liknande ändamål, då därvidlag lagrummet i fråga, för bedömningen av vad som skall anses utgöra icke avdragsgill ingående mervärdesskatt på dylika utgifter, hänvisar till vad som anses utgöra icke avdragsgill representation och liknande enligt 16 kap. 2 § IL.

Utöver avdragsförbuden godtas inte några avdragsbegränsningar vid sidan av vad som följer av tillämpningen av artiklarna 17-20 i sjätte direktivet (se avsnitten 2.3.3.9, 2.5.4, 3.2.4.2, 3.2.4.3 och 3.3.2.1).[694] I avsnitt 2.3.3.5 erinras om att EG-kommissionen, i samband med ett förslag den 17 juni 1998 till rådet om att införa särskilda regler om avdragsförbud (vilket inte har skett ännu), påpekar att ”man får inte glömma att avdragsrätten utgör en grundläggande del av mervärdesskattesystemet. Detta får till följd att varje undantag från denna rätt utgör ett undantag från regeln vilket endast kan godtas om det åtföljs av en mycket precis motivering”. Påpekandet från kommissionen får anses belägga betydelsen av avskattningstanken i den s.k. övervältringsprincipen enligt artikel 2 i första direktivet, men är av särskilt intresse beträffande bestämningen av omfattningen av avdragsförbuden i ML. Att de har stöd i andra stycket i artikel 17.6 i sjätte direktivet innebär inte att de får medföra begränsningar av den generella avdragsrätten i artikel 17.2 i sjätte direktivet i strid mot den grundläggande övervältringsprincipen. Avdragsförbuden i 8 kap. 9 och 15 §§ ML kan inte anses EG-rättskonforma om sådana begränsningar ger upphov till konkurrenssnedvridning. Enligt andra meningen i första stycket i artikel 17.6 i sjätte direktivet är det, som nyss nämnts, bara ingående mervärdesskatt på ”utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning” som ”under inga förhållanden” är avdragsgill.

I avsnitt 2.3.3.5 anges också att de förenade målen C-177/99 och C-181/99 (Ampafrance m.fl.) ger stöd för att skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna inte får tillämpa avdragsförbuden i ML under åberopande av artikel 17.6 i sjätte direktivet i den mån ett tolkningsresultat medför begränsning av den generella avdragsrätten för ingående mervärdesskatt enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet och 8 kap. 3 § första stycket ML med konkurrenssnedvridning som följd. EG-domstolen ansåg i ”Ampafrance m.fl.”-domen att nationell fransk lagstiftning, om undantag från den generella avdragsrätten i artikel 17 i sjätte direktivet beträffande förvärv av varor och tjänster för representation, inte var EG-rättskonform.

[694] Se även punkterna xx) och xxi) i avsnitt 2.5.5.

Avvikelserna från bestämmelserna i sjätte direktivet kunde enligt EG-domstolen inte godtas, om de innebar en begränsning av avdragsrätten baserad på den objektiva karaktären av ett förvärv utan hänsyn till om det i det enskilda fallet kan bevisas att det rör sig om utgifter som har uppkommit i rörelsen.[695] Undantaget hade införts med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet (se även avsnitt 2.3.3.3), men den enskilde skall enligt EG-domstolen ändå ha, vid tillämpningen av den avdragsbegränsande bestämmelsen, möjlighet att bevisa att skatteflykt eller skatteundandragande inte förekommer och därigenom kunna utnyttja avdragsrätten. Annars utgör den avdragsbegränsande bestämmelsen, ”på gemenskapsrättens nuvarande stadium”, som EG-domstolen uttryckte det, inte ett medel som, enligt den s.k. proportionalitetsprincipen i artikel 5 EG (f.d. 3b tredje stycket), står i proportion till målet att hindra skatteflykt och skatteundandragande. Den motverkar då sjätte direktivets mål och principer i alltför stor utsträckning. EG-domstolen framhöll, vid sin jämförande tolkning av artikel 27 och artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, att det ”Av fast rättspraxis följer att den rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet är oskiljaktigt förenad med mervärdesskatteordningen och därför i princip inte kan inskränkas”.[696] EG-domstolen fastslår i ”Ampafrance m.fl.”-domen principen att gemenskapsrättsakter om mervärdesskatteordningen endast är förenliga med proportionalitetsprincipen om bestämmelserna i rättsakten är nödvändiga för att uppnå dess särskilda mål och om de ”i minsta möjliga utsträckning påverkar direktivets mål och principer”,[697] dvs. bl.a. övervältringsprincipen och konkurrensneutralitetsprincipen. Avdragsförbuden får sålunda inte begränsa den generella avdragsrätten på ett icke EG-rättskonformt sätt.

> I sammanhanget får de i avsnitt 3.3.2.1 nämnda förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), som länge var *pending* (anhängigt) och nu avgjorts 2006-02-21 av EG-domstolen, beröras också här. I nyss nämnda avsnitt konstaterades att EG-domstolen genom avgörandet än en gång fastslagit sin egen praxis av innebörd att regler inte får införas av medlemsstaterna med stöd av sjätte direktivet om de medför formella krav som leder till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”, dvs. med att utöva en materiellt sett uppkommen avdragsrätt för ingående moms på ett förvärv, även om sådana regler införs för att motverka missbruk (”abusive practice”). På detta stadium befinner sig gemenskapsrätten, när EG-domstolen i ”Halifax m.fl.”-målet anger egna regler liknande dem i lagen mot skatteflykt (se avsnitt 2.3.3.3). Med nyss beskrivna begränsning av omfattningen får EG-domstolen anses ha utvecklat sin egen doktrin om missbruk (”abusive practice”) av rättigheter i momssystemet. För att vägra en ’skattskyldig person’ avdragsrätt för

[695] Jfr punkterna 57 och 69 i ”Ampafrance m.fl”-målet.
[696] Jfr punkt 34 i ”Ampafrance m.fl.”-domen.
[697] Jfr punkt 60 i ”Ampafrance m.fl.”-domen.

> ingående moms på ett förvärv räcker det enligt EG-domstolen inte med att ett i och för sig korrekt förvärv skett i samband med transaktioner med den enda målsättningen att vinna skattefördelar och sålunda utan något annat ekonomiskt syfte. Det måste för att vägra vederbörande momsavdraget kunna konstateras att förvärvet som medför att avdragsrätt uppkommer innebär ett missbruk (”abusive practice”) av rätten till momsavdrag. För att bestämma förekomsten av ett sådant missbruk (”abusive practice”) skall enligt EG-domstolen en prövning ske av om missbruk inte hade förelegat om transaktionerna som anses konstituera missbruk inte hade förekommit. I punkt 93 i ”Halifax m.fl.”-domen gör EG-domstolen också en viktig markering om att den inte avser att ge sin doktrin avseende missbruk (”abusive practice”) annan rättsverkan än en återbetalningsskyldighet av ingående moms som en konsekvens av att sådant förhållande konstaterats. Andra påföljder (”penalty”) får prövas i förhållande till särskilda legala grunder därom. EG-domstolens inställning kan sålunda sägas vara i linje med dess egen praxis av innebörd att en skattskyldig person inte anses kunna bli betagen sin avdragsrätt för ingående moms på förvärv genererade i avsikt att själv utföra skattepliktiga transaktioner, bara för att – denne ovetande – någon tidigare i den leveranskedja i vilken dessa transaktioner ingår har utfört en transaktion av bedräglig karaktär.[698]

De avdragsförbud som tillåts med stöd av artikel 17.6 i sjätte direktivet får inte heller medföra att en företagare som har gjort ett förvärv i ett annat EG-land, och är återbetalningsberättigad där för debiterad ingående moms med stöd av åttonde direktivet, skall beskattas i det egna EG-landet för användningen av förvärvet där, genom att en nationell regel stipulerar att förvärvet i fråga anses som rörelsefrämmande på grund av att det skett i det andra EG-landet och inte skulle ha berättigat till avdrag enligt regeln om avdragsförbud i det egna EG-landet. En sådan nationell regel leder till dubbelbeskattning av det mot förvärvet svarande tillhandahållandet i det andra EG-landet, och som rätteligen beskattats där enligt bestämmelserna i sjätte direktivet om omsättningens placering i ’mervärdesskattelandet EG’. Dvs., dubbelbeskattning uppkommer av en och samma transaktion inom EG, vilket inte anses EG-rättskonformt.[699]

De avdragsförbud som Sverige med stöd av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet får behålla i ML till dess rådet beslutar annat skall alltså prövas med avseende på om de utgör inskränkningar av avdragsrätten i artikel 17 i samma direktiv i strid mot nämnda grundläggande principer för mervärdesskatteordningen. En annan tolkning av direktivet (sekundärrätten) skulle strida mot EG:s primärrätt (jfr avsnitt 2.3.3.4 och även avsnitt 2.4.1), här proportionalitetsprincipen.

---

[698] Jfr de förenade EG-målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen Ltd m.fl.) varom mera i avsnitt 3.4.1.

[699] Jfr punkterna 60 och 68 i EG-målet C-155/01 (Cookies World), som handlade om österrikiska momsregler angående förhyrning av motorfordon. Se även i avsnitt 1.1 citat ur punkt 46 i samma mål.

Tomas Karlsson har i en artikel,[700] där förhållandet mellan ML:s avdragsförbud och artikel 17 i sjätte direktivet behandlas, uttalat att avdragsförbuden "idag" (1998) strider mot direktivets stadgande om "en oinskränkt avdragsrätt för ingående moms för förvärv till en momspliktig verksamhet", och att han framgent ser en utveckling där "både förhandsbesked och domstolsavgöranden … går emot den svenska lagstiftningen i dessa frågor", eftersom domstolarna har en skyldighet att tillämpa artikel 17 i sjätte direktivet före ML om denna lagstiftning strider mot direktivet, som har s.k. direkt effekt.

Den nationella rättsutvecklingen verkar också redan gå ifrån den traditionella svenska synen på lagstiftningen om avdragsförbuden i ML, av hänsyn till EG-rätten. I t.ex. Kammarrättens i Göteborg dom 2001-10-25 (mål nr 389-2000, Avd. 6) ansåg domstolen, beträffande avdragsförbudet i ML för stadigvarande bostad, att EG-domstolens praxis ["Lennartz"-målet och "Armbrecht"-målet] innebär att avdragsförbudet endast kan tolkas som ett förbud mot avdrag för ingående moms på privat konsumtion. Därför ansåg kammarrätten att anledning saknades inhämta EG-domstolens avgörande. Skattemyndigheten förlorade alltså i kammarrätten med att på traditionellt svenskt manér bara hänvisa till att fastigheten hade karaktären av stadigvarande bostad; kammarrätten har agerat i enlighet med "Ampafrance m.fl."-domen, då kammarrättsdomen innebär att avdragsförbudet i ML inte får innebära en begränsning av avdragsrätten enbart baserad på den objektiva karaktären av ett förvärv utan hänsyn till om det kan påvisas att det rör sig om utgifter som har uppkommit i rörelsen. Regeringsrätten har emellertid i sitt avgörande av målet i fråga inte gjort någon analys av om utgifterna uppkommit i rörelsen, och gick på RSV:s linje,[701] men just på grund av att Regeringsrätten i det målet – liksom i ett som avgjordes samma dag på samma tema (avdragsförbudets omfattning och stadigvarande bostad)[702] – inte berörde "Ampafrance m.fl."-målet, vore det att dra alltför långtgående slutsatser från domarna att anse att Regeringsrätten menar att bara för att en kontorsdel e.d. inte är 'klart avskild' det redan mot bakgrund av det objektiva konstaterandet är uteslutet med avdrag för ingående moms på förvärv som tillika objektivt sett kan hänföras till byggnaden i fråga.[703]

Av intresse här är ett förhandsbesked där Regeringsrätten har medgivit avdragsrätt för ingående moms hänförlig till fastighet som använts till och inrättats för korttidsboende i samband med personalutbildning.[704] Regeringsrätten uppställde inte krav på att del av byggnad där verksamheten bedrivs skall vara klart avskild från bostadsdelen, för att avdragsförbudet för ingående moms på förvärv hänförligt till stadigvarande bostad inte skall aktualiseras. Regeringsrätten framhöll i stället att "förarbeten och praxis" inte ger "uttryck för att den schablon som avdragsförbudet innebär … bör sträckas längre än vad som är erforderligt för att säkerställa att avdrag inte kommer att ges för sådant som skulle kunna avse privata levnadskostnader".

---

[700] Jfr Skattenytt 1998 s. 216-220, artikeln EG-rättsligt perspektiv på avdragsförbuden för ingående moms i mervärdesskattelagen, av Tomas Karlsson.
[701] Jfr RÅ 2003 Ref 100 I.
[702] Jfr RÅ 2003 Ref 100 II.
[703] Se även Skatteverkets skrivelse 2004-10-18, dnr 130 594451-04/111, angående RÅ 2003 Ref 100 I och II.
[704] Jfr RÅ 2005 Ref 34.

Även om Regeringsrätten inte uttalar det är detta avgörande förenligt med ”Ampafrance m.fl.”-målet från EG-domstolen, genom att något sådant schablonmässigt avdragsförbud inte uppställs som medför att en prövning av ett förvärvs hänförlighet till rörelsen inte möjliggörs. Därmed har Regeringsrätten undanröjt i vart fall den oklarhet som kanske kan ha uppfattats efter avgörandena RÅ 2003 Ref 100 I och II på temat omfattning av schablonmässiga avdragsförbud i ML; en prövning av ett förvärvs hänförlighet till rörelsen får inte omöjliggöras av avdragsförbud, även om de tillåts tills rådet beslutat annat enligt artikel 17 andra stycket sjätte direktivet. Sedan är frågan om Regeringsrätten gör olika bedömningar av omfattningen av schabloner om avdragsförbud när det gäller vad som avses med, som här, stadigvarande bostad respektive personbil.

I en dom verkar Regeringsrätten emellertid inte respektera principerna som EG-domstolen dragit upp i ”Ampafrance m.fl.”-målet.[705] Regeringsrätten ansåg där att avdragsförbudet för ingående moms på förvärv av personbil omfattar även en s.k. STCC-bil. Det är en tävlingsbil som också Regeringsrätten uppfattar som en bil som i praktiken över huvud taget inte kan komma att användas för privat bruk. Regeringsrätten hänvisar dock för sitt avgörande till att avdragsreglerna här avsiktligt utformats på ett schabloniserat sätt, för att bemästra svårigheterna med att skilja mellan privat och yrkesmässig användning av fordon. Det får anses icke rimma med att ”Ampafrance m.fl.”-målet garanterar att en prövning av ett förvärvs hänförlighet till rörelsen inte får omöjliggöras av avdragsförbud, även om de tillåts tills rådet beslutat annat enligt artikel 17 andra stycket sjätte direktivet.

EG-domstolen kan annars sägas ytterligare ha belagt i förhållande till ”Ampafrance m.fl.”-målet i ett förhandsavgörande att schablonmässiga avdragsförbud inte får uppställas när det gäller avdrag för ingående moms.[706] EG-domstolen har i detta fall beträffande två makar som låtit uppföra en bostad åt sig, där ena maken använt viss del som kontor i verksamhet med att skapa skattepliktiga transaktioner, ansett att förvärv skett i egenskap av skattskyldig person i den delen med avdragsrätt för ingående moms för vederbörande make utan något krav på att den avdragsberättigande delen av bostaden skall vara tydligt avgränsad. Om den skattskyldiga personen samäger byggnaden med sin make/maka, begränsas dock enligt EG-domstolen vederbörandes avdragsrätt till den del av momsen som motsvarar dennes andel i samägandet. Det spelar emellertid ingen roll för vederbörandes rätt att utöva avdragsrätten att fakturan från byggmästaren utfärdats till samägande make/maka.

Av särskilt intresse här är alltså avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 2 ML, angående utgifter för representation och liknande ändamål, då därvid, för bedömningen av vad som skall anses utgöra icke avdragsgill ingående mervärdesskatt på dylika utgifter, hänvisning sker till vad som anses utgöra icke avdragsgill representation och liknande enligt 16 kap. 2 § IL. Inkomstskatterättens principer beträffande begränsningen av omfattningen av avdragsgill intern och extern representation är inte EG-rättskonforma, om det svenska rättsläget på området beaktas. En prövning måste få lov att

[705] Jfr RÅ 2005 Ref 23.
[706] Jfr EG-målet C-25/03 (HE).

ske på temat om de kostnader som formellt avses med ett avdragsförbud uppkommit i rörelsen och skall berättiga till avdrag, varvid avseende måste fästas vid om utgifterna kan anses utgöra allmänna kostnader och inte onormala för ett företag inom den i det enskilda fallet aktuella branschen. Den möjligheten ges inte uttryckligen idag i enlighet med svensk nationell praxis.

Problemet med en icke EG-rättskonform rättsutveckling beträffande bl.a. avdragsrätten för representation och liknande tas upp i en artikel i Balans,[707] där det anförs att det inte bara föreligger en icke EG-rättskonform rättsutveckling redan idag, utan att situationen kommer att förvärras ytterligare, om inte kopplingen från ML till IL beträffande ifrågavarande avdragsförbud upphör.

I artikeln berörs komparativt en annan artikel, för att illustrera att någon skillnad idag inte borde föreligga mellan investeringar i exempelvis ”hemdatorer” jämfört med investeringar i humankapital.[708] Tillika komparativt tas upp att praxis på vårdområdet angående vad som skall omfattas av skattefriheten enligt 3 kap. 4-7 §§ ML redan gått i en ’liberalare’ riktning, där med barnomsorg enligt 3 kap. 7 § ML numera, enligt RÅ 1998 Ref 40, skall förstås också ett privatföretags barntillsyn av tillfällig art i den anställdes hem. Det är alltså dags att släppa ’institutions-Sverige’ som förebild också beträffande synen på avdragsrätten för investeringar i humankapital och göra mera behovsanpassade prövningar: behövs ett förvärv av en vara eller tjänst i termer av personalvård för att företaget skall finnas kvar inom sitt konkurrensområde på sikt, bör ingående momsen på förvärvet vara avdragsgill. I nämnda artikel i Balans beskrivs en utveckling där det inte längre handlar om att företagen endast köper motionskort till sina anställda, utan att dessa genom företaget som

[707] Jfr Balans 6-7/2000, s. 34-41, artikeln Personalvård, går utvecklingen mot en vidare avdragsrätt på momsområdet än på inkomstskatteområdet? Artikeln återfinns också som Bilaga 2 (s. 394-407) i Momshandboken Enligt 2001 års regler, av Björn Forssén. I artikeln berörs förutom RSV S 1997:2 och RSV S 1998:40 också RSV:s skrivelser på området 1991-07-11 (dnr 14360-91/D19), 1999-02-03 (dnr 851-99/100) och 1999-03-12 (dnr 271-99/120) samt utredningen SOU 1999:94, Förmåner och ökade levnadskostnader.

[708] I den artikeln i Skattenytt 1998 s. 848-854, Momsavdrag på inköp av ”hemdatorer”, av Björn Forssén, berörs två skrivelser från RSV i ämnet ”hemdatorer”: dnr 875-98/900 av 1998-02-03 och dnr 7115-98/900 av 1998-08-17. Den senare föranleddes av två förhandsbesked från SRN 1998-07-10 som fastställdes av regeringsrätten i RÅ 1999 Ref 37 och RÅ 1999 Not 176, men som inte är till någon egentlig ledning, då SRN antagit som ett postulat att datorutrustningen inte kunde anses anskaffad i sökandebolagens verksamheter. I målen hänvisar dock regeringsrätten förutom till ”BLP Group”-målet till ett annat EG-mål, C-258/95 (Julius Fillibeck Söhne). Se Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 70, av Björn Forssén.

arbetsgivare får tillgång till 'livsföringsinstitut' med program innefattande kostrådgivning, individanpassad träning och annat som går långt utöver vad ett vanligt gym kan erbjuda mot bakgrund av dagens krav på företagshälsovård.

Den gränsdragning som enligt Riksskatteverkets rekommendation RSV S 1997:2 dras upp i inkomstskattesammanhang mellan vad som tillhör eller inte tillhör 'sällskapslivet' borde sålunda anses utgöra ett alltför trubbigt instrument för att kunna godtas mervärdesskattemässigt som riktlinje vid avgörande om en kostnad uppkommit i rörelsen eller ej, framför allt som rättsutvecklingen på mervärdesskatteområdet är mera dynamisk än på inkomstskatteområdet genom att tolkningen av ML styrs av syftet med t.ex. EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv och EG-domstolens uttolkning av detta. Detsamma gäller kopplingen till bl.a. RSV:s rekommendation på inkomstskatteområdet RSV S 1998:40 beträffande att arbetsgivares avdragsrätt för personalvård görs beroende av att en privat förmån för den anställde är av mindre värde eller inte skall förmånsbeskattas, medan några fall av avdrag i 'spannet' därifrån till individuellt prövade och mer eller mindre offentligt reglerade vårdinsatser (företagshälsovård m.m.) inte anges. Om en prövning huruvida en kostnad kan anses ha uppkommit i rörelsen eller ej skall ske, måste den på momsområdet också kunna ske utan begränsning till schabloner om vad som skall anses vara av mindre värde eller till beloppsramar av sådant slag beträffande avdragsgill representation som RSV fastställer eller, beträffande måltidsutgifter, som framgår direkt av 16 kap. 2 § IL.[709] I "Lennartz"-målet ansåg ju EG-domstolen att artikel 17 i sjätte direktivet inte ens implicit kan anses innehålla någon regel om begränsning av avdragsrätten för det fall användningen i den ekonomiska verksamheten ligger under en viss nivå (se avsnitt 3.2.4.3).[710] RSV har i skrivelser 1999-02-03 (dnr 851-99/100) och 1999-03-12 (dnr 271-99/120)

[709] Syftet med att införa inkomstskatterättsliga regler som innebar en precisering och begränsning av avdragsrätten för kostnader för representation och liknande ändamål, vilket skedde vid 1964 års taxering (dvs. innan Sverige ens hade infört sitt momssystem), var att förhindra missbruk av avdragsrätten. Tidigare medgavs avdrag även för sådant med stöd av den allmänna regeln enligt 20 § KL (numera: 16 kap. 1 § första stycket första meningen IL) om att kostnaderna (utgifterna) skulle vara för intäkternas (inkomsternas) förvärvande och bibehållande (se Prop. 1998/99:32 s. 80). Det syftet räcker alltså, i enlighet med EG-domstolens inställning, inte för att motivera ett system på momsområdet med schabloner eller beloppsramar för t.ex. representationsutgifter, om det inte tillåter den enskilde att bevisa att skatteflykt eller skatteundandragande inte förekommer och att därigenom kunna utnyttja avdragsrätten.

[710] Jfr EG-skatterätt, s. 191, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, där de mot bakgrund av "Lennartz"-målet anför att svensk rätt kan komma i konflikt med EG-rätten "genom kravet i 8:15 ML på mer än 'ringa användning' för avdragsrätt i visst fall för personbil".

inte givit vägledning till en utfyllande tolkning av nämnda ’spann’, utan säger endast att en personalvårdsförmån av mindre värde skall anses utgöra förvärv i verksamheten momsmässigt, trots förekomsten av inslag av privat konsumtion. RSV har i en skrivelse 1991-07-11 (dnr 14360-91/D19) ansett att s.k. Friskis & Svettis-kort för 500 kronor per termin eller 1.000 kronor per år utgör ”enklare slag av motion”, men EG-rätten innebär alltså att dylika beloppsramar från inkomstskatterätten inte får hindra en prövning av om sådana kostnader eller kostnader av mera sofistikerad art, exempelvis som när företag som arbetsgivare bereder sina anställda tillgång till ovan nämnda ’livsföringsinstitut’, uppkommit i rörelsen och skall berättiga till avdrag.

Kopplingen från 8 kap. 9 § första stycket 2 ML till 16 kap. 2 § IL borde sålunda upphävas, för att ge också en formellt riktig beskrivning av gällande rätt, där omfattningen av avdragsförbudet för ingående moms på utgifter för representation och liknande ändamål prövas självständigt och utan hänsyn till den svenska nationella inkomstskatterättens motsvarande principer. Förslagsvis kan sålunda lokutionen ”för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomsttaxeringen enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)” utmönstras ur 8 kap. 9 § första stycket 2 ML utmönstras ur lagrummet, då kopplingen till IL beträffande avdragsförbudet för ingående mervärdesskatt som hänför sig till ”utgifter för representation och liknande ändamål” ger upphov till risk att den generella avdragsrätten begränsas i strid mot artikel 17 i sjätte direktivet.[711]

> Avdragsförbudet för ingående moms på förvärv hänförliga till stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML kopplar inte till IL, men är ändå värt att kommentera i detta arbete. Det är ständigt föremål för skatteprocesser.
>
> ’Stadigvarande bostad’ anses inte vara detsamma som inkomstskattens ”användning för stadigvarande bostad”, utan handlar enligt exempelvis RSV:s uppfattning i skrivelse 1999-02-15 (dnr 5816-99/120) om karaktären på byggnaden. Inkomstskattemässigt gäller ju att en juridisk persons, t.ex. ett aktiebolags, fastighet utgör näringsfastighet och inte privatbostad redan på grund av att ett aktiebolag inte är den som använder byggnaden i egentlig mening, utan det är fysiska personer som kan använda byggnaden för olika ändamål (se avsnitten 3.2.1 och 3.2.6.6).[712] Emellertid gör RSV i skrivelsen ett uttalande som bygger på en felsyn jämfört med vad som följer av detta arbete angående EG-domstolens fasta praxis om att en prövning skall ske i det enskilda fallet om en beskattningsåtgärd är till den enskildes fördel och grundar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (se avsnitt 2.5.4). RSV uttalar nämligen med anledning av EG-domstolens dom C-346/95 (Blasi) att domen

[711] Utredningen SOU 2002:74 föreslår å sin sida inte att kopplingen till IL skall upphöra vid bestämningen av omfattningen av avdragsförbudet för representation och liknande enligt 8 kap. 9 § första stycket 2 ML (se SOU 2002:74 Del 2 s. 68 och 69).
[712] Jfr 2 kap. 14 § IL och Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501.

gällde skattepliktsfråga beträffande tillhandahållande av logi, och att det i sig skulle medföra att domen inte kan vara till ledning för frågan om avdragsrätten beträffande stadigvarande bostad. Det är felaktigt av RSV att påstå att ”Blasi”-domen inte kan vara till ledning för fråga om avdragsrätten bara för att EG-domstolen tog ställning i ”skattepliktsfrågan”. Det är i stället just frågan om avsikten med ett förvärv är att skapa skattepliktiga transaktioner som är avgörande för om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på detsamma uppkommer (se avsnitt 3.2.4.2).

För övrigt finns ett avgörande av regeringsrätten om förhandsbesked som kan anses utgöra stöd för att den nationella rättsutvecklingen angående avdragsförbuden är på väg att närma sig EG-rätten.[713] Fallet gällde rätten till avdrag för ingående moms i verksamhet med korttidsupplåtelse av företagsbostäder. Även här löstes avdragsfrågan genom att ställning togs i skattepliktsfrågan: upplåtelserna i fråga ansågs omfattade av regeln om skatteplikt för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. Vad som liknar ett hotellrum kan så att säga inte anses inrättat för stadigvarande bostad. Däremot gjorde SRN, vars förhandsbesked regeringsrätten fastställde, en analys med utgångspunkt i syftena med avdragsrätten, varvid SRN särskilt hänvisade till förarbetena till lagändringarna i ML med anledning av Sveriges EU-inträde (SOU 1994:88), och konstaterade att ”Skälet till att avdragsförbudet införts är att avdrag för ingående skatt endast skall medges för förvärv som görs i en verksamhet som medför skattskyldighet”. Även om SRN (och regeringsrätten) inte uttryckligen hänvisar till ”Ampafrance m.fl.”-domen, talar citatet från SRN jämte SRN:s betoning av förarbetena i samband med EU-inträdet för en rättsutveckling i linje med EG-domstolens praxis, där det godtas att en prövning skall ske av om kostnader som formellt avses med ett avdragsförbud uppkommit i rörelsen och skall berättiga till avdrag. Problemet är att så länge det inte klarläggs i nationell rättspraxis av regeringsrätten att en sådan prövning måste få lov att ske beträffande omfattningen av avdragsförbuden, kommer en del av skattemyndigheterna att fortsätta att felaktigt argumentera som om avdragsförbudet för stadigvarande bostad skulle omfatta alla lokaler som är av sådan karaktär att de objektivt sett kan användas för boende på samma sätt som lägenheter på den allmänna bostadsmarknaden och som används i en verksamhet som inte omfattas av regeln om skatteplikt för hotellrumsupplåtelse och liknande, fastän exempelvis skattepliktig konsultverksamhet bedrivs i dylika lokaler och de bevisligen nyttjas i rörelsen.[714] På samma sätt som med avdragsförbudet för representation och liknande måste även beträffande avdragsförbudet för stadigvarande bostad tillämpningen medge avdrag

[713] Jfr RÅ 2002 Ref 67.

[714] Jfr Skattenytt 1997, s. 55-57, artikeln Moms – en ”gammal” och en ”ny” regel, av Björn Forssén, där referens sker till de båda förhandsbeskeden RÅ 1988 Not 642 (bostäder för inkvartering av asylsökande utländska medborgare) och RÅ 1993 Ref 30 (servicelägenheter och gruppbostäder för senildementa) angående problematiken med begreppet stadigvarande bostad, samt Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 192 och 249, av Björn Forssén. Se även förhandsbeskedet RÅ 1991 Not 82, där sökanden i RÅ 1988 Not 642 återkom med sin fråga. Ånyo ansågs frågan om skattepliktig rumsuthyrning förelåg – vilket också bedömdes vara fallet – skola bedömas med utgångspunkt i sökandens tillhandahållande av tjänster till de asylsökande på anläggningen, inte utifrån att anläggningen hyrdes ut av sökanden på långtidskontrakt till statens invandrarverk som placerade de asylsökande där. Ändamålet med sökandens verksamhet och däri ingående prestationer i sig skulle alltså bedömas (jfr i avsnitt 2.5.4 angående bl.a. RÅ 1992 Ref 62), och verksamheten ansågs därvid likna en hotellrörelse.

för ingående moms på förvärv hänförliga till byggnader, lokaler i det 'spann' som nyss beskrivits mellan lägenheter på den allmänna bostadsmarknaden respektive rum i hotellrörelse och liknande.

3.4 OMSÄTTNINGSBEGREPPET M.M.

3.4.1 Allmänt

De obligationsrättsliga avtalsreglerna avgör *när* en omsättning,[715] leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst sker.[716] Av intresse är att skatterättsnämnden (SRN) i ett förhandsbesked på tjänsteområdet den 13 oktober 1993 (ej överklagat) har ansett att om villkoren i överlåtelseavtalet var uppfyllda, ansågs en omsättning ha skett även om varan (magnetband) på vilken tjänsten (licensrätt) formaliserats inte fysiskt sett lämnat överlåtaren. Detta synsätt överensstämmer med inkomstskattemålet RÅ 1992 Ref 104, där regeringsrätten ansåg att ett finansbolag skulle få avdrag för avskrivningar på ett patent redan genom att ha ingått avtal med ett moderbolag och ett dotterbolag i en koncern om att förvärva patentet från moderbolaget och leasa ut det till dotterbolaget.[717] Frågan om *när* omsättning skett avgörs alltså på tjänsteområdet av avtalsslutet både momsmässigt och inkomstskattemässigt. På inkomstskattesidan anses en leverans av vara ha skett i princip *när* varan är inneliggande lager hos köparen.

> Departementschefen uttalade på sidan 100 i Prop. 1978/79:210, och avsnittet "2.2.3.1 Begreppet inneliggande lager" där, att vid tillämpningen av den tidigare gällande rätten till generell nedskrivning per balansdagen av värdet på lagret skulle civilrätten vara vägledande, varför det inte behövdes någon uttrycklig bestämmelse om att säljarens nedskrivningsrätt upphör vid leveransen och att köparens nedskrivningsrätt uppkommer vid samma tidpunkt. RSV noterar i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering Del 2 på sidorna 123 och 124 att frågan idag inte har samma betydelse, men att det i vissa fall kan finnas skäl att vid taxeringen justera bokfört lagervärde, då den skatterättsliga och

[715] Jfr SOU 1994:88 Bilaga 1 s. 39.

[716] I avsnitt 3.2.1 berörs också förutsättningarna för att en omsättning skall anses uppkomma enligt ML.

[717] Angående SRN:s förhandsbesked, se Mervärdesskatt En handbok, s. 88, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 36 och 45, av Björn Forssén samt angående inkomstskattemålet, se Mervärdesskatt En handbok, s. 235 och 236, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 36, av Björn Forssén. Inkomstskattemålet (RÅ 1992 Ref 104) är också kommenterat i departementspromemorian Ds 2002:16 (Inkomstskatteregler vid leasing av inventarier), s. 67-68.

bokföringsmässiga bedömningen av om lager skall anses inneliggande eller ej – varvid den senare enligt Redovisningsrådet och BFN *normalt* avgörs enligt köprättsliga regler – inte alltid överensstämmer.[718]

På momssidan avgör också de civilrättsliga leveransreglerna i visst avseende frågor om varuomsättningen, men enbart på temat *var* omsättningen skett, och då enbart, enligt 5 kap. 9 § ML, beträffande när varor skickas till en plats utanför EG (tredje land), export, varvid de civilrättsliga leveransreglerna eller tillämpade leveransvillkor (INCOTERMS, exempelvis Free on board eller Ex works med angivande av ort, hamn etc) bestämmer om omsättningen sker, inom eller utom landet. Emellertid avgörs frågan om *när* en varuomsättning sker också av om avtal föreligger obligationsrättsligt sett mellan säljaren och köparen. För varuhandeln med andra EG-länder gäller en helt momsspecifik s.k. övergångsordning, som genom direktivet 91/680/EEG införts i artiklarna 28a-28n i sjätte direktivet under rubriken ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSERNA FÖR BESKATTNING AV HANDELN MELLAN MEDLEMSSTATERNA (se avsnitten 2.3.1.5, 2.4.1, 2.5.1.1, 2.5.2.1, 2.5.3.1, 2.5.3.2, 2.5.3.18 och 2.5.3.28), och som i ML återfinns i 5 kap. 2, 2a, 2b och 3 §§ ML jämte 3 kap. 30a, 30b, 30d, 30f §§ och 2a kap. ML.

Övergångsordningen skulle från början gälla åren 1993-96 men gäller alltjämt och med automatisk förlängning varje år så länge rådet inte beslutar annat,[719] och den innebär att en vara som är producerad i ett medlemsland eller införtullad i EU och som är i fri omsättning kan skickas till annat medlemsland utan att mervärdesbeskattning utlöses. Omsättningslandet är enligt artiklarna 8.1a (transportköp) och 8.1b (avhämtningsköp) i sjätte direktivet varans avgångsland eller avhämtningsland. Genom VAT-nummertekniken undantas från beskattning varuöverlåtelser till företagare i andra EG-länder än hemlandet. Leverantörens omsättning av varan undantas från skatteplikt i Sverige om

[718] RSV hänvisar därvid till ett antal fall från regeringsrätten, bl.a. RÅ 1979 Aa 66 och RÅ 1987 ref 45, vilka även behandlas i avsnitt 6.4.2.1 i Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms, av Björn Forssén och i samma avsnitt i Mervärdesskatt En handbok, av Björn Forssén. Se därvidlag även Momshandboken Enligt 1998 års regler, s. 27, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 36, av Björn Forssén samt Skattenytt 1984 s. 323, artikeln Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag? (s. 309-327), av Sture Bergström och Skattenytt 1982 s, 392f, artikeln Säljares resp köpares nedskrivningsrätt på sålda lagertillgångar (s. 381-395), av Bergström, Sture och Thorell, Per, där bl.a. departementschefens uttalanden på sidan 100 i Prop. 1978/79:210 analyseras. Se även RÅ 2002 Ref 88.

[719] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 74.

köparen är mervärdesskatteregistrerad i annat EG-land,[720] och dennes VAT-nummer anges av leverantören i fakturan. Förvärvande företag beskattas i stället genom s.k. reverse charge (förvärvsbeskattning), för sitt gemenskapsinterna förvärv (GIF) och kontrollen sker i företagens skatteredovisning och s.k. kvartalsrapporter, till skillnad från vid tredjelandshandeln där Tullverket alltjämt utför gränskontroller.

Avgörande för om en företagare anses göra en omsättning inom landet är enligt huvudregeln i 5 kap. 2 § första stycket 1 ML att en vara som ”enligt avtalet mellan säljare och köpare skall transporteras till köparen … finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen …”, om inte säljaren eller någon för dennes räkning transporterar varan till det andra EG-landet och säljaren registrerat sig själv där för sådan distansförsäljning. Då gör säljaren en varuöverföring till sig själv i det andra EG-landet och förvärvsbeskattas där (se 5 kap. 2a § ML jämförd med regeln om distansförsäljning till Sverige i 5 kap. 2 § första stycket 4 ML). Om ej transportköp enligt huvudregeln, distansförsäljning eller varuomsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under passagerartransport mellan EG-länder enligt 5 kap. 2b § ML föreligger (jfr artikel 8.1a i sjätte direktivet, transportköp), är det enligt 5 kap. 3 § ML fråga om avhämtningsköp (jfr artikel 8.1b i sjätte direktivet), varvid omsättningen av varan anses ske inom landet, ”om den finns här då den tas om hand av köparen”. Varuförsäljningen mellan företag i två EG-länder delas upp i två fristående led: ett tillhandahållande (omsättning) i ursprungslandet som alltså nollbeskattas om köparen i det andra EG-landets VAT-nummer anges i fakturan till denne, och ett förvärv (GIF) som beskattas hos köparen i mottagarlandet.[721]

Övergångsordningen kan, i förhållande till det civilrättsliga leveransbegreppet som handlar om att bedöma en riskövergång utifrån regler och klausuler som lämnar mycket öppet för tolkning, beskrivas som ett artificiellt system, där ordet ”finns” är centralt för att avgöra om omsättning sker inom landet (Sverige) vid omsättningstillfället i samband med varuhandeln med andra EG-länder. Av intresse härvidlag är 14 § i danska merværdiafgiftsloven, varav framgår att ”Leveringsstedet for varer er her i landet i følgende tilfælde:

1) Når varen ikke forsendes eller transporteres og varen befinder sig her i landet på leveringstidspunktet,

[720] Jfr 3 kap. 30a § första stycket 1 ML.
[721] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 77.

2) Når varen forsendes eller transporteres og varen befinder sig her i landet på det tidspunkt hvor forsendelsen eller transporten til aftagaren påbegyndes.” I kommentaren av denna beskrivning i lagen av när omsättning sker inom landet (”her i landet”) i Danmark vid avhämtningsköp respektive transportköp betonas betydelsen av om ”varen befinder sig her (Danmark, *författarens anm.*) på leveringstidspunktet”.[722]

Intressant är också att Nigel Doran använder ”actual time of supply” för att beskriva att den beskattningsutlösande händelsen (”chargeable event”) enligt artikel 10.2 i sjätte direktivet inträffar när ”the goods are delivered or the services are supplied”, medan han, beträffande när skatt blir ”chargeable” dessförinnan eller därefter, använder uttrycket ”deemed time of supply”. Han anser att enbart ”accounting and payment matters” – dvs. frågor om när skatt skall redovisas (deklareras) och betalas till skattemyndigheten – kan omfattas av den senare beskrivningen, och att annat, såsom ”legal characteristics” beträffande leverantören och köparen samt ”subject-matter of the supply”, avgörs ”by reference to the time when the ’chargeable event’ actually occurs”.[723] Det kan sägas utgöra stöd för att avgörande för att bestämma omsättningsland vid tillämpning av övergångsordningen för varuhandeln med andra EG-länder är *var* varan finns vid omsättningstillfället, dvs. *när* äganderätten till den övergår till köparen, vilket tillfälle alltså handlar om den obligationsrättsliga äganderättsövergången.[724] I sistnämnda hänseende är artikel 5.1 i sjätte direktivet av betydelse, där ’leverans av varor’ beskrivs som ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom” utan någon diskriminering med avseende på avtalsform – något kontraktuellt förhållande förutsätts inte mellan säljare och köpare.[725] Detta beläggs av RÅ 2002 Not 108 (se avsnitt 3.2.3.2), där regeringsrätten fastställer en tolkning från skatterättsnämndens (SRN) sida av EG-målet 320/88 (Shipping and

[722] Se Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 274 och 275, av Jørgensen, Lars Loftager, Pedersen, Børge Aagard och Rasmussen, Lars.
[723] Jfr British Tax Review 1998 s. 602 och 607, artikeln The Time of Supply Rules: How Far Do They Go? (s. 602-607), av Nigel Doran.
[724] Jfr kommentaren till tyska momslagen, Umsatzsteuergesetz, s. 46, 129 § 3, av Karl Ringleb m.fl., där det anförs att regeln om omsättningens placering („die Bestimmung des Lieferortes“), som därmed också avgör om prestationen kan beskattas i Tyskland („und damit die Bestimmung der Steuerbarkeit die Lieferung“), knyter an till tidpunkten för leveransen („knüpft ... an den Zeitpunkt der Lieferung an“). Denna tidpunkt är vidare avgörande bl.a. för tidpunkten för uppkomsten av mervärdesskatteskyldigheten (”Dieser Zeitpunkt ist ferner maßgebend u.a. für den Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuerschuld”).
[725] Se även SOU 1994:88 Bilaga 1 s. 39 samt Prop. 1993/94:99 s. 126, 127 och 135.

Forwarding Enterprise Safe BV) av innebörd att eventuella ”formkrav” i nationell rätt angående vad som skall förstås med begreppet ’leverans av varor’ inte är godtagbara mot bakgrund av tanken om ett gemensamt system i EG för mervärdesskatten.[726] SRN ansåg att begreppet i fråga ”innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han vore ägare till denna”. RSV tyckte att SRN feltolkat begreppet ’leverans av varor’ mot bakgrund av EG-målet, om vilket alltså regeringsrätten inte höll med RSV.

När det gäller att bestämma *var* omsättning sker vid varuhandel mellan Sverige och andra EG-länder är det också enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML avgörande var varan *finns* vid omsättningstillfället, vilket ord för övrigt även kursiveras av RSV i verkets momshandledning (s. 285 i 2000 års version och s. 178 i 2003 års version).[727]

> I en ’kedja’ av säljare och köpare i Sverige och annat EG-land, där säljaren i det andra EG-landet enbart har lager eller depå där, kan vid transportköp säljaren inte avtala om att leveransen från honom skall påbörjas i Sverige och samtidigt uppnå att varan *finns* i Sverige enligt artikel 8.1a i sjätte direktivet (5 kap. 2 § första stycket 1 ML) vid omsättningstillfället – dvs. *när* obligationsrättsligt sett avtal om köp ingåtts mellan honom och svenske köparen (jfr när varan ”överlåts mot ersättning” enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 ML). Det skulle förutsätta att säljaren hade ett lager eller en depå med varor också här eller att fråga är, enligt artikel 8.1b i sjätte direktivet (5 kap. 3 § ML), om ett avhämtningsköp, t.ex. att godset avhämtas av kunden på svensk flygplats eller i svensk hamn efter det att godset i säljarens ägo fraktats dit och denne friställer det till svenske köparen att förfoga över med äganderätt.[728] Genomlyses en

[726] I övrigt får emellertid de civilrättsliga reglerna alltjämt anses avgöra när en omsättning föreligger. Se härvidlag Prop. 1993/94:99 s. 135 och Prop. 1994/95:57 s. 161 samt även avsnitten 3.2.3.1 och 3.2.3.2. Se även i avsnitt 3.2.3.2 angående ”Auto Lease Holland”-målet vartill EG-domstolen hänvisade i ”Shipping and Forwarding Enterprise Safe”-målet.

[727] Jfr även förhandsbeskedet RÅ 2000 Not 11, där SRN, vars besked regeringsrätten fastställde, noterade att ifrågavarande regler i bl.a. 5 kap. 2 § ML är utformade med bestämmelserna i sjätte direktivet som förebild samt att artikel 8.1 första stycket a i sjätte direktivet innebär att platsen för leverans av varor, som enligt förutsättningarna i fallet i fråga skickas eller transporteras till Sverige från annat EG-land antingen av leverantören eller av mottagaren eller av en tredje person, är ”den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till mottagaren påbörjas”. Här kan också nämnas att EG-domstolen i mål C-68/03 (Lipjes) får uppfattas anse, beträffande frågan om omsättningens placering vid handel mellan EU-länderna och förmedling, att övergångsordningen och bl.a. artikel 28 b i sjätte direktivet skall ha företräde framför ”de allmänna bestämmelserna i artikel 8 i samma direktiv” (punkterna 24-26 i EG-målet).

[728] Problematiken berördes i ett föredrag på Svensk juriststämma 2001-11-14, Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten, av Björn Forssén. Fenomenet med momsfusk vid kedjetransaktioner mellan EG-länder nämns också, men endast mycket översiktligt, av Stefan Toth i Svensk skattetidning 2001 s. 958-

säljare i Sverige som köpt från annat EG-land och vidareförsäljer till svensk, måste en prövning ske om sistnämnde i stället gjort förvärv från en säljare tidigare i 'kedjan'.[729] Det anges inte någon begränsning av uttrycket "avtalet" i 5 kap. 2 § första stycket ML eller i artikel 5.1 i sjätte direktivet, och i enlighet med RÅ 2002 Not 108 kan vederbörande ha gjort ett förvärv genom att ett realavtal bedöms föreligga med t.ex. en säljare i annat EG-land. Då måste begreppsparet omsättning-GIF beträffande de till Sverige införda varorna prövas mellan dem med avseende på huruvida säljaren i det andra EG-landet gjort en omsättning här eller, om så inte är

---

959, artikeln Informationsutbyte inom EU avseende mervärdesskatt (moms), s. 955-962. I föredraget på Svensk juriststämma framhölls emellertid att uttryck som karusellhandel inte är etablerade som något slags juridiskt prövade institut. Det beläggs i artikeln Moms-karruselsvig – en svigsmetode der eskalerer, av Christian Dresager (danska Told- og Skattestyrelsen) i danska tidskriften "Revision og Regnskabsvesen" (R&R nr. 2 1999, s. 23-28), där han (s. 24) påpekar att "Der findes intet sted i lovgivningen eller litteraturen en egentlig definition på moms-karruselsvig". Detta är viktigt att hålla i minnet för den som t.ex. läser om "momskaruseller" på sidan 14 i Riksrevisionsverkets (numera Riksrevisionen) revisionsrapport av 2003-06-10, dnr 23 2000-1504, med titeln "Momskaruseller och annat fusk: handeln mellan Tyskland och Sverige". Problemet är att åklagarna hittills har tillåtits föra talan i allmän domstol på temat skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, utan någon egentlig prövning av om en tilltalad (uppsåtligen) har lämnat oriktig uppgift i sin självdeklaration eller skattedeklaration. Det går inte att behandla frågan om skattebrott och moms som ett betalningsbrott, där det, för att fälla den tilltalade, skulle räcka med att konstatera att någon i en kedja av transaktioner med en vara där denne ingår inte betalar moms. I det sammanhanget kan nämnas att RSV försöker sig på "En mera allmängiltig definition av karusellhandel" som RSV uttrycker "kan vara: *Frekventa inköp och försäljningar (verkliga eller fiktiva) mellan samverkande företag, där åtminstone ett av dessa finns i ett annat EU-land. Det eller de företag som påstås stå för införseln till Sverige byts kontinuerligt ut. Vinningen består i att svensk moms, som faktureras från införselföretagen, inte redovisas eller betalas in. Köparföretagen lyfter däremot av den debiterade skatten*" (se RSV Rapport 2000:8 s. 3). En oriktig uppgift måste emellertid konstateras ha lämnats i den tilltalades egen deklaration eller så skall denne ha underlåtit att deklarera eller medverkat till dylikt beteende eller förhållningssätt hos annan i kedjan. Ett skattebrott avseende moms är ett redovisningsbrott, och prövningen av den tilltalades eget brott eller medverkan till annans brott skall avse vad som bort redovisas i en deklaration, varvid prövningen måste göras för varje omsättning i kedjan. Av RÅ 1991 Ref 6 följer att det beskrivna angreppssättet från åklagarnas sida enbart är relevant om temat (gärningsbeskrivningen) är att samtliga transaktioner i kedjan "helt och hållet bygger på brott" (se avsnitt 2.3.3.3).

[729] Varje obligationsrättsligt avtal om köp utgör en omsättning och måste projiceras på varuförflyttningen som avtalet avser, för att det skall kunna bestämmas om säljaren i respektive avtal gjort sin omsättning inom eller utom landet. Momsmässigt anses omsättningar ske i varje led av säljare-köpare även om varan levereras direkt från första till sista led i kedjan. Se härvidlag: RÅ 1985 1:40, RÅ 1997 Not 180, Prop. 1993/94:99 s. 135, EG-målet C-317/94 (Gibbs) och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 37, av Björn Forssén. "Varans väg" i enlighet med varje aktuellt avtal avgör om omsättningen skett inom landet: se kommentaren till tyska momslagen, Umsatzsteuergesetz, s. 54a, 181 § 3, av Karl Ringleb m.fl., angående "Der Warenweg" och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 322, av Björn Forssén, angående "varans väg".

fallet, svenske köparen gjort ett GIF här.[730] I förstnämnda fall får säljaren i det andra EG-landet från och med den 1 juli 2002 välja mellan att momsregistrera sig själv i Sverige eller att låta den momsregistrerade köparen förvärvsbeskattas som för ett GIF (se avsnitt 2.3.3.2).[731] EG-domstolen har i ett fall från Storbritannien inte heller godtagit att en skattskyldig person, på det sätt som annars har varit aktuellt i Sverige beträffande s.k. karusellhandel, skall kunna bli betagen sin avdragsrätt för ingående moms på förvärv genererade i avsikt att själv utföra skattepliktiga transaktioner, bara för att – denne ovetande – någon tidigare i den leveranskedja i vilken dessa transaktioner ingår har utfört en transaktion av bedräglig karaktär.[732] Varje omsättning skall sålunda bedömas för sig och en oriktig uppgift kan inte prövas angående annat än den skattskyldiga personens i fråga egna förvärv och tillhandahållanden. Vid bedömning av skattebrott gäller sålunda att denne enbart kan ådra sig ansvar för medveten medhjälp till den i transaktionskedjan tidigare förekommande personens transaktion. För eget skattebrott måste vederbörande ha lämnat oriktiga uppgifter i sin skattedeklaration om sina egna förvärv eller tillhandahållanden.

Traditionen att koppla till IL och begrepp som inneliggande lager och därmed till civilrättens leveransbegrepp när det gäller att bestämma om omsättning skett inom landet, och att det nödvändiga rekvisitet för skyldighet att redovisa och betala utgående mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML skall anses uppfyllt, är alltså inte möjligt längre vid varuhandeln med andra EG-länder. Om varan ”finns” utanför EG eller – förutom i fall av s.k. distansförsäljning till Sverige (se här ovan och avsnitt 3.4.3) – i annat EG-land vid omsättningstillfället, är det en omsättning utom landet enligt 5 kap. 1 § första stycket ML. Finns varan då i stället inom landet och skickas till annat EG-land är det en omsättning inom landet, men den undantas från skatteplikt om säljaren i fakturan anger köparens VAT-nummer i annat EG-land än Sverige. Om den i stället i sådant fall skickas till tredje land (plats utanför EG), anses omsättningen ske utom landet om leverans sker till en plats utanför EG. Sistnämnda fall utgör export och regleras i 5 kap. 9 § första stycket 1 ML och i övrigt i 5 kap. 9 §, men det bör klarare framgå att den regeln, som var huvudregeln för bestämmande av omsättningsland i motsvarande reglering i GML,[733] numera innebär undantag från de principer om varans befintlighet som stipuleras i 5 kap. 2, 2a, 2b och 3 §§ ML vid bestämmande av omsättningsland.

[730] Har säljarens omsättning placerats inom landet (Sverige) enligt reglerna i 5 kap. ML, kan köparen i den aktuella avtalsrelationen inte anses ha gjort något GIF i Sverige, vilket följer motsatsvis av 1 kap. 1 § första stycket 2 ML, utan denne är i princip berättigad till avdrag för den moms för vilken säljaren är skattskyldig.
[731] Om det går – vilken frågeställning berörs nedan beträffande situationer där varan är skattefri i det andra EG-landet, men skattepliktig i Sverige.
[732] Jfr de förenade EG-målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen Ltd m.fl.). Se även angående de förenade målen ”Halifax m.fl.” i avsnitt 3.3.3 och frågan om vägran av momsavdrag på grund av missbruk (”abusive practice”) av rätt till momsavdrag.
[733] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 186.

Leveransbegreppet är sålunda idag, som ett undantag från dessa principer för varuhandeln inom EG, förbehållet varuomsättningar till tredje land (export). Förslagsvis kan 5 kap. 9 § första stycket 1 ML, som lyder ”En omsättning enligt 2, 2a, 2b eller 3 § av en vara anses som en omsättning utomlands, om säljaren levererar varan till en plats utanför EG”, ändras så att avslutningen av lagrummet lyder ”… utanför EG, även om varan inte finns där vid omsättningstillfället”. Då blir logiken klarare.[734]

Omsättningsbegreppet i ML bestäms inte genom hänvisning till IL. Beträffande tjänsterna föreligger dock en kongruens angående *när* en omsättning skall anses föreligga, medan 5 kap. ML avgör *var* tillhandahållandet sker, varvid bestämningen av omsättningens placering följer av momsspecifika regler i 4-8 §§ baserade på sjätte direktivet. Beträffande omsättning av vara föreligger i exportfallen en kongruens mellan de båda skatteslagen genom att de kopplar till det civilrättsliga leveransbegreppet, medan varuhandeln mellan EG-länderna regleras av den s.k. övergångsordningen och VAT-nummertekniken. Eftersom inkomstskatten är en skatt på produktionen och momsen en skatt på konsumtionen (se avsnitt 2.2.2.1), får företagarna och deras kunder så att säga finna sig i att svensk inkomstskatt i princip belastar en vara eller tjänst producerad vid ett fast driftställe i Sverige, medan enbart nämnda regler om undantag från skyldighet att debitera utgående moms ger den svenske företagaren en neutral situation jämfört med vad som gäller för konkurrenterna i kundens hemland. Frågan om *var* en omsättning anses ske är därför av mindre komparativt intresse, utan här är skillnader mellan de båda skatteslagen beträffande *när* en omsättning anses ske det primära att undersöka.

I sistnämnda hänseende är frågan om omsättningsbegreppet enligt ML utvidgas i förhållande till civilrätten, och sålunda också i förhållande till inkomstskatterätten, genom den särskilda mellanmansregeln 6 kap. 7 § ML IL. Av intresse är i samband härmed också den särskilda regeln om skattskyldighet för GIF, då ett GIF inte kan anses föreligga hos köparen i Sverige om säljaren i det andra EG-landet gör sin omsättning här.[735] De båda följande avsnitten handlar därför om 6 kap. 7 § ML och dess EG-rättskonformitet samt om 2a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML och frågan om ett GIF kan anses föreligga i Sverige när en vara som är skattepliktig här undantas från skatteplikt i det andra EG-landet. Här skall också nämnas att omsättning enligt 2 kap. 1 § ML också kan utgöras av

[734] Något sådant klarläggande föreslås emellertid inte av utredningen SOU 2002:74 (se SOU 2002:74 Del 2 s. 54).
[735] Jfr 1 kap. 1 § första stycket 2 ML motsatsvis.

uttag av vara eller tjänst, och att EG-domstolen den 20 januari 2005 i mål C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) delvis underkände de allmänna reglerna för uttagsbeskattning i ML, vilket berörs särskilt i avsnitt 2.5.4.1.

3.4.2 Den särskilda momsmässiga mellanmansregeln 6 kap. 7 § ML

En språklig tolkning av den särskilda momsregeln i 6 kap. 7 § ML, vilken inte har någon inkomstskatterättslig motsvarighet (se avsnitt 3.1.1), kan innebära att också andra mellanmän än kommissionärer jämställs med återförsäljare. Detta hävdas ibland från skattemyndigheternas sida, då något aktivitetskrav inte uppställs formellt sett av lagrummet, utan det räcker språkligt sett med att mellanmannen ”i eget namn förmedlar”, för att denne skall omfattas av regeln, vilket skulle innebära att den gäller redan på grund av att endast mellanmannens identitet framgår av en faktura till kund, som också betalar till denne. Ett sådant tolkningsresultat gör beskattningen på momsområdet *mera omfattande* för mellanmannen än den civilrättsliga bokföringsskyldigheten enligt BFL och vad som förstås med en intäkt i dennes näringsverksamhet enligt IL. 6 kap. 7 § ML skulle innebära att viss förmedling av varor och tjänster anses utgöra omsättning hos förmedlaren momsmässigt sett trots att denne civilrättsligt – och därmed tillika inkomstskatterättsligt – är en vanlig agent och enbart inkomstbeskattas för sin förmedlingsprovision, bara för att huvudmannen inte är identifierbar i den faktura eller jämförlig handling som mellanmannen (förmedlaren) utfärdar till kunden (såsom annars kan vara fallet genom att däri exempelvis framgår att ”förmedling sker för N.N:s räkning”). Förmedlaren skulle därmed, momsmässigt sett, kunna anses skattskyldig inte endast för sin förmedlingstjänst och provisionen för den, utan också för den omsättning av vara eller tjänst som förmedlingen avser och som tillika görs av huvudmannen. 6 kap. 7 § stipulerar att

> ”Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.” [736]

Denna momsmässiga specialregel kan alltså formellt sett innebära att förmedlaren, till skillnad från vad som allmänt gäller, anses göra samma

[736] 6 kap. 8 § ML anger att 6 kap. 7 § gäller också för producentföretag respektive producenter vid förstnämndas försäljning av vara eller tjänst på auktion.

prestation och därmed samma slags prestation som huvudmannen utan att ha en egen verksamhet liknande huvudmannens (jfr avsnitt 2.5.4 angående bl.a. RÅ 1992 Ref 62).

> I praktiken uppkommer sålunda också problemställningen om förmedlaren ens kan anses ha en 'ekonomisk verksamhet' bestående i vad som utgör huvudmannens källa till inkomst,[737] vilket också är väl värt att poängtera i en skatteprocess, men här behandlas '6:7'-problematiken enbart utifrån omfattningen av det mervärdesskatterättsliga omsättningsbegreppet. Därför bortses också från frågeställningar om mellanmannens beroende eller oberoende ställning i förhållande till huvudmannen.[738] Enligt artikel 5 i OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet kan en sålunda beroende agent konstituera fast driftställe för en utländsk huvudman, vilket dock, förutom frågan om en egen 'ekonomisk verksamhet' kan anses föreligga så att mellanmannen är ett skattesubjekt momsmässigt sett utöver beträffande själva förmedlingstjänsten, enbart berör frågan *var* omsättningen anses ske med en möjlig konflikt gentemot det momsmässiga 'fast etableringsställe' (se avsnitt 3.2.6.2 och även avsnitten 2.3.3.2 och 2.3.3.8). Förevarande frågeställning *om* en omsättning föreligger momsmässigt påverkas inte – även en anställd, dvs. en skattemässigt sett osjälvständig person kan göra en omsättning men mervärdesbeskattas inte på grund av att vederbörande inte är 'skattskyldig person'.[739] Det skulle kunna vara fallet med exempelvis en handelsresande som inte är vare sig handelsagent enligt lag (1991:351) om handelsagentur eller kommissionär enligt lag (1914:45) om kommission, och som tillika saknar annat slag av egen yrkesmässig verksamhet, utan är beroende av sin huvudman genom anställningsförhållande. Emellertid bortses här från sådana frågeställningar. Nu gäller att bedöma självständiga och sålunda yrkesmässiga mellanmän momsmässigt med avseende på huruvida de intar en agentroll eller är kommissionärer eller liknande och tillämpningen därvid av den momsmässiga specialregeln 6 kap. 7 § ML för omsättningsbegreppet (se avsnitt 3.2.2.2).

Specialregeln (6 kap. 7 § ML) kan i den tillämpning som anges ovan, och som alltså anförs ibland från skattemyndigheternas sida, beskrivas som att fråga skulle vara om en lagfästelse på momsområdet av den princip som EG-domstolen tillämpade i punktskattemålet "Man-in-Black" (se avsnitt 2.4.4.5), och som innebar att domstolen, av hänsyn till särskilda syften om att försvåra skatteplanering, ansåg det motiverat att åsidosätta civilrätten och bortse från den grundläggande juridiska principen att en person kan

[737] Jfr punkt vi) i avsnitt 2.5.5.

[738] Se avsnitt 3.2.1 och, angående frågeställningar där yrkesmässighetsfrågan och omsättningsfrågan är svåra att hålla isär i rättstillämpningen, framför allt regeringsrättens avgörande 2001-11-16 med mål nr 4453-2000 som kopplar till ett inkomstskatterättsligt avgörande samma dag, RÅ 2001 Ref 60, men även kommentaren i det avsnittet av SRN:s förhandsbesked 2003-01-23 (ej överklagat), som tar upp 6 kap. 7 § ML.

[739] Se angående beroende och oberoende agenter: Skattenytt 2002 s. 634ff, artikeln Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren (s. 628-644), av Erica Berthou.

rättshandla via ombud som om vederbörande rättshandlat själv.[740] Skall 6 kap. 7 § ML tillämpas innebär det ju att huvudmannens motpart momsmässigt sett är förmedlaren (mellanmannen) och inte kunden. 6 kap. 7 § ML har sin närmaste motsvarighet i artiklarna 5.4c och 6.4 i sjätte direktivet, och frågan är bl.a. i vilken mån lagrummet är EG-rättskonformt.

En förmedlare som omfattas av 6 kap. 7 § ML är inte längre bara huvudmannens agent via vilken huvudmannen agerar som om han rättshandlade själv, utan förmedlaren jämställs med en återförsäljare. I praktiken innebär det att förmedlaren blir skyldig att betala utgående moms inte bara på förmedlingsersättningen (provisionen), utan också på ersättningen för själva omsättningen till kunden, medan huvudmannen blir skyldig att betala utgående moms på vad förmedlaren redovisar till denne efter att ha dragit av sin förmedlingsersättning. Syftet med ordningen är enligt förarbetena att undvika kumulativa effekter och den har funnits med ett materiellt sett oförändrat innehåll sedan GML:s tid.[741]

> Regeln i fråga förutsätter enligt sin ordalydelse, för att förmedlaren också skall anses göra huvudmannens omsättning (försäljning), att förmedlaren ”uppbär likviden” från kunden. Fråga skall sålunda vid tillämpning av den vara om ’försäljningskommissionen’ och inte ’inköpskommission’. I det senare fallet behöver inte specialregeln i fråga tillämpas för att kumulativa effekter skall undvikas, om förmedlaren gör inköp i eget namn och lyfter ingående moms i mottagna fakturor från leverantörer etc för att sedan debitera utgående moms i sitt underlag till huvudmannen.
>
> Vid försäljningskommission på varuområdet får i stället mellanmannen (förmedlaren) endast gods *tillsänt* sig (för att säljas i kommission).[742] Förmedlaren har därigenom inte ökat eller minskat förmögenheten av sin verksamhet, varför den händelsen inte utgör en affärshändelse enligt 1 kap. 2 § första stycket 7 BFL hos denne (se avsnitt 3.2.2.2), vilket innebär att vederbörande inte är bokföringsskyldig för den.[743] Tillsänt gods är därmed inte heller något som skall inventeras i ett lager tillhörigt förmedlaren enligt 1 § lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen, om godset alltjämt tillhör huvudmannen; tillsänt gods utgör inte inneliggande lager hos förmedlaren (se avsnitt 3.4.1).[744] Vid försäljning av godset i fråga ingår inte heller

[740] Se även Skattenytt 1997 s. 684f, artikeln Fusk med punktskatter (s. 682-689), av Christina Moëll, där hon tar upp det s.k. ”The Man in Black-upplägget”.
[741] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 190. Någon materiell förändring av ifrågavarande regel föreslås inte heller av utredningen SOU 2002:74, förutom vad som följer av utredningens förslag om att ersätta bl.a. skattskyldighetsbegreppet med ’beskattningsbar person’ (se SOU 2002:74 Del 1 s. 653 och SOU 2002:74 Del 2 s. 23).
[742] Jfr 6 § lag (1914:45) om kommission.
[743] Jfr 5 kap. 1 och 2 §§ BFL.
[744] Det innebär för övrigt också att mellanmannen vid tillämpning av 6 kap. 7 § ML inte företar två affärshändelser som när en egenförsäljare först gör ett inköp – lägger vara ’på hylla’ i eget lager – och sedan en försäljning, utan mellanmannens förmedling är *en* faktisk

intäkten i förmedlarens näringsverksamhet, utan denne deklarerar inkomst av näringsverksamhet beträffande provisionsintäkten med avdrag för de egna kostnaderna för att utföra förmedlingen. Medel som återstår efter avräkning av provisionen är förmedlaren skyldig att redovisa till huvudmannen, och förmedlaren hade att avskilja uppburna medel från kunden,[745] varför ersättningen från kunden inte utgjorde en affärshändelse i förmedlarens 'ekonomiska verksamhet'. Enligt de allmänna momsreglerna i ML gör alltså förmedlaren vid försäljningskommission inte något förvärv i sin verksamhet som berättigar till avdragsrätt för ingående moms (jfr 8 kap. 3 § första stycket ML), och ej heller en omsättning av förmedlad vara eller tjänst som ålägger denne att debitera utgående moms i förhållande till kunden (jfr 2 kap. 1 § första stycket 1 och tredje stycket 1 ML). Då förutsättningen här är att förmedlaren utfärdar faktura i eget namn till kunden, kan kunden, även om denne bedriver en principiellt sett avdragsberättigad verksamhet, inte utöva avdragsrätt med stöd av de allmänna reglerna i ML för den utgående moms på förvärvad vara eller tjänst för vilken huvudmannen är skyldig att redovisa utgående moms. Momsmässigt är därför en specialregel nödvändig som medför att ett momsbärande underlag upprättas mellan huvudmannen och förmedlaren, så att den senare får möjlighet att utöva avdragsrätt för ingående moms och en skatt-på-skatt-effekt inte uppstår genom en latent momskostnad i priset på vilket förmedlaren debiterar utgående moms i faktura till kunden. En sådan kumulativ effekt undviks genom att specialregeln 6 kap. 7 § ML anses stipulera att huvudmannen omsätter godset (varan) eller, i förekommande fall, tjänsten till förmedlaren och inte till kunden, även om förmedlaren inte köper tillgången själv, samt genom att lagrummet stipulerar att förmedlaren också anses omsätta huvudmannens tillgång, även om förmedlaren enbart uppbär likviden från kunden åt huvudmannen. Förmedlaren anger momsen på uppburna medel som skall redovisas till huvudmannen i en avräkningsnota till denne – avräkningsnotan är enligt 1 kap. 17 § ML en med faktura jämförlig handling. I förhållande till kunden åläggs förmedlaren med stöd av specialregeln i fråga att utfärda momsbärande fakturaunderlag till kunden, varigenom avdragsberättigade kunder får möjlighet att utöva avdragsrätten för moms som ingår i priset på förvärvad vara eller tjänst (se avsnitt 3.3.2.1).

---

omständighet som kan leda till båda de rättsföljder som en egentlig återförsäljares (egenförsäljares) inköp respektive försäljning medför, dvs. avdragsrätt för ingående moms och skattskyldighet för utgående moms. Om huvudmannen är yrkesmässig och omsättningen placeras i Sverige, är denne skattskyldig här, vilket innebär att avdragsrätt uppkommer principiellt sett för mellanmannens motsvarande 'förvärv'. Då kan mellanmannen bara påföras skattetillägg på mellanskillnaden mellan utgående och ingående moms om denne underlåter att redovisa utgående moms, eftersom utgående och ingående moms hos vederbörande rör samma fråga (omständighet), dvs. förmedlingen. Kvittningsförbudet i 15 kap. 3 § SBL gäller bara om avdragsrätten för ingående moms "rör … annan fråga" än den för vilken oriktig uppgift lämnats och som skulle föranleda skattetillägg på oredovisad utgående moms. Härvidlag kan som en jämförelse nämnas att RSV numera anser att nämnda kvittningsförbud inte gäller beträffande huruvida skattetillägg kan påföras oredovisad beräknad utgående moms för gemenskapsinternt förvärv, s.k. GIF (se avsnitten 3.4.1 och 3.4.3). Skattetillägg 'kvittas bort' helt i sådana fall, då avdragsrätt för en beloppsmässigt motsvarande ingående moms och den utgående momsen på GIF:et inte avser olika frågor enligt RSV:s skrivelse 1999-09-17 (dnr 9165-99/110).

[745] Jfr lag (1944:181) om redovisningsmedel.

> Specialregeln 6 kap. 7 § ML är sålunda väl motiverad, men frågan är om den kan tillämpas beträffande andra mellanmanssituationer än vad som civilrättsligt sett utgör kommission eller liknande, dvs. i andra fall än när förmedlaren (mellanmannen) i eget namn är aktiv med att försälja varor eller tjänster åt en huvudman.

6 kap. 7 § ML kan ifrågasättas på temat EG-rättskonformitet redan på grund av att en av de båda närmast motsvarande artiklarna i sjätte direktivet, 6.4, enbart avser tjänster.[746] Om syftet är att undvika kumulativa effekter, är det således något som beträffande förmedling av varor saknar stöd i sjätte direktivet, utan i stället följer av den andra aktuella artikeln i sjätte direktivet, 5.4c, att mellanmannen också kan anses göra huvudmannens varuomsättning först om fråga är om ett kommissionärskap.[747] Den svenska språkversionen av artikel 6.4 i sjätte direktivet använder uttrycket ”deltar i tillhandahållande” av tjänster beträffande förmedlarens förhållningssätt, vilket får anses uttrycka ett aktivitetskrav. Det beläggs av den engelska språkversionen av artikeln som anger att det skall vara fråga om en ”taxable person acting in his own name but on behalf of another …”. Därför bör inte beskattningsåtgärder förekomma med stöd av 6 kap. 7 § ML mot en förmedlare, om denne utan att agera för ’sin huvudman’ enbart uppbär och vidareförmedlar betalning från dennes kunder, oavsett om fråga är om förmedling av varor eller tjänster. Den danska mervœrdiafgiftsloven har bestämmelser som motsvarar svenska 6 kap. 7 § ML såtillvida att de avser både varor och tjänster. I 4 § Stk. 3 1) i danska lagen talas uttryckligen om ett kommissionärsförhållande (”kommissionsaftale) beträffande varuomsättningen och i Stk. 4 talas om tjänsterna, varvid det skall vara fråga om att mellanmannen som förmedlar en tjänst (”ydelse”) ”handler i eget navn”. Den danska modellen belägger ett aktivitetskrav för att förmedlaren alls skall kunna anses göra också huvudmannens omsättning samt att det på varuområdet därvid måste handla om ett kommissionärskap. Den danska specialregleringen av varuomsättning motsvarar också artikel 5.4c i sjätte direktivet på så vis att regeln är preciserad till att omfatta inköps- och försäljningskommission. Den är faktiskt i sin avfattning direkt översättbar från den svenska (respektive engelska) språkversionen av artikel 5.4c i sjätte direktivet: 4 § Stk. 3 1) i danska lagen talar om ”… Overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på

[746] Jfr **artikel 6.4 i sjätte direktivet** som lyder: **”Då en skattskyldig person i sitt eget namn men för någon annans räkning deltar i tillhandahållande av tjänster, skall det anses att han själv har tagit emot och tillhandahållit dessa tjänster”**.

[747] Jfr **artikel 5.4c i sjätte direktivet** som lyder: **”Som leverans … anses vidare överföring av varor i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”**. Detsamma följer av den engelska språkversionen av artikeln, som talar om ”… the transfer of goods pursuant to a contract under which commission is payable on purchase or sale”.

køb eller salg" (jfr citat av artikel 5.4c i sjätte direktivet i nyss angivna not). Språkligt sett överensstämmer ju också danska specialregeln om tjänster ('ydelser') bättre med svenska (respektive engelska) språkversionen av artikel 6.4 i sjätte direktivet genom bruket av ordet 'handler' [jfr 'deltar' (respektive 'acting')].

En språklig tolkning av 6 kap. 7 § ML av innebörd att också andra mellanmän än kommissionärer jämställs med återförsäljare får sålunda anses sakna stöd i sjätte direktivet. Den svenska lagstiftningen, GML, exemplifierade också tidigare med kommissionärsfall, vilket dock ansågs onödigt och inte upprepades i ML utan att någon förändring i materiellt hänseende avsågs beträffande omfattningen av 6 kap. 7 § ML.[748] Att en språklig tolkning av nyss nämnda innebörd får betecknas som en icke avsedd ändring av regeln, beläggs av motsvarande regler i den danska momslagen, vilka alltså bättre överensstämmer med de båda aktuella bestämmelserna i sjätte direktivet. Även den tyska momslagen begränsar tillämpningsområdet i enlighet med artikel 5.4c i sjätte direktivet till försäljnings- respektive inköpskommission.[749] Detsamma gäller den finska momslagen, som också uttrycker aktivitetskravet från sjätte direktivet genom att använda uttrycken "… i ett ombuds namn *säljs* (författarens kursivering) för huvudmannens räkning …" respektive "… i ett ombuds namn *köps* (författarens kursivering) för huvudmannens räkning …".[750] I den norska momslagstiftningen – för att ta ett exempel från land utanför EG – är det också fråga om ett kommissionärskap, när en mellanman vid sidan av förmedlingstjänsten genom densamma också skall anses göra samma omsättning som huvudmannen gör.[751]

> För övrigt bör även en teleologisk tolkning enbart avseende de nationella källorna leda till att 6 kap. 7 § ML omfattar förmedlare som, på liknande sätt som vid kommissionärskap, *uppträder* i eget namn, dvs. som genom ett faktiskt handlande agerar i eget namn. Redan under den allmänna varuskattens tid (1960-68) framgick nämligen av doktrinen att det är ett faktiskt beteende hos mellanmannen som avses med uttrycket "i eget namn". I "Omsättningsskatten", s. 59, av Åqvist, N.E., Edström, K. och Fridolin, H.R. anges att det inte är fråga om att mellanmannen är en agent i egentlig mening, utan en självständig säljare, "om han uppträder som säljare i eget namn och emottager likviden för den verkställda leveransen".[752] 6 kap. 7 § ML

[748] Jfr Prop. 1993/94:99 s. 190. Någon materiell förändring av ifrågavarande regel föreslås inte heller av utredningen SOU 2002:74 (se not ovan i detta avsnitt).
[749] Jfr kommentaren till tyska momslagen, Umsatzsteuergesetz, s. 52 och 52a, 164-167 § 3, av Karl Ringleb m.fl.
[750] Jfr 19 § Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501.
[751] Jfr § 10 första stycket tredje meningen lov om merverdiavgift: "Omsetning ved kommisjon regnes som både kommittentens og kommisjonærens omsetning".
[752] Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 41, av Björn Forssén.

och föregångaren, punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 § GML, har båda ursprung i den gamla varuskatten, och någon materiell förändring avsågs alltså inte med utmönstringen i ML av exemplifieringen med kommissionärskap, när det gäller vilka slags situationer regeln i fråga avser att omfatta. I samband härmed kan också nämnas att inte heller RSV:s Handledning för mervärdesskatt uttrycker att specialregeln i fråga skulle omfatta andra mellanmän än kommissionärer. I den sista handledningen från GML:s tid uttalar RSV, med stöd av punkt 3 av anvisningarna till 2 § (numera 6 kap. 7 § ML), ”föreligger skattskyldighet för bl a kommissionär”.[753] I de handledningar som RSV utgav under ML:s tid uttryckte RSV att 6 kap. 7 § ML jämställer med en återförsäljare den som *handlar* i eget namn för annans räkning, varvid RSV konkluderade: ”dvs. den som är kommissionär (jfr 6 kap. 7 § ML)”.[754] RSV:s efterträdare Skatteverket, vars huvudavdelning motsvarar RSV, uttrycker i Handledning för mervärdesskatt att den som *omsätter* varor ”t.ex. i egenskap av kommissionär … för en kommittents räkning” anses förmedla varorna i eget namn på det sätt som avses med 6 kap. 7 § ML.[755] Skatteverket uttrycker således inte heller att 6 kap. 7 § ML skulle kunna bli tillämplig enbart på grund av fakturans utseende utan någon koppling till hur mellanmannen i fråga uppträder. Ingenting tyder således på att belägg skulle finnas för existensen av något tredje slag av momsmässigt mellanmanskap i förhållande till agentskapet och kommissionärskap. I doktrinen framgår att det från civilrättslig synpunkt enbart kan vara fråga om att kunden/köparen har en av två slags förmedlare ’framför sig’ om denne inte är en verklig återförsäljare, dvs. en som säljer ”i eget namn och för egen räkning”, nämligen en kommissionär, om vederbörande säljer ”i eget namn men för huvudmannens räkning” respektive en agent, om vederbörande säljer ”i huvudmannens namn och för dennes räkning”.[756] På grund av den ovan redovisade inställningen från skattemyndigheternas sida ibland, borde ett lagförtydligande ske, då RSV:s respektive numera Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt inte berör fenomenet, utan det veterligt tidigare endast tagits upp i doktrinen av författaren till detta arbete.[757] Om mellanmän och moms ens berörs samtidigt i doktrinen i övrigt, är det enbart på temat om en sådan person kan anses utgöra skattesubjekt momsmässigt.[758]

---

[753] Jfr RSV:s Handledning för mervärdeskatt 1993, s. 43.

[754] Jfr RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1996, s. 378, RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1997, s. 346, RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1998, s. 380, RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1999, s. 400, RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2000, s. 438, RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2001, s. 674, RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002, s. 720 och RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2003, s. 744.

[755] Jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2004, s. 146 och Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2005, s. 175.

[756] Jfr Agenträtt, s. 41, av Herbert Söderlund.

[757] Jfr Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 40ff, av Björn Forssén.

[758] Jfr Agenträtt, s. 164, av Herbert Söderlund, där denne anger att definitionen av en handelsagent enligt 1 § i lag (1991:351) om handelsagentur – som han för övrigt på sidan 17 anser i allt väsentligt överensstämmer med EG:s direktiv från 1986 om ”self-employed commercial agents” (86/653/EEG) – visar att det är fråga om en näringsidkare, vilken som sådan utgör ett skattesubjekt enligt mervärdesskattelagen. I doktrin som särskilt behandlar mervärdesskatt är stödet för att också momsens synsätt innebär att någon särskild mellanman vid sidan av agenten respektive kommissionären inte förekommer helt enkelt att någon dylik rättslig figur inte nämns. Se härvidlag, förutom vad som ovan relateras från RSV:s handledning på området, Momsboken, s. 60 och 135, av Hans Fink, där han,

Lagrummet 6 kap. 7 § ML bör sålunda förtydligas exempelvis genom att inledas ”Om någon agerar i eget namn …”, varvid införandet av ordet ’agerar’ medför att enbart förmedlare som är kommissionärer eller – civilrättsligt sett – jämförbara mellanmän kan, genom tillämpning av regeln, jämställas med egenförsäljare (återförsäljare).[759] En förmedlare som inte är kommissionär skall behandlas som en agent, och enbart kunna beskattas för sin förmedlingsprovision – momsmässigt på samma sätt som inkomstskattemässigt. Att 6 kap. 7 § ML skulle medföra att det momsmässigt föreligger en variant av mellanman vid sidan av agentskapet (mäklare etc) och kommissionärskapet saknar under alla omständigheter stöd i sjätte direktivet,[760] och skulle för övrigt innebära ett avsteg från civilrätten som skapar rättsosäkerhet för den enskilde med avseende på berättigade krav på förutsebarhet. I förhållande till civilrätten bör, efter nämnda förtydligande, 6 kap. 7 § ML endast anses inta en ställning som momsmässig specialregel i det att regeln, förutom att den förutsätter att förmedlarens roll är av samma karaktär som hos en kommissionär, också alltjämt förutsätter, för att bli tillämplig, att denne (förmedlaren) ”uppbär likviden för varan eller tjänsten” från kunden. Med denna reservation för specialregelns tillämpbarhet ges här ytterligare belägg för att den måste förtydligas, så att den i övrigt alltså blir i stort sett förenlig med den civilrättsliga gränsdragningen mellan agent (mäklare etc) respektive kommissionär.

> I den civilrättsliga doktrinen uttalas det, beträffande just frågan om när en agent eller mäklare eller annan mellanman skall anses handla i eget namn, att mäklaren inte kan tillåtas att i efterhand leta fram en kanske insolvent medkontrahent, utan huvudmannen i ett fullmaktsförhållande måste åtminstone existera vid avtalsslutet.[761] Den mellanman som i förhållande till kunderna uppträder (handlar) för någon annan (huvudmannen) är en vanlig agent, men anses, enligt nyss refererade civilrättsliga doktrin, som egenhandlare om det inte finns någon huvudman när affärerna med

---

beträffande punkt 3 av anvisningarna till 2 § GML (föregångaren till 6 kap. 7 § ML), talar om ”kommissionärsmetoden” till skillnad från ”ombudsmetoden”, som uttryck för agentskapet, vilket i vart fall antyder att han inte anser att andra än just kommissionärer och – civilrättsligt sett – jämförbara mellanmän skall jämställas med återförsäljare med stöd av den momsmässiga specialregeln.

[759] Utredningen SOU 2002:74 föreslår enbart en justering av 6 kap. 7 § ML i konsekvens med utredningens föreslag om att ersätta bl.a. skattskyldighetsbegreppet med ’beskattningsbar person’ och berör inte ifrågavarande problematik (se SOU 2002:74 Del 1 s. 653 och SOU 2002:74 Del 2 s. 23).

[760] Jfr punkt xix) i avsnitt 2.5.5: en regel om omsättning enligt ML som saknar stöd i sjätte direktivets artiklar om leverans av varor (artikel 5) respektive om tillhandahållande av tjänster (artikel 6) strider mot legalitetsprincipen; mervärdesbeskattning kan inte ske utan stöd i direktiven, då kompetensen ligger hos EG.

[761] Jfr Mellanmansrätt, s. 90, av Tiberg, Hugo och Dotevall, Rolf.

kunderna ingås. Överfört på mervärdesskatterätten: en mellanman måste verkligen agera för en huvudman vid tidpunkten för avtalsslut (dvs. vid omsättningstillfället – se avsnitt 3.4.1), för att denne inte direkt skall anses som egensäljare (återförsäljare) i förhållande till kunden. Sedan är frågan om mellanmannen är agent och endast svarar momsmässigt för sin förmedlingsprovision eller om denne agerar på sådant sätt att vederbörande som en kommissionär skall jämställas med en återförsäljare enligt 6 kap. 7 § ML.

Se även RÅ 1996 Not 192, där kundens avdragsrätt gällde frågan om mellanmannen kunde anses ha sålt eget gods eller jämställas med en sådan återförsäljare enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 § GML (motsvarar 6 kap. 7 § ML). Regeringsrätten uttalade att det för att något av dessa båda fall skulle anses föreligga och ge köparen rätt till avdrag inte räckte med att skattedebitering skett i inköpsfaktura eller motsvarande handling. Mellanmannen kan alltså enligt reciprocitetsprincipen inte bedömas som skattskyldig utan att något utöver utseendet på fakturaunderlaget kan iakttas, vilket bör vara att dennes faktiska agerande (handlande) också läggs till bedömningsunderlaget. Det beläggs också av att 5 kap. 11 § 4 (f.d. 5) ML, som handlar om förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn (agent) till länder utanför EG, har en motsvarighet i sjätte direktivet, nämligen artikel 15.14, där det klart framgår att det är fråga om en bedömning av hur mellanmannen faktiskt uppträder som är avgörande, vilket följer av uttrycket ”…acting in the name … of another person”. Jämför också framför allt den engelska språkversionen av artikel 6.4 i sjätte direktivet som klart uttrycker en ’kommissionärs’-bestämmelse för tjänster under förutsättning av ett ”acting in his own name” från förmedlarens sida. I förarbetena till GML anges också att bestämmelsen däri som motsvarar 6 kap. 7 § ML, och som enligt förarbetena till ML alltså inte skall ha ändrats materiellt sett, ”innebär, att kommissionär är att anse som säljare vid kommissionsförsäljning”, varvid ”Andra ombud” blir ”skattskyldiga, när de *uppträder* (författarens kursivering) i eget namn och uppbär likviden för den förmedlade prestationen. Det saknar härvid betydelse hur ombudets ersättning av huvudmannen utgår.”[762]

3.4.3 GIF i Sverige, om varan är skattepliktig här men inte i det andra EG-landet?

Omsättningsbegreppet har också betydelse för den särskilda formen av skattskyldighet för gemenskapsinternt förvärv av varor (s.k. GIF), dvs. varuinförsel från andra EG-länder. Skattskyldighet för ett GIF kan nämligen per definition i 1 kap. 1 § första stycket 2 ML inte uppkomma för en köpare, om samma affärshändelse är en omsättning inom landet från säljarens sida. Det innebär att om en säljare av en vara i annat EG-land gör sin omsättning när varan finns i Sverige (se avsnitt 3.4.1), kan inte köparen i Sverige beskattas för ett GIF här. När det gäller s.k. distansförsäljning (t.ex. postorderförsäljning) från annat EG-land till Sverige, gör säljaren sin

[762] Jfr Prop. 1968:100 s. 115.

omsättning i Sverige, om säljarens omsättning till kunder i Sverige som inte kan beskattas för GIF (t.ex. privatpersoner), överstiger 320.000 kronor exklusive moms per år.[763]

I sammanhanget kan nämnas att den huvudregel om beskattning som för ett GIF hos köparen i Sverige, med valfrihet för säljaren från det andra EG-landet att momsregistrera sig själv i stället i Sverige (t.ex. via ombud), som med verkan från och med den 1 juli 2002 gäller för vissa fall där GIF inte förekom tidigare, gäller enbart om köparen är momsregistrerad här (se avsnitten 2.3.3.2 och 3.4.1). Om säljarens omsättning placeras i Sverige på grund av att varan finns här vid avtalsslutet, var det tidigare obligatoriskt för säljaren i sådant fall att momsregistrera sig här. Det gäller alltjämt om köparen inte är momsregistrerad, t.ex. en privatperson. Den nya varianten av förvärvsbeskattning hos köparen gäller inte en egentlig ”GIF”-situation. Eftersom varan finns här när säljaren gör sin omsättning, har det egentliga GIF:et, dvs. den gränsöverskridande varuförflyttningen (införseln) hit, gjorts av säljaren själv. Om säljarens kund är momsregistrerad här, gäller numera som en huvudregel förvärvsbeskattning som för ett GIF av kunden/köparen, men den beskattningen sker med stöd av 1 kap. 2 § första stycket 4b ML och inte med stöd av 1 kap. 2 § första stycket 5, som avser egentliga GIF. Den nya regeln, 1 kap. 2 § första stycket 4b ML, hänvisar inte till den särskilda regeln om skattskyldighet för GIF, 1 kap. 1 § första stycket 2 ML. Därför uppkommer inte den i rubriken till detta avsnitt angivna konflikten till följd av att varan kan ha olika skattemässig karaktär enligt de nationella momsreglerna i Sverige respektive i det andra EG-landet, när det gäller tillämpningen av de nya reglerna om förvärvsbeskattning.[764] I fall av egentliga GIF, dvs. där varan finns i det andra EG-landet vid omsättningstillfället och sålunda köparens förvärv avser en varuinförsel till Sverige, förvärvsbeskattas köparen, om denne kan göra GIF, vilket är förenligt med att säljarens omsättning inte sker i Sverige (1 kap. 1 § första stycket 2 ML).

En köpare som inte är näringsidkare kan bara göra GIF avseende nya transportmedel respektive obligatoriskt punktskattepliktiga varor (alkohol, tobak eller mineraloljeprodukter).[765] För alla andra varor gäller att en köpare som är näringsidkare med avdrags- eller återbetalningsrätt för

[763] Jfr 5 kap. 2 § första stycket 4 andra strecksatsen och andra stycket ML samt 1 kap. 2 § första stycket 5 ML, som hänvisar till 1 kap. 1 § första stycket 2 ML.
[764] Därmed besvaras också frågeställningen i slutet av avsnitt 3.4.1 med att de nya reglerna om förvärvsbeskattning är möjliga att tillämpa även om varan är skattefri i det andra EG-landet, men skattepliktig i Sverige.
[765] Jfr 2a kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML.

ingående moms i sin verksamhet eller, under förutsättning av förvärv överstigande 90.000 kr exklusive moms per år, som är annan näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare, gör GIF, om förvärvet sker ”från en säljare som är skattskyldig i ett annat EG-land”.[766] Av intresse här är hur kravet på att säljaren i det andra EG-landet är ”skattskyldig” skall tolkas, varför det bortses från icke näringsidkares (t.ex. privatpersoners) GIF av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor.

Om köparen är en icke näringsidkare, kan denne inte göra GIF avseende varor i allmänhet. Finns varan i det andra EG-landet vid omsättningstillfället och fråga inte är om ett hämtningsköp, utan om att varan transporteras till köparen i Sverige av säljaren (eller för dennes räkning), kan i sådant fall distansförsäljningsregeln aktualiseras. Om distansförsäljningsregeln är tillämplig, kan för övrigt säljaren från det andra EG-landet inte omfattas av de nya reglerna om förvärvsbeskattning i Sverige för sitt inköp av varan, då distansförsäljningsregeln förutsätter att säljarens i fråga kund är en köpare som inte kan göra ett GIF.[767] För samtliga frågeställningar kring när ett egentligt GIF uppkommit gäller emellertid att samma affärshändelse mellan en säljare i det andra EG-landet och en köpare i Sverige inte kan utgöra både en omsättning inom landet och ett GIF här, vilket följer av att den särskilda skattskyldigheten för GIF enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML gäller ”om inte omsättningen är gjord inom landet”. Om köparen i Sverige gör ett GIF enligt 2a kap. ML, kan sålunda per definition i ML säljaren i det andra EG-landet inte göra en omsättning här. Endast i fall av den nya förvärvsbeskattningen av köparen, dvs. där säljaren egentligen gjort varuinförseln till Sverige och något egentligt GIF inte föreligger hos köparen beträffande aktuell konstellation säljare-köpare, kan sådan beskattning ske ’som för ett GIF’ av köparen, trots att säljaren gör sin omsättning i Sverige.[768] Frågan här är sålunda om en köpare i Sverige, mot bakgrund av kravet i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML på att säljaren i det andra EG-landet är ”skattskyldig”, kan göra ett

[766] Jfr 2a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML

[767] Jfr 5 kap. 2 § första stycket 4 andra strecksatsen och 1 kap. 2 § första stycket 5 ML samt Prop. 2001/02:28 s. 35.

[768] Det finns ett fall av förvärvsbeskattning mellan näringsidkare inom landet särskilt beträffande guldhandel i 1 kap. 2 § första stycket 4a ML som infördes den 1 januari 2000 genom SFS 1999:640, men det är av underordnat intresse här. Regeln tillkom för att hindra oegentligheter vid sådan handel genom att en svensk säljare som debiterade moms inte redovisade den till staten, som återbetalade motsvarande ingående moms till annan svensk köpare och denne i sin tur ’återexporterade’ varan utan momsdebitering (se Prop. 1998/99:69 s. 27). Se även avsnitt 2.3.3.3.

egentligt GIF, om varan som förs in till Sverige är skattepliktig här men inte i det andra EG-landet, dvs. i säljarens land.[769]

Enligt en uttömmande uppräkning i 2a kap. 2 § ML existerar endast fyra fall av GIF i ML. Två av fallen avser förvärv mot ersättning och två förvärv som enbart innebär varuöverföring. Det lagrum som är av intresse här, 2a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML, ingår i huvudfallet 2a kap. 2 § 1 ML, där med GIF anges ”att någon under de förutsättningar som anges i 3-5 §§ mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EG-land”. För ordnings skull får nämnas att det andra fallet av GIF mot ersättning, den s.k. reservregeln,[770] är det enda fall av GIF där åberopande av VAT-numret har rättslig relevans i sig för uppkomsten av GIF. Reservregeln innebär att om en köpare åberopat svenskt VAT-nummer men varan förs in till ett annat EG-land än Sverige från det andra EG-landet, skall denne redovisa beräknad utgående mervärdesskatt för GIF här om vederbörande inte visar att så skett i införsellandet. VAT-numret saknar sålunda relevans i sig vid analysen av betydelsen för frågan om GIF uppkommer, enligt nu ifrågavarande 2a kap. 3 § första stycket 3 ML, att den regeln innehåller nämnda krav om att säljaren i det andra EG-landet är ”skattskyldig”. Det kravet är av betydelse också för fråga om GIF enligt något av de båda fallen av varuöverföring, då 2a kap. 10 § ML anger att GIF inte kan anses uppkomma i sådana fall om fråga i stället var om förvärv mot ersättning och GIF inte skulle kunna uppkomma enligt 3 § i 2a kap. ML.

Övergångsordningen för varuhandeln mellan företag i olika EG-länder stipulerar en *destinationsprincip* för mervärdesbeskattningen, där mottagande företag förvärvsbeskattas för sitt GIF och leverantören i det andra EG-landet nollbeskattas under förutsättning att denne anger mottagarens VAT-nummer i fakturan, medan den för varuleveranser till icke näringsidkare (t.ex. privatpersoner) i andra EG-länder ställer upp en *ursprungsprincip* (se avsnitt 2.3.3.3). I sistnämnda fall gäller redan idag det system som är tänkt att gälla generellt den dag de olika EG-länderna har likvärdiga momssatser och tillämpar bestämmelserna om undantag från skatteplikt lika. Emellertid gäller redan idag att ’skattskyldiga personer’ i

[769] Frågeställningen berörs i Ny Juridik 4/2000 s. 69-83, artikeln Momsfritt i EU – moms i Sverige?, av Björn Forssén och i Momshandboken Enligt 2001 års regler, Bilaga 3, rubricerad ”Kan en köpare av en vara som är momsfri i ett annat EG-land, men skattepliktig i Sverige, beskattas för s.k. gemenskapsinternt förvärv här?” (s. 408-445), av Björn Forssén.
[770] Jfr 2a kap. 2 § 2 och 6 § samt även 13 kap. 25a § ML.

princip skall beskattas för ’skattepliktiga transaktioner’ inom ’mervärdesskattelandet EG’, varvid reglerna om omsättningens placering i 5 kap. ML utgör lagvalsregler.[771] När försäljning sker till en privatperson sker beskattning och varan kan flyttas fritt mellan länderna inom EG. Det kan den också vid försäljning till en näringsidkare, men på grund av att Tullverkets gränskontroller inom EG bara skall fungera i förhållande till varor från plats utanför EG (tredje land), dvs. avseende icke-gemenskapsvaror, som förtullas (eller ’övergår i fri omsättning’),[772] måste kontrollen av varuhandel mellan företag i olika EG-länder baseras i huvudsak på företagens bokföring.[773] I det perspektivet handlar en näringsidkares GIF om att denne tekniskt genom att åsättas en förvärvsbeskattning övertar skattskyldigheten från säljaren i det andra EG-landet. Ordet ”skattskyldig” i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML får därför anses syfta på säljarens i det andra EG-landet omsättning.

Problemet är att någon total harmonisering inte uppnåtts ännu mellan EG-länderna, utan vissa kan fortfarande i sin nationella lagstiftning ha undantag från skatteplikt som inte är förenliga med artiklarna 13-16 i sjätte direktivet. I förarbetena till de lagändringar som gjordes i ML i samband med Sveriges EU-inträde talas något förenklat om medlemsländernas ”skattesuveränitet”,[774] när det korrekta är att kompetensen på momsområdet ligger hos EG. Har inte ett EG-land framförhandlat en särlösning vid anslutningen till EG, innebär ett undantag från skatteplikt i den nationella momslagen som saknar stöd i nämnda artiklar i sjätte direktivet ett fördragsbrott och medlemslandet i fråga kan bli föremål för fördragsbrottstalan vid EG-domstolen från kommissionens eller något annat EG-lands sida (se avsnitten 2.2.2.3, 2.3.3.3, 2.3.3.4 och 2.4.3).

---

[771] Jfr punkt xv) i avsnitt 2.5.5. Se även i avsnitt 1.1 citat ur punkt 46 i EG-domen C-155/01 (Cookies World).

[772] Se även avsnitt 2.3.3.6 angående att förtullningen av varor från tredje land och momsbeskattningen därvid likställer sådana varor med dem som produceras inom ’mervärdesskattelandet EG’. En konsument inom EG skall inte välja en leverantör från tredje land bara för att det landet, som t.ex. USA, eventuellt saknar moms i sin ekonomi, och en leverantör inom EG momsbelägger inte sin varuexport till tredje land, varvid denne av samma anledning inte väljs bort som leverantör av konsumenterna i tredje land. Momsen skall i princip vara konkurrens- och konsumtionsneutral.

[773] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 78.

[774] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 77 och 78. Se även Skattenytt 1993 s. 14, artikeln Mervärdeskatten vid handel inom EG (s. 11-20), av Lennart Hamberg, där han noterar beträffande reglerna om varuhandeln mellan EG-länderna att varje land i princip skall kunna fatta beskattningsbeslut självständigt, men att det samtidigt föreligger ett ”huvudkrav att beskattning alltid skall ske någonstans”. Frågan som ställs här är emellertid huruvida en ’lucka’ i beskattningen inom ’mervärdesskattelandet EG’ kan fyllas ut i strid mot den skrivna nationella momslagstiftningen.

I ett fall anmälde också EG-kommissionen Tyskland för fördragsbrott när Tyskland, i likhet med Luxemburg, före 2000 hade skattefrihet för finguld, till skillnad från bl.a. Sverige, som följde sjätte direktivet. Det ansåg kommissionen strida mot artikel 2 i sjätte direktivet och artikel 28a.1a i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv, där GIF definieras.[775] Kommissionen ansåg att ”die Befreiung” för finguld stred mot, ”verstößt … gegen”, de båda artiklarna.[776] Ett EG-land har alltså generellt sett ’skattesuveränitet’ på momsområdet enbart såtillvida att ett annat EG-land vars momssystem störs av att landet i fråga tillämpar undantag från skatteplikt i strid mot direktivet måste själv – alternativt kommissionen – söka åstadkomma ändring av tillståndet med EG-domstolens hjälp. I enlighet med legalitetsprincipen går det emellertid inte att ’fylla ut’ en ’lucka’ i beskattningen inom ’mervärdesskattelandet EG’ i strid mot den skrivna nationella lagen så att ett åliggande för den enskilde skapas utan stöd i lagen.[777]

Sistnämnda kan uttryckas som att när skattskyldighet inte åläggs enligt den nationella momslagstiftningen i säljarens EG-land, finns det ingen beskattning för köparen i mottagarlandet att överta genom tekniken med förvärvsbeskattning genom ’GIF’-institutet, även om varan är skattepliktig i mottagarlandets lagstiftning i enlighet med sjätte direktivet. Slutsatsen är att när en vara är skattefri i ett annat EG-land kan den aldrig föranleda GIF hos en köpare i Sverige, även om varan är skattepliktig enligt ML. En varuimport är som en jämförelse beskattningsbar i Sverige enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 ML oavsett om det tredje land som varan kommer ifrån har mervärdesskatt över huvud taget, då konkurrensneutraliteten kräver att varor från tredje land beskattas, men i förhållande till ett annat EG-land och GIF-frågan hindrar begreppet ’skattskyldig’ i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML beträffande säljaren idag beskattning av köparen i enlighet med legalitetsprincipen (se avsnitt 2.3.3.9). Skattekaraktären på varan i det andra EG-landet har en avgörande betydelse för om GIF kan uppkomma.[778]

---

[775] Jfr EG-målet C-432/97. Målet mot Tyskland var länge *pending* (anhängigt) och avfördes (*removed*) den 7 juli 2000 [se www.europa.eu.int (curia) eller www.curia.eu.int]. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 423, av Björn Forssén. Nya regler om undantag från skatteplikt för finguld som investeringsguld infördes i medlemsländernas lagstiftning den 1 januari 2000 i enlighet med ett direktiv från den 12 oktober 1998 (98/80/EG). Se SFS 1999:640; Prop. 1998/99:69 s. 13.

[776] Jfr kommentaren till tyska momslagen, Umsatzsteuergesetz, s. 26-27, 151 § 4 Nr. 8, av Karl Ringleb m.fl.

[777] Jfr punkt xix) i avsnitt 2.5.5.

[778] Jfr Momshandboken Enligt 2001 års regler, Bilaga 3 avsnitten 3.2.2 och 4.5 (s. 420f och 436f), av Björn Forssén.

Säljaren kan genom undantag från skatteplikt för omsättningen i det egna landets momslagstiftning inte betraktas som 'skattskyldig' i ML:s mening, då det begreppet endast avser skyldigheten att redovisa och betala mervärdesskatt (se avsnitt 3.1) – inte enbart att vederbörande har karaktären av 'skattskyldig person', dvs. av någon som *kan* beskattas (se avsnitt 2.5.1.1).[779]

Av intresse i sammanhanget är en lagändring den 1 januari 2003 i reglerna om återbetalning av moms till utländska företagare,[780] vilken regeringen, med hänvisning till bl.a. EG-målet C-302/93 (Debouche), ansett nödvändig, för att åstadkomma harmoniering när samma prestation har olika skattemässig karaktär i Sverige respektive i annat EG-land. När reglerna om återbetalning av mervärdesskatteutgifter till utländska företagare infördes i Sverige 1991 genom SFS 1991:119 uttalades i förarbetena en motsatt ståndpunkt i förhållande till nämnda EG-mål, nämligen att "Det bör … inte ha någon betydelse om företagarens verksamhet medför skattskyldighet i hans hemland",[781] när det gäller att bedöma återbetalningsrätten. EG-domstolen ansåg i "Debouche"-målet, som gällde juristtjänster, att undantag från skatteplikt i Belgien för sådana medförde att en belgisk jurist inte hade rätt till återbetalning enligt åttonde direktivet av mervärdesskatteutgifter i Holland, där dylika tjänster var skattepliktiga. EG-domstolens principiella ställningstagande får anses innebära att skattefriheten i det ena EG-landet påverkar bedömningen av prestationen i det andra landet där den var skattepliktig. Regeringen hänvisar till att EG-domstolen i "Debouche"-målet betonar att "syftet med det åttonde direktivet (enligt tredje strecksatsen i preambeln) inte är att underminera ordningen enligt det sjätte direktivet. Åttonde direktivet syftar till att eliminera diskrepanser mellan länderna som kan ge upphov till konkurrenssnedvridning". EG-domstolen slog fast principen att en 'taxable person' ('skattskyldig person') inte i något fall skall få återbetalning av ingående moms enligt åttonde direktivet, om denne inte skulle ha avdragsrätt i sitt etableringsland.[782] Att lagändringen i ML angående förutsättningarna för utländska företagare, baserad på EG-domstolens tolkning av åttonde direktivet, skall råda bot på diskrepanser mellan Sverige och annat EG-land, beträffande den situationen att en prestation har olika skattemässig karaktär i länderna i fråga, utan att ordningen enligt sjätte direktivet störs, belägger analysen ovan av uttrycket 'skattskyldig' i

[779] Jfr punkt viii) i avsnitt 2.5.5.
[780] Jfr den nya punkt 2 i 10 kap. 1 § första stycket ML införd genom SFS 2002:1004.
[781] Jfr Prop. 1990/91:72 s. 6.
[782] Jfr Prop. 2002/03:5 s. 84, där regeringen angående den principen också hänvisar till EG-målet C-136/99 (Siena).

2a kap. 3 § första stycket 3 ML avseende säljaren i det andra EG-landet. När denne inte var skattskyldig för omsättning av guld i sitt land (Tyskland respektive Luxemburg), kunde inte köparen i Sverige anses göra GIF här, trots att guld var skattepliktigt i Sverige. Det går inte att fylla ut en ”lucka” i beskattningen inom ’mervärdesskattelandet EG’, om det innebär en tolkning av ML i strid mot legalitetsprincipen. Ett skattebortfall till följd av situationen och konkurrenssnedvridningseffekter får staten stå för och skall inte vara den enskildes ansvar.[783]

> I linje härmed är ett avgörande från Regeringsrätten till den enskildes fördel, när det gäller debitering av moms i faktura av prestation som är skattefri enligt ML.[784] En felaktigt debiterad moms i en faktura ansåg Regeringsrätten inte medföra skattskyldighet för utfärdaren på grund av att omsättningen i fråga inte var skattepliktig. Någon skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML uppkom inte på grund av omsättningens skattefria karaktär; ett av de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet i lagrummet i fråga saknades. Därmed fick enligt Regeringsrätten det faktum att artikel 21.1d i sjätte direktivet stipulerar skyldighet att betala moms också för en sålunda felaktigt debiterad moms i faktura stå tillbaka för den grundlagsfästa legalitetsprincipen med ett lex scripta-krav för beskattningsåtgärder som innebär åligganden mot den enskilde. Nämnda direktivbestämmelsen måste implementeras uttryckligen i ML för att kunna ges sådan rättsverkan.

För att råda bot på den distorsion för beskattningen av införsel hit som uppkommer om ett annat EG-land till skillnad från Sverige har undantag från skatteplikt för omsättning av varor utöver vad sjätte direktivet anger, måste uttrycket ’skattskyldig’ i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML ändras till ’skattskyldig person’. Annars måste Sverige, för att berättigade krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut avseende varuinförsel från andra EG-länder som inte följer sjätte direktivet i berörda hänseende, anmäla dylika länder för fördragsbrott, för att EG-domstolen skall tvinga fram en EG-rättskonform tillämpning av regler om undantag från skatteplikt från dem.

> Utredningen SOU 2002:74 föreslår en justering av 2a kap. 3 § första stycket 3 ML, men bara såtillvida att ’skattskyldig’ ersätts med det av utredningen allmänt föreslagna ’beskattningsbar person’, och som skall ersätta även ’yrkesmässig’ och ’näringsidkare’. När det gäller ifrågavarande problematik berörs den inte av utredningen, utan den föreslagna justeringen av lydelsen av lagrummet i fråga förenas endast med att utredningen, i konsekvens med att införande om regler om skattefrihet för små företag föreslås införda i enlighet med artikel 24 i sjätte direktivet (se även avsnitt 3.2.6.9), också föreslår att GIF inte skall uppkomma om säljaren i det andra EG-landet är skattebefriad enligt motsvarande regler där om små företag.[785] Utredningen verkar inte alls uppfatta ifrågavarande problem i fall med olika

[783] Jfr punkterna xv), xvi), xviii), xix) och xxv) i avsnitt 2.5.5.
[784] Jfr Regeringsrättens dom 2005-12-27, mål nr 4010-03 (RÅ 2005 Ref 81).
[785] Jfr SOU 2002:74 Del 2 s. 31 och 32.

skattemässig karaktär på varan (omsättningen) i Sverige respektive annat EG-land.[786] Utredningens förslag medför att ’skattskyldig’, som förutsätter yrkesmässighet och skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, ersätts med ’beskattningsbar person’, dvs. med en motsvarighet till direktivets ’skattskyldig person’, vilket begrepp bl.a. motsvaras av yrkesmässig i ML idag. Därmed torde, om förslaget genomförs, en ’lucka’ i ”GIF”-beskattningen inom ’mervärdesskattelandet EG’ inte uppkomma i de fall då ML stipulerar skatteplikt för en vara, medan EG-landet varifrån varan kommer har undantag från skatteplikt för den i sin nationella momslagstiftning utöver vad artiklarna 13-16 i sjätte direktivet medger. Att utredningen SOU 2002:74 inte berör problemet är emellertid en brist, och det borde behandlas utan avvaktan på att utredningen leder till förslag om lagändring med angivande av ikraftträdandedatum.

Särskilt intressant blir en sådan behandling för den som dömdes av Svea hovrätt i mål B 1378/96.[787] Svea hovrätt har genom sin dom gjort frågan om ett framtida beviljande av resning i den personens fall, efter ny ansökan därom, till en ren rättsfråga beroende av vad resultatet skulle bli av en särskild behandling av den idag existerande ’luckan’ i ”GIF”-beskattningen inom ’mervärdesskattelandet EG’ som här påpekas beträffande de fall då ML stipulerar skatteplikt för en vara, medan EG-landet varifrån varan kommer har undantag från skatteplikt. Det är alltså därvidlag inte fråga om att bedöma ’varans väg’ i faktiskt hänseende, vilket många gånger är det som brister i utredningar om skattebrott beträffande varuhandeln mellan Sverige och andra EG-länder. Det finns inte någon *forum delicti*-regel i EG-rätten som säger att någon kan dömas i Sverige för skattebrott som eventuellt kan ha begåtts i annat EG-land, t.ex. genom att varuomsättning skett i Danmark men inte deklarerats där, varför frågan om omsättningens placering och rätt beskattningsland alltid kan sägas vara central inte bara för mervärdesbeskattningsfrågan, utan också för skattebrottsfrågan. Skulle säljaren i det andra EG-landet i faktiskt hänseende konstateras ha gjort omsättningen i Sverige, kan per definition i 1 kap. 1 § första stycket 2 ML köparen inte samtidigt anses ha gjort något GIF här och hovrättens dom skulle vara oförenlig med gällande rätt på momsområdet av den anledningen (se ovan i detta avsnitt och avsnitten 1.1 och 2.3.3.6). I nämnda hovrättsdom har emellertid brottet beskrivits som en underlåtenhet att redovisa GIF. Problemet med domen är att det fall av GIF som det enligt Svea hovrätt skulle handla om förutsätter, för att ett beskattningsbart GIF ens teoretiskt skulle kunna anses föreligga hos den dömde köparen i Sverige, att säljaren i det andra EG-landet (Luxemburg), enligt 2a kap. 3 § första stycket 3 ML, principiellt sett skulle kunna bli skattskyldig för en omsättning av varan i fråga där. Det är sålunda inte fråga om någon ’lucka’ i ML, utan om en ’lucka’ i den beskattning som stipuleras för EG-handeln enligt övergångsordningen; legalitetsprincipen hindrar beskattning av GIF hos köparen i Sverige i nämnda situation så länge benämningen ’skattskyldig’ med avseende på säljaren i det andra landet kvarstår i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML. Att frågan för personens i fråga möjligheter till resning har en rent rättsfrågemässig karaktär, förklaras sålunda av att denne är dömd av Svea hovrätt för skattebrott enbart på den grunden att vederbörande

[786] Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 662, 677 och 678. Se även Prop. 1994/95:57 s. 164 och Svensk moms i EU, s. 67, av Björn Forssén.

[787] Fallet är ett av flera som berörts i Ny Juridik 4/2000, s. 69-83, artikeln Momsfritt i EU – moms i Sverige?, av Björn Forssén, i Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 408-445 (Bilaga 3), av Björn Forssén samt vid ett föredrag på Svensk juristtämma 2001-11-14, Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten, av Björn Forssén (se avsnitt 3.4.1).

inte skulle ha fullgjort sin skyldighet att redovisa beräknad utgående moms för GIF enligt ”2a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 3 och andra stycket mervärdesskattelagen” avseende införsel av finguld från Luxemburg. För den aktuella tiden kunde inte säljaren i Luxemburg bli ’skattskyldig’ där för omsättning av sådan vara, då den, till skillnad från vad som gällde i Sverige, undantogs från skatteplikt i Luxemburg. Högsta domstolen har i ett avslag på resningsansökan till och med uttalat att högsta domstolen inte fann ”anledning inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen”.[788] Högsta domstolens inställning till angelägenheten att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen visar att den kritik som framfördes i ”Lyckeskog”-målet av danska regeringen mot det svenska systemet med prövningstillstånd i sista instans inte är obefogad, då högsta domstolens ovilja att alls pröva ifrågavarande problematik riskerar att just leda till en inhemsk nationell praxis som inte är förenlig med EG-rätten på momsområdet (se avsnitt 2.4.1).

Vid distansförsäljning till Sverige av varor som undantas från skatteplikt i det andra EG-landet, men inte här, uppkommer för övrigt inte ens någon ’lucka’ i beskattningen inom EG, om säljaren i fråga har dylik omsättning till Sverige överstigande 320.000 kr/år. Eftersom köparen trots att denne är näringsidkare inte kan anses göra GIF på grund av ifrågavarande distorsion, behandlas säljarens omsättning i fall av distansförsäljning på samma sätt som när kunderna är icke näringsidkare, dvs. ett omsättningsställe fingeras i Sverige för vederbörande och denne blir skattskyldig här. Därmed har Sverige för sådana fall och vid omsättningar över nämnda gränsbelopp en funktion i övergångsordningen för att råda bot på distorsionen i fråga, nämligen just bestämmelsen om distansförsäljning (*eng*. distance sales) i artikel 28b.B1 i sjätte direktivet, vilken implementerats i nämnda 5 kap. 2 § första stycket 4 och andra stycket ML och innebär att svensk skattemyndighet kan tvångsregistrera säljaren från det andra EG-landet i svenska momssystemet under ifrågavarande omständigheter.[789] Vid omsättningar under nämnda gränsbelopp täpps ’luckan’ i fråga i beskattningen till enbart om säljaren från det andra EG-landet gör sina omsättningar till svenska momsregistrerade kunder, och först när varorna redan finns i Sverige. Då omfattas kunderna av den nya form av förvärvsbeskattning som tillkommit med verkan från och med den 1 juli 2002, om inte säljaren väljer att momsregistrera sig själv här.

Av stort intresse är det förslag från EU-kommissionen den 11 oktober 2004 om införande av en förordning med vissa tillämpningsföreskrifter för sjätte direktivet som särskilt för förevarande fråga om ’luckan’ i beskattningen inom EG innebär att den skulle täppas till, genom att artikel 24 i den föreslagna förordningen skulle ange att det vid tillämpningen av sjätte direktivet kan bortses från varans mervärdesskattemässiga behandling i den andra medlemsstaten (se avsnitt 2.3.3.9). Skulle förordningen genomföras måste på grund av det dualistiska svenska rättssystemet en implementering ske i ML, och då måste en lagändring ske. Huvudregeln om beskattning om beskattning av GIF i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML innehåller uttrycket ’skattskyldig’ med hänsyftning på säljaren i det andra inblandade EU-landet, och det faktum att varan är skattefri där till skillnad från i Sverige jämte

[788] Högsta domstolens mål nr Ö 257-99.
[789] Jfr Prop. 1994/95:57 s. 155 och 175 (se avsnitten 2.3.3.2, 2.3.3.6 och 3.2.2.2) samt RÅ 1987 ref 115. Se även Ny Juridik 4/2000 s. 77, artikeln Momsfritt i EU – moms i Sverige? (s. 69-83), av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 424, av Björn Forssén.

det alltjämt grundlagsfästa svenska lex scripta-kravet för beskattning omöjliggör beskattning hos köparen som för ett GIF så länge ordet 'skattskyldig' i lagrummet i fråga i ML inte ändras. Eftersom den tilltalade i Svea hovrätts mål B 1378/96 dömdes enbart för att inte ha fullgjort sin skyldighet att redovisa GIF enligt "2a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 3 och andra stycket mervärdesskattelagen", borde resning på dennes ansökan därom beviljas av Högsta domstolen redan på grund av att EU-kommissionens förslag till förordning erkänner problemet med beskattning av GIF, när omsättning av varan i fråga i det andra inblandade EU-landet har en skattefri karaktär där till skillnad från i Sverige. EU:s institutioner kan genom kommissionens förslag – om än indirekt – sägas ha givit ett utlåtande som inte är förenligt med Högsta domstolens svar på den tidigare resningsansökan avseende domen i Svea hovrätts mål B 1378/96, dvs. när Högsta domstolen uttalade i samband med vägran att bevilja resning att Högsta domstolen inte fann "anledning inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen". Om förslaget till förordning genomförs på denna punkt, vore det dessutom en sådan försummelse från Högsta domstolen att inte bevilja en resningsansökan från vederbörande att domstolens förhållningssätt skulle utgöra ett utmärkt exempel på försummelser vid utövning av domarämbetet som borde kriminaliseras. I två artiklar år 2005 i Svensk skattetidning och Ny Juridik tar författaren till detta verk upp nyss nämnda aspekter samt ytterligare tre fall där Svea hovrätt har dömt i mål om moms i samband med varuhandel med andra EU-länder och skattebrott, och där det kan ifrågasättas om objektiv täckning funnits i ML för fällande domar. Författaren berörde två av dessa fall jämte Svea hovrätts mål B 1378/96 i Ny Juridik redan år 2000 och samtliga fyra mål i sitt föredrag på Svensk Juriststämma 2001-11-14.[790] De båda artiklarna år 2005 tar avstamp i tankarna i det remissvar på den föreslagna förordningen från EU-kommissionen som Sveriges advokatsamfund lämnade till finansdepartementet den 22 december 2004 (se avsnitt 2.3.3.9), och vilket remissvar – med avrådande från genomförande av förslaget – författaren till detta verk och artiklarna var med om att utarbeta i egenskap av opponent.

[790] Jfr Svensk skattetidning 2005 s. 118-133, artikeln EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, av Björn Forssén, Ny Juridik 1/2005 s. 66-85, artikeln EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, av Björn Forssén, Ny Juridik 4/2000, s. 69-83, artikeln Momsfritt i EU – moms i Sverige?, av Björn Forssén och föredrag på Svensk juriststämma 2001-11-14, Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten, av Björn Forssén (publicerat på www.forssen.info).

4. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Grundfrågan i detta arbete är om en ’gemensam beskattningsram’ kan upprätthållas mellan ML och inkomstskatterätten, när det gäller att avgöra om en person skall tillhöra momssystemet eller inte. Kan ML bestämma skattesubjekten momsmässigt genom att hänvisa till IL:s näringsverksamhetsbegrepp? Den andra huvudfrågan är om verksamhetsbegreppet i ML kan bestämmas på samma sätt. Kravet är att någon konflikt inte skall uppkomma i någotdera fallet med framför allt närmast motsvarande begrepp i sjätte direktivet. Därvid skall EG-rättskonformitet gälla materiellt sett idag och förväntas kunna upprätthållas också framgent. Bestämmelserna i direktivet skall ha en autonom europeisk innebörd (se avsnitt 1.2).

I kapitel 2 konstaterades framför allt att den nya tolkningsmiljö som gäller sedan Sveriges EU-inträde 1995 innebär att momsens karaktär av en konsumtionsskatt och de grundläggande principer om övervältring etc som följer därav innebär att momsen på avdragssidan tillåter analogislut, för att den enskildes rättigheter enligt momssystemet – fordran mot staten på återbetalning/kreditering av ingående moms på förvärv i verksamheten – inte skall begränsas i förhållande till sjätte direktivet, medan företagarens utgifter inkomstskatterättsligt inte alls grundar något rättsligt anspråk såsom för en fordran mot staten.

Därvid är det också en avgörande skillnad mellan de båda skatteslagen att Sverige på inkomstskattesidan i princip har kvar sin skattesuveränitet.

Enbart i några fall, t.ex. fusioner och utdelningar mellan bolag i olika medlemsstater, styrs inkomstskatterätten av EG-direktiv, och på dessa områden kopplar inte ML:s regler om verksamhetsöverlåtelser till inkomstskatterättsliga begrepp respektive utgör inte en utdelning någon omsättning enligt det momsspecifika begreppet därom etc, varför anledning saknas att särskilt beröra existerande EG-direktiv på inkomstskatteområdet, fusions- respektive moder-dotterbolagsdirektiven etc (se avsnitten 2.2.2.2 och 2.2.2.3). I stället godtas IL:s begrepp som sådana med den lydelse respektive uttolkning de givits i lagen respektive i övriga nationella källor, och prövningen i detta arbete gäller huruvida det är EG-rättskonformt att vissa grundbegrepp i ML – framför allt verksamhetsbegreppet och

yrkesmässighetsbegreppet – bestäms genom hänvisningar till den nationella inkomstskatterätten. Därför anges i avsnitt 2.5.5 ett antal mervärdesskatterättsliga referenspunkter, i)-xxviii), som bl.a. är till ledning för analysen av problem med att skilja ut skattesubjekten från konsumenterna, när det gäller att bestämma om en person skall tillhöra momssystemet, dvs. om vederbörande är en ’skattskyldig person’ i enlighet med artikel 4 i sjätte direktivet. Detta ’verktyg’ för analysen i förevarande arbete ges av slutsatser och avslutande synpunkter i avsnitt 2.5.4 om hur olika skatterättsliga principer fungerar i den nya tolkningsmiljö som behandlas i kapitel 2, och som görs efter det att rättskällor respektive tolkningsprinciper i den nya tolkningsmiljön rangordnats i avsnitten 2.5.2 respektive 2.5.3. I avsnitt 2.5.1 avgränsades, med kommentarer av internationella referenser i avsnitt 2.5.1.1, källor och referenser för analysen av huvudfrågorna i detta arbete. I kapitel 3 fortsatte analysen av nämnda problem samt bl.a. av frågor om när avdragsrätt uppkommer och om avdragsrätt förutsätter existensen av skattepliktig omsättning först, vilket nedan ger en utökning av referenspunkterna [i)-vii)].

Rättsläget nationellt sett får enligt den analys som företagits i kapitel 3 anses vara sådant att yrkesmässighetsbegreppet i ML är förenligt med ’skattskyldig person’ enligt direktivet materiellt sett, om referensen därvidlag från 4 kap. 1 § 1 ML till IL och näringsverksamhetsbegreppet ändras så att den avser, på samma sätt som tidigare med motsvarande referens till 21 § KL, de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet. Därför skall 4 kap. 1 § ML beträffande vem som skall anses som yrkesmässig hänvisa till 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, och inte till 13 kap. IL i dess helhet. Därmed likställs fysiska och juridiska personer momsmässigt i berörda hänseende samt uppnås förenlighet med det aktivitetskrav som ligger i det i ’skattskyldig person’ ingående begreppet ’ekonomisk verksamhet’ enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet (se avsnitt 3.2.1). Punkt 2 i 4 kap. 1 § ML utmönstras, då rättsläget inte är sådant att behov föreligger av att utvidga ett sålunda bestämt yrkesmässighetsbegrepp till att avse rörelseliknande former (se avsnitt 3.2.5). Om ändå en formell upplösning av kopplingen från ML till IL skulle anses nödvändig, vore en alternativ lösning att anpassa IL till ML genom att ange i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL att näringsverksamhet kan föreligga oberoende av resultatet i verksamheten (se avsnitt 3.2.2.3).

Det finns all anledning att behålla ett ”verksamhetstänkande”, när det gäller att bestämma vem som är skattesubjekt enligt ML (se avsnitten 2.3.3.1 och 2.5.4.1). Först efter att sålunda bestämts om en person skall tillhöra

momssystemet och *kan* mervärdesbeskattas är det relevant med ett ”transaktionstänkande”, där det avgörande för beskattningen är om vederbörande gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst.

Denna slutsats från tidigare utgåvor av denna bok har i förevarande upplaga underbyggts ytterligare av analysen i avsnitt 2.5.4.1 av rättsläget efter EG-domen C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck).

> EG-domen i fråga visar i förevarande hänseende att ett transaktionstänkande gäller för bedömningen av avdragsrätt för debiterad ingående moms och skyldighet att redovisa och betala utgående moms. Annars skulle inte EG-domstolen ha kunnat koppla frågan om uppkomsten av grund för uttagsbeskattning till huruvida ett vederlag som motsvarar en omsättning alls utgått. Bara så sker får avskattningen av momsavdragen ta i princip hur lång tid som helst. Ett verksamhetstänkande gäller emellertid för frågan om den som gör förvärv och omsättningar alls är företagare – dvs. ’skattskyldig person’ i sjätte direktivets mening och yrkesmässig enligt ML:s ordalydelse – i stället för privatperson, konsument.
>
> Det är – i motsats till vad utredningen SOU 2002:74 anger i Del 1 på sidan 85 – inte så att bedömningen av karaktären på subjektet enligt artikel 4 i sjätte direktivet kommer an på om det med hänsyn till kostnadssidan går att visa ”på ett mer objektivt sätt … ’avsikten att företa skattepliktiga transaktioner’”. Även den som företar skattefria transaktioner är ’skattskyldig person’, förutsatt att denne avser att självständigt försörja sig och eventuella anställda på en ekonomisk aktivitet som utgör ’ekonomisk verksamhet’ enligt artiklarna 4.1 eller 4.2 i sjätte direktivet. Vederbörande *kan* bli skyldig att redovisa och betala utgående moms, nämligen vid skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, vilket konstaterats i tidigare utgåvor av detta verk. Sådan skyldighet begränsas idag vid omsättning i form av uttag med avseende på huruvida avdragsrätt förelegat vid det egna förvärvet av varan eller tillgången i fråga, vilket är förenligt med syftet med uttagsbeskattningen, men ändringar i ML är påkallade efter EG-domen i fråga. En materiell beskattning utöver den moms som företagaren varit berättigad att dra för förvärvet skall undvikas. Det syftet framgår inte direkt av ML, och ett transaktionstänkande är relevant för att bestämma att uttagsbeskattning enligt ML alltid måste ske med iakttagande av nämnda begränsning i förhållande till avdragsrätten för förvärv som avskattas genom omsättning mot vederlag eller uttag.
>
> Ett transaktionstänkande är sålunda relevant för att bestämma om framför allt övervältringsprincipen fungerar för syftet med avskattning av momsavdrag, men för bestämmande av vem som alls kan betraktas som skattesubjekt enligt ML, dvs. av vem som *kan* mervärdesbeskattas, är det alltjämt relevant med ett ’verksamhetstänkande’. Skulle ett ’transaktionstänkande’ ersätta ett ’verksamhetstänkande’ så okritiskt som utredningen SOU 2002:74 ändå föreslår, skulle svårigheter uppstå med att skilja ut konsumenterna från företagen, dvs. med att skilja ut skattebärarna från dem som alls kan omfattas av mervärdesskattesystemet. Det skulle direkt motverka den mest grundläggande funktionen med regler om mervärdesskatt.

> Om ett ’verksamhetstänkande’ skall behållas för bestämningen av om någon är skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt, vilket alltså är slutsatsen här, måste ändå en renodling uttryckligen ske i ML såtillvida att ’transaktionstänkande’ förbehålls prövningen av skatteplikten, medan ’verksamhetstänkande’ används för prövningen av yrkesmässigheten (se särskilt analysen av 3 kap. 3 § första stycket 5 och RÅ 2003 Ref 80 i avsnitt 3.2.3.2). Om förslaget från SOU 2002:74 med en generell övergång från ett ’verksamhetstänkande’ till ett ’transaktionstämkande’ skulle genomföras, måste, mot bakgrund av det grundlagsfästa lex scripta-kravet för beskattning, varje regel i ML där en koppling finns till ett verksamhetstänkande i använda begrepp ändras uttryckligen. Lex scripta-kravet tillåter inte beskattningsåtgärder som utgör åligganden mot den enskilde enbart genom att en sådan övergång i tankesätt vid prövningen av mervärdesskattefrågor exempelvis skulle anges generellt i förarbeten.

Momssystemet skall dessutom fungera för inhemska företagare såväl som för utländska företagare som enbart tillfälligt gör dylika omsättningar i Sverige (se avsnitt 3.2.2.2). Den som bedömts som företagare utomlands bör därför också behandlas som sådan i Sverige. Det krav på en aktivitet bestående i omsättningar åtminstone för sin egen försörjning, för att någon inte skall betraktas som konsument (privatperson), utan som företagare, och som innebär att vederbörande anses ha en ’ekonomisk verksamhet’ i enligt med artikel 4 i sjätte direktivet, ger en minsta gemensam nämnare i form av den civilrättsliga bokföringsskyldigheten såväl nationellt sett som på EU-nivå. Därför bör inte det förslag av utredningen SOU 2002:74 om att ersätta ”verksamhetstänkandet” med ett ”transaktionstänkande” genomföras okritiskt och generellt sett.

> Framför allt är sistnämnda en befogad varning mot bakgrund av att utredningen SOU 2002:74 bl.a. föreslår att ’beskattningsbar person’ skall ersätta ’yrkesmässig’, ’skattskyldig’ och ’näringsidkare’ utan att utredningen gör någon översyn av hur detta påverkar de materiella reglerna om avdragsrätt m.m. (se avsnitt 1.2). En analys av de materiella reglerna i förhållande till EG-rätten har emellertid skett i detta arbete, och det kan anses komplettera utredningens analys av redovisningsreglerna. Utvecklingen går mot en ökad betydelse för momsen, och innan utredningen SOU 2002:74 leder till något mera konkret är det angeläget att belysa de materiella reglerna, varvid detta arbete dels kan tjäna som underlag för en diskussion huruvida de nationella domstolarna tillämpat mervärdesskattereglerna, där kompetensen ligger hos EG sedan Sveriges EU-inträde 1995, ’fel’ i snart ett decennium, vilket slutsatserna i detta arbete i stort sett motsäger, dels kan bilda underlag för bedömning av om det kanske till och med vore lämpligt att anpassa inkomstskatterättens näringsverksamhetsbegrepp till mervärdesskatten m.m.

Ett ”transaktionstänkande” skall däremot förekomma när det gäller att bestämma i vilken mån aktiviteten, som konstituerar ’ekonomisk verksamhet’ och ger en självständig person karaktären av ’skattskyldig person’, ger rätt till avdrag för ingående moms på förvärv i verksamheten. Därför bör inte bestämningen av vad som avses med en verksamhet baseras

på någon referens till ett inkomstskatterättsligt förvärvskällebegrepp på det sätt som förarbetena till ML anger. Däri anges att beträffande innebörden i begreppet *verksamhet* bör ledning sökas i ”det inkomstskatterättsliga verksamhetsbegreppet i 18 § kommunalskattelagen (1928:370, KL) i dess lydelse före den 1 januari 1994 (jfr prop. 1993/94:50)”, vilket dock får uppfattas som obsolet i och med Sveriges EU-inträde 1995. I nämnda sammanhang avsågs ”inte en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet”, utan en verksamhet som ”ingår i eller utgör en förvärvskälla. Det är inte förenligt med att en verksamhet momsmässigt utgörs av alla slags aktiviteter som förväntas leda till ’skattepliktiga transaktioner’, varvid en sådan verksamhet kan ha olika verksamhetsgrenar bestående i en med skattepliktig omsättning av varor och tjänster respektive en med från skatteplikt undantagna omsättningar av varor och tjänster – dvs. två olika ’delar av verksamhet’ i en blandad verksamhet. Lagrådet uttryckte tveksamhet redan i samband med arbetet med att ML skulle ersätta GML den 1 juli 1994 angående referensen till inkomstskatterätten för bestämning av verksamhetsbegreppet. I vart fall från och med Sveriges EU-inträde 1995 får hänvisningen anses obsolet, när det gäller uppdelningen av en ’ekonomisk verksamhet’ i en avdragsgill respektive icke avdragsberättigande del, då innebörden i begreppet verksamhet måste överensstämma materiellt sett med sjätte direktivet och nämnda momsspecifika ”transaktionstänkande” följer därav (se avsnitt 3.2.4.1).

För övrigt har förvärvskällebegreppet utmönstrats i och med att IL ersatte KL och SIL vid 2002 års taxering, vilket om möjligt gör nyss nämnda referens än mera obsolet. En hänvisning till IL:s näringsverksamhetsbegrepp, i stället för till ett äldre inkomstskatterättsligt verksamhetsbegrepp, skulle emellertid inte heller fungera mot bakgrund av den grundläggande tanken om att ett avdrag för ingående mervärdesskatt skall övervältras till konsumenten genom att kostnaden ingår i underlaget för utgående moms på den skattepliktiga prestation som företaget tillhandahåller denne (se avsnitt 2.3.3.3). Redan den aktuella lagtexten, 8 kap. 3 § första stycket ML, uppställer ett självständigt verksamhetsbegrepp beträffande ”förvärv i verksamheten” som avdragsgilla, till skillnad från privata förvärv, då de enligt lagrummet skall medföra skattskyldighet, dvs. skyldighet att erlägga utgående moms (se avsnitten 1.1 och 3.1). Den allmänna regeln om att ”utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad” i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 16 kap. 1 § första stycket första meningen IL skulle, om den momsmässiga avdragsregeln hänvisade till näringsverksamhetsbegreppet, leda till att avdragsrätten för ingående moms inte begränsades till att gälla förvärv i avsikt att skapa skattepliktiga transaktioner. **Därför kan ett ”verksamhetstänkande” och en referens därvidlag till näringsverksamhetsbegreppet på sin höjd omfatta bestämningen av skattesubjektet enligt ML, dvs. bestämningen av om någon *kan* mervärdesbeskattas och principiellt sett tänkas ha rätt till avdrag för ingående moms; ”transaktionstänkandet” bestämmer sedan frågorna om uppkomsten av skattskyldighet och omfattningen av avdragsrätten enligt ML**. Begreppet näringsverksamhet i IL kan inte i sig fungera som ett prejudiciellt faktum för uppkomsten

av den momsmässiga avdragsrätten (se avsnitt 3.1), lika litet som det ensamt kan bestämma uppkomsten av skyldighet att erlägga utgående moms.

i) En aktivitet som bedrivs i förvärvssyfte utgör en ’ekonomisk verksamhet’ [jfr punkterna iii) och vi) i avsnitt 2.5.5]. Är den aktive ’självständig’, är vederbörande ’skattskyldig person’ [jfr punkt ii) i avsnitt 2.5.5], dvs. någon som *kan* bli skattskyldig till mervärdesskatt [jfr punkt viii) i avsnitt 2.5.5]. Om den aktive inte är en organisation som uttalat saknar vinstintresse (se avsnitt 3.2.6.1 angående 4 kap. 8 § ML), omfattas aktiviteten av skattskyldighet, när den leder till ’skattepliktiga transaktioner’. Alla slags prestationer som skapas med aktiviteten omfattas enligt principen om generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster [jfr punkterna xiv) och xix) i avsnitt 2.5.5]; en ’skattskyldig person’ som inte utgör en dylik organisation kan, oavsett om den ’ekonomiska verksamheten’ faktiskt bedrivs med vinstsyfte och oavsett resultatet, endast undgå mervärdesbeskattning för sina prestationer, när de utgör omsättning av varor eller tjänster som undantas från skatteplikt enligt någon av paragraferna i 3 kap. ML (jfr artiklarna 13-16 i sjätte direktivet).[791] Syftet med verksamheten, aktiviteten, och huruvida den bedrivs självständigt bestämmer om personen i fråga skall tillhöra momssystemet, vilket innebär att vederbörande *kan* mervärdesbeskattas. Karaktären på transaktionerna som skall skapas med aktiviteten bestämmer sedan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv i verksamheten samt skyldighet att redovisa och erlägga utgående mervärdesskatt för däri skapade prestationer uppkommer.

   Avdragsrätten för ingående moms kan förenklat beskrivas som att den förutsätter två syften med den förmente företagarens förvärv av tillgångar: förvärvssyfte och syftet att skapa skattepliktiga transaktioner.[792] I förstnämnda hänseende etableras fundamentet för att mervärdesskattens regler alls skall bli tillämpliga, en ekonomisk verksamhet vilken ger vederbörande status som skattskyldig person, om denne är självständig (artikel 4.1 i sjätte direktivet). Sedan omfattas den skattskyldige personen, dvs. personen som *kan* bli skattskyldig för moms, av momssystemet, om denne avser att skapa skattepliktiga transaktioner i den genom förstnämnda syfte etablerade ekonomiska verksamheten med just de förvärv som

[791] På samma sätt som varor kan skapas med en oändlig variation till storlek och utseende, kan tjänster skapas i ett oräkneligt antal varianter. Det är i princip den ’skattskyldige personen’ och dennes motpart, beställaren, som bestämmer om en vara eller tjänst skall skapas, presteras av den ’skattskyldige personen’. En vara kan ju uppfattas i sinnevärlden genom att den kan beröras, men indikationen på förekomsten av en tjänst är många gånger att en omsättning sker genom att beställaren utger ersättning till den ’skattskyldige personen’. Omfattas prestationen inte av något undantag från skatteplikt i 3 kap. ML (jfr artiklarna 13-16 i sjätte direktivet), blir den ’skattskyldige personen’ också skattskyldig för densamma. Se Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms, s. 70 och 71, av Björn Forssén, Mervärdesskatt En handbok, s. 94-96, av Björn Forssén, Momshandboken Enligt 1998 års regler, s. 36, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 47 och 48, av Björn Forssén.

[792] Se avsnitt 3.2.1 och analys där efter tillkomsten av EG-målet C-465/03 (Kretztechnik).

> etablerat den; avdragsrätt för debiterad ingående moms på förvärven föreligger då utan att någon avsedd skattepliktig transaktion förekommit ännu. I den mån avsikten är att skapa skattefria transaktioner omfattas inte förvärven av momsens tillämpningsområde, trots att vederbörande är skattskyldig person i kraft av förvärvssyftet. En skattskyldig person *kan* bli skattskyldig till moms, men likställs med en konsument, t.ex. en privatperson som alltså inte är skattskyldig person, i den mån vederbörande med förvärven till den ekonomiska verksamheten avser att skapa skattefria transaktioner.

En ’gemensam beskattningsram’ med inkomstskatterätten när det gäller att åtskilja företagarna, dvs. skattesubjekten, från konsumenterna är en fördel såtillvida att en dylik gemensam fråga för de båda skatteslagen kan behandlas sammanhållen förfarandemässigt i skattenämnderna och förvaltningsdomstolarna. Därvidlag ges större möjligheter till förutsebarhet i beskattningsbeslut om RSV också är aktivt med att utge allmänna råd på momsområdet i stället för att fortsätta på trenden under de senaste åren med skrivelser (se avsnitt 2.3.3.1 och även avsnitt 3.2.3.2). Även om det inte är något axiom att en ’gemensam beskattningsram’ skall upprätthållas, saknas anledning att bortse från klara rättssäkerhetsmässiga fördelar med en sammanhållen syn så långt som möjligt på ifrågavarande för de båda skatteslagen gemensamma frågeställningar. Det är med nuvarande nationella rättspraxis i allmänhet möjligt, då varaktighetsrekvisitet respektive självständighetsrekvisitet, när det gäller att avgränsa inkomstslaget näringsverksamhet gentemot kapital respektive tjänst, tillämpas så att en materiell överensstämmelse föreligger med ’ekonomisk verksamhet’ respektive ’självständighet’ enligt artikel 4 i sjätte direktivet. Något vinstrekvisit uppställs dessutom inte i nationell rättspraxis beträffande vare sig näringsverksamhet enligt IL eller yrkesmässighet enligt ML, vilket alltså gör att en referens till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL vid bestämningen av om någon är yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § ML är materiellt sett förenlig med vad som avses med ’skattskyldig person’ enligt artikel 4 i sjätte direktivet (se avsnitt 3.2.2.3).

> Mervärdesskattens ’inre motor’ [se punkt i) i avsnitt 2.5.5] består dels i att bestämma vem som skall tillhöra momssystemet (skattesubjektet), dels att bestämma för vilka prestationer denne skall beskattas (skatteobjektet). Den som skall tillhöra momssystemet skall inte träffas av ingående momsen på förvärv av varor och tjänster som en kostnad, utan den skall övervältras genom samtliga led av företag i produktions- och distributionskedjan fram till kunden, dvs. fram till den som i egenskap av konsument inte skall tillhöra momssystemet, utan träffas som en skattebärare av skatten på det samlade mervärdet av den producerade varan eller tjänsten i hela förädlingskedjan. Det gäller att åtskilja företagarna som de som skall tillhöra momssystemet från konsumenterna.

För att någon skall kunna bedöma om vederbörande skall tillhöra momssystemet, måste denne skilja sin egen privatekonomi från företagets. Privatpersoner är inte bokföringsskyldiga och bokföringsskyldigheten fungerar som en vattendelare vid nämnda bedömning.

Om man ser bestämningen av skattesubjektet respektive skatteobjektet som faktorer i en 'formel', där det i förstone gäller att skilja ut företagarna från privatpersonerna, spelar det ingen roll vilken benämning som åsätts subjektet. ML:s 'yrkesmässig' eller svenska språkversionens av sjätte direktivet 'skattskyldig person' fungerar lika väl därvidlag som det av utredningen SOU 2002:74 föreslagna 'beskattningsbar person'. Det enda som inte är godtagbart är en benämning som vid en språklig tolkning kan leda till att en inhemsk nationell praxis utvecklas, som avviker från EG-domstolens praxis beträffande vilka personer som skall tillhöra momssystemet. Begrepp som styrs av EG-rätten skall ha en autonom europeisk innebörd. Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet från inkomstslagen kapital och tjänst uppställer enligt regeringsrättens praxis inte någon konflikt med EG-rätten i det att ML för bestämningen av yrkesmässig, dvs. av det begrepp som i ML skall skilja ut företagarna från konsumenterna, hänvisar till näringsverksamhet.

Om inte den nationella inkomstskatterättsliga rättspraxisen ändras till att betona ett vinstsyfte, fungerar kopplingen i fråga från ML till IL, för att bestämma de momsmässiga skattesubjekten, EG-rättskonformt. Därvid har Sverige en väl utvecklad praxis att bygga vidare på, där RSV av tradition bidrar till rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut på momsområdet genom att i sin Handledning för mervärdesskatt återge den s.k. stegen över kriterier från inkomstskatterätten (och socialavgiftsrätten) som talar för inkomst av tjänst eller rörelse (näringsverksamhet).[793] I förening med att RSV i en skrivelse 2000-04-06 uttalar att "Det ankommer inte på SKM (skattemyndigheten, *författarens anm.*) att ifrågasätta ett annat lands bedömning att en verksamhet som bedrivs i det landet är yrkesmässig" (se avsnitt 2.3.3.6), kan sålunda den för momsen så grundläggande principen om konkurrensneutralitet anses vila på en säker grund rättssäkerhetsmässigt. Det finns ju ingen anledning för en konkurrerande svensk företagare att ifrågasätta den inställningen. Gör den utländske företagaren också blott en tillfällig, enstaka skattepliktig omsättning i Sverige, mervärdesbeskattas denne här för transaktionen. Det är först i sistnämnda hänseende, dvs. beträffande frågan om en företagare avser att skapa 'skattepliktiga transaktioner' – den andra faktorn i 'formeln', som momsens begreppsvärld måste strikt åtskiljas från

[793] Se avsnitt 3.2.2.2. Även om redovisningsreglerna inte analyseras i detta arbete förtjänar det också att erinras om varningen i nämnda avsnitt för att – i enlighet med förslaget i SOU 2002:74 – okritiskt frikoppla sådana regler i ML från begreppet 'god redovisningssed', då därmed en viktig del av normbildningen på det företagsskatterättsliga området skulle försvinna. En dylik frikoppling riskerar tillika att leda till förnyade diskussioner om en slags 'skattemässig god redovisningssed' (se nedan i detta kapitel och avsnitten 2.3.3.1, 3.1 och 3.3.2.1). Om förslaget enligt SOU 2002:74 med en frikoppling av ML från begreppet god redovisninsgsed alls skall ske, måste det ske med den uttryckla reservationen att det enbart gäller periodiseringsfrågan, dvs. frågan om när en affärshändelse skall redovisas. I frågeställningen om en affärshändelse skall redovisas ligger också att bestämma vem som skall tillhöra momssystemet. Därvid måste ett "verksamhetstänkande" behållas, varvid alltså det civilrättsliga begreppet god redovisningssed alltjämt skall vara ett giltigt tolkningsdatum (se avsnitt 2.3.3.1).

inkomstskatterättens. Så länge det handlar om att bestämma skattesubjektet räcker det med att en koppling från ML till IL vid begreppsbestämningen är förenlig med EG-domstolens praxis materiellt sett, men ett momsspecifikt ”transaktionstänkande” skall avgöra dels om den som kan anses ha karaktären av företagare – dvs. av ’skattskyldig person’, och som alltså *kan* bli skattskyldig [jfr punkt viii) i avsnitt 2.5.5] – också blir skattskyldig genom att företa en eller flera ’skattepliktiga transaktioner’, dels om en uppdelning av dennes ’ekonomiska verksamhet’ skall ske i en avdragsgill respektive icke avdragsberättigande del.

Om förutsättningar också fortsatt finns till en sammanhållen bedömning mellan de båda skatteslagen såtillvida att med skattesubjekt momsmässigt i princip avses en person som uppfyller de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet, minskar risken för en nationell icke EG-rättskonform tillämpning, där ett ”transaktionstänkande” leder till slutsatser som att ’skattepliktiga transaktioner’ måste föreligga, innan avdragsrätt kan anses uppkomma.

Rättstillämparna har att beakta också följdfrågor kring ett beslut om beskattning eller vägrat avdrag, nämligen huruvida oriktig uppgift lämnats som renderar den enskilde skattetillägg eller till och med åtal på temat skattebrott. Begreppet oriktig uppgift skall därvidlag ges samma innebörd,[794] och exempelvis den som köper en konsulttjänst måste ha möjlighet att bedöma huruvida uppdragstagaren i fråga är självständig och sannolikt hör hemma i momssystemet, för att i god tro kunna utöva avdragsrätten för debiterad ingående moms i en faktura från denne. Ett oreserverat ”transaktionstänkande” skulle kunna medföra rättstillämpning utan hänsyn till en faktisk villfarelse hos uppdragsgivaren; det skulle alltid vara fråga om rättsvillfarelse i perspektiv av att den som inte tillhör momssystemet så att säga inte skulle ha anledning att debitera moms för någon ’skattepliktig transaktion’. Saken måste i grunden anses bestå i själva affärshändelsen, och därför bör den som kan antas vara bokföringsskyldig också kunna hållas för en ’skattskyldig person’. Dennes rättigheter i form av momsavdrag på förvärv till verksamheten föreligger utan diskriminering med avseende på huruvida denne först har gjort ’skattepliktiga transaktioner’, förutsatt att förvärven konstituerar en ’ekonomisk verksamhet’ och avsikten är att med dem skapa dylika transaktioner. Motparten skall i princip enbart helt sakna möjlighet att dra en debiterad ingående moms om vederbörande inte sålde en skattepliktig konsulttjänst, utan exempelvis en från skatteplikt undantagen utbildningstjänst, dvs. om rättsvillfarelse förelåg hos förvärvaren beträffande transaktionens momsmässiga karaktär (se avsnitt 2.3.3.3).

En bedömning av huruvida oriktig uppgift i sak lämnats från förvärvarens sida måste i övrigt grundas på en analys av de yttre tecknen kring tillhandahållaren, och om uppgifter från denne som indikerar att vederbörande skall tillhöra momssystemet alls varit sannolika. Skattetillägg förutsätter enbart förekomsten av oriktig uppgift objektivt sett, men vid prövningen av om motparten kan ha hållits för en ’skattskyldig person’, dvs. för någon som tillhör momssystemet och *kan* beskattas för

[794] Jfr Skattenytt 2000 s. 415, artikeln Om muntlig förhandling i taxeringsmål (s. 405-417), av Börje Leidhammar, Förvaltningsprocess (1:a uppl.), s. 242, av Bertil Wennergren, SOU 2001:25 s. 351 och Prop. 2002/03:106 s. 116.

’skattepliktiga transaktioner’, måste i praktiken åtminstone ett eventuellt uppsåt kunna konstateras hos den som gjort momsavdrag. Även om uppsåt inte är ett rekvisit för skattetillägg blir i sådana fall prövningen i stort sett densamma som för att konstatera om skattebrott föreligger. Skattebrottet är sedan den 1 juli 1996 konstruerat som ett farebrott,[795] och av förarbetena till den lagändringen framhålls att ”Åberopas en F-skattesedel skall den … i princip gälla”.[796] Beträffande skyldigheterna att göra källskatteavdrag och att erlägga arbetsgivaravgifter på ersättningen till uppdragstagaren får alltså F-skatteuppgiften en befriande verkan för uppdragsgivaren såväl beträffande nämnda skyldigheter som beträffande sanktionerna, förutsatt att denne inte varit medveten om att uppgiften var oriktig.[797] Rättsverkan av en utfärdad F-skattsedel är att den försäkrade som har erhållit F-skattsedel anses ha inkomst av annat förvärvsarbete och skall själv erlägga egenavgifter, inte uppdragsgivaren. Om vederbörande har A-skattsedel eller inte har någon skattsedel, kommer ersättning som denne erhåller för utfört arbete däremot att räknas som inkomst av anställning även om vederbörande inte är anställd hos utbetalaren (uppdragsgivaren) och till och med om vederbörande bedriver näringsverksamhet inkomstskattemässigt.[798] Beträffande möjligheterna att behålla ett momsavdrag har själva registreringen till mervärdesskatt av motparten inte någon rättsverkan liknande den som F-skattsedeln har på källskatte- och arbetsgivaravgiftsområdet. Registreringsåtgärden har enbart funktionen av att den skatteadministrativa kontrollapparaten kopplas på den registrerade (vilket beläggs såväl av nationell rättspraxis som av EG-domstolens praxis). Ej heller föreligger någon anmälningsskyldighet därvidlag enligt ML såsom är fallet enligt SBL vid misstanke om att ett uppgivit F-skatteinnehav är ”uppenbart” felaktigt. Om de yttre tecknen kring uppdragstagaren är sådana att förvärvaren av konsulttjänsten inte har någon anledning att ifrågasätta att motparten har karaktären av skattesubjekt, vilket framför allt handlar om huruvida uppdragstagaren uppvisar dylika tecken på sin självständighet, skall förvärvaren kunna förlita sig på att momsdebiteringen är riktig, även om det senare visar sig att förvärvaren var i faktisk villfarelse angående statusen på motparten som förment ’skattskyldig person’. En villfarelse som gör att förvärvaren aldrig kan behålla momsavdraget måste alltså handla om att objektet inte var skattepliktigt, dvs. att konsulttjänsten i stället var t.ex. en från skatteplikt undantagen utbildningstjänst (rättsvillfarelse).

Av nämnda orsaker bör 10 kap. 9 § ML, där ”särskilda skäl” stipuleras för återbetalningsrätt av ingående moms i nystartade verksamheter som ännu inte haft någon omsättning, utmönstras ur ML utan någon avvaktan av vad som blir fortsättningen på utredningen SOU 2002:74. Utredningen SOU 2002:74 föreslår i och för sig att 10 kap. 9 § ML slopas, men enbart som en konsekvens av utredningens förslag om att avdragsrätten knyts till det av

[795] Jfr 2 § SkBrL, dess lydelse fr.o.m. den 1 juli 1996. Se även avsnitt 3.4.1.
[796] Jfr Prop. 1995/96:170 s. 121.
[797] Jfr 5 kap. 5 § första stycket tredje meningen SBL samt 5 kap. 7 § SBL, som stipulerar en skyldighet för uppdragsgivaren att anmäla till skattemyndigheten om uppdragstagarens uppgift om F-skatteinnehav är uppenbart felaktig, för att uppdragsgivaren skall undgå ansvar att dra källskatt och erlägga arbetsgivaravgifter på ersättningen till uppdragstagaren.
[798] Jfr Socialavgifter, 3:21 och 3:22, av Carlsson, Nils-Fredrik, Silfverberg, Christer och Svenström, Yvonne.

utredningen föreslagna begreppet ’beskattningsbar person’ (se avsnitt 3.3.2). Det lär inte minska risken för en icke EG-rättskonform inhemsk nationell rättstillämpning. Redan idag kan konstateras att EG-domstolens praxis uppställer principen att:

ii) avdragsrätt för ingående moms uppkommer i och med det första förvärv som konstituerar en ’ekonomisk verksamhet [se punkt vi) i avsnitt 2.5.5], förutsatt att avsikten är att skapa ’skattepliktiga transaktioner’. Något krav uppställs inte om att ’skattepliktiga transaktioner’ måste ha uppkommit, innan avdragsrätt kan uppkomma, utan avdragsrätten för en planerad verksamhet med ’skattepliktiga transaktioner’ består även om projektet visar sig icke bli lönsamt och läggs ned utan att dylika transaktioner uppkommit [jfr punkt viii) i avsnitt 2.5.5].

iii) En ’skattskyldig person’ bestämmer enligt EG-domstolens praxis själv omfattningen av avdragsrätten för ingående moms, vid förvärv i sin verksamhet, genom planeringen av i vilken grad denne avser att skapa ’skattepliktiga transaktioner’ med förvärv av varor och tjänster till verksamheten (vilket avser såväl avgränsningen mot den privata ekonomin som fördelningen av avdrag i en blandad verksamhet).[799]

iv) Det utesluter enligt EG-domstolens praxis på intet sätt skattemyndighetens möjlighet till kontroll, och ekonomiska kalkyler etc får anses utgöra ett minimum av krav på bevisning, för att staten skall medge yrkade avdrag för ingående moms.

v) Emellertid ger EG-domstolens praxis stöd för att en fråga om prövning av avdrag för ingående moms inte innebär en legalbevisning, där annan bevisning, i avsaknad av underlag i form av fakturor eller jämförliga handlingar som uppfyller samtliga krav på innehåll enligt 11 kap. 5 § ML, skulle sakna värde.[800]

Om man bortser från fall av frivillig skattskyldighet under vissa förutsättningar för fastighetsupplåtelse (och för konstnärers med låg omsättning försäljning av egna verk – se avsnitt 2.3.3.4), innebär EG-domstolens praxis (och nationell rättspraxis) alltså också att:

---

[799] Se punkt x) i avsnitt 2.5.5 angående beskattningsåtgärder som kan förekomma *efter* förvärvet.

[800] Ordet ”endast” bör av denna anledning utmönstras ur 8 kap. 5 § ML, som, via 17 § samma kapitel, hänvisar till just 11 kap. ML och 5 §:en däri. Se avsnitt 3.3.2.1 och varningen i detta sammanhang för att förslaget av utredningen SOU 2002:74 om att frikoppla redovisningsreglerna i ML från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed riskerar att leda till förnyade diskussioner om en slags ’skattemässig god redovisningssed’. Det skulle inte vara förenligt med slutsatserna i detta arbete om att uppdelningen av subjekten i företagare och konsumenter bör ske i första hand med hänsyn till den civilrättsliga bokföringsskyldigheten och ett bibehållet ”verksamhetstänkande” (se även avsnitten 2.3.3.1 och 3.1).

vi) registreringsåtgärden saknar rättslig relevans för frågor om uppkomsten av skattskyldighet och avdragsrätt på momsområdet.

På avdragssidan får för övrigt beträffande de s.k. avdragsförbuden kopplingen från 8 kap. 9 § första stycket 2 ML till 16 kap. 2 § IL, angående omfattningen av förbudet mot avdrag för ingående moms på utgifter för representation och liknande ändamål, upphävas. Framför allt skillnader i dynamiken i rättsutvecklingen på momsområdet jämfört med inkomstskatteområdet gör att en EG-rättskonform praxis vid tillämpningen av avdragsförbudet inte är möjlig att upprätthålla, om kopplingen till IL kvarstår (se avsnitt 3.3.3).

Beträffande ideella aktiviteter bör kopplingen till IL upphävas när det gäller att bestämma omfattningen av begränsningen av skyldigheten att betala mervärdesskatt. 4 kap. 8 § ML hänvisar därvidlag idag till reglerna om kvalificerad skattebefrielse för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i IL. Tekniskt skett sker befrielsen som ett undantag från yrkesmässigheten, medan begränsningen av mervärdesbeskattningen på förevarande områden åstadkoms i sjätte direktivet genom att den bestäms med avseende på skatteobjektet. För att minska risken för konkurrenssnedvridning genom att exempelvis religiösa verksamheter i stiftelseform inte omfattas av undantaget från yrkesmässighet i 4 kap. 8 § ML, bör 4 kap. 8 § ML upphävas. I stället får begränsningen av mervärdesbeskattningen på ifrågavarande områden enbart regleras som undantag från skatteplikt för omsättningar av varor och tjänster i 3 kap. ML, dvs. genom samma tekniska lösning som i artikel 13A i sjätte direktivet, vilket för övrigt redan är fallet på idrottsområdet (3 kap. 11a § ML) – se avsnitt 3.2.6.1.

> Utredningen SOU 2002:74 föreslår också att 4 kap. 8 § ML upphävs, vilket är i linje med att utredningen anser att yrkesmässighetsbegreppet helt skall utmönstras ur ML. Ingenting hindrar dock att ett ”verksamhetstänkande” behålls allmänt sett, som föreslås här, för att bestämma skattesubjekten, medan begränsningen av mervärdesbeskattningen för ideella aktiviteter ändras till att ta sikte på skatteobjektet, dvs. bestäms av huruvida transaktionerna som subjektet gör (”transaktionstänkande”) omfattas av undantag från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst genom uttrycklig reglering därom i 3 kap. ML (se avsnitt 3.2.6.1).

Därmed har det väsentligaste nämnts från analysen i kapitel 3 av förutsättningarna för en ’gemensam beskattningsram’ med inkomstskatterätten, när det gäller att bestämma vem som är skattesubjekt momsmässigt. I övrigt handlar det mest om det EG-rättskonforma med

beloppsgränser för yrkesmässighet, exempelvis vid försäljning av produkter från privatbostadsfastigheter etc.

Viktigt är emellertid också att begreppet ’fastighet’ bör ersättas i ML med det mera EG-rättskonforma ’fast egendom’, då bruket av ’fastighet’ leder till beskattning av vad som är fast egendom men inte fastighet samt till problem med omsättningens placering inom eller utom landet i fall av olika slags tillhandahållanden, bl.a. utländska byggmästares tjänster i Sverige (se avsnitten 3.2.3.2 och 3.2.6.4 samt, särskilt angående 1 kap. 6 § ML, även avsnitt 3.2.3.1). Beträffande byggmästares tjänster bör oavsett nämnda problematik förtydligande ske i ML så att reglerna om uttagsbeskattning i 2 kap. 7 § ML, i det att de kopplar till inkomstskatterättsliga begreppet byggnadsrörelse (27 kap. IL), inte medför att avdrag vägras på grund av att själva försäljningen av en lagerfastighet inte utgör en ’skattepliktig transaktion’ eller att avdrag medges men uttagsbeskattningen överstiger medgivna momsavdrag – vilket i båda fallen vore en icke EG-rättskonform tillämpning (se avsnitt 3.2.6.3).

Angående frågor där någon formell koppling inte sker från ML till IL vid bestämningen av innebörden i begrepp, uppmärksammas i kapitel 3 särskilt omsättningsbegreppet respektive den särskilda skattskyldigheten för gemenskapsinternt förvärv (GIF), dvs. varuinförsel från andra EG-länder.

När det gäller frågor om *var* en omsättning sker, bör på varuområdet ett förtydligande ske så att det klarare framgår att regeln om export till tredje land (plats utanför EG) utgör ett undantag från huvudregeln om att varans befintlighet – dvs. var varan fysiskt sett ’finns’ – vid omsättningstillfället avgör frågan om omsättningsland. Logiken med den för varuhandeln med andra EG-länder gällande övergångsordningen blir klarare om 5 kap. 9 § första stycket 1 ML, som anger att ”En omsättning enligt 2, 2a, 2b eller 3 § av en vara anses som en omsättning utomlands, om säljaren levererar varan till en plats utanför EG”, ändras så att avslutningen av lagrummet lyder ”… utanför EG, även om varan inte finns där vid omsättningstillfället” (se avsnitt 3.4.1).

Beträffande frågor *om* en omsättning alls sker bör den momsmässiga specialregeln 6 kap. 7 § ML förtydligas så att den inte kan anses leda till någon situation med mervärdesbeskattning, som hos en återförsäljare, av en förmedlare som inte är en kommissionär eller – civilrättsligt sett – en därmed jämförbar mellanman. Att andra mellanmän än de som har samma karaktär som kommissionären skulle, som skattemyndigheterna ibland hävdar, jämställas med en återförsäljare momsmässigt genom tillämpning

av specialregeln, vore en utvidgning av omsättningsbegreppet som gör beskattningen på momsområdet *mera omfattande* för mellanmannen än den civilrättsliga bokföringsskyldigheten enligt BFL och vad som förstås med en intäkt i dennes näringsverksamhet enligt IL, vilket är till nackdel för rättssäkerheten och berättigade krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut. Exempel finns på andra EG-länder och länder utanför EG med moms i sin ekonomi som har ’kommissionärs’-regler i sina momslagstiftningar, men inte av sådan innebörd att de skulle träffa andra än just kommissionärer. Den mellanman som inte agerar som kommissionär, utan intar ställning som vanlig agent (mäklare etc), bör sålunda endast kunna bli mervärdesbeskattad för sin förmedlingsprovision. Därför bör 6 kap. 7 § ML inledas så att därav klart framgår att fråga skall vara om en förmedlare som ’agerar’ i eget namn etc, för att vederbörande skall jämställas med en återförsäljare och tillika anses göra samma omsättning som sin huvudman. Därmed skulle vara klarlagt att 6 kap. 7 § ML inte blir tillämplig med beskattning av förmedlaren också för samma omsättning som huvudmannen gör bara för att endast förmedlarens identitet framgår av faktura till kund (se avsnitt 3.4.2).

När GIF enligt 2a kap. 3 § första stycket 3 ML idag förutsätter skattskyldighet hos säljaren i det andra EG-landet, kan inte köparen beskattas här om statusen på varan är att den är skattefri i det andra EG-landet, trots att den är skattepliktig i Sverige (se avsnitt 3.4.3). Därvidlag får förhållandet mellan nationell rätt och EG-rätten anses innebära följande.

vii) I enlighet med legalitetsprincipen [jfr punkt xix i avsnitt 2.5.5] går det inte att ’fylla ut’ en ’lucka’ i beskattningen inom ’mervärdesskattelandet EG’ i förhållande till sjätte direktivet i strid mot den skrivna nationella lagen så att ett åliggande för den enskilde skapas utan stöd i lagen.

Det finns flera vinklar på, och anslutande frågor till, frågorna som sammanfattas i detta kapitel och de tas upp i de olika delavsnitten i kapitel 3, där kopplingar också sker till avsnitten i tidigare kapitel. Av intresse är också t.ex. analysen i övrigt av vissa materiella begrepp som fast driftställe och fast etableringsställe för att konstatera att de är momsspecifika och saknar kopplingar till annars språkligt sett identiska eller näraliggande inkomstskatterättsliga begrepp. Därav analysen – som för övrigt leder till den slutsatsen – av begreppet utländsk företagare i ML, och av förhållandet till utlandet när det gäller prövningen av yrkesmässighetsfrågan (se härvid framför allt avsnitten 2.3.3.2 och 2.3.3.6).

En röd tråd, vid sidan av analysen av de formella kopplingarna mellan materiella regler i ML och IL, är kontroll- och processystemens förmåga att bidra till att upprätthålla en dynamisk utveckling av gällande rätt. I avsnitt 3.3.2.1 dras slutsatsen att den sidan kunde stimuleras av forskning beträffande Skatteverkets och domstolarnas förmåga att göra en för en rättssäker tillämpning nödvändig åtskillnad mellan bevis- och rättsfrågor i enskilda fall. Därvid behandlas också frågan om prövningstillståndsinstitutets vara eller icke vara som urvalskriterium för rättsfall till vägledning för rättstillämpningen. I det ligger också den på andra håll i detta verk påtalade risken för utveckling av en otillåten inhemsk rättspraxis i strid mot EG-rätten på momsområdet. I avsnitt 3.3.2.2 förordas också införandet av specialdomstolar, vilket borde motverka en sådan utveckling, men utan nämnda forskningsinsatser kan en sådan förändring riskera att bli ett prov utan värde, om principen *jura novit curia* (’rätten känner lagen’) skall förväntas mana till bättre efterlevnad och bidra till rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut från Skatteverkets och domstolarnas sida. EG beskrivs ofta som ett demokratiprojekt, men prövningstillståndsinstitutet hindrar att ljuset utifrån sätts på problemen för den enskilde att hos Skatteverket och i processystemet erhålla en materiellt sett korrekt mervärdesbeskattning. De föreslagna forskningsinsatserna kan komma att kompensera den brist på internrevision hos Skatteverket och domstolarna av materiellt riktiga skäl i beslut och domar för beskattningsåtgärder som gör att om kammarrätten inte uppfyller sin roll som garant för den materiella rättvisan i processen kan bot mot sådant förhållande undertryckas av att Regeringsrätten vägrar den skattskyldige prövningstillstånd. Fallet med domen i Kammarrätten i Stockholm 1998-11-03, där kort sagt allt utom bevisningen till stöd för en materiellt sett riktig mervärdesbeskattning beaktades och domen i stället baserades på ett i förhållande därtill helt fristående fareresonemang utifrån tanken att något slags legalbevisning – såsom tidigare och här nedan beskrivs – skulle råda just på momsområdet (se avsnitt 3.3.2.1), skulle aldrig ha lämnats opåtalat av EG-domstolen, om möjligheten till förhandsavgörande därifrån inte hindrats av Regeringsrätten, då beskattningsresultatet strider så till den grad mot momsens grundprinciper att det inte ens kan anses utgöra en beskattningsåtgärd i egentlig mening, utan fråga kan anses vara om att kammarrätten låtit staten genom Skatteverket vidta en rent konfiskatorisk åtgärd mot den skattskyldige. Det fallet är givetvis av särskilt intresse redan på grund av den horrören, och det blir inte mindre intressant – framför allt från ett konstitutionellt demokratiperspektiv på temat makt och rätt – när kammarrättslagmannen som dömde i målet har utsetts av den verkställande makten som särskild utredare i utredningar på de indirekta skatternas område, och som lett till beslut av den lagstiftande makten.

Specialdomstolar båtar givetvis föga som bot på ifrågavarande problem, om rekryteringen dit inte heller sker bland krafter med insikter i företagandets villkor i verklig mening. Det är särskilt viktigt på mervärdesskatteområdet, då beskattningen där handlar om föståelsen för hur ett mervärde skapas, vilket är minst lika mycket företagsekonomi som juridik. Skadorna som uppkommer på grund av missgrepp som det beskrivna från Kammarrättens i Stockholm sida är dessutom inte bara begränsade till den aktuella företagaren, utan har tillika nationalekonomiska effekter som tillväxthämmande fenomen, om de upprepas alltför ofta och företagarna måste förhålla sig i sin prissättning med hänsyn till skatterna utöver vad gällande rätt kräver materiellt sett. Småföretagarna utan processuella muskler drabbas först och det kan möjligen 'Saltsjöbadsandans' representanter tycka är marginellt, men snart påverkas även de. Stora företag använder små underentreprenörer och urvalet där blir begränsat, vilket snart tillika gör finansministern varse att utan småföretagaren stannar Sverige. Det går inte att finansiera välfärden med att vare sig lagstiftaren eller Skatteverket utser ett skattefrälse – se avsnitt 3.3.2.1 angående vad som sägs därvidlag om "huvuddelägare" i börsbolag respektive större 'välrenommerade' företag.

Kopplingen mellan uppbördssidan och debiteringen i skattesystemet, som idag får betecknas som obefintlig såväl inom den akademiska världen som hos skatteförvaltning och domstolar, skulle sannolikt bli mera påtaglig i den skatterättsliga diskursen genom här föreslagna forskningsinsatser, och i avsnitt 3.3.2.2 betonas också vikten av en utvecklad registreringskontroll på momsområdet hos Skatteverket. Ett bättre urval beträffande vilka som släpps in i momssystemet kan inte bara förväntas ge en bättre uppbörd, utan en uppstyrande effekt skulle naturligen följa av vilka fall som kommer upp i domstolarna, och åtskillnaden där mellan bevismål och rättsfrågemässigt präglade mål förbättras av att argumenten renodlats redan vid registreringen när det gäller temata som yrkesmässighet kontra osjälvständighet för bestämningen av om den skattskyldige skall tillhöra momssystemet eller ej etc.

Momsen bör i första hand ses som en uppfinning vars grundläggande principer ger företagarna möjlighet att utan konkurrenssnedvridande effekter på deras marknader delta i uppbörden av medel till finansieringen av den allmänna samfärdseln. Momsen är med andra ord ett utmärkt verktyg för att bygga samhällen och om dess grundprinciper värnas kan det ske utan negativa influenser på grund av hänsyn till tillfälliga politiska majoriteters intressen. Det ifrågasätts om EG-domstolen har karaktären av en författningsdomstol eller ej, men klart är att dess roll för bl.a. svenskt

vidkommande är att den i den nya tolkningsmiljö som gäller på momsområdet sedan Sveriges EU-inträde 1995 skall garantera att den integration av momslagstiftningarna inom gemenskapen som stadgas enligt artikel 93 i EG-fördraget upprätthålls och att därmed momsens principer enligt första och sjätte direktiven gäller (se avsnitt 1.1, 2.3.3.3 och 3.3.2.1). Den mest grundläggande momsfrågan är om en person har rätt att dra moms. Då skall vederbörande som tillhörig momssystemet också övervältra momavdrag på sina kunder, genom debitering av moms på priset på prestationerna, och om dessa eller kunder i förhållande till företagare senare i produktions- och distributionskedjan är konsumenter, skall de som icke tillhöriga momssystemet träffas av momsen på mervärdet i tillhandahållna varor och tjänster i sin egenskap av skattebärare. Grunden för momssystemet är alltså att skilja ut företagarna som tillhöriga momssystemet från konsumenterna. Avdragsrätten uppkommer när ett förvärv, varmed avses att skapa skattepliktiga transaktioner, åtminstone konstituerar ekonomisk verksamhet hos förvärvaren, som – förutsatt att denne är självständig – därmed får karaktären av skattskyldig person (företagare) enligt sjätte direktivet (se avsnitt 3.3.2). Den minsta gemensamma nämnaren nationellt eller på EU-nivå, för att bestämma att vederbörande genom sitt förvärv som den första investeringen som konstiuerar en sådan ekonomisk verksamhet och ger denne karaktären av skattskyldig person, är den civilrättsliga bokföringsskyldigheten (se avsnitten 2.3.3.1 och 3.2.2.2 och praktikfallet om cykelhandel/cykelhandlare).

Om tanken från domen i Kammarrätten i Stockholm 1998-11-03 om ett fareresonemang baserat på formella brister i fakturaunderlaget avseende ett förvärv i förhållande till innehållskraven på fakturor i 11 kap. 8 § ML (tidigare 11 kap. 5 § ML) som grund för att vägra momsavdraget, oavsett att bokföringen som bevisning inte ger anledning att anta att t.ex. dubbelavdrag förekommit, får etableras, genom att vägrat prövningstillstånd hos Regeringsrätten hindrar inhämtande av förhandsavgörande från EG-domstolen, hindras också möjligheten till ett nödvändigt korrektiv från EG-domstolen till svenska rättstillämpande instanser. Att ett sådant korrektiv hade varit på plats i det aktuella fallet följer av att EG-domstolens praxis för sammanhanget innebär att villkoret för att utöva avdragsrätten med avseende på innehav av en korrekt faktura i och för sig tillgodoser ”ett av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, vilket består i att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav”, men att de formella kraven inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”. Sistnämnda blir ju konsekvensen av att Kammarrätten i

Stockholm 1998-11-03 uttalade genom sin dom att ’fel fakturaadress’ i underlaget för ett förvärv skall innebära att momsavdraget förvägras, trots att det enligt den granskade bokföringen inte kunnat konstateras något dubbelavdrag, utan att avdraget är korrekt materiellt sett (se avsnitt 3.3.2.1).[801]

Om sådana brister i processystemet blir alltför omfattande, kommer i vart fall på sikt också momssystemets grundtanke med att skilja ut företagarna (de ’skattskyldiga personerna’) från konsumenteran att gå förlorad. En ordnad bokföring får till slut inte ens någon betydelse som bevis på temat bokföringsskyldighet och därmed går denna civilrättsliga skyldighet inte att använda som minsta gemensamma nämnare för den distinktionen.

De forskningsinsatser som föreslås här bör till stor del ske med att ett postulat uppställs om vikten av balans mellan uppbörds- och debiteringssidan i skattesystemet. En genomlysning av förfarandet hos Skatteverket och möjligheterna för den enskilde att i verklig mening tillvarata sina materiella skatterättsliga intresssen i domstolsprocessen kommer högst sannolikt att motverka den skadliga utvecklingen med att jaga enkla parametrar för Skatteverket att arbeta efter, genom det värde som uppkomer av en växelverkan mellan ökat incitament för den enskilde om att vinnlägga sig om värdet av en ordnad bokföring och att Skatteverket och domstolarna tillerkännder den ett bevisvärde. Att t.ex. arbeta mekaniskt utifrån fakturaunderlaget som något slags legalbevisning för att kunna utöva rätten till momsavdrag, och därigenom ge innehållskraven på en

[801] Förbättringar av registreringskontrollen hos Skatteverket (dåvarande Skattemyndigheten) i linje med vad som förordas i avsnitt 3.3.2.2 hade för övrigt sannolikt lett till att formaliafelet i fråga i ärendet som ledde till Kammarrättens i Stockholm dom 1998-11-03 åtgärdats från början och något skatteärende därmed aldrig ens initierats. I fallet underkändes den skattskyldiges (ett bolags) avdrag för ingående mervärdesskatt på grund av olika namnförvillelser i fakturor från leverantörer med avseende på ett partnerbolag och ett projektnamn de båda bolagen använde för ett gemensamt projekt (se avsnitt 3.3.2.1). Redan vid momsregistreringen, eller den första löpande granskningsåtgärden från myndighetens sida, fanns möjligheten för myndigheten att kontrollera och konstatera att projektnamnet inte kunde anses utgöra bifirma till det skattskyldiga bolagets namn, genom en enkel kontroll hos Patent- och registreringsverkets bolagsavdelning (numera Bolagsverket). Myndigheten utgick i stället från att så var fallet, vilket annan skattemyndighet upptäckte vid en senare granskning var felaktigt, och som ledde till hela den processsuella resan med problematiken angående ’fel fakturaadress’ och tolkningen av 8 kap. 5 § och 11 kap. 5 § (numera 11 kap. 8 §) ML. Det var uppenbarligen inte heller något argument som imponerade på vare sig Regeringsrätten eller underinstanserna att skattemyndighetens bristande granskning i sig skapat de orimliga konsekvenser som visade sig bli följden av att överklagandet av Kammarrättens i Stockholm dom avfärdades med att Regeringsrätten blankt vägrade bolaget i fråga prövningstillstånd.

faktura enligt 11 kap. 8 § ML (tidigare 11 kap. 5 § ML) sådan betydelse att bevisvärdet av en reviderad och ordnad och bokföring i praktiken blir noll och intet – vilket får anses ha varit fallet i Svea hovrätts mål nr B 5292-01 m.fl. där de båda tilltalade med en ostridigt ordnad bokföring i sitt bolag ändå dömdes till fängelsestraff på grund av att hovrätten avvisade att den rättsliga betydelsen av innehållskraven på faktura i nämnda regel i ML ens skulle få dryftas i den instansen (se avsnitt 3.3.2.1) – motverkar givetvis ernåendet av nämnda eftersträvansvärda balans. Analysen av den rådande rättsrötan måste breddas till att gälla frågor utanför själva beskattningen, framför allt beträffande innebörden av begreppet oriktig uppgift för skattetilläggs- och skattebrottsfrågan, för att konsekvenserna av ett fortsatt moras skall kunna lyftas fram från den enskildes perpsektiv. I förlängningen kan det som sagt annars i praktiken bli omöjligt att alls skilja ut företagarna (de 'skattskyldiga personerna') från konsumenterna, och sålunda förfelas i praktiken hela meningen med momsystemet. I detta arbete har därför vissa slutsatser dragits som bieffekter av analysen av kärnfrågan om momsens EG-rättskonformitet.[802] Rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut gynnas av att möjligheterna till en 'gemensam beskattningsram' för momsen och inkomstskatten baserad på bokföringsskyldigheten och andra dylika civilrättsliga begrepp som minsta gemensamma nämnare för att åtskilja företagarna som skall tillhöra momssystemet från konsumenterna upprättshålls så långt skattejuridiken tillåter. Att införa sådant som schablonbeskattning av små företag eller avskaffa revisionsplikten är förslag som måste anses högst betänkliga, om inte värdet av en reviderad och konstaterat ordnad bokföring ges sitt här beskrivna rättmätiga bevisvärde.

Balansen mellan uppbördssidan och debiteringssidan när det gäller användandet av Skatteverkets resurser till kontroll respektive debitering skadas av att skattesystemet och skatteprocessen inte ges erforderlig analys genom här påkallade forsningsinsatser (se avsnitten 3.3.2.1 och 3.3.2.2). Att inte bara jaga nämnda enkla parametrar för beslutsfattandet, utan att också genomföra förslag som att utvidga uppgiftsskyldigheten såsom med ett utvidgande av den momsmässiga kontrolluppgiftsskyldigheten för affärer med utlandet till att gälla inte bara varor, utan också tjänster, men utan att analysera om det kan anses rättssäkert med en sådan utvidgning, innan en kontroll på samma nivå som för varuhandeln kan anses möjlig också för tjänsterna, bygger bara på problemen med att ge incitament till företagen att hålla en ordnad bokföring (se avsnitt 2.5.4). Det mer eller mindre

[802] Analysen av delarna i inbegreppet av mervärdesskatt har också krävt en viss genomgång av momssystemet som sådant; momsens grundprinciper förklaras bättre av att också helheten betraktas (s.k. hermeneutisk cirkel).

ömsesidiga intresset av ett gemensamt samhällsbygge skadas genom att verktyget till en effektiv och rättvis finansiering skadas, och detta är extra känsligt för momsen, som ständigt utsätts för idémässiga angrepp som bygger på att just för det området införa något slags ’skattemässig god redovisningssed’ och legalbevisning. Systemmässigt bör det första incitamentet för företagaren vara att hålla en ordnad bokföring, som skall gälla inte bara hos banken och andra som har ett förhållande till företaget enligt den företagsekonomiska s.k. intressentmodellen, utan också inför intressenten Skatteverket. Den som får beslut emot sig, där verket med framgång skulle få lov att hävda att innehållskraven i 11 kap. 8 § ML (tidigare 11 kap. 5 § ML) som en legalbevisning på momsområdet slår ut den ordnade bokföringen som bevis beträffande viss affär, stimuleras inte att se värdet i den ordinarie revisionen. Det större skadas av en felaktig tillämpning av det mindre. Företagaren måste kunna förlita sig på uppbyggda system, och utvecklingen får därvidlag inte heller bli skadlig på nämnda sätt beträffande framför allt F-skatteinstitutet, som i praktiken sammanhänger med t.ex. frågan om företagets momsavdrag via mottagen faktura och innehållet däri (se avsnitt 3.3.2.1). ”Den skattskyldige fungerar i princip som uppbördsman åt staten” på momsområdet, har det alltså sagts från lagstiftarens sida (se bl.a. avsnitt 1.1). I det perspektivet river framför allt de som företräder den beskrivna formalistiska linjen på momsområdet ned mer än vad vi andra kan bygga upp.

KÄLLFÖRTECKNING

1 LITTERATUR ETC

Böcker samt artiklar från facktidskrifter

Alhager, Eleonor
- Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus förlag. Uppsala 2001
- Skattenytt 2001 s. 276-278, artikeln EG-rättsliga aspekter på avdragsrätt för moms på fastighetsmäklartjänster
- Skattenytt 2002 s. 104-114, artikeln Kringgående av moms
- Skattenytt 2002 s. 671-677, artikeln Verksamhetsgren i inkomstskatten
- Skattenytt 2004 s. 480-490, artikeln Going concern-kravet vid överlåtelse av verksamhet i momssammanhang
- Skattenytt 2005 s. 178-179, kommentar av EG-mål C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck)

Allgårdh, Olof, Jacobsson, Johan och Norberg, Sven
- EG och EG-rätten. En läro- och handbok i EG-rätt. Publica. Stockholm 1993

Bergström, Sture
- Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet EC tax Law in the Case Law of the Swedish Supreme Administrative Court. Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer. Norstedts Juridik. Stockholm 2001
- Skattenytt 1984 s. 309-327, artikeln Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?
- Skattenytt 1998 s. 577-583, artikeln Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten
- Skattenytt 2000 s. 663-670, artikeln Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel
- Skattenytt 2003 s. 2-13, artikeln Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?

Bergström, Sture och Thorell, Per
- Skattenytt 1982 s. 381-395, artikeln Säljares resp köpares nedskrivningsrätt på sålda lagertillgångar

Bernitz, Ulf
- Finna rätt, Kapitel 3. EG-RÄTTEN – (4 uppl.). Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Warnling-Nerep, Wiveka, Seipel, Peter, Victorin, Anders och Vogel, Hans-Heinrich. Juristförlaget. Stockholm 1996
- Juridisk Tidskrift 1991-1992 s. 29-40, artikeln Inför europeiseringen av svensk rätt

Berthou, Erica
- Skattenytt 2002 s. 628-644, artikeln Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren

Bexhed, Jan-Mikael
- Skattenytt 1998 s. 860-862, artikeln Obefogad kritik av Lagrådet – men ändå tveksamheter i förmögenhetsskattelagstiftningen

Bogdan, Michael
- Svensk internationell privat- och processrätt (2 uppl.). Liber förlag. Lund 1985

Boström, Torbjörn
- Svensk skattetidning 2002 s. 720-727, artikeln Moms i paraplyorganisationer

Burmeister, Jari
- Skattenytt 1998 s. 739-752, artikeln Jämförelse av de svenska s.k. 3:12-reglerna med utländska dito samt vissa ändringsförslag

Carlsson, Nils-Fredrik, Silfverberg, Christer och Svenström, Yvonne
- Socialavgifter. Norstedts Juridik. Stockholm 2003

Conlon, Michael
- British Tax Review 1998 s. 563-572, artikeln A Tide in the Affairs of Men …

Dahlberg, Mattias
- Skattenytt 1999 s. 209-222, artikeln Skattekonkurrensprojekten inom EU och OECD
- Skattenytt 2001 s. 236-254, artikeln Beskattning av ”danska holdingbolag” – dansk internationell skatterätt i svensk jämförelse
- Svensk skattetidning 2001 s. 823-838, artikeln Om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten

Dahlman, Roland och Fredborg, Lars
- Internationell beskattning En översikt. Norstedts Juridik. Stockholm 2003

Domstolsverket
- Domstolsverkets Handbok Inlämnande av förhandsavgörande från EG-domstolen. Domstolsverket. Jönköping 1998

Doran, Nigel
- British Tax Review 1998 s. 602-607, artikeln The Time of Supply Rules: How Far Do They Go?

Dresager, Christian
- Revision og Regnskabsvesen nr. 2 1999 s. 23-28 (Danmark), artikeln Moms-karruselsvig – en svigsmetode der eskalerer

Engman, Helene
- Skattenytt 2006 s. 56-62, artikeln Bevisfrågor och Lex Uggla

Eriksson, Asbjörn
- Skattenytt 1989 s. 73-83, artikeln Egenavgifter och räkenskaper

Espenkrona, Madlen
- Skattenytt 2003 s. 75-88, artikeln Avdragsrätt för moms på nyemissionskostnader?

FAR INFO
- Nr 2/2002:45

Fink, Hans
- Momsboken. Det nya momssystemet. Publica. Stockholm 1990

Forssén, Björn
- Balans 6-7/2000 s. 34-41, artikeln Personalvård – går utvecklingen mot en vidare avdragsrätt på momsområdet än på inkomstskatteområdet?
- Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms. Publica. Stockholm 1993
- Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.). Publica. Stockholm 1994
- Mervärdesskatt En handbok, Supplement Nr II. Publica. Stockholm 1994
- Momsen och fakturan, m.m. – momsens krav på fakturainnehåll (Utgåva 4). VJS. Stockholm 2006
- Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten – Kompendium vid föredrag på Svensk juriststämma 2001-11-14 (eventuella överexemplar kan beställas från arrangören VJS, institutet för vidareutbildning av jurister, ekonomer och samhällsvetare, Stockholm eller gå in på www.forssen.info)
- Momshandboken Enligt 1998 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 1998
- Momshandboken Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001
- Ny Juridik 1/1995 s. 25-48, artikeln Mervärdesskatten och EU
- Ny Juridik 4/1996 s. 74-103, artikeln Tio frågor om moms
- Ny Juridik 4/2000 s. 69-83, artikeln Momsfritt i EU – moms i Sverige?
- Ny Juridik 1/2005 s. 66-85, artikeln EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet
- Skattenytt 1995 s. 533-536, artikeln Utländska byggmästares verksamhet i Sverige ur momssynpunkt efter Sveriges EU-inträde
- Skattenytt 1996 s. 202-203, artikeln Utländska byggmästares verksamhet i Sverige ur momssynpunkt efter den 1 januari 1996
- Skattenytt 1996 s. 533-541, artikeln Moms – några frågor avseende ”gamla” och ”nya” regler
- Skattenytt 1996 s. 471-474, artikeln Ett par frågor om mervärdesskatt och skattetillägg (Skattetilläggsfråga 1)
- Skattenytt 1996 s. 474-475, artikeln Ett par frågor om mervärdesskatt och skattetillägg (Skattetilläggsfråga 2)
- Skattenytt 1997 s. 55-57, artikeln Moms – en ”gammal” och en ”ny” regel
- Skattenytt 1997 s. 467-468, artikeln Två frågor om moms. Fördelningsnyckel vid förskott samt royalty i dödsbo
- Skattenytt 1997 s. 772-773, artikeln Begränsar bidrag rätten till momsavdrag?
- Skattenytt 1998 s. 145-146, artikeln Begreppet framställare av periodisk publikation enligt ML
- Skattenytt 1998 s. 509-517, artikeln Lagrådets avstående från prövning av ny förmögenhetsskatteregels grundlagsenlighet vid 1998 års taxering

- Skattenytt 1998 s. 848-854, artikeln Momsavdrag på inköp av ”hemdatorer”
- Skattenytt 1998 s. 863-864, artikeln Förmögenhetsskatten och Lagrådet – replik
- Skattenytt 1999 s. 258-268, artikeln Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms?
- Skattenytt 2001 s. 45-47, artikeln Avdragsrätt för ingående moms trots koppling till viss skattefri omsättning
- Skattenytt 2002 s. 123-130, artikeln Momsavdrag vid viss momsfri omsättning (igen) samt för nyemissionskostnader
- Svensk moms i EU. Juridik & Samhälle. Stockholm 1995
- Svensk skattetidning 2005 s. 118-133, artikeln EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet

Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans
- När tar EG-rätten över? EG:RÄTTENS RÄTTSVERKAN. Juridik & Samhälle. Stockholm 1996
- När tar EG-rätten över? EG-rätten och dess inverkan på den svenska rättsordningen Utgåva 2 (Bokserien Juridik & Samhälle från Industrilitteratur) Industrilitteratur. Stockholm 2001 (referens till denna utgåva om ej annat anges)

Föreningen Auktoriserade Revisorer
- FAR INFO 2/2002:45 – Angående att International Accounting Standards Board åtagit sig gentemot EU att översätta samtliga International Accounting Standards (IAS)

Grefberg, Ulrika och Kleerup, Jan

- Svensk skattetidning 2004 s. 305-315, artikeln ”Out of scope of VAT” och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt

Gunnarsson, Åsa
- Skattenytt 1998 s. 550-559, artikeln Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?

Hamberg, Lennart
- Skattenytt 1993 s. 11-20, artikeln Mervärdeskatten vid handel inom EG

Hanqvist, Dan
- Skattenytt 2002 s. 690-699, artikeln De registrerade trossamfunden och beskattningssystemet

Hansson, Ulrika
- Skattenytt 1997 s. 594-602, artikeln Subventioner – en tolkning av reglerna i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) med utgångspunkt från subventioner från EU
- Svensk skattetidning 1997 s. 207-218, artikeln Direkt effekt av EG:s primär- och sekundärrätt – en analys med utgångspunkt i praxis vid EG-domstolen med särskild hänsyn till mervärdesskatteområdet
- Skattenytt 2000 s. 682-694, artikeln Mervärdesskatt i offentlig sektor

Hultqvist, Anders
- Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Juristförlaget. Stockholm 1995

Iwarsson, Peter
- Svensk skattetidning 2003 s. 127-137, artikeln Förslag till nya momsregler för ideell verksamhet

Jansson, Sune E.
- Svensk skattetidning 2002 s. 455-470, artikeln Paraply – en överspelad (?) organisationsform

Johansson, Gunnar och Rabe, Gunnar
- Det svenska skattesystemet. (12 uppl.) Norstedts Juridik. Stockholm 1999

Johansson, Åsa och Nyström, Per-Erik
- Skattenytt 1998 s. 61-76, artikeln Mervärdesskatt: En kommentar till EG-domstolens dom C-2/95, Sparekassernes Datacenter (SDC) mot Skatteministeriet, Danmark

Jørgensen, Lars Loftager, Pedersen, Børge Aagard, Rasmussen, Lars
- Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger. (3 uppl.). Thomson Forlaget FSR. København 1999

Karlsson, Tomas
- Skattenytt 1998 s. 216-220, artikeln EG-rättsligt perspektiv på avdragsförbuden för ingående moms i mervärdesskattelagen

Kellgren, Jan
- Mål och metoder vid tolkning av skattelag. Iustus förlag. Uppsala 1997
- Skattenytt 1998 s. 594-605, artikeln Skatteförvaltningen och EG-rätten
- Svensk Juristtidning 2002 s. 514-530, artikeln Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning
- Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen. Studentlitteratur. Lund 2004

Kleerup, Jan
- Skattenytt 2005 s. 357, kommentar av Regeringsrättens domar RÅ 2004 Ref 36 och RÅ 2004 Not 116

Kleerup, Jan, Melz, Peter, Rabe, Gunnar och Öberg, Jesper
- Mervärdesskatt och punktskatter. Norstedts Juridik. Stockholm 2001

Krafft, Leif
- Svensk skattetidning 1998 s. 479-485, bokanmälan av Momshandboken Enligt 1998 års regler (av Björn Forssén)

Leidhammar, Börje
- Skattenytt 2000 s. 405-417, artikeln Om muntlig förhandling i taxeringsmål

Leijonhufvud, Madeleine
- Finna rätt, Kapitel 5. FÖRARBETEN – (4 uppl.). Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Warnling-Nerep, Wiveka, Seipel, Peter, Victorin, Anders och Vogel, Hans-Heinrich. Juristförlaget. Stockholm 1996

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer
- Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.). Studentlitteratur. Lund 2003

Mattsson, Nils
- Skattenytt 1997 s. 584-593, artikeln Lagrådets uppgifter. Några synpunkter med anledning av yttrandet över förslaget till ny lag om förmögenhetsskatt

Melz, Peter
- Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet Who is a taxable person? Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer. Norstedts Juridik. Stockholm 2001
- Skattenytt 1999 s. 626-636, artikeln Redovisningstidpunkten för mervärdesskatt

Moëll, Christina
- Skattenytt 1997 s. 682-689, artikeln Fusk med punktskatter
- Svensk skattetidning 1998 s. 187-198, artikeln EG:s tullrätt ur ett svenskt perspektiv

Moëll, Christina och Persson Österman, Roger
- Skattenytt 2001 s. 262-275, artikeln Till vägledning för rättstillämpningen: skattetilläggsmålen i Regeringsrätten

Munck-Persson, Brita
- Svensk skattetidning 2002 s. 582-584, artikeln Paraplyorganisation – en kommentar i anledning av Sune Janssons artikel

Mutén, Leif
- Svensk skattetidning 2002 s. 561-573, artikeln Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten

Nelson, Maria
- Svensk skattetidning 2003 s. 138-151, artikeln Ursprungsstatens rätt bestämmer aktiebolags rätt till utlandsetablering

Nilsson, Ulf
- Skattenytt 2002 s. 35-41, artikeln Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – några EG-rättsliga synpunkter

Nilsson, Ulf och Uggla, Carl-Magnus
- Svensk skattetidning 2003 s. 302-317, artikeln Begreppen ”verksamhetsgren” respektive ”del av verksamhet” vid underprisöverlåtelser

Norberg, Claes
- Skattenytt 1993 s. 426-448, artikeln Felförräntade fordringar och skulder
- Skattenytt 2003 s. 508-518, artikeln Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området – några reflektioner

Norberg, Claes och Thorell, Per
- Rapporten Revisionsplikten i små aktiebolag, mars 2005

Nyquist, Kerstin
- Skattenytt 2005 s. 620-625, artikeln Slopad revisionsplikt i små aktiebolag

Olsson, Stefan
- Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus förlag. Uppsala 2001

Peczenik, Aleksander
- Juridikens metodproblem (2 uppl.). AWE/GEBERS. Stockholm 1980
- Rätten och förnuftet En lärobok i allmän rättslära. Studentlitteratur. Lund 1986
- Skattenytt 1998 s. 535-540, artikeln Skatterättsliga metodfrågor

Pelin, Lars
- Svensk intern- och internationell skatterätt (Andra omarbetade upplagan). Palmkrons Förlag. Lund 1997
- Skattenytt 1995 s. 15-29, artikeln Medlemskapet i Europeiska Unionen och skatter – en överblick
- Skattenytt 2004 s. 503-511, artikeln EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet

Pelin, Lars och Elwing, Carl M.
- Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord. Palmkrons Förlag. Lund 2003

Persson-Österman, Roger
- Skattenytt 1998 s. 584-593, artikeln Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen

Påhlsson, Robert
- Företagens inkomstskatt. Iustus Förlag. Uppsala 2002
- Riksskatteverkets rekommendationer. ALLMÄNNA RÅD OCH ANDRA UTTALANDEN PÅ SKATTEOMRÅDET. Iustus förlag. Uppsala 1995

Rabe, Gunnar
- Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet The EU VAT System – Time for a Change? Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer. Norstedts Juridik. Stockholm 2001

Riksskatteverket
- Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2002 års taxering Del 2 (RSV 302 utg. 18)
- Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering Del 1 (RSV 301 utg. 21)
- Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering Del 2 (RSV 302 utg. 19)
- Handledning – mervärdeskatt 1989 (RSV 553 utg. 04)
- Handledning för mervärdeskatt 1993 (RSV 553 utg. 6)
- Handledning för mervärdesskatt 1996 (RSV 553 utg. 7)
- Handledning för mervärdesskatt 1997 (RSV 553 utg. 8)
- Handledning för mervärdesskatt 1998 (RSV 553 utg. 9)
- Handledning för mervärdesskatt 1999 (RSV 553 utg. 10)
- Handledning för mervärdesskatt 2000 (RSV 553 utg. 11)

- Handledning för mervärdesskatt 2001 (RSV 553 utg. 12)
- Handledning för mervärdesskatt 2002 (RSV 553 utg. 13)
- Handledning för mervärdesskatt 2003 (RSV 553 utg. 14)
- Handledning för stiftelser och ideella föreningar – 2003 (RSV 327 utg. 4)

Ringleb, Karl, List, Heinrich, Klenk, Friedrich, Mößlang, Gerhard, Schöll, Werner, Wagner, Wilfried och Weymüller, Rainer
- Umsatzsteuergesetz. Kommentar (BECK'SCHE STEUERKOMMENTARE). C.H. BECK'SCHE VERLAGSBUCHHANDLUNG. München 1999 (31 maj)

Rydin, Urban
- Skattenytt 2000 s. 23-33, artikeln Jämförelse mellan omfördelningsregler för enskilda näringsidkare i Sverige och Danmark

Schmidt, Folke
- Domaren som lagtolkare. Festskrift till Herlitz (1955) s. 263-298, återgiven i Uppsatssamling i rättsteknik (Folke Grauers), Juridiska Föreningen i Lund. Lund 1978

Skatteverket
- Handledning för mervärdesskatt 2004 (SKV 553 utgåva 15)
- Handledning för mervärdesskatt 2005 (SKV 553 utgåva 16)

Ström, Pernilla
- ledare i DN tisdagen den 4 oktober 2005, angående småföretagare och revisionsplikten

Ståhl, Kristina
- Svensk skattetidning 2001 s. 739-746, artikeln Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor

Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger
- EG-skatterätt, Iustus förlag. Uppsala 2000
- Expertrapport 5 till skattebasutredningen (SOU 2002:47 Volym B)
- Svensk skattetidning 2002 s. 21-50, artikeln EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen

Sundberg, Pär
- Svensk skattetidning 2002 s. 696-703 anmälan av 'populärutgåva' av "Mervärdesskatt vid omstruktureringar", av Eleonor Alhager, med titeln "Omstruktureringar och moms – en handbok i omstruktureringar och mervärdesskatt" (av Eleonor Alhager och Magnus Alhager)

Söderlund, Herbert
- Agenträtt Kommentar till lagen om handelsagentur m.m. Publica. Stockholm 1994

Terra, Ben J.M. och Kajus, Julie
- A Guide to the Sixth VAT Directive del A. IBFD Publications. Amsterdam 1991

Tiberg, Hugo och Dotevall, Rolf
- Mellanmansrätt. (9 uppl.) Norstedts Juridik. Stockholm 2000

Tjernberg, Mats
- Skattenytt 2003 s. 230-246, artikeln Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel

Toth, Stefan
- Svensk skattetidning 2001 s. 955-962, artikeln Informationsutbyte inom EU avseende mervärdesskatt (moms)

Virgo, Graham
- British Tax Review 1998 s. 582-591, artikeln Restitution of Overpaid VAT

von Bahr, Stig
- Skattenytt 1998 s. 701-702, artikeln Lagrådet och förmögenhetsskatten

Wennergren, Bertil
- Förvaltningsprocess (1 uppl.). Norstedts. Stockholm 1971
- Förvaltningsprocesslagen m.m. En kommentar (4:e uppl.). Norstedts Juridik. Stockholm 2001

Westberg, Björn
- Mervärdesskatt – en kommentar. Nerenius & Santérus förlag. Stockholm 1997

Wiman, Bertil
- Skattenytt 1995 s. 30-46, artikeln Förverkligandet av EG:s fusionsdirektiv och moder-dotterbolagsdirektiv i svensk skattelag

Åqvist, N.E., Edström, K. och Fridolin H.R.
- Omsättningsskatten. Norstedts. Stockholm 1959

Öberg, Jesper
- Mervärdesbeskattning vid obestånd. (2 uppl.) Norstedts Juridik. Stockholm 2001

Ölund, Per
- Konsulten 6/2005 s. 12, artikeln Revisionsplikten har överlevt sig själv

Övriga artiklar

- R&D 4/2000 s. 10, artikel av Per-Anders Sjögren (om att EU-länderna inte gör tillräckligt för att stoppa momsfusk och att Sverige är sämst på momskontroll)
- R&D 28/2001 s. 21, artikel av Staffan Thulin (om utbrett momsfusk i Skåne inom livsmedelshandeln och vid privatinförsel av bilar)
- R&D 6/2003 s. 6-8, artiklar av Björn Rundström (s. 6-8) och artikel av Staffan Thulin (s. 9) – tema, momsens eventuella framtida roll som stabilisator i den svenska ekonomin
- R&D 26/2003 s. 19, artikel av Hans Norrbom (om förslaget om EU:s grundlag)

Enkäter/intervjuer i samband med detta arbete m.m.

- Samtal med Burmeister, Jari 2003-01-08 – s. 118
- Samtal med von Oehlreich, Niclas 2003-03-12 – s. 235
- Samtal med Norberg, Claes 2003-07-03 – s. 166
- Samtal med Paulander, Henrik 2003-09-09 – s. 13
- Samtal med Nilsson, Leif 2003-10-02 – s. 119

- Skriftväxling med Sentralskattekontoret for utenlandssaker (Lasse markhus) – Norge [januari 2003]
- Skriftväxling med Hungarian Tax and Financial Control Administration (dr. Gábor Bessenyei) – Ungern [januari 2003]

Skriftväxlingen med utländska skattemyndigheter ingick i en enkät i januari 2003 riktad till Norge och Ungern (som då ännu inte var EU-medlem) samt till samtliga EU15-länder, vilken besvarades av de flesta. Följande personer vid skatteförvaltningar inom EU har, i likhet med de båda nämnda kollegorna i Norge respektive Ungern, svarat per brev, fax och/eller per telefon på enkäten som utförts i samband med detta arbete: Jens Peder Thomsen, Danmark; Sari Sorjonen och Eeva Niemimaa, Finland; Roumellioti [Γ. Ρουμελλιώτη], Grekland; Marco Iuvinale, Italien; herr Speffes, Luxemburg; Antonio Blanco Dalmau, Spanien; Margaret Laurenson, Storbritannien; Elisabeth Plank, Österrike. Även Holland responderade på enkäten. Det gjorde däremot inte tyska Bundesamt für Finanzen, som genom Gerhard Häfner meddelade att man rutinmässigt hänvisar till skatterådgivare (’steuerberatenden’). Irland hänvisade till sin guide på skatteförvaltningens hemsida där. Information om momsregler har också kunnat hämtas från finansministeriernas hemsidor i Belgien och Portugal. [Frankrikes finansministerium har en hemsida].

www.treasury.fgov.be - belgiska finansministeriets hemsida
www.finances.gouv.fr - franska finansministeriets hemsida
www.revenue.ie - irländska skatteförvaltningens hemsida
www.dgci.min-financas.pt - portugisiska finansministeriets hemsida

2 LAGAR OCH OFFENTLIGT TRYCK

Lagar

Sverige

Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (kallas också anslutningslagen eller EU-lagen)
Bokföringslagen (1976:125) – gamla
Bokföringslagen (1999:1078)
Lag (1994:1551) om frihet från skatt vid import
Förvaltningslagen (1986:223)
Förvaltningsprocesslagen (1971:291)

Lag (1991:351) om handelsagentur
Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
Lag (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna
Lag (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse
Inkomstskattelagen (1999:1229)
Förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen [ersatt av förordningen SFS 2003:1106]
Förordning (2003:1106) med instruktion för Skatteverket [ersatt förordningen SFS 1990:1293]
Lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen
Jordabalken
Lag (1914:45) om kommission
Kommunalskattelagen (1928:370)
Lag (1968:430) om mervärdeskatt
Mervärdesskatteförordningen (1994:223)
Mervärdesskattelagen (1994:200)
Plan- och bygglag (1987:10)
Lag (1944:181) om redovisningsmedel
Regeringsformen
SFS 1990:576 – Reformerad mervärdesskatt m.m.
SFS 1991:119 (om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare)
SFS 1994:1798 [om ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200) i samband med Sveriges EU-inträde]
SFS 1996:1327 – Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet
SFS 1997:852 – 2 § 16 mom. andra stycket SIL, dess lydelse fr.o.m. 1/12 1997. Motsvarighet i IL, 16 kap. 8 §.
SFS 1998:346 (om s.k. gruppregistrering till mervärdesskatt)
SFS 1999:640 (om s.k. investeringsguld och moms)
SFS 2000:500 – Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter m.m.
SFS 2000:1341 – lag om ändring i inkomstskattelagen
SFS 2001:970 – lag om ändring i skattebetalningslagen
SFS 2001:971 – Utländska företagares mervärdesskatt i Sverige
SFS 2002:391 – lag om ändring i skattebetalningslagen
SFS 2002:392 (Tillägg till SFS 2001:971)
SFS 2002:903 – lag om ändring i regeringsformen
SFS 2002:1004 – Vissa mervärdesskattefrågor m.m.
SFS 2003:211 – lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)
SFS 2003:212 – lag om ändring i skattebetalningslagen
SFS 2003:220 – lag om ändring i mervärdesskattelagen
SFS 2003:221 – förordning om ändring i mervärdesskatteförordningen
SFS 2003:222 – lag om ändring i skattebetalningslagen
SFS 2003:642 – lag med anledning av inrättande av Skatteverket
SFS 2003:1107 – Förordning om tillämpning av rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92
SFS 2003:1130 – lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
SFS 2003:1134 – lag om ändring i mervärdesskattelagen (om nya faktureringsregler 1/1 2004)
SFS 2004:494 – lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)
SFS 2004:559 – lag om arbetstagarinflytande i europabolag

SFS 2004:614 – lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)
Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
Skattebetalningslagen (1997:483)
Skattebrottslagen (1971:69)
Lagen (1995:575) mot skatteflykt
Socialavgiftslagen (2000:980)
Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
Taxeringslagen (1990:324)
Tillkännagivande (1994:1501) av fördrag och andra instrument med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen
Trafikskadelagen (1975:1410)
Tullagen (1994:1550) – gamla
Tullagen (2000:1281)
Årsredovisningslagen (1995:1554)

Utländska mervärdesskattelagar

Lov om merværdiafgift, LBK nr 804 (af 16/08/2000, Gældende) – Danmark
Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501 – Finland
Lov om merverdiavgift av 19.juni 1969 nr. 66 (reformerad genom lov 21.desember 2001 nr. 103) – Norge
Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG 1980), neugefasst durch Bekanntmachung vom 9. Juni 1999 – Tyskland

Offentligt tryck

Utskottsbetänkanden

bet. 1989/90:SkU31 – Reformerad mervärdeskatt m.m.
bet. 1993/94:SkU29 – Ny mervärdesskattelag
bet. 1994/95:KU17 (om Sveriges anslutning till Europeiska unionen)
bet. 1994/95:SkU7 – Mervärdesskatten och EG
bet. 1994/95:UU10 (om Sveriges anslutning till Europeiska unionen)
bet. 1996/97:SkU6 – Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet
bet. 1997/98:FiU1 – Utgiftsramar och beräkning av statsinkomsterna (Del 1)
bet. 2002/03:SkU2 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.
bet. 2003/04:SkU15 – (om nya faktureringsregler i ML 1/1 2004)

Regeringens propositioner

Prop. 1968:100 – Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m.
Prop. 1973:163 – Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring i förordningen (1968:430) om mervärdesskatt, m.m.
Prop. 1975:104 – Bokföringslag m.m. (förslaget till 1976 års bokföringslag, GBFL)

Prop. 1978/79:141 – om redovisning av mervärdeskatt, m.m.
Prop. 1978/79:210 (om bl.a. begreppet inneliggande varulager)
Prop. 1989/90:74 – Ny taxeringslag m.m.
Prop. 1989/90:110 Del 1 – Reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1989/90:111 – Reformerad mervärdeskatt m.m.
Prop. 1990/91:72 (om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare)
Prop. 1991/92:43 – Skattetillägg m.m.
Prop. 1991/92:112 – F-skattebevis, m.m.
Prop. 1993/94:50 – Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag
Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen
Prop. 1994/95:36 (om Sveriges anslutning till Europeiska unionen)
Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG
Prop. 1995/96:10 Del 1 – Års- och koncernredovisning Lagförslag Allmänna utgångspunkter
Prop. 1995/96:10 Del 2 – Års- och koncernredovisning Företag i allmänhet
Prop. 1995/96:170 – Översyn av skattebrottslagen
Prop. 1996/97:10 – Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet
Prop. 1996/97:100 Del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
Prop. 1996/97:154 – Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen m.m.
Prop. 1998/99:15 – Omstruktureringar och beskattning
Prop. 1998/99:32 – EU-bedrägerier och korruption
Prop. 1998/99:38 – Staten och trossamfunden
Prop. 1998/99:69 (om s.k. investeringsguld och moms)
Prop. 1998/99:130 Del 1 – Ny bokföringslag m.m. (förslaget till 1999 års bokföringslag, BFL)
Prop. 1999/2000:2 Del 2 – Inkomstskattelagen – Författningskommentarer
Prop. 1999/2000:82 – Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter
Prop. 2000/01:22 – Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.
Prop. 2001/02:28 – Utländska företagares mervärdesskatt i Sverige
Prop. 2001/02:127 – Punktskatternas infogning i skattekontosystemet, m.m.
Prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.
Prop. 2002/03:77 – Mervärdesskatteregler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar
Prop. 2002/03:99 – Det nya Skatteverket
Prop. 2002/03:106 – Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.
Prop. 2003/04:26 – (om nya faktureringsregler i ML 1/1 2004)

Statens offentliga utredningar, Regeringens skrivelser, promemorior och kommittédirektiv

SOU 1964:25 – (utredningen som ledde till införande av lag om mervärdeskatt 1969)
SOU 1975:1 – Demokrati på arbetsplatsen (Om arbetstagarbegreppet)
SOU 1989:35 Del 1 – Reformerad mervärdeskatt m.m.
SOU 1992:6 – Ny mervärdesskattelag
SOU 1994:88 – Mervärdesskatten och EG
SOU 1994:100 – Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.
SOU 1996:157 – Översyn av redovisningslagstiftningen (Slutbetänkande av redovisningskommittén)

SOU 1999:28 – Förenklingsutredningens betänkande Kontantmetod för småföretagare
SOU 1999:47 – Mervärdesskatt Frivillig skattskyldighet (Betänkande av utredningen om mervärdesskatt vid fastighetsuthyrning)
SOU 1999:94 – Förmåner och ökade levnadskostnader
SOU 1999:133 – Kommunkontosystemet och rättvisan
SOU 2001:25 – Skattetillägg m.m.
SOU 2002:35 – Ny handelsbolagsbeskattning (Slutbetänkande av Förenklingsutredningen)
SOU 2002:47 – Våra skatter? Betänkande från Skattebasutredningen (med bilagorna Volym A och Volym B)
SOU 2002:74 – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Betänkande av Mervärdesskatteutredningen (Del 1 och Del 2)
SOU 2003:64 – Arbetstagarinflytande i europabolag. Betänkande av Utredningen om arbetstagarinflytande i europabolag
SOU 2003:71 – Internationell redovisning i svenska företag. Betänkande av IAS-utredningen

Ds 2002:15 – Det nya Riksskatteverket
Ds 2002:16 – Inkomstskatteregler vid leasing av inventarier
Ds 2003:15 – Justitiedepartementets promemoria med förslag till lag om europabolag

Dir. 1999:10 – Kommittédirektiv, Översyn av reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen m.m.
Dir. 2001:49 – Tilläggsdirektiv till Dir. 1999:10
Dir. 2002:28 – Kommittédirektiv, Vissa företagsskattefrågor
Dir. 2002:106 – Kommittédirektiv, Redovisning enligt internationella redovisningsstandarder
Fi 2003/3465 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt
Fi 2004/5143 – Finansdepartementets remiss 2004-11-04 ang EG-kommissionens förslag till rådet KOM(2004)641 slutlig
EUFi2005/144 – Förslag till EG-direktiv om mervärdesskatt avseende platsen för tillhandahållande av tjänster vid försäljning till konsument

Meddelanden m.m. från Riksskatteverket/Skatteverket

[Skatteverket bildades den 1 januari 2004 och är en rikstäckande myndighet som inbegriper f.d. Riksskatteverket (RSV) och de tidigare 10 regionala skattemyndigheterna – vid referens till skrivelser etc avses med Skatteverket (SKV) dess huvudkontor, dvs. f.d. RSV]

Skrivelser

1991-07-11, dnr 14360-91/D19 – s. 293 och 295
1995-03-02, dnr 283-95/212 – s. 266
1996-12-02, dnr 9623-96/900 – s. 220
1998-02-03, dnr 875-98/900 – s. 293
1998-08-17, dnr 7115-98/900 – s. 293
1998-10-13, dnr 9098-98/901 – s. 51
1999-02-03, dnr 851-99/100 – s. 293 och 294
1999-02-15, dnr 5816-99/120 – s. 295
1999-03-12, dnr 271-99/120 – s. 293 och 294
1999-04-12, dnr 3254-99/120 – s. 180
1999-04-15, dnr 4105-99/110 – s. 266 och 267
1999-09-17, dnr 9165-99/110 – s. 308
1999-12-08, dnr 11805-99/100 – s. 209
1999-12-09, dnr 11530-99/100 – s. 261, 265, 266 och 267 [ersatt av 2004-03-16]

1999-12-13, dnr 12027-99/100 – s. 219, 220 och 221
2000-02-09, dnr 8533-99/120 – s. 268
2000-04-06, dnr 3997-00/100 – s. 82, 128, 187, 188 och 331
2000-04-11, dnr 4286-00/109 – s. 219 och 220
2000-05-05, dnr 5056-00/110 – s. 230
2001-02-28, dnr 2758-01/120 – s. 230
2001-03-02, dnr 2962-01/100 – s. 51 och 210
2001-08-10, dnr 8325-01/100 – s. 219, 220 och 221
2001-11-01, dnr 10654-01/110 – s. 220
2002-01-24, dnr 935-02/100 – s. 85
2002-07-03, dnr 4860-02/120 – s. 172
2003-06-18, dnr 10324-02/150 – s. 24 och 281
2004-01-28, dnr 151294-04/113 – s. 59
2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 – s. 58, 59 och 268
2004-03-16, dnr 130-256490-04/113 – s. 266 [ersatt 1999-12-09]
2004-09-22, dnr 130-557045-04/113 – s, 207
2004-09-23, dnr 130 565227-04/113 – s. 269
2004-09-28, dnr 130 553888-04/111 – s. 284
2004-10-18, dnr 130 594445-04/111 – s. 175
2004-10-18, dnr 130 594451-04/111 – s. 291
2004-11-01, dnr 130 624085-04/111 – s. 206 och 207
2004-11-03, dnr 130 553890-04/111 – s. 90
2004-12-22, dnr 130 735843-04/111 – s. 207
2005-03-03, dnr 130 344-04/1152 – s. 211

Allmänna råd/rekommendationer/rapporter

RSV Im 1986:3 – s. 51
RSV Im 1993:4 – s. 51, 206 och 209
RSV S 1995:20 – s. 137
RSV S 1996:7 – s. 49
RSV S 1997:2 – s. 293 och 294
RSV S 1998:40 – s. 293 och 294
RSV 2001:18 – s. 49, 51 och 206
RSV:s Rapport 1993:8 – s. 259
RSV:s Rapport 1994:3 – s. 259
RSV:s Rapport 1999:13 – s. 189
RSV:s Rapport 2000:8 – s. 284 och 302
RSV:s Rapport 2000:12 – s. 164
RSV:s Rapport 2002:3 – s. 164

Bokföringsnämndens rekommendationer

BFN R 11 Enskild näringsidkares bokföring – s. 167

Riksrevisionsverkets (numera Riksrevisionen) rapport

Riksrevisionsverkets revisionsrapport 2003-06-10, dnr 23 2000-1504 – s. 281, 284 och 302

Sveriges advokatsamfund

Vägledande regler om god advokatsed. Utfärdade av Sveriges advokatsamfunds styrelse den 9 november 1984.

(Nedan angivna remissvar återfinns under Artiklar på hemsidan www.forssen.info. Här nedan anges inom [ ] med **BF=F** respektive **BF=O** om Björn Forssén deltagit som författare respektive opponent vid utarbetandet av advokatsamfundets remissvar; advokatsamfundet utser för utarbetande av sina remissvar en grupp bestående av en ordförande, en författare (F) och en opponent (O) – samtliga advokater)

Sveriges advokatsamfunds remissvar till finansdepartementet 2003-08-20, ”Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt” (Fi2003/3465), dnr R-2003/0656 [**BF=F**] – s. 267
Sveriges advokatsamfunds remissvar till finansdepartementet 2004-12-22, ang EG-kommissionens förslag till rådet KOM(2004)641 slutlig (Fi2004/5143), dnr R-2004/1266 [**BF=O**] – s. 90 och 323
Sveriges advokatsamfunds remissvar till finansdepartementet 2005-09-26, ”Förslag till EG-direktiv om mervärdesskatt avseende platsen för tillhandahållande av tjänster vid försäljning till konsument” (EUFi2005/144), dnr R-2005/1212 [**BF=F**] – s. 140

3 EG-KOMMISSIONENS FÖRSLAG, EG:s FÖRDRAG, RÅDSDIREKTIV OCH FÖRORDNINGAR SAMT INTERNATIONELLA KONVENTIONER

Amsterdamfördraget 1997 (artiklarna i Romfördraget – EG-fördraget – omnumrerades)
EG-fördraget [Romfördraget från 1958, det grundläggande fördraget om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskaperna (EEG), EEG bytte namn till Europeiska gemenskaperna (EG) genom Maastrichtfördraget 1992]
EG-kommissionens förslag till EG:s råd den 17 juni 1998, KOM (1998)377 slutlig
EG-kommissionens ”Förslag till rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt”, lämnat den 11 oktober 2004 till EU:s råd, KOM(2004)641 slutlig
EG-kommissionens sjuttonde årsrapport om kontroll av tillämpningen av gemenskapsrätten (1999), KOM(2000)92 slutlig
EG:s cirkulationsdirektiv för punktskatter (92/12/EEG)
EG:s direktiv om indirekta skatter på kapitalanskaffning (69/335/EEG)
EG:s direktiv om rätt till bosättning (90/364/EEG)
EG:s direktiv (86/653/EEG) – om ”self-employed commercial agents”
EG:s direktiv om skydd för arbetstagares rättigheter vid företagsöverlåtelse (77/187/EEG)
EG:s direktiv 98/80/EG (om undantag från skatteplikt för investeringsguld)
EG:s direktiv 2000/65/EG (om att underlätta för företagare som blir mervärdesskatteskyldiga i andra EG-länder och om att stimulera det skatteadministrativa samarbetet mellan medlemsländerna)
EG:s direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning
EG:s direktiv 76/308/EEG om ömsesidigt bistånd för återvinning av fordringar uppkomna till följd av tullar … samt beträffande mervärdesskatt och vissa punktskatter
EG:s direktiv om övergångsordningen för varuhandeln mellan EG-länderna (91/680/EEG)
EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv (78/660/EEG) – rådets direktiv av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa bolagsformer

EG:s förordning (EEG) nr 218/92 om samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) [upphävd genom rådets förordning (EG) nr 1798/2003]
EG:s förordning 1408/71 om sociala avgifter
EG-förordningen 574/72 om tillämpning av förordningen 1408/71
EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG) – om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter
EG:s fusionsdirektiv (90/434/EEG)
EG:s moder-dotterbolagsdirektiv (90/435/EEG)
EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – fullständig titel: ”RÅDETS SJÄTTE DIREKTIV av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund”
EG:s trettonde rådsdirektiv av den 17 november 1986 angående återbetalning av mervärdesskatt till näringsidkare från tredje land (86/560/EEG)
EG:s tullkodex – Rådets förordning (EEG) nr 2913/92
EG:s åttonde rådsdirektiv av den 6 december 1979 angående återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare från annat EG-land än Sverige (79/1072/EEG)
EU-grundlag, utkast till – Utkast till fördrag om upprättande av en konstitution för Europa (den 18 juli 2003, CONV 850/03) [Antogs på toppmötet i Bryssel 17-18 juni 2004 och undertecknades den 29 oktober 2004, men har ännu inte ratificerats av EU-länderna – ersätter om så sker EG-fördraget tidigast den 1 november 2006]
EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder
Den Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna från 1950 (Europakonventionen)
Faktureringsdirektivet (2001/115/EG)
Maastrichtfördraget 1992 (traktatfäste Den europeiska unionen av år 1993, EU)
OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet (1977) – sedan 1992 lösbladspublikationen ”OECD Model Tax Convention on Income and on Capital”, senast uppdaterad den 28 januari 2003
Romfördraget 1958 (EG-fördraget)
Rådets direktiv 2001/115/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (’faktureringsdirektivet’)
Rådets direktiv 2003/48/EG – (om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar för privatpersoner)
Rådets direktiv 2003/49/EG (’Ränta/royaltydirektivet’)
Rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag (SE-förordningen)
Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92
Rådgivande yttrande från EG-domstolen, 1/91 [1991] ECR
Wienkonventionen om traktatsrätten 1969

4 RÄTTSFALL

EG-domstolens domar

(se EG:s hemsida: www.europa.eu.int **– curia** eller www.curia.eu.int**)**

Aktuellt EG-land framgår i målbeteckningen, när fråga är om att kommissionen fört talan om fördragsbrott mot landet eller enskilt subjekt fört talan mot kommissionen. När fråga är om att nationell domstol etc ansökt om förhandsavgörande, anges medlemslandets i fråga landkod efter målbeteckningen – EU-ländernas landkoder (SE för Sverige etc) framgår av not 1 (se avsnitt 1.1). Inom parentes [ ] anges det/de materiella ämnesområde/-n som närmast berörs i domen med följande förkortningar: **Br**, brottmål/straffrätt; **Fö**, förmögenhetsskatt; **He**, frågor om skatterättsligt hemvist, filialer, etableringsfrihet etc; **I**, inkomstskatt; **Jo**, jordbruksfrågor; **KapI**, indirekt skatt på kapitalanskaffning; **Kä**, källskatt (eng. *withholding tax*); **M**, mervärdesskatt; **P**, punktskatt; **Sof**, social försäkring och sociala avgifter; **Sop**, social politik (arbetsrätt etc); **Tu**, tullrätt; och **Vm**, varumärkesrätt. I övrigt anges **Rä**: målet berör förhållandet mellan nationella regler och EG-rätten utan att något särskilt ämnesområde – förutom i ett sådant fall – anges materiellt sett.

26/62 (van Gend en Loos), NL [Rä] – s. 28, 34, 78, 83, 92, 96 och 133
75/63 (Hoekstra), NL [Sof] – s. 26
6/64 (Costa), IT [Rä] – s. 35, 96 och 106
29/69 (Stauder), DE [Sop] – s. 87
49/71 (Hagen), DE [Jo] – s. 76
94/75 (Süddeutsche Zucker), DE [Jo] – s. 106
107/76 (Hoffman-La Roche), DE [Vm] – s. 20, 26, 85, 95, 151, 187 och 266
30/77 (Boucherau), FR [Br] – s. 106
169/80 (Gondrand Frères and Garancini), FR [Tu] – s. 83 och 97
8/81 (Becker), DE [M] – s. 89, 96 och 98
53/81 (Levin), NL [Sop] – s. 52
89/81 (Hong-Kong Trade), NL [M] – s. 135, 151, 173, 194, 227 och 230
283/81 (CILFIT), IT [Rä] – s. 92, 94, 100, 106 och 109
14/83 (von Colson och Kamann), DE [Sop] – s. 37, 91, 92 och 104
268/83 (Rompelman), NL [M] – s. 211, 218, 255, 263, 283 och 284
270/83 (avoir fiscal) – kommissionen mot Frankrike [I] – s. 12, 33, 36 och 58
168/84 (Berkholz), DE [M] – s. 64 och 242
295/84 (Wilmot), FR [M] – s. 131
24/85 (Gebroeders Benedik Abattoir CV et Alfred Benedik en Zonen BV), NL [Sop] – s. 39
314/85 (Foto-Frost), DE [Tu] – s. 95
102/86 (Apple and Pear Development Council), GB [M] – s. 231
165/86 (Intiem), NL [M] – s. 264, 265, 266 och 270
Förenade målen 46/87, 227/88 (Hoechst) – tyskt bolag mot kommissionen [Rä] – s. 87
81/87 (Daily Mail), GB [He] – s. 128
Förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), BE [M] – s. 268
342/87 (Genius Holding), NL [M] – s. 268
348/87 (SUFA), NL [M] – s. 71 och 191
173/88 (Henriksen), DK [M] – s. 206 och 207
175/88 (Biehl), LU [I/He] – s. 36

320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV), NL [M] – s. 26, 202 och 300
C-106/89 (Marleasing SA), ES [Rä] – s. 37
Förenade målen C-6/90 och C-9/90 (Francovich och Bonifaci), IT [Sop] – s. 41
C-60/90 (Polysar), NL [M] – s. 136, 172, 182 och 217
C-97/90 (Lennartz), DE [M] – s. 151, 228, 269, 284, 291 och 294
C-204/90 (Bachmann), BE [I] – s. 36
C-347/90 (Bozzi), IT [M] – s. 131
C-29/91 (Hendrikus Bartol m.fl.), NL [Sop] – s. 39
C-50/91 (Commerz-Credit-Bank AG – Europartner), DE [KapI] – s. 39
C-330/91 (Commerzbank AG), GB [I/He] – s. 36
C-333/91 (Sofitam), FR [M] – s. 136, 174, 182, 217 och 227
C-10/92 (Maurizio Balocchi), IT [M] – s. 259
C-63/92 (Lubbock Fine), GB [M] – s. 226
C-291/92 (Armbrecht), DE [M] – s. 114, 131, 145, 151, 228 och 291
C-334/92 (Miret), ES [Sop] – s. 41
C-16/93 (Tolsma), NL [M] – s. 179
C-62/93 (BP Soupergaz), EL [M] – s. 97
C-279/93 (Schumacker), DE [I/He] – s. 12, 33 och 88
C-302/93 (Debouche), NL [M] – s. 319
C-468/93 (Gemeente Emmen), NL [M] – s. 244
C-4/94 (BLP Group), GB [M] – s. 113, 219, 220, 221, 224, 225, 227, 271 och 293
C-110/94 (INZO), BE [M] – s. 72, 151, 211, 222, 234, 252, 255, 257, 259, 264 och 284
C-155/94 (Wellcome Trust), GB [M] – s. 136, 174, 182 och 217
C-215/94 (Mohr), DE [M] – s. 229
C-230/94 (Enkler), DE [M] – s. 113, 114, 135, 185 och 284
Förenade målen C-283/94, C-291/94 och C-292/94 (Denkavit m.fl.), DE [Kä] – s. 105
Förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96 (Garage Molenheide m.fl.), BE [M] – s. 263
C-306/94 (Régie dauphinoise), FR [M] – s. 175
C-317/94 (Gibbs), GB [M] – s. 302
C-2/95 (Sparekassernes Datacenter), DK [M] – s. 71 och 138
C-37/95 (Ghent Coal), BE [M] – s. 229
C-80/95 (Harnas & Helm), NL [M] – s. 136, 174, 175, 182, 217 och 227
C-85/95 (Reisdorf), DE [M] – s. 268
C-250/95 (Futura), LU [I/He] – s. 36 och 88
C-258/95 (Julius Fillibeck Söhne), DE [M] – s. 293
C-296/95 (Man-in-Black), GB [P] – s. 107, 108, 306 och 307
C-337/95 (Parfums Christian Dior), NL [Vm] – s. 26
C-346/95 (Blasi), DE [M] – s. 295
Förenade målen C-370/95, C-371/95 och C-372/95 (Careda m.fl.), ES [M] – s. 131 och 264
C-384/95 (Landboden-Agrardienste), DE [M] – s. 229
C-118/96 (Safir), SE [P] – s. 12, 33 och 36
C-141/96 (Langhorst), DE [M] – s. 268 och 269
C-145/96 (von Hoffman), DE [M] – s. 99 och 109
C-264/96 (ICI), GB [I] – s. 36
C-336/96 (Gilly), FR [I] – s. 88
C-349/96 (CPP), GB [M] – s. 106 och 141
C-134/97 (Victoria Film A/S), SE [Rä (M)] – s. 84
C-178/97 (Barry Banks m.fl.), BE [Sof] – s. 82, 128, 138, 152 och 187
C-202/97 (Fitzwilliam Executive Search Ltd), NL [Sof] – s. 82, 128 och 187
C-212/97 (Centros), DK [He] – s. 128
C-236/97 (Aktieselskabet Forsikringsselskabet Codan), DK [KapI] – s. 109 och 110
C-254/97 (Baxter), FR [I] – s. 34 och 36
C-307/97 (Saint-Gobain), DE [I] – s. 36 och 88
C-311/97 (Royal Bank of Scotland), EL [I/He] – s. 36

C-358/97 (kommissionen mot Irland) [M] – s. 71 och 203
C-381/97 (Belgocodex), BE [M] – s. 211
C-391/97 (Gschwind), DE [I/He] – s. 33 och 88
C-432/97 (kommissionen mot Tyskland) [M, målet var *pending* (anhängigt) och noterades som *removed* (avfört) den 7 juli 2000] – s. 318
C-12/98 (Amengual), ES [M] – s. 204
C-23/98 (Heerma), NL [M] – s. 172 och 173
C-35/98 (Verkooijen), NL [I/He] – s. 34
C-98/98 (Midland Bank), GB [M] – s. 112, 113, 219 och 220
Förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), ES [M] – s. 211, 257, 258, 259, 263 och 284
C-200/98 (X AB och Y AB), SE, [I, förhandsavgörande i RÅ 2000 Ref 17] – s. 34, 35 och 36
C-251/98 (Baars), NL [Fö/He] – s. 34 och 36
C-365/98 (Brinkmann), DE [P] – s. 41
C-396/98 (Grundstückgemeinschaft Schloßstraße), DE [M] – s. 211, 256 och 284
C-400/98 (Breitsohl), DE [M] – s. 144, 217, 218, 225, 227, 228, 230, 234, 245, 255, 258, 259, 264 och 284
C-408/98 (Abbey National), GB [M] – s. 39, 106, 111, 112, 113, 114, 134, 220, 225, 270 och 271
C-409/98 (Mirror Group), GB [M] – s. 205
C-446/98 (Fazenda Pública), PT [M] – s. 251
C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel), DE [M] – s. 263 och 265
C-108/99 (Cantor Fitzgerald), GB [M] – s. 227
C-136/99 (Siena), FR [M] – s. 319
C-142/99 (Floridienne), BE [M] – s. 136, 174, 182 och 217
C-150/99 (Stockholm Lindöpark), SE [M] – s. 71
Förenade målen C-177/99 och C-181/99 (Ampafrance m.fl.), FR [M] – s. 79, 80, 287, 288, 289, 291, 292 och 296
C-409/99 (Metropol), AT [M] – s. 79, 269 och 287
C-16/00 (Cibo), FR [M] – s. 38, 113, 219, 220, 221, 225 och 226
C-40/00 (kommissionen mot Frankrike) [M] – s. 79 och 287
C-99/00 (Lyckeskog), SE [Br/Tu] – s. 26, 94, 95, 151, 266 och 322
C-184/00 (ASBL), BE [M] – s. 229
C-208/00 (Überseering), DE [He] – s. 128
C-235/00 (CSC), GB [M] – s. 138
C-269/00 (Seeling), DE [M] – s. 71, 98 och 145
C-315/00 (Maierhofer), DE [M] – s. 202 och 203
C-353/00 (Keeping Newcastle Warm), GB [M] – s. 229
C-385/00 (de Groot), NL [I] – s. 33
C-436/00 (X och Y), SE [I, förhandsavgörande i RÅ 2002 Not 210] – s. 34 och 35
C-8/01 (Taksatorringen), DK [M] – s. 231
C-77/01 (EDM), PT [M] – s. 175
C-155/01 (Cookies World), AT [M] – s. 16, 31, 55, 79, 129, 242, 290 och 317
C-167/01 (Inspire Art), NL [Rä] – s. 58
C-168/01 (Bosal Holding), NL [I] – s. 34
C-185/01 (Auto Lease Holland), DE [M] – s. 203, 265 och 301
C-275/01 (Sinclair Collis), GB [M] – s. 71
C-90/02 (Bockemühl), DE [M] – s. 269
C-137/02 (Faxworld), DE [M] – s. 218 och 221
C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), DE [M] – s. 269
Förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), GB [M] – s. 72, 262, 263, 289, 290 och 303
C-395/02 (TransportService), BE [M] – s. 263
C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn), DK [M] – s. 205
C-8/03 (BBL), BE [M] – s. 175
C-25/03 (HE), DE [M] – s. 292
C-32/03 (I/S Fini H), DK [M] – s. 223
C-68/03 (Lipjes), NL [M] – s. 301
C-204/03 (kommissionen mot Spanien), ES [M] – s. 230

Förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen Ltd m.fl.), GB [M] – s. 290 och 303
C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), SE [M] – s. 146, 154, 305 och 326
C-465/03 (Kretztechnik), AT [M] – s. 175 och 329
C-472/03 (Arthur Andersen & Co. Accountants c.s.), NL [M] – s. 138
C-41/04 (Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV), NL [M] – s. 139

Europadomstolens domar

(**se Europadomstolens hemsida**: www.echr.coe.int)

Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97 samt Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97, båda av den 23 juli 2002 – s. 270

Domar och pågående mål samt skatterättsnämndens etc förhandsbesked

[Skatte- eller avgiftsslag etc som berörs i fallen nedan anges inom parentes [ ]:
A=arbetsgivaravgiftsfråga; **I**=inkomstskattefråga; **M**=mervärdesskattefråga;
P=punktskattefråga; och **U**=uppbördsfråga.]

Regeringsrättsdomar

RÅ 1917 Fi. 64 [I] – s. 107 och 221
RÅ 1956 ref 6 [I] – s. 256
RÅ 1964 ref 16 [I] – s. 200 och 201
RÅ 1969 ref 19 [I] – s. 195
RÅ 1973 Fi. 85 [I] – s. 195
RÅ 1974 A 2068 [I] – s. 195
RÅ 1978 1:51 [M] – s. 226
RÅ 1979 Aa 66 [I] – s. 298
RÅ 1981 1:4 [I] – s. 183
RÅ 1981 1:17 [I] – s. 195
RÅ 1983 1:40 [I] – s. 195
RÅ 1984 1:67 [M] – s. 71
RÅ 1984 1:101 [U] – s. 186 och 195
RÅ 1985 Aa 102 (RSV/FB Im 1985:8) [M] – s. 171
RÅ 1985 Aa 203 [M] – s. 137
RÅ 1985 1:40 [M] – s. 265 och 302
RÅ 1986 ref 46 [M] – s. 72
RÅ 1987 ref 45 [I] – s. 298
RÅ 1987 ref 115 [M] – s. 258 och 322
RÅ 1987 ref 153 [I] – s. 236 och 237
RÅ 1987 ref 163 [A] – s. 186, 187 och 285
RÅ 1988 Not 276 [I] – s. 183
RÅ 1988 Not 642 [M] – s. 138 och 296
RÅ 1988 ref 74 [M] – s. 71
RÅ 1988 ref 106 [M] – s. 72
RÅ 1989 ref 86 [M] – s. 38, 71 och 231
RÅ 1991 Not 82 [M] – s. 138 och 296
RÅ 1991 Ref 6 [I] – s. 72 och 302
RÅ 1992 Not 209 [M] – s. 137
RÅ 1992 Not 210 [M] – s. 137 och 171
RÅ 1992 Ref 55 (II) [I] – s. 221
RÅ 1992 Ref 62 [M] – s. 137, 227, 296 och 306
RÅ 1992 Ref 104 [I] – s. 297
RÅ 1993 Ref 13 [M] – s. 135
RÅ 1993 Ref 30 [M] – s. 296
RÅ 1993 Ref 55 [I] – s. 186
RÅ 1993 Ref 78 [M] – s. 170
RÅ 1993 Ref 100 [I] – s. 238
RÅ 1993 Ref 104 [I] – s. 186
RÅ 1994 Not 13 [M] – s. 137
RÅ 1995 Not 84 [I] – s. 133
RÅ 1995 Not 224 [M] – s. 221
RÅ 1995 Not 392 [M] – s. 78
RÅ 1995 Not 393 [M] – s. 78
RÅ 1996 Not 168 [M] – s. 119, 234, 240 och 251
RÅ 1996 Not 192 [M] – s. 313
RÅ 1997 Not 180 [M] – s. 265 och 302
RÅ 1997 Ref 15 [M] – s. 210
RÅ 1997 Ref 16 [M] – s. 196, 235, 236 och 258
RÅ 1998 Not 111 [M] – s. 138
RÅ 1998 Ref 10 [I] – s. 196, 234, 235 och 236
RÅ 1998 Ref 40 [M] – s. 191 och 293
RÅ 1999 Not 46 [M] – s. 138
RÅ 1999 Not 176 [M] – s. 293
RÅ 1999 Not 282 [M] – s. 151, 217, 227, 229, 230, 231 och 232
RÅ 1999 Ref 8 [P] – s. 68
RÅ 1999 Ref 16 [M] – s. 189, 261 och 269
RÅ 1999 Ref 32 [I] – s. 165
RÅ 1999 Ref 33 [M] – s. 231
RÅ 1999 Ref 37 [M] – s. 293
RÅ 1999 Ref 50 [I] – s. 237 och 238
RÅ 2000 Not 11 [M] – s. 301
RÅ 2000 Not 59 [P] – s. 68
RÅ 2000 Not 187 [I] – s. 186
RÅ 2000 Not 189 [I] – s. 195
RÅ 2000 Ref 5 [M] – s. 90 och 96
RÅ 2000 Ref 17 [I], förhandsavgörande inhämtat från EG-domstolen: C-200/98 – s. 12 och 34
RÅ 2000 Ref 38 [I] – s. 12 och 34
RÅ 2000 Ref 47 (I och II) [I] – s. 12 och 34
RÅ 2000 Ref 53 [I] – s. 238
RÅ 2000 Ref 66 (I och II) [I] – s. 270

RÅ 2001 Not 9 [M] – s. 270
RÅ 2001 Not 10 [I och M] – s. 270
RÅ 2001 Not 11 [I] – s. 270
RÅ 2001 Not 15 [M] – s. 119, 234 och 251
RÅ 2001 Not 18 [M] – s. 78
RÅ 2001 Not 69 (regeringsrättens dom 2001-05-16, mål nr 8139-1999) [M] – s. 107 och 221
RÅ 2001 Not 70 (regeringsrättens dom 2001-05-16, mål nr 8419-1999) [M] – s. 107 och 221
RÅ 2001 Not 97 [M] – s. 40 och 92
RÅ 2001 Not 98 [M] – s. 40 och 92
RÅ 2001 Not 99 [M] – s. 39, 40 och 92
RÅ 2001 Ref 60 (regeringsrättens dom 2001-11-16, mål nr 6655-2000) [I] – s. 172 och 306
RÅ 2002 Not 26 (regeringsrättens dom 2002-02-27, mål nr 8365-1998) [M] – s. 258
RÅ 2002 Not 108 (regeringsrättens dom 2002-07-02, mål nr 7778-2000) [M] – s. 202, 300 och 302
RÅ 2002 Not 210 (regeringsrättens dom 2002-12-20, mål nr 7009-1999) [I], förhandsavgörande inhämtat från EG-domstolen: C-436/00 – s. 12 och 35
RÅ 2002 Ref 13 [M] – s. 179
RÅ 2002 Ref 15 [I] – s. 216
RÅ 2002 Ref 59 [I] – s. 256
RÅ 2002 Ref 67 [M] – s. 296
RÅ 2002 Ref 88 [I] – s. 298
RÅ 2002 Ref 94 [I] – s. 165
RÅ 2003 Ref 21 [M] – s. 191
RÅ 2003 Ref 25 [M] – s. 231
RÅ 2003 Ref 29 [M] – s. 77
RÅ 2003 Ref 36 (regeringsrättens dom 2003-06-06, mål nr 1438-2001) [M] – s. 97 och 226
RÅ 2003 Ref 80 [M] – s. 207 och 327
RÅ 2003 Ref 99 [M] – s. 89, 90 och 251
RÅ 2003 Ref 100 I och II [M] – s. 291 och 292
RÅ 2004 Not 116 [M] – s. 153
RÅ 2004 Ref 26 [M] – s. 140
RÅ 2004 Ref 36 [M] – s. 153
RÅ 2004 Ref 60 [M] – s. 221
RÅ 2004 Ref 62 [I] – s. 196
RÅ 2004 Ref 112 [M] – s. 270
RÅ 2005 Ref 4 I och II [I] – s. 238 och 239
RÅ 2005 Ref 14 [I] – s. 181
RÅ 2005 Ref 19 [M] – s. 173
RÅ 2005 Ref 20 [M] – s. 146
RÅ 2005 Ref 23 [M] – s. 292
RÅ 2005 Ref 34 [M] – s. 291
RÅ 2005 Ref 37 [I] – s. 236
RÅ 2005 Ref 67 [I] – s. 238
RÅ 2005 Ref 74 [M] – s. 231

Regeringsrättens domar 1999-03-25 (mål nr 1035-1997, 3572-1997, 3618-1997 och RÅ 1999 Ref 16) [M] – s. 189, 261, 262, 265, 266 och 267
Regeringsrättens dom 2001-11-16, mål nr 4453-2000 [M] – s. 172 och 306
Regeringsrättens dom 2005-05-27, mål nr 3903-04 (RÅ 2005 Not 61) [M] – s. 138
Regeringsrättens dom 2005-07-07, mål nr 6556-04 (RÅ 2005 Not 96) [I] – s. 238
Regeringsrättens dom 2005-09-30, mål nr 6333-04 (RÅ 2005 Not 115) [M] – s. 141
Regeringsrättens dom 2005-11-23, mål nr 8584-03 (RÅ 2005 Ref 82) [M] – s, 141
Regeringsrättens dom 2005-12-27, mål nr 4010-03 (RÅ 2005 Ref 81) [M] – s. 61, 65 och 320

Kammarrättsdomar

[”Ej överklagad”, överklagande återkallat eller överklagad men ej prövningstillstånd=lagakraftvunna domar]

- Kammarrättens i Stockholm dom 1998-03-26 (mål nr 6169-1996). RSV har återkallat sitt överklagande. [M] – s. 261

- Kammarrättens i Stockholm dom 1998-11-03 (mål nr 6461—6462-1996, Avd. 7). Regeringsrätten vägrade medge prövningstillstånd 2000-07-17 (mål nr 7895—7896-1998). [M] – s. 262, 265, 267, 272, 278, 338, 340 och 341
- Kammarrättens i Stockholm dom 1999-01-08 (mål nr 409—410-1998). Ej överklagad. [M] – s. 261
- Kammarrättens i Stockholm dom 1999-02-11 (mål nr 3471-1997). Regeringsrätten vägrade medge prövningstillstånd 2001-03-28 (mål nr 1475-1999). [M] – s. 261
- Kammarrättens i Stockholm dom 1999-03-02 (mål nr 4844-1998). Ej överklagad. [M] – s. 261
- Kammarrättens i Stockholm dom 1999-04-29 (mål nr 9555-1998). Ej överklagad. [M] – s. 261
- Kammarrättens i Göteborg dom 2001-10-25 (mål nr 389-2000, Avd. 6). Överklagad och avdömd (se RÅ 2003 Ref 100 I). [M] – s. 291
- Kammarrättens i Stockholm dom 2002-05-03 (mål nr 6431-6435-2000, Avd. 7). Ej överklagad. [M] – s. 144 och 146
- Kammarrättens i Stockholm dom 2002-05-28 (mål nr 8568-2000, Avd. 2). Ej överklagad. [M] – s. 267
- Kammarrättens i Stockholm domar 2004-08-24 (mål nr 4886—4890-03 och 778-04; Avd. 03). Ej överklagade [(bl.a.) M] – s. 280

Skatterättsnämndens (SRN) etc förhandsbesked [SRN ersatte den 1 juli 1991 Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden som i sin tur hade ersatt Riksskattenämnden (RSN)]

["ej överklagat"=lagakraftvunnet besked]

- RSV/FB Im 1985:8. Överklagat och avgjort (RÅ 1985 Aa 102) [M] – s. 171
- RSV/FB Dt 1985:33. Beskedet ej överklagat [I] – s. 172
- SRN 1993-10-13. Beskedet ej överklagat [M] – s. 297
- SRN 1998-01-28. Överklagat och avgjort (RÅ 1999 Ref 50) [I] – s. 237
- SRN 1998-07-10. 2 stycken, överklagade och avgjorda (RÅ 1999 Ref 37 och RÅ 1999 Not 176) [M] – s. 293
- SRN 1999-10-12. Beskedet ej överklagat [M] – s. 172
- SRN 1999-11-16. 2 stycken, överklagade och avgjorda (RÅ 2001 Not 69 och RÅ 2001 Not 70) [M] – s. 221
- SRN 2001-02-14. Överklagat och avgjort (RÅ 2003 Ref 36 – regeringsrättens dom 2003-06-06, mål nr 1438-2001) [M] – s. 226
- SRN 2003-01-23. Beskedet ej överklagat [M] – s. 172 och 306
- SRN 2005-05-16. Beskedet ej överklagat [M] – s. 174
- SRN 2005-06-23. Överklagat, men avskrivet hos Regeringsrätten 2005-11-07 på grund av återkallande av överklagandet [M] – s. 173
- SRN 2005-12-21. Beskedet ej överklagat [M] – s. 201

Svea hovrätt

- Mål nr B 1378/96 (Högsta domstolens avslag på resningsansökan, mål nr Ö 257-99) [M] – s. 321 och 323
- Mål nr B 5292-01 m.fl. (Högsta domstolens beslut 2002-05-13 att ej meddela prövningstillstånd, mål nr B-447-02, och Högsta domstolens beslut 2002-05-13

att ej meddela prövningstillstånd i ärende om ersättning till offentlig försvarare, mål nr Ö 448-02) [(bl.a.) M] – s. 278, 286 och 342

SAKREGISTER

A conto 165
Absolut företräde
  EG-rätten framför nationell rätt 12, 34, 48, 51, 96, 99, 106, 132
Abusive practice 72, 263, 289, 290, 303
Ackordskontrolltjänster 235
Acte clair 52, 85, 92, 123
Advokat 99, 170
  advokathandelsbolag 172
Affärshändelsen 45, 46, 164
Agent 337
  beroende 306
Agentskap 311
Aktiebolag 172
Aktiekapitalet
  förändringar av 223
Aktieägarfunktionen 221
Aktiv näringsverksamhet 216
Alkohol 53, 314
Allmän ordning 36
Allmänna folkrättsliga doktrinen 34
Allmänna mervärdesskatterättsliga principer 67
Allmänna platser 206
Allmänna råd 49
  RSVs 122
Analogislut 43, 72, 90, 107, 109, 131, 133, 160, 212, 324
  på rättighetssidan 160
Analys 20
Anmälningsskyldighet 260
Anslutningsfördraget 30
  särlösningar 76
Anslutningslagen 30, 42
Anställda 184
Anställning 186
Anställningsavtal 184
Anställningsförhållande
  kontra självständighet 186
Arbetsgivaravgifter 132
Arbetsgivare 184
Arbetsinkomster 118
Argumentum a fortiori 160
Arkitekt
  utländsk med omsättning i Sverige 248
Artikel 2 i första direktivet 68
Artikel 2.1 i sjätte direktivet 135
Artistiska framträdanden 56, 76
Arv 199
Associationsavtal med EG 89
Assujetti 100
Asylsökande
  bostäder för inkvartering av 296
Autonom europeisk innebörd
  gemenskapsrättsliga begrepp 39, 51, 82, 129, 331
Avdragsförbud 78, 287, 291, 335
Avdragsregeln i ML
  jämförd med avdragsbestämmelsen i sjätte direktivet 254
Avdragsrätt 252
  begränsning till följd av bidrag 228
  kontroll 334
  skillnader mellan ML och sjätte direktivet 252
  subjektiv bedömning 218
  uppkomsten förutsätter ej att skattepliktiga transaktioner gjorts först 334
  verksamhet under viss nivå 151, 228
Avdragsrätt för ingående moms 157
  beskattningsåtgärder efter förvärv 158
  bestämning omfattning 158
  förutsätter två syften med förvärvet (förvärvssyfte med verksamheten i vilken det sker och att skapa skattepliktiga transaktioner med det) 175
  oberoende av förhållandena hos leverantören etc 158
Avdragsrättens omfattning
  i den mån förvärven avses komma att användas för skattepliktiga transaktioner 334
Avdragsrättens uppkomst
  när förvärv varmed avses skapa skattepliktiga transaktioner åtminstone konstituerar ekonomisk verksamhet 256
  oberoende av fakturans utseende 261
  registrering saknar relevans 335
  skattskyldighetsbegreppets betydelse .. 253
Avgifter
  för idrottsutövare 240
Avgiftspligtige personer 103, 120
Avhämtningsköp 298
Avoir fiscal 33
Avskattning 113
Avverkningsrätt 172
Bagare 214
Balett 228
Bank 132
  personalservering 249
Belgien 10, 319
Beloppsgränser 251
Beloppsramar

RSVs 294
Beskattningens räckvidd 197
Beskattningsbar person
SOU 2002 74 103
Beskattningsoption 73
Beslut 31
Betalningsanstånd 270
Betalningsbrott 302
Bevisfrågor
i skatteprocessen 272
Bevisning 265
Bidrag 198
Bilar 79, 287
Bilaterala dubbelbeskattningsavtal 16, 88
Bingoaftnar 237
Biodlare 233
Biograf 228
Blandad verksamhet 143, 158, 213, 221, 224, 226, 228, 232
Bodelning 199
Bokföringsmässiga grunder 165, 166
Bokföringsnämnden 44
BFN 193
Bokföringsskyldig
'skattskyldig person' 332
Bokföringsskyldighet 44, 45, 46, 72, 164, 167, 188, 189, 190, 191, 192, 262, 266, 327, 331
avgränsning mot privatekonomin hos den enskilde 167
Bokföringsåtgärden 45
Bolagsbildningskostnader 223
Bolagsskatt 13, 14, 53
Bostadsrättsföreningar 249
Brittisk 111, 112
Bro 209
Brottslig verksamhet 72
Bruttoomsättningsskatter 68, 93
Byggmästare
utländska med omsättning i Sverige 246
Byggmästares tjänster 336
Byggmästarsmitta 245
Byggnader 76
Byggnadsmark 76, 244
Byggnadsrörelse 211, 244, 336
omsättning genom uttag 243
Börstransaktioner 109
CFC
Controlled Foreign Company 14
Cirkulationsdirektivet ... 22, 53, 81, 108, 121, 124
Cirkus 228
Civilrättslig lagstiftning 44
Community meaning
of concepts 26
Controlled Foreign Company 14
Cykelhandlare 185, 214
Danmark 10, 94, 103, 120, 138, 204, 246, 300
dansk 93, 94, 95, 103, 108, 109, 110, 120, 174, 246, 266, 299, 309, 310, 322
Destinationsprincipen 67, 316
Detaljplan 205
Direkt effekt 132
direktiv 95
'Direkt och omedelbart samband' 106, 112, 224
Direktiv 31
Direktiv om moms
direkt effekt beträffande rättigheter 160
Direktivkonform 16, 37, 104
Diskriminering
förbud mot 128
Distance sales 322
Distansförsäljning 299, 313
Distansförsäljningsregeln 315
Distributör 159
Doktrin 42
Doktrin om moms 122
Domar 42
Dricks 180
Driftkapital 223
Driftkostnader 222
Dualism 29, 81
Dubbelbeskattning 15, 16, 33, 34, 71, 87, 88, 108, 158, 196, 290, 306
Dubbelbeskattningsavtal 33, 34
Dödsbo
oskiftat 169
upphovsmannens, omsättning av dennes egna konstverk 77
EEIG 60
EES 60, 187
EES-avtalet 11, 48
Effektivitetsprincipen 104
EG
'ett enda punktskatte- och mervärdesskatteland' 31
EG 'ett enda mervärdesskatteland' 15, 31
EG-domstolen
talerätt hos 74
tolkningsutfyllande roll 98
EG-domstolens förhandsavgöranden om mervärdesskatt 121
EG-domstolens roll 86
Egenavgifter 55, 166, 167
Egenförsäljare 308, 312
EG-fördraget 11, 28, 30, 31, 40, 121
EG-rätten 28
absolut företräde framför nationell rätt 99, 106
EG-rättens grundnormer 87
EG-rättskonform 16, 37, 104

EGs cirkulationsdirektiv
punktskatter 122
EGs förordning
om socialavgifter 187
sociala avgifter 122
EGs institutioner 31
EGs mervärdesskattedirektiv 121
EGs momskommitté
guidelines 122
Ekonomisk aktivitet 57
Ekonomisk verksamhet....102, 117, 134, 136, 157, 174
aktivitetskrav 157, 177, 219
anges med exempel i artikel 4.2 i sjätte direktivet 102
förvärvssyfte 157
objektivt begrepp 184
rekvisitet 102
uppkomst vid de första investeringsutgifterna 255
Ekonomiska och sociala kommittén 32
Elektrisk kraft 198
Elektroniska tjänster 14, 50
engelsk 25, 100, 104, 108, 222, 309, 313
England 108, 111
Enkla bolag 250
Enskild näringsidkare 22, 167
Entré
för publik till idrottsevenemang 240
Entreprenad 245
Etableringsfrihet 12, 13, 16, 33, 35, 52, 53
Etableringsrätt 36, 54
EU-grundlag
klar men ej ratificerad 13, 53, 91, 99
EU-lagen 30, 42
Europabolag 60
Europadomstolen 87, 270
Europakonventionen 87, 89, 270
Europaparlamentet 32
European Court Reports 86
'Europeisk (ram)lag' 13
Europeisk ekonomisk intressegruppering 60
Europeiska konventet 13
Europeiska unionen 10
EUs Uppförandekod 13
Ex works 298
Export
varuleverans till plats utanför EG (tredje land) 70, 139, 298, 303, 336
'Exporttjänst' 96
Fackförbund 235
Fackföreningar 235
Faktisk villfarelse 332
Fakturadatum-regel 189
Faktureringsdirektivet 267
Faktureringsregler
nya 1/1 2004 ..... 58, 266, 267, 268
Fast driftställe 58, 60, 61, 62, 63, 242
Fast egendom 205, 248, 336
Fast etableringsställe 57, 58, 60, 61, 63, 242
Fast installation 242
Fastighet 198, 205, 248, 336
Fastighetsbegreppet 202
Fastighetsrekommendationen 206
Fastighetsägare
begreppet 204
Felaktig implementering av EG-rätten i ML 160
Felprissättning 69
Filial i utlandet
svenskt bolag med 66
Finans 132
Finansiella tjänster 224
Finansrätt, tillämpad
nytt ämne inom skattejuridiken 276
Finansutskottets betänkande 43
Finansutskottets betänkanden 122
Finland 10, 94, 118, 119, 237
finsk 310
Fixed establishment 242
Fjärde bolagsrättsliga direktivet. 47, 192, 193
Flygbensin 76
Flygfotogen 76
Folkrätt 29, 34, 40, 81, 87
Fordran på staten
ingående mervärdesskatt 132
Formaliafel
i inköpsfaktura 262, 272
Forskning i skattejuridiken
förslag till 271
Forsknings- och utvecklingsarbete 222
Forum delicti 321
'Framtidskonventet' 13
Frankrike 10, 79, 107, 287
fransk 67, 80, 93, 100, 288
Free on board 298
Freelance-fotograf 233
Fri rörlighet 12, 13, 15, 30, 52, 53
Fria yrken 102
Friskis & Svettis-kort 295
Frisörer 164
Frivillig registrering
till mervärdesskatt 210
Frivillig skattskyldighet 51, 77, 170, 204, 210, 211, 257, 283, 334
två kategorier? 210
Frysningsklausul 79, 287
F-skattsedel
rättsverkan 333
Fusionsdirektivet 11, 16, 32, 37, 53, 104
Fysiska tjänster 67
Fåmansföretag 118

Förarbeten 42
nationella om moms 122
Förbud mot diskriminering 33
Fördragsbrott 320
Fördragskonform 104
tolkning (långtgående) 92
Företagare 131
Företagarrisk 136, 184
Företagsform 21, 164, 195
Företagsgrupp 170
Företagshälsovård 294
Företagsskatterättsliga frågor 46, 164
Förfaranderegler 87
Författningskommentaren i propositionen . 43
Förhandsavgörande 92, 123
Förmedlare 305, 336
Förmedlingsprovision 312
Förmögenhetsskatt 36
Förordningar 31, 81
Förskott 165, 179, 189
Försäkring 132
Försäkringsersättningar 198
Försäkringstjänster 224
Förtullning
övergång i fri omsättning 83
Förvärvsbeskattning 67, 299
Förvärvsinkomster 118
Förvärvskällebegrepp 168
Förvärvskällegreppet
utmönstrat 214
Förvärvsmoms 73
Förvärvssyfte 118
Förädlingskedjan 68, 130, 137
Gas 198
Gatumark 206
Gemensam beskattningsram 17, 330
Gemenskapsinternt förvärv . 67, 84, 159, 163, 299
olika status på objektet i Sverige respetive i det andra EG-landet 313
reservregeln 316
Gemenskapsrätten 28, 133
Gemenskapsrättens företräde 35
Generaladvokaten 74
Generaladvokatens yttranden 121
Gewerbetreibenden 182
Gewinnerzielungsabsicht 182
GIF 67
God redovisningssed ... 44, 47, 165, 166, 167, 190, 193, 331, 334
ansvaret att utveckla begreppet ligger hos BFN 193
bestäms t.ex. branschvis 192
faktisk praxis hos kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga 47
förslag i SOU 2002.74 frikoppla redovisningsreglerna i ML från begreppet medför förlust av viktig del av normbildning inom företagsskatterätten 193
IASB kommer att influera Redovisningsrådet, som kan antas påverka BFN 193
nationell (svensk) eller möjligen samnordisk standard 192
'skattemässiga aspekter', exempel på vad som bör beaktas vid utfyllande tolkning av begreppet 193
Godtrosförvärv av rätt till avdrag för ingående moms 71
grekisk 108, 109
Grekland 10, 94
Gruppregistrering 171
Gruvdrift 102
Gränsöverskridande omstruktureringar 37
Guidelines i momsfrågor 75
Guld
som levereras till Sveriges Riksbank 76
Gym 294
Gåva 199
Handelsagent 306, 311
Handelsbolag 21, 169
Handelsresande 306
Handräckning
i skatteärenden mellan de nordiska länderna 57
Harmonisering 13, 22, 52
Hemdatorer 293
Hermeneutisk cirkel 148, 154, 342
Hobby 180, 194, 233
Holdingbolag 174
Holland 319
Horisontella regler 95
Hotellrörelse 181
Humankapital
investeringar i 293
Huvudman 312
Hälsa 36
Hämtningsköp 315
Icke-diskriminering 15, 34
Ideell organisation
utländsk 236
Ideella aktiviteter 335
Ideella föreningar
allmännyttiga 119, 191, 235, 335
utan vinstintresse 240
Idrott 56
Idrottsklubb 237
Illojal skattekonkurrens 13
Immateriell tillgång 102, 178
Immovable property 202, 248

Implied powers 34
Import 17, 55, 108, 132, 160, 217
beskattningsunderlaget vid 84
ett av tre fall som medför skattskyldighet enligt ML 163
frihet från skatt vid 83
jämförelse med GIF av vara 318
skyldighet erlägga moms till Tullverket 83
varuinförsel från plats utanför EG (tredje land) 83
INCOTERMS 298
Indirekta skatter 11
Informationstjänster 56
Ingress 67
Ingående mervärdesskatt 132
Inhibition 152
Inkomstskatt
skatt på produktionen 304
skattesuveränitet kvar hos Sveriges Riksdag 99
Inkomstslagen 198
intäkter som faller utanför 199
Inkomstslaget kapital 183
Inkomstslaget tjänst 184, 194
Innehav av tillgång 178
Inneliggande lager 303
Inre marknad 15
Intangible services 209
Integration 52, 90
Integrationskrav 37
Inter Governmental Conference
regeringskonferens IGC 13
Internetbaserade tjänster 14
Intäkter utanför momsbeskattningen? 197
Investeringsguld 56, 72
Investeringsvaror 98, 144, 158, 210
Irland 10, 76, 94, 118, 119, 203
irländsk 119
Island 60, 187
Italien 10, 13, 94, 164
Jordabalken 202
Jordbruksverksamhet 102
Jultidningar 137
Jura novit curia 281
'domstolen känner till rätten' 51
Juridisk argumentation 123
Jämkning
av ingående moms 98, 144, 158
Kapitalanskaffning
EGs direktiv om indirekta skatter på 39, 109
Kapitalbeskattning
fiktiv vid avyttring av andelar till en utländsk juridisk person 34
Kapitalinkomster 118, 183
'Karusellhandel' 284, 301, 302, 321, 323
Kedjetransaktioner 301
KOM-dokument 75
Kommanditbolag 169
Kommissionens förslag till rådet 75
Kommissionens roll 75
Kommissionär 305, 311, 336
Kommissionärskap 311
'Kommissionärsmetoden' 312
Kommun 205, 251
Kompetensfördelning 30
Kompetens-kompetens 12, 26, 29
Koncerninterna tjänster 221
Koncernredovisning 171
Konkurrensneutralitet 15, 31, 67
extern neutralitet 147
intern neutralitet 147, 148
Konkurrensneutralitetsprincipen. 68, 73, 126, 191, 289
garanteras genom övervältring (se Övervältringsprincipen) 68, 73
utländska företagare 189
Konkurrenssnedvridning 31, 80, 132, 191, 320
Konkurrerande moms
förbud mot 68
Konkurs 270
Konserter 228
'Konsistens'-principen ...39, 40, 115, 116, 139
samtliga tillgångar 39, 222
totality of assets 111, 223
Konstitution för Europa
utkast till 13
Konsultverksamhet 185
Konsument 15, 126
skattebärare 101
Konsumtionsneutralitet 31, 153
Konsumtionsskatt 15, 191
Kontantmetod 164
'Kontinuitet' 39, 40
Kontorslandsregeln 66
Kostnad 132
Kostnadselement 224
Kostnadsmassa 113
Kreditnota 178
Kulturella aktiviteter 56
Kumulativa effekter 20, 68, 130, 160, 233
Kundregeln 58, 63, 209
Kvalificerad skattebefrielse 335
Kvarstad 263
Kyla 198
Kyrklig stiftelse 234
Källskatter 132
Kärnkraftsingenjör 186
Lagerfastighet 245, 336
Lagertillgång
i byggnadsrörelse 244

Lagrådets kommentarer 43
Lagvalsregler 15, 31
Landkod 10
Latenta momskostnader 233
LBMA 72
Ledsagardokument 53
Legalbevisning 265, 334
till nackdel för värdet av en ordnad bokföring som bevisning 285
Legalitetsprincipen 29, 72, 74, 89, 97, 98, 108, 109, 110, 131, 133, 159, 318, 320, 321, 337
'lucka' i beskattningen inom EG går ej att fylla ut i strid mot skriven nationell lag 337
på skyldighetssidan 160
Leverans av varor.39, 68, 135, 202, 287, 301, 312
angående formkrav i nationell rätt203, 301
platsen för, där varorna befinner sig när sändning eller transport till mottagare påbörjas 301
överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom 198, 300
Leveringsstedet 299
Lex generalis 44
Lex scripta-kravet 89
Lex specialis 44
Liechtenstein 60, 187
Likabehandlingsprincip 34
Livsföringsinstitut 294
Livsmedelsförsäljning 137
London Bullion Market Association 72
Lotterier 237
Luxemburg 10, 73, 94, 108, 318, 320, 322
Lyxartiklar 79, 287
Lönsamhetsstudie 222
Lös egendom 209
Maastrichtfördraget 28, 87, 89
Makt och rätt 276, 278, 338
Marknadsundersökningar 222
Materiell tillgång 102, 178
Materiella rättvisan i skatteprocessen 271
Medicin
på recept eller till sjukhus 76
Mellanmanssituation
särskild momsregel (6 kap. 7 § ML) 305
Mervärdesbeskattning
oberoende av var i världen 'skattskyldig person' bedriver sin verksamhet 158
Mervärdesskatt
idén 107
skatt på konsumtionen 304
uppfinningen 107
Mervärdesskattegrupp 169, 170
Mervärdesskatten
konkurrensneutral 159
konsumtionsneutral 159
Mervärdesskatteordningen 80
Mervärdesskatteprincipen 68, 73, 125, 130, 154
artikel 2 i första direktivet 68
Metod 22
Mineraloljeprodukter 53, 314
Moder-dotterbolagsdirektivet 11, 16, 32, 38, 53, 104
Momskontrollen 284
Momssystemet
ett enda med två registreringsformer 258
Monism 29
Motorfordon 79, 290
Multilateralt dubbelbeskattningsavtal 16, 88
Musikkonserter 237
Målstyrd lagtolkning 50, 127, 154
Mäklare 312, 337
Mäklartjänst 219
Næringsdrivende 120
Nationell rätt 29
Nederländerna 10, 118, 119, 319
nederländsk 111, 112
Nollbeskattning 110
Non-profit-making organizations 169, 191, 237
Norge 26, 60, 117, 118, 119, 120, 187, 287
Normgivningshierarki 28
norsk 310
Nullum tributumj sine lege 89
Nyemissionskostnader 175, 219, 223
Näringsbidrag 230
Näringsbostadsrätt 172
Näringsfastighet 172, 174
Näringsidkare
enligt förarbetena till BFL 167
Näringsverksamhet 103, 117, 163, 168, 195, 330
aktiv 216
passiv 216
som bedrivs utomlands 215
subjektiva rekvisit 171
Nöjen 79, 287
Obiter dicta 271
Obligatorisk punktskatteplikt 53
Obligatoriskt punktskattepliktiga varor 314
OECDs modellavtal 87, 306
OECDs Skattekonkurrensrapport 13
Offentlig makt
utövande av 36
Offentlig verksamhet 251
'Ombudsmetoden' 312
Omsorg 49
Omsättning

av vara eller tjänst?, tillhandahållarens prestation bedöms 227
av vara inom landet, aldrig GIF avseende samma transaktion 303
av vara, direktleverans till slutkund och omsättning i varje led..... 265, 302
av vara, enbart överlåtelse av äganderätten och aldrig uthyrning..... 203
begrepp (se även Leverans av varor och Tillhandahållande av tjänster)..... 297
ersättning för en motprestation..... 38
fall av 'förvärvsbeskattning' hos kund ... 55
obligationsrätten avgör när..... 297
ofta indikationen på förekomsten av en tjänst 329
tillfällig, enstaka inom landet..... 188
uppkomst..... 179
uppkomst av, när avgör civilrättsliga regler?..... 301
varje obligationsrättsligt avtal 302
Omsättningens placering
angående Internetbaserade tjänster..... 14
i Sverige, yrkesmässig säljare skattskyldig här..... 308
regeln därom knyter an till tidpunkten för leveransen 300
tjänster..... 242
varor från tredje land eller till eller från annat EG-land, där varan 'finns' vid omsättningstillfället 303
varor till tredje land, 'varans väg' ('Der Warenweg') avgör..... 302, 303
Omsättningstillfället
när avtal om köp föreligger obligationsrättsligt 301
tjänsteområdet, ingen skillnad i förhållande till inkomstskattemässig bedömning (obligationsrätten avgör när)..... 297
varuområdet, inkomstskatterättsligt när varan är inneliggande lager hos köparen 297
Ondernemer..... 118
Opera..... 228
Ordning
allmän..... 36
Ordre public..... 29, 99
Organisationer utan vinstintresse..... 191, 237
Organisationskostnader..... 222
Organisationstidskrifter
framställning av..... 76
Oriktig uppgift..261, 265, 267, 302, 332, 333
Paraplyorganisation 173
Parker..... 206
Parkering av fordon
upplåtelse av plats för..... 205
Parkeringsrörelse 181
Passiv näringsverksamhet..... 215
Periodisering..... 165, 166, 189
Personalserveringar
i mervärdesskattefria verksamheter..... 249
Personalvård 294
Personbefordran..... 56
Personbil..... 80
avdragsförbud..... 287
Pizzerior..... 164
Place of establishment 57
Plan- och bygglagen 205, 206
Planerad verksamhet..... 222
Plea bargaining..... 280
Portugal 10, 94
Postorderförsäljning..... 313
Preambel..... 67, 104
Preambeln
till ett direktiv om mervärdesskatt..... 121
Prejudikatsbundenhet..... 99
Preliminär skatt..... 132
Primärnormsperspektiv..... 285
Primärrätt..... 12, 28, 31
Pristillägg..... 178
Privatbostadsfastigheter
produkter från..... 249
Privatbostadsföretags fastigheter
produkter från..... 249
Privatbostäder..... 172
Privatekonomi..... 46, 112, 164
Privatinvesterare..... 174
Producent.....102, 159, 170, 305
Producentföretag..... 170, 305
Produktionsskatt 31
Proportionalitetsprincipen....80, 95, 263, 264, 270, 289, 290
Propositioner
regeringens..... 122
Provdrift..... 222
Prövningstillstånd.....42, 94, 95, 271
Public bodies 251
Punktskatt..11, 22, 24, 30, 53, 54, 68, 76, 81, 83, 93, 107, 108, 121, 122, 124, 125, 306, 314
cirkulationsdirektivet (se även Cirkulationsdirektivet)..... 53
ledsagardokument..... 53
obligatorisk skatteplikt för alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukter.... 53
reklamskatt..... 68
Purist approach..... 113
Pärmmetoden..... 164
Qui facit per alium facit per se..... 107
Rabatt..... 178
Ratio decidendi..... 271
Reciprocitetsprincipen 69, 130, 154, 189, 190

Redovisningsbrott 302
Redovisningsrådet 193
Redovisningsstandarder
internationella 192
Reflektivt ekvilibrium 110
Regeringens kommittédirektiv 43
Regeringsformen 88
Regeringskonferens IGC 13
Regeringsrättens
domar om moms 121
Regeringsrättens årsbok 43
Registreringskontroll 281
Registreringsåtgärd
funktionen av att skatteadministrativa
kontrollapparaten påkopplas ... 258, 333
Reklamskatt 68
Rekommendation 31, 49
Religiösa institutioner 240
Reparationsbegreppet
utvidgade 210
Representation
intern och extern 292
Representation och liknande 80, 288, 335
avdragsförbud 287
Restauranger
mindre 164
Resultat 182, 193
Retroaktiv avdragsrätt
ny-, till- eller ombyggnation 210
Retroaktiv lagstiftning och rättstillämpning
förbud mot 87
Retroaktiv skattelagstiftning
förbud mot 89, 92
Reverse charge 67, 299
Revisionsplikten
för små företag 285
Riksdagsmotioner 43
Riksskatteverket 43
Rockmusikkonsert 237
Romersk rätt 107
Romfördraget 28
Royalty 178
Royaltydirektiv
Ränta/royaltydirektivet 32
RSVs handledning 50, 51
Rådet 31
Räkenskapsenlig avskrivning 142
Ränta 136, 198
Räntedirektiv 32
om räntebetalningar för privatpersoner. 32, 3
Ränta/royaltydirektivet 32
Rättsakter ... 11, 29, 31, 35, 42, 61, 67, 75, 80, 86, 88, 95, 99, 122, 289
Rättsfrågor
i skatteprocessen 271
Rättssäkerhetsbegreppet 89, 97
Rättsvillfarelse 71, 332
Rättvis rättegång 87, 270
Rättvisande bild 47, 192, 193
internationell (europeisk) standard 192
med sikte på det enskilda företaget 192
Rörelse 183, 195
Rörelseliknande former 232
Rörelsemässig 118
Sakprövning
effektiv materiell 95, 263, 264
Saltsjöbadsandan 275, 277, 278
Samfällighet 179
Samtliga tillgångar
'konsistens'-principen 39, 222
Samägande 250
Schablonavdrag
egenavgifter 166
Schablonbeskattningsfrågor 164
Schabloninkomstskatt
förhållande till EGs momsdirektiv. 24, 164
Schablonmoms 164
'Scope of the tax' 68
Seat of economic activity 57
SE-förordningen 60
Sekundärnormsperspektiv 285
Sekundärrätt 14, 29, 31
Serveringsavgift 180
Serveringstjänst 137, 180
Sistainstansdomstol 95
Självkostnadspris 234
Självständighet 102, 182
Självständighetsrekvisitet 184, 330
Skadestånd 98, 179
Skatteadministrativt samarbete 13, 14, 55, 247
Skattebedrägeri 13, 73
Skattebetalningslagen 54
Skattebortfall 15, 16, 71, 80, 158, 196, 244, 320
Skattebrott 302, 333
och regeln om gemenskapsinternt förvärv 321
Skattebärare 15, 117, 126, 131
konsumenten 101
Skatteflykt 13, 71, 72, 73, 80, 289, 294
Skattefri fastighetsförsäljning 219
Skattefritt
vid inkomstbeskattningen 198
Skattekonkurrens
illojal 13
Skattekonkurrensrapport, OECDs 13
'Skattemässig god redovisningssed' 165, 266, 331, 334
Skattenämnd 49
Skatteobjekt 15, 157, 330

Skatteparadis..... 13, 52, 53
Skatteplanering.....97, 107, 109, 306
Skattepliktig transaktion 111, 135, 157
bedömning oberoende av förhållandena hos kunden 158
Skatterepresentant..... 57
Skatterättsnämnden..... 43, 84
Skattesubjekt.....101, 117, 126, 157, 330
Skattesuveränitet11, 12, 13, 24, 99, 115, 116, 317, 318, 324
Skattesystemet
debiteringssidan och uppbördssidan.... 276
Skattetillägg.....261, 265, 267, 270, 308, 332, 333
kvittningsförbud 308
Skatteundandragande71, 72, 73, 80, 289, 294
Skatteutskottets betänkande..... 43, 122
Skatteverket
en enda myndighet 282
Skatt-på-skatt-effekt 160
Skattskyldig person..101, 117, 131, 135, 157, 213, 330
bokföringsskyldig..... 332
ekonomisk verksamhet, rekvisitet (se även Ekonomisk verksamhet)..... 102
kan beskattas 101, 157
självständighetsrekvisitet..... 157
Skattskyldighet 163
Slutskattsedel..... 132
Små företag..... 251
Smågodisbutiker 164
Sociala avgifter..... 22, 167
Socialavgiftslagen..... 81
Socialförsäkringsfrågor..... 26
Societas Europaea..... 60
Solidaritetsförpliktelsen..... 41, 85
SOU 122
Spanien 10, 164
Spåranläggning 209
Stadigvarande bostad
avdragsförbud..... 287, 291
Standstill-klausul 79, 287
Staten 251
Statens offentliga utredningar..... 43
Statligt affärsverk 251
Statsbidrag 230
STCC-bil
avdragsförbud..... 292
Stegen
tecken på tjänst respektive rörelse..... 184
Storbritannien 10, 72, 76, 103, 120
Styrelseledamot 186
Sublokation..... 257
'Substance over form'..... 25
Sui generis 28
Supply of services
omsättning av tjänster..... 179
Suspensionsordning 72
Sveriges Riksdag 13, 30
Syfte..... 20
Säkerhet 36
Särlösningar..... 129
Särskilda skattekontoret i Ludvika..... 54
Taxable person..... 117, 135
Taxeringsnämnd 49
Teater..... 228
Teknisk hjälp 222
Testamente..... 199
Tillfällig förvärvsverksamhet 200
Tillfälliga omsättningar
inom landet..... 188
Tillfälliga transaktioner
inom landet..... 158
Tillgång
näringsbetingad 183
Tillhandahållande av tjänster..... 68, 70, 135, 296, 309, 312
varje transaktion som inte utgör 'leverans av varor' 198
Tillhörighet till momssystemet 331
finns formella krav? 257
'Tillnärmning'
av medlemsstaternas lagstiftningar. 11, 13, 32, 97
Tjänst
definition 198
Tobak..... 53, 314
Tolkning
fördragskonform (långtgående)..... 92
historisk..... 105
målstyrd..... 50, 127, 154
sammanvägning av principer..... 106
språklig..... 99, 125, 126
systematisk 105, 125, 129
teleologisk 100, 105, 125, 126, 127, 134
Torg- och marknadsplatser 206
Totality of assets
'konsistens'-principen 111, 223
Traktat 29, 40
Transaktionstänkande23, 142, 155, 191, 215, 217, 256, 260, 264, 326
Transportköp..... 298
Transportmedel
nya..... 314
Travhäst
innehavare av 233
Tredje land..... 15, 298
Trettonde direktivet 54
Trossamfund
registrerade.....119, 191, 235, 335
True and fair view..... 47
Tullbefrielse

gemenskapssystemet för 26
Tullkodex 11
Tullräkning 165
Tullrätten 84
Tullskyldighet 83
Tullverket 83, 299
Tunnel 209
tysk 93, 105, 109, 182, 218, 224, 300, 302, 310, 318
Tyskland 10, 73, 94, 300, 302, 318, 320
Undantag från skatteplikt
tolkas snävt 158
Undantag från undantag
fastighetsområdet 204
Underförstådda eller förutsedda befogenheter 34
Underhållning 56, 79, 287
Underskott 132, 194
Ungern 118, 120
Unternehmer 182
Uppbörd 276
Uppbördsman åt staten
företagaren 18, 20, 25, 112, 131, 343
Uppdrag
av personlig karaktär 186
Uppdragsförhållanden 185
Uppförandekod, EUs 13
Upphovsman
omsättning av egna konstverk 77
Upphovsrätter 77, 178
Ursprungsprincipen 67, 316
Utbildning 56
Utgifter
för att förvärva och bibehålla inkomster 294, 328
Uthyrning av verksamhetslokaler 56
Utlandsetablering 216
Utländsk byggmästare 246
Utländsk företagare. 54, 55, 60, 61, 102, 187, 246
yrkesmässighet i Sverige 241
återbetalning av mervärdesskatteutgifter 319
Uttagsbeskattning 69, 146, 147, 151
bygg 211, 244
ej vid underprissättning 154
vid gratistillhandahållanden 154
Uttagsbeskattning eller jämkning av ingående moms
begränsning 158
Vaktmästartjänster 234
Wales 111
Value added tax 67
Vara
definition 198
Varaktighet 180
Varaktighetsrekvisitet 183, 330
Varuhandeln med andra EG-länder 336
Varuinförsel 67
Varulager
inventering för inkomsttaxeringen 307
Varumärkesrättigheter
intrång i 26
Varuskatt 93, 310, 311
Varusmuggling 26
Varuöverföring 299, 316
VAT refund 54, 248
VAT representative 57
VAT-nummer 139
Verksamhet 102
del av 213, 232
Verksamhetsbegreppet 212, 217
aktivitetskrav 219
avdragsrättens omfattning i samband med nyemission och skattefri omsättning 217
behov förändring 231
inkomstskatterättsliga 212
koppling till förvärvskällebegrepp 212
rättsläget 227
Verksamhetsgren 213, 232
Verksamhetstänkande 23, 142, 155, 191, 215, 219, 256, 260, 264, 266, 325
Verksamhetsöverlåtelse 37, 38, 39, 40, 92, 111, 116, 213, 222, 223, 324
Verkställighetsföreskrifter 49
Vertikala regler 95
Vetenskap 56
Vetorätt 12, 34, 53
Wienkonventionen 87
'Wilmot'-testet 131
Vinstbolagsregeln 133
Vinstrekvisit 182, 194, 330
'von Colson'-principen 37, 104
Vård 49
Väg 209
Vägsamfällighet 179
Värdeminskningsavdrag 142
Värdepappershandel 174, 183
Värme 198
Yrkesmässig verksamhet
begreppet i samband med gränsdragning vara och tjänst 197
huvudregeln allmänt 171
hänvisning till subjektiva rekvisiten i näringsverksamhet 180
självständighetsrekvisitet 184
subjektiva rekvisit 180
supplementärregeln 232
varaktighetsrekvisitet 183
verksamhetsbegreppet respektive avdragsrättens omfattning … 212
vinstrekvisit 194

övriga frågor 235
Yrkesmässighet 102, 168, 187
Yttrande 31
Zero-rate 110
Åland 287
Årsredovisning 192
Årsredovisningslagen 47, 192, 193
Återbetalningsrätt
särskilda skäl 254, 333
Återförsäljare 102, 305, 311, 336
Åttonde direktivet 54, 290, 319
Ämne 16
Ändringsdispens 95
Österrike 10, 79, 94, 118, 287
österrikisk 290
Övergång i fri omsättning
förtullning 83
Övergångsordningen 53, 67, 70, 84, 129, 139, 298, 299, 300, 304, 316, 321, 322, 336
varuhandeln mellan EG-länderna 298
Övervältringsprincipen ..68, 73, 93, 111, 113, 114, 126, 130, 154, 159, 225, 226, 262, 289, 328
artikel 2 i första direktivet (se även Artikel 2.1 i sjätte direktivet) 68
betonas av EG-domstolen 220
'betonas' också av kommissionen .. 79, 288