



*Skatt- och
betalningsskyldighet
för moms i
enkla bolag
och partrederier*

Tredje upplagan

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

*Skatt- och betalningsskyldighet för moms i
enkla bolag och partrederier.*

Tredje upplagan

Björn Forssén

Utgivare: Melker Förlag

ISBN 978-91-7615-177-8



© Björn Forssén och Melker förlag. Laholm 2015

Titel: Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och
part-rederier : Tredje upplagan.

Utgivare: Melker Förlag
ISBN 978-91-7615-177-8

Abstract

This is the second of two books making a combined doctor's thesis, where part 1, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen* (Tax liability to value added tax – an analysis of chapter 4 § 1 of the Swedish VAT act), is my licentiate's dissertation of 2011 and part 2 is this book, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier* (Tax and payment liability to VAT in *enkla bolag* and shipping partnerships). There's no specific equivalent in English to *enkla bolag*. The expression derives from the Swiss *einfache Gesellschaften*. In the Swedish civil law an *enkelt bolag* is defined as two or more having agreed to carry on activity in a company without establishing a partnership. A Swedish shipping partnership is similar to an *enkelt bolag*.

The purpose of this book is to analyze the representative rule of the Swedish VAT act concerning *enkla bolag* and *partrederier* (shipping partnerships) with respect of the VAT's most central purposes, namely a cohesive VAT system, neutrality, EU-conformity, efficiency of collection and the legal rights of the individual including legality. A survey of foreign law is included, where the Finnish VAT law has been of a certain interest for the sake of comparison.

The issue at hand is a classical one, where *enkla bolag* and *partrederier* aren't legal entities and one of the basic questions is if such an entity may be comprised by the concept taxable person of the VAT Directive (2006/112/EC). The representative rule has no equivalent in the VAT Directive. Therefore the analysis mainly concerns whether or not alterations in or amendments to the representative rule should be made in order to make the rule comply with the EU's VAT Directive. The analysis contains a number of questions within the framework of the described purpose, where a key issue to consider is the question whether an ordinary private person can be deemed tax liable (*skattskyldig*) merely because of his role as partner in an *enkelt bolag* or a *partrederi*, which wouldn't be complying with the main rule on who's a taxable person, Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive.

This book is ended with a paper summarizing the questions and conclusions of part 1 and part 2 and which contains a translation into English of its chapters 2–4, i.e. of the overviews of conclusions concerning part 1 and part 2 and of concluding viewpoints concerning both books.

Keywords: Enkelt bolag, partrederi, representantregel, 6 kap. 2 § ML, 5 kap. 2 § SFL, art. 9.1 första st., delägare, bolagsman och andel.

Förord

I denna bok fortsätter jag med samma ämne som i min licentiatavhandling från 2011, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, dvs. bestämningen av skattesubjektet momsmissigt. I licentiatavhandlingen låg fokus på huvudregeln för att åtskilja skattesubjekten från konsumenterna. Frågan var om den regeln är förenlig med EU-rätten på momsområdet, och framför allt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet. Den frågan är enligt min mening typiskt sett den viktigaste ekonomiskt sett beträffande mervärdesskattelagen, eftersom den gäller huvudregeln för vem som ska tillhöra momssystemet och redovisa och betala moms.

I förevarande bok undersöks också bestämningen av skattesubjektet, men beträffande en av de särskilda bestämmelserna i mervärdesskattelagen. Den bestämmelsen återfinns i 6 kap. 2 § som dels behandlar skattskyldigheten för delägare i enkla bolag och partrederier, dels innehåller en möjlighet för delägarna att låta en delägare såsom representant svara för redovisnings- och betalningsskyldigheten beträffande momsen i bolaget eller rederiet. Genom sin karaktär av särskild bestämmelse om skatt- och betalningsskyldighet är regeln – som jag benämner representantregeln – inte av samma ekonomiska betydelse som huvudregeln för att bestämma skattesubjektet. Emellertid har representantregeln ett betydande ekonomiskt intresse, eftersom det finns drygt 7 000 aktiva enkla bolag enligt SCB:s företagsregister. Dessutom finns det ett mörkertal beträffande oupptäckta enkla bolag. Det som dock är av ett särskilt rättsvetenskapligt intresse med representantregeln är enligt min mening att regeln berör ett mer klassiskt rättsvetenskapligt problem, nämligen beskattning och uppörd i samband med rättsliga figurer – enkla bolag och partrederier – som inte utgör rättssubjekt. Dessutom ska skattskyldigheten även i detta fall vara förenlig med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt EU:s mervärdesskattedirektiv.

Efter det att första upplagan utgavs har en reform skett den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368. Då frikopplades bestämningen av skattesubjektet enligt huvudregeln i mervärdesskattelagen från inkomstskattelagen, och yrkesmässig verksamhet ersattes med begreppet beskattningsbar person. Däremot behandlades inte användningen av begreppet skattskyldig, i stället för beskattningsbar person, för bestämningen av avdragsrättens uppkomst enligt mervärdesskattelagen. Denna bok berör bl.a. detta samt framför allt att de särskilda problem som föreligger angående mervärdesskatt i enkla bolag och partrederier också alltjämt kvarstår.

Stockholm i januari 2015

Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR	12
1. INLEDNING	14
1.1 BAKGRUND, SYFTE, ÄMNE OCH FRÅGESTÄLLNINGAR	14
.....	14
1.1.1 Bakgrund	14
1.1.2 Syfte och problemformulering	20
1.1.3 Mer om ämnet	22
1.2 METOD, MATERIAL OCH TOLKNING	30
1.2.1 Metod	30
1.2.2 Material	36
1.2.3 Mer om EU-rättens företräde, direkt effekt och EU-konform tolkning	41
1.3 AVGRÄNSNINGAR	47
1.4 CENTRAL FORSKNING PÅ OMRÅDET	53
1.5 SPRÅKLIGA FRÅGOR	55
1.6 DISPOSITION	56
2. VISSA RÄTTSPOLITISKA MÅL FÖR DET SVENSKA MOMSSYSTEMET	57
2.1 INLEDNING	57
2.2 UPPSTÄLLNING AV VISSA RÄTTSPOLITISKA MÅL	57
2.3 ETT SAMMANHÅLLET MOMSSYSTEM	61
2.4 NEUTRALITET	63
2.4.1 Neutral moms samt mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten	63
<i>2.4.1.1 Allmänt</i>	63
<i>2.4.1.2 Artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet och dess betydelse för neutraliteten</i>	64
<i>2.4.1.3 En neutral moms – ett exempel</i>	66
<i>2.4.1.4 Neutralitetsprincipen i EU-domstolens praxis</i>	67
2.4.2 Subjektet och verksamhetens omfattning och neutral moms	71
2.5 EU-KONFORMITET	73
2.6 EFFEKTIV UPPBÖRD	76
2.7 RÄTTSSÄKERHET INKLUSIVE LEGALITET	78
2.8 MÅLEN OCH DERAS ANVÄNDNING I DEN FORTSATTA ANALYSEN – SAMMANFATTANDE DISKUSSION	85
<u>Allmänt om målen</u>	85
<u>Relevansen av målen</u>	87
<i>Bakgrund</i>	88
<i>Uppbörden</i>	90
<i>Skattskyldig</i>	93
<i>Övriga frågor</i>	96
3. EN MODELL FÖR HYPOTETISKA FALLSTUDIER	98
3.1 INLEDNING	98

3.2 ABCSTUXY-MODELLEN	98
3.3 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER	101
4. INTERNATIONELL UTBLICK	104
4.1 INLEDNING	104
4.2 TYSKLAND	110
4.3 NEDERLÄNDERNA	112
4.4 FINLAND	119
4.5 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER	124
5. ÖVERSIKTLIGT OM ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER UTIFRÅN CIVILRÄTTSLIGT PERSPEKTIV	126
5.1 INLEDNING	126
5.2 RÄTTSSUBJEKTSFRÅGAN, FORMKRAV OCH ÄNDAMÅL	126
5.3 BEGREPPEN NÄRINGSVERKSAMHET OCH VERKSAMHET	127
5.4 BEGREPPEN BOLAGSMAN OCH ANDEL	128
5.5 ENKELT BOLAG I FÖRHÅLLANDE TILL SAMÄGANDE ELLER ANSTÄLLNINGSFÖRHÅLLANDE	130
5.6 BOLAGSMÄNNENS FÖRHÅLLANDE TILL TREDJE MAN OCH DE INTERNA RELATIONERNA	132
5.7 FINANSIÄR ELLER BOLAGSMAN	133
6. REPRESENTANTREGELN	135
6.1 INLEDNING	135
6.2 SKATTSKYLDIGHET I SAMBAND MED ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER	138
6.2.1 Frågan om enkla bolag och partrederier kan utgöra beskattningsbara personer	138
<i>6.2.1.1 Tolkning av huvudregeln om beskattningsbar person</i>	138
<i>6.2.1.2 EU-domstolens praxis</i>	141
<i>6.2.1.3 Skatterättsnämndens och Högsta förvaltningsdomstolens förhandsbesked</i>	142
<i>6.2.1.4 Slutsatser</i>	143
6.2.2 Frågan om representantregeln kan medföra att en vanlig privatperson blir skattskyldig	147
<i>6.2.2.1 Problemställningen</i>	147
<i>6.2.2.2 Översiktlig historisk genomgång av representantregeln</i>	147
<i>6.2.2.3 Bestämning av enkla bolag och partrederier enligt representantregeln</i>	149
<i>6.2.2.4 Slutsatser</i>	153
6.3 FRÅGAN OM FAKTURERINGSSKYLDIGHET ENLIGT MERVÄRDESSKATTELAGEN OCH ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER	161
6.3.1 Problemställningen	161
6.3.2 Faktureringskyldigheten och gällande representantregel	162

6.3.3 Faktureringskyldigheten om enkla bolag och partrederier skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett	165
6.3.4 Slutsatser	166
6.4 TILLÄMPNINGSFRÅGOR	168
6.4.1 Problemställningen	168
6.4.2 Hypotetiska fall där bolagsman eller delägare agerar i egen verksamhet respektive för enkla bolagets eller partrederiets verksamhet	170
6.4.3 Hypotetiska fall där interna omsättningar kan föreligga mellan bolagsmännen eller delägarna i enkla bolaget eller partrederiet	174
6.4.4 Bidrag eller del av ersättningen för omsättningen	181
6.4.5 Finansiering av förvärv eller nyttillträdd bolagsman	182
6.4.6 Representantregeln och förhållandet till utlandet	184
6.4.7 Slutsatser	186
6.5 SÄRSKILT OM SKATTEOBJEKTET	189
6.6 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER	192
7. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER	200
7.1 SAMMANFATTNING	200
7.1.1 Frågor i och syftet med detta arbete	200
7.1.2 Genomförandet av undersökningen	203
7.1.3 Slutsatser vid undersökningen av representantregeln	207
<i>7.1.3.1 Indelningen av frågorna för undersökningen och av slutsatserna</i>	207
<i>7.1.3.2 Frågan om enkla bolag och partrederier kan utgöra beskattningsbara personer</i>	208
<i>7.1.3.3 Frågan om representantregeln kan medföra att en vanlig privatperson blir skattskyldig</i>	211
<i>Särskilt om enkla bolag och partrederier där samtliga eller vissa av bolagsmännen eller delägarna är utländska</i>	214
<i>Särskilt om import och unionsinterna förvärv</i>	215
<i>Särskilt om frivillig skattskyldighet</i>	215
<i>7.1.3.4 Frågan om faktureringskyldighet enligt mervärdesskattelagen och enkla bolag och partrederier</i>	216
<i>7.1.3.5 Tillämpningsfrågorna</i>	217
<i>7.1.3.6 Särskilt om skatteobjektet</i>	221
7.2 AVSLUTANDE SYNPUNKTER	222
KÄLLFÖRTECKNING	228
SAKREGISTER	249
Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier	253

FÖRKORTNINGAR

AB, aktiebolag
ABL, aktiebolagslagen (2005:551)
AD, Arbetsdomstolens domar
Ang., angående
Anm., anmärkning
art., artikel/-larna
A/S, aktieselskab (aktiebolag på danska)
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
BGB, Bürgerliches Gesetzbuch
BL, bolagslagen, lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
bl.a., bland annat
blz., bladzjde (sida på nederländska)
Btw, belasting op de toegevoegde waarde (moms, mervärdesskatt på nederländska)
C, curia (om EU-domstolen)
ca, cirka
cit., citat eller citeras
COM, the Commission (eng. för EU-kommissionen)
Dir., kommittédirektiv
dnr, diarienummer
Ds, departementsserien
dvs., det vill säga
EC, European Community (eng. för EG)
ECR, European Court Reports
e.d., eller dylikt
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
EEIG, europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EG, de Europeiska gemenskaperna eller referens till EG-fördraget
eng., engelska
etc., etcetera
EU, Europeiska unionen (eng., European Union) eller unionen
EU-lagen, anslutningslagen – lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen
EU-mål, dom från EU-domstolen (tidigare benämnd EG-domstolen, se C)
ev., eventuellt
f, följande sida; ff, följande sidor
f.d., före detta
FEG, Fördraget om upprättandet av EG (ersatt genom Lissabonfördraget av FEUF)
FEU, Fördraget om EU
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt (har genom Lissabonfördraget ersatt FEG)
fi., finska
FML, finska mervärdesskattelagen – mervärdesskattelag 30.12.1993/1501
GbR, Gesellschaften des bürgerlichen Rechts (Tyskland – om Österrike, GesnBR)
GML, lag (1968:430) om mervärdesskatt
GST, Goods and services tax
HD, Högsta domstolen
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (före 2011 Regeringsrätten) – även om HFD:s årsbok
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
inkl., inklusive
isl., isländska
IT, informationsteknologi
Jfr, jämför
Jur., Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
kap., kapitel
KHO, Korkein hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen), finska HFD
KL, kommunalskattelagen (1928:370)

KOM, EU:s kommission
kr, kronor
Kungl. Maj:ts, Kunglig majestäts
men., meningen
m.fl., med flera
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
m.m., med mera
mom., moment
Moms, förkortning av mervärdesskatt
NJA, Nytt juridiskt arkiv, avdelning I
nl, nederländska
no., number
not., notismål
nr, nummer
OECD, Organization for Economic Co-operation and Development
p., page; pp., pages
pkt, punkten/-erna
Prop., Regeringens proposition
Rec., Recueil de la Jurisprudence de la Cour
ref., referatmål
REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen (den svenskspråkiga versionen)
resp., respektive
RF, regeringsformen (1974:152)
RSFS, Riksskatteverkets författningssamling
RSV, Riksskatteverket
RÅ, Regeringsrättens årsbok (från och med 2011 HFD)
Rådet, EU:s ministerråd
s., sida/-or
Saml., Samling af Afgørelser
SBL, skattebetalningslagen (1997:483) [ersatt av SFL 1/1 2012]
SCB, Statistiska centralbyrån
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
s.k., så kallade
SKD, skattedeklaration
SKV, Skatteverket
Slg., Sammlung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften
SOU, statens offentliga utredningar
SRN, skatterättsnämnden
st., stycket/-na
sv., svenska
t.ex., till exempel
TVA, förkortning av taxe sur la valeur ajoutée (mervärdesskatt på franska)
ty., tyska
ung., ungefär
uppl., upplaga
URL, lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk
UStG, Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen på tyska)
VAT, value added tax (moms, mervärdesskatt på engelska)
VIES, VAT Information Exchange System
Wet OB, Wet op de omzetbelasting 1968 (nederländska moms lagen)
www, world wide web

1. INLEDNING

1.1 BAKGRUND, SYFTE, ÄMNE OCH FRÅGESTÄLLNINGAR

1.1.1 Bakgrund

Ämnet för detta arbete ligger inom mervärdesskatterätten. Mervärdesskatten (momsen)¹ är viktig för att finansiera de offentliga utgifterna. För 2012–2016 beräknas momsen utgöra drygt 1/5 av statens totala skatteintäkter.² Momsen är i princip harmoniserad inom EU³ och har inte bara betydelse för statsfinanserna i medlemsländerna, utan bildar också underlag för medlemsländernas finansiering av Europeiska unionens (EU) institutioner.⁴ Det är sålunda av statsfinansiellt intresse och av intresse för EU att undersöka skattskyldighetsbegreppet i mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Relativt sett utgör de enkla bolagen en mindre andel av företagsformerna enligt Statistiska centralbyråns (SCB) företagsregister. I november 2012 fanns det 7 293 aktiva enkla bolag enligt SCB:s företagsregister, medan det exempelvis fanns 62 055 handelsbolag och kommanditbolag.⁵ Enligt den statistiken har dock sedan slutet av 2005 antalet enkla bolag ökat med nästan 700.⁶ Dessutom kan ett enkelt bolag föreligga faktiskt sett utan att ens bolagsmännen själva

¹ Mervärdesskatt förkortas moms.

² För 2012–2016 beräknas i miljarder kr statens momsintäkter/totala skatteintäkter till: 337,4/1.590,2 (21,2 procent); 349,5/1.640,3 (21,3 procent); 367,1/1.722,0 (21,3 procent); 386,6/1.814,2 (21,3 procent); och 405,5/1.902,2 (21,3 procent). Se Budgetpropositionen för 2013, 2012/13:1 s. 348. Jfr Forssén 2011 (1) s. 99.

³ Se art. 113 Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF).

⁴ Se Rådets beslut 2000/597/EG, som nämns i åttonde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) [tidigare andra st. i ingressen till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet], samt prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1 s. 139 och prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG) s. 93. Att EU:s verksamhet delvis ska finansieras genom momsen beslöts redan den 21 april 1970. Se även Alhager 2001 s. 42 och Sonnerby 2010 s. 56. Mervärdesskattedirektivets fullständiga benämning: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Mervärdesskattedirektivet ersatte den 1 januari 2007 EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG), första direktivet, och sjätte direktivet. Sjätte direktivet ersatte i sin tur 1977 EG:s andra mervärdesskattedirektiv (67/228/EEG).

⁵ Se SCB:s hemsida www.scb.se.

⁶ Se Nial och Hemström 2008 s. 36, där det anges att enligt SCB:s företagsregister fanns 6 601 aktiva enkla bolag i slutet av 2005. För övrigt kan ett enkelt bolag inte registrera en firmabeteckning i Bolagsverkets handelsregister [se 2 § första st. 5 och tredje st. 1 handelsregisterlagen (1974:157) och även Mattsson 1994 s. 31]. En bolagsman i ett enkelt bolag kan dock själv vara skyldig att registrera sig personligen i handelsregistret, nämligen om denne bedriver egen näringsverksamhet i sådan omfattning att vederbörande är skyldig att upprätta årsredovisning [se 2 § första st. 5, andra och tredje st. handelsregisterlagen och även Nial och Hemström 2008 s. 36, 355, 366 och 367].

upptäcker det vid början av bolagets verksamhet.⁷ De problem som föreligger med att bestämma skattskyldigheten för moms för bolagsmän i enkla bolag och partrederier berör både de civilrättsliga reglerna om sådana rättsliga figurer och bestämmelserna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Att de enkla bolagen enligt SCB:s företagsregister inte är helt obetydliga till sitt antal och att det så att säga föreligger ett mörkertal utgör det ena skälet för mig att beforska dessa problem.

Civilrättsligt avses med ett enkelt bolag att två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger.⁸ Civilrättsligt föreligger ett partrederi om flera har kommit överens om att under delad ansvarighet gemensamt driva sjöfart med ett eget fartyg.⁹ Till skillnad från ett handelsbolag är inte ett enkelt bolag ett rättssubjekt som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter.¹⁰ Ett enkelt bolag är en samverkansform.¹¹ Ett partrederi utgör inte heller något rättssubjekt,¹² och partrederi sägs ibland utgöra en form av enkelt bolag.¹³ Om inte annat uttryckligen anges omfattar det som sägs i denna framställning om de enkla bolagen också partrederierna.

Partrederierna har sin givna användning, dvs. de används av flera personer för att gemensamt driva sjöfart med ett eget fartyg. Ett partrederi omfattar endast ett enda fartyg, som utgör ett särskilt driftskollektiv.¹⁴ Användningsområdena för de enkla bolagen är däremot mer omfattande, och de finns både inom och utom affärlivet. De enkla bolagen an-

⁷ Se Nial och Hemström 2008 s. 36, där det också anges att SCB:s siffra ang. antalet aktiva enkla bolag är intetsägande vad gäller det verkliga antalet enkla bolag. Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 33.

⁸ Se 1 kap. 3 § lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (BL).

⁹ Se 5 kap. 1 § första st. första men. sjölagen (1994:1009).

¹⁰ Se 1 kap. 4 § BL samt även Mattsson 1974 s. 18, Nial och Hemström 2008 s. 347, Lindskog 2010 s. 109, Dotevall 2009 s. 122 och 124, Sandström 2010 s. 36, Barenfeld 2005 s. 70 och prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2 s. 710, där det också anges med hänvisning till 1 kap. 4 § BL och 5 kap. 1 § sjölagen att ett enkelt bolag eller partrederi inte är något rättssubjekt.

¹¹ Se Lindskog 2010 s. 26. Se även Kellgren 2008 s. 697, där samarbetsform används ang. enkla bolag och det anges att en sådan ofta benämns något annat än enkelt bolag, t.ex. *joint venture*, konsortium eller – inom företagsekonomi – strategisk allians.

¹² Se 5 kap. 1 § andra st. första men. sjölagen.

¹³ Se Lodin m.fl. 2011 s. 514. Se även prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1 s. 231, där det anges att verksamhetsformen partrederi är snarlik enkelt bolag, samt Rinman 1985 s. 121, där det anges att partrederiet närmast är ett enkelt bolag. Ibland sägs också att partrederiet har drag av såväl enkelt bolag som handelsbolag, men likt det enkla bolaget är partrederiet inte en juridisk person. Se Sandström 2010 s. 39 och även Dotevall 2009 s. 158 och Lindskog 2010 s. 54.

¹⁴ Se uttrycket *ett eget fartyg* i 5 kap. 1 § första st. första men. sjölagen och Rinman 1985 s. 121.

vändningsområde omfattar i sistnämnda hänseende sådana verksamheter som tippningsbolag och lottbolag m.m.¹⁵ Inom affärslivet utgör de enkla bolagen en företagsform av stor praktisk och ekonomisk betydelse inom t.ex. byggindustrin, där konsortier eller s.k. *joint ventures* bildas.¹⁶ Då är fråga om att två eller flera entreprenörer ingår ett samarbetsavtal om att gemensamt utföra byggnadsarbeten eller installationer m.m. De träffar antingen avtal med beställaren var och en för sig (delad entreprenad) eller så träffar en av dem avtalet med beställaren (generalentreprenad).¹⁷

Ett enkelt bolag (konsortium) föreligger däremot inte om fråga är om en totalentreprenad, där beställaren träffar avtal med en entreprenör som sedan i sin tur anlitar de andra som sina underentreprenörer.¹⁸ Entreprenören är i sådant fall ett rättssubjekt, en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller en juridisk person såsom ett aktiebolag eller ett handelsbolag. Den personen sluter avtal med å ena sidan ett rättssubjekt som är en beställare och å andra sidan med ett annat rättssubjekt som är en underentreprenör, som i sin tur kanske sluter avtal med åter en annan underentreprenör. Något icke rättssubjekt i form av ett enkelt bolag förekommer inte i en sådan entreprenadkedja.

När fråga i stället är om ett enkelt bolag (eller partrederi) får de samverkande entreprenörerna hantera skattskyldigheten genom att samtliga delägare i bolaget (eller rederiet) gemensamt ansöker hos Skatteverket (SKV) om att en av dem utses som representant. Denne blir därmed redovisnings- och betalningsskyldig för all moms i bolagets (eller rederiets) verksamhet.¹⁹ Det är frivilligt och innebär inte att det enkla bolaget (eller partrederiet) blir skattskyldigt för moms, utan enbart att representanten ser till att redovisning och betalning till SKV av moms i bolagets (eller rederiets) verksamhet – dvs. uppbörden – sköts. Enligt en obligatorisk bestämmelse kvarstår skattskyldigheten för moms hos del-

¹⁵ Se Nial och Hemström 2008 s. 36 och Dotevall 2009 s. 123.

¹⁶ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 202, SKV:s Handledning för skatteförfarandet, kapitel 5, s. 3 (www.skatteverket.se) och Dotevall 2009 s. 123, 148 och 149. Se även SKV:s ställningstagande av 2012-03-22 (dnr 131 186274-12/111), där SKV anger att när fiske bedrivs gemensamt av fiskare och fartygsägare i ett s.k. fiskelag föreligger ett enkelt bolag. För övrigt anges i Dotevall 2009 (s. 148 och 149) att *joint venture* inte är någon motsvarighet till det enkla bolaget, även om ett *joint venture* vanligen betraktas som ett enkelt bolag i svensk rätt. Där anges att bakgrunden till begreppet är oklart och att det härstammar från skotsk rätt.

¹⁷ Se ang. delad entreprenad resp. generalentreprenad, Byggentreprenörerna 1998 s. 16.

¹⁸ Se ang. totalentreprenad, Byggentreprenörerna 1998 s. 16 och 17.

¹⁹ Se 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, prop. 2010/11:165 Del 2 s. 710 och SKV:s Handledning för skatteförfarandet, kapitel 5, s. 3 och 4 och kapitel 7, s. 3, 10, 18 och 20 (www.skatteverket.se) samt även, SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 202 och 203 och Byggentreprenörerna 1998 s. 73.

ägarna själva.²⁰ Om SKV efter ansökan registrerar representanten, blir denne registrerad i egenskap av företrädare för delägarna som skattskyldiga.²¹ Skillnaden är sålunda att om en ansökan om att utse en representant inte görs till SKV, ska delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi var för sig också se till att uppbörderna av moms i bolagets eller rederiets verksamhet fungerar.

Emellertid saknar möjligheten att enligt 6 kap. 2 § andra men. ML och 5 kap. 2 § SFL utse en delägare som företrädare (representant) för uppbörderna av övriga delägars moms i verksamheten i ett enkelt bolag eller partrederi en direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet.²² För en s.k. mervärdesskattegrupp utser SKV en gruppövudman som sköter redovisningen av moms för den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver.²³ Det har stöd i mervärdesskattedirektivet.²⁴ I övrigt är det enbart en utländsk beskattningsbar persons möjlighet att enligt 6 kap. 2 och 3 §§ SFL utse ett ombud att redovisa moms som har stöd i mervärdesskattedirektivet. Enligt art. 204 får medlemsstaterna tillåta en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där moms ska betalas att utse en skatterepresentant till betalningsskyldig.²⁵

De enkla bolagen och partrederierna är, som nämnts, rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt. Därmed utgör de inte heller skattesubjekt enligt de allmänna bestämmelserna i ML.²⁶ Om fråga är om rättssubjekt, fysiska eller juridiska personer, spelar företagsformen ingen roll för

²⁰ Se 6 kap. 2 § första men. ML och även SKV:s Handledning för skatteförfarandet, kapitel 5, s. 4 (www.skatteverket.se). Se också SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 201 och Dahlqvist och Holmquist 2004 s. 31.

²¹ Se 7 kap. 1 § andra st. SFL. Om en representantansökan lämnas till SKV för ett enkelt bolag eller partrederi, ska blankett SKV 5711 undertecknas av samtliga delägare. Då ska representanten även underteckna och lämna en registreringsanmälan till SKV avseende den verksamhet som bolaget eller rederiet bedriver och som ska registreras enligt 7 kap. 1 § SFL. Se SKV:s Handledning för skatteförfarandet, kapitel 5, s. 4 och kapitel 7, s. 18 (www.skatteverket.se).

²² Det gällde också ang. sjätte direktivet. Se även SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) Del 1 s. 135, där det ang. bestämmelserna i 6 kap. ML anges att "[d]irektivet saknar i stort sett motsvarande bestämmelser". Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 47.

²³ Se 6 a kap. 1 och 4 §§ ML.

²⁴ Se den fakultativa art. 11 i mervärdesskattedirektivet.

²⁵ Se art. 204.1 första st. – och även art. 193, 213.1 första st. och 250.1 – i mervärdesskattedirektivet och direktiv 2000/65/EG. Se även Terra och Kajus 2012 s. 1177 och 1178, Westberg 2009 s. 592 och 607, prop. 2005/06:31 (Deklarationsombud m.m.) s. 17 och prop. 2001/02:28 (Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige) s. 42.

²⁶ Se huvudregeln för vem som är skattskyldig, 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Där anges att det är *den som* omfattas av rekvisiten för skattskyldighetens uppkomst i huvudregeln, 1 kap. 1 § första st. 1 ML, som är skattskyldig. Uttrycket *den som* får anses avse ett rättssubjekt – en fysisk eller juridisk person – och ett enkelt bolag eller ett partrederi utgör, som nämnts, inte ett rättssubjekt. Se även Westberg 1997 s. 35.

skattskyldighetens uppkomst.²⁷ De enkla bolagen och partrederierna utgör däremot varken rättssubjekt eller skattesubjekt i förevarande mening, men för delägare i sådana rättsliga figurer anges, som nämnts, en obligatorisk skattskyldighet i en särskild bestämmelse. Den skattskyldigheten bestäms utifrån vem som är delägare i ett enkelt bolag eller partrederi civilrättsligt sett. Klart är dock att enligt såväl ML som BL och sjölagen kan både fysiska och juridiska personer vara delägare i enkla bolag och partrederier.

En annan viktig tolkningsfråga är om en vanlig privatperson kan erhålla karaktären skattskyldig enbart i sin egenskap av delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Det vore inte förenligt med huvudregeln för bestämningen av beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet.²⁸ Det momsmässiga skattesubjektet är vanligen en person som benämns företagare, medan konsumenten, som ska bära skatten (skattebäraren), vanligen är en privatperson.²⁹ Momsen är nämligen en konsumtionsskatt och konsumenten bäraren av den moms som ingår i priset på de flesta levererade varor och tillhandahållna tjänster från företag.³⁰ Företagarna som producerar varan eller tjänsten har dragit av och lagt på momsens led för led fram till slutkunden (konsumenten). Oavsett om delägarna i bolaget eller rederiet ansöker hos SKV om att utse en representant, kommer frågan huruvida en delägare kan vara skattskyldig kanske aldrig upp till prövning av domstolarna. Det kan bli fallet trots att denne kanske enbart har karaktären av en vanlig privatperson.³¹ SKV:s handledningar är tämligen knapphändiga beträffande tillämpningsfrågorna och praxis angående de enkla bolagen och partrederierna och momsens är begränsad.³² Sålunda föreligger både tolknings- och tillämp-

²⁷ Se Westberg 1997 s. 35, där hänvisning bl.a. också sker till s. 188–189 i förarbetena till ML, prop. 1993/94:99 (Ny mervärdesskattelag).

²⁸ Se art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.1 i sjätte direktivet], där kriterierna för beskattningsbar person består i att en ekonomisk verksamhet ska bedrivas självständigt av en sådan person.

²⁹ Se Alhager 2001 s. 30. Där anges att termen företag används i det verket ang. subjekt som ”kan bedriva näringsverksamhet, dvs. näringsidkare” och att ”termen företag torde i huvudsak överensstämma med termens betydelse i allmänt språkbruk”. Där hänvisas också till Westberg 1994 s. 38, där företag används i samma betydelse som ”*taxable person*” enligt art. 4 i sjätte direktivet, dvs. beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

³⁰ Se Terra och Kajus 2012 s. 280. Där anges att konsumtionsskatter – t.ex. moms – syftar till beskattning av utgifter hos privatpersoner, men att det inte ska förstås bokstavligen. I korthet anges att de flesta konsumtionsskatter träffar alla icke-företagare (eng., ”*all non-entrepreneurs*”).

³¹ Dessutom kommer rörelsedrivande enkla bolag med i statistiken hos SCB enbart om de registrerar en representant hos SKV för redovisning av moms eller anställdas löner (se Nial och Hemström 2008 s. 36).

³² Jag har också frågat Staffan Renström hos Sveriges Byggindustrier ang. huruvida någon uppföljare till Byggentreprenörerna 1998 är planerad, och fick per e-post ett nekande besked den 1 augusti 2011. Staffan Renström var den skattejurist hos Bygg-

ningsproblem beträffande de enkla bolagen och partrederierna och momsens. Det utgör det andra skälet för mig att beforska skatt- och betalningsskyldigheten för moms i enkla bolag och partrederier.

Andra områden inom affärslivet än byggindustrin där de enkla bolagen kan förekomma är exempelvis finans- och försäkringsområdena samt i samband med filmskapande och liknande. Det kan föreligga praktiska hinder med att driva rörelse av större omfattning i form av ett enkelt bolag. Kreditmöjligheterna kan nämligen vara begränsade på grund av att bolagsmännen saknar solidariskt ansvar om inte flera har deltagit i avtalet med tredje man.³³ Emellertid finns det inte några dylika formella begränsningar beträffande vad som avses med ett enkelt bolag.³⁴ Sålunda berör min undersökning enkla bolag och partrederier med verksamheter av såväl mindre som större omfattning och – om inte annat uttryckligen sägs – oberoende av bransch. Det finns inte heller någon begränsning med avseende på vem som kan vara delägare i ett enkelt bolag eller partrederi angående huruvida vederbörande är svenskt eller utländskt rättssubjekt.³⁵ Denna framställning är i första hand problemorienterad. Trots detta är två regler om moms som berör de enkla bolagen och partrederierna helt centrala för framställningen. Jag benämner dem gemensamt eller var för sig representantregeln och de återges här.³⁶

6 kap. 2 § ML lyder:

”En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. I 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244) finns bestämmelser om när Skatteverket får besluta att en av delägarna ska vara representant.”³⁷

5 kap. 2 § SFL lyder:

”Om en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag eller ett partrederi, får Skatteverket efter ansökan av samtliga delägare besluta att den av delägarna som dessa föreslår ska vara representant. Re-

entreprenörerna, föregångaren till Sveriges Byggindustrier, som tog fram Byggtreprenörerna 1998. Den handledningen innehöll inte mer än ett konstaterande på s. 73 att det finns en möjlighet för delägare i enkla bolag att utse en representant för redovisningen och betalningen av momsens i bolagets verksamhet.

³³ Se 4 kap. 5 § BL och även SOU 1989:34 (Utredningen om reformerad företagsbeskattning) Del I s. 336.

³⁴ Se 1 kap. 3 § BL.

³⁵ Se 1 kap. 3 § BL och 5 kap. 1 § första st. första men. sjölagen.

³⁶ Se ordet representant i dessa regler samt i SKV:s Handledning för skatteförfarandet, kapitel 5, s. 1-5 och kapitel 7, s. 3, 10, 18 och 20 (www.skatteverket.se). Se även kapitel 5 s. 4 i den handledningen och SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 201 och 630, där SKV använder uttrycken representantredovisning och, för den delägare som ska svara för redovisningen och betalningen, representant.

³⁷ 6 kap. 2 § ML erhöll denna lydelse den 1 januari 2012, genom SFS 2011:1253.

presentanten ska redovisa och betala skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt för verksamheten samt i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör sådana skatter och avgifter.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten.

Beslutet innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter om representanten inte fullgör sina skyldigheter.³⁸

1.1.2 Syfte och problemformulering

Syftet med detta arbete är att analysera representantregeln för enkla bolag och partrederier utifrån mervärdesskattens mest centrala syften, nämligen ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppörd och rättssäkerhet inklusive legalitet. Att identifiera mervärdesskattens mest centrala syften är av betydelse för undersökningen av de problemställningar som berörs i detta arbete. Inom ramen för syftet med detta arbete berör jag bl.a. följande problemområden:

1) En tolkningsfråga är om den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML ensam kan medföra skattskyldighet för en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi på grund av egenskapen av delägare i sig, så att även en vanlig privatperson i den egenskapen kan vara skattskyldig. Frågan om tolkningen av begreppet skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML avgörs av vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML. Frågan är också om svaret påverkas av ordalydelsen av den frivilliga regeln, dvs. 6 kap. 2 § andra men. ML och 5 kap. 2 § SFL. Jag undersöker även hur skattskyldigheten fördelas och bör fördelas mellan delägarna i bolaget eller rederiet.

2) En annan fråga är också om enkla bolag och partrederier, trots att de inte är rättssubjekt, kan utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Enligt huvudregeln är en beskattningsbar person någon som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. Det är i första hand en sådan person som utgör ett skattesubjekt momsmässigt sett till skillnad från en konsument. Om företagsformerna enkla bolag och partrederier skulle kunna anses utgöra beskattningsbara personer, skulle de utgöra skattesubjekt momsmässigt sett i stället för – som enligt representantre-

³⁸ Den 1 januari 2012 ersatte SFL bl.a. skattebetalningslagen (1997:483), SBL, där 23 kap. 3 § SBL motsvarade 5 kap. 2 § SFL. Genom SFL har en gemensam lag skapats för i stort sett hela skatteförfarandet, och i den har bl.a. de tre stora lagarna för skatteförfarandet samlats, dvs. SBL, lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrollavgifter och taxeringslagen (1990:324). Se även t.ex. Forssén 2011 (2) s. 15.

geln – delägarna. I denna frågeställning ingår sålunda att bedöma om ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person.

3) Ett tredje problemområde avser huruvida representantregeln behöver preciseras genom tillägg i 6 kap. 2 § ML eller 5 kap. 2 § SFL, för att underlätta uppbörden (tillämpningsfrågor). Då berörs både subjektssidan och objektssidan beträffande skattskyldighetsbegreppet. Både frågor om beskattningsbar person och omsättning, och förhållanden mellan bolagsmännen eller delägarna i de enkla bolagen eller partrederierna respektive deras förhållanden till leverantörer och kunder berörs. Jag berör inte bara de materiella reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt, utan även huruvida representantregeln medför ett behov av att komplettera de formella förutsättningarna för avdragsrätt för ingående moms beträffande kraven på fakturainnehåll m.m. i 11 kap. ML. Om 11 kap. bör kompletteras med att faktureringskyldigheten också ska omfatta representantregeln, är frågan också om det föreligger särskilda behov av tillägg beträffande kraven på fakturainnehåll, för att skattekontrollen ska fungera tillfredsställande beträffande representantregeln. Den genomgående frågeställningen i samband med tillämpningsfrågorna är huruvida det visar sig föreligga ett så omfattande behov av tillägg i representantregeln respektive i 11 kap. ML att regeln blir alltför komplex. Det medför i så fall rättsosäkerhet för bolagsmännen eller delägarna. Den gäller huruvida redovisning av utgående moms uteblivit i skattedeklarationen (SKD) eller om en för låg utgående moms eller en för hög eller icke korrekt ingående moms redovisats där.

4) I samband med problemställning 1 angående huruvida representantregeln kan medföra att en vanlig privatperson blir skattskyldig berör jag också följande frågeställningar. Förutom vid beskattningsbar persons skattepliktiga omsättning inom landet av varor eller tjänster enligt huvudregeln i pkt 1 i 1 kap. 1 § första st. ML uppkommer skattskyldighet vid unionsinterna förvärv³⁹ av varor och import av varor. Beträffande dessa båda andra fall av skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. ML, pkt 2 angående unionsinterna förvärv av varor och pkt 3 angående import av varor, får följande nämnas. Den skattskyldige kan i sistnämnda fall vara en vanlig privatperson eller en beskattningsbar person,⁴⁰ medan med skattskyldig för unionsinterna förvärv normalt avses en beskattningsbar person.⁴¹ En privatperson kan däremot bli skattskyldig för unionsinterna förvärv av nya trans-

³⁹ Gemenskapsinternt förvärv (GIF) heter numera unionsinternt förvärv i ML. Genom SFS 2011:283 har termer i ML uppdaterats i förhållande till Lissabonfördraget. Se prop. 2010/11:52 (Följdändringar inom skatte- och tullområdet med anledning av Lissabonfördraget) s. 1 och 11ff.

⁴⁰ Se 1 kap. 2 § första st. 6 ML.

⁴¹ Se 1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. ML.

portmedel.⁴² Beträffande vem som är skattskyldig för unionsinterna förvärv och import är ML i dessa hänseenden förenlig med mervärdesskattedirektivet.⁴³ Frågan är om en bolagsman eller delägare som är en vanlig privatperson bör bli skattskyldig när denne gör en import eller ett unionsinternt förvärv av vara åt det enkla bolaget eller partrederiet. Därvid behandlas också begreppet beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML beträffande bestämningen av omsättningsland för tjänster. Representantregeln och unionsinterna förvärv behandlas också i kontrollhänseende i samband med tillämpningsfrågorna, dvs. problemställning 3. I samband med problemställning 1 angående huruvida representantregeln kan medföra att en vanlig privatperson blir skattskyldig behandlar jag för övrigt också en annan fråga. Den gäller vilken omfattning representantregeln har vid frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. enligt 9 kap. ML.

5) Jag undersöker också om det finns någon regel beträffande skatteobjektet i ML vars tillämpning, oberoende av representantregelns existens, påverkas av företagsformen enkelt bolag.

1.1.3 Mer om ämnet

Sedan Sveriges anslutning till Europeiska unionen (EU) den 1 januari 1995 är EU-rätten på momsområdet en del av gällande rätt vid tolkningen av reglerna i ML.⁴⁴ På momsområdet har EU utfärdat direktiv och förordningar.⁴⁵ Momslagstiftningarna i de olika medlemsländerna ska harmoniseras med varandra.⁴⁶ Den viktigaste rättsakten för att åstadkomma det är mervärdesskattedirektivet. Reglerna i mervärdesskattedirektivet ska, med avseende på det resultat som ska uppnås,⁴⁷ innehållsmässigt sett genomföras i ML, liksom i de nationella momslagstiftningarna i övriga EU-länder. De nationella myndigheterna får enbart bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.⁴⁸ Numera finns

⁴² Se 1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 1 ML.

⁴³ Se art. 2.1 b i och ii) eller d i mervärdesskattedirektivet. Art. 2.1 b i) är huvudregeln ang. beskattning av unionsinterna förvärv och art. 2.1 b ii) avser beskattning av unionsinterna förvärv av nya transportmedel. Art. 2.1 d avser beskattning av import.

⁴⁴ För svenskt vidkommande tilldelade Sveriges Riksdag då kompetens på momsområdet till EU:s institutioner med stöd av regeringsformen (1974:152), RF. Se 10 kap. 6 § första st. första men. RF, som lyder: ”Inom ramen för samarbetet i Europeiska unionen kan riksdagen överlåta beslutanderätt som inte rör principerna för statsskicket”. Genom SFS 2010:1408 överfört från 10 kap. 5 § första st. första men. RF. Se även Eka m.fl. 2012 s. 15, 16 och 397 och Holmberg m.fl. 2012 s. 31

⁴⁵ Det är exempel på rättsakter från EU vilka enligt art. 288 andra och tredje st. FEUF är bindande för Sverige som medlemsstat.

⁴⁶ Se art. 113 FEUF.

⁴⁷ Se art. 288 tredje st. FEUF. Se även t.ex. Ståhl 1996 s. 63

⁴⁸ Se art. 288 tredje st. FEUF.

även en genomförandeförordning från EU om fastställande av vissa tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet.⁴⁹

Huvudregeln för vem som är skattskyldig enligt ML innebär att skattepliktig omsättning av varor eller tjänster görs (inom landet) av en beskattningsbar person i denna egenskap.⁵⁰ De nödvändiga rekvisiten för att någon ska bli skattskyldig är bl.a. ekonomisk verksamhet och omsättning. På så sätt har skattskyldighetsbegreppet en subjektssida (beskattningsbar person) och en objektssida (omsättning). Bestämningen av vem som är skattskyldig överensstämmer systematiskt med huvudregeln för vem som är betalningsskyldig enligt mervärdesskattedirektivet.⁵¹ Rekvisiten för beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i direktivet, bl.a. självständighet och ekonomisk verksamhet, har, genom SFS 2013:368, implementerats i 4 kap. 1 § ML. Beskattningsbara transaktioner i direktivet motsvaras av skattepliktiga omsättningar.⁵² Betalningsskyldig är en beskattningsbar person som ska utföra beskattningsbara transaktioner av varor eller tjänster (inom svenskt territorium). Representantregeln utgör i enlighet med 1 kap. 2 § sista st. en av de särskilda bestämmelserna i ML om vem som är skattskyldig.⁵³ Till skillnad från 4 kap. 1 § ML innehåller inte representantregeln något uttryckligt krav på att verksamheten i enkla bolaget eller partrederiet ska bedrivas av en beskattningsbar person. Att det annars för skattskyldighetens uppkomst nödvändiga rekvisitet beskattningsbar person saknas i representantregeln reser en tolkningsfråga i detta arbete. Frågan är vilken betydelse detta har för bestämningen av om en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi kan anses skattskyldig. Frågan är om delägaren kan anses skattskyldig enligt representantregeln på grund av sin egenskap av delägare i bolaget eller rederiet i sig. Om bolagets eller rederiets verksamhet uppfyller kriteriet ekonomisk verksamhet, är frågan om delägaren kan anses skattskyldig oavsett om denne i övrigt uppfyller bl.a. rekvisitet beskattningsbar person för skattskyldighet enligt de allmänna bestämmelserna i ML.

⁴⁹ Se Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 – trädde i kraft den 1 juli 2011.

⁵⁰ Se 1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 ML. Att en person är skattskyldig enligt 1 kap. 1 § första st. ML innebär att denne är skyldig att redovisa utgående moms vid omsättning (huvudregeln i pkt 1), unionsinternt förvärv (pkt 2) eller import (pkt 3). Se 1 kap. 8 § första st. ML med hänvisning till 1 kap. 1 § ML och prop. 1993/94:99 s. 106.

⁵¹ Se art. 2.1 a och c och 193 i mervärdesskattedirektivet.

⁵² Se art. 14-30 i mervärdesskattedirektivet resp. 2 kap. ML.

⁵³ Se 1 kap. 2 § sista st. ML, där det anges att det finns särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML. En sådan särskild bestämmelse är 6 kap. 2 §, där den obligatoriska regeln i första men. anger skattskyldighet för en delägare i ett enkelt bolag eller ett partrederi motsvarande dennes andel i bolaget eller rederiet.

Den tolkningsfråga som inställer sig är sålunda om en vanlig privatperson kan erhålla karaktären skattskyldig enbart i sin egenskap av delägare i ett enkelt bolag eller partrederi.⁵⁴ Det andra nämnda nödvändiga rekvisitet för skattskyldighet enligt huvudregeln – omsättningskriteriet – kommer inte heller till uttryck i representantregeln. Emellertid är det subjektssidan och begreppet beskattningsbar person som i första hand är av intresse för tolkningen av representantregeln. Både beskattningsbar person och omsättning berörs dock med avseende på tillämpningsfrågorna för regeln.

På subjektssidan ställer sig frågan om representantregeln utvidgar bestämningen av vem som omfattas av skattskyldighetsbegreppet i ML i förhållande till huvudregeln. Den första av de båda bestämmelserna som utgör representantregeln, 6 kap. 2 § ML, består av två meningar. Första men. innebär att om ett enkelt bolag eller partrederi föreligger är det delägarna som är skattskyldiga och inte de rättsliga figurerna enkla bolag och partrederier. Det är en obligatorisk regel. Andra men. jämförd med 5 kap. 2 § första st. SFL innebär att delägarna under samma förutsättningar får ansöka hos SKV om att en av dem utses av SKV att som representant redovisa moms för verksamheten. Det är således en frivillig regel.⁵⁵ En fråga är om svaret på frågan om en vanlig privatperson kan anses skattskyldig enligt den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML påverkas av den frivilliga regeln, dvs. 6 kap. 2 § andra men. ML och 5 kap. 2 § SFL.

Huvudregeln för bestämningen av vem som är beskattningsbar person,⁵⁶ innehåller rekvisiten självständighet och ekonomisk verksamhet. Självständighetskriteriet åtskiljer den beskattningsbara personen från personer som omfattas av anställningsförhållanden.⁵⁷ Personen ska vara fristående i organisatorisk mening.⁵⁸ Av EU-domstolens praxis följer att vederbörande själv ska stå den ekonomiska risken, en företagarrisk för verksamheten, för att självständighetskriteriet ska anses uppfyllt.⁵⁹

Ekonomisk verksamhet är ett helt objektivet begrepp, och verksamheten bedöms därför i sig.⁶⁰ Kriteriet ekonomisk verksamhet innebär enligt

⁵⁴ Se avsnitt 1.1.2.

⁵⁵ Se avsnitt 1.1.1.

⁵⁶ Se art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

⁵⁷ Se art. 10 i mervärdesskattedirektivet.

⁵⁸ Se art. 10 i mervärdesskattedirektivet.

⁵⁹ Se pkt 13 i EU-målet C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla), där EU-domstolen talar om ”*le risque économique de leur activité*” (fr.) ang. beskattningsbara personer samt Terra och Kajus 2012 s. 389, där de hänvisar till det målet och ”*economic risk*” etc. som indikatorer på självständighet. Se även Westberg 2009 s. 98.

⁶⁰ Se Westberg 2009 s. 88 och även s. 94 och 95, Terra och Kajus 2012 s. 370, Ds 2009:58 (Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.) s. 64 och Ståhl m.fl. 2011 s. 208.

EU-domstolens praxis att ett regelbundenhetskrav – varaktighetskriterium – kan utläsas vid jämförelse av huvudregeln för beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, med den fakultativa regeln om beskattningsbar person i art. 12.⁶¹ Av art. 12 i mervärdesskattedirektivet framgår att den regeln framför allt är tänkt för tillfälliga transaktioner beträffande nyproduktion på byggområdet.⁶² Varaktighetskriteriet för ekonomisk verksamhet i huvudregeln för beskattningsbar person, art. 9.1 första st., innebär att en beskattningsbar person inte kan vara en vanlig privatperson enligt den regeln.

Självständighetskriteriet i förening med kriteriet ekonomisk verksamhet ska åtskilja en person som beskattningsbar person från konsumenterna enligt huvudregeln. Huvudregeln för beskattningsbar person kan inte anses omfatta exempelvis sådana hobbyverksamheter som privatpersoner utövar. Ekonomiska verksamheter i förevarande mening utgörs nämligen antingen av verksamheter som utförs inom vissa affärsområden eller yrkeskategorier eller av att tillgångar utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter.⁶³ En hobbyverksamhet är en aktivitet som enbart utövas inom den egna privata sfären, hobbyssfären.⁶⁴ En hobbyverksamhet utövas i första hand i ett *personligt och icke affärsmässigt* intresse.⁶⁵ Av EU-domstolens praxis följer att en ekonomisk verksamhet enligt huvudregeln för beskattningsbar person anses föreligga först om personen ägnar en investering som denne gör mer förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare skulle ha gjort.⁶⁶

⁶¹ Se pkt 18 i EU-målet C-408/06 (Götz), där EU-domstolen anger, ang. art. 4.2 i sjätte direktivet [numera art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet], att "[e]n verksamhet anses således i allmänhet vara ekonomisk när den är fortlöpande" etc. EU-domstolen hänvisade därvid till pkt 9 och 15 i EU-målet 235/85 (kommissionen mot Nederländerna). Se s. 155 i van Doesum 2009. Där jämförs art. 9.1 första st. motsatsvis med art. 12, varvid anges att det i litteraturen råder ett stort mått av konsensus om att det finns ett regelbundenhetskrav för ekonomisk verksamhet (nl, "*economische activiteit*"). Där anges även att EU-domstolen i Götz-målet har fastställt att för ekonomisk verksamhet krävs en varaktig verksamhet. Se även Terra och Kajus 2012 s. 409. Där hänvisas också till Götz-målet, varvid anges att EU-domstolen lämnar åt den nationella domstolen att bestämma huruvida verksamheten i fråga är varaktig (eng.) "*whether the activity at issue is permanent*" etc. Se även Ramsdahl Jensen 2003 s. 276.

⁶² Art. 12.1 i mervärdesskattedirektivet lyder "Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt någon av följande transaktioner: a) Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på. b) Leverans av mark för bebyggelse."

⁶³ Se art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet.

⁶⁴ Se s. 156, 172, 173 och 184 i van Doesum 2009, där det anges att *handlingar inom hobbyssfären* är åtskilda från *begreppet ekonomisk verksamhet*.

⁶⁵ Se Stensgaard 2004 s. 125, där det i sammanhanget också hänvisas till Melz 2001 s. 165 och 171.

⁶⁶ Se pkt 12 i EU-målet C-333/91 (Sofitam) och pkt 28 i EU-målet C-142/99 (Floridi-*enne*). Se även Terra och Kajus 2012 s. 370. Där sker hänvisning till Floridi-*enne*-målet med anförande om att ett holdingbolag som gör kapital tillgängligt för dotterbolag kan,

Av mervärdesskattedirektivets fullständiga benämning framgår att det inom EU ska råda ett gemensamt system för mervärdesskatt. EU-domstolen har också på momsområdet konstaterat att de EU-rättsliga begreppen om moms ska vara självständiga i förhållande till den nationella civilrätten.⁶⁷ I enlighet med art. 177 i fördraget⁶⁸ ankommer det i och för sig på den nationella domstolen att tillämpa de EU-rättsliga reglerna i det enskilda fallet.⁶⁹ Emellertid ska det ske med hänsyn till principen om att de EU-rättsliga begreppen är självständiga i förhållande till civilrätten. En tolkning av representantregeln med hänsyn också till vad som följer utifrån BL avseende begreppen bolagsman och enkelt bolag ger sålunda inte ett EU-konformt tolkningsresultat, om det strider mot begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet. En vanlig privatperson som exempelvis bedriver en hobbyverksamhet kan enligt EU-domstolens praxis – målen C-408/06 (Götz) och 235/85 (Kommissionen mot Nederländerna) – inte omfattas av huvudregeln för beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet. En tolkning av representantregeln med hänsyn till BL ger ett icke EU-konformt tolkningsresultat, om en sådan konsument – vanlig privatperson – skulle anses som skattskyldig enbart i sin egenskap av delägare i ett enkelt bolag eller partrederi enligt skattskyldighetsbegreppet i 6 kap. 2 § första men. ML.

En utvidgning av beskattningsbar person till att omfatta exempelvis en vanlig privatperson måste sålunda avse en tillämpning av art. 12. Eftersom art. 12 i mervärdesskattedirektivet anger att var och en kan ges karaktären av beskattningsbar person, gäller det även privatpersoner.

genom den aktiviteten i sig för att fortlöpande erhålla ränta, anses ha ekonomisk verksamhet (eng., "economic activity"), men förutsatt att aktiviteten inte utförs enbart tillfälligt eller är begränsad till att förvalta en investeringsportfölj på samma sätt som en privat investerare ("private investor"). Det anförs där att fråga ska särskilt vara om ett affärsmässigt eller kommersiellt syfte av att maximera återbäringen på investerat kapital ("a concern to maximise returns on capital investment"). Se också, som nämnts i detta avsnitt, Ramsdahl Jensen 2003 s. 276. Ang. pkt 28 i Floridienne-målet anges för övrigt också på s. 279 i Ramsdahl Jensen 2003 att *økonomisk virksomhed* kännetecknas av viss *regelmæssighed*, och att det är i den meningen verksamhetens *formål og resultat* kan ges viss betydelse vid bedömningen om aktiviteten utgör ekonomisk verksamhet. Se även EU-målen C-60/90 (Polysar), pkt 13, C-155/94 (Wellcome Trust), pkt 37 och 39, C-230/94 (Enkler), pkt 22 och 27–30, C-80/95 (Harnas & Helm), pkt 18, och C-23/98 (Heerma), pkt 14 och 19.

⁶⁷ Se pkt 8 och 9 i EU-målet 320/88 (Safe), som gällde tolkningen av art. 5.1 i sjätte direktivet [numera art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet] ang. begreppet leverans av varor. Se även RÅ 2002 not. 108 (förhandsbesked om mervärdesskatt), där hänvisning sker till Safe-målet, samt Ståhl m.fl. 2011 s. 211. Se för övrigt också Persson Österman 1998 s. 588, där det anges att de EG-rättsliga begreppen och termerna har i allmänhet en autonom europeisk innebörd, varvid som ett exempel på det hänvisning sker till EU-målet 75/63 (Hoekstra) som gällde socialförsäkringsfrågor.

⁶⁸ Numera art. 267 FEUF.

⁶⁹ Se pkt 11 och 13 i målet 320/88 (Safe) och även Ståhl m.fl. 2011 s. 212.

Emellertid är huvudregeln för beskattningsbar person, art. 9.1 första st., implementerad i ML genom 4 kap. 1 § ML, där huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt ML anges.⁷⁰ Den bestämmelse avseende yrkesmässighet i 4 kap. som före den 1 juli 2013, och reformen genom SFS 2013:368 av bl.a. 4 kap., närmast motsvarade art. 12 i direktivet var 3 §. Regeln utvidgade yrkesmässighetsbegreppet i förhållande till 1 § i följande fall. Utvidgningen avsåg vissa tillfälliga omsättningar avseende avverkningsrätter och försäljning av produkter från privatbostadsfastigheter eller fastigheter hos privatbostadsföretag samt frivillig skattskyldighet för uthyrning av sådana fastigheter. För att så att säga kunna släppa varaktighetskriteriet i huvudregeln för beskattningsbar person, art. 9.1 första st., och med stöd i mervärdesskattedirektivet kunna göra en vanlig privatperson skattskyldig, måste stöd sökas i art. 12 i direktivet. Det nödvändiga rekvisitet yrkesmässig i den äldre huvudregeln för vem som var skattskyldig enligt ML krävde stöd i 4 kap. 3 § ML, för att en vanlig privatperson skulle kunna anses skattskyldig utan att det innebar överträdelse av direktivets huvudregel för beskattningsbar person. Huvudregeln för yrkesmässighet var en regel med generell räckvidd beträffande vem som kunde anses utgöra skattesubjekt. Mervärdesskattedirektivet gav enbart stöd för en sådan bestämning av skattesubjektet, genom dess huvudregel för beskattningsbar person.

Om en tolkning av representantregeln, 6 kap. 2 § ML, kan ge resultatet att en vanlig privatperson anses skattskyldig på grund av att denne i sig är delägare i ett enkelt bolag eller partrederi, är ML inte förenlig med mervärdesskattedirektivet. Grundtanken om att åtskilja skattesubjekten från konsumenterna, i enlighet med vad nyss sagts om varaktighetskriteriet i huvudregeln om beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet, upprätthålls i så fall inte genom representantregeln. Beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML ska motsvara beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. En bestämning av skattesubjektet med stöd av 6 kap. 2 § ML måste också beakta detta, så att representantregeln inte öppnar för att delägare i de rättsliga figurena enkla bolag och partrederier generellt sett skulle ges karaktären av skattskyldiga. En vanlig privatperson som är delägare i en annan bolagsform, t.ex. aktiebolag eller handelsbolag, blir inte skattskyldig enligt huvudregeln i ML enbart på grund av sitt delägarskap i bolaget, oavsett om bolaget anses bedriva ekonomisk verksamhet. En aktieägare måste vid sidan av delägarskapet ha en egen självständigt bedriven ekonomisk verksamhet, för att själv kunna bli skattskyldig enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Detsamma gäller en delägare i ett handelsbolag (eller kommanditbolag).⁷¹ En beskattningsbar person är enligt

⁷⁰ Se även Forssén 2011 (1) s. 22 och 27.

⁷¹ Ett handelsbolag är ett rättssubjekt (och enligt 1 kap. 2 § BL är kommanditbolag också handelsbolag). 6 kap. 1 § första men. ML anger att ett handelsbolag är ett skatte-

art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och nu gällande 4 kap. 1 § ML, *den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet*.⁷² Skatte- subjektet är således rättssubjektet självt, dvs. en fysisk eller juridisk person. Stöd saknas i direktivet eller ML för att en person skulle kunna ha karaktären av beskattningsbar person enbart i egenskap av ett del- ägarskap. Representantregeln har sålunda inte heller beträffande 6 kap. 2 § första men. ML någon direkt motsvarighet i direktivet (eller ML).⁷³

Eftersom mervärdesskattedirektivet saknar en direkt motsvarighet till 6 kap. 2 § ML, inställer sig frågan om ett eventuellt konstaterande att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig för mervärdesskatt på grund av sin egenskap av delägare i ett enkelt bolag eller partrederi också innebär att Sverige gör sig skyldigt till ett fördragsbrott.⁷⁴ Representantregeln skulle i så fall medföra att en regelkonkurrens föreligger mellan ML och huvudreglerna i mervärdesskattedirektivet om beskattningsbar person och betalningsskyldig.⁷⁵ Regelkonkurrensen innebär att urvalet av skat- tesubjekt blir alltför omfattande om representantregeln skulle konstate- ras ha en sådan generell räckvidd att vanliga privatpersoner skulle ges karaktären av skattskyldiga – utöver sådana fall som tidigare omfattades av yrkesmässighet enligt 4 kap. 3 § ML (som hade stöd i art. 12). För övrigt innehåller varken art. 9.1 första st. eller art. 12 någon belopps- gräns för bestämningen av beskattningsbar person. Därför var det riktigt att 30 000 kr-gränsen i årsomsättning för yrkesmässighet avseende när- ingsliknande verksamhet eller vissa omsättningar i bl.a. verksamhet i enkelt bolag enligt 4 kap. 4 § med hänvisning till 4 kap. 1 § 2, 2 och 3 §§ ML utmönstrades jämte bl.a. dessa lagrum, genom SFS 2013:368.⁷⁶

Det finns vissa särskilda regler enligt vilka vanliga privatpersoner ge- nom delägarskap i sig kan ges karaktären av skattskyldiga. Det är be-

subjekt. Det var bara en nödvändig lagteknisk lösning så länge beskattning av han- delsbolag sker på delägarnivå i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i ML hänvisade dit, medan handelsbolag utgör skattesub- jekt momsmässigt sett. Trots att SFS 2013:368 innebar att den kopplingen upphävdes kvarstår dock 6 kap. 1 § ML oförändrad. För övrigt angavs i föregångaren, dvs. 3 § andra st. första men. lag (1968:430) om mervärdesskatt (GML) uttryckligen att regeln också omfattade kommanditbolag. Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 16.

⁷² Se även art. 193 i mervärdesskattedirektivet, dvs. huvudregeln för vem som är betal- ningsskyldig, där det anges att mervärdesskatt ska betalas av *den beskattningsbara person som* utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart till- handahållande av tjänster.

⁷³ Jfr, ang. 6 kap. 2 § andra men. ML och 5 kap. 2 § SFL, avsnitt 1.1.1.

⁷⁴ Ett fördragsbrott behöver inte avse EU:s sekundärrätt, såsom mervärdesskattedirek- tivet, utan kan också gälla EU:s primärrätt, t.ex. FEUF. Se Alhager 2001 s. 101.

⁷⁵ Se ang. regelkonkurrens Aldén 1998 s. 33, 42 och 43, Sonnerby 2010 s. 60, Alhager 2001 s. 103–107 och Tjernberg 1999 s. 48.

⁷⁶ Se även Forssén 2011 (1) s. 253, där jag anförde att 30 000 kr-gränsen i den tidigare supplementärregeln om näringsliknande verksamhet (4 kap. 1 § 2 ML) borde utmönst- ras, då beloppsgränsen saknade stöd i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

träffande frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser enligt 9 kap. ML, t.ex. uthyrning av verksamhetslokaler m.m.⁷⁷ I dessa fall är skattesubjektet fastighetsägaren, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en grupphuvudman i en registrerad mervärdesskattegrupp.⁷⁸ Det föreligger inte något krav beträffande vederbörandes status i övrigt. Även t.ex. en fastighetsägare som är en vanlig privatperson kan ansöka om och erhålla SKV:s beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler till en affärsidkare. För övrigt förenklades proceduren den 1 januari 2014, genom SFS 2013:954: I huvudfallet av sådan skattskyldighet krävs inte längre ansökan, utan det räcker med att notera moms i fakturan till affärsidkaren. I mervärdesskattedirektivet, fakultativa regeln art. 137.1d, begränsas emellertid valfriheten för skatteplikt beträffande transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom till att gälla för beskattningsbara personer.⁷⁹

En annan fråga i detta arbete är, som ovan nämnts, om enkla bolag och partrederier, trots att de inte är rättssubjekt, kan utgöra beskattningsbara personer så att de båda företagsformerna i så fall kan utgöra skattesubjekt momsmässigt sett.⁸⁰ Om enkla bolag och partrederier kan utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, bör ansvaret för momsen i deras verksamheter åläggas bolaget eller rederiet självt i enlighet med direktivet. Det gäller i så fall i stället för att skattskyldigheten – såsom i den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML – åläggs delägarna själva. Det skulle innebära att den nyss nämnda regeln borde utmönstras ur ML på grund av att den strider mot EU-rätten. Då skulle delägarna kunna åläggas ett betalningsansvar för det fall det i så fall momsmässiga skattesubjektet, dvs. det enkla bolaget eller partrederiet, inte fullgör skyldigheten att redovisa och betala momsen till SKV. Det ansvaret skulle kunna regleras genom att delägarna åläggs ett solidariskt betalningsansvar – inte skattskyldighet – för momsen med det enkla bolaget eller partrederiet.

I sistnämnda hänseende är det av intresse att det finns en fakultativ bestämmelse, art. 205 i mervärdesskattedirektivet,⁸¹ om att medlemsstaterna för vissa betalningsskyldiga får föreskriva att en annan person än den som *är* betalningsskyldig ska vara solidariskt ansvarig för betalning av momsen. Ett sådant solidariskt ansvar förutsätter således att skattskyldigheten först har ålagts en annan person.⁸² Art. 205 får, beträffande

⁷⁷ Se avsnitt 1.1.2.

⁷⁸ Se 9 kap. 1 § första st. ML.

⁷⁹ Tidigare art. 13C.a i sjätte direktivet.

⁸⁰ Se avsnitt 1.1.2.

⁸¹ Tidigare art. 28g.3 i sjätte direktivet.

⁸² I pkt 44 i ingressen till mervärdesskattedirektivet anges också att solidariskt ansvar förutsätter att det finns en person som är betalningsskyldig. Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 47

moms, anses implementerad i 59 kap. 13 och 14 §§ SFL, där det anges att en företrädare kan bli betalningsskyldig för en juridisk persons skatteskuld.⁸³ Ett solidariskt ansvar för delägare i enkla bolag och partrederier som skulle anses utgöra skattesubjekt momsmässigt sett skulle kunna regleras genom en utvidgning av 59 kap. 13 och 14 §§ SFL, så att företrädaransvaret också omfattade sådana fall. För övrigt skulle det under förevarande omständigheter också saknas anledning att behålla den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML. Någon särskild regel om att en representant får svara för uppbördens av momsen i bolaget eller rederiet skulle inte behövas, om de rättsliga figurerna enkla bolag och partrederier skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett.

En neutralitetsaspekt på moms enligt EU-rätten är att det nämnda harmoniseringskravet på moms­slagstiftningarna hos medlemsstaterna ska motverka konkurrensnedvridning beroende på skatten.⁸⁴ Ibland görs skillnad mellan intern och extern neutralitet beträffande momsen. Med intern neutralitet menas då neutralitet mellan olika transaktioner och beskattningsbara personer i samma land,⁸⁵ medan extern neutralitet avser neutralitet vid gränsöverskridande transaktioner inom EU.⁸⁶ Eftersom jag berör även unionsinterna förvärv, beaktas både intern och extern neutralitet beträffande skattskyldighetsfrågan.

1.2 METOD, MATERIAL OCH TOLKNING

1.2.1 Metod

I denna avhandling undersöks om representantregeln är förenlig med i första hand mervärdesskattedirektivets huvudregel för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. Metoden är rättsvetenskaplig. I avsnitt 1.1.2 anges de problemställningar som bl.a. behandlas. Med uttrycket representantregeln avser jag bestämmelserna 6 kap. 2 § ML och 5 kap. 2 § SFL (i den del den regeln avser moms) gemensamt eller var för sig.⁸⁷ I denna bok beaktar jag regler med ikraftträdande senast den 1 januari 2015. Jag beskriver här den metod – tillvägagångssätt – som används för nämnda undersökning.

⁸³ I RÅ 2009 ref. 72 ansåg Regeringsrätten (numera Högsta förvaltningsdomstolen, HFD) att 12 kap. 6 § SBL var förenlig med EU-rätten och art. 21.3 i sjätte direktivet (numera art. 205 i mervärdesskattedirektivet). Se även Forssén 2011 (3) s. 24. 12 kap. 6 § SBL har ersatts av 59 kap. 12 och 13 §§ SFL och 12 kap. 6 a § SBL har ersatts av 59 kap. 14 § SFL – se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005 och 1006.

⁸⁴ Det följer såväl av art. 113 FEUF som av fjärde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

⁸⁵ Se huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 1 ML, där (skattepliktig) omsättning inom landet är ett nödvändigt rekvisit för skattskyldighet och även Bjerregaard Eskildsen 2012 s. 44.

⁸⁶ Se 1 kap. 1 § första st. 2 ML ang. skattskyldighet för unionsinterna förvärv av varor samt Bjerregaard Eskildsen 2012 s. 45, Sonnerby 2010 s. 19, Alhager 2001 s. 60, Terra och Kajus 2012 s. 290 och 292 och Hultqvist 1998 s. 43.

⁸⁷ Se även avsnitt 1.1.1.

EU-rätten på momsområdet är en del av gällande rätt vid tolkningen av reglerna i ML.⁸⁸ Det innebär att skattesubjektet *de lege lata*⁸⁹ bestäms i två regelverk: ML och mervärdesskattedirektivet. Eftersom innehållet i reglerna i mervärdesskattedirektivet ska, med avseende på det resultat som ska uppnås med direktivet, genomföras i ML,⁹⁰ är frågan om representantregeln är förenlig med huvudregeln för beskattningsbar person beträffande bestämningen av skattesubjektet. Denna förenlighetsprövning utgör en undersökning av om det föreligger en regelkonkurrens mellan representantregeln och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Om prövningen visar att representantregeln inte är förenlig med direktivbestämmelsen beträffande urvalet av skattesubjekt, undersöker jag hur svensk rätt bäst kan *de lege ferenda*⁹¹ korrigeras för att hamna i samklang med EU-rätten. Jag föreslår därvidlag även en förändring av EU-rätten *de lege ferenda*.

Ibland anförs att rättsdogmatikens huvuduppgift är att tolka och systematisera gällande rätt,⁹² och att rättsdogmatiken betraktas som den egentliga rättsvetenskapen.⁹³ Min metod i detta arbete innebär att jag systematiserar och tolkar representantregeln och andra regler som berörs. I metoden ingår också att vissa rättspolitiska mål för det svenska momssystemet uppställs. Dessa mål har jag uppställt och valt att inkludera i undersökningen av representantregeln i hög grad mot bakgrund av EU-rätten på momsområdet, och avseende både primärrätten och sekundärrätten. Primärrätten uppställer principer om harmonisering av moms­lagstiftningarna inom EU och om att konkurrenssnedvridning bör undvikas.⁹⁴ Uppställningen av målen har även skett genom beaktande av grundläggande principer för mervärdesskatten vilka uppställs i ingres-

⁸⁸ Se avsnitt 1.1.3.

⁸⁹ De lege lata ”Om den givna lagen”, dvs. gällande rätt. Se Melin 2010 s. 94 och Bergström m.fl. 1997 s. 35.

⁹⁰ Se avsnitt 1.1.3.

⁹¹ De lege ferenda ”Om den lag som bör göras”. Ett uttalande *de lege ferenda* uttrycker en önskan om hur framtida rättsregler bör vara i ett visst avseende. Se Melin 2010 s. 94 och Bergström m.fl. 1997 s. 35. Se även Westberg 1994 s. 70 och Alhager 2001 s. 23. Jfr även ang. ”skola-regel” resp. ”böra-regel” t.ex. Strömholm 1996 s. 244 och 245, eller, ang. tyskans Sein und Sollen, Lyles 2011 s. 173.

⁹² Se Peczenik 1995 s. 312 och Sandgren 2009 s. 118 samt även Gunnarsson och Svensson 2009 s. 92 och 93.

⁹³ Se Hellner 2001 s. 23.

⁹⁴ Se avsnitten 1.1.1 och 1.1.3. Jag behandlar momsen enligt EU-rätten, men det finns moms­lagstiftningar i länder utanför EU också. Enligt OECD finns det totalt sett över 150 länder som har moms eller s.k. *Goods and Services Tax* (GST), vilket motsvarar tre fjärdedelar av världens ca 200 länder – se www.oecd.org. OECD har en kommitté avseende skattefrågor (*Committee on Fiscal Affairs*), som utvecklar s.k. *guidelines, the OECD International VAT/GST Guidelines*. Se *What are the OECD International VAT/GST Guidelines? December 2010*. Se även Rendahl 2009 s. 59ff och Kogels 2012 s. 230–232.

sen till mervärdesskattedirektivet och i direktivbestämmelserna. Dessutom har uppställningen av målen skett genom beaktande av vad som kan utläsas som grundläggande principer och mål för momssystemet i bl.a. förarbeten och rättspraxis och utifrån EU-kommissionens uttalanden i en s.k. grönbok om framtiden för momssystemet inom EU.⁹⁵

De rättspolitiska mål som jag har uppställt och valt härrör bl.a. från de grundläggande principer för momsen som kan utläsas i nämnda EU-rättsliga källor. Därför är det enbart sådana mål – jämte rättssäkerhet inklusive legalitet – som beaktas vid undersökningen. De rättspolitiska mål som jag sålunda har uppställt för det svenska momssystemet är

- ett sammanhållet momssystem,
- neutralitet,
- EU-konformitet,
- effektiv uppbörd och
- rättssäkerhet inklusive legalitet.

Dessa mål presenteras och diskuteras ingående i kapitel 2. Efter en genomgång av målen avslutar jag det kapitlet med att sammanfatta översiktligt hur jag har uppställt och valt målen för det svenska momssystemet. Jag förklarar också hur jag har resonerat för att bedöma relevansen av målen vid prövningen i kapitel 6 av representantregeln.

Undersökningen av representantregeln kan förenklat och övergripande sägas innebära följande:

- Genom EU-konform tolkning⁹⁶ bryter jag ned representantregeln (analys).
- Om tolkningsresultatet från den analysen visar att regeln inte kan anses vara förenlig med huvudregeln för beskattningsbar person,⁹⁷ försöker jag sätta samman den (syntes) genom förslag *de lege ferenda*, så att den därigenom – om möjligt – görs förenlig med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Jag analyserar sålunda om en regelkonkurrens föreligger mellan representantregeln och huvudregeln för vem som är beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, så att urvalet av skattesubjekt på det beskrivna sättet blir alltför omfattande enligt 6 kap. 2 § ML.⁹⁸ De rättspolitiska målen beaktas vid genomgången av de problem-

⁹⁵ Se KOM(2010) 695 slutlig av den 1 december 2010 (grönboken) samt uppföljningen i COM(2011) 851 final av den 6 december 2011.

⁹⁶ Se ang. EU-konform (direktivkonform) tolkning: avsnitt 1.2.3.

⁹⁷ Art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

⁹⁸ Se avsnitten 1.1.2 och 1.1.3.

ställningar som anges i avsnitt 1.1.2, och vid syntesen, dvs. när jag genom förslag *de lege ferenda* försöker sätta samman vad som bör gälla för att representantregeln ska göras förenlig med direktivbestämmelsen. Jag för också resonemang *de sententia ferenda*⁹⁹ angående tolkningen av representantregeln.

För att ge en översiktlig, enkel bild av problematiken på både subjektssidan och objektssidan hos begreppet skattskyldig i representantregeln använder jag ett verktyg som jag kallar ABCSTUXY-modellen. Det beskrivs efter genomgången av nämnda rättspolitiska mål för undersökningen. I min modell sätter jag in personerna A, B, C, S, T, U, X och Y. Poängen med modellen är rent pedagogisk såtillvida att den förenklar att hålla reda på vilken person som har getts vilken roll i modellen, genom att lägga dem på minnet med stöd av akronymen A-B-C-STUXY:

- A, B och C är de tänkta bolagsmännen eller delägarna i enkla bolaget eller partrederiet i de hypotetiska fallstudier som görs i detta arbete avseende representantregeln.
- S och T är en leverantör respektive kund i förhållande till en bolagsman eller delägare när denne representerar enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.
- X och Y är leverantör respektive kund i förhållande till en bolagsman eller delägare när denne inte representerar bolaget eller rederiet utan agerar i sin egen verksamhet.
- U är en person med en indirekt relation till en bolagsman eller delägare när denne representerar bolagets eller rederiets verksamhet.

ABCSTUXY-modellen använder jag som ett verktyg för att i samband med tillämpningsfrågorna hålla fokus på skattskyldighetsbegreppet i den obligatoriska bestämmelsen 6 kap. 2 § första men. ML.

Modellen är inte avsedd att utgöra en hypotesmodell som i sig ska verifiera eller falsifiera representantregeln beträffande dess förenlighet med huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁰ Däremot har modellen sin förtjänst heuristiskt sett för tillämpningsfrågorna, dvs. för att skapa olika sådana frågor varmed jag genom de hypotetiska fallstudierna testat representantregeln. Jag använder sålunda modellen av det skälet och av nämnda pedagogis-

⁹⁹ De sententia ferenda ”Om den dom som bör göras”, dvs. uttalanden om rätten såsom man önskar se den utformad i rättspraxis i framtiden. Se Bergström m.fl. 1997 s. 35.

¹⁰⁰ Se Alhager 1999 s. 39.

ka skäl i samband med tillämpningsfrågorna beträffande begreppen skattskyldighet (avseende skattepliktig omsättning av vara eller tjänst) respektive förvärv (av varor eller tjänster). Dessa begrepp är grundläggande för att över huvud taget tala om en skyldighet att redovisa utgående moms respektive en rätt till avdrag för ingående moms.¹⁰¹

Tillämpningsfrågorna beträffande representantregeln angående subjektssidan och objektssidan hos skattskyldighetsbegreppet samt beträffande avdragsrätten prövas med hjälp av ABCSTUXY-modellen. Jag prövar därigenom behovet av precisering genom tillägg i representantregeln på en sådan nivå att en alltför hög komplexitetsgrad som riskerar att leda till rättsosäkerhet ska visa sig redan beträffande grundbegreppen skattskyldighet och förvärv. En alltför hög komplexitetsgrad beträffande tillämpningen av representantregeln medför att bolagsmännen eller delägarna i det enkla bolaget eller partrederiet respektive representanten får svårt att förutse ett beskattningsbeslut. Det innebär en rättsosäkerhet för dem beträffande nämnda grundbegrepp, och därigenom angående huruvida redovisning av utgående moms borde ha skett eller huruvida en för låg utgående moms eller en för hög eller icke korrekt ingående moms har redovisats i SKD.¹⁰²

Jag har i en förstudie som jag har gjort inte funnit någon regel i övriga momsdragstiftningar inom EU som motsvarar representantregeln.¹⁰³ Det behöver dock inte innebära att problematiken är unik för ML. Det är inte unikt för de enkla bolagen och partrederierna att de saknar rättskapacitet. Därför har jag gjort en internationell utblick,¹⁰⁴ där jag har beaktat framför allt vilka länder inom EU som har rättsliga figurer som liknar i första hand de enkla bolagen. Jag har funnit att finsk mervärdesskatterätt är av ett visst komparativt intresse för undersökningen av representantregeln. Finska s.k. sammanslutningar och partrederier utgör också företagsformer som inte utgör rättssubjekt. Finland är i likhet med Sverige EU-medlem, och den finska mervärdesskattelagen,¹⁰⁵ FML, omfattas av samma harmoniseringskrav som ML. För att utreda de verkliga likheterna och skillnaderna mellan innehållet i olika rättsordningar ska en komparativ undersökning av dem behandla deras funktion, inte benämningar och andra ytliga likheter.¹⁰⁶ Regelverken ska motsvara varandra funktionellt, så att de löser samma problem såtillvida att de

¹⁰¹ Se huvudreglerna för skattskyldighet resp. avdragsrätt: 1 kap. 1 § första st. 1 ML resp. 8 kap. 3 § första st. ML. Jfr även Alhager 1999 s. 41.

¹⁰² Se avsnitt 1.1.2.

¹⁰³ Se Forssén och Kellgren 2010.

¹⁰⁴ Se kapitel 4.

¹⁰⁵ Se mervärdesskattelag 30.12.1993/1501.

¹⁰⁶ Se Bogdan 2003 s. 58.

jämförda rättsordningarna reglerar samma faktiska situationer i verkligheten.¹⁰⁷

I FML behandlas sammanslutningar och partrederier som skattesubjekt momsmässigt sett. Det är en annan lösning än representantregeln: Möjligheten till att frivilligt utse en representant för uppbörderna av momsen i verksamheter i enkla bolag och partrederier, medan den obligatoriska skattskyldigheten ligger kvar hos delägarna i bolaget eller rederiet. Jag har gjort en förstudie beträffande FML, och framför allt konstaterat att 13 § FML stipulerar skattskyldighet under vissa förutsättningar för sammanslutningar, och att 188 § andra st. andra men. FML stipulerar solidariskt ansvar för skatten för delägare i sammanslutningar. De delar i 188 § FML som avser sammanslutningar och 13 § FML angående sammanslutningar utgör inte någon direkt motsvarighet till 6 kap. 2 § ML. Emellertid uppvisar nämnda regler i FML sådana likheter med representantregeln att även en viss komparativ analys aktualiseras som ett komplement i min metod. Vid komparationen kan den utländska rätten ha en härskande eller tjänande uppgift i förhållande till den svenska.¹⁰⁸ I detta arbete använder jag, för en viss komparativ undersökning, 13 och 188 §§ FML och visst finskt material angående dessa regler för en jämförelse i ett tjänande syfte vid undersökningen av representantregeln. Därvid har den komparativa analysen en viss betydelse i första hand syntetiskt för undersökningen. FML är i och för sig avfattad också på svenska språket, men nämnda förstudie har varit möjlig genom att kontakter finns mellan Örebro universitet och Helsingfors universitet, som jag har besökt och där jag har fått hjälp med material på finska.¹⁰⁹

I kapitel 5 lämnas en översikt avseende enkla bolag och partrederier utifrån civilrättsligt perspektiv. I samband med undersökningen av representantregeln ger jag också en historisk bakgrund till regeln, vilken utgör en enkel genomgång avsedd att ge en bakgrund till hur representantregeln har varit avfattad under åren.¹¹⁰ Den var nämligen från början samlad i ett lagrum och har sedermera kommit att uttryckas i två lagrum. De båda lagrummen är idag nämnda 6 kap. 2 § ML och 5 kap. 2 § SFL.¹¹¹ Vid undersökningen i kapitel 6 beaktas i viss mån nämnda

¹⁰⁷ Se Bogdan 2003 s. 58 och 59.

¹⁰⁸ Se Strömholm 1972 s. 462 och Kristoffersson 2010 (1) s. 279.

¹⁰⁹ Behjälplig från Helsingfors universitets sida har varit doktoranden Kenneth Hellsten. Det har gällt att finna finsk litteratur i ämnet, avgöranden från finska HFD och förarbeten till aktuella regler i FML samt att översätta från finskan i framför allt Sauko 2005. Finska FML har jag tagit del av i den officiella svenska språkversionen.

¹¹⁰ Se Lyles 2007 s. 74, där det anförs att den rättshistoriska uppgiften är att kasta ljus på en utvecklingsprocess, "ett skede under vilket det observerade föremålet förändras och, om man så vill, utvecklas".

¹¹¹ Representantregeln har sitt ursprung i den allmänna varuskatten från 1959, som hade trätt i kraft 1960 genom Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt.

komparation med finsk mervärdesskatterätt och även översikten avseende enkla bolag och partrederier utifrån civilrättsligt perspektiv.

1.2.2 Material

Ibland sägs att rättskällevärdet beskriver, förklarar, rättfärdigar och kritiserar rättskällorna.¹¹² Rättskällorna varierar från rättsområde till rättsområde, men de mest centrala på de flesta områdena, t.ex. skatteområdet, anses vara lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin.¹¹³ Olika rättskällors ställning i juridisk argumentation bestäms av vissa rättskällevärdenormer.¹¹⁴ Peczenik beskriver detta som att de viktigaste rättskällevärdenormerna anger vilka rättskällor som ska, bör och får följas som auktoritetsskäl.¹¹⁵ Denna tredelning av de formella rättskällorna är emellertid enbart en idealbild, för att underlätta förståelsen av den juridiska argumentationen.¹¹⁶ Klassifikationen kan kompletteras med komplexa indelningar av rättskällevärdenormerna.¹¹⁷ Jag har emellertid använt material i detta arbete utifrån vad som omfattas av indelningen i rättskällor som *ska*, *bör* och *får* åberopas som auktoritetsskäl. Sålunda har jag beaktat

- lagar, vilka är exempel på rättskällor som *ska* åberopas;¹¹⁸
- prejudikat och lagars förarbeten, vilket utgör exempel på rättskällor som *bör* åberopas;¹¹⁹ och
- doktrin, dvs. rättsdogmatisk litteratur som systematiserar och tolkar gällande rätt,¹²⁰ annan juridisk litteratur såsom handböcker,¹²¹ och SKV:s skrivelser m.m.,¹²² vilket utgör exempel på rättskällor som *får* åberopas.¹²³ *Får* blir dock måste i min forskarroll. Min ambition har varit att finna i princip allt av den tunga litteraturen åtminstone inom huvudområdet för detta arbete. Utländsk rätt får också åberopas som auktoritetsskäl, om den inte strider mot svensk *ordre public*.¹²⁴

¹¹² Se Peczenik 1995 s. 212.

¹¹³ Se Kristoffersson 2011 s. 836, där hänvisning också sker till Peczenik 1995 s. 212–218. Se även t.ex. Pahlsson 2011 s. 114 och 115.

¹¹⁴ Se Peczenik 1995 s. 214.

¹¹⁵ Se Peczenik 1995 s. 213 och 214.

¹¹⁶ Se Peczenik 1995 s. 222.

¹¹⁷ Se Peczenik 1995 s. 222.

¹¹⁸ Se Peczenik 1995 s. 214.

¹¹⁹ Se Peczenik 1995 s. 215, 232, 239, 242 och 252.

¹²⁰ Se Peczenik 1995 s. 216 och 260.

¹²¹ Se Peczenik 1995 s. 260 och 262.

¹²² Se Peczenik 1995 s. 215, där exemplifieringen omfattade bl.a. dåtida rekommendationer från RSV.

¹²³ Se Peczenik 1995 s. 216 och 260.

¹²⁴ Se Peczenik 1995 s. 216. *Ordre public Grunderna för rättsordningen i ett land*. Se Melin 2010 s. 293 och Bergström m.fl. 1997 s. 123.

I arbetet med denna bok har jag i enlighet med vad som nyss sagts angående rättskällehieran använt sedvanliga rättskällor. Materialet som jag har använt är EU-rättsliga källor såsom mervärdesskattedirektivet, EU-domar, FEUF och Fördraget om EU (FEU). Beträffande svenska rättskällor har jag använt lagtext, förarbeten, prejudikat, doktrin och annan juridisk litteratur, samt, beträffande utländsk rätt, lagtext, doktrin och annan juridisk litteratur.¹²⁵

Rättskällehierarkiskt kan problem föreligga på grund av att mervärdesskatten har både EU-rättsliga och nationella källor. Mervärdesskattedirektivet är en bindande rättsakt.¹²⁶ Sverige ska, i enlighet med den s.k. solidaritetsprincipen (eller lojalitetsprincipen),¹²⁷ vidta alla nödvändiga lagstiftningsåtgärder för att genomföra mervärdesskattedirektivet i ML.¹²⁸ Sverige får enbart bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.¹²⁹ Svenska domstolar och myndigheter är skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det.¹³⁰ Beträffande EU-förordningar gäller att de är direkt tillämpliga i varje medlemsstat.¹³¹ Något genomförande krävs inte ens för att förordningar ska vara tillämpliga. Emellertid har EU-domstolen ändå ansett det angeläget att fastslå att det är förbjudet för medlemsstaterna att införa sådana rättsakter i en nationell författningssamling så att det unionsrättsliga ursprunget döljs.¹³² Kravet på genomförande av direktiv i nationell rätt och på att förordningar ska komma till uttryck i nationell författning så att deras unionsrättsliga ursprung framgår, stödjer ett synsätt av innebörd att EU-rättsliga bestämmelser skulle befinna sig högre i rättskällehierarkin än t.ex. svenska förarbeten.¹³³

Av art. 267 FEUF följer att EU-domstolen i sin roll som den högsta uttolkaren av EU-rätten bistår de nationella domstolarna med förhandsavgöranden avseende tolkningen av EU-rätten.¹³⁴ EU-domstolen har utta-

¹²⁵ Se Alhager 2001 s. 25 och 28, Sonnerby 2010 s. 24 och Bernitz 2010 (1) s. 29 och 30.

¹²⁶ Se avsnitt 1.1.3.

¹²⁷ Se art. 4.3 FEU och art. 291.1 FEUF.

¹²⁸ Se Prechal 2005 s. 180, Hiort af Ornäs och Kristoffersson 2012 s. 21, Alhager 2001 s. 94, Sonnerby 2010 s. 63, Rendahl 2009 s. 39, Bernitz 2010 (2) s. 67 och Stensgaard 2004 s. 25.

¹²⁹ Se avsnitt 1.1.3.

¹³⁰ Se art. 288 tredje st. FEUF. Se även t.ex. Prechal 2005 s. 317.

¹³¹ Se art. 288 andra st. FEUF.

¹³² Se EU-målet 34/73 (Fratelli Variola Spa), som gällde frågor om tull och italiensk lagstiftning i förhållande till förordningar på jordbruksområdet, och där EU-domstolen i pkt 11 anger att ”varje förfarande varigenom en rättsregels gemenskapskaraktär döljs för dem som är underkastade regeln, är otillåtet”. Se även Ståhl 1996 s. 63.

¹³³ Se även Hiort af Ornäs och Kristoffersson 2012 s. 24.

¹³⁴ Se Hiort af Ornäs och Kristoffersson 2012 s. 22 och prop. 1994/95:19 Del 1 s. 475 samt Holmberg m.fl. 2012 s. 30.

lat att en nationell domstol vid tolkning av nationell rätt är skyldig att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i direktivet uppnås och därmed agera i överensstämmelse med art. 288 tredje st. FEUF. Enligt EU-domstolen gäller det även om det finns upplysningar av motsatt innebörd om hur lagen ska tolkas i förarbetena till den nationella bestämmelsen.¹³⁵ Det är svenska domstolar som kan avgöra om svenska nationella tolkningsprinciper medger en EU-konform tolkning av ML.¹³⁶ Vidare är lojaliteten till förarbeten så tungt förankrad i svensk rättskällehära att det är en nationell tolkningsprincip att de är en sådan rättskälla som *bör* beaktas, om inte starka motskäl – främst lagregelns ordalydelse – talar för en annan tolkning.¹³⁷ Emellertid innebär EU-domstolens bedömning att det är möjligt att göra en EU-konform tolkning av svensk lagtext i strid med förarbetena.¹³⁸ En allmän uppfattning är dock att en EU-konform tolkning inte innebär en skyldighet för medlemsländerna att tolka den nationella lagen i strid med dess ordalydelse (*contra legem*).¹³⁹ Det är också EU-domstolens åsikt.¹⁴⁰ Den nationella processuella rätten och den konstitutionella rätten med den däri uppställda legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder kan sålunda begränsa den EU-konforma tolkningen av t.ex. representantregeln.¹⁴¹ Jag behandlar legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder mer i avsnitt 2.7.¹⁴²

Materialet till förevarande arbete har främst inhämtats från skatterättsliga och civilrättsliga regelverk, förarbeten och rättspraxis samt från doktrin i ämnet såsom avhandlingar, hand- och läroböcker och tidskriftsartiklar. Viktiga källor – men framför allt ingångar till andra källor – för detta arbete har SKV:s handledningar för mervärdesskatt, skatteförfarandet, inkomstskatt och sambandet mellan redovisning och be-

¹³⁵ Se pkt 13 i EU-målet C-371/02 (Björnekulla Fruktindustrier), där EU-domstolen även hänvisar till bl.a. pkt 8 i EU-målet C-106/89 (Marleasing). Se även Ståhl 2005 s. 69, Hettne m.fl. 2011 s. 189–192 och Prechal 2005 s. 186.

¹³⁶ Se Ståhl m.fl. 2011 s. 37 och Ståhl 2005 s. 70.

¹³⁷ Se Hiort af Ornäs och Kristoffersson 2012 s. 24, Sonnerby 2010 s. 66 och Kellgren 1997 s. 101.

¹³⁸ Se Sonnerby 2010 s. 66.

¹³⁹ Se Ståhl 2005 s. 71 och 75 och Sonnerby 2010 s. 66.

¹⁴⁰ Se pkt 110 i EU-målet C-212/04 (Adeneler m.fl.). Se även Sonnerby 2010 s. 66.

¹⁴¹ De nationella rättssäkerhetsmässiga principerna för beskattningsåtgärder kommer framför allt till uttryck i förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning enligt 2 kap. 10 § andra st. RF och den legalitetsprincip som gäller för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första st. 2 RF [*nullum tributumj sine lege* (ingen skatt utan lag)]. 8 kap. 3 § ändrades till 8 kap. 2 § första st. 2 RF genom SFS 2010:1408. Se även Eka m.fl. 2012 s. 278 och Holmberg m.fl. 2012 s. 356. Ändringar i 2 kap. 10 § RF genom SFS 2010:1408 var endast språkliga. Se Eka m.fl. 2012 s. 95.

¹⁴² Se även avsnitten 1.2.3 och 1.3.

skattning varit.¹⁴³ På SKV:s hemsida¹⁴⁴ återfinns bl.a. dessa handledningar, vilka ibland har lett mig till bl.a. prejudikat och EU-domstolens domar.

Framför allt när rättskällor av sådan rättskällemässig dignitet som prejudikat och EU-domar har anförts i doktrin såsom sekundärkälla har jag inhämtat vad som finns i primärkällan. Genom att sålunda få principer som är av betydelse för ämnet ordentligt bekräftade har jag erhållit stöd för att bedöma om det har funnits behov av att gå vidare på samma sätt från sekundärkälla till primärkälla också mellan material på lägre rättskällemässig nivå. Även i sådana fall har jag försökt att undvika att missa något i t.ex. en avhandling som återopas som primärmaterial i en läro- eller handbok som sekundärmaterial. Min ambition har sålunda varit att undvika risken att inte upptäcka att överföringen av informationen från sekundärkällan till primärkällan har blivit ofullständig eller felaktig.¹⁴⁵

Det finns en mängd utländsk doktrin som är relevant för momsområdet,¹⁴⁶ och som återfinns i t.ex. den internationella tidskriften *EC Tax Review*.¹⁴⁷ Urvalet av doktrin för detta arbete kan sålunda aldrig bli uttömmande. I stället har det varit fråga om att jag i den forskningsmiljö där jag har befunnit mig har letat mig fram under den tid jag har arbetat med min licentiatavhandling och denna bok. Det har bl.a. inneburit att jag har letat material med användning av databaser såsom Libris, Dawsonsonera, ebrary och ECLAS, och mot vilka Örebro universitets hemsida är uppkopplad.¹⁴⁸

Undersökningen av representantregeln berör i första hand de delar i mervärdesskattedirektivet som omfattas av harmoniseringskravet för moms lagstiftningarna i de olika EU-länderna.¹⁴⁹ Jag berör främst begreppet beskattningsbar person och går inte in på skattesatsfrågorna, vilka utgör det väsentligaste område som återstår att harmonisera.¹⁵⁰ Vid tolkningen av reglerna i ML är EU-rätten en del av gällande rätt.¹⁵¹

¹⁴³ Se SKV:s handledningar för mervärdesskatt 2011 resp. 2012, Handledning för skatteförfarandet, Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007), Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering Del 3 och Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2012.

¹⁴⁴ Se www.skatteverket.se.

¹⁴⁵ Se Seipel 2010 s. 216.

¹⁴⁶ Se Hiort af Ornäs och Kristoffersson 2012 s. 25.

¹⁴⁷ Artiklar i den tidskriften kan beställas via Internet på www.kluwerlawonline.se. Se även Hiort af Ornäs och Kristoffersson 2012 s. 25.

¹⁴⁸ Se www.oru.se (under Universitetsbiblioteket).

¹⁴⁹ Se art. 113 FEUF och även avsnitt 1.1.1.

¹⁵⁰ Se pkt 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet, där det anges att reglerna i direktivet inte är helt harmoniserade.

¹⁵¹ Se avsnitt 1.1.3.

Framför allt mervärdesskattedirektivet utgör sålunda den rättsliga grunden beträffande innehållet i reglerna i ML och andra EU-länders lagstiftningar på området. Emellertid har inte representantregeln någon motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Därför är också utländska lagstiftningar av intresse för undersökningen av representantregeln. EU-rätten på momsområdet är en del av gällande rätt vid tolkningen av reglerna i ML. Det är dock EU-rätten som ska beaktas vid uttolkningen av reglerna i ML. Sålunda har utländsk rätt enbart en tjänande uppgift i förhållande till den svenska rätten vid undersökningen av representantregeln.¹⁵² Jag utgår i första hand från EU-rätten vid undersökningen av representantregeln, men undersöker också om andra länder – i första hand inom EU – kan väljas som jämförelseobjekt för undersökningen av regeln. Jag beaktar i så fall utländska moms lagstiftningar om de innehåller motsvarigheter till representantregeln. Även om den högsta uttolkaren av EU-rätten är EU-domstolen, beaktar jag också avgöranden i högsta instans i sådant land om de kan ge vägledning för undersökningen av representantregeln.

EU-domarna anges i REG, dvs. Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen.¹⁵³ Sedan juni 2004 publiceras dock inte alla avgöranden, men de finns i de autentiska språkversionerna på EU-domstolens hemsida.¹⁵⁴ EU:s hemsida¹⁵⁵ och webbplats¹⁵⁶ har också varit källor till att finna EU-domar.¹⁵⁷ Andra ingångar till att finna EU-domar har bl.a. varit böckerna Mervärdesskattedirektivet – en kommentar,¹⁵⁸ Moms i praktisk tillämpning EU-domstolens och Högsta förvaltningsdomstolens domar,¹⁵⁹ och Mervärdesskatt i teori och praktik.¹⁶⁰

Svenska domar om EU-rätt och moms etc. anges under särskild rubrik i registret i Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) årsböcker, tidigare RÅ och numera HFD.¹⁶¹ Därutöver har bl.a. SKV:s Handledning för mervärdesskatt varit en av vägarna till att finna mål och förhandsbesked i ämnet. För förhandsbesked från tiden före 2007 hänvisar Skatterättsnämnden (SRN) på sin hemsida¹⁶² till SKV:s rättsfallsprotokoll, dvs. till föregångaren Riksskatteverkets (RSV) rättsfallsprotokoll och SKV:s

¹⁵² Jfr avsnitt 1.2.1.

¹⁵³ Benämndes innan Lissabonfördraget EG-domstolen, Förstainstansrätten och Personaldomstolen.

¹⁵⁴ Se www.curia.europa.eu samt Mulders 2010 s. 47 och Bernitz 2010 (2) s. 82, 85 och 86.

¹⁵⁵ Se www.europa.eu.

¹⁵⁶ Se www.eur-lex.europa.eu.

¹⁵⁷ Se Bernitz 2010 (2) s. 82 och 85.

¹⁵⁸ Cit. Westberg 2009.

¹⁵⁹ Cit. Hiort af Ornäs och Kristoffersson 2012.

¹⁶⁰ Cit. Kleerup m.fl. 2012.

¹⁶¹ HFD benämndes tidigare Regeringsrätten.

¹⁶² Se www.skatterattsnamnden.se.

rättsfallssammanställning – vilka återfinns på SKV:s hemsida. Jag har också sökt på SKV:s hemsida efter bl.a. skrivelser och ställningstaganden i ämnet från SKV eller äldre skrivelser i ämnet från RSV.

1.2.3 Mer om EU-rättens företrädare, direkt effekt och EU-konform tolkning

EU är en juridisk person grundad på ett antal fördrag, bl.a. Romfördraget från 1957 – numera FEUF – och FEU från 1993, och har även folkrättslig handlingsförmåga (s.k. traktatkompetens).¹⁶³ EU-rätten skiljer sig från folkrätt i allmänhet, eftersom den är en egen rättsordning (*sui generis*) baserad på de grundläggande fördragen och självständig men integrerad med EU-ländernas nationella rättssystem.¹⁶⁴ Det anger EU-domstolen i första st. i pkt 3 i sammanfattningen av målet 6-64 (Costa), som lyder: ”Till skillnad från vanliga internationella fördrag infördes genom EEG-fördraget en särskild rättsordning som införlivades i medlemsstaternas rättssystem när fördraget trädde i kraft och som är bindande för deras domstolar.”

I enlighet med Costa-målet anses principen om EU-rättens företrädare framför nationell rätt som grundläggande för EU-rättens genomslag i medlemsstaterna.¹⁶⁵ EU är å ena sidan en internationell mellanstatlig organisation, men har å andra sidan också till stor del en överstatlig karaktär.

Det sistnämnda innebär att medlemsstaterna har överfört omfattande beslutsmyndighet till EU i enlighet med principen om tilldelade befogenheter (legalitetsprincipen) enligt art. 4.1 och 5.2 FEU.¹⁶⁶ På bl.a. momsområdet tilldelade Sveriges Riksdag kompetens till EU med stöd av RF i och med Sveriges EU-anslutning 1995.¹⁶⁷ EU har emellertid inte någon egen beskattningsrätt, varför Sverige – liksom övriga medlemsländer – på så sätt får sägas ha kvar sin skattesuveränitet på t.ex. momsområdet. Där emot påverkar EU-rätten skatterätten i medlemsländerna, exempelvis genom att momsområdet påverkas av framför allt mervärdesskattedirek-

¹⁶³ Se art. 47 FEU, art. 335 FEUF, art. 3.2 FEUF, art. 21.1 FEU, art. 2 första st. andra strecksatsen FEU från 1993 och 3 § lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (den s.k. anslutningslagen eller EU-lagen), dess lydelse enligt SFS 2008:1095 (som trädde i kraft den 1 december 2009 enligt SFS 2009:1110), samt prop. 1994/95:19 Del 1 s. 33, 78 och 113 och även Ståhl 1996 s. 54 och Bernitz 2010 (2) s. 60.

¹⁶⁴ Se Ståhl 1996 s. 59, Prechal och van Roermund 2010 s. 6, prop. 1994/95:19 Del 1 s. 111 och 475, Fritz m.fl. 2001 s. 13 och 14, Ståhl m.fl. 2011 s. 21 och Pelin 1997 s. 209.

¹⁶⁵ Se Ståhl 1996 s. 66, Prechal 2005 s. 94, Nergelius 2009 s. 58 och Sonnerby 2010 s. 60.

¹⁶⁶ Se prop. 1994/95:19 Del 1 s. 111, 470, 471 och 507 samt Holmberg m.fl. 2012 s. 32, Bernitz 2010 (2) s. 60 och 67 och Hettne m.fl. 2011 s. 77.

¹⁶⁷ Se avsnitt 1.1.3.

tivet. EU-kommissionen har i och för sig förordat införande av någon form av EU-skatt och uppmanat rådet att arbeta med frågan, men än så länge saknar EU sådan egen beskattningsrätt.¹⁶⁸

EU-rätten skiljer mellan primärrätt och sekundärrätt med framför allt fördragen respektive rättsakterna såsom förordningar och direktiv. EU:s institutioner¹⁶⁹ utfärdar rättsakterna med stöd av art. 288 FEUF. Med stöd av samma bestämmelse tillskapas den sekundära EU-rätten av EU:s institutioner. Sekundärrätten kallas därför ibland också för derivativ (härledd) rätt.¹⁷⁰ Primärrätten har företräde framför sekundärrätten.¹⁷¹ EU:s sekundärrettsliga rättsakter består i nyss nämnda förordningar och direktiv samt i beslut, rekommendationer och yttranden. Förordningar, direktiv och beslut är, till skillnad från rekommendationer och yttranden, av bindande karaktär för medlemsstaterna.¹⁷² Problem kan uppstå med avseende på förhållandet mellan primärrätten och sekundärrätten.

Ibland gör jag jämförelser vid undersökningen av representantregeln med reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML. Därför får följande nämnas beträffande detta. Tanken med den jämförelsen är att visa på i vilken mån reglerna om mervärdesskattegrupper kan utgöra alternativ till representantregeln eller vara till vägledning vid undersökningen av den regeln. Reglerna om mervärdesskattegrupper baseras på en fakultativ direktivbestämmelse.¹⁷³ Genom reglerna om mervärdesskattegrupper kan flera företag i samverkan ansöka om att registrera en mervärdesskattegrupp och betraktas som en enda beskattningsbar person.¹⁷⁴ Det innebär att sådana företag som är medlemmar i en registrerad mervärdesskattegrupp inte blir skattskyldiga för skattepliktiga omsättningar mellan varandra. Därmed undgår gruppmedlemmar utan rätt att dra ingående moms att drabbas av moms som en kostnad på koncerninterna förvärv.¹⁷⁵ Emellertid gäller i enlighet med art. 11 i mervärdesskattedirektivet.

¹⁶⁸ Se Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004, www.regeringen.se. Se även Forssén 2011 (1) s. 269 och 328.

¹⁶⁹ EU:s institutioner ska enligt art. 13.1 FEU vara följande: Europaparlamentet, Europeiska rådet, Rådet, Europeiska kommissionen, Europeiska unionens domstol, Europeiska centralbanken och Revisionsrätten.

¹⁷⁰ Se Ståhl 1996 s. 60 och Bernitz 2010 (2) s. 65.

¹⁷¹ Se Ståhl 1996 s. 60 och Sonnerby 2010 s. 38.

¹⁷² Se art. 288 FEUF.

¹⁷³ Se art. 11 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.4 andra och tredje st. i sjätte direktivet]. Se även avsnitt 1.1.1.

¹⁷⁴ Se 6 a kap. 1 § första st. ML, där det anges att två eller flera beskattningsbara personer får anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) vid tillämpningen av bestämmelserna i ML, under de förutsättningar som anges i 6 a kap., varvid den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet. Se även Bjerregaard Eskildsen 2011 s. 120.

¹⁷⁵ Se prop. 1997/98:148 (Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.) s. 1, 32, 33 och 61. Se även Bjerregaard Eskildsen 2012 s. 91, Bjerregaard Eskildsen 2011 s. 114, Vyncke 2009 s. 302, RÅ 1989 ref. 86 och Forssén och Kellgren 2010 s. 44.

rektivet möjligheten till registrering av en mervärdesskattegrupp enbart för medlemmar etablerade inom landet.¹⁷⁶ I doktrinen har hävdats att förhållandet strider mot principen om att medborgare i en medlemsstat har rätt att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium enligt art. 49 FEUF.¹⁷⁷ Denna konflikt mellan primärrätt och sekundärrätt beaktas i de fall där jag gör nämnda jämförelser vid undersökningen av representantregeln med reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML. Reglerna om mervärdesskattegrupper utgör med andra ord inte något fungerande alternativ till representantregeln när samtliga samverkande företag inte är etablerade i Sverige. I sammanhanget får nämnas att EU-kommissionen förde fördragsbrottstalan mot Sverige, och ansåg att 6 a kap. 2 § ML i praktiken begränsar möjligheterna till gruppregistrering till att gälla för företag inom finans- och försäkringssektorn, i strid mot art. 11 i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen gick dock på Sveriges linje och ansåg att EU-kommissionen inte hade visat att det saknades fog för begränsningen, mot bakgrund av att dess syfte är att förhindra skatteundandragande och skatteflykt.¹⁷⁸ Problemet med den beskrivna konflikten mellan primärrätt och sekundärrätt vid tolkning och tillämpning av reglerna om mervärdesskattegrupper kvarstår dock, och om den frågeställningen tas upp av HFD bör HFD inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

I enlighet med art. 288 tredje st. FEUF är, som ovan nämnts, direktiv bindande rättsakter för EU-länderna att genomföra i sina nationella rättssystem, och de nationella myndigheterna får enbart bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.¹⁷⁹ En exakt mening med *form och tillvägagångssätt* i art. 288 tredje st. FEUF har inte fastställts.¹⁸⁰ Syftet med och konsekvensen av att denna restkompetens lämnats åt medlemsstaternas myndigheter ger dem enbart valmöjligheter inom ramarna för den nationella konstitutionella och processuella rätten att vidta åtgärder för att genomföra ett direktiv.¹⁸¹

Om en direktivbestämmelse har s.k. direkt effekt, kan den enskilde åberopa den i enlighet med den nämnda principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt. Villkoren för att en direktivbestämmelse – i enlighet med EU-målet 26/62 (van Gend en Loos) – ska anses ha direkt

¹⁷⁶ Det har i ML kommit till uttryck i 6 a kap. 2 § andra st., genom att däri anges att endast beskattningsbar persons fasta etableringsställe i Sverige får ingå i en mervärdesskattegrupp.

¹⁷⁷ Se Bjerregaard Eskildsen 2012 s. 93 och 113 och Bjerregaard Eskildsen 2011 s. 114. Principen om fri etablering för EU:s medborgare i medlemsländerna finns i art. 49 FEUF, och enligt art. 54 FEUF ska bolag enligt civil- eller handelslagstiftningen likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

¹⁷⁸ Se pkt 39 i EU-målet C-480/10 (kommissionen mot Sverige).

¹⁷⁹ Se avsnitten 1.1.3 och 1.2.2.

¹⁸⁰ Se Prechal 2005 s. 73.

¹⁸¹ Se Prechal 2005 s. 74 och även s. 68.

effekt är att den är klar, precis (entydig) och ovillkorlig samt att genomförandetiden ska ha löpt ut.¹⁸² Det kan vara svårt att avgöra om tolkningen av en direktivbestämmelse ger ett resultat som är till den enskildes fördel eller nackdel. Emellertid är den väsentliga poängen med direkt effekt att individen har rätt att åberopa en direktivbestämmelse med sådan effekt för att skydda sina intressen. Ibland sägs att direkt effekt klassificerad som en rättighet på sin höjd utgör en rätt att åberopa EU-rätten, och därmed en slags förfarandemässig rättighet med en motsvarande skyldighet för de nationella domstolarna och myndigheterna – det nationella rättssystemet – att iaktta den rättigheten.¹⁸³ Huvudregeln för vem som är beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, har direkt effekt.¹⁸⁴ Huvudreglerna för avdragsrättens inträde och räckvidd, art. 167 och 168 a) i mervärdesskattedirektivet,¹⁸⁵ har också direkt effekt.¹⁸⁶

Ibland sägs att EU-konform tolkning är den reguljära tolkningsmetoden beträffande mervärdesskatt, eftersom momsområdet är så helt genomsyrat av EU-rätten.¹⁸⁷ En skyldighet föreligger för medlemsstaternas dom-

¹⁸² Se Ståhl 1996 s. 68, Terra och Kajus 2012 s. 151, Bernitz 2010 (2) s. 74 och Sonnerby 2010 s. 63. Se även prop. 1994/95:19 Del 1 s. 486, där det anges med hänvisning till EU-målet 26/62 (van Gend en Loos) att det krävs för direkt effekt att regeln är ”ovillkorlig, entydig och fullständig”, Moëll 1996 s. 197, där det med hänvisning till van Gend en Loos-målet anges att EU-domstolen har slagit ”fast att en rättsregel måste vara klar, otvetydig och ovillkorlig samt ägnad att vara riktad till enskilda för att den ska kunna ha direkt effekt så att enskilda kan stödja sig därpå och också få rättigheter därur”, samt Nergelius 2009 s. 11, Habermas 2011 s. 58 och Alhager 2001 s. 94.

¹⁸³ Se Prechal 2005 s. 99, 100 och 105. Se även van Dam och van Eijdsden 2009 s. 28, där det anförs att nationella (skatte)domstolar i praktiken bör tillämpa EU-rätten *ex officio*, dvs. på eget initiativ, för att undvika att de annars riskerar att bli ifrågasatta inför EU-domstolen.

¹⁸⁴ Se RÅ 2010 ref. 54, SKV:s ställningstagande av 2004-12-14 (dnr 130 645783-04/111), Kristoffersson 2010 (2) s. 790, Hiort af Ornäs och Kristoffersson 2012 s. 56, Westberg 2009 s. 30.

¹⁸⁵ Tidigare art. 17.1 och 17.2 a i sjätte direktivet. Art. 168 a) ska inte förväxlas med art. 168a, som infördes 2011 i mervärdesskattedirektivet enligt direktivet 2009/162/EU. Det påverkar inte huvudregeln, eftersom det av pkt 10 i ingressen till det direktivet följer att art. 168a säkerställer att beskattningsbara personer får samma behandling som enligt huvudregeln för utgifter med anknytning till tillhandahållande av fast egendom. Huvudregeln art. 168 a) motsvaras i ML närmast av 8 kap. 3 § första st., medan art. 168a motsvaras av 8 kap. 4 a § som infördes i ML genom SFS 2010:1892.

¹⁸⁶ Se pkt 36 i EU-målet C-62/93 (BP Soupergaz), där det bl.a. anges att ”artikel 17.1–17.2 i sjätte direktivet” – numera art. 167 och 168 i mervärdesskattedirektivet – ”tillerkänner den enskilde rättigheter som kan åberopas vid en nationell domstol”. Se även pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman) och pkt 35 i EU-målet C-150/99 (Stockholm Lindöpark) samt pkt 8 och 10 i EU-målet 50/88 (Kühne), pkt 8, 9, 15, 17, 18 och 19 i EU-målet C-193/91 (Mohsche), pkt 46 och 47 och även pkt 27, 33, 38 och 40 i EU-målet C-62/00 (Marks & Spencer) och pkt 29 i EU-målet C-430/04 (Feuerbestattungsverein).

¹⁸⁷ Se Ståhl 2005 s. 74 och även Hultqvist 1998 s. 55.

stolar att göra en direktivkonform (EU-konform) tolkning av ML ”i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i direktivet uppnås”. Det anger EU-domstolen i pkt 8 i målet C-106/89 (Marleasing), varvid domstolen också hänvisar till målet 14/83 (von Colson och Kamann-målet).¹⁸⁸ Principen om EU-konform tolkning fastslogs i von Colson och Kamann-målet och upprepades sålunda i Marleasing-målet.¹⁸⁹ Med uttrycket *i den utsträckning det är möjligt* i pkt 8 i Marleasing-målet anser EU-domstolen i och för sig att det krävs en EU-konform (direktivkonform) tolkning från den nationella domstolen – eller myndighetens – sida, men med viss reservation. I enlighet med pkt 13 i målet C-371/02 (Björnekulla Fruktindustrier) innebär reservationen: Om den nationella rättens tolkningsprinciper medger en EU-konform tolkning av den befintliga nationella lagen.¹⁹⁰ Uppnås syftet med ett direktiv genom ”en rimlig tolkning av en svensk lagregel”, ska den tolkningen väljas, även om det kan finnas andra rimliga tolkningsalternativ.¹⁹¹ Ibland anges att förutsättningen för en EU-konform tolkning anses vara att det enligt den nationella rättskälleläran finns ett spelrum inom vilket den konforma tolkningen ryms.¹⁹² EU-konform tolkning bör i princip kunna motivera tolkningar till den enskildes nackdel inom vissa ramar.¹⁹³

Min analys av representantregeln genom direktivkonform tolkning sker enligt följande. Jag gör den direktivkonforma tolkningen i två steg,¹⁹⁴ där tolkningen av den nationella bestämmelsen – representantregeln – utifrån nationella tolkningsprinciper sker först i steg 2. Steg 1 innebär en tolkning av direktivbestämmelser utifrån EU-rättsliga tolkningsprinciper, dvs. de tolkningsprinciper som EU-domstolen använder. EU-domstolen använder sig av framför allt följande fyra tolkningsmetoder: textuell tolkning, kontextuell tolkning, historisk tolkning och teleologisk

¹⁸⁸ Se även Westberg 2009 s. 31 och 32, Rendahl 2009 s. 44, Olsson 2001 s. 133 och 134, Terra och Kajus 2012 s. 164, Kellgren 1997 s. 52, Nilsson 2009 s. 67.

¹⁸⁹ I Prechal 2005 s. 183 och 184 anförs dessutom att till och med före EU-målet 14/83 (von Colson och Kamann) antydde att nationella domstolar var tvungna att tillämpa konsistent tolkning av nationella implementeringsåtgärder och av nationell rätt i allmänhet.

¹⁹⁰ I pkt 13 i Björnekulla Fruktindustrier-målet sker också, som nämnts i avsnitt 1.2.2, hänvisning bl.a. till pkt 8 i Marleasing-målet.

¹⁹¹ Se Ståhl m.fl. 2011 s. 37, där denna bedömning görs utifrån EU-målen von Colson och Kamann resp. Marleasing. Se även Sonnerby 2010 s. 63 och 64 och Stensgaard 2004 s. 31.

¹⁹² Se Kellgren 1997 s. 52 och Prechal 2005 s. 201-203.

¹⁹³ Se Kellgren 1997 s. 52 och 53 och Prechal 2005 s. 203. I Prechal 2005 (s. 119) anförs för övrigt att vissa direktiv i sin helhet skyddar allmännyttan mer än andra direktiv.

¹⁹⁴ Se Ståhl 2005 s. 68 och Sonnerby 2010 s. 23, 24, 63 och 64 ang. EU-konform (direktivkonform) tolkning som en tolkningsoperation i två steg.

tolkning.¹⁹⁵ Det rimliga tolkningsresultat avseende den svenska lagregeln väljs, vilket bäst överensstämmer med avsett innehållsmässigt resultat för bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (steg 2). Tolkningen i steg 1 styr på så sätt tolkningen i steg 2. I steg 1 gör jag t.ex. en analys av frågan om ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Bedömningen av den frågan kommer att styra den fortsatta undersökningen i steg 2. Utrymmet för en EU-konform (direktivkonform) tolkning av representantregeln kan begränsas av legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder. I avsnitt 2.7 behandlar jag legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder ytterligare.¹⁹⁶

Det finns, som nämnts, möjlighet och för högsta instans i vissa fall skyldighet att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen enligt art. 267 FEUF. HFD eller HD saknar anledning att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen om EU-domstolen redan har avgjort den aktuella frågan (*acte éclairé*), men är i annat fall skyldiga att göra så enligt art. 267 tredje st. FEUF om tolkningen inte är så uppenbar att utrymme för tvivel saknas (*acte clair*).¹⁹⁷ Tidigare har konstaterats att EU-domstolens praxis – målen C-408/06 (Götz) och 235/85 (Kommissionen mot Nederländerna) – innebär att en vanlig privatperson inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Den frågan är sålunda *acte éclairé*. I enlighet med EU-målet 320/88 (Safe) är det också fastlagt i EU-domstolens praxis att de EU-rättsliga begreppen på momsområdet är självständiga i förhållande till den nationella civilrätten. Det innebär i förevarande sammanhang att en tolkning av representantregeln med hänsyn också till BL ger ett icke EU-konformt tolkningsresultat, om en vanlig privatperson skulle anses som skattskyldig enbart i sin egenskap av delägare i ett enkelt bolag eller partrederi enligt skattskyldighetsbegreppet i 6 kap. 2 § första men. ML.¹⁹⁸

Vid tolkningen av EU-domar är den svenska språkversionen av en EU-dom autentisk i kraft av att svenska är ett av EU:s officiella språk. Av pkt 18 i EU-målet 283/81 (CILFIT) följer att hänsyn ska tas till att EU-rättens bestämmelser är avfattade på flera språk och att de olika språkversionerna är lika giltiga. En tolkning av en EU-rättslig bestämmelse kräver enligt EU-domstolen en jämförelse av de olika språkversionerna. För att reda ut om det vid oklarheter angående använda termer finns en avsedd skillnad i betydelse från EU-domstolens sida i en dom rekom-

¹⁹⁵ Se Sonnerby 2010 s. 25 och Rendahl 2009 s. 55.

¹⁹⁶ Se även avsnitten 1.2.2 och 1.3.

¹⁹⁷ Se Hiort af Ornäs och Kristoffersson 2012 s. 22 samt även Terra och Kajus 2012 s. 248, 250 och 256, van Doesum 2009 s. 20, Prechal 2005 s. 32 och 33 och Ramsdahl Jensen 2003 s. 16.

¹⁹⁸ Se avsnitt 1.1.3.

menderas ibland följande. En jämförelse görs av den egna språkversionen – i mitt fall den svenska – av domen med den franska s.k. originalspråkversionen och med språkversionen enligt aktuellt rättegångsspråk i EU-målet.¹⁹⁹ Det förordas också att den svenska språkversionen av en EU-dom bör jämföras med den engelska och/eller franska, men att för exakthet bör den franska beaktas.²⁰⁰ Om tolkningen av en aktuell EU-dom verkar oklar, bedömer jag den på svenska,²⁰¹ men även på franska och rättegångsspråket.²⁰²

1.3 AVGRÄNSNINGAR

Representantregeln är, som ovan nämnts, en av de särskilda bestämmelserna i ML om vem som i vissa fall är skattskyldig.²⁰³ Sådana bestämmelser finns, som också ovan nämnts, förutom i 6 kap. där 2 § ingår, i 9 kap. och 9 c kap. ML.²⁰⁴ De båda sistnämnda kapitlen behandlar frågan om skattskyldighet beträffande vissa omsättningar, nämligen angående frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse respektive undantag från skatteplikt för omsättning av varor placerade i vissa lager (tulllager m.m.). Jag har valt att undersöka en av reglerna om skattskyldighet i särskilda fall rörande subjektfrågan, nämligen 6 kap. 2 § ML. I den tidigare nämnda förstudien har de särskilda fallen av skattskyldighet i 6 kap. berörts översiktligt.²⁰⁵ Det har lett till att jag har valt att undersöka frågan som föreligger med 6 kap. 2 § ML och, i den mån regeln berör moms, 5 kap. 2 § SFL,²⁰⁶ nämligen att skattskyldighet och uppbörd regleras i samband med en rättslig figur som inte utgör ett rättssubjekt. Jag behandlar sålunda inte 5 kap. 2 § SFL i den mån regeln berör skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt. Jag berör även 9 kap., nämligen angående i vilken mån 6 kap. 2 § ML bör omfatta frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. enligt 9 kap. ML, eftersom subjektfrågan angående representantregeln är av intresse i det sammanhanget. Beträffande 9 c kap. är det inte av intresse, eftersom det behandlar särskilda regler om bestämningen av skatteobjektet utan särskilt intresse för representantregeln.

¹⁹⁹ Se Mulders 2010 s. 58.

²⁰⁰ Se Bernitz 2010 (2) s. 78 och 84.

²⁰¹ Förutsatt att svensk översättning finns på EU-domstolens hemsida (www.curia.europa.eu).

²⁰² Förutsatt att rättegångsspråket är svenska, danska, engelska, tyska, nederländska eller franska.

²⁰³ Se avsnitt 1.1.3.

²⁰⁴ Se 1 kap. 2 § sista st. ML.

²⁰⁵ Se ang. 6 kap. 2 § ML: Forssén och Kellgren 2010 s. 20–22 (avsnitt 2.2) och 31–57 (kapitel 4).

²⁰⁶ 5 kap. 2 § SFL omfattar inte bara mervärdesskatt, utan också skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt, men 5 kap. 2 § SFL berörs enbart i den mån bestämmelsen avser moms.

De övriga bestämmelserna i 6 kap. innehåller inte den beskrivna komplikationen med beskattning i samband med en företagsform som inte är fysisk eller juridisk person civilrättsligt sett såsom beträffande enkla bolag och partrederier i 2 §. Handelsbolag som berörs i 6 kap. 1 § är i enlighet med 1 kap. 4 § BL en företagsform som utgör juridisk person.²⁰⁷ Beträffande regeln om konkursbon i 6 kap. 3 § ML får rättskapacitetsfrågan inte samma betydelse som beträffande representantregeln, eftersom 6 kap. 3 § ML enbart innebär att konkursboet blir skattskyldigt för skattepliktiga omsättningar under avvecklingen av verksamheten hos en gäldenär som var skattskyldig.²⁰⁸ Representantregeln avser i stället en verksamhet som bedrivs i företagsformen enkelt bolag eller partrederi och som kan pågå under oöverskådlig tid.²⁰⁹ Dödsbon som berörs i 6 kap. 4 § utgör juridiska personer, men ett dödsbo är i likhet med ett konkursbo inte någon företagsform, utan dödsboet är enbart skattskyldigt enligt 6 kap. 4 § ML om det uppkommer omsättning i en avliden skattskyldigs verksamhet efter dödsfallet.²¹⁰ Staten utgör en juridisk person, och den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 6 § har enbart den innebörden att om verksamhet bedrivs av staten genom ett statligt affärsverk ska verket självt vara skattskyldigt för sina omsättningar.²¹¹ I 6 kap. saknas en 5 §, och för övrigt behandlar återstående regler i 6 kap., 7 och 8 §§, skattskyldighet i samband med viss förmedling av varor eller tjänster, vilket berör frågor om bestämningen av skatteobjektet och saknar ett särskilt intresse beträffande representantregeln.²¹² Jag behandlar sålunda inte något av de andra fallen av särskild skattskyldighet vid sidan av 2 § i 6 kap. ML i detta arbete. Av de särskilda bestämmelser om skattskyldighet som anges i 1 kap. 2 § sista st. ML – dvs. 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. – är det därmed enbart 6 kap. 2 § som behandlas i detta arbete samt också i vilken mån 6 kap. 2 § ML bör omfatta frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. enligt 9 kap. ML.

Undersökningen av om skattskyldighetsbegreppet och uppbörderna enligt 6 kap. 2 § ML är förenlig med huvudreglerna för vem som är beskattningsbar person, avdragsrätten och betalningsskyldighet enligt mervärdesskattedirektivet begränsas enligt följande beträffande huvudreglerna för skattskyldighet och avdragsrätt enligt ML.

Beträffande den äldre huvudregeln för yrkesmässig verksamhet enligt ML förelåg ett problem angående förenligheten med beskattningsbar

²⁰⁷ Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 18–20, 29 och 30.

²⁰⁸ Se Forssén och Kellgren 2010 s. 22, 23, 24 och 58–66.

²⁰⁹ Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 60. Konkursboets skattskyldighet enligt 6 kap. 3 § ML har för övrigt behandlats i Öberg 2001, s. 115ff.

²¹⁰ Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 24, 67 och 68.

²¹¹ Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 24, 25 och 69.

²¹² Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 25–28 och 70–79.

person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Den regeln i ML, 4 kap. 1 § 1, hänvisade till näringsverksamhet enligt 13 kap. IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet.²¹³ Frågan huruvida den integrationen i ML av den nationella icke harmoniserade inkomstskatterätten var förenlig med EU-rätten på momsområdet lämnades därhän i detta arbete. I en promemoria från Finansdepartementet av den 23 november 2012 (Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen) föreslogs att hänvisningen skulle utmönstras ur 4 kap. 1 § ML. Det skedde sedermera också den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368.²¹⁴ Promemorian och reformen berörde emellertid över huvud taget inte representantregeln.²¹⁵ Finansdepartementet föreslog inte heller någon ändring vare sig för huvudregeln om vem som är skattskyldig, 1 kap. 2 § första st. 1, eller för 1 kap. 2 § sista st., som anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap., dvs. bl.a. i 6 kap. 2 § ML. Begreppet skattskyldig motsvaras av mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig och inte av direktivets beskattningsbar person.²¹⁶ Även om Finansdepartementets förslag om att ersätta bl.a. yrkesmässig verksamhet med beskattningsbar person genomfördes, kvarstår således alljämt frågan huruvida begreppet skattskyldig och redovisnings- och betalningsskyldigheten enligt representantregeln är förenliga med beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Beträffande huvudregeln om avdragsrätt för ingående moms enligt de allmänna bestämmelserna i ML²¹⁷ föreligger ett problem angående förenligheten med avdragsrättens inträde enligt art. 167 och 168 a) i mervärdesskattedirektivet. ML kan i det hänseendet innebära att avdragsrätten inte inträder förrän skattepliktiga omsättningar förekommit i verksamheten och sålunda skattskyldighet uppkommit.²¹⁸ Det vore enligt EU-domstolens praxis inte förenligt med principen om mervärdesskattens neutralitet, utan avdragsrättens inträde avgörs av avsikten att skapa skattepliktiga transaktioner i den ekonomiska verksamheten.²¹⁹ Det är sistnämnda omständigheter som avgör avdragsrättens räckvidd, dvs. att

²¹³ Se även Forssén 2011 (1) s. 22 och 27.

²¹⁴ Finansdepartementet föreslog även i promemorian bl.a. att 4 kap. 1 § ML skulle ändras så att beskattningsbar person används i stället för yrkesmässig verksamhet (se s. 16 i promemorian, www.regeringen.se). Det skedde också genom SFS 2013:368.

²¹⁵ Jfr: ang. 6 kap. 2 § ML, SFS 2013:368; och ang. 5 kap. 2 § SFL, SFS 2013:369.

²¹⁶ Se avsnitt 1.1.3.

²¹⁷ 8 kap. 3 § första st.

²¹⁸ Se Forssén 2011 (1) s. 22, 23, 38, 39, 40 och 41.

²¹⁹ Se pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman) samt följande EU-mål: C-110/94 (INZO), pkt 16 och 25; förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), pkt 45; C-400/98 (Breitsohl), pkt 33-35 och 37; och C-137/02 (Faxworld), pkt 28 och 41. Se även Stensgaard 2004 s. 98, 133 och 134. Se för övrigt även pkt 47 i EU-målet C-84/09 (X), där det anges att förvärvarens avsikt vid förvärvstillfället också har betydelse i samband med frågor om bestämning av omsättningsland.

avsikten är att skapa skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster med investeringarna. Beträffande objektssidan i skattskyldighetsbegreppet är det sådana omsättningar som ska skapas i verksamheten, för att avdragsrätten för ingående moms ska kunna föreligga avseende förvärv i verksamheten. Det finns även s.k. återbetalningsrätt för ingående moms om avsikten är att skapa från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar.²²⁰ Det är enbart om avsikten är att skapa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster som investeringarna varken berättigar till avdrags- eller återbetalningsrätt och ingående momsen på förvärv i verksamheten blir kostnader.²²¹ Jag berör därför inte frågan om avdrags- eller återbetalningsrättens inträde.²²² Undersökningen av skattskyldighetsbegreppet i representantregeln behandlar i stället följande beträffande förvärv. Jag berör bl.a. huruvida avdragsrättens (eller återbetalningsrättens) räckvidd, i likhet med vad som gäller i det hänseendet beträffande huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML, är förenlig med motsvarande huvudregel i direktivets art. 168 a).

En osäkerhet beträffande innebörden av grundbegreppen skattskyldighet och förvärv innebär en osäkerhet angående huruvida redovisning av utgående moms borde ha skett eller huruvida en alltför låg utgående moms eller en för hög eller icke korrekt ingående moms har redovisats i SKD.²²³ En sådan felaktig redovisning kan leda till sanktioner i form av skattetillägg och straffrättsligt ansvar. I det sammanhanget kan nämnas att vid sidan av legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder²²⁴ föreligger också en straffrättslig legalitetsprincip, som uttrycks *nulla poena sine lege* (inget straff utan stöd av lag) och *nullum crimen sine lege* (inget brott utan stöd av lag).²²⁵ En rättssäkerhetsaspekt med principen är kravet på lagstöd, det s.k. *lex scripta*-kravet.²²⁶ *Lex scripta*-kravet är lagfäst i 1 kap. 1 § brottsbalken (1962:700).²²⁷ Kravet är också kodifierat i art. 7.1 i Europakonventionen. Enligt Lissabonfördraget ska EU ansluta sig till Europakonventionen,²²⁸ men de grundläggande rättigheterna i Euro-

²²⁰ Se 10 kap. 11 § första och andra st. ML och art. 169 c) i mervärdesskattedirektivet.

²²¹ Dessutom finns det också s.k. avdragsförbud för ingående moms beträffande: förvärv som kan hänföras till stadigvarande bostad, utgifter för representation och liknande, vissa förvärv av varor från fartyg, kostnader i visst fall av uttagsbeskattning, förvärv eller förhyrning av personbilar eller motorcyklar under vissa omständigheter samt i samband med s.k. vinstmarginalbeskattning. Se 8 kap. 9, 15 och 16 §§ samt 9 a kap. 13 § och 9 b kap. 3 § ML. Jag bortser från dessa särskilda fall av avdragsförbud, om inte annat sägs.

²²² Frågan utgjorde bifråga D i Forssén 2011 (1). Den berördes dock inte i Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 eller sedermera i SFS 2013:368.

²²³ Se avsnitten 1.1.2 och 1.2.1.

²²⁴ Se avsnitten 1.2.2 och 1.2.3.

²²⁵ Se Alhager 1999 s. 75 och även Nordlöf 2005 s. 28.

²²⁶ Se Simon Almendal 2005 s. 62 och 63 och även avsnitten 1.2.2 och 1.2.3.

²²⁷ Se även Simon Almendal 2005 s. 63 och 64.

²²⁸ Se art. 6.2 FEU.

pakonventionen ingår redan i EU-rätten som allmänna principer.²²⁹ Europakonventionen har också införts som svensk lag enligt SFS 1994:1219.²³⁰ *Lex scripta*-kravet för brott ska läsas samman med retroaktivitetsförbudet för straff eller annan brottspåföljd enligt 2 kap. 10 § första st. RF.²³¹ Legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder följer främst av 8 kap. 2 § första st. 2 RF, och gäller bl.a. för tolkningen av representantregeln.²³² När jag behandlar legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder stannar jag beträffande den principen vid frågeställningen huruvida representantregeln medför rättsosäkerhet angående bedömningen av grundbegreppen skattskyldighet och förvärv samt av redovisnings- och betalningsskyldigheten.²³³ Frågor om skattetillägg och straffrättsliga aspekter lämnar jag därhän.

Före den 1 juli 2013 förekom också begreppet näringsidkare i ML, exempelvis beträffande bestämningen av omsättningsland för tjänster i 5 kap. 4 § och beträffande faktureringsreglerna i 11 kap. samt i 6 a kap. angående mervärdesskattegrupper.²³⁴ För bestämningen av vem som var näringsidkare skedde inte någon koppling till näringsverksamhetsbegreppet i IL, till skillnad från, som ovan nämnts, beträffande den äldre huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML. Det är enbart beträffande 6 kap. 2 § ML och förhållandet till utlandet för enkla bolag som 5 kap. 4 § ML berörs. För sådant förhållande berörs också begreppet beskattningsbar person angående köparen vid unionsinterna förvärv av varor enligt huvudregeln i 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. ML och av punktskattepliktiga varor i första st. 2 av samma lagrum. Till skillnad från i nyss nämnda bestämmelser används i 6 kap. 2 § första men. ML benämningen *skattskyldig* beträffande en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Den problematiken påverkas dock inte i sig av att begreppet skattskyldig användes i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML avseende säljaren i det andra inblandade EU-landet, varför det inte behandlas i detta arbete.²³⁵ Reglerna om mervärdesskattegrupper är av intresse för jämförelser med representantregeln. Även om dessa regler begränsas till att omfatta finans- och försäkringsbranscherna och krav

²²⁹ Se art. 6.3 FEU.

²³⁰ Se även Simon Almendal 2005 s. 63 och Nergelius 2012 s. 22.

²³¹ Se även Simon Almendal 2005 s. 64 och Warnling-Nerep 1987 s. 86 och 87.

²³² Se även avsnitten 1.2.2 och 1.2.3.

²³³ Se avsnitten 1.1.2 och 1.2.1.

²³⁴ Genom SFS 2013:368, som sedermera blev resultatet av nämnda promemoria av 2012-11-23 från Finansdepartementet, ändrades också bl.a. näringsidkare i 2 a kap., 5 kap. 4 §, 6 a kap. och 11 kap. ML till beskattningsbar person (se promemorian s. 12-14, 20, 21, 26-29 och 38-40).

²³⁵ Jfr Forssén 2011 (1) s. 80. Genom SFS 2013:368 ändrades skattskyldig i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML till beskattningsbar person den 1 juli 2013, men i övrigt skedde ingen förändring beträffande användningen av begreppet skattskyldig i ML.

föreligger om att samtliga samverkande företag ska vara etablerade i Sverige, utgör de ett alternativ till representantregeln.²³⁶

Faktureringsreglerna i 11 kap. ML undergick en förändring år 2004²³⁷ såtillvida att faktureringskyldigheten knöts till begreppet näringsidkare i stället för begreppet skattskyldig.²³⁸ Förändringen föranleddes av det s.k. faktureringsdirektivet (2001/115/EG).²³⁹ Faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML knyts numera till begreppen *beskattningsbar person* och omsättning i stället för till begreppet skattskyldig, som används i representantregeln.²⁴⁰ Från tolkningsperspektiv begränsar jag undersökningen av faktureringsreglerna för sammanhanget till att gälla frågan huruvida 11 kap. bör kompletteras med att faktureringskyldigheten enligt ML också ska omfatta representantregeln. I övrigt berörs faktureringsreglerna i ML i samband med tillämpningsproblemen vid de hypotetiska fallstudierna avseende 6 kap. 2 § ML.²⁴¹ Sedan 2008 finns det dessutom ett begrepp betalningsskyldig i ML som avser skyldighet att till SKV betala felaktigt debiterad mervärdesskatt, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt ML.²⁴² Det är inte fråga om skattskyldighet, utan enbart om att betalningsskyldighet har införts i ML med stöd av art. 203 i mervärdesskattedirektivet för de fall ett belopp felaktigt har angetts som mervärdesskatt i en faktura eller liknande handling.²⁴³ Eftersom beloppet inte medför skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna har förvärvats, medför det inte avdragsrätt i mottagarens verksamhet på grund av att det inte utgör ingående moms.²⁴⁴ Det är sålunda fråga om en ren betalningsskyldighet för fall angående felaktig debitering av moms, och berörs inte i detta arbete.

När jag skriver om redovisning är det i första hand förhållandet mellan å ena sidan de materiella reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt och å andra sidan faktureringsreglerna i ML som avses. Jag går inte in särskilt på t.ex. kopplingen mellan reglerna i 13 kap. ML angående i vilken

²³⁶ Se avsnitt 1.2.3.

²³⁷ Se SFS 2003:1134 – lag om ändring i mervärdesskattelagen.

²³⁸ Se även prop. 2003/04:26 (Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt).

²³⁹ Se faktureringsreglerna i art. 217–240 i mervärdesskattedirektivet.

²⁴⁰ Se avsnitt 1.2.1.

²⁴¹ Faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § första st. ML och art. 220.1 i mervärdesskattedirektivet baseras på omsättningsbegreppet. Sverige kan i enlighet med art. 221.2 i direktivet bara lagstifta i begränsande riktning ang. den skyldigheten och förutsatt att fråga är om omsättningar här, dvs. omsättningar placerade inom svensk skattemyndighets kontrollområde. Se även Forssén 2010 s. 32, 34 och 35.

²⁴² Se 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML, införda genom SFS 2007:1376, samt prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor) s. 89 och 245. Se även Forssén 2010 s. 27ff.

²⁴³ Se prop. 2007/08:25 s. 90 och 245. Se även Forssén 2010 s. 28.

²⁴⁴ Se 8 kap. 2 § första st. och 3 § första st. ML och prop. 2007/08:25 s. 86. Se även Forssén 2010 s. 100.

redovisningsperiod utgående respektive ingående moms ska redovisas och bör bokföras och det civilrättsliga begreppet god redovisningssed. I samband med frågor om innebörden i god redovisningssed uttrycks ibland att ”redovisningsrekommendationer och liknande normgivning är en central rättskälla även i skatterätten”.²⁴⁵ Emellertid begränsar jag redovisningsfrågorna i detta arbete till nämnda materiella regler och de särskilda faktureringsregler som ML uppställer, vilka gäller som självständiga specialregler på momsområdet utöver de allmänna civilrättsliga redovisningsreglerna i bokföringslagen.²⁴⁶

Faktureringsreglerna i 11 kap. ML är till för de kontrollbehov som mervärdesskatten ställer utöver BFL:s krav på redovisningen av utgående och ingående moms i ett företags verksamhet. Ett momsbarande underlag med alla formella krav på innehåll enligt huvudregeln 11 kap. 8 § ML är enligt 8 kap. 5 § ML en förutsättning för att den skattskyldige ska kunna utöva avdragsrätt för en i underlaget – fakturan – debiterad ingående moms.²⁴⁷ EU-domstolen har uttalat att villkoret om innehav av en korrekt faktura, för att utöva avdragsrätten, tillgodoser ”ett av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, vilket består i att säkerställa uppbörderna för mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav”.²⁴⁸

Det s.k. kopplade området mellan beskattningen och den civilrättsliga redovisningsrätten föreslås bli upphävt avseende såväl momsen som inkomstskatten, enligt SOU 2002:74 respektive SOU 2008:80 (Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet).²⁴⁹ Oavsett om dessa förslag genomförs eller inte, ska dock redovisningen i en SKD av momsen fungera när skattskyldighet föreligger. Sålunda berörs i detta arbete enbart 4 kap. 5 § i BFL beträffande den särskilda möjligheten för bolagsmännen i ett enkelt bolag eller partrederi att ha en gemensam bokföring.²⁵⁰ I övrigt berörs inte reglerna i BFL.

1.4 CENTRAL FORSKNING PÅ OMRÅDET

Det har inte förekommit någon motsvarande studie av representantregeln före detta arbete. I *Mervärdesbeskattning vid obestånd*²⁵¹ har en av

²⁴⁵ Se Bjuvberg 2006 s. 123.

²⁴⁶ Bokföringslagen (1999:1078), BFL.

²⁴⁷ Se art. 178 a) och 226 i mervärdesskattedirektivet samt även prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217, prop. 1994/95:57 s. 136, prop. 2003/04:26 s. 30, 31, 69 och 70. Se även Forssén 2010 s. 59.

²⁴⁸ Se pkt 37 i EU-målet C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), där hänvisning också sker till pkt 24 i EU-målet C-85/95 (Reisdorf) och till pkt 17 i EU-målet C-141/96 (Langhorst), samt även Forssén 2010 s. 60.

²⁴⁹ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 20 och SOU 2008:80 Del 1 s. 19. Ingen av de båda utredningarna har lett till lagförslag ännu. Se även SKV:s Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2012 s. 37.

²⁵⁰ Se även prop. 1998/99:130 Del 1 s. 231.

²⁵¹ Cit. Öberg 2001.

de andra särskilda reglerna om skattskyldighet i 6 kap. ML behandlats, nämligen 3 § beträffande konkursbon, men det är inte av intresse för undersökningen av representantregeln.²⁵² Ämnesmässigt närliggande verk är min licentiatavhandling, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*,²⁵³ och den nämnda förstudien till detta arbete, *Momsskyldighet i särskilda fall: handelsbolag, enkla bolag, konkursbon, dödsbon och förmedlare m.fl.*²⁵⁴

Beträffande beskattningsbar person respektive avdragsrätt har *Merværdiafgiftsplikten – en analyse af den afgiftspligtige transaktion*²⁵⁵ respektive *Fradragsret for merværdiafgift*²⁵⁶ varit forskning av centralt intresse för undersökningen av representantregeln. *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*²⁵⁷ har också utgjort forskning av sådant intresse för undersökningen. Där behandlas momsfrågor om bl.a. s.k. *poolovereenkomsten*, vilka inte utgör rättssubjekt och därmed inte omfattas av uttrycket *den som* i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.²⁵⁸ Även *Arvonlisäveroryhmät*²⁵⁹ har varit av intresse för undersökningen av representantregeln. Däri behandlas skattskyldighetsgrupper enligt 13 a § FML,²⁶⁰ varvid även i viss mån skattskyldighet för finska sammanslutningar enligt 13 § FML, och solidariskt ansvar för delägare i sammanslutning enligt 188 § FML, behandlas.²⁶¹ Sammanslutningar liknar enkla bolag och utgör inte rättssubjekt, men de utgör skattesubjekt enligt 13 § FML.

Annan central forskning på området är *Strukturneutralitet i momssystemer*²⁶² och *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområden*²⁶³ angående neutralitetsaspekterna på momsen.²⁶⁴ Beträffande frågor om EU-rätten och tolkning inom skatteområdet har även följande båda forskningsprojekt varit av betydelse för detta arbete: *Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser En studie av beskattningen av den löpande avkastningen av aktieinvesteringar på bolags- och ägarnivå mot bakgrund*

²⁵² Se avsnitt 1.3.

²⁵³ Cit. Forssén 2011 (1).

²⁵⁴ Cit. Forssén och Kellgren 2010.

²⁵⁵ Cit. Ramsdahl Jensen 2003.

²⁵⁶ Cit. Stensgaard 2004.

²⁵⁷ Cit. van Doesum 2009.

²⁵⁸ ”Een pool is dus geen entiteit en kan niet worden aangemerkt als ‘eenieder’ in de zin van art. 9 Btw-richtlijn”. Se van Doesum 2009 s. 297.

²⁵⁹ Översättning: Skattskyldighetsgrupper. Cit. Saukko 2005.

²⁶⁰ Se avsnitt 1.2.2.

²⁶¹ Se Saukko 2005 s. 134–162.

²⁶² Cit. Bjerregaard Eskildsen 2012.

²⁶³ Cit. Sonnerby 2010.

²⁶⁴ Av intresse var också ett forskningsprojekt vid Karl-Franzens-Universität Graz, *Gesellschaft und Gesellschafter in der Umsatzsteuer*, av Caroline Heber.

av EG:s fria kapitalmarknad²⁶⁵ och Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten.²⁶⁶ Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter En inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag²⁶⁷ berörde i och för sig främst inkomstskatten, men har också varit av betydelse för detta arbete. Det gäller också Personbolag i beskattningen Inkomstbeskattningen av öppna bolag och kommanditbolag i spänningsfältet mellan beskattningen av enskilda näringsidkare och aktiebolag²⁶⁸ samt Taxation of Cross-Border Partnerships Double Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations.²⁶⁹

1.5 SPRÅKLIGA FRÅGOR

Lissabonfördraget från 2007 innehåller FEU och FEUF, vilka har samma rättsliga värde och benämns *fördragen*.²⁷⁰ Genom Lissabonfördraget anges att EU:s *stadga* om de grundläggande rättigheterna ska ha samma rättsliga värde som fördragen.²⁷¹ Lissabonfördraget införlivades i Sverige 2009-12-01 genom SFS 2009:1110. EG-fördraget (Romfördraget) från 1957 (FEG) bytte namn till FEUF, men FEU från 1993 kvarstår med vissa förändringar. I FEU och FEUF kallas EU för unionen. Enligt art. 1 FEU har unionen ersatt och efterträtt Europeiska gemenskapen (EG). Därför använder jag EU i stället för EG samt *EU-rätt* (*unionsrätt*), *unionsbegrepp*, *EU-konform* och *EU-domstolen*. Vid referenser till bl.a. rättsfall från tiden före Lissabonfördraget kan EG samt *EG-rätt* (*gemenskapsrätt*), *gemenskapsbegrepp*, *EG-rättskonform* och *EG-domstolen* förekomma.

Ibland använder jag uttrycket de allmänna bestämmelserna i ML. Jag avser därmed i första hand grundbegreppen för skattskyldighetens uppkomst enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 1 ML, dvs. omsättningsbegreppet och begreppet beskattningsbar person, samt det mot omsättningsbegreppet svarande begreppet förvärv i huvudregeln för avdragsrättens uppkomst i 8 kap. 3 § första st. ML. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) benämndes tidigare Regeringsrätten.

Ibland använder jag uttrycket vanlig privatperson. Därmed avser jag en sådan konsument i mervärdesskattmässigt hänseende som inte omfattas av huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Exempelvis avser jag med en vanlig privatperson en fysisk person som enbart bedriver en hobbymässig verksam-

²⁶⁵ Cit. Ståhl 1996.

²⁶⁶ Cit. Kellgren 1997.

²⁶⁷ Cit. Mattsson 1974.

²⁶⁸ Cit. Rehbinder 1995.

²⁶⁹ Cit. Barenfeld 2005.

²⁷⁰ Se art. 1 tredje st. FEU och art. 1.2 FEUF.

²⁷¹ Se art. 6.1 första st. FEU.

het och inte utgör en företagare. Om inget annat sägs, avser jag inte heller med en vanlig privatperson när denne förvärvsarbetar i ett anställningsförhållande. Ett annat exempel på en vanlig privatperson är en fysisk person som utgör en vanlig privat långivare, och som inte bedriver finansieringsverksamhet.

1.6 DISPOSITION

I *kapitel 2* går jag igenom de rättspolitiska mål som jag uppställer för det svenska momssystemet, och vilka beaktas vid undersökningen av representantregeln. I *kapitel 3* beskriver jag den nämnda modellen, ABCSTUXY, som jag använder i samband med tillämpningsfrågorna beträffande representantregeln. I *kapitel 4* gör jag en internationell utblick, vilken är avsedd att möjliggöra en viss komparativ analys. I *kapitel 5* ger jag en översikt avseende enkla bolag och partrederier utifrån civilrättsligt perspektiv.

I *kapitel 6* undersöker jag representantregeln. Jag beaktar därvid de rättspolitiska målen, i enlighet med den innebörd och relevans för undersökningen som följer av kapitel 2. Vid undersökningen i kapitel 6 beaktas i viss mån finsk mervärdesskatterätt i enlighet med den internationella utblicken i kapitel 4 och även översikten avseende enkla bolag och partrederier utifrån civilrättsligt perspektiv i kapitel 5. Jag indelar undersökningen i kapitel 6 enligt följande. Jag inleder med tolkningsfrågorna och frågan om ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person, vilken blir styrande för fortsättningen av tolkningen av representantregeln. Jag fortsätter med tillämpningsfrågorna, där jag prövar vissa hypotetiska fall utifrån det verktyg i form av ABCSTUXY-modellen som jag har uppställt i kapitel 3.²⁷² Bland tolkningsfrågorna ingår även frågan om det finns någon regel i ML beträffande skatteobjektet vars tillämpning, oberoende av representantregelns existens, påverkas av företagsformen enkelt bolag.

Varje kapitel 2–6 – utom kapitel 5 – inleds med frågor som behandlas i respektive kapitel och kapitlen avslutas med sammanfattning och slutsatser. I kapitel 6 drar jag dessutom löpande slutsatser i samband med att respektive fråga som anges i inledningen av kapitlet behandlas. I *kapitel 7* gör jag sedan totalt sett en sammanfattning och lämnar avslutande synpunkter.

²⁷² Se avsnitt 1.2.3.

2. VISSA RÄTTSPOLITISKA MÅL FÖR DET SVENSKA MOMSSYSTEMET

2.1 INLEDNING

I detta kapitel går jag igenom de rättspolitiska mål för det svenska momssystemet som jag har uppställt och valt att inkludera i undersökningen av representantregeln. Dessa mål är:

- ett sammanhållet momssystem,
- neutralitet,
- EU-konformitet,
- effektiv uppbörd och
- rättssäkerhet inklusive legalitet.

De ovan nämnda målen beaktas vid undersökningen i kapitel 6 av de problemställningar beträffande representantregeln som anges i avsnitt 1.1.2. Målen förmodas även ge stöd för att vid arbetet med undersökningen avgöra betydelsen av det som jag behandlar i kapitlen 3-5 för prövningen av frågorna. I nästa avsnitt, avsnitt 2.2, behandlas identifikationen och urvalet av dessa mål. Därefter går målen igenom i ovan nämnd ordning. Kapitlet avslutas med en diskussion kring målen och med en förklaring till hur målen används i den fortsatta analysen.

2.2 UPPSTÄLLNING AV VISSA RÄTTSPOLITISKA MÅL

Enligt OECD finns totalt sett över 150 länder som har moms eller *Goods and Services Tax (GST)*.²⁷³ OECD utvecklar *policies, guidelines* och annat material beträffande bl.a. frågor om moms och GST.²⁷⁴ GST behöver inte omfatta alla beståndsdelar i mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten,²⁷⁵ och länder utanför EU som har moms lagstiftningar följer inte heller alltid dessa grundprinciper.²⁷⁶ Jag behandlar momsen enligt EU-rätten,²⁷⁷ och därför uppställer jag och väljer rättspolitiska mål för det svenska momssystemet utifrån EU-källor om moms.

Det primärrättsliga harmoniseringskravet enligt art. 113 FEUF på de olika medlemsländernas moms lagstiftningar innebär dels att det ska säkerställas att EU:s inre marknad – som enligt FEU gäller sedan 1993 – upprättas och fungerar, dels att konkurrensnedvridning ska undvikas.²⁷⁸

²⁷³ Se avsnitt 1.2.1.

²⁷⁴ Se avsnitt 1.2.1, där jag hänvisar bl.a. till *What are the OECD International VAT/GST Guidelines? December 2010* (www.oecd.org) samt Rendahl 2009 s. 59ff och Kogels 2012 s. 230–232.

²⁷⁵ Dessa behandlas i avsnitt 2.4.1.2.

²⁷⁶ Se Forssén 2011 (1) s. 279ff.

²⁷⁷ Se avsnitt 1.2.1.

²⁷⁸ Se avsnitten 1.1.3, 1.2.1 och 1.2.3 samt även Bernaerts och Nathoeni 2011 s. 293 och prop. 1994/95:19 Del 1 s. 139.

Primärrätten har företrädare framför sekundärrätten, där mervärdesskattedirektivet utgör en av rättsakterna.²⁷⁹ I enlighet med solidaritetsprincipen enligt art. 4.3 FEU och art. 291.1 FEUF ska Sverige som medlemsstat i EU vidta alla nödvändiga lagstiftningsåtgärder för att genomföra (implementera/införliva) det sekundärrättsliga mervärdesskattedirektivet i ML. Sverige får enligt den primärrättsliga art. 288 tredje st. FEUF bara bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet, medan svenska domstolar och myndigheter är skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med direktivet.²⁸⁰ Det är grundläggande för momsens enligt EU-rätten att EU-länderna ska ha *ett* momssystem i sina rättssystem. Mervärdesskattedirektivets fullständiga benämning är Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.²⁸¹ Sålunda följer det redan av mervärdesskattedirektivets benämning att det svenska momssystemet genom EU-rätten ska vara sammanhållet med momssystemen i de andra medlemsländerna, så att de bildar ett gemensamt momssystem. Harmoniseringskravet på de EU-ländernas moms­lagstiftningar ska säkerställa den inre marknadens upprättande och funktioner, och också medföra konkurrensneutralitet.

Redan utifrån primärrätten på momsområdet och med hänsyn till mervärdesskattedirektivets benämning uppställs målet *ett sammanhållet momssystem*. Jag väljer att sätta det som det övergripande rättspolitiska målet för det svenska momssystemet. Jag återkommer till det i närmast följande avsnitt, och berör också framför allt att sekundärrätten genom mervärdesskattedirektivet – i linje med dess benämning – belägger målsättningens övergripande betydelse. Beträffande de övriga nämnda målen får dessförinnan följande nämnas.

Att momsens ska vara konkurrens- och konsumtionsneutral följer av att det primärrättsliga harmoniseringskravet innebär att konkurrensned­vridning ska undvikas. En snedvriden konkurrens mellan medlems­länderna är i strid med att harmoniseringskravet enligt art. 113 FEUF ska medföra att det säkerställs att den inre marknaden upprättas och fungerar. Sekundärrättsligt framgår principen om en neutral moms också uttryckligen i ingressen till mervärdesskattedirektivet.²⁸² *Neutralitet* beträffande momsens utgör sålunda också ett relevant rättspolitiskt mål för det svenska momssystemet.

Enligt art. 288 tredje st. FEUF har Sverige som medlemsland kvar kompetensen att ge det svenska momssystemet sin form och att bestämma

²⁷⁹ Se avsnitt 1.2.3.

²⁸⁰ Se även avsnitten 1.1.3, 1.2.2 och 1.2.3.

²⁸¹ Se avsnitt 1.1.1.

²⁸² Se bl.a. fjärde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet samt femte och sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Se även Bernaerts och Nathoeni 2011 s. 293.

tillvägagångssättet därvidlag. Genom ML bestäms sålunda en svensk moms. Emellertid följer också av den primärrättsliga regeln att svenska domstolar och myndigheter är skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och avsett resultat med det. Bestämmelserna i ML ska därmed vara förenliga (konforma) med direktivbestämmelserna. Avvikelser från mervärdesskattedirektivets bestämmelser vid den svenska rättstillämpningen beträffande ML kan påverka konsumenter på den inre marknaden på följande sätt: Dyliga skillnader kan i sig göra att de väljer eller väljer bort svenska leverantörer av varor eller tillhandahållare av tjänster i konkurrens med leverantörer eller tillhandahållare från andra medlemsländer eller från tredje land (plats utanför EU). En oönskad konkurrenssnedvridning blir följden på den inre marknaden. *EU-konformitet* är således ytterligare ett rättspolitiskt mål som är relevant för det svenska momssystemet.

Genom Lissabonfördraget och art. 113 FEUF har det klarlagts att det primärrättsliga kravet på harmonisering av medlemsländernas moms lagstiftningar också innebär att konkurrenssnedvridning ska undvikas. Detta innebär att det primärrättsligt föreligger ett krav på *en likformig spelplan* för att de indirekta skatterna ska harmoniseras.²⁸³ Därmed bör det formella rättskällevärdet av neutralitetsprincipen på momsområdet sättas lika högt som det tillika primärrättsligt grundade kravet om EU-konformitet i enlighet med bl.a. art. 288 tredje st. FEUF. Sistnämnda bestämmelse innebär att svenska domstolar och myndigheter är skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och avsett resultat med det.²⁸⁴

I ingressen till mervärdesskattedirektivet anges att beskattningsbara personers skyldigheter i möjligaste mån bör harmoniseras, för att säkerställa att skatteuppbörden sker på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.²⁸⁵ EU-domstolen har uttalat att villkoret om innehav av en korrekt faktura, för att utöva avdragsrätten, tillgodoser direktivets syfte att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt (och skatteförvaltningens kontroll).²⁸⁶ I förarbetena har statens intresse av en effektiv moms uppbörd uttryckts som att den skattskyldige i princip fungerar som uppbördsman för staten.²⁸⁷ Betydelsen av uppbördsintresset framgår också av EU-

²⁸³ Se Terra och Kajus 2012 s. 6.

²⁸⁴ Se även Bjerregaard Eskildsen 2012 s. 47, där det anförs att ”[n]eutralitetsprincippet kan [...] ikke tillægges forfatningsmæssig status, og princippet kan derfor ikke føre til fortolkningsresultater, der strider mod ordlyden af momsdirektiverne samt momssystemets indretning og opbygning”. Formellt sett bör dock enligt min mening neutralitetsprincipen och EU-konformitet sättas lika högt numera, på grund av nämnda klagörande enligt art. 113 FEUF.

²⁸⁵ Se pkt 45 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

²⁸⁶ Se pkt 37 i EU-målet C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel) och även avsnitt 1.3.

²⁸⁷ Se prop. 1989/90:111 (Reformerad mervärdeskatt m.m.) s. 294.

kommissionens grönbok, Översyn av uppbörden av mervärdesskatt.²⁸⁸ I uppföljningen till grönboken anger EU-kommissionen följande för framtiden. Med moderna metoder för uppbörd och granskning ska de nationella skattemyndigheterna fokusera på riskbeteenden, rikta in sig mot bedrägerier och agera kollektivt som en europeisk momsmyndighet och göra den faktiska momsuppbörden effektivare.²⁸⁹

Skillnader i fråga om effektiviteten beträffande uppbörden av moms i de olika medlemsländerna kan också leda till en oönskad konkurrensnedvridning på den inre marknaden. Å ena sidan kan exempelvis mindre seriösa leverantörer av varor eller tillhandahållare av tjänster välja att inte etablera sig i Sverige, om uppbörden av moms är effektivare här än i andra medlemsländer. Å andra sidan kan av samma orsak seriösa företagare välja att etablera sig i Sverige hellre än i andra EU-länder, för att de kan räkna med att få tillbaka sina momsutgifter från staten inom en rimlig tid. I båda fallen motverkas det övergripande målet att medlemsländerna genom EU-rätten ska bilda ett gemensamt momssystem. En *effektiv uppbörd* är sålunda också ett relevant rättspolitiskt mål för det svenska momssystemet. För övrigt förväntas EU-direktivet 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd mellan EU-länderna för indrivning av bl.a. moms leda till ett effektivare och snabbare sådant bistånd än det tidigare direktivet 2008/55/EG.²⁹⁰

Att Sverige har kvar kompetensen att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet av mervärdesskattedirektivet innebär att gränserna för den EU-konforma tolkningen sätts av de nationella tolkningsprinciperna. Därmed kan utrymmet för en EU-konform tolkning av representantregeln begränsas av den svenska konstitutionella legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder, vilket följer av EU-domstolens praxis.²⁹¹ Jag berör också *rättssäkerhet inklusive legalitet* enligt EU-rätten, och bedömer dess relevans som mål för det svenska momssystemet i förhållande till de andra målen. Att skatterätten har en tydlig ingreppskaraktär kan utgöra skäl för att därvidlag tillmäta målet rättssäkerhet inklusive legalitet särskilt stor betydelse för undersökningen av representantregeln.²⁹²

²⁸⁸ Se KOM(2010) 695 slutlig av den 1 december 2010. Se även Šemeta 2011 s. 3, där det också noteras att grönboken tar upp huruvida uppbörden av moms kan förbättras.

²⁸⁹ Se COM(2011) 851 final s. 6. Se även Sandberg Nilsson 2012 s. 265 och 266.

²⁹⁰ Se Spies 2012 s. 527f. Direktivet 2010/24/EU har implementerats i lag (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen, som den 1 januari 2012 ersatte lagen (1969:200) om uttagande av utländsk tull, annan skatt, avgift eller pålaga.

²⁹¹ Se avsnitten 1.2.2 och 1.2.3.

²⁹² Jfr Kellgren 2002 s. 530.

De beskrivna målen är de viktigaste. Det finns även andra mål av betydelse, t.ex. statsfinansiella skäl i sig. De har dock inte lika stark förankring i mervärdesskattesystemet som ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet inklusive legalitet. De har identifierats och uppställts i detta arbete utifrån EU-rätten på momsområdet, och jag har därför valt att stanna vid de här målen.

2.3 ETT SAMMANHÅLLET MOMSSYSTEM

Sekundärrättsligt följer redan av mervärdesskattedirektivets fullständiga benämning att medlemsländerna genom EU-rätten ska ha ett gemensamt momssystem: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.²⁹³ Av första st. i ingressen till sjätte direktivet framgår också att alla medlemsstater har infört ett mervärdesskattesystem. Vidare framgår av åttonde st. i ingressen till första direktivet från 1967 att tanken med att samtliga EU-länder skulle ha ett gemensamt mervärdesskattesystem var att bruttoomsättningsskatter som leder till s.k. kumulativa effekter (skatt-på-skatt), genom att de saknar den i princip generella avdragsrätten hos mervärdesskatten, skulle ersättas med moms.²⁹⁴ I förarbetena till GML framhölls också avdragsrätten som karakteristisk för mervärdesskatten som flerledsskatt: ”Genom avdragsrätten för ingående skatt skiljer sig mervärdesskatten från flerledsskatter av s.k. kaskadtyp. I ett kaskadskattesystem medför varje omsättning en faktisk skattebelastning”.²⁹⁵ Sekundärrättsligt följer även av fjärde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet bl.a. att momsavgiften i medlemsstaterna – som en förutsättning för förverkligandet av den inre marknaden – inte ska hindra den fria rörligheten av varor och tjänster.

Sålunda bekräftas att de olika EU-länderna genom EU-rätten ska ha *ett* gemensamt momssystem i sina rättssystem inte bara av mervärdesskattedirektivets benämning, utan också av ingressen till mervärdesskattedirektivet. Genomgången visar att ingressen till mervärdesskattedirektivet även innebär en bekräftelse av vad som primärrättsligt stipuleras angående fri rörlighet och etablering på den inre marknaden: FEUF anger bl.a. de s.k. fyra friheterna för rörligheten mellan EU-länderna av varor, tjänster, personer och kapital samt, vilken ofta omtalas som en femte frihet, principen om etableringsfrihet för EU:s medborgare och företag i

²⁹³ Se avsnitt 2.2.

²⁹⁴ Se Ståhl m.fl. 2011 s. 200 och 201 och Stensgaard 2004 s. 46.

²⁹⁵ Se prop. 1968:100 (Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdesskatt, m.m.) s. 36. GML ersatte den allmänna varuskatten. GML infördes under influens från EG-rätten (numera EU-rätten) på området – se prop. 1968:100 s. 1, 25, 31 och 51.

medlemsländerna.²⁹⁶ För övrigt följer av art. 395 i mervärdesskattedirektivet att ett medlemsland måste ha ett tillstånd från EU för att genomföra regler som avviker från bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. En förutsättning för tillstånd är i så fall att avsikten är att förenkla uppbörden av skatt eller att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt. Sverige har endast i ett fåtal fall getts sådant tillstånd från EU.²⁹⁷ Att tillstånd krävs för avvikelser från mervärdesskattedirektivets bestämmelser ger också stöd för att de skäl för direktivet som följer av ingressen till direktivet bör utgöra rättspolitiska mål för det svenska moms-systemet,²⁹⁸ för att genom EU-rätten verka för ett gemensamt moms-system inom EU. Detsamma gäller för det faktum att vissa särregler i övrigt i ML finns endast med stöd av anslutningsfördraget med EU i enlighet med art. 380 i mervärdesskattedirektivet.²⁹⁹

Min slutsats är att ett sammanhållet moms-system kan uppställas som det övergripande rättspolitiska målet för det svenska moms-systemet. Ambitionen från svenskt håll måste i slutändan vara, i likhet med vad som gäller för övriga EU-länder, att verka genom EU-rätten för ett gemensamt moms-system. De skäl för mervärdesskattedirektivet som följer av dess ingress bekräftar enligt genomgången i detta avsnitt sekundärrättsligt vad jag anför i avsnitt 2.2 utifrån primärrätten: Art. 113 FEUF anger att de olika medlemsländernas moms-lagstiftningar ska harmoniseras med varandra så att det bl.a. säkerställs att EU:s inre marknad upprätts och fungerar. Eftersom EU saknar egen beskattningsrätt, har Sverige och övriga medlemsländer i och för sig kvar sin skattesuveränitet på t.ex. momsområdet.³⁰⁰ Emellertid ska det inte leda till en lagvalsfråga genom att företagare eller konsumenterna väljer eller väljer bort Sverige som en del av den inre marknaden beroende på avvikelser i ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet. Det vore i strid med att harmoniseringskravet enligt art. 113 FEUF ska innebära att konkurrenssnedvridning undviks. Det såväl primär- som sekundärrättsligt grundläggande målet om ett sammanhållet moms-system bör enligt min uppfattning

²⁹⁶ De fyra friheterna återfinns i art. 28 FEUF, varor, art. 56 FEUF, tjänster, art. 45 FEUF, personer, och art. 63 FEUF, kapital. Principen om EU-medborgarnas rätt till fri etablering inom unionen återfinns i art. 49 FEUF. Se även Bernitz 2010 (2) s. 59.

²⁹⁷ För byggsektorn infördes i ML den 1 juli 2007, genom SFS 2006:1031 och 2006:1293, med tillstånd från EU enligt art. 27 i sjätte direktivet – numera art. 395 i mervärdesskattedirektivet – regler om s.k. omvänd skattskyldighet vid omsättning av byggtjänster, vilka avviker från direktivet. Motivet var att komma till rätta med skatteundandraganden inom den sektorn. Se prop. 2005/06:130 (Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn) s. 28-31. Se även ang. Öresundskonsortiet i avsnitt 2.6.

²⁹⁸ Pkt:erna i ingressen till direktivet kallas också för *skälen* i direktivet. Det följer t.ex. av pkt 3 och 19 i EU-målet C-218/10 (ADV Allround) och av pkt 3 och 27 i EU-målet C-436/10 (BLM).

²⁹⁹ Se även prop. 1994/95:19 Del 1 s. 142 och 143.

³⁰⁰ Se avsnitt 1.2.3.

otvetydigt uppställas som det övergripande rättspolitiska målet för det svenska moms-systemet vid undersökningen i detta arbete.

2.4 NEUTRALITET

2.4.1 Neutral moms samt mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten

2.4.1.1 Allmänt

Ibland anförs att det inte i sig är givet att skattereglerna ska verka neutralt i alla avseenden.³⁰¹ Fördelnings- och näringspolitiska syften anses kunna motivera en s.k. interventionistisk, dvs. en icke-neutral, utformning av vissa regler.³⁰² De näringspolitiskt motiverade interventionistiska reglerna förmodas ge samhällsekonomiska effektivitetsvinster. Beskattningsreglerna i industriländerna har utvecklats från interventionism mot neutralitet, bl.a. i Sverige.³⁰³

Neutralitetsprincipen är, enligt EU-domstolens uppfattning, en grundläggande princip för mervärdesskatten.³⁰⁴ Emellertid har neutralitetsprincipen flera dimensioner, och sålunda inte endast en innebörd.³⁰⁵ Ibland anförs att neutralitetsprincipen på momsområdet har en subjektssida, dvs. att neutralitet mellan skattesubjekten förutsätts, och en objektssida, dvs. att neutralitet förutsätts mellan transaktionerna.³⁰⁶ Den innebörd eller dimension avseende neutralitet i mervärdesbeskattningen som behandlas i detta arbete berör subjektssidorna avseende skattskyldighetsbegreppet och dess användning i 6 kap. 2 § ML. Att neutralitet är en uttrycklig del av gällande rätt vid tolkning och tillämpning av ML följer direkt av art. 113 FEUF. Där anges harmoniseringskravet på de olika medlemsländernas moms-lagstiftningar och att det bl.a. innebär att konkurrensnedvridning ska undvikas. Kravet på en neutral moms kommer också till uttryck i ingressen till mervärdesskatte-direktivet. Att momsens ska vara neutral beläggs sålunda både i primär- och sekundärrätten. Om konkurrensen blir snedvriden beroende på att momsens inte är neutral, är det i strid med att harmoniseringskravet innebär att det ska säkerställas att den inre marknaden upprättas och

³⁰¹ Se Melz 1990 s. 67.

³⁰² Se Melz 1990 s. 67 och SOU 1989:34 Del I s. 464.

³⁰³ Se Melz 1990 s. 67.

³⁰⁴ Se pkt 59 i målet C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel) och pkt 25 i målet C-162/07 (Amplisientifica och Amplifin). Se även Bjerregaard Eskildsen 2012 s. 42.

³⁰⁵ Se van Doesum 2009 s. 31, där det, med hänvisning till EU-målen C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel) och C-162/07 (Amplisientifica och Amplifin), anges att *enligt EG-domstolens uppfattning är neutralitetsprincipen en grundläggande princip för mervärdesskatten*, men att *neutralitetsprincipen har dock flera dimensioner*. Se även Sonnerby 2010 s. 18, 22 och 35.

³⁰⁶ Se Alhager 2001 s. 70.

fungerar.³⁰⁷ En strävan att minimera samhällsekonomiska effektivitetsförluster anses medföra en strävan efter neutrala skatteregler.³⁰⁸

2.4.1.2 Artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet och dess betydelse för neutraliteten

Neutralitetsprincipen beträffande beskattning anses syfta till att undvika att likvärdiga ekonomiska handlingsalternativ före skatt ska bli olikvärdiga efter skatt och därigenom påverka individernas ekonomiska planering.³⁰⁹ Avvikelser från mervärdesskattedirektivets bestämmelser vid den svenska rättstillämpningen beträffande ML kan, som ovan nämnts, påverka konsumentens val av svenska leverantörer av varor eller tillhandahållare av tjänster i förhållande till konkurrenter i andra EU-länder eller tredje land. Det är i strid med såväl målet med ett neutralt svenskt momssystem som med målsättningen att det svenska momssystemet ska vara EU-konformt. Art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet visar hur mervärdesskatt enligt EU-rätten ska fungera på en marknad, för att konkurrensen ska vara neutral. Genom att varje led i produktions- och distributionskedjan fram till konsument (förädlingskedjan) i princip beskattas enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet ska det inte spela någon roll hur produktionen och distributionen är organiserad. Momsen ska därigenom vara neutral.³¹⁰ Undersökningen av representantregeln sker sålunda med beaktande bl.a. av huruvida de företagsformer som anges i regeln, enkla bolag och partrederier, påverkar konsumentens val och därigenom neutralitetsaspekten avseende momsens på grund av att de skulle förekomma i något led i förädlingskedjan. En problemställning som ska behandlas i kapitel 6, och som anknyter till detta, är huruvida enkla bolag och partrederier, trots att de inte är rättssubjekt, kan utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. I så fall skulle de båda företagsformerna kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, i stället för – som enligt representantregeln – delägarna. I problemställningen ingår att bedöma om ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person.³¹¹

Sekundärrättsligt framgår principen om en neutral moms bl.a. av fjärde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet samt femte och sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet.³¹² Neutralitetsprincipen på

³⁰⁷ Se avsnitt 2.2.

³⁰⁸ Se Melz 1990 s. 67 och SOU 1989:35 (Reformerad mervärdesskatt m.m.) Del I s. 143.

³⁰⁹ Se Bjerregaard Eskildsen 2012 s. 43, Melz 1990 s. 67 och SOU 1989:34 Del I s. 464.

³¹⁰ Se Bjerregaard Eskildsen 2012 s. 42 och Ds 1992:6 (Skatteförmåner och andra särregler i inkomst- och mervärdesskatten Rapport till expertgruppen för studier i offentlig ekonomi Av Nils Mattsson) s. 75.

³¹¹ Se problemställning 2 i avsnitt 1.1.2.

³¹² Se avsnitt 2.2.

momsområdet anses också härröra från art. 2 i första direktivet.³¹³ Vissa grundprinciper kan, som beståndsdelar i mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten, utläsas ur art. 1.2 enligt följande:

- *Första st. i art. 1.2 lyder:* ”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.” Första st. kan enligt min mening – jämte andra st. – sägas uttrycka övervälringsprincipen.³¹⁴
- *Andra st. i art. 1.2 lyder:* ”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.” Andra st. uttrycker – jämte första st. – enligt min uppfattning principen om en generell avdragsrätt, reciprocitetsprincipen och övervälringsprincipen.³¹⁵
- *Tredje st. i art. 1.2 lyder:* ”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.” Tredje st. bestämmer – jämte första st. – enligt min mening omfattningen av mervärdesskatten, genom att inkludera alla producenter och distributörer av varan eller tjänsten till och med detaljhandlaren. I slutändan betalar sålunda konsumenten, till följd av övervälring av moms led för led i kedjan av företag (förädlingskedjan), ett pris inklusive utgående moms på det totala förädlingsvärdet av varan eller tjänsten.³¹⁶ Principen om en generell avdragsrätt, reciprocitetsprincipen och övervälringsprincipen bildar mervärdesskatteprincipen. Genom att dessa grundprinciper upprätthålls blir momsen neutral i så måtto att den i sig inte påverkar konkurrensen på grund av olikheter i mervärdesskattningen beträffande de företag eller varor eller tjänster som

³¹³ Se Sonnerby 2010 s. 285. Art. 2 i första direktivet har för övrigt ersatts av art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

³¹⁴ Se även Forssén 2011 (1) s. 272.

³¹⁵ Se pkt 23 i EU-målet 50/87 (kommissionen mot Frankrike), där det anges att principen om avdragsrätten fastslås i art. 2 i första direktivet [numera art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet]. Det reciproka uttrycks också tidsmässigt i art. 167 [tidigare art. 17.1 i sjätte direktivet] i mervärdesskattedirektivet. Där anges att ”[a]vdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar”, dvs. när staten kan kräva momsen hos motparten. Se även Forssén 2011 (1) s. 272.

³¹⁶ Se även Forssén 2011 (1) s. 272.

ingår i kedjan. Mervärdesskatteprincipen innebär sålunda att vad som beskattas är, till skillnad från vad som gäller för andra flerledsskatter, endast summan av de mervärden som skapas inom respektive företag (ekonomisk verksamhet). Konsumenten träffas sålunda som skattebärare av momsen på det totala mervärdet på den i förädlingskedjan producerade varan eller tjänsten.³¹⁷

2.4.1.3 En neutral moms – ett exempel

Jag illustrerar de nyss beskrivna grundprinciperna för momsen enligt EU-rätten med följande exempel, där förädlingen av en vara fram till konsument sker i en kedja av företagare bestående av en fabrikant, en grossist och en detaljist:

1. *Fabrikanten* som tillverkar varan sätter ett pris på den om 80 kr och det ska täcka kostnaderna och ge en vinst. Jag antar att den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML är tillämplig. Fabrikanten debiterar utgående moms 20 kr i fakturan till grossisten (pris 80 kr + utgående moms 20 kr=100 kr inklusive moms) och redovisar i SKD till SKV,
 - Utgående moms, 20 kr.
2. *Grossisten* gör, vid sin vidareförsäljning av varan till detaljisten, ett påslag om 40 procent för täckande av kostnader utöver inköpskostnaden samt för vinst. Priset blir 112 kr exklusive moms (1,4 x 80), och utgående momsen 28 kr (0,25 x 112). Grossisten debiterar utgående moms 28 kr i fakturan till detaljisten och redovisar i SKD till SKV,
 - Utgående moms 28 kr och
 - Ingående moms 20 kr samt
 - Skatt att betala 8 kr.
3. *Detaljisten* gör, vid sin vidareförsäljning av varan till konsumenten (slutkunden), ett påslag om 75 procent för täckande av kostnader utöver inköpskostnaden samt för vinst. Priset blir 196 kr exklusive moms (1,75 x 112), och utgående momsen 49 kr (0,25 x 196). Detaljisten debiterar utgående moms 49 kr i fakturan till slutkunden (konsumenten) och redovisar i SKD till SKV,
 - Utgående moms 49 kr och
 - Ingående moms 28 kr samt
 - Skatt att betala 21 kr.
4. *Konsumenten* (slutkunden) står utanför momssystemet och saknar avdragsrätt för moms, och träffas därmed som skattebärare

³¹⁷ Se även Forssén 2011 (1) s. 36, 37 och 272.

av momsen på hela förädlingsvärdet av varan, 49 kr. Staten har fått in samma belopp totalt sett, genom att företagen i förädlingskedjan fram till konsumenten har betalat till SKV 20 kr (Fabrikanten) + 8 kr (Grossisten) + 21 kr (Detaljisten)=49 kr.

Ett belopp om 49 kr är sålunda den moms som totalt sett övervältras på konsumenten i slutändan, genom att en avdragsrätt hos ett företag motsvaras av en skattskyldighet hos ett annat i förädlingskedjan (reciprocitet). Genom att avdragsrätten för inblandade företag inte är begränsad i mitt exempel, utan principen om en generell sådan rätt antas gälla för samtliga inblandade företag, uppkommer ingen kumulativ effekt, dvs. ingen skatt-på-skatt-effekt. Mervärdesskatteprincipen fungerar därmed idealt genom att principerna för avdragsrätt, reciprocitet och övervärtning enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet fungerar så allmänt (generellt) som möjligt för de inblandade. Momsen blir neutral om olika fabrikanter, grossister och detaljister hanterar skatten på samma sätt som i exemplet. Detsamma gäller om någon aktör i förädlingskedjan gör omsättningar av varor eller tjänster som omfattas av undantag från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML³¹⁸ eller av någon av de båda reducerade momssatserna i 7 kap. 1 § andra och tredje st. ML.³¹⁹ En neutral skatt uppnås om konkurrenterna till en sådan aktör omfattas av samma undantag eller reducerade momssats i sina verksamheter. Momsen på priset till slutkunden (konsumenten) blir högre eller lägre enbart på grund av olikheter mellan nämnda aktörer beträffande deras kostnader eller påslag. Konsumenten väljer sålunda inte en leverantör framför de andra beroende på olikheter i beskattningssituationen mellan olika leverantörer av varan, vilket visar att momsen är neutral.

2.4.1.4 Neutralitetsprincipen i EU-domstolens praxis

EU-domstolen noterar att principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt anges i art. 2 i första direktivet, och att skattskyldiga

³¹⁸ Genom 3 kap. 1 § första st. ML om generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster och att särskilda undantag från skatteplikt anges i övriga regler i 3 kap. ML överensstämmer på objektssidan skattskyldighetsbegreppet i 1 kap. 2 § första st. 1 ML strukturellt med reglerna om betalningsskyldighet i art. 2.1 a och c, 14–19, 24–29, 131–153 och 193 i mervärdesskattedirektivet. Huvudreglerna om omsättning av vara resp. tjänst i 2 kap. 1 § resp. 5 § ML motsvarar huvudreglerna om leverans av varor resp. tillhandahållande av tjänster i art. 14.1 resp. 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

³¹⁹ I 7 kap. 1 § första st. ML anges att den generella skattesatsen är 25 procent. I 7 kap. 1 § andra och tredje st. ML anges fall där reducerade momssatser om 12 resp. 6 procent får tillämpas. Det är konformt med reglerna i mervärdesskattedirektivet om att medlemsländerna ska tillämpa en normalskattesats och får tillämpa en eller två reducerade momssatser, vilket följer av art. 96 och 98.1 i mervärdesskattedirektivet. Sverige har dessutom med stöd av anslutningslagen (EU-lagen) tillåtelse att tillämpa s.k. nollskattesats i vissa fall. Se art. 380 i mervärdesskattedirektivet och även prop. 1994/95:19 Del 1 s. 143.

personer, enligt art. 17.2 i sjätte direktivet,³²⁰ har rätt att dra den moms som redan tagits ut i ett tidigare led i produktions- och distributionsprocessen från den moms de själva ska redovisa och betala till staten.³²¹ EU-domstolen har också uttalat att art. 33 i sjätte direktivet³²² ska förhindra att funktionen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt äventyras genom att en medlemsstat belägger varor och tjänster med skatter eller avgifter på motsvarande sätt som mervärdesskatt.³²³ Principerna i art. 1.2 är sålunda avgörande enligt EU-domstolen också för huruvida en skatt är en konkurrerande momsliknande skatt. Sistnämnda är inte tillåtet enligt art. 401 i mervärdesskattedirektivet,³²⁴ eftersom det äventyrar det gemensamma momssystemet.³²⁵ Det skulle med andra ord äventyra den övergripande målsättningen om ett sammanhållet momssystem. EU-domstolen har i plenimålet C-475/03 (Banca popolare di Cremona)³²⁶ slagit fast följande fyra kännetecken på vad som utgör mervärdesskatt enligt EU-rätten:

- 1) Skatten tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster.
- 2) Skatten är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster.
- 3) Skatten tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner.
- 4) Den skatt som ska erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen. Det innebär att skatten i varje led endast beräknas på det mervärde som tillförts i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten.

³²⁰ Numera art. 168 i mervärdesskattedirektivet.

³²¹ Se pkt 15 i EU-målet 295/84 (Wilmot). Se även Ståhl m.fl. 2011 s. 205 och 206. Anm.: i den svenska översättningen av sjätte direktivet förekom skattskyldig person och beskattningsbar person. I den svenskspråkiga versionen av mervärdesskattedirektivet används enbart beskattningsbar person.

³²² Se art. 33.1 i sjätte direktivet, där det bl.a. anges att direktivet inte får hindra en medlemsstat från att behålla eller införa vissa där angivna skatter och, mer generellt, alla skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter etc. Genom den dubbla negationen bestäms att det inte får finnas momsliknande skatter vid sidan av momsen. Art. 33.1 i sjätte direktivet motsvaras numera av art. 401 i mervärdesskattedirektivet.

³²³ Se pkt 16 i Wilmot-målet.

³²⁴ Tidigare art. 33.1 i sjätte direktivet.

³²⁵ Se även Terra och Kajus 2012 s. 1321 och 1325.

³²⁶ Se pkt 28 i Banca popolare di Cremona-målet. Se även Bjerregaard Eskildsen 2012 s. 45 och Cnossen 2006 s. 4.

Dessa kännetecken på moms enligt EU-rätten kan enligt min mening också utläsas ur art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Principerna i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet är *kännetecknande för mervärdesskatten* och ska leda till att moms tas ut på ett neutralt sätt.³²⁷ EU-domstolen har *a purist approach* (eng.) i förhållande till grundprinciperna i art. 2 i första direktivet.³²⁸ Idealet med mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten är att en beskattningsbar person (företagare) får dra *ingående moms* på i princip alla förvärv i verksamheten och att i princip all omsättning av varor eller tjänster i verksamheten ska vara skattepliktig och föranleda redovisning och betalning av *utgående moms*.³²⁹ Detta ideal beläggs också av att EU-domstolens praxis innebär att reglerna i art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt avseende vissa transaktioner ska tolkas restriktivt.³³⁰ Det följer också av femte st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet att om momsen på varor och tjänster tas ut så allmänt som möjligt blir momssystemet enklast och mest neutralt. ”Mervärdesskattens konstruktion tillgodoser kravet på konkurrensneutralitet så länge som skatten övervältras på den slutlige konsumenten”.³³¹ Dessutom bekräftar EU-domstolen i sin praxis momsens grundprinciper enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, t.ex. genom EU-målen 15/81 (Schul) och 268/83 (Rompelman):

- EU-domstolen anför art. 2 i första direktivet och art. 17.2 i sjätte direktivet,³³² när den beskriver momsens grundprinciper av innebörd att fråga ska vara om en allmän skatt som övervältras genom avdrag och pålägg led för led i förädlingskedjan fram till konsumenten.³³³

³²⁷ Se van Doesum 2009 s. 28 samt också Henkow 2008 s. 63 och 64.

³²⁸ Se Conlon 1998 s. 569 ang. användning av *a purist approach* (eng.) och att däri noteras från målet C-4/94 (BLP Group) att EU-domstolen vid tolkningen av avdragsrättens omfattning enligt art. 17 i sjätte direktivet “*relied on Article 2 of the First Directive*”. Art. 2 i första direktivet anförs i pkt 7, 11, 20, 21 och 28 i BLP Group-målet och även i t.ex. EU-målen C-98/98 (Midland Bank), pkt 29, C-408/98 (Abbey National), pkt 27, resp. C-16/00 (Cibo), pkt 30. För övrigt motsvaras art. 17 i sjätte direktivet numera av art. 167–177 i mervärdesskattedirektivet – se Terra och Kajus 2012 s. 366.

³²⁹ Se Westberg 1994 s. 82 och Alhager 2001 s. 69.

³³⁰ Se t.ex. EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), pkt 7; 348/87 (SUFA), pkt 10 och 13; C-186/89 (W. M. van Tiem), pkt 17; C-2/95 (SDC), pkt 20; C-358/97 (kommissionen mot Irland), pkt 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); pkt 25; C-269/00 (Seeling), pkt 44; och C-275/01 (Sinclair Collins), pkt 23. Se också prop. 1989/90:111 s. 86, ang. att GML den 1 januari 1991 EG-anpassades genom SFS 1990:576 i förevarande hänseende såtillvida att skatteplikten gjordes i princip generell för all yrkesmässig omsättning av varor eller tjänster med uttryckliga undantag i lagen från den generella skatteplikten.

³³¹ Se Gunnarsson 1998 s. 553 och även Bjerregaard Eskildsen 2012 s. 45.

³³² Numera art. 1.2 och 168 i mervärdesskattedirektivet.

³³³ Se pkt 10 i EU-målet 15/81 (Schul) samt även pkt 16 i målet 268/83 (Rompelman), där EU-domstolen hänvisar till Schul-målet, och pkt 17, 18 och 19 i Rompelman-målet.

- EU-domstolen konstaterar att det är ”en grundläggande princip i systemet för mervärdesskatt att på varje transaktion mervärdesskatt ska tas ut endast efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som direkt har belastat de olika kostnadskomponenterna som ingår i priset för varor och tjänster samt att avdragsrätten är utformad på så sätt att endast en skattskyldig person ska ha rätt att dra av den mervärdesskatt som redan har betalats för varor och tjänster från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala”.³³⁴ Med hänsyftning på den citerade texten anför EU-domstolen vidare att ”[i]nom denna allmänna ram ingår artikel 4.1 i direktivet som med skattskyldig person avser ’varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat’”.³³⁵
- EU-domstolen beaktade reciprocitetsprincipen i art. 2 i första direktivet, genom att hänvisa till art. 17.1 i sjätte direktivet³³⁶ och anföra att ”avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet”.³³⁷
- EU-domstolen kan för övrigt sägas betona övervälrings- och reciprocitetsprincipen samt neutralitetsaspekten, när domstolen anför följande: ”Av de angivna kännetecknen kan man sluta sig till att avdragssystemet syftar till att helt befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt”.³³⁸

³³⁴ Se pkt 16 i målet 268/83 (Rompelman), där EU-domstolen hänvisar till målet 15/81 (Schul), där pkt 10 har en ungefär motsvarande avfattning.

³³⁵ Se första men. i pkt 17 i EU-målet 268/83 (Rompelman). För övrigt har skattskyldig person i den svenska översättningen av art. 4.1 i sjätte direktivet ersatts med beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i den svenska versionen av mervärdesskattedirektivet.

³³⁶ Numera art. 167 i mervärdesskattedirektivet.

³³⁷ Se pkt 18 i målet 268/83 (Rompelman-målet). Se också SOU 1964:25 s. 382. Där framgår det att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förutsätter att skattskyldighet uppkommit hos medkontrahenten, men inte att denne har fullföljt sin redovisnings- och betalningsskyldighet till staten. Det är förenligt med reciprocitetsprincipen i mervärdesskattedirektivet. Se även Stensgaard 2004 s. 49 och Forssén 2001 s. 74–76. Se även Norberg 1993 s. 448 samt, ang. reciprocitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Pelin och Elwing 2003 s. 94 och Kellgren 2005 s. 169ff.

³³⁸ Se pkt 19 i målet 268/83 (Rompelman).

EU-domstolen får anses ge särskilt uttryck för avdragsrättens starka ställning som en av momsens grundprinciper, när domstolen i de för- enade EU-målen C-177/99 och C-181/99 (Ampafrance m.fl.) konstate- rar följande: Även om ett medlemsland kan ha vissa s.k. avdragsförbud i sin moms- lagstiftning med stöd av art. 176 andra st. i mervärdesskattedi- rektivet³³⁹ får sådant förbud inte tillämpas så att det i det enskilda fallet inte kan bevisas att det rör sig om utgifter som har uppkommit i rörel- sen.³⁴⁰ Enligt punkterna 57, 62 och 63 i Ampafrance m.fl. ansåg nämli- gen EU-domstolen att nationell fransk lagstiftning inte var EU-konform, trots att däri införts undantag från den generella avdragsrätten i art. 17 i sjätte direktivet³⁴¹ för den skattskyldiges förvärv av varor och tjänster för representation med stöd av art. 27 i sjätte direktivet,³⁴² för att undvi- ka skatteundandragande och skattebortfall. Enligt EU-domstolen kunde inte avvikelser från bestämmelserna i sjätte direktivet godtas, om de innebar att en begränsning av rätten till avdrag baserades på den objek- tiva karaktären av ett förvärv utan hänsyn till om det i det enskilda fallet kan bevisas att utgifterna har uppkommit i rörelsen. Vid tillämpningen av den avdragsbegränsande bestämmelsen i den franska lagstiftningen var den enskilde tvungen att bevisa att det inte var fråga om skatteflykt eller skatteundandragande, för att kunna utnyttja avdragsrätten, även om sådan bevisning inte var möjlig. EU-domstolen uttryckte att då utgjorde inte bestämmelsen ”på gemenskapsrättens nuvarande stadium” ett mel- del som enligt den s.k. proportionalitetsprincipen i art. 5 FEG står i pro- portion till målet att hindra skatteflykt och skatteundandragande. EU- domstolen ansåg att bestämmelsen påverkade sjätte direktivets mål och principer i alltför stor utsträckning.³⁴³

2.4.2 Subjektet och verksamhetens omfattning och neutral moms

Undersökningen i kapitel 6 av representantregelns förenlighet med hu- vudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervär- desskattedirektivet avser bl.a. att regeln behandlar skattskyldighet och uppbörd i samband med rättsliga figurer – enkla bolag och partrederier – vilka inte utgör rättssubjekt.³⁴⁴ Utöver den allmänna genomgången av neutralitetsaspekten på momsen i närmast föregående avsnitt berör jag i förevarande avsnitt neutralitetsaspekten för frågor om skattesubjektets rättsliga form och omfattningen av skattesubjektets verksamhet.

³³⁹ Tidigare art. 17.6 andra st. i sjätte direktivet.

³⁴⁰ Redan i förarbetena till GML framhölls avdragsrätten som karakteristisk för mer- värdesskatten som flerledsskatt (se avsnitt 2.3).

³⁴¹ Numera art. 167–177 i mervärdesskattedirektivet.

³⁴² Numera art. 395 i mervärdesskattedirektivet.

³⁴³ Se även Forssén 2011 (1) s. 277, där det för övrigt också konstateras att art. 5 FEG har ersatts av art. 5 FEU, genom Lissabonfördraget.

³⁴⁴ Se problemställning 2 i avsnitt 1.1.2 och avsnitt 2.4.1.2.

EU-domstolen har fastslagit att momsens ska vara neutral beträffande under vilken rättslig form den skattskyldige bedriver sin verksamhet.³⁴⁵ Neutralitetsprincipen och likabehandlingsprincipen är inte en och samma princip.³⁴⁶ Emellertid sägs ibland att en följd av neutralitetsprincipen som en särskild form av likabehandlingsprincipen anses vara rättsformsneutralitet på subjektsnivå inom mervärdesskatten.³⁴⁷ Genom följande uttalande får EU-domstolen också anses visa på betydelsen av statens uppbördsintresse i samband med neutralitetsprincipen: Den skatterättsliga neutralitetsprincipen hindrar nämligen särskilt att ekonomiska aktörer som gör samma tillhandahållanden behandlas olika i fråga om uppbörd av momsens.³⁴⁸

Jag har jämfört detta uttalande av EU-domstolen enligt den franska språkversionen av Gregg-målet med den svenska språkversionen och med versionen på det i målet aktuella rättegångsspråket, engelska. En skillnad kan konstateras såtillvida att på rättegångsspråket talar domstolen om ”*the levying of VAT*” (momsplågar), medan domstolen på franska respektive svenska talar om ”*perception de la TVA*” (uppbörd av momsens) respektive ”mervärdesskattehänseende”. Den svenska respektive franska språkversionen ligger sålunda närmare till varandra än till den engelska. På engelska skulle uppbörd av momsens ha hetat *collection of the VAT*.

Jag drar sålunda slutsatsen att EU-domstolen, genom att ha avvikit på det beskrivna sättet från aktuellt rättegångsspråk vid formuleringen av första men. i pkt 20 i Gregg-målet, anger en mera allmän bestämning av neutralitetsprincipen. En neutral moms ska inte bara innebära neutralitet beträffande debitering av skatten, utan också beträffande uppbörden av den. Genom att EU-domstolen gör denna allmänna bestämning av momsens neutralitet med avseende på frågan om den rättsliga formens betydelse drar jag följande slutsats. Neutralitetsprincipen omfattar både formfrågan i sig och att konkurrensen ska vara momsmässigt neutral oavsett omfattningen av den verksamhet som olika subjekt bedriver.³⁴⁹ För övrigt har EU-domstolen i målet C-436/10 (BLM) angett att ställningen som *skattskyldig person* enligt sjätte direktivet³⁵⁰ är knuten till de transaktioner som genomförs av den ekonomiske aktören och inte till den rättsliga form i vilken denne bedriver verksamhet.³⁵¹ Emellertid

³⁴⁵ Se andra men. i pkt 20 i EU-målet C-216/97 (Gregg) och även Alhager 2001 s. 58.

³⁴⁶ Se Bjerregaard Eskildsen 2012 s. 47.

³⁴⁷ Se van Doesum 2009 s. 32.

³⁴⁸ Min översättning av den franska språkversionen av första men. i pkt 20 i Gregg-målet. Se även t.ex. EU-målet C-218/10 (ADV Allround), pkt 30 och 43.

³⁴⁹ Se även Forssén 2011 (1) s. 93 och 94.

³⁵⁰ *Beskattningsbar person* enligt mervärdesskattedirektivet.

³⁵¹ Se pkt 27 i EU-målet C-436/10 (BLM).

anger domstolen samtidigt att frågan om vem som avses med skattskyldig person bestäms av art. 4.1 i sjätte direktivet,³⁵² varmed menas *varje person* som självständigt någonstans bedriver ekonomisk verksamhet.³⁵³ Jämför uttrycket *den som* i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.³⁵⁴

En fråga som ska bedömas i detta arbete är sålunda huruvida ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.³⁵⁵ Utifrån art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet borde en företagare i en förädlingskedja fram till konsument kunna vara en enhet som inte utgör ett rättssubjekt, såsom ett enkelt bolag eller partrederi. Principerna i art. 1.2 kännetecknar mervärdesskatten enligt EU-rätten och ska leda till att moms tas ut på ett neutralt sätt.³⁵⁶ Att utesluta en viss företagsform, såsom ett enkelt bolag eller partrederi, är i strid med neutraliteten i det hänseendet. Frågan är dock om art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet kan ges den tolkningen att en enhet, företagsform som inte utgör ett rättssubjekt omfattas av direktivbestämmelsen.

En EU-rättslig regel måste *placeras i sitt sammanhang och tolkas i ljuset av EU-rätten i sin helhet*.³⁵⁷ EU-domstolen talar ibland om tolkning med vägledning av *syftet med och systematiken* i momssystemet.³⁵⁸ EU-domstolens praxis innebär därvidlag att EU-länderna får tolka utifrån ”de principer som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt”, när själva direktivbestämmelsen inte ger tillräcklig ledning.³⁵⁹ Sålunda får tolkningen av uttrycket *den som* i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet ske i första hand utifrån direktivets art. 1.2: Där kan de grundläggande principer utläsas som bildar mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten och som EU-domstolen faller tillbaka på vid behov av tolkningsutfyllnad.

2.5 EU-KONFORMITET

Sverige får i enlighet med art. 288 tredje st. FEUF bestämma det svenska momssystemets form och tillvägagångssättet för implementeringen av reglerna i mervärdesskattedirektivet i ML. Emellertid är mervärdesskattedirektivet bindande för svenska domstolar och myndigheter såtill-

³⁵² Numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

³⁵³ Se pkt 27 i EU-målet C-436/10 (BLM).

³⁵⁴ Se avsnitt 1.1.3.

³⁵⁵ Se avsnitt 1.1.2.

³⁵⁶ Se avsnitt 2.4.1.2.

³⁵⁷ Se Prechal 2005 s. 32 och 33. Se även van Doesum 2009 s. 20.

³⁵⁸ Se pkt 35 i EU-målet C-437/06 (Securenta), där hänvisning också sker till pkt 28 i EU-målet C-72/05 (Wollny), ang. att domstolen vid tolkningen av sjätte direktivet kan falla tillbaka på *syftet med och systematiken* i direktivet, när en bestämmelse tillämpas för en situation som den inte uttryckligen omfattar.

³⁵⁹ Se pkt 34 i Securenta-målet.

vida att tolkningen och tillämpningen av reglerna i ML inte får innebära överträdelse av det avsedda resultatet med mervärdesskattedirektivet.³⁶⁰ Ett fördragsbrott från Sveriges sida genom att en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte har implementerats eller genomförts korrekt i ML kan föranleda skadeståndsanspråk från enskilda mot staten. Av förenade EU-målen 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci) följer nämligen att fördragsbrott kan ådra staten skadeståndsskyldighet.³⁶¹ Fråga ska i så fall vara om att t.ex. ett direktiv tilldelar de enskilda rättigheter, att rättigheterna kan utläsas ur direktivets bestämmelser och att orsakssamband föreligger mellan medlemsstatens överträdelse och den enskildes skada.³⁶² Om Sverige gör sig skyldigt till fördragsbrott, följer av förarbetena till anslutningslagen (EU-lagen) att Sverige förenar sig med EU-domstolens uppfattning att Sverige som medlemsland är ”skyldig att vidta nödvändiga åtgärder för att den rättsstridiga situationen ska upphöra”.³⁶³

Bestämmelserna i ML ska sålunda vara förenliga (konforma) med direktivbestämmelserna. En EU-konform tolkning innebär att den nationella rättskällevärdet ger ett spelrum inom vilket den konforma tolkningen ryms och att den tolkningen väljs i rättstillämpningen. Frågan är om representantregeln och skattskyldighetsbegreppet i regeln jämte regelns funktion som uppboresregel ryms inom mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten och de på EU-rätten baserade rättspolitiska mål för det svenska momssystemet som uppställs i detta kapitel.³⁶⁴ Det formella rättskällevärdet av kravet på en EU-konform ML bör sättas lika högt som neutralitetsprincipen på momsområdet, genom att båda principerna följer av primärrätten.

Eftersom den grundläggande problemställningen med representantregeln är att den innehåller två företagsformer – enkla bolag och partredier – vilka inte utgör rättssubjekt, gäller undersökningen i kapitel 6 av regeln i första hand skattesubjektfrågan.³⁶⁵ Mellan vissa branscher finns det olikheter i mervärdesbeskattningen för företag, men de ska främst gälla beträffande objektssidan i momsreglerna och inte vilka företagare som ska ingå i en förädlingskedja fram till konsument så att rättslig form skulle ha betydelse därvidlag.³⁶⁶ Exempelvis omfattas sålunda vård-, utbildnings- och finans- och försäkringsverksamheter av undantag från skatteplikt för omsättning av sina varor och tjänster, me-

³⁶⁰ Se avsnitt 2.2.

³⁶¹ Se pkt 37–41 i förenade EU-målen 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci).

³⁶² Se Terra och Kajus 2012 s. 164 och 180, Rendahl 2009 s. 44 och 45 och prop. 1994/95:19 Del 1 s. 488.

³⁶³ Se prop. 1994/95:19 Del 1 s. 482, 487 och 488.

³⁶⁴ Se avsnitt 1.2.3.

³⁶⁵ Se problemställning 2 i avsnitt 1.1.2 och avsnitten 2.4.1.1 och 2.4.2.

³⁶⁶ Se avsnitten 2.4.1.2, 2.4.1.3 och 2.4.2.

dan t.ex. en konsults tjänster omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor eller tjänster. Vidare innebär momsreglerna olikheter mellan olika branscher beträffande tillämpliga skattesatser, dvs. beträffande huruvida den generella skattesatsen eller någon av de reducerade skattesatserna ska tillämpas. Om sådana regler i ML beträffande skatteobjektet avviker från motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet,³⁶⁷ är det avgörande för neutralitetsaspekten att bedöma om det innebär en konkurrensnedvridning att tillämpa den avvikande regeln vid jämförelse mellan olika branscher. Antag t.ex. att avvikelsen gäller försäkringssektorn såtillvida att regeln om undantag från skatteplikt för omsättning av försäkringstjänster enligt 3 kap. 10 § ML skulle vara alltför omfattande jämfört med art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet. Om regeln genom sådan avvikelse skulle innebära att omsättning av vanliga konsulttjänster i en försäkringsverksamhet omfattades av undantag från skatteplikt, uppkommer en snedvridning av konkurrensen gentemot konsultföretag. Det är i strid med att EU-domstolens praxis innebär att reglerna i art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt ska tolkas restriktivt.³⁶⁸

Att enkelt bolag eller partrederi som företagsform återfinns i en regel om skattskyldighet i särskilda fall, 6 kap. 2 § ML, är således av intresse beträffande *neutralitet* och *EU-konformitet* som rättspolitiska mål för det svenska momssystemet. Varken beträffande subjektssidan eller objektssidan i representantregeln finns några begränsningar beträffande begreppet skattskyldig eller redovisnings- och betalningsskyldigheten. Av intresse i förevarande hänseende är att 6 kap. 2 § ML och 5 kap. 2 § SFL inte innebär några begränsningar till en viss sorts verksamhet eller bransch beträffande de enkla bolagen. En sådan begränsning föreligger dock när det gäller partrederierna, men de liknar de enkla bolagen och jag betraktar dem på så sätt som en underavdelning till de enkla bolagen vid prövningen av representantregeln.³⁶⁹ Huvudregeln för vem som är skattskyldig, 1 kap. 2 § första st. 1 ML, överensstämmer systematiskt med huvudregeln för vem är betalningsskyldig enligt art. 2.1 a och c och 193 i mervärdesskattedirektivet. Jag prövar om begreppet skattskyldig och redovisnings- och betalningsskyldigheten i representantregeln är förenlig med huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och därigenom med huvudreglerna för betalningsskyldig respektive avdragsrätt i art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet. Om 6 kap. 2 § inte är förenlig med huvudreglerna i ML beträffande skattskyldighet, 1 kap. 2 § första st. 1, och avdragsrätt för förvärv, 8 kap. 3 § första st., är regeln inte heller förenlig med motsva-

³⁶⁷ Se avsnitt 2.4.1.3, där hänvisning sker i två noter till reglerna i ML och i mervärdesskattedirektivet ang. skatteobjektet (undantag från skatteplikt och skattesatser etc.).

³⁶⁸ Se avsnitt 2.4.1.4.

³⁶⁹ Se avsnitt 1.1.1: Partrederi sägs ibland utgöra en form av enkelt bolag.

rande huvudregler i direktivet. Eftersom företagsformen enkelt bolag inte har någon begränsning till en viss sorts verksamhet eller bransch, snedvrids konkurrensen mellan de som använder företagsformen och företag som bedrivs i andra former. Då är det inte relevant att gå vidare och pröva representantregeln i förhållande till andra hypotetiska fall på temat EU-konformitet.

2.6 EFFEKTIV UPPBÖRD

Det fiskala syftet, dvs. att skatter ska finansiera offentlig verksamhet, anges ibland som ett s.k. ultimärsyfte för både mervärdesskatten och inkomstskatten.³⁷⁰ Statens intresse av en effektiv momsuppbörd innebär att den skattskyldige fungerar i princip som uppbördsman åt staten.³⁷¹ EU:s inställning rättspolitiskt sett i uppbördshänseende har gått från att så många som möjligt som gör skattepliktiga transaktioner bör omfattas av momssystemet till att EU-kommissionen för framtiden har förutskickat återhållsamhet i det hänseendet samt prioritering av registreringskontroll och frågor i övrigt om uppbörd av moms.³⁷² SKV har också noterat att momssystemet är utsatt för bedrägerier av så allvarlig art att det från EU-nivå har påpekats vikten av att medlemsstaterna har en effektiv kontroll av dem som *släpps in* i systemet.³⁷³ EU-domstolen berör också statens uppbördsintresse i samband med neutralitetsprincipen.³⁷⁴ Att en effektiv momsuppbörd är central för momsen i EU-rättens mening följer också av att det i ingressen till mervärdesskattedirektivet anges att beskattningsbara personers skyldigheter i möjligaste mån bör harmoniseras, för att säkerställa att skatteuppbörden sker på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.³⁷⁵ Att momsen ska vara harmoniserad inom EU har för övrigt inte bara betydelse för statsfinanserna i medlemsländerna, utan också för EU som juridisk person. Beskattningsunderlaget för moms bildar också underlag för medlemsländernas finansiering av EU:s institutioner.³⁷⁶

Sålunda uppställer jag och väljer även *effektiv uppbörd* som ett rättspolitiskt mål för det svenska momssystemet. Emellertid anser jag att det målet inte får komma i konflikt med neutralitet som rättspolitiskt mål för det svenska momssystemet. Det följer av att art. 395-tillstånd från EU till avvikelser från mervärdesskattedirektivet för att förenkla skatte-

³⁷⁰ Se Melz 1990 s. 64 och även t.ex. SOU 1989:35 s. 140 och 142.

³⁷¹ Se avsnitt 2.2 och även Virgo 1998 s. 591, där det anges att ”*the taxpayer*” kan ses som ”*agent for the Commissioners*” (*Inland Revenue Commissioners*).

³⁷² Se avsnitt 5.4.1, Översyn av uppbörden av mervärdesskatt, i EU-kommissionens grönbok KOM(2010) 695 slutlig och EU-kommissionens uppföljning till grönboken, COM(2011) 851 final s. 6.

³⁷³ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 320.

³⁷⁴ Se avsnitt 2.4.2.

³⁷⁵ Se pkt 45 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och även avsnitt 2.2.

³⁷⁶ Se avsnitt 1.1.1.

uppbörden³⁷⁷ endast i ringa utsträckning får påverka medlemsstaternas totala skatteinkomster i det sista konsumtionsledet.³⁷⁸ Möjligheten till dylika tillstånd till avvikelser från mervärdesskattedirektivet begränsas därmed framför allt av övervältringsprincipen i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, och sålunda av neutralitetsprincipen.³⁷⁹ Med den begränsningen av art. 395-tillstånd i åtanke redovisar jag översiktligt den momsmässiga särlösning som Öresundskonsortiet har erhållit med stöd av dylikt tillstånd. Den belägger att en effektiv uppbörd ändå anses utgöra ett väsentligt mål för momssystemet såväl från svenskt håll som från EU:s sida.

Utöver de särskilda bestämmelserna om skattskyldighet i 6 kap., 9 kap och 9 c kap. ML finns det en hänvisning till *särskilda bestämmelser om mervärdesskatt* av intresse i detta arbete, nämligen i 1 kap. 2 c §, som infördes i ML genom SFS 2000:143. Däri anges att det finns särskilda bestämmelser om mervärdesskatt i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund. Den särskilda bestämmelsen 1 kap. 2 c § anses nödvändig i ML för att åstadkomma mervärdesbeskattning av konsortiet (enkla bolaget) avseende den fasta vägförbindelsen mellan Sverige och Danmark över Öresund (Öresundskonsortiet).

Motivet till att införa den särskilda bestämmelsen beträffande Öresundskonsortiet har varit att lösa frågan om en effektiv uppbörd av moms för konsortiet. Den särskilda regeln avser ett enda enkelt bolag, Öresundskonsortiet, dvs. avtalet mellan Sverige och Danmark om den fasta vägförbindelsen över Öresund.³⁸⁰ Avtalet om att bygga Öresundsförbindelsen slöts mellan Sverige och Danmark 1991.³⁸¹ Genom SFS 1993:642 infördes i GML möjlighet att göra avdrag i projektet för ingående moms på förvärv gjorda från och med den 1 oktober 1992. En avdragsrätt tillskapades genom att skattskyldighet under särskilda skäl infördes i 2 § femte st. GML.³⁸²

I samband med att Öresundsförbindelsen skulle tas i bruk 2000 uppmärksammades att mervärdesbeskattningen skulle ske enligt art. 9.2 a i sjätte direktivet³⁸³ till viss del i Sverige respektive Danmark, eftersom

³⁷⁷ Se avsnitt 2.3.

³⁷⁸ Se art. 395.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet.

³⁷⁹ Se avsnitt 2.4.1.2.

³⁸⁰ Förbindelsen ägs och drivs av Öresundskonsortiet, som bildats av det statligt ägda svenska bolaget Svedab AB och det av danska staten ägda bolaget A/S Öresundsförbindelsen. Se prop. 1999/2000:58 (Mervärdesskattefrågor med anledning av Öresundsförbindelsen) s. 16.

³⁸¹ Se prop. 1999/2000:58 s. 14.

³⁸² Se prop. 1992/93:190 (om mervärdeskatt på väg- och broavgifter, m.m.) s. 13.

³⁸³ Numera art. 47 i mervärdesskattedirektivet.

den sträcker sig mellan de båda länderna.³⁸⁴ Därför ansökte Sverige och Danmark hos EU-kommissionen och erhöll tillstånd om undantag från EU:s regler med stöd av art. 27 i sjätte direktivet.³⁸⁵ Undantaget möjliggjorde införandet av en förenklad hantering av skatteuttaget för Öresundsförbindelsen.³⁸⁶ Förenklingen innebär att beskattningsunderlaget fördelas så att upplåtelse av förbindelsen anses tillhandahållas till 50 procent i Sverige och till 50 procent i Danmark.³⁸⁷ De förenklade reglerna innebär också att svenska och danska företagare får göra avdrag för erlagd moms på broavgiften direkt i sitt eget lands skattedeclaration.³⁸⁸ För utländska företagare som inte är momsregistrerade i vare sig Sverige eller Danmark innebär de förenklade reglerna att de får vända sig till SKV i Sverige för återbetalning av såväl dansk som svensk moms. Det ansågs naturligt att de vänder sig till SKV på grund av att betalstationen finns i Sverige.³⁸⁹ Enligt författningskommentaren innebär 1 kap. 2 c § ML enbart att en upplysning lämnas om att det finns särskilda bestämmelser om mervärdesskatt, vilka hänger samman med beskattningen av avgifterna för passage över Öresundsbron.³⁹⁰ Även om regeln innebär en sÄrlösning för Öresundskonsortiet och ingenting annat i ML, är den av intresse i förevarande sammanhang av följande anledning. Den visar att frågan om en effektiv uppbörd av moms är viktig både för Sverige som EU-land och för EU, som gav tillstånd till undantag från EU:s regler för konsortiet.

2.7 RÄTTSSÄKERHET INKLUSIVE LEGALITET

Begreppet rättssäkerhet har såväl en formell som en materiell aspekt. Det formella rättssäkerhetskravet innebär att beslut som medför rättskipning eller myndighetsutövning bör vara så förutsebara som möjligt med stöd av lagen. Det vore adekvat i ett idealsamhälle, medan det i det verkliga samhället får räcka med den materiella rättssäkerhetsnormen av innebörd att nämnda beslut bör vara rimligt förutsebara etc.³⁹¹ Den materiella rättssäkerheten kan anses bilda den juridiska metodens övergripande mål. Den anses kräva att beslut som innebär rättskipning eller myndighetsutövning är i hög grad förutsebara på grund av rättsnormerna, dvs. formellt sett, och samtidigt i hög grad etiskt godtagbara.³⁹² Vid undersökningen av representantregeln försöker jag att beakta det materiella rättssäkerhetsbegreppet i nämnda mening, och i detta avsnitt avser

³⁸⁴ Se prop. 1999/2000:58 s. 17.

³⁸⁵ Numera art. 395 i mervärdesskattedirektivet. Se även avsnitt 2.3.

³⁸⁶ Se prop. 1999/2000:58 s. 15.

³⁸⁷ Se prop. 1999/2000:58 s. 19.

³⁸⁸ Se prop. 1999/2000:58 s. 20 och 21.

³⁸⁹ Se prop. 1999/2000:58 s. 21.

³⁹⁰ Se prop. 1999/2000:58 s. 27. Där noteras för övrigt också att lagrådet avstod från att uttala sig om bestämmelsen.

³⁹¹ Se Peczenik 1995 s. 98. Se även Kellgren 2011 s. 742, där hänvisning också sker till Peczenik 1995 s. 98 och 99.

³⁹² Se Peczenik 1995 s. 94, 99 och 100.

jag att bl.a. beskriva EU-domstolens syn på rättssäkerhetsprincipen och dess ställning på momsområdet.

I Kolpinghuis-målet konstaterar EU-domstolen att vid en EU-konform tolkning ska också principerna om rättssäkerhet och icke-retroaktivitet beaktas.³⁹³ Kolpinghuis-målet är ett av flera EU-mål där EU-domstolen har nekat medlemsstaterna att hävda att direktiv skulle ges s.k. omvänd vertikal direkt effekt och kunna åberopas av staten gentemot den enskilda, när ett direktiv inte har implementerats eller inte har implementerats korrekt av en medlemsstat. Enligt Marshall-målet anser EU-domstolen att ”ett direktiv inte i sig kan medföra skyldigheter för en enskild och att en bestämmelse i ett direktiv inte som sådan kan åberopas gentemot denne”.³⁹⁴ I Wells-målet konstaterar EU-domstolen att rättssäkerhetsprincipen utgör hinder för att direktiven ska kunna medföra skyldigheter för enskilda. I förhållande till de enskilda kan enligt domstolen bestämmelser i ett direktiv endast medföra rättigheter.³⁹⁵ Ibland sägs att kvintessensen av EU-domstolens praxis angående direkt effekt innebär en *estoppel*-liknande uppfattning.³⁹⁶ Den innebär att en medlemsstat inte ska kunna dra nytta av sin egen bristande implementering av ett direktiv.³⁹⁷ Det kan enligt min mening även anses följa av pkt 49 i Marshall-målet, där det anges att staten *hindras* från att dra nytta av sin underlåtenhet att följa gemenskapsrätten (EU-rätten). Omvänd vertikal direkt effekt av direktiv kan sålunda vara utesluten för medlemsstaterna att hävda gentemot de enskilda redan genom *the principle of estoppel*.³⁹⁸ Att en medlemsstat underlåter att anpassa lagar och administrativ praxis till EU-rätten ska belasta myndigheterna och inte de enskilda.³⁹⁹

Rättssäkerhetsprincipen på momsområdet får också anses uttryckt i t.ex. EU-målen C-62/93 (BP Soupergaz), C-150/99 (Stockholm Lindöpark), C-193/91 (Mohsche), 50/88 (Kühne), 8/81 (Becker), C-62/00 (Marks & Spencer) och C-430/04 (Feuerbestattungsverein):

- I BP Soupergaz-målet anges bl.a. att ”artikel 17.1–17.2 i sjätte direktivet” – numera art. 167 och 168 i mervärdesskattedirektivet – ”tillerkänner den enskilde rättigheter som kan åberopas vid

³⁹³ Se pkt 13 i EU-målet 80/86 (Kolpinghuis). Se även Kellgren 1997 s. 53 och Ståhl 2005 s. 71.

³⁹⁴ Se pkt 48 i EU-målet 152/84 (Marshall).

³⁹⁵ Se pkt 56 i EU-målet C-201/02 (Wells), där hänvisning också sker till pkt 48 i Marshall-målet. Se även Westberg 2009 s. 32, där pkt 56 i Wells-målet också berörs, samt Persson Österman 2006 s. 208, där det anförs att om en rättighet är identifierbar i en rättsakt från EU och den gäller skatt, är det ”s.a.s. en rättighet att slippa erlagga skatt”.

³⁹⁶ Se Prechal 2005 s. 219 och 223.

³⁹⁷ Se Prechal 2005 s. 219.

³⁹⁸ Se Prechal 2005 s. 261.

³⁹⁹ Se Alhager 2001 s. 95 och 96 och Olsson 2001 s. 134.

en nationell domstol”.⁴⁰⁰ Enligt EU-domstolen skulle det motverka momsens neutralitetsprincip om förvägrad avdragsrätt finge leda till dubbel beskattning.⁴⁰¹

- EU-domstolen fastslår vidare i målet C-62/00 (Marks & Spencer) att om nationell rätt innebar att återbetalningsrätten enligt sjätte direktivet⁴⁰² kunde berövas en beskattningsbar person retroaktivt, skulle det strida mot effektivitetsprincipen och rättssäkerhetsmässiga kravet på förutsebarhet.⁴⁰³

Rättssäkerhetsprincipen har sålunda en stark ställning på momsområdet, enligt EU-rätten. Det är viktigt att beakta vid undersökningen av representantregeln. Om individens rättssäkerhet åsidosätts, bör det i sig anses innebära att 6 kap. 2 § ML bör upphöra, och 5 kap. 2 § SFL konsekvensmässigt ändras så att den regeln inte längre omfattar moms. Det kan röra sig exempelvis om att kravet på förutsebarhet skulle åsidosättas om det krävs så omfattande preciserande tillägg i representantregeln, för att uppbörden genom representanten ska fungera, att regeln blir alltför komplex att tillämpa. Då är det bättre att rollen som uppbördsman åt staten avseende momsen uppfylls av bolagsmännen var för sig i enlighet med de allmänna bestämmelserna i ML.⁴⁰⁴ Uppbördsintresset får enligt min mening stå tillbaka för individens rättssäkerhetsmässiga krav på enkla regler och förutsebarhet vid tillämpningen av dem beträffande frågor om skattskyldighet och avdragsrätt.

De nationella rättssäkerhetsmässiga principerna för beskattningsåtgärder kommer framför allt till uttryck i förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning enligt 2 kap. 10 § andra st. RF och den legalitetsprincip som gäller för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första st. 2 RF.⁴⁰⁵ Legalitetsprincipen innebär för representantregeln att vad som stipuleras i den om skattskyldighet samt redovisnings- och betalningsskyldighet inte kan genomdrivas mot den enskilde, om det krävs en tolkning som går utöver

⁴⁰⁰ Se pkt 36 i BP Soupergaz-målet och även pkt 18, 32 och 34 i samma mål samt pkt 35 i EU-målet C-150/99 (Stockholm Lindöpark).

⁴⁰¹ Se EU-målet C-193/91 (Mohsche), pkt 8, 9, 15, 17, 18 och 19, samt pkt 8 och 10 i EU-målet 50/88 (Kühne), till vilka pkt:er hänvisning sker i Mohsche-målets pkt 8 och 9. I pkt 17 i Mohsche-målet hänvisas dessutom till EU-målet 8/81 (Becker).

⁴⁰² Numera mervärdesskattedirektivet.

⁴⁰³ Se pkt 46 och 47 och även pkt 27, 33, 38 och 40 i Marks & Spencer-målet samt även pkt 29 i EU-målet C-430/04 (Feuerbestattungsverein), där hänvisning sker till pkt 27 i Marks & Spencer-målet.

⁴⁰⁴ Se även Diehl 2010 s. 229, där det framhålls att lösningar på momsproblem som leder till ett administrativt sett alltför komplext momssystem inte är önskvärda.

⁴⁰⁵ Se Holmberg m.fl. 2012 s. 356 och Eka m.fl. 2012 s. 95 och 278 samt Bergström 1978 s. 66, Hultqvist 1995 s. 5, 126 och 127 och Alhager 1999 s. 75 och 84. Se även avsnitten 1.2.2 och 1.3.

regelns ordalydelse.⁴⁰⁶ En EU-konform tolkning kan inte heller genomdrivas mot den enskilde, om den går utöver regelns ordalydelse. Det följer av pkt 110 i EU-målet C-212/04 (Adeneler m.fl.).⁴⁰⁷ Där konstaterar EU-domstolen, särskilt mot bakgrund av principerna om rättssäkerhet och förbud mot retroaktiv lagstiftning, att den nationella domstolens skyldighet att beakta ett direktivs innehåll vid tolkningen och tillämpningen av relevanta bestämmelser i nationell rätt inte kan ske *contra legem* (legalitet). Sålunda är det en allmän uppfattning att en EU-konform tolkning inte innebär en skyldighet för medlemsländerna att tolka den nationella lagen i strid med dess ordalydelse.⁴⁰⁸ Legalitetsprincipen uppställer på så sätt enligt min mening ett krav på uttryckligt stöd i lag för beskattningsåtgärder, vilket gäller bl.a. för tolkningen av representantregeln.⁴⁰⁹ Legalitetsprincipen tillsammans med att direktiv inte omfattas av omvänd vertikal direkt effekt ger således rättssäkerhetsprincipens en stark ställning på momsområdet. Jag har sålunda uppställt och valt *rättssäkerhet inklusive legalitet* enligt EU-rätten som ett rättspolitiskt mål för det svenska momssystemet.

Vid tolkningen av representantregeln beaktar jag sålunda legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i en snäv och formell mening, varmed jag avser en tolkning begränsad av regelns ordalydelse i motsats till analogislut. Beträffande begreppet skattskyldig i regeln medför legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första st. 2 RF också att staten inte kan vägra den enskilde avdragsrätt för ingående moms i följande fall: Om analysen visar att bolagsmännen i ett enkelt bolag eller delägarna i ett partrederi erhåller en mer omfattande avdragsrätt med stöd av 6 kap. 2 § ML än utifrån huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. jämförd med huvudregeln för skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. 1 ML, kan de inte förvägras sådan rätt. Däremot kan SKV t.ex. underkänna ett avdrag för ingående moms som annars vore godtagbart formellt sett, om det kan påvisas att fråga är om bedrägeri eller om s.k. förfarandemissbruk (eng., *abusive practice*) som ger skattefördelar i strid mot syftet med reglerna i ML och mervärdesskattedirektivet.⁴¹⁰ Av pkt 86 i EU-målet C-255/02 (Halifax m.fl.) följer att det krävs för att konstatera förfarandemissbruk att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med relevanta bestämmelser i sjätte direktivet och i nationell lagstiftning. Det ska dessutom framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med de ifrågavarande transaktionerna är att uppnå en

⁴⁰⁶ Se Alhager 2001 s. 100 och 101, Ståhl m.fl. 2011 s. 38 och 39, Sonnerby 2010 s. 25 och 66, Olsson 2001 s. 133, Hultqvist 1995 s. 5–7, 127 och 185, Pahlsson 1995 s. 132 och Bergström 1978 s. 64. Se även Simon Almendal 2005 s. 65 och 66.

⁴⁰⁷ Se avsnitt 1.2.2.

⁴⁰⁸ Se även avsnitt 1.2.2 och hänvisning där till Ståhl 2005 s. 71 och 75 och Sonnerby 2010 s. 66.

⁴⁰⁹ Se avsnitten 1.2.2, 1.2.3, 1.3 och 2.2.

⁴¹⁰ Se pkt 86 i EU-målet C-255/02 (Halifax m.fl.). Se även Ridsdale 2005 s. 82.

skattefördel. EU-domstolen har för övrigt kort dessförinnan också fastslagit att avdragsrätten inte kan betagas någon för förvärv gjorda i avsikt att utföra skattepliktiga transaktioner, bara för att annan före eller efter i leveranskedjan har utfört en med avseende på moms bedräglig transaktion som vederbörande inte kände till eller kunde känna till.⁴¹¹

Den av EU-domstolen i Halifax m.fl.-målet konstaterade principen om förbud mot förfarandemissbruk är dock en EU-rättslig princip. Den omfattar förfarandemissbruk avseende reglerna i mervärdesskattedirektivet. Frågan är om principen också omfattar reglerna i ML, och vilket tolkningsresultat som skulle medföra att en regel, vilken formellt sett ger den enskilde en rättighet, *de sententia ferenda* borde leda till en omdefinition av rättsfakta så att den rättsföljd som rättigheten innebär inte uppkommer.

I sammanhanget kan nämnas att lagen (1995:575) mot skatteflykt inte omfattar moms, men den EU-rättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk på momsområdet kanske aktualiseras i stället. SKV uttrycker att principen om förbud mot förfarandemissbruk tillämpas när syftet med mervärdesskattesystemet sätts ur spel.⁴¹² Ibland uttrycks också principen om förbud mot förfarandemissbruk som ett avsteg från legalitetsprincipen.⁴¹³ Det har också anförts att Halifax m.fl.-målet har förändrat rättsläget i Sverige och lett till att principen om förfarandemissbruk, dvs. en klausul av samma karaktär som finns i lagen mot skatteflykt, kan tillämpas beträffande ML.⁴¹⁴ Andra uppfattningar har emellertid också förekommit i debatten. Det har då hävdats att principen om förbud mot förfarandemissbruk, med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen, inte skulle kunna tillämpas i Sverige utan att den införliga-

⁴¹¹ Se pkt 55 i förenade EU-målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen m.fl.).

⁴¹² Se SKV:s ställningstagande av 2006-11-17 (dnr 131 500981-06/111). Se även SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 65. Se också Norberg och Pettersén 2008 s. 9, där det anförts att EU-domstolen genom Halifax m.fl.-domen och principen om förbud mot förfarandemissbruk har gett medlemsstaterna ett redskap på mervärdesskatteområdet för att skydda systemet. Kammarrätten i Göteborg ansåg dock i en dom av 2007-05-10 (mål nr 622-05) att principen om förbud mot förfarandemissbruk inte kan tillämpas utan uttryckligt stöd i ML. Domen överklagades inte och har vunnit laga kraft. Domen väckte en debatt och jag berör i detta avsnitt andra inlägg i den debatten vilka nämndes i Norberg och Pettersén 2008, s. 2.

⁴¹³ Se Alhager 2007 s. 127, där det anförts med hänvisning till Halifax m.fl.-domen, samt Bjerregaard Eskildsen 2012 s. 46. Se för övrigt även t.ex. EU-målet C-321/05 (Kofoed), pkt 38, där hänvisning sker till bl.a. Halifax m.fl.-målet i samband med att principen om förbud mot förfarandemissbruk också anges för inkomstskatteområdet – ang. EG:s fusionsdirektiv (90/434/EEG) [ersatt av fusionsdirektivet (2009/133/EG)].

⁴¹⁴ Se von Bahr 2007 s. 649. Se även Alhager 2006 s. 269, där det anförts att genom Halifax m.fl.-domen innebär rättsläget att det finns ett slags okodifierad skatteflyktsklausul och eftersom den är en allmän tolkningsprincip behöver den inte implementeras i svensk lag.

vas i svensk lagstiftning genom uttryckliga bestämmelser.⁴¹⁵ Åter andra har betecknat frågan om principen om förbud för rättsmissbruk – förfarandemissbruk – måste förankras i svensk rätt för att kunna tillämpas som oklar.⁴¹⁶ Dessutom har ibland anförts att EU-domstolens inställning till aggressiv momsmässig planering riskerar att överföra den börda som luckor i momssystemet innebär från lagstiftaren till skattesubjektet, så att medlemsländerna avhåller sig från att vidta åtgärder.⁴¹⁷

Enligt min mening bör legalitetsprincipen i en snäv och formell mening stå tillbaka för principen om förbud mot förfarandemissbruk, om tolkningsresultatet blir så extremt att grunderna för momssystemet såsom det bestäms av EU-rätten åsidosätts. Ett sådant tolkningsresultat beträffande en regel i ML skulle enligt min uppfattning föreligga om en vanlig privatperson skulle ges rätt till momsavdrag på sina utgifter, exempelvis vid inköp i matvaruaffären. Momsen är en konsumtionsskatt och skatten ska bäras av konsumenten, som vanligen är en privatperson.⁴¹⁸ Denne ska till skillnad från skattesubjekten inte erhålla avdrag för ingående moms vid inköp av matvaror. Den som exempelvis har en restaurang bedriver ekonomisk verksamhet. Denne har såsom skattesubjekt avdragsrätt för inköp av bl.a. matvaror och debiterar moms i restaurangnotan till gästen, som i egenskap av konsument inte får någon fordran på staten motsvarande momsens i notan. Om konsumenten skulle kunna göra gällande en fordran på moms gentemot staten, skulle det vara fråga om något slags bidrag från staten. Det skulle inte vara fråga om en ingående moms såsom ett skattesubjektets fordran på staten.

Det beskrivna tolkningsresultatet vore inte förenligt med att det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet är att beskattning ska ske av konsumtion. Emellertid föreligger det enligt min mening inte någon konflikt mellan den svenska konstitutionella rätten och EU-rätten på momsområdet i den beskrivna situationen. Eftersom det snarast blir fråga om något slags bidragssituation, omfattas den inte av något sådant för en person som omfattas av den svenska skattesuveräniteten skyddsvärt intresse enligt legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF. Om Sverige inte hade anslutit sig till EU, hade en prövning av förevarande situation sannolikt lett till samma ställningstagande i HFD som EU-domstolen gjorde i målet C-255/02 (Halifax m.fl.). Att numera – när

⁴¹⁵ Se Karlsson och Öberg 2007 s. 362 och 364. Se dock kritik i von Bahr 2007 s. 649, där det anförts att resonemanget i Karlsson och Öberg 2007 innefattar samma misstag som Kammarrättens i Göteborg dom av 2007-05-10 (mål nr 622-05) innebär, nämligen att argumentationen utgår från att principen om förbud mot förfarandemissbruk skulle vara att jämföras med en materiell bestämmelse i ett EG-direktiv, varför primärrätten skulle sakna betydelse.

⁴¹⁶ Se Ståhl 2007 s. 579.

⁴¹⁷ Se de la Feria 2006 s. 34 och 35.

⁴¹⁸ Se avsnitt 1.1.1.

Sverige är medlem i EU – anförda den av EU-domstolen konstaterade principen om förbud mot förfarandemissbruk även vid det beskrivna extrema tolkningsresultatet beträffande en regel i ML innebär därför enligt min mening inte någon konflikt mellan RF och EU-rätten. Enligt min uppfattning skulle det inte medföra att det skulle bli fråga om att principen om tilldelade befogenheter enligt art. 4.1 och 5.2 FEU överskrids.⁴¹⁹ Den regelkonkurrens som det innebär mellan ML och mervärdesskattedirektivet bör enligt min mening kunna åtgärdas genom en *de sententia ferenda* reducerande tolkning av regeln i ML, så att resultatet blir förenligt med det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet: Beskattning ska ske av konsumtion. Sålunda anser jag att en tillämpning av den EU-rättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk på förevarande situation och avseende ML inte innebär att EU ges några sådana underförstådda befogenheter – *implied powers* – eller *Kompetenz-Kompetenz* (ty.) som har varit föremål för diskussioner beträffande art. 352 FEUF och föregångaren art. 308 FEG.⁴²⁰

Om 6 kap. 2 § ML skulle kunna tolkas så att ett avtal om enkelt bolag eller partrederi formellt sett skulle ge delägarna karaktären av skattskyldiga i sig och därmed berättigade till momsavdrag på deras privata konsumtion, är tolkningsresultatet så extremt att det luckrar upp grunderna för momssystemet enligt EU-rätten. Det skulle innebära att huvudregeln för att åtskilja skattesubjekten och konsumenterna, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, inte upprätthålls. Enligt min mening bör i så fall principen om förbud mot förfarandemissbruk anses innebära att avdragsrätt för ingående moms på förvärv för privat konsumtion – i likhet med vad som gäller normalt sett – inte är möjlig. Då bör *de sententia ferenda* ett avtal om enkelt bolag eller partrederi omdefinieras, så att det i mervärdesskatt hänseende inte ges karaktären av ett avtal om enkelt bolag eller partrederi. Därmed skulle det beskrivna extrema tolkningsresultatet beträffande representantregeln inte heller medföra att personen ges möjlighet att utöva avdragsrätt, trots att denne formellt sett skulle omfattas av begreppet skattskyldig i 6 kap. 2 § första men. ML. Jag delar sålunda bedömningen att EU-domstolen genom målet C-255/02 (Halifax m.fl.) och principen om förbud mot förfarandemissbruk har gett medlemsstaterna ett redskap på momsområdet för att skydda momssystemet.

⁴¹⁹ Se även avsnitt 1.2.3.

⁴²⁰ Se Nergelius 2009 s. 52 och 53, Nergelius 2012 s. 51 och 52, Bernitz 2012 s. 179, Habermas 2011 s. 71 och även s. 61, 63 och 69 och Hettne m.fl. 2011 s. 78-80. Se även t.ex. Ståhl m.fl. 2011 s. 308 och 309, Pelin 2004 s. 503-511, Pelin 1997 s. 221, Pelin 1995 s. 26 och 27, Tjernberg 2003 s. 230 och 231, Mutén 2002 s. 561-573, Allhager 2001 s. 86, Fritz m.fl. 2001 s. 237 och Allgårdh m.fl. 1993 s. 84 samt prop. 1994/95:19 Del 1 s. 471.

2.8 MÅLEN OCH DERAS ANVÄNDNING I DEN FORTSATTA ANALYSEN – SAMMANFATTANDE DISKUSSION

Jag har uppställt och valt fem rättspolitiska mål för det svenska moms-systemet: ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet inklusive legalitet. Emellertid ska det inte uppfattas som någon uttömmande uppräkningslista av sådana mål, utan enbart de mål som jag anser är nödvändiga vid undersökningen av om representantregeln är förenlig med huvudreglerna om skattesubjektet och avdragsrätten i mervärdesskattedirektivet. Jag har funnit de valda rättspolitiska målen och motiv för dem i EU-rätten på momsområdet.⁴²¹ Primärrätten har företräde framför sekundärrätten.⁴²² Emellertid ger det formella rättskällevärdet av de principer som jag har valt att uppställa som rättspolitiska mål för det svenska skattesystemet inte med automatik målen deras relevans för undersökningen av representantregeln. De får olika relevans beroende på i vilket hänseende representantregeln prövas.

Jag förklarar först *översiktligt om målens allmänna relevans för undersökningen av representantregeln* (se nedan under Allmänt om målen). Genom att jag håller mig till huvudreglerna för bestämningen av skattesubjektet och avdragsrätten vid undersökningen av representantregeln, sammanfaller enligt min uppfattning generellt sett relevansen av målen för prövningen av regeln med relevansen av de uppställda och valda målen för det svenska momssystemet. Därefter förklarar jag hur jag har resonerat för att bedöma *den relevans jag ger de olika målen för prövningen i kapitel 6 av de materiella frågorna avseende representantregeln* (se nedan under Relevansen av målen). Jag värderar relevansen av målen i förhållande till olika tänkbara resultat av prövningen utan att jag försöker lösa problemställningarna från avsnitt 1.1.2 i detta kapitel. Jag avslutar med några *övriga frågor* av betydelse för sammanhanget.

Allmänt om målen

Att det övergripande målet för det svenska momssystemet bör vara *ett sammanhållet momssystem* följer enligt min mening både av primärrätten och sekundärrätten på området: Harmoniseringskravet på EU-ländernas moms-lagstiftningar i art. 113 FEUF ska säkerställa den inre marknadens upprättande och funktioner och det följer av mervärdesskattedirektivets fullständiga benämning att EU-länderna ska ha *ett gemensamt system för mervärdesskatt*. Harmoniseringskravet kan sägas utgöra en återspeglning av art. 4.3 FEU och art. 291.1 FEUF samt av art. 288 tredje st. FEUF, vilka ger uttryck för *EU-konformitet* som ett viktigt rättspolitiskt mål för det svenska momssystemet, enligt min mening.

⁴²¹ Se avsnitten 2.1 och 2.2.

⁴²² Se avsnitt 1.2.3.

Sverige ska som medlemsstat i EU vidta alla nödvändiga lagstiftningsåtgärder för att genomföra mervärdesskattedirektivet i ML, vilket följer av solidaritetsprincipen i art. 4.3 FEU och art. 291.1 FEUF. Sverige får enligt art. 288 tredje st. FEUF enbart bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. Svenska domstolar och myndigheter är skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med direktivet. Genom Lissabonfördraget och art. 113 FEUF har det klarlagts att det primärrättsliga kravet på harmonisering av medlemsländernas moms­lagstiftningar också innebär att konkurrensnedvridning ska undvikas. *Neutralitet* är således också enligt min uppfattning ett viktigt rättspolitiskt mål för det svenska momssystemet.⁴²³

Staten har ett intresse av att uppbörden av skatteintäkter fungerar. Enligt EU-kommissionen ska uppbördsfrågor prioriteras. Det följer av EU-kommissionens grönbok KOM(2010) 695 slutlig och EU-kommissionens uppföljning till grönboken, COM(2011) 851 final. Det är i linje med ingressen till mervärdesskattedirektivet, och EU-domstolen berör i målet C-216/97 (Gregg) också statens uppbördsintresse i samband med neutralitetsprincipen. Betydelsen av uppbördsfrågor kommer också till uttryck i svenska förarbeten, genom att där anges att den skattskyldige i princip fungerar som uppbördsman åt staten på momsområdet. *Effektiv uppbörd* är således också enligt min uppfattning ett viktigt rättspolitiskt mål för det svenska momssystemet.⁴²⁴

Enligt EU-rätten har rättssäkerhetsprincipen en stark ställning på momsområdet.⁴²⁵ Utrymmet för den EU-konforma tolkningen av representantregeln kan därför begränsas av principen om förbud mot retroaktiv beskattning och legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första st. 2 RF.⁴²⁶ EU-domstolens praxis innebär att principerna om rättssäkerhet och icke-retroaktivitet ska beaktas vid en EU-konform tolkning. EU-domstolen har nekat medlemsländerna att hävda att direktiv skulle ges omvänd direkt effekt så att de skulle kunna åberopas av staten gentemot den enskilde, när staten inte har genomfört direktiv eller inte har genomfört direktiv korrekt i sin lagstiftning.⁴²⁷ En EU-konform tolkning kan inte genomdrivas mot den enskilde, om den går utöver

⁴²³ Se avsnitten 2.2, 2.3, 2.4.1.1, 2.4.2 och 2.5.

⁴²⁴ Se avsnitten 2.2, 2.4.2 och 2.6.

⁴²⁵ Principen kommer till uttryck i exempelvis EU-målen C-62/93 (BP Soupergaz), C-150/99 (Stockholm Lindöpark), C-193/91 (Mohsche), 50/88 (Kühne), 8/81 (Becker), C-62/00 (Marks & Spencer) och C-430/04 (Feuerbestattungsverein). Se avsnitt 2.7.

⁴²⁶ Se avsnitt 2.7.

⁴²⁷ Se EU-målen 152/84 (Marshall), 80/86 (Kolpinghuis) och C-201/02 (Wells), vilka berörs i avsnitt 2.7.

regelns ordalydelse.⁴²⁸ *Rättssäkerhet inklusive legalitet* enligt EU-rätten är sålunda ett viktigt rättspolitiskt mål för det svenska momssystemet.⁴²⁹

Relevansen av målen

Jag illustrerar i schema 1 och schema 2 nedan översiktligt den relevans jag bedömer att de uppställda och valda rättspolitiska målen för det svenska momssystemet har för undersökningen av representantregeln. Därefter ger jag först en *bakgrund* beträffande den EU-konforma tolkning som ska ske i kapitel 6 av representantregeln. Den åtföljs av en genomgång av schema 1, som berör relevansen av målen för den prövning som ska ske i kapitel 6 av regelns funktion för *uppbörden* av momsen i en verksamhet hos ett enkelt bolag eller partrederi. Det gäller den frivilliga bestämmelsen i regeln, dvs. 6 kap. 2 § andra men. ML och, i den mån lagrummet avser moms, 5 kap. 2 § SFL. Sedan redogör jag för schema 2, som ska illustrera den relevans jag ger målen särskilt för den prövning som ska ske i kapitel 6 av begreppet *skattskyldig* i representantregeln. Den prövningen gäller huruvida ordalydelsen av den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML innebär att en delägare i bolaget eller rederiet på grund av den egenskapen i sig kan anses skattskyldig, så att begreppet även skulle omfatta en vanlig privatperson i den egenskapen. Frågan är också om svaret påverkas av ordalydelsen av den frivilliga regeln, dvs. 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL.⁴³⁰

Schema 1

Prövning	Resultat	Resultat	Relevans av målen för det svenska momssystemet
	Regel förenlig med {art. 1.2 i dir.; 1:1 första st. 1 och 8:3 första st. ML; art. 2.1 a och c, 193 (inkl. 9.1 första st.) och 168 a) i dir.}.		- Ett sammanh. momssystem - Neutralitet/EU-konformitet - Effektiv uppbörd [av momsen i ett enkelt bolag/partrederi genom den frivilliga bestämmelsen (<i>uppbörden</i>)]
Preciserande tillägg i representantregeln		Ger kontrollmöjlighet, men alltför komplex regel	- Rättssäkerhet inkl. legalitet enligt EU-rätten

⁴²⁸ Se pkt 110 i EU-målet C-212/04 (*Adeneler m.fl.*), som berörs i avsnitt 2.7.

⁴²⁹ Se avsnitt 2.7.

⁴³⁰ Se problemställning 1 i avsnitt 1.1.2.

Schema 2

Prövning	Resultat	Relevans av mål för prövning av begreppet <i>skattskyldig</i> i representantregeln
<i>Skattskyldig</i> i regeln förenligt med art. 9.1 första st. i dir.?	Utvidgande {regelkonkurrens; även mellan regeln och 1:1 första st. 1 ML och art. 2.1 a och c och 193 i dir.}	<p>EU-konformitet och rättssäkerhet inkl. legalitet enligt EU-rätten är inte relevanta: regeln har ingen motsvarighet i dir.</p> <p>Anm. Om <i>skattskyldig</i> i regeln inte görs förenligt med art. 9.1 första st. i dir., aktualiseras förfarandemässiga lösningar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Den enskilde kan åberopa att art. 9.1 första st. i dir. har direkt effekt {extremt tolkningsresultat att privatperson (konsument) skulle omfattas av begreppet skattskyldig; i strid med grundprinciperna i art. 1.2 i dir.}. - Staten kan åberopa principen om förbud mot förfarandemissbruk. <p>Se bl.a. EU-målet C-437/06 (Securenta). Se EU-målet C-255/02 (Halifax m.fl.).</p> <p>Anm. Ev. kan EU-kommissionen eller annat EU-land väcka fördragsbrottstalan, om <i>skattskyldig</i> snedvrider konkurrensen på den inre marknaden. Tänkbara argument: neutralitet enligt art. 113 FEUF, ingressen till dir. och art. 1.2 i dir. samt ett sammanh. momssystem i enlighet med benämning på dir. (Rådets direktiv [...] om ett gemensamt system för mervärdesskatt).</p>

Bakgrund

En fråga att bedöma i kapitel 6 är huruvida ett icke rättssubjekt, såsom ett enkelt bolag eller partrederi, kan utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln för beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Representantregeln har inte någon direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet.⁴³¹ Det finns ingenting i direktivet om bestämning av en delägare i en juridisk person, t.ex. i ett handelsbolag eller aktiebolag, som beskattningsbar person. Det finns inte någon dylik regel i direktivet som medlemslandet Sverige skulle vara skyldigt att implementera, genomföra i ML i enlighet med EU-konformitet som ett mål för det svenska momssystemet. Om ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person enligt direktivbestämmelsen, saknas motiv att behandla företagsformerna enkla bolag och partrederier annorlunda än t.ex. handelsbolag eller aktiebolag. För dessa bolagsformer bestäms skattskyldigheten på bolagsnivå, och inte på delägnivå som beträffan-

⁴³¹ Se avsnitt 1.1.1.

de delägare i enkla bolag och partrederier enligt representantregeln.⁴³² I enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet borde en företagare i en förädlingskedja fram till konsument kunna vara en enhet som inte utgör ett rättssubjekt, såsom ett enkelt bolag eller partrederi. Principerna i art. 1.2 kännetecknar mervärdesskatten enligt EU-rätten. De ska leda till att moms tas ut på ett neutralt sätt. Att utesluta en viss företagsform, såsom ett enkelt bolag eller partrederi, från kedjan vore i strid med neutralitetsprincipen såsom den kommer till uttryck i art. 1.2 genom de grundprinciper för momsen enligt EU-rätten som kan utläsas däri: generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring. Emellertid är frågan i förstone om art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet kan ges den tolkningen att en enhet, företagsform som inte utgör ett rättssubjekt omfattas av direktivbestämmelsen.⁴³³

I steg 1 av den EU-konforma (direktivkonforma) tolkningen av representantregeln i kapitel 6 bedömer jag huruvida ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person enligt direktivbestämmelsen,⁴³⁴ vilket kommer att styra den fortsatta undersökningen i steg 2.⁴³⁵ EU-domstolens praxis innebär att EU-länderna får tolka utifrån ”de principer som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt”, när själva direktivbestämmelsen inte ger tillräcklig ledning.⁴³⁶ Sålunda innebär tolkningen av huruvida icke rättssubjekt omfattas av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet att grundprinciperna för moms enligt EU-rätten i art. 1.2 i direktivet beaktas. Ett tolkningsresultat av innebörd att icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbara personer enligt art. 9.1 första st. i direktivet föranleder mig att *de lege ferenda* föreslå att 6 kap. 2 § ML omformuleras: Företagsformerna enkla bolag och partrederier borde i så fall göras till skattesubjekt, trots att de inte utgör rättssubjekt. Det finns också en lösning i den finska moms-lagstiftningen som innebär att icke rättssubjekt, nämligen sammanslutningar och partrederier, görs till skattesubjekt momsmässigt sett. Det aktualiserar att min metod för undersökningen i kapitel 6 kompletteras med en viss komparativ analys, och jag återkommer till det i den internationella utblicken i kapitel 4.⁴³⁷

⁴³² Se avsnitt 1.1.3.

⁴³³ Se avsnitten 2.4.1.2 och 2.4.2 ang. EU-målen C-216/97 (Gregg) och C-436/10 (BLM) m.m.

⁴³⁴ Se problemställning 2 i avsnitt 1.1.2.

⁴³⁵ Se avsnitt 1.2.3 ang. EU-konform tolkning och EU-målen 14/83 (von Colson och Kamann), C-106/89 (Marleasing) och C-371/02 (Björnekulla Fruktindustrier), m.m.

⁴³⁶ Se pkt 34 och 35 i EU-målet C-437/06 (Securenta) och pkt 28 i EU-målet C-72/05 (Wollny), vilka berörs i avsnitt 2.4.2. Se även t.ex. EU-målen: C-4/94 (BLP Group), pkt 7, 11, 20, 21 och 28; C-98/98 (Midland Bank), pkt 29; C-408/98 (Abbey National), pkt 27; och C-16/00 (Cibo), pkt 30 ang. att EU-domstolen har *a purist approach* i förhållande till grundprinciperna i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, vilket berörs i avsnitt 2.4.1.4.

⁴³⁷ Se avsnitt 1.2.1.

Ett tolkningsresultat i steg 1 av innebörd att icke rättssubjekt inte kan anses utgöra beskattningsbara personer förändrar inte att det föreligger en skyldighet för medlemsstaternas domstolar att göra en EU-konform tolkning av ML. Den ska ske så långt det är möjligt att tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i direktivet uppnås.⁴³⁸ Det innebär att *prövningen* av representantregeln i steg 2 gäller regelns *förenlighet* med neutralitetsprincipen i enlighet med principerna i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Den prövningen gäller huruvida regeln, genom möjligheten att utse representant, ger en *uppbörd* av momsen i det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet som är förenlig med principerna om en generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring. I steg 2 prövas också huruvida begreppet *skattskyldig* avseende en delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är förenligt med beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Uppbörd

Beträffande tillämpningsfrågorna avseende representantregeln begränsar jag undersökningen i kapitel 6 till en prövning av regeln i förhållande till huvudreglerna för skattskyldighet och avdragsrätt för förvärv i ML. Huvudregeln för vem som är skattskyldig, 1 kap. 2 § första st. 1 ML, överensstämmer systematiskt med huvudregeln för vem är betalningsskyldig enligt art. 2.1 a och c och 193 i mervärdesskattedirektivet. Genom att beskattningsbar person är ett nödvändigt rekvisit för betalningsskyldig inkluderar prövningen av överensstämmelsen av huvudregeln avseende skattskyldig med huvudregeln för betalningsskyldig art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Beträffande huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML berör jag avdragsrättens räckvidd, och huruvida regeln är förenlig med motsvarande huvudregel i art 168 a) i mervärdesskattedirektivet.⁴³⁹ Genom att på så sätt pröva representantregeln i förhållande till huvudregler i direktivet vilka ska genomföras i ML är det relevant att beakta EU-konformitet som ett mål för regeln i det hänseendet, dvs. såsom för det svenska momssystemet i allmänhet (jämför rubriken till kolumnen längst till höger i schema 1).

De nämnda huvudreglerna i ML och i direktivet är avgörande för att målet *neutralitet* ska uppfyllas beträffande momsen enligt EU-rätten. Neutralitetsprincipen kan utläsas ur art. 113 FEUF och ingressen till mervärdesskattedirektivet. Den anses också följa av art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Där kan grundprinciperna för moms enligt EU-rätten utläsas. Dessa återspeglar funktionaliteten för en *effektiv uppbörd*

⁴³⁸ Se avsnitt 1.2.3.

⁴³⁹ Se avsnitt 1.3.

av momsens, och för att momsens därigenom ska vara neutral i en förädlingskedja av företag fram till konsumenten: generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring.⁴⁴⁰ Jag prövar tillämpningsfrågorna avseende representantregeln i förhållande till *neutralitet* såsom begreppet kommer till uttryck genom grundprinciperna för momsens enligt EU-rätten i art. 1.2. Prövningen sker utifrån att den aspekten på neutralitet innebär att det saknas motiv att utesluta enkla bolag och partrederier som enheter, företagsformer från förädlingskedjan på grund av rättslig form.⁴⁴¹ Vid tillämpningsfrågorna behandlar jag därför möjligheten att för uppbördens av momsens i det enkla bolaget eller partrederiet utse en av delägarna till representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML och, i den mån regeln avser moms, 5 kap. 2 § SFL. Jag prövar i det hänseendet representantregeln i förhållande till huvudreglerna för skattskyldighet och avdragsrätt i ML: Prövningen gäller huruvida begreppet skattskyldig och redovisnings- och betalningsskyldigheten i representantregeln är förenliga med dessa huvudregler. Är inte 6 kap. 2 § förenlig med huvudregeln för skattskyldig, 1 kap. 2 § första st. 1, eller huvudregeln för avdragsrätt, 8 kap. 3 § första st., i ML, är regeln inte heller förenlig med motsvarande huvudregler i direktivet. I så fall snedvrids konkurrensen mellan de som använder företagsformen enkelt bolag och företag som bedrivs i andra former, eftersom enkelt bolag som företagsform inte har någon begränsning till en viss sorts verksamhet eller bransch.⁴⁴²

Beträffande representantregeln och tillämpningsfrågorna gäller undersökningen i första hand *uppbördens*, och huruvida möjligheten att en av delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi utses till representant ger en *effektiv uppbörd* och underlättar SKV:s kontrollverksamhet. Frågan är om representantregeln behöver preciseras genom tillägg i 6 kap. 2 § ML, för att underlätta uppbörd och kontroll när delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi har utnyttjat den möjligheten.

Schema 1 ovan kan från vänster till höger läsas: preciserande tillägg i representantregeln har som relevant mål för det svenska momssystemet effektiv uppbörd (se kolumnen längst till höger i schemat). Tilläggen kan leda till olika resultat beträffande tolkningen av regeln, där följande båda resultat skulle vara oförenliga med hänsyn till den relevans jag tillmäter de uppställda och valda målen (se pilarna i schemat):

- Det ena är att regeln genom tilläggen blir förenlig med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet etc.

⁴⁴⁰ Se avsnitt 2.4.1.2.

⁴⁴¹ Se avsnitten 2.4.1.3 och 2.4.2.

⁴⁴² Se avsnitt 2.5.

- Det andra är att tillägg ger kontrollmöjligheter, men regeln blir alltför komplex.

För dessa båda resultat – vilka kan föreligga samtidigt⁴⁴³ – delar jag in kolumnen längst till höger i schema 1 i en övre och en nedre del, där jag tillmäter målen följande relevans:

- Den övre delen av kolumnen illustrerar att vid resultatet förenlighet med art. 1.2 etc. ger uppfyllandet av målet *effektiv uppbörd* också att målen *neutralitet* och *EU-konformitet* uppfylls, vilka i sin tur medför uppfyllelse också av det övergripande målet *ett sammanhållet moms-system*. Relevansen av målen för undersökningen av representantregeln anges i en stigande ordning. Effektiv uppbörd placeras lägst, eftersom målet inte får komma i konflikt med neutralitet som rättspolitiskt mål för det svenska moms-systemet. Det följer av att art. 395-tillstånd från EU till avvikelser från mervärdesskattedirektivet för att förenkla skatteuppbörden endast i ringa utsträckning får påverka medlemsstaternas totala skatteinkomster i det sista konsumtionsledet.⁴⁴⁴
- Den nedre delen av kolumnen visar att om det samtidigt också uppkommer ett resultat som regeltekniskt sett innebär att tilläggen ger en alltför komplex representantregel uppfylls inte målet *rättssäkerhet inklusive legalitet* enligt EU-rätten. Det målet tar i så fall över enligt min mening, och jag anger inte några av de övriga av de fem målen därunder i den nedre delen av kolumnen. För övrigt skulle enligt min uppfattning en alltför komplex regel i praktiken vara svår att förena med målet effektiv uppbörd.

I samband med tillämpningsfrågorna berör jag både subjektssidan och objektssidan beträffande skattskyldighetsbegreppet samt avdragsrätten. Både frågor om beskattningsbar person och omsättning, och förhållanden mellan bolagsmännen eller delägarna i de enkla bolagen eller part-rederierna respektive deras förhållanden till leverantörer och kunder berörs. Vid undersökningen av tillämpningsfrågorna avseende representantregeln använder jag det verktyg som jag kallar ABCSTUXY-modellen, och utvecklar i kapitel 3.⁴⁴⁵ Då berörs inte bara de materiella reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt. Jag behandlar också huruvida representantregeln medför ett behov av att komplettera de formella förutsättningarna för avdragsrätt för ingående moms beträffande kraven på fakturainnehåll m.m. i 11 kap. ML. Frågan är om 11 kap. bör kompletteras med att faktureringskyldigheten också ska omfatta represen-

⁴⁴³ Jfr streckad lodrät linje mellan de båda resultat-kolumnerna.

⁴⁴⁴ Se art. 395.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet, som berörs i avsnitt 2.6.

⁴⁴⁵ Se avsnitt 2.6.

tantregeln. Frågan är också om det föreligger särskilda behov av tillägg beträffande kraven på fakturainnehåll, för att skattekontrollen ska fungera tillfredsställande beträffande representantregeln. Den genomgående frågeställningen i samband med tillämpningsfrågorna är om det visar sig föreligga ett så omfattande behov av tillägg i representantregeln respektive i 11 kap. ML att regeln blir alltför komplex. Det medför i så fall rättsosäkerhet för bolagsmännen eller delägarna, även om SKV:s kontrollmöjligheter förbättras.⁴⁴⁶

Ett momsberättande underlag med alla formella krav på innehåll enligt huvudregeln 11 kap. 8 § ML är kravet för att den skattskyldige ska kunna utöva avdragsrätt för debiterad ingående moms avseende ett förvärv. Det följer av 8 kap. 5 § ML, som har sin motsvarighet i art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet. I enlighet med EU-domstolens praxis tillgodoser kravet på innehav av en korrekt faktura, för att utöva avdragsrätten, ett av de syften som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet. Det syftet är att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt och SKV:s kontroll därav.⁴⁴⁷ Innehållskraven avseende en faktura enligt ML anges i huvudregeln 11 kap. 8 § ML. Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet är art. 226.

Skattskyldig

Eftersom representantregeln saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, gäller frågan om prövningen av begreppet skattskyldig i regeln inte huruvida en EU-rättslig regel har implementerats, genomförts korrekt i ML. Vid prövningen av begreppet är sålunda inte målet EU-konformitet relevant, och därmed inte heller målet rättsäkerhet inklusive legalitet enligt EU-rätten. Prövningen av begreppet skattskyldig i representantregeln gäller i stället huruvida det är *förenligt* med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det illustreras i schema 2 ovan.

Eftersom det i 1 kap. 2 § sista st. ML anges att det finns särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig i bl.a. 6 kap., och 2 § saknar kriteriet beskattningsbar person, inställer sig på subjektssidan frågan om representantregeln *utvidgar* bestämningen av vem som omfattas av skattskyldighetsbegreppet i ML i förhållande till huvudregeln.⁴⁴⁸ En tolkningsfråga är därför om en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi kan anses vara skattskyldig enligt ordalydelsen av representantregeln på grund av egenskapen av delägare i sig, så att även en vanlig privatperson i den egenskapen kan vara skattskyldig. Det är i så fall i strid med huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1

⁴⁴⁶ Se problemställning 3 i avsnitt 1.1.2.

⁴⁴⁷ Se pkt 37 i EU-målet C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), som berörs i avsnitt 1.3.

⁴⁴⁸ Se avsnitt 2.5.

första st. i mervärdesskattedirektivet. Att en vanlig privatperson inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet har konstaterats i EU-domstolens praxis – målen C-408/06 (Götz) och 235/85 (Kommissionen mot Nederländerna). Den frågan är *acte éclairé*.⁴⁴⁹ Tolkningen av begreppet skattskyldig i representantregeln avgörs av vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt ordalydelsen av 6 kap. 2 § ML,⁴⁵⁰ som inte innehåller några begränsningar avseende det begreppet. Beträffande de enkla bolagen föreligger det inte några begränsningar till en viss sorts verksamheter för den civilrättsliga bestämningen av vad som utgör enkelt bolag. Enligt 1 kap. 3 § BL gäller nämligen det vidare rekvisitet verksamhet som innefattar bl.a. näringsverksamhet.⁴⁵¹ Det föranleder en översiktlig beskrivning av enkla bolag och partrederier utifrån civilrättsligt perspektiv i kapitel 5, innan tolkningen av begreppet skattskyldig i representantregeln sker i kapitel 6. För frågan om vad som är relevant om prövningen av *skattskyldig* i regeln visar att begreppet inte är *förenligt* med huvudregeln för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet resonerar jag enligt följande.

Om urvalet av skattesubjekt blir alltför omfattande genom att ordalydelsen av representantregeln skulle innebära att vanliga privatpersoner i egenskap av delägare i enkelt bolag eller partrederi ges karaktären av skattskyldiga, blir tolkningsresultatet extremt: Grunderna för momssystemet uppluckras. Genom ML ska i första hand skattesubjekten åtskiljas från konsumenterna.⁴⁵² EU-domstolens praxis innebär i och för sig att EU-länderna inte kan hävda att direktiv ska ges omvänd vertikal direkt effekt och åberopas av staten gentemot den enskilde, t.ex. när en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte har genomförts korrekt i ML. Emellertid är det inte fråga om någon direktivbestämmelse som skulle ha implementerats på ett felaktigt sätt i representantregeln i den beskrivna situationen. EU-konformitet och rättssäkerhet inklusive legalitet enligt EU-rätten saknar därmed relevans som mål för det svenska momssystemet beträffande prövningen av begreppet skattskyldig i lagrummet. I stället är det enligt min mening mer en *förfarandemässig lösning* som aktualiseras såväl för den enskilde som för staten:

- En vanlig privatperson som inte vill omfattas av det svenska momssystemet i den beskrivna situationen, kan i ett skattemål åberopa att art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt: Huvudregeln för vem som ska anses ha karaktären av beskattningsbar person omfattar inte konsumenter. Alternativt

⁴⁴⁹ Se avsnitten 1.1.3 och 1.2.3.

⁴⁵⁰ Se problemställning 1 i avsnitt 1.1.2.

⁴⁵¹ Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 231 samt SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 201. Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 32 och avsnitt 1.1.1.

⁴⁵² Se avsnitt 1.1.3.

kan SKV *ex officio* underlåta att genomdriva beskattningsåtgärder mot den enskilde i förevarande situation.⁴⁵³

- Om det i stället är så att en vanlig privatperson i egenskap av delägare i enkelt bolag eller partrederi, med stöd av legalitetsprincipen, vill utöva avdragsrätt, är staten genom SKV hänvisad till att åberopa principen om förbud mot förfarandemissbruk. Det är en EU-rättslig princip som EU-domstolen konstaterade i målet C-255/02 (Halifax m.fl.). Även om principen är EU-rättslig, anser jag att legalitetsprincipen bör träda tillbaka i den beskrivna situationen: Tolkningsresultatet blir så extremt att jag anser att det inte omfattas av något skyddsvärt intresse enligt legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF. Om en vanlig privat person i egenskap av delägare i enkelt bolag eller partrederi momsregistrerar sig och lämnar en SKD, för att återfå ingående moms på t.ex. inköp av mat för privat konsumtion, är det enligt min mening fråga om förfarandemissbruk. Det är inte en beskattningssituation. Det är i sådant fall mer fråga om att via momssystemet försöka utverka något som liknar ett bidrag. Förvaltningsdomstolarna bör i så fall *de sententia ferenda* omdefiniera rättsfakta så att den rättsföljd som rättigheten innebär inte uppkommer, dvs. delägaren bör i momshänseende inte betraktas som något annat än en konsument.⁴⁵⁴

Även om EU-konformitet saknar relevans, *kan ett utvidgande* tolkningsresultat i förevarande hänseende eventuellt föranleda att EU-kommissionen eller ett annat EU-land väcker fördragsbrottstalan mot Sverige enligt art. 258 och 259 FEUF. Att det genom Lissabonfördraget och art. 113 FEUF har klarlagts att harmoniseringskravet på moms lagstiftningarna inom EU också innebär att konkurrenssnedvridning ska undvikas på den inre marknaden, anses innebära ett primärrättsligt krav på *en likformig spelplan*.⁴⁵⁵ Företagsformen enkelt bolag har en generell räckvidd med avseende på slag av verksamhet eller bransch.⁴⁵⁶ Därför vore enligt min mening ett tolkningsresultat med den beskrivna regelkonkurrensen typiskt sett inte förenligt med det neutralitetskrav som åvilar medlemsländerna enligt art. 113 FEUF beträffande mervärdesskatt (och andra indirekta skatter). I så fall föreligger det en regelkonkurrens mellan representantregeln och huvudreglerna för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st., för betalningsskyldig enligt art. 2.1 a och c och 193 och för avdragsrätt enligt art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet. Eftersom neutralitetsprincipen följer även av ingressen till

⁴⁵³ Se avsnitt 1.2.3.

⁴⁵⁴ Se avsnitt 2.7.

⁴⁵⁵ Se avsnitt 2.2.

⁴⁵⁶ Se avsnitt 2.5.

mervärdesskattedirektivet och anses följa av art. 1.2 i direktivet,⁴⁵⁷ skulle en konkurrensnedvridning på grund av regelkonkurrens i så fall enligt min uppfattning kunna anses utgöra ett fördragsbrott enligt primärrätten eller sekundärrätten.⁴⁵⁸ Sekundärrättsligt följer dessutom av mervärdesskattedirektivets fullständiga benämning att medlemsländerna genom EU-rätten ska ha ett gemensamt moms-system: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.⁴⁵⁹

Ett sådant extremt, utvidgande tolkningsresultat beträffande begreppet skattskyldig avseende delägare i enkelt bolag eller partrederi innebär enligt min mening att ett tillägg bör göras i representantregeln: *De lege ferenda* föreslår jag i så fall att regeln bör hänvisa till de allmänna bestämmelserna i ML om skattskyldig. Därmed avser jag huvudregeln för vem som är skattskyldig, dvs. 1 kap. 2 § första st. 1, där hänvisning sker vidare till 1 § första st. 1 ML med bl.a. rekvisitet beskattningsbar person.⁴⁶⁰ Skattskyldighetsbegreppet i huvudregeln överensstämmer systematiskt med huvudregeln för vem som är betalningsskyldig enligt art. 2.1 a och c och 193 i mervärdesskattedirektivet. En sådan lösning finns beträffande mervärdesskattegrupperna: I 6 a kap. 1 § andra st. ML anges att det följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första st. 1 huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet ska anses medföra skattskyldighet.⁴⁶¹

Övriga frågor

I samband med frågan huruvida representantregeln kan medföra att en vanlig privatperson blir skattskyldig berör jag också de båda andra fallen av skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st., pkt 2 (unionsinterna förvärv av varor) och pkt 3 (import av varor), och frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML.⁴⁶² Till skillnad från i huvudregeln för skattskyldigheten kopplas i dessa fall begreppet skattskyldig inte till begreppet beskattningsbar person. Även privatpersoner kan anses som skattskyldiga. Det gäller generellt sett för frivillig skattskyldighet⁴⁶³ och för import av varor⁴⁶⁴ samt vid unionsinterna förvärv av nya transportmedel.⁴⁶⁵

⁴⁵⁷ Se avsnitt 2.4.1.2.

⁴⁵⁸ Se avsnitt 1.1.3

⁴⁵⁹ Se avsnitten 2.2 och 2.3.

⁴⁶⁰ Enligt SFS 2013:368 används sedan den 1 juli 2013 beskattningsbar person i ML i stället för yrkesmässig verksamhet, men skattskyldig har inte ändrats i förevarande hänseenden. Finansdepartementets förslag i promemorian 2012-11-23 kom således inte att påverka den problemställning jag berör (se avsnitt 1.3).

⁴⁶¹ Se avsnitten 1.1.3 och 1.2.3.

⁴⁶² Se problemställning 4 i avsnitt 1.1.2.

⁴⁶³ Finansdepartementets förslag i promemorian av 2012-11-23 påverkade inte heller vad jag berör beträffande 9 kap. 1 § ML. Genom SFS 2013:368 ändrades näringsidkare till beskattningsbar person när mervärdesskattegrupper nämns i andra st. i regeln,

Beträffande nämnda fall av unionsinterna förvärv och import har det stöd i art. 2.1 b ii) och art. 2.1 d i mervärdesskattedirektivet. Att en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi kan bli skattskyldig för import eller nämnda fall av unionsinterna förvärv även om vederbörande är en vanlig privatperson är sålunda förenligt med direktivet. Vid undersökningen av möjligheten för en privatperson att ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. enligt 9 kap. ML berörs emellertid frågan om regelkonkurrens mellan ML och direktivet. För frågan om en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi kan vara en vanlig privatperson och omfattas av den möjligheten finns en direktivbestämmelse att beakta, och sålunda är målet EU-konformitet relevant därvidlag. Det är den fakultativa art. 137.1d i mervärdesskattedirektivet: Där begränsas valfriheten för att som skattepliktiga transaktioner betrakta utarrendering och uthyrning av fast egendom till att gälla för beskattningsbara personer.⁴⁶⁶

För övrigt har jag undersökt om det finns någon regel beträffande skatteobjektet i ML vars tillämpning, oberoende av representantregelns existens, påverkas av företagsformen enkelt bolag.⁴⁶⁷ Jag har funnit ett sådant fall. Det gäller en av reglerna om reducerad skattesats i 7 kap. 1 § tredje st. ML, nämligen pkt 8 angående upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter till litterära och konstnärliga verk. Frågan berör bl.a. de enkla bolag som kan förekomma som företagsform t.ex. i samband med filmskapande och liknande,⁴⁶⁸ och är sålunda inte obetydlig. Jag behandlar vad gemensam upphovsrätt och tillämpning av företagsformen enkelt bolag kan ha för betydelse för bestämningen av skatteobjektet och frågan om den generella eller reducerade skattesatsen ska gälla. Målsättningen borde vara neutralitet, eftersom det inte finns något stöd i mervärdesskattedirektivet för att rättslig form skulle föranleda olikheter beträffande skattesatsfrågan inom samma bransch i förevarande fall.⁴⁶⁹ Frågan gäller en specifik situation där bestämningen av skatteobjektet påverkas av huruvida företagsformen enkelt bolag används, och påverkas inte i sig av att representantregeln finns i ML. Det är sålunda en något perifer fråga i förevarande hänseenden, men den förtjänar att nämnas i sammanhanget för detta arbete. Denna särskilda fråga om skattesatsen behandlas för sig i avsnitt 6.5.

men varken då eller den 1 januari 2014 i samband med SFS 2013:954 och SFS 2013:1108 har någon åtgärd vidtagits avseende att uttrycken fastighetsägare, hyresgäster eller bostadsrättshavare i första st. i regeln kan omfatta en privatperson.

⁴⁶⁴ Se 1 kap. 2 § första st. 6 ML.

⁴⁶⁵ Se 1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 1 ML.

⁴⁶⁶ Se avsnitt 1.1.3.

⁴⁶⁷ Se problemställning 5 i avsnitt 1.1.2.

⁴⁶⁸ Se avsnitt 1.1.1.

⁴⁶⁹ Se avsnitten 2.4.1.2, 2.4.1.3, 2.4.2 och 2.5.

3. EN MODELL FÖR HYPOTETISKA FALLSTUDIER

3.1 INLEDNING

I detta kapitel beskriver jag närmare den ABCSTUXY-modell som jag använder som ett pedagogiskt verktyg i samband med tillämpningsfrågorna beträffande representantregeln och genomgången av ett antal hypotetiska fallstudier.⁴⁷⁰ Jag avslutar kapitlet med sammanfattning och slutsatser angående nämnda verktyg och de roller som personerna A, B, C, S, T, U, X och Y ges i fallstudierna. Därvid uppställer jag även ett par grundexempel för fallstudierna.

3.2 ABCSTUXY-MODELLEN

Genomgången i det närmast föregående kapitlet visar att funktionaliteten med en neutral moms och mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten är en fråga som bör bedömas i fler led än ett. Att bara bedöma situationen mellan konsumenten och dennes motpart är ibland otillräckligt för att konstatera om konkurrensen snedvrids av att ett företag i förädlingskedjan fram till slutkund (konsument) felaktigt står utanför momssystemet och föranleder oönskade kumulativa effekter. Vid problematiseringen av subjektssidan och objektssidan hos skattskyldighetsbegreppet och frågan om avdragsrätten i samband med representantregeln använder jag därför det verktyg som jag kallar ABCSTUXY-modellen i samband med ett antal hypotetiska fallstudier avseende regeln.⁴⁷¹ Poängen är, som ovan nämnts, enbart pedagogisk såtillvida att akronymen A-B-C-STUXY förenklar att hålla reda på vilken person som har getts vilken roll i modellen, genom att lägga dem på minnet med stöd av akronymen A-B-C-STUXY.⁴⁷² Jag utvecklar här ytterligare idén med modellen för nämnda ändamål:

- A, B och C är de tänkta bolagsmännen i ett enkelt bolag eller delägarna i ett partrederi i min problematisering av representantregeln genom hypotetiska fallstudier. Om inte något annat sägs antas A och B, i de hypotetiska fallstudierna, ha egna verksamheter vid sidan av verksamheten i enkla bolaget eller partrederiet.
- Jag använder A och B för att illustrera att ett enkelt bolag eller partrederi föreligger i fallstudierna, och de båda antas ansöka om att SKV utser A till att sköta enkla bolagets eller partrederiets momsredovisning enligt 6 kap. 2 § ML. Personen C kan därefter tillkomma som bolagsman i bolaget eller delägare i partrederiet

⁴⁷⁰ Se avsnitt 1.2.1.

⁴⁷¹ Se avsnitt 1.2.1.

⁴⁷² Se avsnitt 1.2.1.

eller så kan C alternativt vara en icke bolagsman eller icke delägare, t.ex. någon av personerna S, T, U, X eller Y.

- S, kan stå för säljare, och är en leverantör i förhållande till en bolagsman eller delägare när denne representerar enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.
- T, kan stå för taga emot, och är en kund i förhållande till en bolagsman eller delägare när denne representerar enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.
- X och Y är leverantör respektive kund i förhållande till en bolagsman eller delägare när denne inte representerar enkla bolaget eller partrederiet utan agerar i sin egen verksamhet.
- U är en person med en indirekt relation till en bolagsman eller delägare när denne representerar enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.

I samband med tillämpningsfrågorna och de hypotetiska fallstudierna behandlar jag både subjektssidan och objektssidan hos skattskyldighetsbegreppet. Det innebär att jag behandlar frågor om beskattningsbar person och omsättning. De frågor som sålunda berörs gäller förhållanden mellan delägarna i enkla bolag och partrederier respektive deras förhållanden till leverantörer och kunder.⁴⁷³ Jag utgår i samband med tillämpningsfrågorna från att en omsättning omfattas av huvudreglerna om generell skatteplikt och skattesats för omsättningar av varor eller tjänster, om inte annat sägs. Att de interna förhållandena mellan bolagsmännen eller delägarna i bolaget eller rederiet också är av intresse för undersökningen i detta arbete kan sägas vara en följd av att koncernredovisning av moms inte godtas vare sig i ML eller mervärdesskattedirektivet. Det är i princip enbart i den tidigare beskrivna situationen med transaktioner mellan medlemmar i en registrerad mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML som skattepliktiga omsättningar inte mervärdesbeskattas mellan olika personer som omfattas av mervärdesskatten.⁴⁷⁴ Om två eller flera beskattningsbara personer uppfyller förutsättningarna för att ansöka om att registrera sig som mervärdesskattegrupp och gör så med åtföljande beslut av SKV, anses de som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) och mervärdesskattegruppens verksamhet anses som en enda verksamhet.⁴⁷⁵ Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet ska anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna om

⁴⁷³ Se avsnitt 1.1.2.

⁴⁷⁴ Se avsnitt 1.2.3.

⁴⁷⁵ Se 6 a kap. 1 § första st. och 4 § första st. första men. ML (enligt SFS 2013:368).

vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML.⁴⁷⁶ Det finns för övrigt en obligatorisk regel om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster inom en fristående sammanslutning av fysiska eller juridiska personer i 3 kap. 23 a § ML. Den infördes i samband med 6 a kap. ML, men jag bortser från 3 kap. 23 a § ML, eftersom den bestämmelsen gäller för subjekt som inte är skattskyldiga enligt ML och är enligt förarbetena avsedd att tillämpas inom vården ”på ett mycket litet antal tjänster”.⁴⁷⁷ Den allmänna principen är att moms inte koncernredovisas. Varje subjekt bedöms för sig. Det följer av att ordet *den* används beträffande skattskyldig respektive betalningsskyldig i huvudreglerna 1 kap. 2 § första st. 1 ML respektive art. 193 i mervärdesskattedirektivet samt av att *denne* används beträffande beskattningsbar person i art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet.⁴⁷⁸

Huvudregeln för vem som är skattskyldig enligt ML överensstämmer systematiskt med huvudregeln för vem som är betalningsskyldig enligt mervärdesskattedirektivet.⁴⁷⁹ Skattskyldighetens uppkomst enligt huvudregeln beskrivs enligt följande: ”Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap”.⁴⁸⁰

Huvudregeln för bestämningen av räckvidden (omfattningen) av avdragsrätten för ingående moms enligt ML⁴⁸¹ är förenlig med motsvarande huvudregel i mervärdesskattedirektivet.⁴⁸² Enligt såväl ML som mervärdesskattedirektivet finns även s.k. återbetalningsrätt för ingående moms om avsikten är att skapa från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar.⁴⁸³ Det är enbart beträffande förvärv i avsikt att skapa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar och beträffande förvärv som omfattas av avdragsförbud som investeringarna varken berättigar till avdrags- eller återbetalningsrätt och ingående momsen på förvärven i verksamheten blir kostnader.⁴⁸⁴ Schema 3 nedan ska ge en översikt beträffande grundbegreppen i ML och hur de hänger samman.

⁴⁷⁶ Se 6 a kap. 1 § andra st. ML.

⁴⁷⁷ Se prop. 1997/98:148 s. 63 och 64. Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 44.

⁴⁷⁸ Det finns ett undantag från denna allmänna princip i ML utöver 6 a kap., nämligen 8 kap. 4 § första st. 5 och andra st. ML. Där stipuleras att under vissa förutsättningar får ingående moms på förvärv i ett koncernföretag utan avdragsrätt överföras till ett företag i samma koncern vilket har avdragsrätt enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML.

⁴⁷⁹ Se avsnitt 1.1.3.

⁴⁸⁰ Se 1 kap. 1 § första st. 1 ML, dess lydelse enligt SFS 2013:368.

⁴⁸¹ 8 kap. 3 § första st.

⁴⁸² Art. 168 a). Se även avsnitt 1.3.

⁴⁸³ Se avsnitt 1.3 ang. 10 kap. 11 § första och andra st. ML och art. 169 c) i mervärdesskattedirektivet.

⁴⁸⁴ Se avsnitt 1.3.

Schema 3⁴⁸⁵

Personer		
(1) <i>Beskattningsbar person</i> (bedriver självständigt en ekonomisk verksamhet)		<i>Andra är konsumenter/skattebärare</i>
Omsättning av vara eller tjänst		Ej avdrags- /återbetalningsrätt för ingående moms
(2) <i>Skattepliktig</i>	<i>Från skatteplikt Kvalificerat Undantagen</i>	<i>Från skatteplikt okvalificerat undantagen</i>
(3) Avdragsrätt för ingående moms	Återbetalningsrätt för ingående moms	Ej avdrags-/ återbetalningsrätt för ingående moms
Förvärv som omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms		

3.3 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER

Schema 4 nedan sammanfattar det verktyg, ABCSTUXY-modellen, som jag har nämnt i inledningskapitlet och beskrivit närmare i detta kapitel.⁴⁸⁶ Det beskriver de roller som jag ger personerna A, B, C, S, T, U, X och Y i de hypotetiska fallstudierna i samband med tillämpningsfrågorna beträffande representantregeln.

⁴⁸⁵ Se även Forssén 2011 (1) s. 21 och Forssén 2011 (4) s. II.

⁴⁸⁶ Se avsnitten 1.2.1 och 3.2.

Schema 4

Enkelt bolag/partrederi	
A – bolagsman/representant B – bolagsman A och B ansöker hos SKV om att A ska redovisa moms i enkla bolaget eller partrederiet	S – leverantör till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget/partrederiet
	T – kund till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget/partrederiet
C Eventuellt tillkommande bolagsman i bolaget eller rederiet. Alternativt kan C vara en icke bolagsman, t.ex. någon av S, T, U, X eller Y	U – person med indirekt relation till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget
	X – leverantör till A eller B avseende deras verksamheter i övrigt
	Y – kund till A eller B avseende deras verksamheter i övrigt

Utifrån schema 3 i det närmast föregående avsnittet och schema 4 enligt ovan i detta avsnitt uppställer jag två grundexempel enligt nedan. I dessa utgår jag från att bolagsmännen A och B har egna ekonomiska verksamheter vid sidan av verksamheten i enkla bolaget eller partrederiet. Vid de hypotetiska fallstudierna i samband med tillämpningsfrågorna i avsnitten 6.4.1–6.4.7 beträffande representantregeln använder jag de båda grundexemplen och varierar förutsättningarna i dem.

Exempel 1. Förädlingskedjan X – A – Y [se Schema 4]:

A bedriver, vid sidan av enkla bolaget med B, självständigt en ekonomisk verksamhet [se (1) i Schema 3]. I den gör A en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst [se (2) i Schema 3] till kunden Y. Jag antar att det är fråga om en vara. För varuförsäljningen till Y är A skattskyldig och ska debitera utgående moms (25 procent) och redovisa i sin SKD. A har förvärvat varan från den tillika skattskyldige leverantören X, som har debiterat utgående moms (25 procent) i faktura till A. Eftersom A är skattskyldig, har han rätt att göra avdrag [se (3) i Schema 3] i sin SKD för ingående moms debiterad av X.

Exempel 2. Förädlingskedjan S – A – T [se Schema 4]:

Förutsättningarna från exempel 1 ändras så att A agerar för enkla bolagets eller partrederiets verksamhet i stället för avseende sin egen verksamhet. Varuleverantören respektive kunden i förhållande till A kallar jag nu S respektive T. S är, i likhet med X, skyldig att erlagga utgående moms, men frågan är vad som i förevarande fall gäller be-

träffande rätten att dra ingående moms respektive skyldigheten att debitera utgående moms på vidareförsäljningen till T.

Exempel 1 och 2 visar att jag i de hypotetiska fallstudierna i första hand håller mig till de allmänna bestämmelserna i ML. Jag har därför i Schema 3 numrerat rekvisiten för skattskyldighet respektive avdragsrätt avseende huvudreglerna i 1 kap. 1 § första st. 1 respektive 8 kap. 3 § första st. ML. Därmed kan jag i Exempel 1 använda den numreringen för att illustrera att jag vid prövningen av 6 kap. 2 § ML i första hand håller mig till nämnda huvudregler.⁴⁸⁷

⁴⁸⁷ Se avsnitt 2.8.

4. INTERNATIONELL UTBLICK

4.1 INLEDNING

Det saknas motsvarigheter till representantregeln i ML i övriga moms-lagstiftningar inom EU.⁴⁸⁸ Emellertid behöver det inte innebära att problematiken med bolagsbildningar som saknar rättskapacitet är unik för ML och de enkla bolagen och partrederierna.⁴⁸⁹ Av intresse vid en internationell utblick är därför om vägledning finns i utländsk rätt som jämförelseobjekt för undersökningen av representantregeln.⁴⁹⁰

Det EU-rättsliga arbetet med bolagsrätten har avsett aktiebolagsrätten. Det har lett till att det finns några hundra s.k. europabolag (*societas eu-ropea*), vilka utgör rättssubjekt bildade i form av aktiebolag.⁴⁹¹ Beträffande bolagsrätten i Norden har lagstiftningssamarbetet inom aktiebolagsrätten varit betydelsefullt och lett till att förhållandevis enhetliga aktiebolagslagar finns i Danmark, Finland, Norge och Sverige sedan 1970-talet. Emellertid har i övrigt inte något egentligt lagstiftningssamarbete förekommit på bolagsrättens område i Norden.⁴⁹²

I EU-landet Danmark finns *selskabsloven* avseende *aktie- og anparts-selskaber*,⁴⁹³ men i övrigt saknas i stort sett bolagsrättslig lagstiftning.⁴⁹⁴ Angående s.k. *interessentskab* (motsvarighet till handelsbolag) anges visserligen i *lov om visse erhvervsdrivende virksomheder* att alla delägare ansvarar solidariskt och utan begränsning för verksamhetens skulder.⁴⁹⁵ I övrigt råder dock en betydande bolagsrättslig avtalsfrihet och flexibilitet, och något större behov av en uppdelning i olika bolagstyper har inte förelegat.⁴⁹⁶ *Interessentskabet* ansågs dessutom länge sakna rättspersonlighet, och någon egentlig motsvarighet till det enkla bolaget har inte utvecklats i Danmark.⁴⁹⁷

⁴⁸⁸ Se avsnitten 1.1.2, 1.1.3 och 1.2.1.

⁴⁸⁹ Se avsnitt 1.2.1.

⁴⁹⁰ Se avsnitt 1.2.2.

⁴⁹¹ Se Rådets förordning (EG) nr 2157/2001, pkt 13 i ingressen till förordningen och pkt 3 i förordningen, och lag (2004:575) om europabolag samt Bernitz 2012 s. 46, 47, 171 och 172.

⁴⁹² Se Lindskog 2010 s. 29.

⁴⁹³ Se *lov nr. 470 af 12. juni 2009 om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven)*, som ersatte *aktieselskabsloven* och *anpartsselskabsloven*. Anpart motsvarar andel på svenska.

⁴⁹⁴ Se Lindskog 2010 s. 30 och 32.

⁴⁹⁵ Se 2 § första st. i *lov om visse erhvervsdrivende virksomheder*, dess lydelse enligt *lov nr. 516 af 12. juni 2009*. Se även Lindskog 2010 s. 32.

⁴⁹⁶ Se Lindskog 2010 s. 33.

⁴⁹⁷ Se Lindskog 2010 s. 32 och 33 och Dotevall 2009 s. 16. I likhet med vad som gäller för handelsbolag i svensk skatterätt utgör för övrigt ett *interessentskab* ett skattesubjekt enligt dansk mervärdesskatterätt, men inte inkomstskatterättsligt sett. Se Ramsdahl Jensen 2003 s. 262 och även Stensgaard 2004 s. 326 och 327.

I den isländska moms lagen, *Lög um virðisaukaskatt*, anges i art. 3 vem som är skattskyldig, *Skattskyldir*.⁴⁹⁸ Huvudregeln om skattskyldigheten i art. 3.1 motsvarar i princip den danska.⁴⁹⁹ Av den engelska översättningen av den isländska moms lagen utläser jag, genom användningen i art. 3.1 av orden *those who* (isl., *Þeim sem*) – dvs. de (den, alla) som – att fråga är om såväl fysiska som juridiska personer.⁵⁰⁰ I övrigt är pkt 2 i art. 3 av intresse i förevarande sammanhang, genom att där anges att också *co-operative societies as well as other societies and institutions* (isl., *samvinnufélögum, svo og öðrum félögum og stofnunum*), dvs. kooperativa föreningar liksom andra föreningar och institutioner, kan vara skattskyldiga. Förordningen om momsredovisning omfattar bl.a. föreningar, aktiebolag (*limited companies*) och handelsbolag (*partnerships*). De isländska momsreglerna berör dock inte någon motsvarighet till de enkla bolagen.⁵⁰¹

I norska *Selskapsloven* finns en motsvarighet till handelsbolag, nämligen s.k. *ansvarlig selskap*.⁵⁰² Ett s.k. *indre selskap* är en motsvarighet till enkla bolag, och ett sådant *selskap* skiljer sig åt från *ansvarlige selskaper* genom att *selskapet* inte uppträder som sådant gentemot tredje man.⁵⁰³ Bolagsmännen i ett *indre selskap* uppträder således enskilt i förhållande till tredje man.⁵⁰⁴ Det finns emellertid inte heller i norsk

⁴⁹⁸ Huvudregeln art. 3.1 lyder: *Those who sell or deliver goods or valuables on a professional or independent basis or perform taxable labour or service*. Den engelska översättningen av den isländska moms lagen återfinns på isländska finans- och ekonomiministeriets hemsida – <http://eng.fjarmalaraduneyti.is>.

⁴⁹⁹ Se § 1 första men. i danska *momsloven, lov om merværdiafgift*, som lyder: *Erhvervsmæssig levering af varer og ydelser med leveringssted i Danmark er afgiftspligtig efter denne lov*. Se även Westberg 1994 s. 175.

⁵⁰⁰ Rekviriten yrkesmässig (*professional*) eller självständig (*independent*) gör också att art. 3.1 i den isländska moms lagen ligger nära den danska preciseringen av vem som omfattas av skattskyldigheten. Se § 3 första st. i *momsloven*, som lyder: *Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed*. Se även Westberg 1994 s. 158 och 159. Se också Ramsdahl Jensen 2003 s. 262 och Stensgaard 2004 s. 106, vilka återger den danska lydelsen av art. 4.1 i sjätte direktivet, dvs. föregångaren till art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

⁵⁰¹ Se *Lög um virðisaukaskatt 1988 nr. 50* och översättning till engelska av lagen samt *Regulation No. 667/1995, on Reporting and Remitting VAT*, på isländska finans- och ekonomiministeriets hemsida – <http://eng.fjarmalaraduneyti.is>. Se även Gunnarsdóttir 2012 s. 421, där det anges att bl.a. *partnerships* utgör *taxable persons* (beskattningsbara personer) och att alla *taxable persons* ska momsregistreras.

⁵⁰² Se § 1-2 1 b i *LOV 1985-06-21 nr 83 LOV om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper* (*Selskapsloven*), där det framgår att ett *ansvarlig selskap* utgör ett *selskap hvor deltakerne har et ubegrenset, personligt ansvar for selskapets samlede forpliktelser og som optrer som sådant overfor tredjemann*.

⁵⁰³ Se § 1-2 1 c i *Selskapsloven*, där det anges att ett *indre selskap* är ett *selskap som ikke optrer som sådant overfor tredjemann*.

⁵⁰⁴ Se även Nial och Hemström 2008 s. 71, Dotevall 2009 s. 16 och 123 och Lindskog 2010 s. 32.

mervärdesskatterätt någon motsvarighet till representantregeln. *Indre selskaper* momsregistreras inte som sådana på något sätt.⁵⁰⁵ Tidigare ansågs *lottfiskere* som tar båt-, redskaps- eller manskapslott utöva gemensam verksamhet, men skattemyndigheterna har börjat anse *lottlaget* som ett *indre selskap* som inte ska registreras gemensamt (*fellesregistreres*). Det är den i laget (*reder, hovedsmann* eller *fisker*) som levererar fisken till köparen eller mottar betalning för fisken från denne som ska momsregistreras.⁵⁰⁶ I Sverige anser SKV, enligt sitt ställningstagande 2012-03-22, att när fiske bedrivs gemensamt av fiskare och fartygsägare i ett s.k. fiskelag föreligger ett enkelt bolag.⁵⁰⁷ Till skillnad från i Norge kan deltagarna i fiskelaget, enligt representantregeln, ansöka hos SKV om att en av dem utses att som representant ta det gemensamma ansvaret för redovisnings- och betalningsskyldighet avseende moms i det enkla bolagets verksamhet.

Av intresse för detta arbete är sålunda i stället att rättslikheten från svensk utgångspunkt är störst på bolagsområdet inom Norden i förhållande till Finland.⁵⁰⁸ Det enkla bolaget erkänns i finsk rätt även om regler saknas där om bolagsformen.⁵⁰⁹ Sedan 1988 finns en lagstiftning om öppna bolag och kommanditbolag.⁵¹⁰ Lagen avser emellertid enbart öppna bolag och kommanditbolag.⁵¹¹ De utgör juridiska personer och registreras i handelsregistret.⁵¹² Öppet bolag eller kommanditbolag föreligger om två eller flera med stöd av avtal tillsammans utövar näringsverksamhet, för att uppnå ett gemensamt ekonomiskt syfte.⁵¹³ Öppna bolag motsvarar således handelsbolag.⁵¹⁴ Reglerna i den finska lagen är på de flesta punkter likadana som reglerna i BL,⁵¹⁵ men avser inte enkla bolag (vilka i så fall skulle benämnas civilbolag eller vanligt bolag).⁵¹⁶ I den finska mervärdesskattelagen, FML,⁵¹⁷ saknas sålunda också regler

⁵⁰⁵ Se Gjems-Onstad och Kildal 2011 s. 116.

⁵⁰⁶ Se § 2-5 i *merverdiavgiftsloven 19 juni 2009 nr 58* samt Gjems-Onstad och Kildal 2011 s. 116 och 136.

⁵⁰⁷ Se även SKV:s Handledning för skatteförfarandet, kapitel 5, s. 3 (www.skatteverket.se) och avsnitt 1.1.1.

⁵⁰⁸ Se Lindskog 2010 s. 30, 31 och 893.

⁵⁰⁹ Se Reh binder 1995 s. 1, Dotevall 2009 s. 123 och Lindskog 2010 s. 31.

⁵¹⁰ Se lag om öppna bolag och kommanditbolag 29.4.1988/389.

⁵¹¹ Se 1 § lag om öppna bolag och kommanditbolag. Se även Reh binder 1995 s. 1 och 2, Dotevall 2009 s. 123 och Lindskog 2010 s. 31.

⁵¹² Se 2 och 3 §§ lag om öppna bolag och kommanditbolag.

⁵¹³ Se 1 § första st. första men. lag om öppna bolag och kommanditbolag.

⁵¹⁴ Se även Lindskog 2010 s. 31, Dotevall 2009 s. 123 och Nial och Hemström 2008 s. 71 ang. att öppna bolag motsvarar handelsbolag. I Dotevall 2009 (s. 123) anges för övrigt att förebilden för det finska handelsbolaget – öppet bolag – hämtats från tysk rätt.

⁵¹⁵ Se Lindskog 2010 s. 31 och även Dotevall 2009 s. 123.

⁵¹⁶ Se Dotevall 2009 s. 123, där det anges att synonymt med enkelt bolag används i Finland termerna civilbolag eller vanligt bolag.

⁵¹⁷ Se mervärdesskattelag 30.12.1993/1501.

om enkla bolag. Däremot innehåller FML bl.a. regler om vad som benämns sammanslutningar. De regleras inte i lagen om öppna bolag och kommanditbolag. Sammanslutningar och partrederier anses – i likhet med enkla bolag och partrederier – inte utgöra rättssubjekt.⁵¹⁸ Finland är EU-medlem, och FML omfattas av samma harmoniseringskrav som ML. Därför är det av intresse i detta arbete bl.a. att sammanslutningarna – till skillnad från ML beträffande de enkla bolagen – bestäms som skattskyldiga, dvs. skattesubjekt, i 13 § FML.⁵¹⁹

Både inom och utom EU finns ytterligare exempel på bolagsformer som uppvisar likheter med handelsbolagen och de enkla bolagen. Motsvarigheten till handelsbolag kallas i engelsk rätt *partnership*.⁵²⁰ Någon motsvarighet till enkla bolag finns däremot inte i engelsk rätt (och inte heller i amerikansk rätt).⁵²¹ I Schweiz (utom EU) utgör s.k. *Kollektivgesellschaft* motsvarigheten till handelsbolag.⁵²² Där finns också s.k. *einfache Gesellschaften*.⁵²³ De schweiziska *einfache Gesellschaften* liknar i momshänseende de finska sammanslutningarna eftersom de kan utgöra skattesubjekt, men skiljer sig åt genom krav på att de – likt handelsbolag – måste uppträda utåt i eget namn.⁵²⁴ Något sådant krav förekommer inte i 13 § FML beträffande sammanslutningarna eller i 6 kap. 2 § ML beträffande enkla bolag och partrederier. Däremot finns motsvarigheter till handelsbolag respektive enkla bolag i Tyskland och Frankrike: I Tyskland finns *Offene Handelsgesellschaft* respektive *Gesellschaften des bürgerlichen Rechts* – förkortas GbR och kallas också *BGB-Gesellschaft* – och i Frankrike finns *société en nom collectif* respektive *sociétés civiles*.⁵²⁵ Ett GbR grundas på ett avtal om ett ömsesidigt förpliktigande för delägarna om att bidra till att i enlighet med avtalet uppnå ett gemensamt ändamål.⁵²⁶ Österrike har dessutom motsvarigheter till

⁵¹⁸ Ang. denna uppgift har jag tillfrågat Kenneth Hellsten vid Helsingfors universitet.

⁵¹⁹ Se avsnitt 1.2.1.

⁵²⁰ I engelsk rätt regleras motsvarigheterna till handelsbolag och kommanditbolag, *partnership* och *limited partnership*, i två lagar från 1890 och 1907. Se Dotevall 2009 s. 17 och 122, Nial och Hemström 2008 s. 71 och Barenfeld 2005 s. 72, 75 och 76.

⁵²¹ Se Dotevall 2009 s. 122.

⁵²² Se Nial och Hemström 2008 s. 71.

⁵²³ Se Nial och Hemström 2008 s. 348 och även Dotevall 2009 s. 122, vilka för övrigt också anger att uttrycket enkelt bolag har hämtats från det schweiziska uttrycket *einfache Gesellschaften*.

⁵²⁴ Se art. 10 i *Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. juni 2009*, art. 530 i *Schweizerischen Obligationenrechts* och ESTV 2010 s. 7.

⁵²⁵ Se § 105(1) i *Handelsgesetzbuch* respektive §§ 705-740 i *Bürgerliches Gesetzbuch* (BGB), Tyskland, och art. R221-1 till R221-10 respektive art. R743-81 till R743-89 i *Code de commerce* (Version consolidée au 1 janvier 2013), Frankrike. Se även Dotevall 2009 s. 122 och Nial och Hemström 2008 s. 71 och 348.

⁵²⁶ Se § 705 i BGB. Se även Barenfeld 2005 s. 65.

de båda tyska bolagsformerna, och de benämns *Offene Gesellschaften* och *Gesellschaft nach bürgerlichem Recht* (GesnbR).⁵²⁷

Av franska *Code général des impôts* framgår att *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA, moms) ska erläggas av en *assujetti* (beskattningsbar person) som mot ersättning levererar varor och tillhandahåller tjänster. I art. 256 A anges att med *assujetties* avses personer som självständigt utövar ekonomisk verksamhet, och att den bedömningen är fristående i förhållande till statusen i övrigt på dessa personer och i förhållande till andra skatter och deras inverkan. Vidare anges att med självständig avses bl.a. inte löntagare och andra verksamma hos en arbetsgivare samt att med ekonomiska aktiviteter åsyftas i första hand all aktivitet med avyttringar av varor eller tjänster hos en producent.⁵²⁸ I art. 256 B behandlas när offentligrättsliga juridiska personer (*les personnes morales de droit public*) anses utgöra beskattningsbara personer. I art. 257 anges när bl.a. kooperativa föreningar och fackföreningar omfattas av TVA. *Sociétés civiles* omfattas emellertid inte, och någon motsvarighet till representantregeln förekommer inte i *Code général des impôts*.⁵²⁹

I tyska momslagen, Umsatzsteuergesetz (UStG), återfinns huvudregeln om *Unternehmer* (beskattningsbar person) i 2 §. Därav följer att det är *den som självständigt utövar en industriell eller yrkesmässig verksamhet som anses ha karaktären av Unternehmer*.⁵³⁰ Någon motsvarighet till representantregeln återfinns inte heller i UStG beträffande GbR och det är inte heller fallet beträffande österrikiska GesnbR.⁵³¹ Av intresse i detta arbete är emellertid 1 § 1 a i tyska UStG som anger att en verksamhetsöverlåtelse, där förvärvaren träder i överlåtarens ställe, inte mervärdesbeskattas. En slags GbR, s.k. *Vorgründungsgesellschaft*, har därvidlag inte ansetts ha karaktären av beskattningsbar person enligt tyska skatteförvaltningen. Motiveringen var att den rättsliga figuren gör förvärv och yrkar momsavdrag för dessa, men förvärven används för att skapa skattepliktiga transaktioner hos en annan person, nämligen det aktiebolag som övertar verksamheten. Frågeställningen ledde till att *Bundesfinanzhof* ansökte om förhandsavgörande från EU-domstolen. I målet – C-137/02 (Faxworld) – ansåg EU-domstolen att ett sådant *Vorgründungsgesellschaft* hade egenskapen av beskattningsbar person.⁵³²

⁵²⁷ Se § 105 *Unternehmensgesetzbuch* respektive §§ 1175-1216 i *Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch*.

⁵²⁸ Se även Forssén 2011 (1) s. 293 och 294.

⁵²⁹ Se kommentar av art. 256 A, 256 B och 257 i *Code général des impôts*, Zaquin 2009 s. 948-964.

⁵³⁰ Se § 2 första st. första men. i UStG: *Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt*.

⁵³¹ I österrikiska UStG är definitionen av *Unternehmer* i § 2 första st. första men. identisk med motsvarande lagrum i tyska UStG.

⁵³² Se Bunjes m.fl. 2005 s. 55, 97, 108 och 109

Därför har jag ansett att det är av intresse att beröra tyska *Vorgründungsgesellschaft* och Faxworld-målet i den fortsatta internationella utblicken i detta kapitel.

För övrigt får följande nämnas angående en annan tysk och österrikisk rättsfigur i samband med handelsbolag och enkla bolag, nämligen s.k. tyst bolag.⁵³³ Tysta bolag anses vara en mellanform av partiarisk försträckning och bolag enligt BL.⁵³⁴ Sålunda dras en gräns mellan bolag enligt BL och tysta bolag.⁵³⁵ Ibland anförs att tysta bolag numera inte skulle vara att anse som en särskild rättsfigur, och då framhålls att förhållandena måste vara sådana att bolagsrekvisiten enligt BL är uppfyllda för att ett enkelt bolag ska föreligga. Annars gäller allmänna regler om försträckning.⁵³⁶ Tysta bolag accepteras också i dansk rätt, där de kallas *stille selskaber*.⁵³⁷ Emellertid anses inte något utrymme för tysta bolag föreligga i svensk rätt sedan kravet på registrering infördes för handelsbolag i BL år 1995 genom SFS 1993:760,⁵³⁸ och stöd saknas i praxis för förekomsten av tysta bolag.⁵³⁹

Jag har funnit som central forskning på området inte bara Saukko 2005, som i viss mån berör sammanslutningarna enligt 13 § FML, utan även van Doesum 2009, som fokuserar på bl.a. de nederländska *contractuele samenwerkingsverbanden*.⁵⁴⁰ De liknar enkla bolag såtillvida att de utgör överenskommelser om ömsesidigt samarbete mellan två personer eller organ.⁵⁴¹ Därför berör jag även Nederländerna i detta kapitel. I den fortsatta internationella utblicken i detta kapitel börjar jag med Tyskland, fortsätter med Nederländerna och avslutar med Finland.

⁵³³ Den tyska eller österrikiska benämningen är *stille Gesellschaft*: se §§ 230-236 i tyska *Handelsgesetzbuch* och § 179 i österrikiska *Unternehmensgesetzbuch* samt Bunjens m.fl. 2005 s. 95. Se även Nial och Hemström 2008 s. 416 och Dotevall 2009 s. 16.

⁵³⁴ Se Mattsson 1974 s. 74 och även Lindskog 2010 s. 59. Med partiarisk försträckning avses för övrigt att en person tillskjuter pengar eller annan egendom till en annan persons rörelse utan att delta i rörelsen, men villkoret är att vederbörande ska få del av resultatet i rörelsen. Se Lindskog 2010 s. 58.

⁵³⁵ Se Nial och Hemström 2008 s. 417.

⁵³⁶ Se Lindskog 2010 s. 59.

⁵³⁷ Se Lindskog 2010 s. 33 och Dotevall 2009 s. 16.

⁵³⁸ Se Dotevall 2009 s. 16.

⁵³⁹ Se Sandström 2010 s. 26 samt Lindskog 2010 s. 33, där det anges att "[d]et tysta bolaget är från svensk rätts synpunkt en bolagsform vars historiska existens kan sättas i fråga och samtida existens bör uteslutas". Jfr också RÅ 1968 ref. 20 (förhandsbesked om inkomstskatt). Frågan där var om samgående i tyst bolag lett till uppkomst av handelsbolag eller ej. Regeringsrätten – numera HFD – ansåg att handelsbolag inte förelåg, och de båda sökandena skulle beskattas var för sig för inkomst av rörelse. Enkelt bolag enligt då gällande lagen (1895:64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag nämndes inte av vare sig majoriteten eller en skiljaktig. Förhandsbeskedet nämns även i Mattsson 1974 s. 48, Melz 1981 s. 372 och Nial och Hemström 2008 s. 421.

⁵⁴⁰ Se avsnitt 1.4.

⁵⁴¹ Se van Doesum 2009 s. 45: "overeenkomst tussen twee personen of instanties de onderlinge samenwerking".

4.2 TYSKLAND

EU-målet C-137/02 (Faxworld) gällde ett s.k. *Vorgründungsgesellschaft*, Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, som sålunda utgjorde ett GbR.⁵⁴² Enligt den svenska språkversionen av domen var det civilrättsligt sett ett enkelt bolag.⁵⁴³ Ibland anges också att *Vorgründungsgesellschaft* motsvaras i Sverige närmast av ett enkelt bolag.⁵⁴⁴ I Faxworld-målet bildade de båda personerna ifrågavarande *Vorgründungsgesellschaft* med enda bolagsändamål att förbereda bildandet av ett aktiebolag (ty., *Aktiengesellschaft*).⁵⁴⁵ Fastställandet av egenskapen beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet har debatterats i tysk rätt när det gäller grundandestadiet beträffande juridiska personer.⁵⁴⁶ Ett *Vorgründungsgesellschaft* föreligger före bolagsavtalet och registreringen av den juridiska person som bildas enligt det avtalet.⁵⁴⁷ Frågan till EU-domstolen från *Bundesfinanzhof* var i Faxworld-målet om ett *Vorgründungsgesellschaft* hade rätt att dra ingående moms på förvärv som gjordes däri men för aktiebolagets räkning, trots att dess enda transaktion bestod i överföring av förvärvade tillgångar till aktiebolaget.⁵⁴⁸

I tyska UStG infördes 1993 i 1 § 1 a, i enlighet med de fakultativa art. 5.8 och 6.5 i sjätte direktivet,⁵⁴⁹ bestämmelsen om att verksamhetsöverlåtelsen undantas från mervärdesbeskattning.⁵⁵⁰ I Faxworld-målet ansåg tyska regeringen att ett *Vorgründungsgesellschaft* inte hade rätt att dra ingående moms på grund av att det inte kunde anses bedriva en egen ekonomisk verksamhet eller att överföringen av tillgångar till aktiebolaget inte var skattepliktig.⁵⁵¹ EU-domstolen ansåg att inget av de båda argumenten kunde godtas.⁵⁵² Ifrågavarande *Vorgründungsgesellschaft* utgjorde enligt EU-domstolen en skattskyldig person i enlighet med art. 4 i sjätte direktivet.⁵⁵³ En enskild person som förvärvar tillgångar i samband med en ekonomisk verksamhet i direktivbestämmelsens mening är

⁵⁴² Se pkt 2 och 3 i Faxworld-målet. Se även avsnitt 4.1 ang. att GbR anses motsvara ett enkelt bolag. Se kommentar av Faxworld-målet även i Terra och Kajus 2012 s. 483–488 och i Kleerup m.fl. 2012 s. 216.

⁵⁴³ Se pkt 11 i Faxworld-målet.

⁵⁴⁴ Se Kleerup m.fl. 2012 s. 216.

⁵⁴⁵ Se pkt 11 i Faxworld-målet.

⁵⁴⁶ Se Bunjes m.fl. 2005 s. 108.

⁵⁴⁷ Se Bunjes m.fl. 2005 s. 109 och 667.

⁵⁴⁸ Se pkt 13 och 14 i Faxworld-målet.

⁵⁴⁹ Numera art. 19 och 29 i mervärdesskattedirektivet.

⁵⁵⁰ Jfr 3 kap. 25 § ML, som har undersökts i Alhager 2001, dvs. före Faxworld-målet.

⁵⁵¹ Se pkt 26 i Faxworld-målet.

⁵⁵² Se pkt 27 i Faxworld-målet.

⁵⁵³ Se pkt 30 i Faxworld-målet. Jfr tidigare anm.: I den svenska översättningen av sjätte direktivet förekom skattskyldig person och beskattningsbar person. I den svensk-språkiga versionen av mervärdesskattedirektivet används enbart beskattningsbar person. Art. 4 i sjätte direktivet motsvaras av art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet.

enligt domstolen att anse som skattskyldig utan hänsyn till vilket företag den ekonomiska verksamheten kan hänföras.⁵⁵⁴ Enligt domstolen förändras det inte av att möjligheten i art. 5.8 i sjätte direktivet att införa undantag från beskattning används i UStG. Tillämpningsområdet för art. 4 i sjätte direktivet påverkas inte av den omständigheten. Även om den enda tidigare transaktionen hos ifrågavarande *Vorgründungsgesellschaft* bestod i överföringen av verksamheten till den juridiska personen – aktiebolaget – och undantogs från beskattning utgjorde *Vorgründungsgesellschaft* skattskyldig person enligt domstolen.⁵⁵⁵

Domstolen konstaterade vidare att avdragssystemet i det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar neutraliteten beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med verksamheten, förutsatt att den i sig i princip är underkastad mervärdesskatt.⁵⁵⁶ Med hänsyn till avdragsrättens allmänna karaktär konstaterade EU-domstolen att undantag endast är tillåtna i de fall som uttryckligen anges i sjätte direktivet. EU-domstolen ansåg att den mervärdesskatt som den skattskyldiga personen – ifrågavarande *Vorgründungsgesellschaft* – ville dra av hänförde sig till förvärv för transaktioner som genomförts i syfte att möjliggöra skattepliktiga transaktioner. Det förändrades inte av att transaktionerna endast utgjordes av aktiebolagets planerade transaktioner och att det enkla bolaget självt inte avsåg att göra skattepliktiga transaktioner.⁵⁵⁷ Mot bakgrund av just dessa omständigheter (ty., *Unter diesen spezifischen Umständen*), och i syfte att kunna garantera skattebördans neutralitet, konstaterade EU-domstolen att hänsyn ska kunna tas till de skattepliktiga transaktionerna som ska ske hos aktiebolaget vid prövningen av avdragsrätten hos ifrågavarande *Vorgründungsgesellschaft*.⁵⁵⁸ *Bundesfinanzhofs* fråga om avdragsrätten besvarades av EU-domstolen så att ett *Vorgründungsgesellschaft* som bildats endast i syfte att bilda en kapitalassociation har rätt att göra avdrag för ingående skatt.⁵⁵⁹ EU-domstolen har också i ett annat förhandsavgörande ansett att avdragsrätt för ingående moms kan uppkomma för en beskattningsbar person vars enda verksamhetsändamål är att förbereda den ekonomiska verksamheten för en annan beskattningsbar person som ska göra beskattningsbara transaktioner.⁵⁶⁰

⁵⁵⁴ Se pkt 28 i Faxworld-målet.

⁵⁵⁵ Se pkt 29 i Faxworld-målet.

⁵⁵⁶ Se pkt 37 i Faxworld-målet, där domstolen också hänvisade till bl.a. EU-målet 268/83 (Rompelman), pkt 19.

⁵⁵⁷ Se pkt 41 i Faxworld-målet och även Terra och Kajus 2012 s. 487.

⁵⁵⁸ Se pkt 42 i Faxworld-målet. Se även Bunjes m.fl. 2005 s. 110, där det för övrigt anförs i samband med att pkt 42 i målet refereras att EU-domstolen skulle ha förhöjt acceptansen för domen om domstolen hade gjort mer omfattande begrundanden för sitt avgörande.

⁵⁵⁹ Se pkt 43 i Faxworld-målet.

⁵⁶⁰ Se pkt 33 i EU-målet C-280/10 (Polski Trawertyn), där nämnda konstaterande görs med hänvisning till pkt 41 och 42 i Faxworld-målet. Polski Trawertyn-målet gällde

Även om EU-domstolen resonerar om *Vorgründungsgesellschaft* som en skattskyldig person,⁵⁶¹ går det enligt min mening inte att dra slutsatsen att icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Ett *Vorgründungsgesellschaft* är i och för sig som GbR att jämföra med ett enkelt bolag såtillvida att det inte utgör ett rättssubjekt. Emellertid är det så att *Vorgründungsgesellschaft* bildas endast i syfte att bilda en juridisk person. Den ekonomiska verksamheten i *Vorgründungsgesellschaft* ska förbereda den ekonomiska verksamheten för en annan beskattningsbar person som ska skapa de skattepliktiga transaktionerna med de förvärv för vilka *Vorgründungsgesellschaft* har rätt att göra avdrag för ingående skatt. Faxworld-målet kan enligt min mening inte ges en så långtgående tolkning att EU-domstolen genom målet skulle anses ha konstaterat att ett icke rättssubjekt såsom ett enkelt bolag utgör en beskattningsbar person enligt huvudregeln i direktivet. Verksamheten i ett enkelt bolag begränsas inte till att ha funktionen av att en juridisk person ska bildas vartill verksamheten överförs. Även EU-målet C-280/10 (Polski Trawertyn) avser en situation där avdragsrätt för förvärv medges – bolagsmännen – för att avsikten är att skattepliktiga transaktioner ska skapas hos ett rättssubjekt (det färdigbildade bolaget).

4.3 NEDERLÄNDERNA

Nederländska momslagen, *Wet op de omzetbelasting 1968* (Wet OB), innehåller inte heller någon motsvarighet till representantregeln. Emellertid är det av visst intresse för detta arbete vad som sägs i van Doesum 2009 angående *contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* – dvs. kontraktuella samarbetsavtal och moms.⁵⁶² *Samenwerking* – samarbete eller samverkan – är substantivformen av verbet *samenwerken* – samarbeta, arbeta ihop eller samverka.⁵⁶³ Ett *samenwerkingsverband* – samarbetsavtal – är en *överenskommelse mellan två personer eller organ beträffande ömsesidigt samarbete*.⁵⁶⁴ På så sätt liknar de enkla bolag.⁵⁶⁵

Van Doesum undersöker ett urval av kontraktuella samarbetsavtal, eftersom sådana i praktiken är oräkneliga.⁵⁶⁶ Urvalet baseras på enbart sådana typer av kontraktuellt samarbete som erkänns antingen i neder-

avdragsrätt för ingående moms på kostnader som bolagsmännen i bolaget Polski Trawertyn haft – före bolagets bildande och registrering – för bolagets ekonomiska verksamhet och i avsikt att bedriva den verksamheten.

⁵⁶¹ Numera beskattningsbar person.

⁵⁶² Se avsnitt 4.1.

⁵⁶³ Se van Doesum 2009 s. 44.

⁵⁶⁴ Se van Doesum 2009 s. 45: ”overeenkomst tussen twee personen of instanties de onderlinge samenwerking”.

⁵⁶⁵ Se avsnitt 4.1.

⁵⁶⁶ Se van Doesum 2009 s. 688.

ländsk civilrätt eller i nederländsk mervärdesskatterätt.⁵⁶⁷ Van Doesum undersöker olika transaktioner i en modell med åtta olika slags kontraktuella samarbetsavtal fördelade på tre nivåer av samarbete. Modellen innehåller också en nivå noll, där affärsverksamheter över huvud taget inte samarbetar.⁵⁶⁸ På den tredje nivån – som också kallas den integrerade nivån – förekommer enbart kontraktuella samarbeten som innebär att en ny enhet skapas. På de båda första nivåerna av samarbete kan transaktioner enbart förekomma mellan samarbetsparterna och mellan dessa och tredje part.⁵⁶⁹ Det är först på den tredje nivån som transaktioner kan förekomma mellan å ena sidan parterna och å andra sidan det kontraktuella samarbetsarrangemanget som en enhet. Om en mervärdesskattegrupp har bildats, försvinner parterna momsmässigt sett genom att de förts ihop till en enda enhet, varvid det inte kan förekomma några transaktioner över huvud taget mellan parterna.⁵⁷⁰ Sådana enheter på den tredje nivån där transaktioner kan förekomma mellan parterna och enheten utgörs enligt van Doesum av *personenvennootschappen* och *feitelijke samenwerkingsverbanden*.⁵⁷¹ Dessa benämner van Doesum på engelska *partnerships* och *de facto partnerships*.⁵⁷² Till den nämnda tredje nivån hänför van Doesum också europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG).⁵⁷³ När van Doesum skrev sin avhandling år 2009 förelåg förslag om ändringar i den nederländska civillagstiftningen om *partnerships*, så att bara vissa sådana skulle godtas och att dessa skulle ha en valfrihet att bli juridiska personer.⁵⁷⁴ Den civilrättsliga bedömningen av statusen som rättssubjekt skulle dock vara irrelevant för den momsmässiga bedömningen av om ett *partnership* har status som beskattningsbar person. Emellertid noterades att den principen inte alltid tillämpas i nederländsk mervärdesskatterätt.⁵⁷⁵

Partnerships liknar närmast handelsbolag på svenska, och sådana är i likhet med EEIG skattesubjekt enligt 6 kap. 1 § ML.⁵⁷⁶ Wet OB innehåller inte någon motsvarighet till 6 kap. 2 § ML angående enkla bolag och partrederier och moms. Sålunda går det inte att dra några slutsatser – beträffande representantregeln och frågan om enkla bolag och partrederier kan utgöra beskattningsbara personer – utifrån uppfattningen i van Doesum 2009 om *partnerships*. För frågan om ett icke rättssubjekt kan

⁵⁶⁷ Se van Doesum 2009 s. 688.

⁵⁶⁸ Se van Doesum 2009 s. 671, 687, 688 och 689.

⁵⁶⁹ Se van Doesum 2009 s. 687.

⁵⁷⁰ Se van Doesum 2009 s. 688.

⁵⁷¹ Se van Doesum 2009 s. 671 och 677. *Personenvennootschappen* översätts ungefär personbolag eller kompanjonskap. *Feitelijke samenwerkingsverbanden* översätts ungefär faktiskt samarbetsavtal.

⁵⁷² Se van Doesum 2009 s. 696.

⁵⁷³ Se van Doesum 2009 s. 679.

⁵⁷⁴ Se van Doesum 2009 s. 696.

⁵⁷⁵ Se van Doesum 2009 s. 697.

⁵⁷⁶ *Partnership* utgör den engelska motsvarigheten till handelsbolag. Se avsnitt 4.1.

utgöra beskattningsbar person får emellertid följande nämnas från van Doesum 2009. Momssystemet som ett EU-system anses baserat på ett enhetligt begrepp beskattningsbar person (nl., *belastingplichtige*). Det anförs van Doesum i samband med återgivande av innehållet i huvudregeln angående beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁵⁷⁷ Efter ett resonemang om begreppet beskattningsbar person och dess ställning som ett gemenskapsbegrepp anger van Doesum att tolkningen av begreppet inte är beroende av vad som bestäms i civilrätten hos en medlemsstat.⁵⁷⁸ Detta anses betyda att varje fysisk person, juridisk person och samarbetsavtal, antingen det är ett rättssubjekt eller inte, för sig måste betraktas som ett skattesubjekt (beskattningsbar person) för uppbörd av moms.⁵⁷⁹ Det anförs sålunda i van Doesum 2009 att även subjekt som inte kvalificerar som civilrättsliga subjekt kan fungera som skattesubjekt för uppbörd av moms.⁵⁸⁰

Van Doesum 2009 antyder enbart att ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person. När det i van Doesum 2009 anges att så skulle vara fallet sägs det med avseende på uppbörden av moms, inte skattskyldigheten. I art. 7.1 Wet OB anges att *ondernemer* (beskattningsbar person) är *alla som utövar verksamhet självständigt* ("ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent"). Den bestämmelsen överensstämmer väl med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. *Poolovereenkomsten* – vilka inte utgör rättssubjekt – anses inte utgöra skattesubjekt enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet: "Een pool is dus geen entiteit en kan niet worden aangemerkt als 'eenieder' in de zin van art. 9 Btw-richtlijn".⁵⁸¹ *Eenieder* – var och en – motsvaras i den svenska språkversionen av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet av *den som*. Den citerade meningen lyder ungefär: En *pool*⁵⁸² är alltså ingen enhet (eller entitet) och kan inte betecknas som var och en i den mening som avses i art. 9 i mervärdesskattedirektivet. Frågan huruvida det skulle finnas icke rättssubjekt som ändå utgör beskattningsbara personer prövades aldrig fullt ut av van Doesum, utan det antyddes bara genom nämnda uttalande i uppbördshänseende. När det gäller subjektssidan av frågeställningarna kring *contractuele samenwerkingsverbanden* gör van Doesum i stället antaganden huruvida de ska anses grunda en särskild enhet momsmässigt sett, och undersöker dem sedan från ett transaktionsperspektiv.

⁵⁷⁷ Se van Doesum 2009 s. 77.

⁵⁷⁸ Se van Doesum 2009 s. 77.

⁵⁷⁹ Se van Doesum 2009 s. 77: "dat van iedere natuurlijk persoon, rechtspersoon en van ieder samenwerkingsverband, of dit nu civielrechtelijk een rechtssubject is of niet, op zichzelf bezien moet worden of het een belastingsubject (belastingplichtige) is voor heffing van btw."

⁵⁸⁰ Se van Doesum 2009 s. 77: "Ook civielrechtelijk niet gekwalificeerde subjecten kunnen voor de heffing van btw als belastingsubject fungeren."

⁵⁸¹ Se van Doesum 2009 s. 297.

⁵⁸² *Pool* översätts med karteller eller truster.

Därmed ger inte vad som sägs i van Doesum 2009 något avgörande stöd för bedömningen av frågan om enkla bolag och partrederier kan anses utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Van Doesum behandlar från ett transaktionsperspektiv bl.a. EU-målen C-23/98 (Heerma) och C-77/01 (EDM), vilka kan anses omfatta momsproblematik näraliggande den för de enkla bolagen och partrederierna. Emellertid ger van Doesum 2009 inte någon vägledning för subjektfrågan beträffande representantregeln. Däremot kan vad van Doesum anför angående de båda EU-målen vara av visst intresse från just ett transaktionsperspektiv för förevarande arbete. Nedan i detta avsnitt bedömer jag huruvida Heerma- och EDM-målen kan anses ge stöd för att ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person. Därvid anger jag vad jag anser kan vara av intresse att beakta för bedömningen av objektssidan hos representantregeln, när det gäller transaktionsperspektivet på Heerma- och EDM-målen i van Doesum 2009.

I målet C-23/98 (Heerma) hade två makar bildat ett enskilt bolag (nl., *maatschap*), vilket enligt nederländsk rätt inte är ett rättssubjekt och i målet kallades det enskilda bolaget Heerma.⁵⁸³ Ena maken hade som enda verksamhet att hyra ut en ladugård till bolaget, dvs. uthyrning till bolaget vari denne var delägare.⁵⁸⁴ EU-domstolen fann att delägaren och bolaget inte kunde anses som en enda skattskyldig, trots att de – enligt den nederländska regeringen – utgjorde en sluten krets och hade sammanfallande intressen.⁵⁸⁵ Omständigheterna var sådana enligt EU-domstolen att något anställningsförhållande inte kunde anses föreligga mellan delägaren och bolaget enligt art. 4.4 första st. i sjätte direktivet,⁵⁸⁶ utan delägaren ansågs uppfylla självständighetskriteriet.⁵⁸⁷ Fråga var således om ett enskilt bolag, ett *maatschap* – vilket i van Doesum 2009 kallas *open partnership* på engelska.⁵⁸⁸ Även andra har kallat Heerma *partnership*.⁵⁸⁹ På svenska har Heerma ibland kallats enkelt bolag,⁵⁹⁰ men också – i enlighet med den svenska språkversionen av EU-domen – enskilt bolag.⁵⁹¹ Enligt min uppfattning går det inte att direkt jämföra det enskilda bolaget enligt nederländsk rätt med ett enkelt bolag, bara för att ingen av de båda rättsliga figurerna utgör rättssubjekt. Av intresse i förevarande sammanhang är dock att Heerma-målet inte

⁵⁸³ Se pkt 7 och 8 i Heerma-målet.

⁵⁸⁴ Se pkt 9 och 19 i Heerma-målet.

⁵⁸⁵ Se pkt 15 och 16 i Heerma-målet. Se även Terra och Kajus 2012 s. 394 och 395.

⁵⁸⁶ Numera art. 10 i mervärdesskattedirektivet.

⁵⁸⁷ Se pkt 19 i Heerma-målet.

⁵⁸⁸ Se van Doesum 2009 s. 696.

⁵⁸⁹ Se Terra och Kajus 2012 s. 394.

⁵⁹⁰ Se Westberg 2009 s. 87.

⁵⁹¹ Se Kleerup m.fl. 2012 s. 209.

ger något stöd för att ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person. EU-domstolen har enbart uttalat sig om att delägaren är självständig och kan hyra ut fast egendom till enskilda bolaget.⁵⁹² EU-domstolen har inte uttalat sig angående huruvida enskilda bolaget Heerma har status som beskattningsbar person eller konsument. Det går bara att utläsa av domen att delägaren är självständig i förhållande till enskilda bolaget och kan göra en omsättning till det.

Under antagande av att ett samarbetsavtal anses grunda en särskild enhet momsmässigt sett eller om så antas icke bli fallet, anförs följande i van Doesum 2009 utifrån transaktionsperspektivet beträffande målen C-23/98 (Heerma) och C-77/01 (EDM) i EU-domstolen:

- Med hänvisning till EU-målet C-23/98 (Heerma) anförs att parterna (delägarna) kan göra beskattningsbara transaktioner till sin egen gemensamma enhet och vice versa.⁵⁹³ Då antas sålunda att ett samarbetsavtal föreligger på den tredje nivån enligt den modell som används i van Doesum 2009, dvs. att samarbetsavtalet grundar en egen enhet i sig.
- När samarbetsavtalet inte antas grunda en särskild momsmässig enhet, kan fråga i stället vara om att samarbetsavtalet utgör s.k. *pot-* eller *poolovereenkomsten*.⁵⁹⁴ Därmed avses enbart avtal som inte kan betraktas som någon av övriga sju former av kontraktuellt samarbete som beskrivs för analysen i van Doesum 2009.⁵⁹⁵ Av intresse från ett transaktionsperspektiv är att följande anges i van Doesum 2009 om EU-målet C-77/01 (EDM) i samband med redogörelsen för *poolovereenkomsten* och inbördes handlingar mellan deltagarna inom ramen för samarbetsavtalet.⁵⁹⁶ EU-domstolen anses i EDM-målet ha gjort tolkningen att om en deltagare i en *pool* mottar rörelseresurser (*bedrijfsmiddelen*) från en annan deltagare *äger i princip leveranser och tjänster rum som motprestationer vilka sålunda är beskattningsbara*.⁵⁹⁷ *Poolen är då inte annorlunda än marknadsplatsen, där transaktionerna mellan de båda äger rum*.⁵⁹⁸

⁵⁹² Se pkt 22 i Heerma-målet.

⁵⁹³ Se van Doesum 2009 s. 697 och 698.

⁵⁹⁴ *Pot* översätts för sammanhanget ungefär pengapott.

⁵⁹⁵ Se van Doesum 2009 s. 688, 689 och 691.

⁵⁹⁶ Se van Doesum 2009 s. 302, där rubriken på avsnitt 19.4.3 har den lydelsen: ”*Handelingen van de participanten onderling in het kader van het samenwerkingsverband*”.

⁵⁹⁷ Se van Doesum 2009 s. 303: ”*deze levering en diensten in beginsel onder bezwarende titel plaatsvinden en dus belastbaar zijn*”.

⁵⁹⁸ Se van Doesum 2009 s. 303: ”*De pool is dan niets anders dan de marktplaats, waar de transacties tussen beiden plaatsvinden*”.

EDM utgjorde – enligt portugisisk rätt – ett holdingbolag inom gruvsektorn som efter att ha varit ett offentligägt företag omvandlades till en privaträttslig juridisk person i form av ett aktiebolag.⁵⁹⁹ EDM ingick i tre konsortier vars enda ändamål var att spåra och bedöma lönsamheten i gruvfyndigheter i tre olika områden i Portugal.⁶⁰⁰ Den ena frågan i EDM-målet gällde att EDM hade lämnat lån till dotterbolag och uppbar ränta. Frågan var om det förhållandet, på grund av reglerna om blandad verksamhet i art. 17.5 i sjätte direktivet,⁶⁰¹ skulle begränsa avdragsrätten för ingående moms hos EDM, genom att sådan ränteinkomst beaktades vid beräkningen av avdragsgill andel i verksamheten enligt art. 19.1 i sjätte direktivet.⁶⁰² EU-domstolen förklarade i den delen att det ankom på den nationella hänskjutande domstolen att fastställa om de berörda transaktionerna i målet vid den nationella domstolen endast omfattade ett mycket begränsat utnyttjande av varor eller tjänster för vilka mervärdesskatt ska erläggas. I så fall skulle, i enlighet med art. 19.2 andra men. i sjätte direktivet,⁶⁰³ den nationella domstolen undanta räntor som genererats vid dessa transaktioner från nämnaren i det bråk som används vid beräkning av den avdragsgilla delen.⁶⁰⁴

Jag har inte funnit någon regel i övriga moms­lagstiftningar inom EU som motsvarar representantregeln. Emellertid behöver det inte innebära att momsproblematiken för enkla bolag är unik för ML.⁶⁰⁵ Av EDM-målet följer dock att definitionen av ett konsortium enligt portugisisk rätt mer liknar den för handelsbolag än för enkla bolag, genom kravet på att näringsverksamhet ska bedrivas.⁶⁰⁶ Beträffande det portugisiska momssystemet har jag varken funnit någon motsvarighet till representantregeln eller stöd för att icke rättssubjekt skulle utgöra skattesub-

⁵⁹⁹ Se pkt 13 i EDM-målet.

⁶⁰⁰ Se pkt 17 i EDM-målet.

⁶⁰¹ Numera art. 173.1 i mervärdesskattedirektivet. Blandad verksamhet är en verksamhet med både omsättningar som är skattepliktiga eller kvalificerat undantagna från skatteplikt och omsättningar som är okvalificerat undantagna från skatteplikt. Till den del verksamheten innebär att sistnämnda omsättningar ska skapas berättigar den varken till avdragsrätt eller återbetalningsrätt beträffande ingående moms på förvärv eller import i verksamheten.

⁶⁰² Numera art. 174.1 i mervärdesskattedirektivet.

⁶⁰³ Numera art. 174.2 i mervärdesskattedirektivet.

⁶⁰⁴ Se pkt 78 och 79 i EDM-målet.

⁶⁰⁵ Se avsnitten 1.2.1 och 4.1.

⁶⁰⁶ Se pkt 12 i EDM-målet, där följande anges: ”Enligt portugisisk rätt förstås med konsortium ett ’avtal mellan två eller flera fysiska eller juridiska personer, som bedriver näringsverksamhet, varigenom dessa ömsesidigt förpliktar sig att utföra viss verksamhet eller verka på visst sätt’ för något av de uppräknade ändamålen, däribland uppletande eller utvinning av naturtillgångar”. EU-domstolen hänvisar därvid till art. 1 och 2 i *decreto-lei* (lagdekret) nr 231/81 av den 28 juli 1981, *Diário da República I*, serie A, nr 171, av den 28 juli 1981.

jekt.⁶⁰⁷ Att EDM-målet gällde en portugisisk rättslig figur utgör inte skäl för att nämna Portugal i rubriken till detta avsnitt. Av intresse i detta arbete är i stället EDM-målet i sig och angående den andra frågan i målet, vilken behandlar huruvida inbördes transaktioner i ett konsortium är skattepliktiga. EDM-målet är enligt min mening av intresse i ett transaktionsperspektiv, och det har bäring på omsättningsbegreppet och samverkansformer i samtliga EU-länder.

I förevarande arbete är följande konstaterande av EU-domstolen av intresse för tillämpningsfrågorna i nämnda transaktionsperspektiv: Arbeten utförda av medlemmarna i ett konsortium ansågs inte utgöra vare sig varuleverans eller tillhandahållande av tjänster som *sker mot vederlag* i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet,⁶⁰⁸ om leverans eller tillhandahållande sker i enlighet med bestämmelserna i konsortialavtalet och svarar mot den avtalsenliga del som var och en i konsortiet har tilldelats.⁶⁰⁹ Enligt EU-domstolen föreligger därmed inte heller någon skattepliktig transaktion, och det saknar betydelse om arbetena har genomförts av den medlem i konsortiet som leder detsamma. Enligt EU-domstolen föreligger däremot en varuleverans eller ett tillhandahållande av tjänster som *sker mot vederlag*, dvs. omsättning, när en medlem av konsortiet åt en annan medlem utför mer än det arbete som åligger denne enligt konsortialavtalet, och det föranleder betalning för det extra arbetet. Enligt EU-domstolen utgör detta extra arbete varuleverans eller ett tillhandahållande av tjänster som *sker mot vederlag* från de övriga medlemmarna i konsortiet, dvs. en intern omsättning och motsvarande förvärv mellan två bolagsmän. EDM-målet ger därmed enligt min mening inte någon vägledning för frågan om ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person. EDM-målet innebär bara att om ett konsortialavtal följs uppkommer inga omsättningar momsmässigt sett mellan medlemmarna i konsortiet. Det berör således frågan om omsättningsbegreppet är uppfyllt beträffande belopp som utväxlas mellan medlemmarna i konsortiet, och i det hänseendet har EDM-målet således bäring på konsortialavtal inom vilket EU-land som helst. EDM-målet ger stöd för att någon omsättning inte uppkommer beträffande fördelning mellan bolagsmännen av kostnader eller intäkter i enlighet med ett avtal om enkelt bolag. Omsättning uppkommer mellan bolagsmännen först om ett belopp från en bolagsman till en annan motsvaras av ett extra arbete – motprestation – utöver avtalet. EDM-målet säger emellertid inte något

⁶⁰⁷ Se t.ex. EU-kommissionens information om det portugisiska momssystemet: TAXUD/1032/07-EN Part 7. Kommissionen anger att informationen från portugisiska finansministeriets hemsida (<http://www.dgci.min-financas.pr>) inkluderar den portugisiska mervärdesskattelagen [”the Portuguese VAT Code (adopted by Decree-Law No 394-B/84 of 31 December 1984 and its subsequent amendments)”].

⁶⁰⁸ Numera art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet.

⁶⁰⁹ Se pkt 91 i EDM-målet.

om huruvida ett icke rättssubjekt – såsom ett enkelt bolag – kan utgöra en beskattningsbar person.

4.4 FINLAND

I lagen om öppna bolag och kommanditbolag saknas regler om sammanslutningar. Sammanslutningarna berörs dock i FML. I likhet med enkla bolag och partrederier utgör sammanslutningar och partrederier inte rättssubjekt.⁶¹⁰ De delar i 188 § FML som avser sammanslutningar och 13 § FML angående sammanslutningar utgör inte någon direkt motsvarighet till representantregeln beträffande enkla bolag och partrederier. Emellertid uppvisar nämnda regler i FML sådana likheter med representantregeln att vissa likheter och skillnader mellan den och dessa regler är av komparativt intresse för undersökningen av 6 kap. 2 § ML och, i den mån regeln avser moms, 5 kap. 2 § SFL.⁶¹¹

Huvudregeln för vem som är skattskyldig enligt FML är uppbyggd på liknande sätt som 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Skattskyldig är enligt 2 § första st. FML, för sådan försäljning som anges i 1 § – där pkt 1 stipulerar skattskyldighet för rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland – *den* som sålt varorna eller tjänsterna. Strukturellt överensstämmer sålunda huvudregeln för vem som är skattskyldig enligt FML med huvudregeln för vem som är betalningsskyldig enligt art. 2.1 a och c och 193 i mervärdesskattedirektivet. På det sättet är ML och FML lika. Vidare finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet också i FML. Där är 13 och 13 a §§ FML av intresse i detta arbete. I FML har på samma sätt som beträffande mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML införts regler om skattskyldighetsgrupper (fi., *arvonlisäveroryhmät*) i 13 a §,⁶¹² med stöd av art. 4.4 andra och tredje st. i sjätte direktivet.⁶¹³ I FML behandlas sammanslutningar (fi., *yhtymä*) i 13 §, som lyder:

”Om två eller flera parter i avsikt att bedriva rörelse har bildat en sådan sammanslutning som är avsedd att vara verksam till förmån för delägarna gemensamt, är sammanslutningen skattskyldig för verksamheten.”

I FML behandlas bl.a. sammanslutningar också i 188 §, som lyder:

⁶¹⁰ Se avsnitt 4.1.

⁶¹¹ Se avsnitt 1.2.1.

⁶¹² 13 a–13 c §§ i FML avser beskattning av grupper, där 13 a och 13 b §§ behandlar skattskyldighetsgrupper och 13 c § behandlar renbeteslagsgrupper.

⁶¹³ Art. 4.4. andra och tredje st. i sjätte direktivet har ersatts av art. 11 i mervärdesskattedirektivet. I danska *merværdiafgiftsloven* har med stöd av art. 4.4 i sjätte direktivet införts regler om *fællesregistrering* och även reglerna i norska *merverdiavgiftsloven* om *fellesregistrering* motsvaras i EU-rätten närmast av art. 11 i mervärdesskattedirektivet. Se Stensgaard 2004 s. 441 resp. Gjems-Onstad och Kildal 2011 s. 108.

”Skatt skall påföras den skattskyldige och de för skatten ansvariga personerna solidariskt.

Delägarna i ett öppet bolag och de personligt ansvariga bolagsmännen i ett kommanditbolag är solidariskt ansvariga för det öppna bolagets, respektive kommanditbolagets skatt. Samma ansvar för en i 13 § avsedd sammanslutnings och ett partrederis skatt har en delägare i sammanslutningen eller partrederiet.

Samtliga näringsidkare som hör till gruppen är solidariskt ansvariga för en i 13 a § avsedd skattskyldighetsgrupps skatt. (27.5.1994/377)

En i 2 mom. avsedd delägars och bolagsmans samt en i 3 mom. avsedd näringsidkares ansvar inträder vid ingången av den månad då han ansluter sig till bolaget, sammanslutningen eller skattskyldighetsgruppen och upphör vid utgången av den månad då han utträder ur bolaget, sammanslutningen eller skattskyldighetsgruppen. (27.5.1994/377)

De personer som är ansvariga för skatten ska antecknas i Skatteförvaltningens beslut. Har en person eller näringsidkare som avses i 2 eller 3 mom. och som är ansvarig för skatten inte antecknats i beslutet, ska Skatteförvaltningen efter att ha hört personen eller näringsidkaren i fråga bestämma att han ansvarar för betalningen av skatten solidariskt med den skattskyldige. (11.6.2010/529)”.⁶¹⁴

Den viktigaste skillnaden mellan 6 kap. 2 § ML och 13 § FML är att sammanslutningarna, till skillnad från de enkla bolagen, utgör skatte- subjekt momsmässigt sett – trots att de inte heller utgör rättssubjekt. På så sätt behandlas sammanslutningarna momsmässigt på samma sätt som öppna bolag och kommanditbolag, vilka utgör rättssubjekt och sålunda omfattas av huvudregeln om vem som är skattskyldig, 2 § första st. FML. I likhet med vad som gäller för svenska handelsbolag och kommanditbolag utgör för övrigt öppna bolag och kommanditbolag inte skattesubjekt vid inkomstbeskattningen.⁶¹⁴

FML ersatte den 1 juni 1994 finska omsättningskattelagen 22.3.1991 559/1991 (fi., *liikevaihtoverolaki*).⁶¹⁵ I 104 § andra st. omsättningskattelagen angavs att delägare i en sammanslutning omfattas av samma solidariska ansvar som gäller för bolagsmän i öppna bolag (motsvarar handelsbolag)⁶¹⁶ och kommanditbolag. Det lagrummet har ersatts med

⁶¹⁴ Se Reh binder 1995 s. 4.

⁶¹⁵ FML reformerades för övrigt grundligt den 1 januari 1995 genom lag 1218/1994 och 1486/1994 i samband med att Finland blev EU-medlem. En annan större reform av FML har sedan genomförts den 1 januari 1996 genom lag 1767/1995.

⁶¹⁶ Se avsnitt 4.1.

188 § andra st. i FML, och av 13 § FML.⁶¹⁷ En skillnad i förevarande hänseende är för övrigt att omsättningsskattelagen avsåg sammanslutningar av fysiska personer, medan FML inte innehåller någon sådan begränsning beträffande vilka som kan vara delägare i sammanslutningar.⁶¹⁸ Reglerna om sammanslutningar och moms i FML har sålunda en liknande historisk bakgrund som 6 kap. 2 § ML, vilken har sitt ursprung i den svenska omsättningsskattelag som ersattes av GML.⁶¹⁹

De finska partrederierna är, till skillnad från de svenska, skattskyldiga till moms enligt huvudregeln 2 § första st. FML, trots att de inte heller utgör rättssubjekt.⁶²⁰ Ordet *den* i lagrummet antyder annars att fråga ska vara om en viss person, en fysisk eller juridisk person – med andra ord ett rättssubjekt. Bestämmelsen i 13 § FML tillämpas dock inte på partrederierna.

Med enkelt bolag avses enligt 1 kap. 3 § BL att två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag (utan att handelsbolag föreligger).⁶²¹ Det liknar sammanslutningarna som är avsedda att vara verksamma till förmån för delägarna gemensamt. Sammanslutningarna och de enkla bolagen liknar varandra såtillvida att de – i motsats till partrederier – inte begränsas till en viss sorts verksamhet. Jag beaktar därför vissa skillnader mellan 13 § FML, angående sammanslutningarna, och 6 kap. 2 § ML, angående enkla bolag och partrederier. Skillnaderna är följande mellan 13 § FML och 6 kap. 2 § ML och, i den mån regeln avser moms, 5 kap. 2 § SFL:

- Skillnaden gentemot 6 kap. 2 § första men. ML är inte bara att skattskyldigheten åligger sammanslutningen som sådan i 13 § FML, till skillnad från i nämnda lagrum i ML där delägarna i enkla bolaget eller partrederiet är skattskyldiga. En annan skillnad är att 13 § FML är en obligatorisk regel, medan delägarna i enkla bolag och partrederier har en möjlighet att registrera en representant enligt den sålunda frivilliga bestämmelsen i 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL). I förarbetena till 13 § FML anges för övrigt att det för tydlighetens skull intogs ett uttryckligt stadgande om att skattskyldigheten åvilar samfundet, dvs. sammanslutningen.⁶²²

⁶¹⁷ Se Saukko 2005 s. 136.

⁶¹⁸ Jämför 12 § första st., 102 § och 104 § andra st. omsättningsskattelagen med 13 §, 71 § 8, 162 a § fjärde st., 166 § andra st. och 188 § andra st. FML.

⁶¹⁹ Se avsnitt 1.2.1.

⁶²⁰ Ang. denna uppgift har jag tillfrågat Kenneth Hellsten vid Helsingfors universitet per e-post.

⁶²¹ Se avsnitt 1.1.1.

⁶²² Se Regeringens proposition till riksdagen med förslag till mervärdesskattelag RP 88/1993 rd. – motiveringen till 13 § FML.

- En annan skillnad är att 13 § FML anger att sammanslutningen ska bedriva rörelse för att bli skattskyldig, medan 5 kap. 2 § SFL anger att representanten ska redovisa moms för verksamheten.

Om frågan huruvida icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet besvaras jakande, skulle följande vara möjligt. De enkla bolagen och partrederierna skulle kunna göras till skattesubjekt i momshänseende, i stället för att skattskyldigheten åligger bolagsmännen eller delägarna själva i bolaget eller rederiet. Det skulle i så fall likna regleringen av momsen för sammanslutningarna enligt 13 § FML. I så fall skulle bolagsmännen eller delägarna kunna åläggas solidariskt ansvar med bolaget eller rederiet i enlighet med art. 205 i mervärdesskattedirektivet. Det är också enligt min uppfattning vad som stipuleras i 188 § 2 mom. FML, varav följer att delägare i en sammanslutning (eller partrederi) har ett personligt och solidariskt ansvar för sammanslutningens skatt. Sådana regler om bolagsmännens eller delägarnas solidariska ansvar med bolaget eller rederiet för dess moms skulle i så fall lämpligen införas i SFL. En utvidgning av 59 kap. 13 och 14 §§ skulle kunna genomföras, så att företrädaransvar också kunde åläggas bolagsmän eller delägare i ett enkelt bolag eller partrederi som utgör skattesubjekt i momshänseende.⁶²³

Saukko behandlar mervärdesskattegrupper enligt 13 a § FML, men även i viss mån sammanslutningarna enligt 13 § FML och det solidariska ansvaret enligt 188 § FML för delägare i sammanslutning.⁶²⁴ Av intresse är bl.a. att enligt vad som anges i Saukko 2005 har traditionellt sett fyra rättsliga figurer behandlats som sammanslutningar i samband med 13 § FML. Dessa är

- oregistrerade aktiebolag (fi., *rekisteröimättömät osakeyhtiöt*),
- dödsbon (fi., *kuolinpesät*),
- oregistrerade ideella föreningar (fi., *rekisteröimättömät aatteelliset yhdistykset*) och
- byggnadskonsortier (fi., *rakennustyöyhteenliitymät*).⁶²⁵

I sistnämnda hänseende finns den likheten med svenska regler att byggnadskonsortier också kan anses utgöra enkla bolag och omfattas av 6 kap. 2 § ML.⁶²⁶ Betydelsen av rekvisitet att fråga enligt 13 § FML ska vara om en ”sammanslutning som är avsedd att vara verksam till förmån

⁶²³ Se avsnitt 1.1.3.

⁶²⁴ Se Saukko 2005 s. 134–162 och även avsnitten 1.4 och 4.1.

⁶²⁵ Se Saukko 2005 s. 134.

⁶²⁶ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 202 och SKV:s Handledning för skatteförfarandet, kapitel 5, s. 3 (www.skatteverket.se).

för delägarna gemensamt”, för att sammanslutningen ska anses som skattskyldig, visar sig i ett avgörande i finska HFD, *Korkein hallinto-oikeus* (Högsta förvaltningsdomstolen), KHO. I KHO 16.7.1998 *taltio*⁶²⁷ 1311 ansågs ett utvecklingsprojekt som drevs under fyraoc-hetthalt år av ett antal mejerier inte utgöra sammanslutning som omfattas av 13 § FML.⁶²⁸ Projektet finansierades av offentliga medel och mejerierna satte in pengar i det också. Emellertid ansåg KHO att gemensamhetskravet i 13 § FML utgjorde en central fråga, och eftersom projektet inte var till förmån för delägarna (mejerierna) gemensamt ansågs fråga inte vara om en sammanslutning som omfattas av 13 § FML. Saukko anför i och för sig att avgörandet lika väl kunde ha varit det motsatta,⁶²⁹ men rättsfallet visar i alla fall på betydelsen av nämnda gemensamhetskrav i 13 § FML. Saukko behandlar inte sammanslutningarna på djupet, men anser att reglerna i 13 § FML enbart borde vara tvingande i vissa fall. Ett exempel på detta anges, nämligen oregistrerade aktiebolag. I stället för att reglerna i 13 § FML idag är tvingande när de är tillämpliga, anför Saukko att de enbart borde vara tvingande i vissa fall och frivilliga i vissa specifika situationer såsom beträffande 13 a § FML angående skattskyldighetsgrupper. Eftersom skattskyldigheten är ett centralt begrepp i FML, anser Saukko att rättssäkerheten (fi., *oikeusturva*) kräver en lagändring beträffande 13 § FML.⁶³⁰ Frågor som berörs i Saukko 2005 är att transaktioner inom sammanslutningar inte behandlas som inom skattskyldighetsgrupper, eftersom delägare i sammanslutningar kan agera för sig och det sålunda är svårt att avgöra när sammanslutningen eller delägarna har gjort ett förvärv etc.⁶³¹

Jag konstaterar att skattskyldigheten enligt 2 § första st. och 13 § FML för partrederier och sammanslutningar förutsätter att icke rättssubjekt i form av partrederier och sammanslutningar kan utgöra beskattningsbara personer. Representantregeln innebär däremot inte något sådant antagande, eftersom skattesubjektet är delägaren i det enkla bolaget eller partrederiet. Regeln möjliggör enbart att uppbörden av momsen i bolagets eller rederiets verksamhet kan skötas av en representant. De enkla bolagen och partrederierna enligt BL respektive sjölagen liknar sammanslutningarna och partrederierna från finsk rätt. Genom den redogjorda komparationen med 2 § första st., 13 § och 188 § i FML kan därmed visst stöd hämtas för att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra beskattningsbara personer enligt art. 9.1 första st. i mer-

⁶²⁷ sv., liggare.

⁶²⁸ Jag gick igenom rättsfallet med Kenneth Hellsten vid besök på Helsingfors universitet 2012-02-06. Se även Saukko 2005 s. 143.

⁶²⁹ Se Saukko 2005 s. 143: ”*Käsittääkseni ratkaisu olisi hyvinkin voinut olla myös päinvastainen*”, vilket Kenneth Hellsten översatt åt mig till ung. ”Enligt mitt förmenande kunde avgörandet väl ha varit även det motsatta”.

⁶³⁰ Se Saukko 2005 s. 162.

⁶³¹ Se Saukko 2005 s. 147.

värdesskattedirektivet. De finska sammanslutningarna uppvisar vissa likheter med enkla bolag beträffande omfattningen, såtillvida att byggnadskonsortier är en gemensam kategori och beträffande skattereglernas historik. Såväl 13 § FML som 6 kap. 2 § ML har sina ursprung i en allmän varuskatt. Dessa likheter talar för att enkla bolag och partrederier skulle kunna anses utgöra beskattningsbara personer. Emellertid anförs i Saukko 2005 (där sammanslutningarna inte utgjorde huvudfrågan), att det av rättssäkerhetsmässiga skäl finns behov av lagändringar beträffande vad som anges i FML om sammanslutningarna.

Någon avgörande slutsats går inte att dra från FML för tolkningen av representantregeln. Jag anser emellertid att finsk mervärdesskatterätt dels ger ett visst stöd för att icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer, dels ger ett visst stöd för att enkla bolag och partrederier därmed skulle kunna utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

4.5 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER

Den internationella utblicken i detta kapitel beträffande momsreglerna i utlandet började i inledningsavsnittet med en begränsning till att de efterföljande avsnitten skulle gälla om och hur Tyskland, Nederländerna eller Finland kunde bilda underlag för komparation med representantregeln. Beträffande tyska eller österrikiska UStG har jag konstaterat att de inte ger något komparativt stöd för undersökningen av representantregeln. Dessa lagstiftningar innehåller nämligen inte någon motsvarighet till representantregeln beträffande motsvarigheterna till enkla bolag, dvs. beträffande GbR respektive GesbR.⁶³² Beträffande Tyskland har ett slags GbR – *Vorgründungsgesellschaft* – behandlats av EU-domstolen i målet C-137/02 (Faxworld). Genomgången av det målet, varvid även EU-målet C-280/10 (Polski Trawertyn) har berörts, ger emellertid inte stöd för att ett icke rättssubjekt såsom ett enkelt bolag kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Även om EU-domstolen i Faxworld-målet resonerar om ett *Vorgründungsgesellschaft* som en skattskyldig person,⁶³³ bildas ett sådant endast i syfte att bilda en juridisk person. Den ekonomiska verksamheten däri ska enbart förbereda den ekonomiska verksamheten i en juridisk person som ska bildas och överförs dit. Verksamheten i ett enkelt bolag begränsas däremot inte till att ha funktionen av att en juridisk person ska bildas vartill verksamheten överförs.⁶³⁴

⁶³² Se avsnitt 4.1.

⁶³³ Numera beskattningsbar person.

⁶³⁴ Se avsnitt 4.2.

Beträffande Wet OB ger den inte heller något komparativt stöd för undersökningen av representantregeln, men van Doesum 2009 har inspirerat till fortsatt beaktande av EU-målen C-23/98 (Heerma) och C-77/01 (EDM) vid undersökningen av representantregeln. Därvid är EDM-målet av särskilt intresse i samband med transaktionsperspektivet på tillämpningsfrågorna.⁶³⁵

Det som jag har funnit vara av visst komparativt intresse för undersökningen av representantregeln är 13 och 188 §§ FML beträffande sammanslutningarna. Dessa behandlas som skattesubjekt, trots att de i likhet med de enkla bolagen inte utgör rättssubjekt. Därmed ger FML ett visst stöd för att icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer, och sålunda för att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁶³⁶

⁶³⁵ Se avsnitt 4.3.

⁶³⁶ Se avsnitt 4.4.

5. ÖVERSIKTLIGT OM ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER UTIFRÅN CIVILRÄTTSLIGT PERSPEKTIV

5.1 INLEDNING

I detta kapitel gör jag en översikt avseende enkla bolag och partrederier utifrån civilrättsligt perspektiv. Jag går igenom några karakteristiska beträffande de båda rättsliga figurerna. En del sådana har redan berörts i avsnitt 1.1.1. Eftersom skattskyldigheten enligt den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML bestäms utifrån vem som är delägare i ett enkelt bolag eller partrederi civilrättsligt sett, är syftet med detta kapitel att göra nämnda översikt, innan jag undersöker representantregeln bl.a. i det hänseendet i kapitel 6.⁶³⁷

Kapitlet är disponerat enligt följande. Först diskuteras rättssubjektsfrågan samt formkrav för och ändamål med enkla bolag och partrederier. Därefter följer en genomgång av begreppen näringsverksamhet, verksamhet, bolagsman och andel för sammanhanget. Efter det diskuteras enkelt bolag i förhållande till samägande eller anställningsförhållanden. Kapitlet avslutas med frågor om bolagsmännens förhållande till tredje man och de interna relationerna mellan bolagsmännen samt huruvida någon är finansiär i förhållande till bolaget eller bolagsman.

5.2 RÄTTSSUBJEKTSFRÅGAN, FORMKRAV OCH ÄNDAMÅL

Själva bolagsbegreppet definieras inte i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, BL, utan det har ansetts vara en uppgift för doktrin och rättspraxis.⁶³⁸ Emellertid anges i BL vad som avses med enkelt bolag respektive handelsbolag (och den särskilda variant av handelsbolag som benämns kommanditbolag).⁶³⁹ I sjölagen anges vad som avses med partrederi. Med ett enkelt bolag avses, som ovan nämnts, enligt 1 kap. 3 § BL att två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. Dessutom har jag nämnt att ett partrederi föreligger enligt 5 kap. 1 § första st. första men. sjölagen, om flera har kommit överens om att under delad ansvarighet gemensamt driva sjöfart med ett eget fartyg. I BL anges i 1 kap. 4 § att ett enkelt bolag – till skillnad från ett handelsbolag – inte är ett rättssubjekt som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter. Ett enkelt bolag är i stället en samverkansform. Ett partrederi kan också betraktas som en form av enkelt bo-

⁶³⁷ Se avsnitten 1.1.1, 1.1.3, 1.2.1, 1.2.3, 1.6 och 2.8.

⁶³⁸ Se Nial och Hemström 2008 s. 41, Dotevall 2009 s. 19 och Barenfeld 2005 s. 65.

⁶³⁹ Se 1 kap. 1 § första st., 2 och 3 §§ BL.

lag och utgör, i enlighet med 5 kap. 1 § andra st. första men. sjölagen, inte heller något rättssubjekt.⁶⁴⁰

Det finns inte något formkrav för ett avtal om enkelt bolag. Ett sådant avtal omfattas av allmänna avtalsrättsliga regler och kan vara muntligt eller skriftligt.⁶⁴¹ Ett partrederiavtal ska vara skriftligt för att kunna registreras vid fartygsregistret hos Sjöfartsverket.⁶⁴²

Ett enkelt bolag kan bildas för vilket ändamål som helst, bara det är lagligt.⁶⁴³ Ett partrederi bildas dock endast för att partredarna ska driva sjöfart gemensamt med ett eget fartyg.⁶⁴⁴ En processuell skillnad föreligger mellan de båda företagsformerna, såtillvida att Högsta domstolen (HD) har fastslagit att ett partrederi kan uppträda som part i rättegång, trots att det i likhet med ett enkelt bolag inte utgör en juridisk person.⁶⁴⁵

5.3 BEGREPPEN NÄRINGSVERKSAMHET OCH VERKSAMHET

Genom ändring i BL genom SFS 1993:760 gäller sedan 1995 ånyo att *näringsverksamhet* kan bedrivas i enkla bolag.⁶⁴⁶ De första fjorton åren som gällande BL från 1980 var i kraft var i princip jordbruk (inklusive skogsbruk) den enda näringsverksamhet som kunde bedrivas som enkelt bolag.⁶⁴⁷ Om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget registreras i handelsregistret hos Bolagsverket, föreligger ett handelsbolag.⁶⁴⁸ Det överlämnas åt bolagsmännen att bestämma om en näringsverksamhet ska utövas i handelsbolag eller enkelt bolag, genom att icke registrerade handelsbolag hänförs – i enlighet med 1 kap. 3 § BL – till de enkla bolagen.⁶⁴⁹ Genom att gränsdragningen mellan enkla bolag och handelsbolag därmed har förenklats förekommer det inte längre några oregistrerade handelsbolag – s.k. *de facto*-handelsbolag.⁶⁵⁰ Innan registrering sker föreligger ett en-

⁶⁴⁰ Se avsnitten 1.1.1 och 2.5.

⁶⁴¹ Se Dotevall 2009 s. 122.

⁶⁴² Se 5 kap. 1 § första st. andra men. sjölagen och Dotevall 2009 s. 158.

⁶⁴³ Se Dotevall 2009 s. 122.

⁶⁴⁴ Se 5 kap. 1 § första st. första men. sjölagen och Dotevall 2009 s. 158.

⁶⁴⁵ Se NJA 1992 s. 110 och även Dotevall 2009 s. 158 och Boman 1996 s. 32.

⁶⁴⁶ Se prop. 1992/93:137 (om gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag) s. 7 och även Nial och Hemström 2008 s. 36 och Dotevall 2009 s. 133.

⁶⁴⁷ Se Nial och Hemström 2008 s. 345. Genom att BL trädde i kraft den 1 juli 1981 upphävdes för övrigt lagen (1895:64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag.

⁶⁴⁸ Se 1 kap. 1 § första st. BL.

⁶⁴⁹ Se prop. 1992/93:137 s. 7.

⁶⁵⁰ Se prop. 1992/93:137 s. 1, 6, 7, 11 och 12 samt även SOU 1989:34 Del I s. 337 och Forssén 1994 s. 295. Vid ändringen av BL 1995 fick då existerande *de facto*-handelsbolag ett år på sig därefter för registrering. De bolag som inte registrerades inom tidsfristen ansågs upplösta. Därmed uppnåddes önskemålet att oregistrerade äldre handelsbolag inte skulle bestå som särskilda rättssubjekt under någon längre tid efter lagändringen vid sidan av registrerade handelsbolag. Se prop. 1992/93:137 s. 12.

kelt bolag och genom registrering förvandlas det till ett handelsbolag.⁶⁵¹ För övrigt får ett partrederiavtal registreras i fartygsregistret hos Sjöfartsverket, enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. sjölagen.⁶⁵²

Ett enkelt bolag behöver dock inte vara rörelsedrivande. Rekvisitet i 1 kap. 3 § BL är det vidare *verksamhet* som innefattar bl.a. näringsverksamhet. Även annan verksamhet än näringsverksamhet kan bedrivas genom avtal om samverkan i ett enkelt bolag.⁶⁵³ I samband med reformeringen 1995 av BL antogs att det enkla bolaget även fortsättningsvis skulle komma att användas mer undantagsvis för näringsdrift.⁶⁵⁴ I november 2012 fanns det emellertid drygt 7 000 aktiva enkla bolag enligt SCB:s företagsregister. Antalet har varit stigande de senaste åren, och det kan dessutom föreligga enkla bolag faktiskt sett utan att ens bolagsmännen själva har upptäckt det vid början av bolagets verksamhet.⁶⁵⁵ Om näringsverksamhet bedrivs i ett enkelt bolag, får dock inte den vara bolagsman som har näringsförbud enligt lag (1986:436) om näringsförbud.⁶⁵⁶ I avsnitt 1.1.1 har jag gett några exempel på användningsområden för enkla bolag, t.ex. tippningsbolag, lottbolag och konsortier inom byggindustrin. Många enkla bolag saknar dock gemensam egendom, och vad som föreligger är i så fall enbart en gemensam verksamhet.⁶⁵⁷

5.4 BEGREPPEN BOLAGSMAN OCH ANDEL

Bolagsmän i handelsbolag eller i enkla bolag kan vara fysiska eller juridiska personer. Emellertid föreligger därvidlag begränsningar för fysiska personer med hänsyn till vad som anges i föräldrabalken (1949:381) angående omyndiga och krav på samtycke från förmyndare eller förvaltare.⁶⁵⁸ Ett enkelt bolag kan inte ha några tillgångar, eftersom det inte är en juridisk person. Egendomen som används i bolagets verksamhet tillhör sålunda bolagsmannen individuellt eller bolagsmännen gemensamt med samäganderätt. Om bolaget bedriver näringsverksamhet, kan det också vara så att bolagsmannen har en *andel* i en förmögenhetsmassa (egendomsgemenskap eller förmögenhetsgemenskap).⁶⁵⁹ I samtliga dessa fall är tillgångarna som används i det enkla bolagets verksamhet bundna såtillvida att en bolagsman inte får – utan de övrigas samtycke – för egen räkning disponera över en särskild tillgång eller del därav. Ett sådant samtycke kan dock lämnas generellt i bolagsavtalet eller för sär-

⁶⁵¹ Se Sandström 2010 s. 32 och prop. 1992/93:137 s. 7 och 14.

⁶⁵² Se även Dotevall 2009 s. 158.

⁶⁵³ Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 231 samt SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 201, Dotevall 2009 s. 122 och även Forssén och Kellgren 2010 s. 32. Se även avsnitt 2.5.

⁶⁵⁴ Se prop. 1992/93:137 s. 14.

⁶⁵⁵ Se avsnitt 1.1.1.

⁶⁵⁶ Se Dotevall 2009 s. 132.

⁶⁵⁷ Se Mattsson 1974 s. 123 och 124 och även Forssén och Kellgren 2010 s. 19.

⁶⁵⁸ Se Dotevall 2009 s. 31 och 131 och Nial och Hemström 2008 s. 349.

⁶⁵⁹ Se Dotevall 2009 s. 141 och 142 och Nial och Hemström 2008 s. 366, 377 och 379.

skilt fall.⁶⁶⁰ Om en bolagsman säljer egendom som ingår i verksamheten i ett enkelt bolag utan samtycke från övriga bolagsmän, riskerar bolagsmannen att ådra sig skadeståndsskyldighet mot de övriga och det kan också leda till uppsägning av bolaget.⁶⁶¹

En bolagsman i ett handelsbolag har enligt 2 kap. 21 § första st. BL en överlåtbar andelsrätt i det rättsliga subjektet, och den kan inte uteslutas genom en bestämmelse i bolagsavtalet.⁶⁶² Det finns inte någon hänvisning för de enkla bolagen i 4 kap. BL till reglerna om andelsöverlåtelse beträffande handelsbolag.⁶⁶³ Den frågan ska dock skiljas från att en bolagsman i ett enkelt bolag som bedriver näringsverksamhet överlåter sin *andel* i en i förmögenhetsgemenskapen ingående bolagstillgång.⁶⁶⁴ En sådan andelsrätt utgör en rättighet som bolagsmannen har i den varierande förmögenhetsmassan totalt sett.⁶⁶⁵ Bolagsmannen har inte en från början fixerad och oföränderlig andel i egendomsgemenskapen. I stället växlar bolagsmannens andelsrätt i bolagstillgångarna i och med förändringar genom bolagsmännens olika tillskott eller uttag och påverkas också av om bolagsmannen fullgör arbetsprestationer som åligger denne enligt bolagsavtalet.⁶⁶⁶

Enligt HD är det vid likvidation av ett enkelt bolag inte fråga om likvidation av en juridisk person utan endast av en särskild samverkansform mellan bolagsmännen.⁶⁶⁷ HD fastslog att som en följd av att det enkla bolaget inte utgör en juridisk person ska egendomsfördelning beträffande enkla bolag vid en bolagsmans konkurs ske efter en bruttoprincip.⁶⁶⁸ Bolagsmannens *andel* i det enkla bolaget ska inte beräknas netto med hänsyn till skulder, till skillnad från vad som gäller beträffande handelsbolagen (vilka är juridiska personer).⁶⁶⁹ HD anför att det skulle medföra konsekvenser som inte kan överblickas om en bolagsman i ett enkelt bolag, genom hänvisningen i 4 kap. 7 § BL för likvidation och upplösning av sådant bolag till reglerna i 2 kap. 30 § BL beträffande handelsbolag, skulle behandlas på samma sätt som en bolagsman i ett handelsbolag. Då skulle borgenärerna endast ha rätt till det netto som belöper på bolagsmannens i konkurs andel i det enkla bolaget. Om inte borgenä-

⁶⁶⁰ Se Dotevall 2009 s. 142 och 143 och Nial och Hemström 2008 s. 377.

⁶⁶¹ Se Dotevall 2009 s. 144. Ang. bolagsmans i enkelt bolag skadeståndsskyldighet gentemot annan bolagsman i bolaget: se 4 kap. 2 § som hänvisar till 2 kap. 14 § BL. Se även Dotevall 2009 s. 137.

⁶⁶² Se Nial och Hemström 2008 s. 365.

⁶⁶³ Se Nial och Hemström 2008 s. 365, där olika synpunkter redovisas.

⁶⁶⁴ Se Nial och Hemström 2008 s. 366, Dotevall 2009 s.142 och 143 och även Mattsson 1974 s. 123 och 124.

⁶⁶⁵ Se Nial och Hemström 2008 s. 377 och Dotevall 2009 s. 142.

⁶⁶⁶ Se Nial och Hemström 2008 s. 366, 393 och 394 och Dotevall 2009 s. 142.

⁶⁶⁷ Se NJA 1997 s. 211.

⁶⁶⁸ Se NJA 1997 s. 211 och även Dotevall 2009 s. 144.

⁶⁶⁹ Se NJA 1997 s. 211 och även Dotevall 2009 s. 145.

terna skulle ha rätt till bolagsmannens andel i enkla bolaget beräknad brutto, skulle det enligt HD i ett grundläggande hänseende ändra karaktären på enkla bolag med överblickbara konsekvenser som följd.⁶⁷⁰ I 4 kap. BL används termen *bolagsman*, för att beteckna bolagsmännen i ett enkelt bolag, och den beteckningen fungerar mot bakgrund av nyss sagda väl i förhållande till begreppet verksamhet beträffande enkla bolag. I 5 kap. sjölagen används termen redare angående de som äger andelar i fartyget.

5.5 ENKELT BOLAG I FÖRHÅLLANDE TILL SAMÄGANDE ELLER ANSTÄLLNINGSFÖRHÅLLANDE

Om ett enkelt bolag består i gemensam egendom, äger i princip varje bolagsman del i de olika tillgångarna i samma proportion som den egna insatsen motsvarar den totala.⁶⁷¹ Eventuellt kan bolagsmännen äga tillgångarna med samäganderätt enligt lag (1904:48 s. 1) om samäganderätt.⁶⁷² Ett samägande inom ramen för ett enkelt bolag är dock inte underkastat nyss nämnda lag, utan i sådant fall gäller BL:s beslutsregler för enkelt bolag också tillgångar omfattade av dylikt samägande.⁶⁷³ Om egendom ingår i ett enkelt bolag, kan den således i och för sig vara samägd men lagen om samäganderätt blir inte tillämplig.⁶⁷⁴ Samäganderättsförhållande har vissa likheter med bolag enligt BL, och det kan i praktiken vara svårt att bedöma om ett rättsförhållande utgör bolag eller samäganderätt.⁶⁷⁵ Inom familjerätten har principer om s.k. dold samäganderätt främst utvecklats mellan makar och sambor.⁶⁷⁶ Beträffande egendom som inköpts för gemensamt bruk kan dessa principer också vara tillämpliga mellan bolagsmännen i ett enkelt bolag och i förhållande till deras borgenärer. Om bolagsmännen i enkelt bolag är juridiska personer, har HD fastslagit att dold samäganderätt inte kan uppkomma. HD anser nämligen i NJA 2002 s. 142 att i affärlivet ställs krav på att viktiga avtal ingås uttryckligen. En dold samäganderätt grundad på underförstådda önskemål och presumerade önskemål har enligt HD knappast någon plats där.⁶⁷⁷

⁶⁷⁰ Se även Lindskog 2010 s. 877, Dotevall 2009 s. 145 och Sandström 2010 s. 59.

⁶⁷¹ Se SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering Del 3, s. 1210 och Dotevall 2009 s. 142 och 143.

⁶⁷² Se Lodin m.fl. 2011 s. 513. Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 31.

⁶⁷³ Se Lindskog 2010 s. 122 och även SKV:s Handledning för skatteförfarandet, kapitel 5, s. 3 (www.skatteverket.se).

⁶⁷⁴ Se Dotevall 2009 s. 127.

⁶⁷⁵ Se Dotevall 2009 s. 128 och Sandström 2010 s. 18.

⁶⁷⁶ Se NJA 2008 s. 826, varav bl.a. framgår att förutsättningarna för dold samäganderätt mellan makar och sambor utvecklades av HD i en serie avgöranden i början av 1980-talet: NJA 1980 s. 705, NJA 1981 s. 693 och NJA 1982 s. 589.

⁶⁷⁷ Se Dotevall 2009 s. 142 och 143, Nial och Hemström 2008 s. 385 och 386 och Lindskog 2010 s. 38, 39 och 125 samt även Sandström 2010 s. 20.

För att avgöra vad som utgör ett enkelt bolag och bl.a. bedöma om ett rättsförhållande utgör bolag eller samäganderätt är förekomsten av krav på samtycke från andra bolagsmän en betydelsefull omständighet. En viktig avgränsning av vad som utgör ett enkelt bolag består i att bolag enligt BL grundas på avtal mellan två eller flera rättssubjekt. Vid samägande kan en part, till skillnad från vad som gäller beträffande t.ex. enkelt bolag, sätta annan i sitt ställe utan samtycke från övriga delägare.⁶⁷⁸ Kravet på sådant samtycke som en nödvändig omständighet för bolagsavtalets uppkomst innebär enligt min mening att sådant avtal måste ha kommit till uttryck muntligen eller skriftligen eller genom konkludenta handlingar.⁶⁷⁹

För begreppet bolag enligt såväl BL som aktiebolagslagen (2005:551), ABL, gäller vidare att ett av rekvisiten är gemensamt ändamål. Emellertid kan, även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är av ekonomisk natur, ett bolag föreligga, t.ex. om några personer avtalar att gemensamt bekosta en forskares arbete.⁶⁸⁰ Ett avtal är dock ogiltigt i den mån det upphäver eller inskränker arbetstagares rättigheter enligt den arbetsrättsliga lagstiftningen.⁶⁸¹ Att den arbetsrättsliga lagstiftningen är tvingande till arbetstagarens förmån innebär sålunda att ett avtal är ogiltigt om det innebär ett kringgående av ett anställningsförhållande.⁶⁸² Därmed kan arbetsgivaren exempelvis inte heller avtala om att denne och arbetstagaren i stället ska vara verksamma i ett enkelt bolag, om arbetstagaren fortsatt står i ett beroendeförhållande till arbetsgivaren. Gränsdragningen mellan bolag och arbetsavtal innebär sålunda att ett avtal om enkelt bolag inte får användas för att kringgå ett anställningsförhållande.⁶⁸³ Arbetsdomstolen anser för övrigt att det är tveksamt om den regel som infördes 2009 i 13 kap. 1 § andra st. IL,⁶⁸⁴ för bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt, påverkar det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet.⁶⁸⁵

⁶⁷⁸ Se Nial och Hemström 2008 s. 41, 42, 57 och 377 och Dotevall 2009 s. 142 samt även avsnitt 5.4.

⁶⁷⁹ Ang. att avtal om enkelt bolag kan uppkomma genom konkludenta handlingar: se Nial och Hemström 2008 s. 351 och 352, Lindskog 2010 s. 40, 179 och 181 och Dotevall 2009 s. 22, 60 och 139.

⁶⁸⁰ Se Nial och Hemström 2008 s. 44.

⁶⁸¹ Se 2 § andra st. lag (1982:80) om anställningsskydd och även Glavå 2011 s. 115.

⁶⁸² Se – ang. gränsdragning mellan arbetstagar- och företagareförhållande – t.ex. AD 1994 nr 130 (s.k. franchising), AD 1983 nr 89 (person som sålt kokosbollar åt handelsbolag) och AD 1981 nr 121 (chaufför som förvärvat bilarna från f.d. arbetsgivaren). Se även Glavå 2011 s. 110-114 samt Öman 2012 s. 48, 49, 50, 52, 59, 60 och 61.

⁶⁸³ Se även Dotevall 2009 s. 131 och Sandström 2010 s. 24.

⁶⁸⁴ Se SFS 2008:1316.

⁶⁸⁵ Se Arbetsdomstolens remissvar på den utredning (SOU 2008:76) som ledde till den nya regeln i IL, och som återges på s. 23 i prop. 2008/09:62 (F-skatt åt fler). Se även Glavå 2011 s. 114 samt Forssén 2011 (1) s. 141.

5.6 BOLAGSMÄNNENS FÖRHÅLLANDE TILL TREDJE MAN OCH DE INTERNA RELATIONERNA

Det enkla bolaget är ingen juridisk person. Därför rättshandlar det enkla bolaget inte som en rättslig enhet gentemot tredje man, utan genom var och en av bolagsmännen enligt 4 kap. 5 § första st. BL.⁶⁸⁶ Enligt det lagrummet ansvarar varje bolagsman i det enkla bolaget för sig för sina avtal med tredje man. Om flera bolagsmän har deltagit i ett sådant avtal, svarar de enligt 4 kap. 5 § andra st. första men. BL solidariskt gentemot tredje man med vilken avtalet ingåtts, om inte annat har bestämts i avtalet.⁶⁸⁷

De inbördes rättigheterna och skyldigheterna mellan bolagsmännen under det enkla bolagets bestånd bestäms i princip genom avtalet.⁶⁸⁸ Avtalsfrihet råder för bolagsmännen i ett enkelt bolag, men inte så långt att de skulle kunna bestämma att det avtalade rättsförhållandet ska ha en annan juridisk status än att utgöra ett enkelt bolag.⁶⁸⁹ Något registreringskrav föreligger inte och följaktligen är det de grundläggande bolagsrekvisiten som grundar ett enkelt bolag. Det innebär att två eller flera personer ska ha ingått avtal om samverkan för ett gemensamt ändamål och vara förpliktade att verka för det gemensamma ändamålet.⁶⁹⁰ Ett tyskt GbR, vilka motsvarar enkla bolag, grundas också på ett avtal om ett ömsesidigt förpliktigande för delägarna om att bidra till att i enlighet med avtalet uppnå ett gemensamt ändamål.⁶⁹¹ Kravet på samtycke från övriga bolagsmän för utbyte av en bolagsman och rekvisitet gemensamt ändamål för bolag innebär att ett avtal mellan bolagsmännen om att på dessa premisser utöva verksamhet i bolag (utan att handelsbolag föreligger) utgör ett avtal om enkelt bolag enligt 1 kap. 3 § BL.

Ett enkelt bolag är en särskild samverkansform mellan bolagsmän, vilka delar kostnader och intäkter i enlighet med bolagsavtalet. Avtalsfriheten begränsas sålunda för det enkla bolaget beträffande den interna relationen mellan bolagsmännen såtillvida att de inte kan rättshandla sinsemellan så att fråga inte längre skulle vara om ett enkelt bolag. Däremot kan två bolagsmän träffa ett avtal vid sidan av eller som går utöver avtalet om det enkla bolaget. Eftersom enkla bolag och partsrederier inte utgör rättssubjekt, kommer ML:s omsättningsbegrepp att beröras dels beträffande en bolagsmans rättshandlande för bolaget eller rederiet i förhållande till tredje man, dels beträffande de interna relationerna mellan bolagsmännen eller delägarna i bolaget eller rederiet. I sistnämnda hänseende ger målet C-77/01 (EDM) stöd för att någon omsättning inte

⁶⁸⁶ Se Dotevall 2009 s. 124.

⁶⁸⁷ Se 4 kap. 5 § andra st. andra men. BL.

⁶⁸⁸ Se 4 kap. 1 § första st. BL.

⁶⁸⁹ Se Dotevall 2009 s. 132.

⁶⁹⁰ Se Agrell och Ericsson 2009 s. 800.

⁶⁹¹ Se § 705 i BGB och avsnitt 4.1.

uppkommer momsmässigt sett beträffande fördelning mellan bolagsmännen av kostnader eller intäkter i enlighet med ett avtal om enkelt bolag. I enlighet med det målet uppkommer en sådan omsättning mellan bolagsmännen först om ett belopp från en bolagsman till en annan motsvaras av ett extra arbete – motprestation – utöver avtalet om enkelt bolag.⁶⁹²

5.7 FINANSIÄR ELLER BOLAGSMAN

Eftersom enkla bolag inte utgör juridiska personer kan sådana förekomma faktiskt sett utan att de upptäcks vid början av sin verksamhet.⁶⁹³ Med bolag förstås en association som omfattas av BL oberoende av om den har rättspersonlighet eller inte, och ett enkelt bolag är enligt 1 kap. 4 § BL en association som – till skillnad från handelsbolaget – inte utgör ett rättssubjekt.⁶⁹⁴ Sedan kravet på registrering infördes för handelsbolag i BL år 1995 genom SFS 1993:760 anses inte något utrymme föreligga i svensk rätt för tysta bolag.⁶⁹⁵ Ett icke registrerat handelsbolag utgör ett enkelt bolag. Emellertid måste bolagsrekvisiten enligt BL vara uppfyllda för att ett enkelt bolag ska anses föreligga. Även om bolagsbegreppet inte definieras i BL, är det samma bolagsbegrepp som gäller för handelsbolag och enkla bolag. Skillnaden är numera enbart registreringskravet för handelsbolag.⁶⁹⁶ Med enkelt bolag avses att två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag (utan att handelsbolag föreligger).⁶⁹⁷

En bolagsman i ett handelsbolag kan civilrättsligt lämna ett vanligt lån till bolaget vid sidan av sitt insatskapital, men en bolagsman i ett enkelt bolag kan i princip inte låna ut något kapital till enkla bolaget.⁶⁹⁸ En viktig gränsdragningsfråga är sålunda om en person enbart är en långivare, finansiär e.d. eller en bolagsman i ett enkelt bolag.⁶⁹⁹ Eftersom ett tyst bolag inte accepteras som bolag enligt svensk rätt, är alternativet till enkelt bolag att allmänna regler om försträckning gäller.⁷⁰⁰ Ett gränsdragningsproblem är att en person kan vara bolagsman enligt det interna förhållandet utan att framstå som sådan utåt. Det motsatta kan också vara problemet, dvs. att den som utåt framstår som bolagsman egentligen bara är en partiarisk försträckare, finansiär enligt det interna avtalsförhållandet. När det gäller ansvar enligt BL blir dock enbart den som

⁶⁹² Se avsnitt 4.3.

⁶⁹³ Se avsnitt 1.1.1.

⁶⁹⁴ Se avsnitt 1.1.1 och även Lindskog 2010 s. 680.

⁶⁹⁵ Se avsnitt 4.1.

⁶⁹⁶ Se Lindskog 2010 s. 39.

⁶⁹⁷ Se 1 kap. 3 § BL och även avsnitten 1.1.1 och 4.4.

⁶⁹⁸ Se Melz 1981 s. 375 samt Sandström 2010 s. 24-26 och även Andersson 1983 s. 134.

⁶⁹⁹ Se Sandström 2010 s. 26.

⁷⁰⁰ Se avsnitt 4.1.

rättshandlar förpliktad.⁷⁰¹ Föreligger ett enkelt bolag, blir den bolagsman som är aktiv förpliktad gentemot borgenärerna. Staten är också en borgenär när det gäller moms enligt representantregeln, men där är en delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet.⁷⁰² Ett enkelt bolag kan föreligga faktiskt sett utan att ens bolagsmännen själva har upptäckt det vid början av bolagets verksamhet. Av intresse för undersökningen av representantregeln är därför bl.a. att det ibland sägs att avtal om enkelt bolag inte behöver ha träffats uttryckligen i skrift eller muntligen, utan kan ha uppkommit genom konkludenta handlingar. Ändringar i bolagsavtalet kan också tillkomma genom konkludent handlande.⁷⁰³

En förhärskande uppfattning anses vara att ett bolag i princip är en sluten association.⁷⁰⁴ Emellertid krävs det bara en gemensam verksamhet av något slag för att ett enkelt bolag ska anses ha uppkommit. Enbart ett påstående om att ett enkelt bolag föreligger är dock inte tillräckligt. Är rekvisiten för enkelt bolag inte uppfyllda, föreligger inte heller något enkelt bolag. Alla bolagsmän behöver emellertid inte vara aktiva i verksamheten, utan en bolagsman kan göra en insats vid etablerandet av bolaget och sedan vara passiv. En sådan bolagsmans bidrag till att etablera bolaget kan exempelvis bestå enbart i att denne gör en insats till bolaget i form av pengar eller t.ex. ett varulager. Förutsatt att medbolagsmännen samtycker kan sedan kretsen av bolagsmän ändras exempelvis så att en ny bolagsman tillkommer, och i praktiken blir det fråga om ett bolagsavtal mellan den inträdande personen och bolagsmännen.⁷⁰⁵ Att en ny bolagsman sålunda inträder i enkla bolaget innebär däremot inte att ett nytt bolag bildas. Det enkla bolaget består med bibehållen identitet också om en ny bolagsman inträder. Det anses följa av att kravet på samtycke av samtliga bolagsmän gäller på samma sätt som för förändringar i delägarkretsen i handelsbolag, genom att 4 kap. 2 § BL hänvisar till bl.a. 2 kap. 2 § BL där det kravet anges beträffande handelsbolag.⁷⁰⁶ Vid undersökningen av representantregeln behandlar jag bl.a. gränsdragningsproblematiken mellan att fråga är om finansiering av ett förvärv för det enkla bolaget eller att fråga är om att finansieringen i stället är att betrakta som en nytillträdd bolagsman.

⁷⁰¹ Se 4 kap. 5 § första st. BL, där det, beträffande bolagsmännens förhållande till tredje man, anges att det är endast den *bolagsman* som har deltagit i avtalet som blir berättigad eller förpliktad i förhållande till medkontrahenten. I Lindskog 2010 (s. 61) anges att det för ansvar enligt lagrummet saknar betydelse huruvida den som rättshandlar är bolagsman eller inte. Det överensstämmer inte med lagtexten.

⁷⁰² Se 6 kap. 2 § första men. ML och även avsnitt 1.1.1.

⁷⁰³ Se Nial och Hemström 2008 s. 351 och 352, Lindskog 2010 s. 40, 179 och 181 och Dotevall 2009 s. 22, 60 och 139 samt avsnitt 5.5.

⁷⁰⁴ Se Dotevall 2009 s. 130 och Nial och Hemström 2008 s. 63.

⁷⁰⁵ Se Nial och Hemström 2008 s. 64, 215 och 363.

⁷⁰⁶ Se Nial och Hemström 2008 s. 363.

6. REPRESENTANTREGELN

6.1 INLEDNING

I detta kapitel undersöks representantregeln genom att jag går igenom ett antal tolkningsfrågor beträffande regeln och gör en genomgång av tillämpningsfrågor beträffande den. Jag behandlar följande frågor i angiven ordning:

- Frågan i avsnitten 6.2.1.1–6.2.1.4 är om enkla bolag och partrederier, trots att de inte är rättssubjekt, kan utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁷⁰⁷ I ett sådant fall skulle de båda företagsformerna kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, i stället för – som enligt representantregeln – delägarna. Denna frågeställning föregås av frågan om ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person.⁷⁰⁸ Sistnämnda fråga inleder tolkningsfrågorna i detta kapitel och utgör steg 1 i den EU-konforma tolkningen. Det blir styrande för den fortsatta undersökningen av representantregeln i steg 2.⁷⁰⁹ Jag har konstaterat att 13 och 188 §§ i FML⁷¹⁰ beträffande sammanslutningar är av visst komparativt intresse för undersökningen av representantregeln. Sammanslutningarna behandlas nämligen som skattesubjekt, trots att de i likhet med de enkla bolagen inte utgör rättssubjekt. Det ger inför den fortsatta undersökningen av representantregeln ett visst stöd för att icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer, åtminstone enligt finsk uppfattning. Därmed ger det också ett visst stöd för att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁷¹¹
- Oberoende av svaret på frågorna i det närmast föregående stycket är frågan i avsnitten 6.2.2.1–6.2.2.4 om en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi kan anses vara skattskyldig enligt ordalydelsen av den obligatoriska regeln i representantregeln, 6 kap. 2 § första men. ML, på grund av egenskapen av delägare i sig. Frågan ställer sig därmed om även en vanlig privatperson i egenskap av delägare kan vara skattskyldig.⁷¹² I så fall är det, som redan konstaterats, inte förenligt med beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁷¹³

⁷⁰⁷ Se problemställning 2 i avsnitt 1.1.2.

⁷⁰⁸ Se problemställning 2 i avsnitt 1.1.2.

⁷⁰⁹ Se avsnitten 1.2.3 och 2.8.

⁷¹⁰ Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501.

⁷¹¹ Se avsnitt 4.5.

⁷¹² Se problemställning 1 i avsnitt 1.1.2.

⁷¹³ Se avsnitt 1.1.1.

Tolkningsfrågan beträffande begreppet skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML avgörs i första hand av vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML.⁷¹⁴ Frågan är också om svaret påverkas av ordalydelsen av den frivilliga regeln, dvs. 6 kap. 2 § andra men. ML och 5 kap. 2 § SFL.⁷¹⁵ Undersökningen avser även frågan hur skattskyldigheten bör fördelas mellan delägarna i enkla bolaget eller partrederiet.⁷¹⁶

- För övrigt berörs också i avsnitt 6.2.2.4, i samband med frågan huruvida representantregeln kan medföra att en vanlig privatperson blir skattskyldig, omfattningen av 6 kap. 2 § ML vid frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. enligt 9 kap. ML.⁷¹⁷ I samband med den frågan behandlas också i avsnitt 6.2.2.4 representantregeln i förhållande till de båda fallen av skattskyldighet vid sidan av huvudregeln i pkt 1 i 1 kap. 1 § första st. ML. De båda fallen är skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor enligt pkt 2 och import av varor som är skattepliktig enligt pkt 3.⁷¹⁸ I sistnämnda sammanhang berörs också begreppet beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML beträffande bestämningen av omsättningsland för tjänster.⁷¹⁹
- Efter tolkningsfrågorna om representantregeln och nyss nämnda särskilda fråga om skatteobjektet fortsätter kapitlet med en fråga i avsnitten 6.3.1–6.3.4 angående faktureringskyldigheten enligt ML och enkla bolag och partrederier. Frågan är om 11 kap. bör kompletteras med att faktureringskyldigheten enligt ML också ska omfatta representantregeln.⁷²⁰ Den frågan bedöms i ett rätts-säkerhets-, kontroll- och uppbördsperspektiv utifrån gällande representantregel respektive utifrån antagande om att enkla bolag och partrederier skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. Frågan om det föreligger särskilda behov av tillägg i 11 kap. ML beträffande kraven på fakturainnehåll, för att skattekontrollen ska fungera tillfredsställande beträffande representantregeln, behandlas också.⁷²¹ Den frågan berörs i samband med tillämpningsproblem som tas upp vid hypotetiska fallstudier avseende representantregeln.

⁷¹⁴ Se problemställning 1 i avsnitt 1.1.2.

⁷¹⁵ Se problemställning 1 i avsnitt 1.1.2.

⁷¹⁶ Se problemställning 1 i avsnitt 1.1.2.

⁷¹⁷ Se problemställning 4 i avsnitt 1.1.2. Se även avsnitt 1.1.3.

⁷¹⁸ Se problemställning 4 i avsnitt 1.1.2.

⁷¹⁹ Se problemställning 4 i avsnitt 1.1.2. Se även avsnitt 1.3.

⁷²⁰ Se problemställning 3 i avsnitt 1.1.2.

⁷²¹ Se problemställning 3 i avsnitt 1.1.2.

- I avsnitten 6.4.1–6.4.7 sker genomgången av tillämpningsfrågorna beträffande representantregeln, vilka, som nyss berörts, består i vissa hypotetiska fallstudier. Dessa gäller subjektssidan och objektssidan hos skattskyldighetsbegreppet och genomförs med hjälp av det verktyg som jag kallar ABCSTUXY-modellen.⁷²² Därvid bedöms förhållanden mellan bolagsmännen eller delägarna i de enkla bolagen eller partrederierna respektive deras förhållanden till leverantörer och kunder. Från den tidigare genomgången används två grundexempel för undersökningen av tillämpningsfrågorna och på vilka de hypotetiska fallstudierna byggs vidare.⁷²³ För de situationer där bedömningen blir att precisering genom tillägg i representantregeln bör införas, för att underlätta uppbörden, anser jag – om inte annat särskilt anges – att det kan ske i 6 kap. 2 § ML eller i 5 kap. 2 § SFL. Den genomgående frågeställningen i samband med dessa frågor är i stället om det föreligger ett så omfattande behov av tillägg i representantregeln respektive i 11 kap. ML att regeln blir så komplex att det leder till rättsosäkerhet.⁷²⁴ I kontrollhänseende behandlas också representantregeln och unionsinterna förvärv i samband med förevarande tillämpningsfrågor i avsnitt 6.4.6.⁷²⁵
- Jag har undersökt om det finns någon regel beträffande skatteobjektet i ML vars tillämpning, oberoende av att representantregeln finns i ML, påverkas av företagsformen enkelt bolag.⁷²⁶ Jag har funnit en sådan regel. Det är 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML, som gäller reducerad skattesats för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter till litterära och konstnärliga verk. Regeln berör bl.a. de enkla bolag som kan förekomma som företagsform t.ex. i samband med filmskapande och liknande. Frågan är sålunda inte obetydlig, och jag behandlar vad gemensam upphovsrätt kan ha för betydelse för bestämningen av skatteobjektet och frågan om den generella eller reducerade skattesatsen ska gälla. Frågan gäller sålunda en specifik situation där bestämningen av skatteobjektet påverkas av huruvida företagsformen enkelt bolag används. Därför behandlas denna särskilda fråga om skattesatsen för sig i avsnitt 6.5.⁷²⁷

Vid undersökningen i detta kapitel beaktas de rättspolitiska mål för det svenska momssystemet vilka har uppställts och valts enligt kapitel 2. Dessa mål är: ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-

⁷²² Se problemställning 3 i avsnitt 1.1.2. Se även avsnitten 1.2.1 och 3.2.

⁷²³ Se avsnitt 3.3.

⁷²⁴ Se problemställning 3 i avsnitt 1.1.2.

⁷²⁵ Se problemställning 4 i avsnitt 1.1.2.

⁷²⁶ Se problemställning 5 i avsnitt 1.1.2.

⁷²⁷ Se avsnitten 1.1.1 och 2.5.

konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet inklusive legalitet. Vid undersökningen av representantregeln beaktar jag den relevans jag har bedömt i avsnitt 2.8 att målen har för prövningen. Målen ger också stöd för att vid undersökningen avgöra betydelsen för den av vad jag har behandlat i kapitlen 3-5, dvs. ABCSTUXY-modellen (kapitel 3), att FML är av visst komparativt intresse (kapitel 4) och genomgången av enkla bolag och partrederier utifrån civilrättsligt perspektiv (kapitel 5).⁷²⁸ Kapitlet avslutas med sammanfattning och slutsatser i avsnitt 6.6.

6.2 SKATTSKYLDIGHET I SAMBAND MED ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER

6.2.1 Frågan om enkla bolag och partrederier kan utgöra beskattningsbara personer

6.2.1.1 Tolkning av huvudregeln om beskattningsbar person

För att bedöma om enkla bolag och partrederier kan utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet börjar jag med att bedöma om icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer enligt direktivbestämmelsen.⁷²⁹ Om det är möjligt, ställer sig frågan sedan om enkla bolag och partrederier, vilka utgör icke rättssubjekt, ändå inte kan anses utgöra beskattningsbara personer enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Art. 9.1 första och andra st. och art. 10 i mervärdesskattedirektivet återges här:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”⁷³⁰

”Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”⁷³¹

”Genom villkoret i artikel 9.1 att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt utesluts anställda och andra personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.”⁷³²

⁷²⁸ Se avsnitt 2.8.

⁷²⁹ Se avsnitt 6.1.

⁷³⁰ Art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

⁷³¹ Art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet.

⁷³² Art. 10 i mervärdesskattedirektivet.

Uttrycket *den som* i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet innebär att även om ett enkelt bolag eller partrederi kan anses ha ekonomisk verksamhet och bedriva sådan verksamhet självständigt krävs att fråga ska vara om ett rättssubjekt, en fysisk eller juridisk person. Ett enkelt bolag eller partrederi utgör inte ett rättssubjekt.⁷³³ Om *den som* i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet kan avse icke rättssubjekt, ställer sig frågan om enkla bolag och partrederier ändå exkluderas från den skaran av beskattningsbara personer. De s.k. sammanslutningarna behandlas som skattesubjekt i 13 § FML, trots att de i likhet med de enkla bolagen inte utgör rättssubjekt. Det ger ett visst stöd för att icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer och för att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁷³⁴ Enligt van Doesum 2009 kan icke rättssubjekt fungera som skattesubjekt för uppörd av moms.⁷³⁵ Van Doesum 2009 har också inspirerat till fortsatt beaktande av EU-målen C-23/98 (Heerma) och C-77/01 (EDM) vid undersökningen av representantregeln, där EDM-målet är särskilt intressant för transaktionsperspektivet på tillämpningsfrågorna.⁷³⁶ Eftersom ifrågavarande subjektfråga dock är oklar, fortsätter närmast bedömningen av den.⁷³⁷

EU-domstolen talar ibland om tolkning med vägledning av *syftet med och systematiken* i momssystemet.⁷³⁸ Domstolens praxis innebär därvidlag att EU-länderna får tolka utifrån ”de principer som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt”, om direktivbestämmelsen inte ger tillräcklig ledning.⁷³⁹ Sålunda får tolkningen av uttrycket *den som* i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet ske i första hand utifrån grundprinciperna för moms enligt EU-rätten i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet: Första st. i art. 1.2 uttrycker övervälringsprincipen för momsen enligt EU-rätten såtillvida att skatten ska tillämpas på varor och tjänster avseende konsumtion och tas ut oavsett antalet transaktioner i produktions- och distributionsprocessen. Andra st. i art. 1.2 uttrycker övervälringsprincipen och reciprocitetsprincipen. Där anges nämligen att avdrag av momsbeloppet som burits av olika kostnadskomponenter för att sätta ett pris på den vara eller tjänst som transaktionen avser medges, innan momsen på transaktionen är utkrävbar.

⁷³³ Se avsnitten 1.1.1 och 5.2.

⁷³⁴ Se avsnitten 4.4 och 4.5.

⁷³⁵ Se avsnitt 4.3.

⁷³⁶ Se avsnitt 4.5.

⁷³⁷ Se avsnitten 4.5 och 6.1.

⁷³⁸ Se pkt 35 i EU-målet C-437/06 (Securenta) och pkt 28 i EU-målet C-72/05 (Wollny). Se även avsnitt 2.4.2.

⁷³⁹ Se pkt 34 i Securenta-målet. Se även avsnitt 2.4.2.

Tredje st. i art. 1.2 anger att det gemensamma momssystemet ska tillämpas till och med detaljhandelsledet.⁷⁴⁰

Genomgången av de olika st. i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet visar att mervärdesskatteprincipen är transaktionsorienterad, och att det inte anges något om karaktären på skattesubjektet mer än att det ska röra sig om företag i en förädlingskedja avseende varor eller tjänster. På så sätt går det inte heller att dra någon slutsats utifrån art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet angående subjektfrågan. Där anges i första men. att en ekonomisk verksamhet utgörs av varje verksamhet som bedrivs av en producent etc. samt verksamheter inom fria och därmed jämställda yrken. I andra men. anges att utnyttjande av tillgångar på visst sätt särskilt ska betraktas som ekonomisk verksamhet. Av art. 10 i mervärdesskattedirektivet framgår enbart indirekt att fråga ska vara om en person, genom att självständighetskriteriet anges innebära att den ekonomiska verksamheten inte ska bedrivas av personer som omfattas av anställningsförhållande. Någon begränsning av personer till att enbart avse civilrättsliga sådana går dock inte att utläsa. En företagare i en förädlingskedja fram till konsument skulle sålunda kunna vara en enhet som inte utgör ett rättssubjekt. Uttrycket *den som* i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet skulle kunna anses avse även en rättslig figur som utgör ett icke rättssubjekt. Emellertid ger en systematisk tolkning också motsatt tolkningsresultat. Det är nämligen endast genom den fakultativa regeln om mervärdesskattegrupper i art. 11 i mervärdesskattedirektivet som en medlemsstat får anse som en enda beskattningsbar person sådana personer som är rättsligt oberoende.⁷⁴¹

Om uttrycket *den som* i art. 9.1 första st. skulle anses omfatta även rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt, föreligger i sådana fall skattesubjekt i mervärdesskattehänseende. Däremot gäller även för ifrågavarande slag av rättsliga figurer, precis som beträffande fysiska och juridiska personer, att de ska uppfylla rekvisiten självständighet och ekonomisk verksamhet för att omfattas av mervärdesskatten enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det innebär att också för det fall icke rättssubjekt skulle kunna anses utgöra skattesubjekt i mervärdesskattehänseende, kan dylika rättsliga figurer inte anses utgöra beskattningsbara personer enligt nämnda huvudregel om de är att jämföra med vanliga privatpersoner. Då kan de endast omfattas av begreppet beskattningsbar person med stöd av den fakultativa regeln i art. 12 i mervärdesskattedirektivet, som framför allt är tänkt att avse tillfälliga transaktioner beträffande nyproduktion på byggområdet.⁷⁴²

⁷⁴⁰ Se avsnitten 2.4.1.2, 2.4.2 och 2.8.

⁷⁴¹ Förutsättningen är för övrigt att medlemmarna i mervärdesskattegruppen är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

⁷⁴² Se avsnitt 1.1.3.

Övriga regler om beskattningsbar person i art. 9–13 är art. 9.2 och art. 13, men dessa ger inte något stöd för ifrågavarande bokstavstolkning och systematiska tolkning av subjektfrågan och uttrycket *den som* i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Art. 9.2 i mervärdesskattedirektivet är en särskild regel om beskattningsbar person som behandlar personer som tillfälligtvis gör en omsättning av ett nytt transportmedel och därigenom anses ha karaktären av beskattningsbar person för sådan omsättning. Därvid uppkommer ett motsvarande gemenskapsinternt förvärv i ett annat EU-land för förvärvaren. Art. 9.2 har emellertid inte implementerats i 4 kap. ML om beskattningsbar person. I stället infördes genom SFS 2007:1376 en regel i 9 a kap. ML om vinstmarginalbeskattning som skall ha samma funktion.⁷⁴³ Art. 13 i mervärdesskattedirektivet är en särskild regel som bestämmer omfattningen av beskattningsbar person för offentlighetsrättsliga rättssubjekt, genom att ange att offentlighetsrättsliga organ kan ha karaktären av beskattningsbar person för aktiviteter som inte ingår i myndighetsutövningen.⁷⁴⁴ Art. 13 motsvaras i ML av 4 kap. 6 och 7 §§, där ekonomisk verksamhet i viss offentlig verksamhet – staten, statligt affärsverk eller kommun – behandlas.

6.2.1.2 EU-domstolens praxis

I samband med genomgången av det rättspolitiska målet med en neutral moms har jag också tagit upp hur frågan om neutralitet beträffande rättslig form berörts av EU-domstolen i målen C-216/97 (Gregg) och C-436/10 (BLM).⁷⁴⁵ EU-domstolen berör i Gregg-målet också statens uppbördsintresse, dvs. ytterligare ett rättspolitiskt mål för det svenska momssystemet, i samband med neutralitetsprincipen.⁷⁴⁶ Min bedömning utifrån målet är att en neutral moms inte bara ska innebära neutralitet avseende debitering av skatten, utan också avseende uppbörden av den.⁷⁴⁷ EU-målen C-137/02 (Faxworld), C-280/10 (Polski Trawertyn) och C-23/98 (Heerma) ger emellertid inte något stöd för att ett icke rättssubjekt skulle kunna utgöra en beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och som skulle sköta uppbörden av momsen själv.⁷⁴⁸ Framför allt Heerma-målet visar dock att om olika parter kan anses ha bildat en särskild enhet kan de göra beskattningsbara transaktioner till sin egen gemensamma enhet och vice versa. EU-målet C-77/01 (EDM) visar att medlemmarna i ett konsortium – vilket kan jämföras med ett enkelt bolag – inte mervärdesbeskattas för belopp som utväxlas mellan dem i enlighet med konsortialav-

⁷⁴³ Se 9 a kap. 1 § andra st. ML.

⁷⁴⁴ Förutsättningen är för övrigt att aktiviteterna inte medför betydande snedvridning av konkurrensen.

⁷⁴⁵ Se avsnitten 2.4.2 och 2.8.

⁷⁴⁶ Se avsnitten 2.4.2, 2.6 och 2.8.

⁷⁴⁷ Se avsnitten 2.4.2 och 2.8.

⁷⁴⁸ Se avsnitten 4.2 och 4.3.

talet om fördelning av kostnader och intäkter. I sådana fall uppkommer en omsättning som kan beskattas först när en medlem av konsortiet åt en annan medlem utför mer än det arbete som åligger denne enligt konsortialavtalet (och det föranleder betalning för det extra arbetet).⁷⁴⁹

EU-domstolens praxis innehåller sålunda inte något uttryckligt stöd för att *den som* i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet omfattar en rättslig figur som utgör ett icke rättssubjekt. Neutralitetsaspekten på frågan om rättslig form innebär att om en särskild enhet som omfattas av rekvisitet ekonomisk verksamhet kan anses etablerad, bör den kunna anses utgöra beskattningsbar person enligt direktivbestämmelsen – förutsatt att den särskilda enheten fungerar självständigt. Rättsläget är dock enligt min mening oklart, och det är först vid en komparation med FML som ett visst – men inte avgörande – stöd ges för att enkla bolag och partrederier skulle kunna anses utgöra beskattningsbara personer enligt direktivbestämmelsen.⁷⁵⁰

6.2.1.3 Skatterättsnämndens och Högsta förvaltningsdomstolens förhandsbesked

Av intresse är bl.a. två förhandsbesked om mervärdesskatt: RÅ 2006 not. 90 och RÅ 2009 not. 172. RÅ 2006 not. 90 gällde ett samarbetsavtal mellan ett aktiebolag som bedrev bilhandel och ett aktiebolag som bedrev sakförsäkringsverksamhet. Via sina återförsäljare erbjöd bilhandelsbolaget sina kunder en märkesförsäkring med sakförsäkringsbolaget som försäkringsgivare. Den rätt till del i vinst som bilhandelsbolaget hade enligt avtalet ansåg SRN och HFD utgöra ersättning för en tjänst som det bolaget tillhandahöll försäkringsbolaget. RÅ 2009 not. 172 gällde ett aktiebolag som sålde och distribuerade bl.a. bensin, diesel och eldningsolja och som hade ingått ett samarbetsavtal med ett aktiebolag som skulle utfärda och administrera ett betal- och kreditkort som kunde användas av köparna av bensin m.m. SRN och HFD ansåg att samarbetsavtalet närmast var av motsvarande slag som det avtal som bedömdes i RÅ 2006 not. 90. Avtalet ansågs inte utgöra ett sådant ömsesidigt förpliktigande avtal av det slag som EU-domstolen hade att bedöma i målet C-77/01 (EDM). SRN och HFD har tolkat EU-målen C-23/98 (Heerma) och C-77/01 (EDM) på följande sätt:

- I förhandsbeskedet RÅ 2009 not. 172 tolkade HFD EDM-målet så att parterna ska bedriva *en särskild ekonomisk verksamhet som är åtskild från de verksamheter som parterna bedriver i övrigt*, för att ett avtal i mervärdesskatt hänseende ska behandlas som ett avtal om enkelt bolag. I förhandsbeskedet RÅ 2006 not.

⁷⁴⁹ Se avsnitt 4.3.

⁷⁵⁰ Se avsnitten 4.4 och 4.5.

90, vartill hänvisning som nämnts sker i RÅ 2009 not. 172, görs en liknande tolkning av EU-målet C-77/01 (EDM).⁷⁵¹

- I båda förhandsbeskeden talar SRN och HFD om omsättningsbegreppet, och sökandebolagen ansågs inte kunna ha avtalat om att bedriva en särskild ekonomisk verksamhet vid sidan av sina verksamheter i övrigt. I båda fallen bedömdes det ena bolaget tillhandahålla det andra tjänster mot ersättning. I båda fallen ansåg SRN och HFD att *rätt till del i vinst* enligt samarbetsavtal beträffande kostnads- respektive intäktsfördelning egentligen utgjorde ersättning för tillhandahållande av tjänst (omsättning) mellan bolagsmännen i respektive enkelt bolag. Något sådant ömsesidigt förpliktigande avtal av det slag som EU-domstolen hade att bedöma i EU-målet C-77/01 (EDM) ansågs inte föreligga.
- SRN och HFD har för övrigt, med hänvisning till målet C-23/98 (Heerma), gjort bedömningar på liknande sätt som senare beträffande tolkningarna av EU-målet C-77/01 (EDM) i RÅ 2006 not. 90 och RÅ 2009 not. 172. De innebär att del i vinst ställs mot omsättning i form av vederlag för tillhandahållande av varor eller tjänster.⁷⁵²

HFD:s och SRN:s förhandsbesked säger sålunda inte mer än EU-domstolens praxis. Förhandsbeskeden säger att om ett civilrättsligt avtal om enkelt bolag föreligger innebär det momsmässigt sett att någon omsättning inte uppkommer mellan bolagsmännen så länge de fördelar vinst eller förlust mellan sig enligt avtalet om att bedriva verksamhet i ett enkelt bolag. Svensk rättspraxis säger sålunda lika litet som EU-domstolens praxis något om ifrågasvarande subjektfråga, dvs. frågan om ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

6.2.1.4 Slutsatser

Enligt min uppfattning borde ett förtydligande införas i mervärdesskattedirektivet av innebörd att en ekonomisk verksamhet som bedrivs

⁷⁵¹ Se även Agrell och Ericsson 2009 s. 799-806, där 2009 års förhandsbesked kommenterades innan det avgjordes i HFD genom RÅ 2009 not 172.

⁷⁵² Se hänvisning till Heerma-målet i SRN:s förhandsbesked om moms 2005-06-23 samt i HFD:s förhandsbesked om moms RÅ 2007 ref. 6, RÅ 2008 not. 19 och RÅ 2009 ref. 56. I förhandsbesked 2005-05-16 ansåg SRN också att omsättning inte kunde anses föreligga, eftersom sökanden som bolagsman i enkelt bolag enbart uppbar andel i vinst från enkla bolagets verksamhet, vilken bestod i momsfri lotteriverksamhet. SKV hänvisar också till förhandsbeskedet, men framhåller enbart verksamhetens karaktär som momsbefriad. Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 202.

självständigt av en rättslig figur som utgör ett icke rättssubjekt ska kunna ge den figuren karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. De grundläggande principerna i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet för vad som ska förstås med mervärdesskatt enligt EU-rätten utgör förutsättningen för en effektiv uppbörd och en neutral moms. Neutralitet är ett av de rättspolitiska mål som jag har uppställt för det svenska momssystemet.⁷⁵³ Principen om en effektiv uppbörd är ett annat av dessa mål, och den berörs av EU-domstolen bl.a. i målet C-216/97 (Gregg) beträffande neutralitetsaspekten på moms.⁷⁵⁴

Principerna om neutralitet och effektiv uppbörd utgör enligt min mening starka skäl för att införa nämnda förtydligande som en obligatorisk bestämmelse i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Medlemsländerna skulle därmed bli skyldiga att implementera en sådan bestämmelse i sina momslagstiftningar. Det kravet på EU-konformitet gäller för övrigt redan enligt gällande rätt beträffande den obligatoriska regeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. För övrigt är de finska partrederierna och sammanslutningarna, vilka inte utgör rättssubjekt, skattesubjekt mervärdesskatterättsligt enligt de obligatoriska reglerna 2 § första st. och 13 § FML.⁷⁵⁵

En bokstavstolkning och systematisk tolkning av art. 9.1 första och andra st., art. 10 och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet ger inte något klart besked i frågan om ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln. Det gör inte heller EU-domstolens praxis eller svensk rättspraxis. Undersökningen kan i och för sig inte anses ha gett något klart svar på frågan om ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Emellertid är ett enkelt bolag eller ett partrederi enligt min mening en rättslig figur som bör omfattas av uttrycket *den som* i huvudregeln art. 9.1 första st. angående vem som utgör beskattningsbar person. Även sådana rättsliga figurer bör således utgöra skattesubjekt i mervärdesskattehänseende. Genom ett förtydligande borde det enligt min uppfattning stipuleras i mervärdesskattedirektivet att uttrycket *den som* i art. 9.1 första st. omfattar även rättsliga figurer som utgör icke rättssubjekt. Förutsättningen för att de skulle anses utgöra beskattningsbara personer skulle vara att de uppfyller kriterierna självständighet och ekonomisk verksamhet för beskattningsbar person enligt direktivbestämmelsen. Genom att en sådan regel enligt mitt förslag skulle vara obligatorisk, skulle ett enkelt bolag eller partrederi vars verksamhet innebär att en särskild enhet som omfattas av rekvisitet eko-

⁷⁵³ Se avsnitten 2.2, 2.4.1.1, 2.4.1.2 och 2.8.

⁷⁵⁴ Se avsnitten 2.4.2 och 2.6.

⁷⁵⁵ Se avsnitt 4.4.

nomisk verksamhet kan anses etablerad utgöra en beskattningsbar person.⁷⁵⁶ Gränsdragningen mellan bolag och arbetsavtal skulle enligt min mening medföra att ett enkelt bolag eller partrederi uppfyller självständighetskriteriet i direktivbestämmelsen.⁷⁵⁷

För att uppbörden ska fungera i den förädlingskedja av företag där icke rättssubjektet ingår bör mina förslag förenas med ett krav om agerande i eget namn. Ett sådant krav på ett enkelt bolag eller partrederi för att det ska anses ha karaktären av beskattningsbar person skulle underlätta tillämpningen av de formella momsreglerna om krav på innehåll i fakturor. Situationen skulle mer likna vad som gäller för handelsbolag, där var och en av bolagsmännen företräder bolaget om inte annat har avtalats (eller bolaget har trätt i likvidation).⁷⁵⁸ Bolagsmännen skulle var och en för sig kunna företräda det enkla bolaget eller partrederiet under bolagets eller rederiets eget namn. I ett sådant fall behövs inte någon möjlighet att utse en representant för att sköta uppbörden av momsen i bolagets eller rederiets verksamhet. En leverantör till exempelvis ett enkelt bolag som skulle utgöra beskattningsbar person har, genom att bolaget agerar i eget namn, en adressat att ange i sin faktura till bolaget. Kravet skulle också innebära att kunderna till ett sådant enkelt bolag erhåller ett momsberättigande underlag på samma sätt som när de gör förvärv från ett rättssubjekt. Det enkla bolagets momsregistreringsnummer och andra krav på fakturainnehåll enligt huvudregeln art. 226 i mervärdesskattedirektivet skulle anges på motsvarande sätt som när rättssubjekt utfärdar fakturor. En kund med avdragsrätt i sin verksamhet skulle därmed kunna utöva avdragsrätten enligt art. 178 a) i direktivet på samma villkor som när denne gör förvärv från rättssubjekt.

Min uppfattning är sålunda att de enkla bolagen och partrederierna hör hemma i en förädlingskedja av företagare fram till konsument enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Näringsverksamhet kan sedan 1995 åter bedrivas i enkla bolag som en alternativ företagsform till handelsbolag, även i andra fall än när det är fråga om jordbruk eller skogsbruk.⁷⁵⁹ Min slutsats är att det strider mot den neutralitetsprincip som bl.a. anses följa av art. 1.2 att exkludera enkla bolag och partrederier från den förädlingskedjan. Den övergripande målsättningen med ett sammanhållet momssystem bör gynnas av att konkurrens- och konsumtionsneutraliteten inte störs av att företagsformen enkelt bolag eller partrederi exkluderas från huvudregeln om vem som är beskattningsbar person.⁷⁶⁰ Mina förslag till ändringar i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet bör innebära sådana förenklingsskäl som också medför förutsebarhet i be-

⁷⁵⁶ Se avsnitt 6.2.1.2.

⁷⁵⁷ Se avsnitt 5.5.

⁷⁵⁸ Se 2 kap. 17 § första st. BL.

⁷⁵⁹ Se avsnitt 5.3.

⁷⁶⁰ Se avsnitten 2.2 och 2.3.

slut och gynnar den rättspolitiska målsättningen med en rättssäker moms.⁷⁶¹

Under antagande av att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person, eller av att det bör göras möjligt genom mina förslag om förtydligande i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, bör enligt min mening följande ske beträffande representantregeln. I ett sådant fall bör enligt min uppfattning 6 kap. 2 § första och andra men. utmönstras ur ML. I stället kan 6 kap. 2 § ML formuleras om så att det i förtydligande hänseende klart anges i ML att enkla bolag och partrederier utgör skattesubjekt momsmässigt sett, varvid 6 kap. 2 § bör ange att de omfattas av allmänna bestämmelserna i ML om skattskyldighet. För sådan klarhet skulle samma teknik som beträffande mervärdesskattegrupper kunna användas, genom att en hänvisning till allmänna bestämmelser i ML skulle anges i ett särskilt st. i 6 kap. 2 §. I 6 a kap. 1 § andra st. ML anges att det följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första st. 1 huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet ska anses medföra skattskyldighet.⁷⁶² Om ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, saknas motiv att behandla företagsformerna enkla bolag och partrederier annorlunda än t.ex. handelsbolag eller aktiebolag. För sådana bolag bestäms skattskyldigheten på bolagsnivå, och inte på delägarnivå som beträffande delägare i enkla bolag och partrederier enligt representantregeln.⁷⁶³

Genom att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, förutsatt att de uppfyller rekvisiten i huvudregeln om vem som är skattskyldig,⁷⁶⁴ skulle delägarna i stället kunna åläggas ett solidariskt ansvar för momsen i dessa bolag och rederier. Ett sådant ansvar skulle därmed kunna åläggas dem i stället för att de beskrivs som skattskyldiga. Det skulle i så fall kunna ske med stöd av art. 205 i mervärdesskattedirektivet, genom att företrädaransvaret enligt 59 kap. 13 och 14 §§ SFL utvidgades till att omfatta också sådana fall. För att fortsätta komparationen med FML, är det också vad som enligt min uppfattning stipuleras i 188 § 2 mom. FML, varav bl.a. följer att delägare i en sammanslutning har ett personligt och solidariskt ansvar för sammanslutningens skatt.⁷⁶⁵

Även om frågan om icke rättssubjekt skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett inte har erhållit något klart svar och mina förslag inte genomförs, konstaterar jag att den ordning som gäller för mervärdess-

⁷⁶¹ Se avsnitt 2.7.

⁷⁶² Se avsnitt 2.5.

⁷⁶³ Se avsnitt 2.8.

⁷⁶⁴ Se 1 kap. 2 § första st. 1 ML med hänvisning till 1 § första st. 1.

⁷⁶⁵ Se avsnitt 4.4.

skattegrupperna skulle kunna lösa själva problematiken beträffande statusen på verksamheten i ett enkelt bolag eller partrederi. Ett särskilt st. i 6 kap. 2 § skulle – likt 6 a kap. 1 § andra st. – ha kunnat hänvisa till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML, såsom nyss anförts. Därmed skulle enkla bolag och partrederier med icke ekonomiska verksamheter följdriktigt inte omfattas av mervärdesskatten generellt sett. Reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML baseras på den fakultativa art. 11 i mervärdesskattedirektivet.⁷⁶⁶ När 6 a kap. infördes i ML genom SFS 1998:346 berördes emellertid inte den då redan existerande representantregeln.⁷⁶⁷ Den beskrivna ordningen för mervärdesskattegrupperna hade löst problematiken angående momsstatusen på delägare i enkla bolag och partrederier. Den problematiken behandlas i de närmast följande avsnitten (6.2.2.1–6.2.2.4).

6.2.2 Frågan om representantregeln kan medföra att en vanlig privatperson blir skattskyldig

6.2.2.1 Problemställningen

Genom att 1 kap. 2 § sista st. ML bygger ut begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln enligt första st. 1 i lagrummet, och anger att det finns särskilda bestämmelser om vem som är skattskyldig i bl.a. 6 kap., ställer sig frågan hur det påverkar 6 kap. 2 § ML. Frågan är om en tolkning av ordalydelsen av representantregeln kan ge resultatet att regeln utvidgar bestämningen av vem som omfattas av skattskyldighetsbegreppet i ML i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 1. I ett sådant fall skulle en privatperson kunna anses skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Därmed skulle 6 kap. 2 § inte vara förenlig med mervärdesskattedirektivet i den delen, eftersom en vanlig privatperson inte kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁷⁶⁸

6.2.2.2 Översiktlig historisk genomgång av representantregeln

Bedömningen av frågan om en privatperson kan anses skattskyldig vid tillämpning av representantregeln inleds med en historik. Den är avsedd att ge en bakgrund till hur representantregeln har varit avfattad under åren.⁷⁶⁹

Representantregeln har sitt ursprung i den allmänna varuskatten från 1959.⁷⁷⁰ Det är en av likheterna mellan 6 kap. 2 § ML och 13 § FML om sammanslutningar, som också har sitt ursprung i en allmän varuskatt, nämligen 104 § i finska omsättningsskattelagen, som ersattes av

⁷⁶⁶ Se avsnitt 1.2.3.

⁷⁶⁷ Se prop. 1997/98:134 (Kontrolluppgiftsskyldighet vid options- och terminsaffärer, m.m.) och prop. 1997/98:148.

⁷⁶⁸ Se avsnitt 1.1.3.

⁷⁶⁹ Se avsnitt 1.2.1.

⁷⁷⁰ Se avsnitt 1.2.1.

FML.⁷⁷¹ Införandet av det svenska moms-system och GML 1969 skedde under influens av den dåvarande EG-rätten på området.⁷⁷² I GML fanns en regel om redovisning av moms genom representant i ett enkelt bolag (samt gruvbolag eller partrederier), vilken i huvudsak motsvarade dagens 6 kap. 2 § ML.⁷⁷³ I 12 § 2 mom. Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt angavs att delägare i handelsbolag, kommanditbolag och enkla bolag samt i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, avsett rederi och gruvbolag skulle vara skattskyldig i förhållande till sin andel i företaget.⁷⁷⁴ Därigenom har 6 kap. 2 § ML en historisk koppling till inkomstskatterätten. När ML ersatte GML den 1 juli 1994 ändrades regeln enbart såtillvida att 6 kap. 2 § ML upp-tar enkelt bolag eller partrederi. Gruvbolag utmönstrades ur regeln, ef-tersom det – i likhet med vad som gällde i inkomstskattehänseende – inte längre fanns någon anledning att ha en särskild bestämmelse om dessa. Gruvbolag ansågs inte utgöra en särskild bolagsform, och beträ-fande gruvdrift blir enligt förarbetena de skatteregler tillämpliga som gäller för den bolagsform som delägarna har valt för sin samverkan.⁷⁷⁵ Varken 6 kap. 2 § eller någon av de övriga reglerna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML berördes i samband med ändringarna i ML genom SFS 1994:1798 vid Sveriges inträde i EU 1995.⁷⁷⁶ När IL ersatte bl.a. KL år 2000 ansågs det överflödigt att behålla en motsvarighet till 53 § 2 mom. KL. Att bolagsmännen i ett enkelt bolag (eller partrederi) ska redovisa inkomsterna ansågs inte behöva regleras särskilt, utan an-ses följa av de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i IL.⁷⁷⁷ Representantregeln har sålunda haft en viss gemensam historik med inkomstskatterätten.

När skattekontosystemet och SBL infördes den 1 november 1997 dela-des 6 kap. 2 § ML upp så att en del av regeln överfördes till 23 kap. 3 § SBL, och återfinns idag i 5 kap. 2 § SFL – vartill hänvisning sker i 6 kap. 2 § andra men. ML. Uttrycket *tills vidare* överfördes till 23 kap. 3 § SBL, men utmönstrades när 5 kap. 2 § SFL ersatte det lagrummet. Den 1 november 1997 utmönstrades också uttrycket att beslutet om represen-tant skulle gälla bolagets *hela skattepliktiga omsättning* ur 6 kap. 2 § ML.⁷⁷⁸ Uttrycket återfinns i dag varken i 6 kap. 2 § ML eller i 5 kap. 2 § SFL. Skälet till att uttrycket ”hela skattepliktiga omsättning” utmönstra-des var att bolagsmännen i det enkla bolaget därmed hela tiden anses ha

⁷⁷¹ Se avsnitt 4.4.

⁷⁷² Se avsnitt 2.3.

⁷⁷³ Se 3 § första st. första och andra men. GML och prop. 1968:100 s. 115. Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 22.

⁷⁷⁴ Se även Åqvist m.fl. 1959 s. 99.

⁷⁷⁵ Se prop. 1993/94:99 s. 188 och 189. Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 22.

⁷⁷⁶ Se prop. 1994/95:57. Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 22.

⁷⁷⁷ Se prop. 1999/2000:2 (Inkomstskattelagen) Del 2 s. 67.

⁷⁷⁸ Se även Mattsson 1974 s. 137 och Forssén och Kellgren 2010 s. 22.

ett individuellt ansvar, materiellt sett, för momsen, och att ansvaret således inte bara åligger utsedd representant. Av förarbetena till SBL framgår att syftet med representantregeln är att ”underlätta redovisningen och betalningen av [...] mervärdesskatten som kan hänföras till sådan verksamhet som bedrivs genom ett enkelt bolag eller partrederi.”⁷⁷⁹ Innebörden anses alltså vara att den delägare som utses som representant ska ha möjlighet att ”på egen hand bl.a. sköta redovisningen och betalningen av skatter och avgifter”.⁷⁸⁰ Om representanten inte fullgör skyldigheterna beträffande redovisning och betalning av bl.a. momsen, dvs. uppbörden, påverkar inte heller idag beslutet om utseende av representant för ett enkelt bolag eller partrederi övriga bolagsmäns eller delägars ansvar.⁷⁸¹ Genom ändringen av 6 kap. 2 § andra men. ML och införandet av 5 kap. 2 § SFL den 1 januari 2012 har för övrigt det av SKV använda begreppet representanten lagfästs för sammanhanget.⁷⁸²

Möjligheten till redovisning för enkla bolag och partrederier genom representant av skatt utvidgades 2012 genom 5 kap. 2 § SFL till att också omfatta punktskatt. I föregångaren 23 kap. 3 § SBL angavs enbart skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och moms.

6.2.2.3 Bestämning av enkla bolag och partrederier enligt representantregeln

Angående vad som menas med enkelt bolag eller partrederi enligt 6 kap. 2 § ML saknas en definition av dessa begrepp i ML.⁷⁸³ Det finns för övrigt inte heller någon definition av dem i IL.⁷⁸⁴ Mot bakgrund av att representantregeln har haft en viss gemensam historik med inkomstskatterätten kunde det inte uteslutas att det kunde ha varit fallet.⁷⁸⁵ Eftersom någon skatterättslig definition av enkelt bolag eller partrederi inte föreligger, återstår sålunda att beakta civilrätten vid fastställande av innebörden av nämnda begrepp i representantregeln. I förarbetena till SFL och ändringarna i 6 kap. 2 § ML genom SFS 2011:1253 anges med hänvisning till 1 kap. 4 § BL och 5 kap. 1 § sjölagen att varken ett enkelt bolag eller ett partrederi är något självständigt rättssubjekt.⁷⁸⁶ Även SKV hänvisar i samband med 6 kap. 2 § ML till civilrättens bestämmelser av enkla bolag och partrederier, nämligen till 1 kap. 3 § BL respektive 5 kap. 1 § sjölagen.⁷⁸⁷ Det är också önskvärt att skattelagstift-

⁷⁷⁹ Se prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1 s. 639. Se även Forssén och Kellgren 2010 s. 22.

⁷⁸⁰ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 710.

⁷⁸¹ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 710 och 711.

⁷⁸² Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1232 och även avsnitt 1.1.1.

⁷⁸³ Jfr 1 kap. 6–19 §§ ML, där innebörden av vissa uttryck i ML anges.

⁷⁸⁴ Jfr 2 kap. IL, där det anges var och ang. vad definitioner finns i IL.

⁷⁸⁵ Se avsnitt 6.2.2.2.

⁷⁸⁶ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 710 och även avsnitten 1.1.1 och 5.2.

⁷⁸⁷ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 201.

ningen bygger på termer och begrepp från civilrätten.⁷⁸⁸ Generellt gäller att den civilrättsliga innebörden av en term ska gälla även i skatterätten i normalfallet.⁷⁸⁹ Utifrån förarbetena till representantregeln är min slutsats sålunda att vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt representantregeln bestäms av vad som avses med dessa rättsliga figurer enligt civilrätten, dvs. av 1 kap. 3 § BL och 5 kap. 1 § sjölagen. De civilrättsliga definitionerna av enkla bolag och partrederier innebär, som ovan nämnts, följande:

- Med *enkelt bolag* avses att två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger.
- Ett *partrederi* föreligger om flera har kommit överens om att under delad ansvarighet gemensamt driva sjöfart med ett eget fartyg.⁷⁹⁰

Sedan 1995 gäller ånyo att näringsverksamhet kan bedrivas i enkla bolag. Ett enkelt bolag behöver dock inte vara rörelsedrivande. Det vidare rekvisitet verksamhet i 1 kap. 3 § BL innefattar bl.a. näringsverksamhet. Även annan verksamhet än näringsverksamhet kan således bedrivas genom avtal om samverkan i ett enkelt bolag.⁷⁹¹ I representantregeln är det också det vidare begreppet verksamhet som används beträffande de enkla bolagen och partrederierna. Av 5 kap. 2 § första st. andra men. SFL framgår att representanten ska redovisa och betala bl.a. mervärdesskatt för verksamheten samt i övrigt företräda enkla bolaget eller partrederiet i frågor som rör skatter och avgifter som omfattas.⁷⁹²

I 6 kap. 2 § första men. ML och 5 kap. 2 § SFL används termen *delägare*. Enligt 1 kap. 4 § BL är ett enkelt bolag – till skillnad från ett handelsbolag – inte ett rättssubjekt.⁷⁹³ Enligt HD:s praxis – NJA 1997 s. 211 – ska vid en bolagsmans konkurs dennes andel i ett enkelt bolag beräknas efter en bruttoprincip, för att de enkla bolagen inte ska ges samma karaktär som handelsbolagen, vilka är juridiska personer. De enkla bolagen är en särskild samverkansform mellan bolagsmännen, och många enkla bolag saknar gemensam egendom, varvid fråga enbart är om en gemensam verksamhet. I den civilrättsliga lagstiftningen – 4 kap. BL – används termen *bolagsman* för att beteckna bolagsmännen i ett enkelt bolag, i stället för delägare, medan termen redare används i 5 kap. sjölagen angående de som äger andelar i fartyget.⁷⁹⁴ Eftersom an-

⁷⁸⁸ Se Bergström 1978 s. 14.

⁷⁸⁹ Se Bergström 1978 s. 57.

⁷⁹⁰ Se avsnitten 1.1.1 och 5.2.

⁷⁹¹ Se avsnitt 5.3.

⁷⁹² Se avsnitt 1.1.1.

⁷⁹³ Se avsnitten 1.1.1 och 5.2.

⁷⁹⁴ Se avsnitt 5.4.

delar ägs i ett fartyg med vilket sjöfart ska bedrivas gemensamt, fungerar representantregelns delägare typiskt sett beträffande partrederier.

Av 6 kap. 2 § första men. ML följer att en delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin *andel* i bolaget eller rederiet.⁷⁹⁵ Därigenom avviker representantregeln beträffande behandlingen av enkla bolag inte bara terminologiskt från civilrättens begrepp bolagsman genom bruket av begreppet delägare. Regeln avviker också i materiellt hänseende genom att den utgår ifrån att delägarna åläggs en skattskyldighet för andelar i en verksamhet hos bolaget. Från ett civilrättsligt perspektiv ansvarar i stället varje bolagsman i det enkla bolaget för sina avtal med tredje man, enligt 4 kap. 5 § första st. BL.⁷⁹⁶ Om flera bolagsmän har deltagit i ett sådant avtal, svarar de dock enligt 4 kap. 5 § andra st. första men. BL solidariskt gentemot tredje man med vilken avtalet ingåtts, om inte annat har bestämts i avtalet.⁷⁹⁷ Dessutom har det också anförts att den civilrättsliga innebörden av en term i normalfallet ska gälla även i skatterätten.⁷⁹⁸ Beträffande partrederier gäller för övrigt emellertid att varje redare svarar endast i förhållande till sin andel i fartyget för fartygsförpliktelser uppkomna efter det att rederiavtalet har registrerats hos Sjöfartsverket (om han inte har åtagit sig större ansvarighet).⁷⁹⁹ Det är i och för sig i linje med användningen av begreppet andel i representantregeln. Eftersom ett partrederi kan anses utgöra en form av enkelt bolag, gäller dock vad jag skriver om enkla bolag också partrederier, om inte annat anges.⁸⁰⁰

För begreppet bolag enligt såväl BL som ABL gäller att ett av rekvisiten är gemensamt ändamål. Emellertid kan, även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är av ekonomisk natur, ett bolag föreligga, t.ex. om några personer avtalar att gemensamt bekosta en forskares arbete. Ett samägande inom ramen för ett enkelt bolag är inte underkastat lagen (1904:48 s. 1) om samäganderätt. En viktig avgränsning av bolagsbegreppet mot sådana samäganderättsförhållanden består i att bolag enligt BL – t.ex. enkla bolag – grundas på avtal mellan två eller flera rättssubjekt. Vid nämnda slag av samägande kan en part däremot sätta annan i sitt ställe utan samtycke från övriga delägare.⁸⁰¹ Emellertid behöver inte

⁷⁹⁵ Se avsnitt 1.1.1.

⁷⁹⁶ Se avsnitt 5.6.

⁷⁹⁷ Se 4 kap. 5 § andra st. andra men. BL och även avsnitt 5.6.

⁷⁹⁸ Se avsnitten 3.3–3.5 i Bergström 1978.

⁷⁹⁹ Se 5 kap. 1 § andra st. första men. sjölagen. För rederiförpliktelser som har uppkommit före registreringen av partrederiavtalet svarar redarna solidariskt enligt 5 kap. 1 § andra st. andra men. sjölagen. Se även Lindskog 2010 s. 55 och Rinman 1985 s. 121.

⁸⁰⁰ Se avsnitten 1.1.1, 2.5 och 5.2.

⁸⁰¹ Se avsnitt 5.5.

kravet på samtycke, för att ett enkelt bolag ska anses föreligga, ha skett uttryckligen.

Eftersom enkla bolag inte utgör juridiska personer kan sådana förekomma faktiskt sett utan att de upptäcks vid början av sin verksamhet.⁸⁰² Ett avtal om enkelt bolag behöver, som ovan nämnts, inte ha träffats uttryckligen i skrift eller muntligen, utan kan ha uppkommit eller ändrats genom konkludenta handlingar. Om rekvisiten för enkelt bolag inte är uppfyllda, föreligger emellertid inte heller något enkelt bolag.⁸⁰³ Det gäller enligt HFD:s praxis också beträffande frågan om avtal om enkelt bolag i mervärdesskattelhänseende föreligger.⁸⁰⁴ HFD noterar med hänvisning till 1 kap. 3 § BL rekvisitet att verksamheten ska bedrivas gemensamt, för att avtal om enkelt bolag ska anses föreligga i mervärdesskattelhänseende. HFD:s praxis bekräftar sålunda min slutsats utifrån förarbetena till representantregeln, nämligen att vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt representantregeln bestäms av vad som avses med dessa rättsliga figurer enligt civilrätten. För övrigt kommer enligt SKV bolagsförhållandet inte bara till uttryck i avtalet, utan i att parterna i olika sammanhang även agerar som ett gemensamt bolag, t.ex. i ansvars- och marknadsföringsfrågor.⁸⁰⁵

Oavsett om ett enkelt bolag föreligger genom uttryckligt avtal eller faktiskt sett genom konkludenta handlingar, bestäms vad som är enkelt bolag – eller partrederi – enligt 6 kap. 2 § ML, som ovan nämnts, utifrån civilrätten. Det gäller oavsett om delägarna utnyttjar eller inte utnyttjar den frivilliga regeln i 6 kap. 2 § andra men. ML och ansöker om att en av dem ska utses till representant enligt 5 kap. 2 § SFL. I båda fallen gäller enligt den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML att delägarna är skattskyldiga från början av ett enkelt bolags eller partrederis verksamhet. Skillnaden är bara att om en representant utses av SKV efter sådan ansökan är det denne som sköter uppbörden av momsen i bolagets eller rederiets verksamhet åt samtliga delägare, varvid delägarna – dvs. skattesubjekten – söks av SKV först om representanten inte sköter uppbörden. Enligt SKV hindrar inte det faktum att den utsedde representanten redan har restfört för underskott på representantkontot att övriga bolagsmän söks.⁸⁰⁶ IT-tekniska skäl kan dock enligt SKV göra det svårt rent praktiskt/tekniskt att åstadkomma en dubbeldebite-

⁸⁰² Se avsnitten 1.1.1 och 5.7.

⁸⁰³ Se avsnitt 5.7.

⁸⁰⁴ Se RÅ 2009 not. 172. Se även avsnitt 6.2.1.3 samt Forssén och Kellgren 2010 s. 31 och 32.

⁸⁰⁵ Se SKV:sHandledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 111 och 202.

⁸⁰⁶ Se SKV:s ställningstagande av 2007-09-28 och SKV:sHandledning för skatteförfarandet, kapitel 5, s. 4 och 5 (www.skatteverket.se) samt även avsnitt 1.1.1.

ring.⁸⁰⁷ De rättsliga figurerna enkla bolag och partrederier är i vart fall aldrig skattesubjekt enligt 6 kap. 2 § ML. Syftet med representantregeln är bara att underlätta redovisningen och betalningen av moms som kan hänföras till sådan verksamhet som bedrivs genom ett enkelt bolag eller partrederi.⁸⁰⁸

6.2.2.4 Slutsatser

SKV förutsätter ”att den verksamhet som det enkla bolaget bedriver omfattas av skattskyldighet enligt ML”, för att registrering av en representant för ett enkelt bolag ska kunna ske enligt representantregeln.⁸⁰⁹ Jag håller med om att de allmänna bestämmelserna i ML bör anses vara uppfyllda, innan ett enkelt bolag eller partrederi kan anses ha en verksamhet som omfattas av ML. Att representantregeln utgör en bestämmelse om skattskyldighet i särskilda fall bör, vid en systematisk tolkning, inte anses innebära en skattskyldighet som inte skulle grundas på de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 1 ML. Rekvisiten för skattskyldighet enligt huvudregeln innebär att fråga ska vara om skattepliktig omsättning inom landet i en självständigt bedriven ekonomisk verksamhet. Den historiska genomgången av representantregelns avfattning visar inte att syftet med regeln skulle ha varit något annat än att omfatta vissa bolagsformer för industriell samverkan, t.ex. gruvdrift som innan ML ersatte GML angavs uttryckligen i regeln.⁸¹⁰ Det talar för att ett krav om ekonomisk verksamhet innefattas i representantregeln. Det saknas dock i 6 kap. 2 § ML ett uttryckligt rekvisit beskattningsbar person. I och för sig fanns en regel om att begränsningarna av yrkesmässigheten enligt beloppsgränserna i dåvarande 4 kap. 1 § 2, 2 och 3 §§ ML skulle gälla också verksamhet i bl.a. enkelt bolag.⁸¹¹ Den begränsningen uteslöt dock inte att representantregeln utvidgade skattskyldighetsbegreppet i förhållande till huvudregeln, och sålunda i förhållande till huvudregelns krav på yrkesmässighet. Jag har tolkat frågan om skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML kan omfatta en delägare – bolagsman i ett enkelt bolag eller redare i ett partrederi – som är en vanlig privatperson enligt följande.

⁸⁰⁷ Se SKV:s ställningstagande av 2007-09-28 samt även SKV:s Handledning för skatteförfarandet, kapitel 7, s. 20 (www.skatteverket.se), där SKV anger att ”[ö]vriga delägare lämnar inte någon skattedeklaration så länge representanten fullgör sina skyldigheter”, och SKV:s Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007) s. 455, där SKV angav att ”delägarna är redovisnings- och betalningsskyldiga om representanten inte sköter sina åtaganden”. Se också Forssén och Kellgren 2010 s. 49.

⁸⁰⁸ Se avsnitt 6.2.2.2.

⁸⁰⁹ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1 s. 201.

⁸¹⁰ Se avsnitt 6.2.2.2.

⁸¹¹ Se 4 kap. 4 § ML (som upphörde den 1 juli 2013 genom SFS 2013:368) och avsnitt 1.1.3. Finansdepartementets förslag i promemorian av 2012-11-23 ang. att ersätta bl.a. yrkesmässighet verksamhet med beskattningsbar person (se avsnitt 1.3) innebar också att bl.a. 4 § i 4 kap. skulle utmönstras ur ML (se s. 3 i promemorian), vilket skedde.

Oavsett om den obligatoriska regeln i första men. eller den frivilliga regeln i andra men. i 6 kap. 2 § i ML avses, bestäms vad som avses med enkelt bolag – eller partrederi – enligt 6 kap. 2 § ML utifrån civilrätten, eftersom ML saknar en egen definition av dessa begrepp. Det innebär att enkelt bolag enligt representantregeln kan föreligga genom uttryckligt skriftligt eller muntligt avtal eller konkludenta handlingar. Svaret på förevarande fråga påverkas även av den frivilliga regeln, dvs. 6 kap. 2 § andra men. ML och 5 kap. 2 § SFL, såtillvida att uttrycket *för verksamheten* i 5 kap. 2 § första st. andra men. SFL visar att bolagets eller rederiets verksamhet inte begränsas till att utgöra en ekonomisk sådan.⁸¹² Framför allt beträffande enkla bolag, vilka kan föreligga utan krav på att deras verksamheter ska utgöra näringsverksamhet, kan delägare som är vanliga privatpersoner anses skattskyldiga enligt 6 kap. 2 § första men. ML enbart genom deras roll som delägare i det enkla bolaget. Den rollen kan innebära att vederbörande enbart har gjort en penninginsats i bolaget och sedan förhåller sig passiv beträffande verksamheten. Även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är av ekonomisk natur kan ett bolag föreligga, bara ändamålet är gemensamt.⁸¹³ Om verksamhetsföremålet är av ekonomisk natur, föreligger civilrättsligt sett ett enkelt bolag respektive ett partrederi. Det kan exempelvis vara fråga om att bedriva gemensam näringsverksamhet utan att handelsbolag föreligger eller att gemensamt bedriva sjöfart med eget fartyg. Ingenting hindrar att delägarna själva är vanliga privatpersoner. Någon sådan begränsning finns inte heller i 6 kap. 2 § ML. Därför kan delägarna vara skattskyldiga enbart på grund av sin roll som sådana från början av enkla bolagets eller partrederiets verksamhet, enligt den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML. Det gäller oavsett om möjligheten att utse en representant enligt den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML utnyttjas.

Jag anser sålunda att ordalydelsen av representantregeln utvidgar bestämningen av vem som omfattas av skattskyldighetsbegreppet i ML i förhållande till vad som följer av huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 1. Det är inte förenligt med mervärdesskattedirektivet, eftersom det öppnar för att en vanlig privatperson skulle kunna anses skattskyldig generellt sett utan att vara beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML.⁸¹⁴ Det begreppet ska motsvara beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och en privatperson omfattas inte av denna huvudregel.⁸¹⁵

⁸¹² Se avsnitt 6.2.2.3.

⁸¹³ Se avsnitten 5.2, 5.5 och 5.6.

⁸¹⁴ Se avsnitt 1.1.1.

⁸¹⁵ Se avsnitt 1.1.3.

Min tolkning av representantregeln är sålunda att det föreligger ett behov av att förtydliga den så att en vanlig privatperson inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 § första men. ML skulle vara tillämplig. Representantregeln bör enligt min mening preciseras så att 6 kap. 2 § första men. ML anges avse enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML *och* att det också anges att delägarna i sådana bolag och rederier i sig ska ha karaktären beskattningsbar person. Förstnämnda precisering kan ske genom att det anges att 6 kap. 2 § första men. ML förutsätter att enkla bolagets eller partrederiets verksamhet skulle ha omfattats av de allmänna bestämmelserna i ML, *om* enkla bolag och partrederier skulle ha utgjort skattskyldiga enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Däri hänvisas till huvudregeln för skattskyldighet, 1 kap. 1 § första st. 1, där ett av de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet är beskattningsbar person. Sistnämnda precisering, av innebörd att det också skulle anges i 6 kap. 2 § första men. ML att delägarna i sig ska ha karaktären beskattningsbar person, är enligt min uppfattning nödvändig för att undvika att en vanlig privatperson går in som passiv delägare i bolaget eller rederiet, och i den egenskapen omfattas av mervärdesskatten. Vederbörande har kanske enbart gjort en penninginsats i bolaget och gör ingenting mer, men är delägare i enkla bolaget eller partrederiet på grund av insatsen. Att denne skulle omfattas av mervärdesskatten enbart på grund av sin roll som delägare i någon av dessa båda rättsliga figurer är inte neutralt i förhållande till t.ex. vad som gäller beträffande aktieägare respektive delägare i aktiebolag respektive handelsbolag. Att ett aktiebolag eller handelsbolag bedriver en ekonomisk verksamhet enligt ML ger inte aktie- eller delägarna i associationsformen samma status, eftersom delägare och bolag är skilda subjekt i sådant hänseende och bedöms var för sig beträffande huruvida de omfattas av mervärdesskatten.

Beträffande följdfrågan hur skattskyldigheten bör fördelas mellan delägarna i enkla bolaget eller partrederiet⁸¹⁶ visar genomgången i avsnitten 5.4, 5.6 och 6.2.2.3 att alternativet till nuvarande ordning enligt representantregeln är att fördelningen följer reglerna i BL. Frågan ställer sig sålunda huruvida skattskyldigheten bör åläggas delägarna i förhållande till deras andelar i bolaget eller rederiet. Det är vad som gäller enligt nuvarande lydelse av 6 kap. 2 § första men. ML. Frågan är om deras skattskyldighet i stället borde bestämmas i enlighet med regleringen i 4 kap. 5 § BL av bolagsmännens förhållande till tredje man.

Ett enkelt bolag behöver till skillnad från ett partrederi inte bestå i viss gemensam egendom, utan kan bestå enbart i att gemensam verksamhet bedrivs.⁸¹⁷ Därför bör enligt min mening delägare i 6 kap. 2 § första

⁸¹⁶ Se problemställning 1 i avsnitt 1.1.2.

⁸¹⁷ Se avsnitten 5.3, 5.4, 5.5 och 6.2.2.3.

men. ML förbehållas partrederierna och BL:s begrepp bolagsman i stället användas avseende de enkla bolagen i lagrummet. Emellertid bör, enligt min mening, *andel* utmönstras ur representantregeln. I stället bör det anges i 6 kap. 2 § första men. ML att en bolagsman i ett enkelt bolag eller en delägare i ett partrederi ska vara skattskyldig för bolagets eller rederiets ekonomiska verksamhet i enlighet med reglerna i 4 kap. 5 § BL. Förutsättningen är dock att vederbörande har karaktären beskattningsbar person. Eftersom enkla bolaget inte utgör ett skattesubjekt, åligger skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML bolagsmännen respektive delägarna själva i enkla bolaget eller partrederiet.⁸¹⁸ Varje bolagsman eller delägare för sig utgör ett skattesubjekt. Den precisering som jag föreslår är att det borde anges att 6 kap. 2 § första men. ML förutsätter att det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML. Därmed bör enligt min mening omsättningskriteriet knytas till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet. Det kan ske genom att en bolagsmans eller delägares skattskyldighet för bolagets eller rederiets ekonomiska verksamhet bestäms med hänvisning enbart till 4 kap. 5 § första st. BL.⁸¹⁹ Om flera bolagsmän eller delägare har deltagit i ett avtal med tredje man, bör enligt min mening skattskyldigheten inte åläggas dem solidariskt i enlighet med 4 kap. 5 § andra st. första men. BL. Varje bolagsman eller delägare är skattesubjekt och gör sin omsättning av en vara eller tjänst för vilken dennes skattskyldighet ska bedömas enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Därmed blir ifrågavarande särskilda fall av skattskyldighet förenligt med de allmänna bestämmelserna i ML. Att 4 kap. 5 § andra st. andra men. BL anger att avtalet gäller framför solidariskt ansvar, när flera bolagsmän eller delägare deltar i avtal med tredje man, förändrar för övrigt inte vad som bör gälla enligt de grundläggande momsmässiga principerna. Däremot är avtalet med tredje man ett tolkningsdatum för att bestämma vem av bolagsmännen eller delägarna som har gjort vilken omsättning.

Beträffande det förhållandet att samtliga eller vissa av bolagsmännen eller delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi är utländska gör jag följande bedömning av vilka klarlägganden som bör göras i representantregeln.

När Sverige blev EU-medlem 1995 ändrades 4 kap. 5 § ML genom SFS 1994:1798, så att yrkesmässigheten för en utländsk företagares verksamhet bestämdes av om den motsvarade yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Det var den enda anpassningen vid EU-inträdet av ML till EU-rätten om moms för begreppet yrkesmässig verksamhet.⁸²⁰ I

⁸¹⁸ Se avsnitten 1.1.1 och 6.2.2.3.

⁸¹⁹ Se avsnitten 5.6 och 6.2.2.3.

⁸²⁰ Se prop. 1994/95:57 s. 175. Genom SFS 2013:368 upphävdes 4 kap. 5 § ML.

konsekvens härmed utmönstrades också uttrycket ”som bedrivs här i landet” ur huvudregeln för skattskyldighetens uppkomst, 1 kap. 1 § första st. 1 ML.⁸²¹ Genom den ändringen uppstod skattskyldighet enligt huvudregeln i ML ”oberoende av om den yrkesmässiga verksamheten bedrivs här i landet eller utom landet”, vilket är i enlighet med neutralitetsaspekten på momsen.⁸²² Även en tillfällig, enstaka omsättning i Sverige ansågs gjord i en yrkesmässig verksamhet, oberoende av om verksamheten bedrivs i Sverige eller i ett annat land.⁸²³ Bolag anses utgöra en sluten associationsform,⁸²⁴ men det finns inte någon begränsning i BL av vem som kan vara bolagsman i ett enkelt bolag med avseende på om vederbörande är svenskt eller utländskt rättssubjekt.⁸²⁵ För övrigt kan *utländska företag* bedriva näringsverksamhet genom en filial i Sverige.⁸²⁶ Enligt pkt 39 i EU-målet C-212/97 (Centros) hindrar principen om fri etablering för EU:s medborgare inom unionen en medlemsstat att vägra att registrera en filial till ett bolag bildat enligt lagstiftningen i annan medlemsstat.⁸²⁷ Emellertid får det inte vara fråga om otillbörligt undandragande från nationell lagstiftning, missbruk eller bedrägeri.⁸²⁸ Enligt min mening bör det sålunda klarläggas i representantregeln att den även omfattar enkla bolag eller partrederier där bolagsmännen eller delägarna är utländska beskattningsbara personer, förutsatt att bolaget eller rederiet bedriver ekonomisk verksamhet. Tillhörigheten till det svenska momssystemet blir sedan avgörande av huruvida skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster sker inom landet (Sverige). Jag gör följande bedömning för det fall att de utländska personerna antingen inte gör en ansökan om att utse en av dem som representant eller gör en sådan ansökan enligt den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL):

- Om de utländska personerna i egenskap av bolagsmän eller delägare inte ansöker om att en av dem ska utses som representant för redovisningen av momsen i det enkla bolaget eller partrederiet, bedöms de var för sig enligt de allmänna bestämmelserna i ML.

⁸²¹ Se prop. 1994/95:57 s. 154, 155 och 175.

⁸²² Se prop. 1994/95:57 s. 175.

⁸²³ Se prop. 1994/95:57 s. 155 och 175.

⁸²⁴ Se avsnitt 5.7.

⁸²⁵ Se avsnitt 1.1.1.

⁸²⁶ Se 1 § lag (1992:160) om utländska filialer m.m. och även Nial och Hemström 2008 s. 39 och 40.

⁸²⁷ Principen om EU-medborgarnas rätt till fri etablering inom unionen återfinns i art. 49 FEUF (se även avsnitt 2.3). Enligt art. 54 FEUF ska vad som avses med bolag enligt civil- eller handelslagstiftningen likställas med fysiska personer som är medborgare inom EU. Se även Nial och Hemström 2008 s. 40.

⁸²⁸ Se Centros-målet, pkt 24, samt även t.ex. EU-målen C-196/04 (Cadbury Schweppes), pkt 35, och C-446/03 (Marks & Spencer), pkt 43 och 49.

- Om de utländska personerna däremot gör en ansökan om att SKV ska utse en av dem som representant, bör enligt min mening verksamheten hos det enkla bolaget eller partrederiet behandlas som för en utländsk företagare. I linje med nämnda ändringar i ML 1995 bör klarläggandet som jag föreslår i representantregeln också ange följande. En ansökan om utseende av representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) bör vara möjlig även för det fall bolaget eller rederiet har bildats av enbart utländska personer. Förutsättningen är dock att skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster i bolagets eller rederiets verksamhet företas inom landet. Frågan bör dock lösas i samband med en annan problematik. Den handlar om att ML, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, bestämmer i 1 kap. 15 § vem som är utländsk beskattningsbar person och låter det avgöra om förvärvaren av vissa varor eller tjänster är skattskyldig i stället för den som gör omsättningen inom landet.⁸²⁹ Jag stannar vid följande konstaterande beträffande klarläggandet i denna del. Till skillnad från ett ombud för redovisning av moms åt en utländsk företagare som gör omsättningar i Sverige⁸³⁰ är representanten inte bara redovisningsskyldig. Denne är också betalningsskyldig för moms.⁸³¹ Möjligheten att registrera en representant för redovisning av moms i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet bör sålunda bestämmas av om omsättningar sker i Sverige enligt vad nyss sagts i verksamheten. Därmed bör den bestämningen ske oberoende av frågan om registrering av filial för utländska företag inom landet. Vidare är det av intresse att 5 kap. 4 §,⁸³² som motsvarar art. 43 i mervärdesskattedirektivet, infördes 2009 i ML. Den regeln gäller tillämpning av reglerna om placeringen av omsättningen av en tjänst i vissa fall. Regeln infördes för att utvidga begreppet näringsidkare till att omfatta även bl.a. näringsidkare som inte skulle vara yrkesmässiga enligt

⁸²⁹ Se 1 kap. 2 § första st. 1 jämförd med första st. 2, 3, 4 c och tredje st. ML samt prop. 2001/02:28 s. 62. Frågeställningen berördes inte i den Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 som nämns i avsnitt 1.3. Där föreslogs bl.a. att 4 kap. 5 § ang. yrkesmässig verksamhet bedriven av utländsk företagare skulle utmönstras ur ML, och att bestämningen av utländsk företagare i 1 kap. 15 § ML skulle ändras till bestämning av utländsk beskattningsbar person (se s. 3 och 8 i promemorian). Dessa ändringar skedde den 1 juli 2013 genom SFS 2013:368, men representantregeln berördes inte alls och inte heller frågan om möjlighet att registrera representant för enkla bolag eller partrederier bildade av enbart utländska personer.

⁸³⁰ Se 6 kap. 2 och 3 §§ SFL [tidigare 23 kap. 4 § SBL].

⁸³¹ Se 5 kap. 2 § första st. andra men. SFL och avsnitt 1.1.1 samt, ang. att ett ombud för en utländsk företagare inte är betalningsskyldig, prop. 2010/11:165 Del 2 s. 712.

⁸³² Se avsnitt 1.3.

4 kap. 1 § ML.⁸³³ Enligt min mening bör det också klarläggas i representantregeln att 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) även omfattar begreppet beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML.

Mitt förslag om krav på att bolagsmän i enkla bolag eller delägare i partrederier ska vara beskattningsbara personer i sig bör gälla också frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser enligt 9 kap. ML, t.ex. uthyrning av verksamhetslokaler m.m. Enligt 9 kap. 1 § första st. är skattesubjektet i dessa fall: fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättsinnehavare, konkursbon och mervärdesskattegrupper.⁸³⁴ Något krav föreligger inte beträffande vederbörandes status i övrigt. Även t.ex. en vanlig privatperson som är fastighetsägare kan ansöka om och erhålla SKV:s beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler till en affärsidkare. Enligt förarbetena är avsikten med denna frivilliga moms att kunna råda bot på den bristande neutralitet som skulle föreligga mellan skattskyldiga som bedriver verksamhet i egna lokaler och därigenom har avdragsrätt på förvärv till lokalerna respektive skattskyldiga som bedriver verksamhet i förhyrda lokaler.⁸³⁵

En vanlig privatperson i egenskap av delägare i ett enkelt bolag eller partrederi bör inte kunna anses vara skattskyldig enligt 6 kap. 2 § för frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. enligt 9 kap. ML. Enligt den fakultativa art. 137.1d. i mervärdesskattedirektivet begränsas nämligen valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom till att gälla för beskattningsbara personer. Det fanns i och för sig en utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet för vissa transaktioner på fastighetsområdet, bl.a. 9 kap. 1 § ML, nämligen i den numera upphävda 4 kap. 3 § ML. Jag går inte in på om den regeln var förenlig med den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet, som innebär att en vanlig privatperson skulle kunna anses som beskattningsbar person. Av intresse för förevarande frågeställning är i stället att det inte kan anses klart uttryckt i art. 12 att bestämmelsen omfattar utarrendering och uthyrning av fast egendom. Där anges att bestämmelsen särskilt avser leveranser av byggnader och mark. Bestämningen av skattesubjektet i art. 12 kan därmed enligt min mening inte klart anses ta över begränsningen beträffande skatteobjektet i art. 137.1d.⁸³⁶ Eftersom det finns en direktivbestämmelse att imple-

⁸³³ Se SFS 2009:1333, omsättningslandsdirektivet för tjänster (2008/8/EG), prop. 2009/10:15 (Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning) s. 213 samt Forssén 2011 (1) s. 152.

⁸³⁴ Se avsnitt 1.1.3.

⁸³⁵ Se prop. 1978/79:141 (om redovisning av mervärdesskatt, m.m.) s. 68.

⁸³⁶ Se avsnitten 1.1.3 och 2.8. Ang. upphävandet av 4 kap. 3 § ML berör för övrigt Regeringen art. 12, men inte art. 137.1d – se prop. 2012/13:124 s. 76-78.

mentera i ML, art. 137.1d, är målet EU-konformitet relevant.⁸³⁷ Därför bör mitt förslag om krav på att bolagsmän i enkla bolag eller delägare i partrederier i sig ska vara beskattningsbara personer, för att omfattas av begreppet skattskyldig i 6 kap. 2 § första men. ML, gälla också frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML. Om två eller flera äger en fastighet som uthyrs till en skattskyldig affärsidkare, bör de för övrigt – precis som är fallet idag – kunna ansöka om att en av dem utses av SKV enligt 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) till representant för uppbördens av momsens i uthyrningsverksamheten.⁸³⁸

Beträffande de båda övriga fallen av skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st., dvs. skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor enligt pkt 2 och import av varor som är skattepliktig enligt pkt 3, gör jag följande bedömning beträffande representantregeln. Importfallet behandlas först och sedan unionsinternt förvärv.

EU är en tullunion,⁸³⁹ och även en vanlig privatperson som gör en import blir föremål för mervärdesbeskattning enligt 1 kap. 2 § första st. 6 och 1 § första st. 3 ML. Både företagare och privatpersoner kan vara skattskyldiga för import enligt ML.⁸⁴⁰ Ett klarläggande bör sålunda, enligt min mening, införas i 6 kap. 2 § första men. ML, med hänvisning till 1 kap. 1 § första st. 3 ML. Det bör innebära att även en bolagsman eller delägare som är en vanlig privatperson anses som skattskyldig för import av varor för ett enkelt bolag eller partrederi, oavsett om denne är beskattningsbar person eller bolaget eller rederiet bedriver ekonomisk verksamhet.

Angående unionsinterna förvärv av varor, där skattskyldig och skattskyldighet anges i 1 kap. 2 § första st. 5 och 1 § första st. 2 ML och bestämningen av sådant förvärv anges i 2 a kap. ML, bör däremot kravet på beskattningsbar person gälla enligt mitt generella förslag beträffande 6 kap. 2 § första men. ML. Det förtydligande som bör införas i 6 kap. 2 § första men. ML i det hänseendet är i stället att beskattningsbar person i 4 kap. 1 § ML omfattar samma begrepp enligt 2 a kap. ML. I så fall blir en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldig enligt 6

⁸³⁷ Se avsnitt 2.8.

⁸³⁸ Se även SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 2 s. 898.

⁸³⁹ Med en tullunion avses att EU har gemensam tulltaxa gentemot tredje land (plats utanför EU), medan tullar på import och export mellan medlemsstaterna ska vara förbjudna. Se art. 28 FEUF och art. 30 FEUF.

⁸⁴⁰ Den som för in varan till Sverige ska göra anmälan till Tullverket och är skattskyldig för moms på importen. Se ang. detta och förtullning, s.k. övergång till fri omsättning (av vara inom EU:s inre marknad): 3 kap. 3 och 4 §§ och 5 kap. 1 och 2 §§ tullagen (2000:1281) samt 1 kap. 2 § första st. 6 och fjärde st. och 1 kap. 1 § första st. 3 ML. Tullagen ska motsvara EG:s tullkodex – Rådets förordning (EEG) nr 2913/92. Se även Moëll 1996 s. 160, ang. att EU:s tullkodex samlade EU:s tullrättsliga regler. Från och med 2015 tas importmoms ut enligt SFL för momsregistrerade – se SFS 2014:51.

kap. 2 § första men. ML för unionsinterna förvärv av varor för bolagets eller rederiets räkning i sådana fall. Det gäller unionsinterna förvärv enligt huvudregeln i 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. ML och sådana förvärv beträffande punktskattepliktiga varor i första st. 2 av samma lagrum. Delägare som inte är beskattningsbara personer enligt 4 kap. 1 § ML blir skattskyldiga för unionsinterna förvärv för bolagets eller rederiets räkning endast beträffande nya transportmedel enligt 2 a kap. 3 § första st. 1 ML.

6.3 FRÅGAN OM FAKTURERINGSSKYLDIGHET ENLIGT MERVÄRDESSKATTELAGEN OCH ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER

6.3.1 Problemställningen

I det här avsnittet behandlas något om faktureringsreglerna i 11 kap. ML.⁸⁴¹ Avsnittet syftar till att ge en bakgrund till tillämpningsfrågorna och de hypotetiska fallstudierna. Det är därför av översiktlig karaktär. De särskilda kontrollbehov utöver BFL:s krav på verifikat och redovisning som mervärdesskatten ställer beträffande redovisningen av utgående och ingående moms har föranlett faktureringsreglerna i 11 kap. ML.⁸⁴² Om faktureringsskyldighet föreligger enligt ML, uppställer 11 kap. innehålls krav på en faktura utöver de allmänna krav som ställs i BFL på innehållet i en faktura som verifikat på en affärshändelse.⁸⁴³ Ett momsberärande underlag med alla formella krav på innehåll enligt huvudregeln 11 kap. 8 § ML är enligt 8 kap. 5 § ML kravet för att den skattskyldige ska kunna utöva avdragsrätt för debiterad ingående moms.⁸⁴⁴ EU-domstolen har i målet C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel) uttalat att kravet på innehav av en korrekt faktura, för att utöva avdragsrätten, tillgodoser ett av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet. Det syftet är att säkerställa uppbörden av mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav.⁸⁴⁵ Faktureringsskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML knöts 2004 till begreppen *näringsidkare* och *omsättning*, i stället för till begreppet skattskyldig. Genom SFS 2013:368 ändrades den 1 juli 2013 rekvisitetet näringsidkare till *beskattningsbar person* i lagrummet. Eftersom skattskyldig används i representantregeln, berör jag huruvida 11 kap. bör kompletteras med att faktureringsskyldigheten enligt ML också ska omfatta representantregeln.⁸⁴⁶ Jag ställer frågan i ett rättssäkerhets-, kontroll- och uppbördsperspektiv dels utifrån gällande representantregel, dels utifrån antagandet att enkla bolag och partrederier i en framtid skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett.

⁸⁴¹ Se avsnitten 1.2.1 och 1.3.

⁸⁴² Se avsnitt 1.3.

⁸⁴³ Se 5 kap. 7 § BFL och även Forssén 2010 s. 53.

⁸⁴⁴ Se art. 178 a) och 226 i mervärdesskattedirektivet och även avsnitten 1.3 och 2.8.

⁸⁴⁵ Se avsnitt 1.3 och även Forssén 2010 s. 60.

⁸⁴⁶ Se avsnitten 1.2.1 och 1.3.

Ett nytt faktureringsdirektiv om moms antogs av EU:s råd den 13 juli 2010.⁸⁴⁷ Det har föranlett vissa ändringar i 11 kap. ML angående innehåll i faktura som genomfördes den 1 januari 2013.⁸⁴⁸ Jag berör dock huvudregeln om faktureringssskyldigheten i 11 kap. 1 § första st., om inte annat sägs.⁸⁴⁹ Huvudregeln har enbart påverkats av förändringarna såtillvida att den har kommit att omfatta också s.k. monteringsleveranser till andra EU-länder.⁸⁵⁰ I detta arbete berörs inte sådana fall, och när huvudregeln för faktureringssskyldigheten i 11 kap. 1 § första st. ML berörs gäller det lagrummets lydelse enligt SFS 2013:368.⁸⁵¹

6.3.2 Faktureringssskyldigheten och gällande representantregel

Att skyldigheten att utfärda faktura enligt 11 kap. 1 § ML har knutits, genom SFS 2013:368, till begreppen *beskattningsbar person* och omsättning, i stället för till begreppet skattskyldig, underlättar kontrollen av om utgående och ingående moms har redovisats korrekt i en företagares SKD. Skattskyldighetsbegreppet styr i stället när utgående respektive ingående moms ska redovisas. Av huvudreglerna i 13 kap. 6 § 1 respektive 16 § 1 ML följer att den redovisningen ska ske i en SKD för den redovisningsperiod varunder omsättningen respektive förvärvet har bokförts eller borde ha bokförts enligt BFL:s begrepp god redovisningssed. I utredningen SOU 2002:74 föreslogs att det s.k. kopplade området mellan mervärdesbeskattningen och den civilrättsliga redovisningsrätten bör upphävas.⁸⁵² Någon lagstiftning har dock inte skett till följd av förslaget. Det förändrar inte att redovisningen i en SKD ska fungera när skattskyldighet respektive avdragsrätt för moms föreligger materiellt sett och underlagen för kontroll är fakturorna. Av huvudregeln om rätten till avdrag för ingående moms, 8 kap. 3 § första st. ML, följer i och för sig att ett förvärv eller import av en vara eller tjänst i en verksamhet som medför skattskyldighet ger sådan rätt materiellt sett. Emellertid följer av 8 kap. 5 § ML det formella kravet att den rätten kan utövas först om den kan styrkas genom faktura från någon som är skattskyldig för omsättningen som motsvarar förvärvet (eller om förvärvaren omfattas av s.k. omvänd skattskyldighet), dvs. från en beskattningsbar person.⁸⁵³

⁸⁴⁷ Se Rådets direktiv 2010/45/EU.

⁸⁴⁸ Se SFS 2012:342 – lag om ändring i mervärdesskattelagen.

⁸⁴⁹ Se avsnitt 1.2.1.

⁸⁵⁰ Se SFS 2012:342 och prop. 2011/12:94 (Nya faktureringsregler för mervärdesskatt m.m.) s. 9, 90 och 91. Förändringarna berörde inte i övrigt huvudregeln om faktureringssskyldigheten, utan andra st. i 11 kap. 1 § ändrades så att faktureringssskyldighet infördes 2013 för s.k. distansförsäljning från annat EU-land till köpare i Sverige.

⁸⁵¹ I denna bok beaktas, som nämnts i avsnitt 1.2.1, regler med ikraftträdande senast den 1 januari 2015.

⁸⁵² Se avsnitt 1.3.

⁸⁵³ Se avsnitten 1.3 och 6.3.1 samt prop. 2003/04:26 s. 42, prop. 1994/95:57 s. 136, prop. 1998/99:130 Del 1 s. 250 och även Forssén 2010 s. 54 och 55.

Ett momsberande underlag med alla formella krav på innehåll enligt huvudregeln 11 kap. 8 § ML är enligt 8 kap. 5 § ML – som har sin motsvarighet i art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet – kravet för att den skattskyldige ska kunna utöva avdragsrätt för debiterad ingående moms. Enligt EU-domstolens praxis innebär kravet på innehav av en korrekt faktura för att utöva avdragsrätten att ett av de syften som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet tillgodoses. Det syftet är att uppbörden för mervärdesskatt och SKV:s kontroll därav säkerställs.⁸⁵⁴ Innehålls-kraven avseende en faktura enligt ML anges i huvudregeln 11 kap. 8 § ML, som har sin motsvarighet i art. 226 i mervärdesskattedirektivet.⁸⁵⁵

Huvudregeln i BFL är att varje bokföringsskyldig svarar för sin egen bokföring.⁸⁵⁶ Emellertid kan bolagsmännen eller delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi utnyttja sin särskilda möjlighet enligt 4 kap. 5 § BFL att ha en gemensam bokföring.⁸⁵⁷ Den utgående och ingående momsen ska dock kunna kontrolleras gentemot fakturor som uppfyller ML:s innehålls krav på sådana underlag. Av förarbetena till 5 kap. 2 § SFL anges att om möjligheten att utse en representant för redovisning och betalning av moms i verksamheten hos ett enkelt bolag eller partrederi utnyttjas, får representanten ett särskilt registreringsnummer och skattekonto för bolaget eller rederiet.⁸⁵⁸ Om bolagsmännen eller delägarna i enkla bolaget eller partrederiet har ansökt gemensamt hos SKV om att en av dem ska vara representant för redovisning och betalning av momsen i bolaget eller rederiet, och SKV beslutar i enlighet därmed, sker följande. För administrering av själva representantskapet tilldelar SKV representanten ett särskilt redovisningsnummer som knyts till det organisationsnummer som tilldelas det enkla bolaget eller partrederiet. Det särskilda redovisningsnumret är ett nummer ur serie 662 – 662-nr – till vilket ett särskilt skattekonto är kopplat. Det är det särskilda redovisningsnumret som används för registrering av representanten i dennes egenskap som sådan i momsregistret.⁸⁵⁹ Av andra st. i 5 kap. 2 § SFL framgår att underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt

⁸⁵⁴ Se pkt 37 i EU-målet C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), som berörs i avsnitten 1.3, 2.8 och 6.3.1.

⁸⁵⁵ Genom det nämnda nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU undergår bl.a. art. 226 i mervärdesskattedirektivet viss ändring 2013, men det berörs inte på grund av att det är perifert för frågorna i detta arbete.

⁸⁵⁶ Se 2 kap. 1 § och 6 § första st. samt 4 kap. 1 § BFL. Se även SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 629.

⁸⁵⁷ Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 231 och även avsnitten 1.3 och 6.2.2.4.

⁸⁵⁸ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 710.

⁸⁵⁹ Se SKV:s Handledning för skatteförfarandet, avsnitt 61.1, s. 2 och kapitel 7, s. 20 (www.skatteverket.se) samt 1 § 4 RSFS 2002:13 ang. särskilt registrerings- och redovisningsnummer. Se även SKV:s ställningstagande av 2007-09-28, SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1 s. 201 och SKV:s Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007) s. 75, 196 och 454.

hos representanten.⁸⁶⁰ Det rör sig om fakturor som uppfyller ML:s innehållskrav på sådana underlag. SKV beskriver representantens åligganden som närmast kamerala.⁸⁶¹ SKV anser inte att representanten är skattskyldig enligt ML för det enkla bolaget eller partrederiet. SKV anser att han ska redovisa och betala momsen i dess verksamhet, dvs. i enlighet med 6 kap. 2 § andra men. ML sköta uppbörden av momsen i bolagets eller rederiets verksamhet.⁸⁶²

Begreppet beskattningsbar person gäller oavsett om momsen i ett enkelt bolags eller partrederis verksamhet redovisas av en utsedd representant bland bolagsmännen eller delägarna⁸⁶³ eller om de i egenskap av skattskyldiga redovisar momsen själva.⁸⁶⁴ Jag föreslår att det bör preciseras att 6 kap. 2 § första men. ML förutsätter att enkla bolagets eller partrederiets verksamhet omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML, om enkla bolag och partrederier skulle ha varit skattskyldiga enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML. I sistnämnda lagrum hänvisas till huvudregeln för skattskyldighet, 1 kap. 1 § första st. 1, där de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet är bl.a. *beskattningsbar person* och omsättning.⁸⁶⁵

Faktureringskyldighetens uppkomst enligt 11 kap. 1 § ML grundas i och för sig på begreppen *beskattningsbar person* och omsättning. Emellertid omfattas inte en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi som är skattskyldig avseende bolagets eller rederiets verksamhet enligt den gällande obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML av faktureringskyldighet enligt 11 kap. 1 § ML, när denne gör en omsättning i nämnda egenskap avseende bolagets eller rederiets verksamhet. Det rättspolitiska målet med en materiellt sett rättssäker moms kräver att beslut som innebär rättsskipning eller myndighetsutövning är i hög grad förutsebara på grund av rättsnormerna och samtidigt i hög grad etiskt godtagbara.⁸⁶⁶ I förevarande sammanhang innebär det, i enlighet med den rättspolitiska målsättningen om neutralitet angående rättslig form,⁸⁶⁷ att samma omsättning bör leda till såväl skattskyldighet som skyldighet att utfärda faktura enligt ML samt till att SKV ska kunna kontrollera en likadan omsättning. Det gäller oavsett om omsättningen görs av en bolagsman eller delägare avseende verksamheten i ett enkelt bolag eller partrederi

⁸⁶⁰ Se även prop. 2010/11:165 Del 2 s. 710 samt avsnitt 1.1.1.

⁸⁶¹ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1 s. 201.

⁸⁶² Se SKV:s Handledning för skatteförfarandet, kapitel 5, s. 3 och 4 och avsnitt 26.7.2, s. 60 (www.skatteverket.se). Se även avsnitt 1.1.1 och SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 201.

⁸⁶³ Enligt den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML.

⁸⁶⁴ Enligt den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML.

⁸⁶⁵ Se avsnitt 6.2.2.4.

⁸⁶⁶ Se avsnitt 2.7.

⁸⁶⁷ Se avsnitt 2.4.2.

eller av vederbörande i dennes egen verksamhet vid sidan av bolaget eller rederiet. Vidare är SKV:s möjlighet till kontroll av omsättningen även när den görs av en bolagsman eller delägare i ett enkelt bolag eller partrederi betydelsefull för målet med en effektiv uppbörd av moms.⁸⁶⁸ Sålunda bör enligt min mening skyldigheten att utfärda faktura för omsättning av vara eller tjänst enligt 11 kap. 1 § ML utvidgas till att omfatta delägare som är skattskyldiga enligt 6 kap. 2 § första men. ML.

Syftet med representantregeln är att underlätta redovisningen och betalningen av mervärdesskatten som kan hänföras till verksamhet som bedrivs genom ett enkelt bolag eller partrederi.⁸⁶⁹ Bolagsmännen eller delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi svarar själva för skyldigheten att utfärda fakturor enligt ML, trots att en representant utsetts för redovisning och betalning av momsen i det enkla bolaget eller partrederiet. Det bör enligt min mening från kontrollsynpunkt typiskt sett anses som ett sämre alternativ för det rättspolitiska målet med en effektiv uppbörd.⁸⁷⁰ Om en representant utses upprätthålls den kontrollmöjlighet för SKV som enligt 5 kap. 2 § andra st. SFL förutsätts i sådana fall, genom att det lagrummet ålägger representanten skyldighet att hålla underlag för sådan kontroll av redovisningen tillgängliga hos sig.⁸⁷¹ För den situationen att representant utsetts för uppbörd av momsen i ett enkelt bolag eller partrederi bör det därför enligt min mening anges i 11 kap. 1 § ML att även en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML omfattas av faktureringskyldigheten enligt ML.

6.3.3 Faktureringskyldigheten om enkla bolag och partrederier skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett

Om ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, eller om det görs möjligt genom förtydligande i direktivbestämmelsen, skulle enkla bolag och partrederier kunna utgöra beskattningsbara personer. Då bör enligt min mening 6 kap. 2 § första och andra men utmönstras ur ML. Jag föreslår i så fall att 6 kap. 2 § ML omformuleras så att det i förtydligande hänseende klart anges i ML att enkla bolag och partrederier utgör skattesubjekt momsmässigt sett, och att de omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML om skattskyldighet.⁸⁷²

Under nyss nämnda förutsättningar skulle samma teknik kunna användas för att bestämma skattskyldigheten för de enkla bolagen och partrederierna som beträffande mervärdesskattegrupperna i 6 a kap. 1 § andra

⁸⁶⁸ Se avsnitt 2.6.

⁸⁶⁹ Se avsnitt 6.2.2.2.

⁸⁷⁰ Se avsnitt 2.6.

⁸⁷¹ Se SKV:s Handledning för skatteförfarandet, kapitel 5, s. 5 (www.skatteverket.se) och även avsnitt 1.1.1.

⁸⁷² Se avsnitt 6.2.1.4.

st. ML.⁸⁷³ I 6 a kap. 1 § andra st. ML anges att det följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första st. 1 huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet ska anses medföra skattskyldighet. För mervärdesskattegrupper används begreppet beskattningsbar person enligt 6 a kap. 1 § första st. ML,⁸⁷⁴ vilket gör att deras omsättningar omfattas av faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML, där samma begrepp används.⁸⁷⁵ Om det i förevarande fall skulle anges i 6 kap. 2 § att enkla bolag och partrederier omfattas av huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt ML, skulle de omfattas av bl.a. rekvisiten *beskattningsbar person* och omsättning i huvudregeln för skattskyldighetens uppkomst. Det är också rekvisiten *beskattningsbar person* och omsättning som grundar faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML. Emellertid bör det enligt min mening i förevarande fall särskilt anges i 11 kap. 1 § ML att faktureringskyldigheten omfattar omsättningar som görs av enkla bolag och partrederier som skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. Rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut bör också beträffande verksamheter hos dessa båda rättsliga figurer innebära att samma omsättning leder till såväl skattskyldighet som faktureringskyldighet enligt ML. SKV:s möjlighet till kontroll bör också här gynnas av sådan överensstämmelse mellan ML:s materiella och formella regler.⁸⁷⁶

6.3.4 Slutsatser

Jag har utifrån rättssäkerhets-, kontroll- och uppbördsperspektiv behandlat frågan om 11 kap. bör kompletteras med att faktureringskyldigheten enligt ML också ska omfatta representantregeln. Det har skett dels utifrån gällande representantregel, dels utifrån mitt förslag att enkla bolag och partrederier skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett under förutsättning att de uppfyller övriga rekvisit som medför skattskyldighet, såsom omsättning av vara eller tjänst inom landet.

Faktureringskyldighetens uppkomst enligt 11 kap. 1 § ML grundas på begreppen *beskattningsbar person* och omsättning. Emellertid omfattas inte en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi som är skattskyldig avseende bolagets eller rederiets verksamhet enligt den gällande obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML av faktureringskyldighet enligt 11 kap. 1 § ML. Det är fallet även om min föreslagna precisering genomförs så att 6 kap. 2 § första men. anger att delägarens skattskyldighet förutsätter att bolagets eller rederiets verksamhet skulle ha omfattats av de allmänna bestämmelserna i ML. Rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut innebär enligt min mening att samma omsättning bör leda till såväl skattskyldighet som skyldighet att utfärda faktura

⁸⁷³ Se avsnitt 6.2.1.4.

⁸⁷⁴ Se avsnitt 1.3.

⁸⁷⁵ Se avsnitt 6.3.2.

⁸⁷⁶ Jfr avsnitt 6.3.2.

enligt ML. Därför krävs att SKV ska kunna kontrollera omsättningen i båda hänseendena. Det kravet bör gälla oavsett om omsättningen görs av en bolagsman eller delägare avseende verksamheten i ett enkelt bolag eller partrederi eller av någon av dem i den egna verksamheten vid sidan av bolaget eller rederiet. SKV:s möjlighet till kontroll även av en omsättning som görs av en bolagsman eller delägare i verksamheten i ett enkelt bolag eller partrederi är betydelsefull för det rättspolitiska målet med en effektiv uppbörd av moms. Min slutsats är därför att faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML bör utvidgas till att omfatta delägare som är skattskyldiga enligt 6 kap. 2 § första men. ML.⁸⁷⁷

Syftet med representantregeln är att underlätta uppbörden av moms som kan hänföras till verksamhet som bedrivs genom ett enkelt bolag eller partrederi. Genom den gällande frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) kan bolagsmännen eller delägarna i bolaget eller rederiet utse en representant och därmed inte bara sköta uppbörden av moms i verksamheten effektivare genom denne. Representanten upprätthåller också SKV:s möjlighet till kontroll genom att denne åläggs enligt 5 kap. 2 § andra st. SFL att hålla underlag för kontroll av redovisningen tillgängliga hos sig. Från kontrollsynpunkt bör det typiskt sett anses som ett sämre alternativ för det rättspolitiska målet med en effektiv uppbörd att bolagsmännen eller delägarna i bolaget eller rederiet själva skulle svara för faktureringskyldigheten. Därför bör det enligt min mening anges i 11 kap. 1 § ML att även en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML omfattas av faktureringskyldigheten enligt ML.⁸⁷⁸

Om icke rättssubjekt skulle kunna anses utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och enkla bolag och partrederier antas kunna utgöra beskattningsbara personer, bör enligt min mening 6 kap. 2 § första och andra men utmönstras ur ML. I en sådan situation bör 6 kap. 2 § ML formuleras om så att det i förtydligande hänseende klart anges i ML att enkla bolag och partrederier utgör skattesubjekt momsmässigt sett, och att de omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML om skattskyldighet. Det innebär att samma teknik skulle användas som beträffande mervärdesskattegrupperna i 6 a kap. 1 § andra st. ML, genom att det skulle anges i 6 kap. 2 § att det följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första st. 1 huruvida det enkla bolaget eller partrederiet ska anses skattskyldigt för sin verksamhet. På samma sätt som beträffande skattskyldighetens uppkomst är det rekvisiten *beskattningsbar person* och omsättning som grundar faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML. Emellertid bör det särskilt anges i 11 kap. 1 § ML att faktureringskyldigheten omfattar

⁸⁷⁷ Se avsnitt 6.3.2.

⁸⁷⁸ Se avsnitt 6.3.2.

omsättningar som görs av enkla bolag och partrederier som skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. Även beträffande verksamheter hos de rättsliga figurerna enkla bolag och partrederier bör rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut innebära att samma omsättning leder till såväl skattskyldighet som faktureringskyldighet enligt ML. Den överensstämmelsen mellan materiella och formella regler i ML bör också i detta fall gynna SKV:s möjlighet till kontroll.⁸⁷⁹

6.4 TILLÄMPNINGSFRÅGOR

6.4.1 Problemställningen

I detta avsnitt fortsätter undersökningen genom att tillämpningsfrågorna behandlas, för att finna argument för och emot att representantregeln – helt eller delvis – borde upphöra, eftersom analysen av subjektfrågan beträffande representantregeln inte gav något klart svar på denna fråga.⁸⁸⁰ Frågan är om möjligheten för bolagsmännen och delägarna i enkla bolag och partrederier att enligt den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML utse en av dem som representant kan förväntas medföra en fungerande uppbörd av momsen. De är alltså själva skattskyldiga enligt 6 kap. 2 § första men. ML beträffande momsen i bolagets eller rederiets verksamhet, men en av dem ska som representant svara för redovisning och betalning av den momsen. Jag använder de båda grundexemplen som jag har ställt upp i avsnitt 3.3. I dessa utgår jag från att bolagsmännen A och B var för sig har karaktären av beskattningsbar person vid sidan av verksamheten i enkla bolaget eller partrederiet. Sedan bygger jag på med ytterligare hypotetiska fall, för att pröva hur representantregeln fungerar i förhållande till huvudreglerna om skattskyldighet och avdragsrätt enligt ML. Dessa överensstämmer systematiskt med huvudreglerna om vem som är betalningsskyldig och avdragsrättens räckvidd (omfattning) enligt mervärdesskattedirektivet.⁸⁸¹

Genom de hypotetiska fallen och det verktyg som jag kallar ABCS-TUXY-modellen gör jag framför allt en avvägning mellan statens uppbörds- och kontrollintresse och den enskildes rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut. Den avvägningen gör jag sålunda beträffande de rättspolitiska mål som jag i kapitel 2 har uppställt för det svenska momssystemet för undersökningen av representantregeln i detta arbete. Om bedömningen blir att det, för att uppbörden genom representanten ska fungera, krävs så omfattande preciserande tillägg i representantregeln respektive tillägg i 11 kap. ML att representantregeln blir alltför komplex att tillämpa, bör följande åtgärder vidtas.⁸⁸² I ett sådant fall bör, enligt min mening, den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML

⁸⁷⁹ Se avsnitt 6.3.3.

⁸⁸⁰ Se avsnitt 6.2.1.4.

⁸⁸¹ Se avsnitten 1.1.3, 1.3 och 3.2.

⁸⁸² Se avsnitt 2.8.

utmönstras och 5 kap. 2 § SFL konsekvensmässigt begränsas till att enbart avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt – inte moms.

Vid problematiseringen genom de hypotetiska fallstudierna använder jag de tänkta personerna från Schema 4 i avsnitt 3.3 (se nedan). Det innebär att A, B, C, S, T, U, X och Y sätts in i olika situationer beträffande frågorna om skattskyldighet och rätt till avdrag för moms. Det gäller dels förhållanden mellan enkla bolaget eller partrederiet och dess kunder och leverantörer, dels förhållanden internt mellan bolagsmännen eller delägarna.

Schema 4

Enkelt bolag/partrederi	
A – bolagsman/representant B – bolagsman A och B ansöker hos SKV om att A ska redovisa momsen i enkla bolaget eller partrederiet	S – leverantör till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget/partrederiet
	T – kund till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget/partrederiet
C Eventuellt tillkommande bolagsman i bolaget eller rederiet. Alternativt kan C vara en icke bolagsman, t.ex. någon av S, T, U, X eller Y	U – person med indirekt relation till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget
	X – leverantör till A eller B avseende deras verksamheter i övrigt
	Y – kund till A eller B avseende deras verksamheter i övrigt

Om det visar sig krävas alltför omfattande tillägg i representantregeln och tillägg i 11 kap. ML, för att uppbördens av momsen ska fungera, bör 6 kap. 2 § andra men. ML utmönstras och 5 kap. 2 § SFL begränsas enligt vad nyss sagts. I ett sådant fall är det bättre att rollen som uppborrdsmän åt staten avseende momsen i stället uppfylls av bolagsmännen eller delägarna själva, dvs. av dem som är skattskyldiga enligt den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML. Även om uppborrdssintresset skulle missgynnas av en sådan åtgärd, får det i sådant fall stå tillbaka för delägarnas rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet vid tillämpningen av reglerna om moms beträffande enkla bolag och partrederier.⁸⁸³ I de hypotetiska fallen antar jag om inte annat sägs att med beskattningsbar person avses en företagare, dvs. en person som omfattas av begreppet beskattningsbar person i 4 kap. 1 § ML – vilket motsvarar huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Denne omfattas också av begreppet beskattningsbar person beträffande 11 kap. ML och faktureringsreglerna. Med konsument avser jag en person som normalt sett är en vanlig privatper-

⁸⁸³ Se avsnitten 2.7 och 2.8.

son, och som sålunda inte omfattas av 4 kap. 1 § ML respektive art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Om bolagsmännen eller delägarna har ansökt om att en av dem ska registreras som representant för att sköta redovisningen och betalningen av momsen i verksamheten hos ett enkelt bolag eller partrederi, gäller enligt SKV dess beslut om sådan registrering redovisning och betalning av *all* moms för den verksamhet som bolaget eller rederiet bedriver.⁸⁸⁴ Det innebär att beträffande externa förvärv och försäljningar behandlas ingående och utgående moms i praktiken som om enkla bolaget vore ett eget skattesubjekt. Jag inleder tillämpningsfrågorna med de båda nämnda grundexemplen, där bolagsman eller delägare agerar i egen verksamhet respektive för det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet. Därefter undersöker jag behovet av tillägg i representantregeln och i 11 kap. ML beträffande de interna omsättningarna mellan bolagsmännen i enkla bolaget eller partrederiet. Andra frågeställningar som jag berör i samband med de hypotetiska frågorna kring representantens redovisning gäller: huruvida ett bidrag utgör en del av ersättningen för en omsättning; om fråga är om finansiering av ett förvärv åt enkla bolaget eller partrederiet eller om att en ny bolagsman eller delägare tillträder; och angående representantregeln och förhållandet till utlandet. Om inte annat sägs, utgår jag i samband med tillämpningsfrågorna från att aktuell omsättning omfattas av huvudreglerna om generell skatteplikt och skattesats för omsättningar av varor eller tjänster.⁸⁸⁵

6.4.2 Hypotetiska fall där bolagsman eller delägare agerar i egen verksamhet respektive för enkla bolagets eller partrederiets verksamhet

I *exempel 1* i avsnitt 3.3 antar jag att A och B har bildat ett enkelt bolag, och att A har en egen ekonomisk verksamhet. B antas också ha en egen ekonomisk verksamhet. A antas sälja en vara till kunden Y, och A köpte varan från leverantören X som också antas vara en företagare. Om X, A och Y sätts in i en förädlingskedja liknande den som jag illustrerar i avsnitt 2.4.1.3, behandlas momsen enligt följande:

- Leverantören X antas sätta ett pris på varan om 80 kr och ska, enligt den generella momssatsen (som antas gälla för varan), debitera utgående moms om 20 kr i faktura utställd till A, och X redovisar utgående momsen i sin SKD till SKV,

⁸⁸⁴ Se SKV:s Handledning för skatteförfarandet, kapitel 5, s. 4 (www.skatteverket.se) och även avsnitt 1.1.1. Tidigare uttryckte för övrigt SKV detsamma med att representanten ska svara för redovisningen och betalningen av bl.a. mervärdesskatt för ett enkelt bolags *hela verksamhet*. Se SKV:s Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007) s. 453.

⁸⁸⁵ Se avsnitt 1.3.

- Utgående moms, 20 kr.
- A gör, vid sin vidareförsäljning av varan till kunden Y, ett påslag om 40 procent för täckande av kostnader utöver inköpskostnaden samt för vinst. Priset blir 112 kr exklusive moms (1,4 x 80), och utgående moms 28 kr (0,25 x 112). A debiterar utgående moms 28 kr i fakturan till kunden Y, och A redovisar i sin SKD till SKV,
- Utgående moms 28 kr och
 - Ingående moms 20 kr samt
 - Skatt att betala 8 kr.
- Kunden Y, som antas vara konsument i detta fall, får bära momskostnaden på hela mervärdet på förädlingen av varan, dvs. 28 kr som ingår i totala priset som Y betalar till A om 140 kr. Staten har fått in samma momsbelopp, 28 kr, dels från X (20 kr), dels från A (8 kr). Uppbörderna av moms ska i normalfallet fungera på det här sättet.

I *exempel 2* i avsnitt 3.3 ändrar jag förutsättningarna från exempel 1 så att A agerar för verksamheten i det enkla bolag eller partrederi som A och B driver, i stället för avseende sin egen verksamhet. Varuleverantören respektive kunden i förhållande till A kallar jag nu S respektive T. Frågan är vad som gäller i detta fall beträffande rätten att dra ingående moms och skyldigheten att debitera utgående moms. Om mina förslag i avsnitt 6.2.2.4 genomförs, har 6 kap. 2 § första men. ML preciserats enligt följande. Lagrummet anger i så fall att enkla bolagets eller partrederiets verksamhet omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML, om enkla bolag och partrederier skulle ha varit skattesubjekt momsmässigt sett och utgjort skattskyldiga enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Dessutom anger i så fall 6 kap. 2 § första men. ML att bolagsmännen ska vara beskattningsbara personer i sig, och att skattskyldigheten för dem bestäms med hänvisning till 4 kap. 5 § första st. BL så att omsättningskriteriet knyts till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet – varvid begreppet andel utmönstras ur 6 kap. 2 § första men. ML. Med dessa preciseringar av 6 kap. 2 § första men. ML gäller följande angående rätten att dra ingående moms på förvärvet från S och skyldigheten att debitera utgående moms på vidareförsäljningen till T, om A för enkla bolagets räkning ensam gör avtalen med S och T. A är i så fall ensam avdragsberättigad enligt 8 kap. 3 § första st. ML beträffande förvärvet från S för enkla bolagets räkning, och ensam skattskyldig beträffande försäljningen för enkla bolagets räkning av varan till T. Situationen är densamma momsmässigt som i exempel 1.

Om mitt förslag i avsnitt 6.2.2.4 att utmönstra begreppet andel ur 6 kap. 2 § första men. ML inte genomförs, och skattskyldigheten inte heller knyts genom omsättningsbegreppet till den bolagsman eller delägare i det enkla bolaget eller partrederiet som agerar för bolaget eller rederiet, leder det till följande.

S skyldighet att redovisa och erlagga utgående moms om 20 kr på priset på varan (80 kr) påverkas inte. S ska således redovisa utgående moms i sin SKD till SKV: Utgående moms, 20 kr.

S debiterar momsen om 20 kr i faktura till A, och kan göra så enligt 11 kap. 1 § första st. ML på grund av att A är en annan beskattningsbar person. A är dock enligt nuvarande lydelse av 6 kap. 2 § första men. ML ”skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet”. A:s andel är 50 procent och B:s andel är 50 procent. Det innebär att A respektive B har rätt, materiellt sett enligt huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML, att göra avdrag för 50 procent vardera av momsbeloppet 20 kr. A är skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML i sin egenskap av bolagsman i bolaget, och avdragsberättigad materiellt sett enligt huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML. Detsamma gäller bolagsmannen B. De båda bolagsmännen är skattskyldiga och avdragsberättigade i förhållande till sina *andelar* i bolaget, dvs. med 50 procent vardera avseende momsbeloppet 20 kr. I formellt hänseende faller emellertid 10 kr i avdrag utanför de båda bolagsmännens respektive SKD. A kan enligt 8 kap. 5 § ML styrka sin rätt till avdrag för de 10 kr, som vederbörande materiellt sett har rätt att dra med stöd av mottaget ett moms bärande underlag enligt 11 kap. ML från S. Däremot har inte B något sådant underlag, och kan inte styrka formellt sett sin materiella rätt att dra sina 50 procent, dvs. 10 kr. A:s kostnad blir i detta fall 90 kr (100 – 10). Vid försäljningen till T sätter A – under antagande av samma påslag som i exempel 1 (40 procent) – ett pris på varan om 126 kr exklusive moms (1,4 x 90). Den utgående momsen blir 31 kr och 50 öre (0,25 x 126), vilket avrundas uppåt till 32 kr.⁸⁸⁶ A debiterar i fakturan till T 32 kr utgående moms (på priset 126 kr). A ska redovisa i sin SKD utgående moms motsvarande sin andel (50 procent), dvs. 16 kr, och B ska redovisa utgående moms motsvarande sin andel (50 procent), dvs. 16 kr. I detta fall redovisar A och B i sina respektive SKD till SKV enligt följande:

⁸⁸⁶ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 615, där det anges att om avrundning till hela krontal tillämpas vid fakturering får sådan avrundning göras på skattebeloppet under förutsättning att öretal lika med 50 eller däröver höjs till närmast högre krontal och öretal under 50 sänks till närmast lägre krontal.

A:s SKD,

- Utgående moms 16 kr och
- Ingående moms 10 kr samt
- Skatt att betala 6 kr;

B:s SKD,

- Utgående moms 16 kr och
- Ingående moms 0 kr samt
- Skatt att betala 16 kr.

Kunden T, som fortfarande antas vara konsument, betalar till A ett pris om 158 kr (126 + 32), dvs. 18 kr mer än i exempel 1. Priset blir högre för konsumenten beroende på kumulativa effekter föranledda av en formell begränsning av en materiellt sett likvärdig situation jämfört med exempel 1. Om enkla bolaget eller partrederiet hade varit ett skattesubjekt momsmässigt sett, hade avdrag kunnat ske i bolagets eller rederiets SKD på samma sätt som beträffande A, när denne agerar för sin egen verksamhet i exempel 1. Nu snedvrids konkurrensen om T väljer bort A som leverantör, beroende på den prishöjning som har sin orsak enbart i att A och B delar på skattskyldigheten och avdragsrätten med en åtföljande formell begränsning av avdragsrätten. Den begränsningen om 10 kr föranleder sålunda en prishöjning om 18 kr med hänsyn till antagna påslaget om 40 procent hos A.⁸⁸⁷

För att undvika att den beskrivna kumulativa effekten och konkurrens-snedvridningen uppkommer måste enligt min mening i förevarande fall följande anges genom ett tillägg i representantregeln och i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML. En delägare som är skattskyldig formellt sett ska få utöva avdragsrätt som materiellt sett föreligger hos denne, men som annars skulle gå förlorad formellt sett. En sådan förlust av avdragsrätt på formell grund föranleds av att vederbörande inte är den delägare som har mottagit det moms bärande underlaget från den som har levererat varan eller tillhandahållit tjänsten till det enkla bolaget eller partrederiet. Om inte nämnda tillägg införs, blir dessutom effekten att staten tar in moms om 42 kr (20 + 6 + 16), i stället för 28 kr som i exempel 1, trots att de momsmässiga materiella förutsättningarna är desamma i båda exemplen beträffande förädlingen av varan. Det är enbart de formella förutsättningarna som är annorlunda i exempel 2. Därför bör de under förevarande förutsättningar kompletteras genom ett sådant tillägg som jag föreslår. Problemet är dock också att det är A som mottar beloppet motsvarande hela utgående momsen på försäljningen till T och att det är A som betalar hela det debiterade ingående momsbeloppet till S. B ska dela skattskyldigheten och avdragsrätten med A. Eftersom likvidflödena i förhållande till leverantören S respektive kunden T sker via kassan hos A, måste A överföra 14 kr (50 procent av 28 kr) till B, så att B kan beta-

⁸⁸⁷ $10 \times 1,4=14$; $0,25 \times 14=3,5$; $14 + 3,5 + (\text{avrundning till helt krontal}) 0,5=18$.

la sin del av utgående moms till staten. Vidare måste B överföra till A den del av ingående moms som B får från staten, dvs. 10 kr (50 procent av 20), så att A får till sin kassa ett belopp motsvarande hela den av S debiterade ingående moms som A betalat. Det stora problemet är enligt min uppfattning att åstadkomma tillägg i representantregeln och i 11 kap. ML för upprättande av underlag mellan delägarna så att dessa överföringar också beaktas. Det blir framför allt svårt om antalet bolagsmän respektive delägare i enkla bolaget eller partrederiet är högt. För övrigt finns det en s.k. slussningsregel avseende ingående moms inom äkta koncerner.⁸⁸⁸ Emellertid är den ordningen inte till någon ledning i förevarande fall. Den behandlar nämligen det förhållandet att en skattefri omsättning sker inom dylik koncern, varvid det koncernbolagets momsutgifter under vissa förutsättningar får dras enligt slussningsregeln av skattskyldigt bolag inom koncernen.

Ifrågorande exempel ger enligt min mening ytterligare stöd för att *andel* bör utmönstras ur 6 kap. 2 § första men. ML. Skattskyldigheten – och därigenom avdragsrätten – bör inte delas på sådant sätt mellan bolagsmännen respektive delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi. De bör i stället – på det sätt som jag föreslår i avsnitt 6.2.2.4 – åläggas skattskyldigheten i enlighet med 4 kap. 5 § första st. BL beträffande sina respektive transaktioner – omsättningar – i förhållande till leverantörer och förvärv från kunder för bolagets eller rederiets räkning. Det är en bättre lösning än att införa ett sådant tillägg i representantregeln och i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML som nyss sagts. Tillägget medför nämligen sannolikt inte en effektiv uppbörd eller att kontrollen underlättas, om antalet bolagsmän eller delägare i bolaget eller rederiet är högt. Genom att skattskyldigheten för bolagsmän och delägare i enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § första men. ML skulle bestämmas med en hänvisning till 4 kap. 5 § första st. BL knyts omsättningsbegreppet och skattskyldigheten till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet. Därigenom blir det onödigt att göra nämnda komplettering av de formella reglerna i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML.

6.4.3 Hypotetiska fall där interna omsättningar kan föreligga mellan bolagsmännen eller delägarna i enkla bolaget eller partrederiet

EU-domstolens mål C-77/01 (EDM) innebär att någon omsättning inte uppkommer för fördelning mellan bolagsmännen i enlighet med avtalet om det aktuella enkla bolaget. En omsättning mellan två bolagsmän uppkommer först om ett belopp från en bolagsman till en annan motsva-

⁸⁸⁸ Se 8 kap. 4 § första st. 5 och andra st. ML samt SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 497 och 498 och SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 2 s. 899.

ras av ett extra arbete – motprestation – utöver avtalet.⁸⁸⁹ SKV noterar också med hänvisning till EDM-målet att arbete som utförs i enlighet med ett konsortieavtal inte utgör någon varuleverans eller tillhandahållande av tjänster mot vederlag (omsättning). I stället krävs för omsättning att en medlem utför mer än det arbete som åligger denne enligt avtalet.⁸⁹⁰ För övrigt anses en överenskommelse mellan bolagsmännen i det enkla bolaget om vinstfördelning också ha inkomstskatterättslig giltighet. Det enkla bolaget taxeras inte för inkomst, utan inkomsten beskattas i stället hos bolagsmännen i förhållande till deras andelar av verksamheten.⁸⁹¹ Om bolagsmännen eller delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi enbart fördelar kostnader och intäkter, vinst och förlust, mellan sig i enlighet med bolagsavtalet, uppkommer således inte några beskattningsekvenser vare sig mervärdesskatte- eller inkomstskattemässigt sett.

Jag antar att A och B har var sin ekonomisk verksamhet och att de är verksamma som ingenjörer. Jag antar vidare att de samarbetar i ett enkelt bolag med att utföra mättekniska tjänster. Jag antar att de båda arbetar som konsulter och att fråga inte är om att tillhandahålla sådana byggtjänster som skulle föranleda s.k. omvänd skattskyldighet hos kunden.⁸⁹² Det innebär att skattepliktiga omsättningar av tjänsterna antas medföra skattskyldighet för tillhandahållaren, dvs. att denne blir skyldig att redovisa utgående moms. Avtalet antas innebära att A och B ska samarbeta i enkelt bolag genom att gemensamt bedriva ekonomisk verksamhet bestående i att utföra mättekniska tjänster. Därvid innebär samarbetsavtalet en ömsesidig kostnads- och intäktsfördelning mellan A och B beträffande enkla bolagets verksamhet. Därmed har A och B en gemensam ekonomisk verksamhet. A och B ansöker gemensamt hos SKV om att A ska vara representant för redovisning och betalning av momsen i enkla bolagets verksamhet. SKV stipulerar följande för sådan ansökan: Bolagsmännen ska gemensamt underteckna ansökan (blankett SKV 5711) om att en av dem ska sköta redovisningen och betalningen av momsen i enkla bolaget (eller partrederiet) och representanten ska – utöver ansökan – lämna en skatte- och avgiftsanmälan till SKV avseende den verksamhet som bolaget (eller rederiet) bedriver.⁸⁹³

⁸⁸⁹ Se avsnitt 4.3.

⁸⁹⁰ Se SKV:sHandledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 203.

⁸⁹¹ Se SKV:sHandledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering Del 3 s. 1210 och SOU 2002:35 (Ny handelsbolagsbeskattning) s. 150. SOU 2002:35 behandlade förslag om en förändrad inkomstbeskattning av handelsbolag, där valet stod mellan att behandla dem som enkla bolag eller skattesubjekt, och utredningen föreslog det senare men något lagförslag har aldrig lämnats. Se SOU 2002:35 s. 150 och 151. Se även Mattsson 1974 s. 18, Lodin m.fl. 2011 s. 514 och Kellgren 2008 s. 698.

⁸⁹² Se 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML.

⁸⁹³ Se SKV:sHandledning för mervärdesskatt 2011 Del 1 s. 201.

Det enkla bolaget utgör inte ett rättssubjekt, men A och B bedriver gemensamt en särskild ekonomisk verksamhet som är åtskild från deras verksamheter i övrigt, och ett avtal om enkelt bolag i mervärdesskatt-hänseende föreligger enligt HFD:s tolkning av EDM-målet i RÅ 2006 not. 90 och RÅ 2009 not. 172.⁸⁹⁴ Från ett transaktionsperspektiv innebär enligt EDM-målet nyttighetsöverföringar mellan bolagsmännen utöver bolagsavtalet att transaktioner (omsättningar) sker mellan dem som på vilken marknadsplats som helst.⁸⁹⁵

Beträffande bolagsmännens externa omsättningar och förvärv antar jag följande. A har förvärvat en vara – t.ex. ett mätninginstrument – från leverantören S för 10 000 kr inklusive moms om 2 000 kr, och lånar ut den till B för användning i enkla bolagets verksamhet i enlighet med bolagsavtalet. Jag antar vidare att B erhåller inkomst om 20 000 kr inklusive moms om 4 000 kr för skattepliktig omsättning i form av mätningstjänster åt enkla bolagets kund T. Jag antar för enkelhets skull att nämnda förvärv av vara och omsättning av tjänst⁸⁹⁶ i form av uthyrning av vara sker i samma redovisningsperiod. Jag antar vidare att A för enkla bolagets räkning tillhandahållit kunden T konsulttjänster om 15 000 kr inklusive moms om 3 000 kr under samma redovisningsperiod. Då ska A i SKD (med 662-nr) för enkla bolagets verksamhet redovisa skattepliktig omsättning om 28 000 kr (16 000 + 12 000) samt utgående och ingående moms och skatt att betala enligt följande:

- Utgående moms 7 000 kr och
- Ingående moms 2 000 kr samt
- Skatt att betala 5 000 kr.

Beträffande frågan om interna omsättningar mellan A och B antar jag följande. B använder mätninginstrumentet även i sin egen verksamhet i övrigt, men lämnar ingen ersättning till A och kostnaden för den användningen antas vara 1 000 kr för A. Då gör A en omsättning i form av uthyrning av vara till B. Den nyttighetsöverföringen – omsättningen – utgör ett extra arbete utöver samarbetsavtalet och omfattas inte av avtalet om enkelt bolag i mervärdesskatt-hänseende. Omsättningens karaktär är skattepliktig, eftersom uthyrning av ett mätninginstrument (vara) utgör en omsättning av tjänst som inte omfattas av något av undantagen från skatteplikt i 3 kap. ML och en i princip generell skatteplikt gäller för omsättning av varor och tjänster.⁸⁹⁷ En omsättning i form av uttag föreligger enligt huvudregeln om uttag av tjänster.⁸⁹⁸ För det fall om-

⁸⁹⁴ Se avsnitt 6.2.1.3.

⁸⁹⁵ Se även avsnitt 4.3, där det också noteras att sådan tolkning av EDM-målet anförs i van Doesum 2009 s. 303.

⁸⁹⁶ Se 2 kap. 1 § tredje st. 1 ML.

⁸⁹⁷ Se 3 kap. 1 § första st. ML.

⁸⁹⁸ Se 2 kap. 1 § tredje st. 2 och 5 § första st. 1 ML.

sättning i form av uttagsbeskattning aktualiseras bortser jag från fall avseende gåva av vara av mindre värde eller varuprover respektive användning av tjänster av ringa värde.⁸⁹⁹

Efter en dom i EU-domstolen⁹⁰⁰ ändrades de allmänna uttagsreglerna i ML,⁹⁰¹ så att uttag enligt ML normalt sett utgör en sådan omsättning för vilken en vara eller tjänst tas i anspråk utan att ersättning lämnas för nyttigheten, dvs. ett gratistillhandahållande. På grund av uttaget ska A i sin egen SKD redovisa utgående moms (enligt 7 kap. 2 § första st. och 3 § 2 b ML) om 250 kr (1 000 kr x 25 procent), vilket motsvarar moms enligt den generella skattesatsen om 25 procent i 7 kap. 1 § första st. ML. A ska sålunda

- på grund av förvärvet och på grund av de för enkla bolagets räkning utförda mättnings- och konsulttjänsterna fortfarande redovisa i SKD (med 662-nr) för enkla bolagets verksamhet, skatt att betala om 5 000 kr, och
- dessutom i sin egen SKD på grund av uttag redovisa utgående moms om 250 kr.

Jag antar vidare att förutsättningarna ändras såtillvida att B dels lämnar ett bidrag om 500 kr till A för dennes förvärv av mättningsinstrumentet för enkla bolagets verksamhet, dels lämnar en ersättning om 500 kr till A för förhyrningen av mättningsinstrumentet i B:s egen verksamhet. I förstnämnda hänseende är det fråga om kostnadsfördelning i enlighet med samarbetsavtalet avseende enkla bolaget och någon beskattningskonsekvens uppkommer inte. I sistnämnda hänseende är det i stället fråga om att A får ett vederlag (ersättning) för det extra arbetet i form av uthyrningen av mättningsinstrumentet till B för bruk i dennes egen verksamhet. A ska redovisa utgående moms om 125 kr (500 kr x 25 procent) i sin egen SKD som för en vanlig skattepliktig omsättning av tjänst, dvs. på samma sätt som för en sådan omsättning till sin egen kund Y. Även om den omsättningen sker till ett underpris i förhållande till kostnaden för att utföra tjänsten, uppkommer inte någon uttagsituation momsmässigt sett. Utagsbeskattning sker inte längre för varuleveranser eller tillhandahållanden av tjänster till underpris. Målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) innebär nämligen att det räcker med att det subjektiva värdet av ett faktiskt belopp erläggs för vara eller tjänst, för att uttagsbeskattning inte ska aktualiseras enligt ML. För att fråga inte ska anses vara om ett gratistillhandahållande och uttag är det enligt EU-domstolen tillräckligt att vederlaget *kan uttryckas i pengar*. EU-domstolen anser att

⁸⁹⁹ Sådana fall medför inte uttag enligt 2 kap. 2 § andra st. resp. 5 § andra st. ML.

⁹⁰⁰ EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck).

⁹⁰¹ Se SFS 2007:1376.

riskerna för att faktiska men blott symboliska vederlag tillämpas får lösas genom att Sverige i så fall kan hemställa enligt art. 27 i sjätte direktivet om tillstånd att införa regler i syfte att hindra skatteflykt eller skatteundandragande.⁹⁰² A ska under dessa omständigheter sålunda

- fortfarande för enkla bolaget redovisa i SKD (med 662-nr), skatt att betala om 5 000 kr, men
- i sin egen SKD på grund uthyrningen enbart redovisa utgående moms om 125 kr.

I denna situation får B dra momsbeloppet 125 kr som ingående moms i sin egen SKD, om B mottar ett momsberättande underlag från A, vilket normalt sett ska uppfylla innehållskraven för faktura i 11 kap. 8 § ML. En sådan faktura fungerar som underlag för redovisningen av utgående moms i A:s egen SKD och som underlag för redovisningen av ingående moms i B:s egen SKD. För B blir moms situationen densamma som om B skulle ha förhyrt mätningsskalan direkt från S. A och B ska sålunda öppna redovisa utgående moms om 125 kr respektive ingående moms om 125 kr avseende det extra arbete som utgör skattepliktig omsättning. Det ska ske även om det blir ett s.k. nollsummespel gentemot staten att göra den öppna redovisningen av omsättningen och förvärvet inom det enkla bolaget.

I situationen med underprissättning av uthyrningen av mätningsskalan från A till B:s egen verksamhet kan i stället för uttag s.k. omvärdering aktualiseras avseende ersättningen,⁹⁰³ dvs. avseende beskattningsunderlaget.⁹⁰⁴ Det förutsätter dock

- att ersättningen är lägre än ett marknadsvärde bestämt enligt 1 kap. 9 § ML,
- att A och B anses förbundna med varandra,
- att köparen B inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet och
- att A inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

⁹⁰² Se pkt 21, 25 och 26 i EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck). Art. 27 i sjätte direktivet har ersatts av art. 395 i mervärdesskattedirektivet.

⁹⁰³ Se prop. 2007/08:25 s. 117 och 122, där uttrycket omvärdering används för sammanhanget.

⁹⁰⁴ Se 7 kap. 3 a § ML.

Reglerna om omvärdering av ersättning mellan förbundna parter vid under- eller överprissättningar infördes i ML⁹⁰⁵ med stöd av art. 80 i mervärdesskattedirektivet.⁹⁰⁶ Beskattningsunderlaget bestäms av ersättningen *vid annan omsättning än uttag*.⁹⁰⁷ Omvärderingsreglerna i ML är självständiga och utgör inte ett alternativ till uttagsreglerna. Omvärderingsreglerna syftar till att motverka skatteundandragande när en skattepliktig transaktion utförs mellan förbundna parter till ett *lågt värde*, där köparen saknar rätt att dra hela momsen. Vid *vanlig omsättning* ska beskattningsunderlaget under vissa omständigheter omvärderas till marknadsvärdet i stället för ersättningen som säljaren har erhållit eller ska erhålla för den omsatta varan eller tjänsten.⁹⁰⁸ Ett gratistillhandahållande utgör således en uttagssituation och inte en underprissättning till noll kr. För att fråga ska kunna anses vara om en omvärderingssituation – och inte uttag – måste A erhålla åtminstone ett symboliskt belopp för extra arbetet åt B. Jag antar att B har full avdragsrätt för ingående moms, och därför blir inte omvärdering tillämplig i den beskrivna underprissättningssituationen. Under sådana omständigheter aktualiseras inte omvärdering, trots att A och B får anses förbundna med varandra – om inte annat så på grund av det juridiska band som föreligger mellan dem i form av bolagsavtalet. Om B däremot också skulle göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, dvs. omsättningar som varken föranleder avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, skulle följande ha gällt. A skulle ha varit tvungen att göra sannolikt att den låga ersättningen (500 kr) var marknadsmässigt betingad, för att undvika omvärdering av ersättningen.

Jag anser att det i de beskrivna situationerna föreligger kontroll- och bevisproblem beträffande det extra arbete som A utför åt B, genom att antingen låta B använda mätninginstrumentet i sin egen verksamhet gratis (uttagssituationen) eller mot ett lågt pris som under vissa omständigheter föranleder omvärdering till marknadspris. Genom att klumpa ihop skattepliktiga omsättningar med vad som utgör vinstfördelning utan beskattningsekvenser mellan bolagsmännen uppstår en risk för att de inte upptäcks. För att minska risken för att tillämpning av representantregeln leder till att skattepliktiga omsättningar sålunda försvinner kontroll- och bevismässigt sett bör följande lagstiftningsåtgärder vidtas i ML:

- Ett särskilt tillägg bör införas i representantregeln, där det anges att representant för enkelt bolag eller partrederi ansvarar för att uppmärksamma övriga bolagsmän eller delägare på den situatio-

⁹⁰⁵ Se 7 kap. 3 a–3 d §§ ML enligt SFS 2007:1376.

⁹⁰⁶ Se prop. 2007/08:25 s. 120 och 124.

⁹⁰⁷ Se 7 kap. 3 a § med hänvisning till bl.a. 3 § 1 ML.

⁹⁰⁸ Se prop. 2007/08:25 s. 253.

nen att – som i förevarande fallstudie – en intern skattepliktig omsättning har uppkommit hos dem. Det innebär att representanten ansvarar för att uppmärksamma om att vissa belopp inte helt och hållet utgör vinstfördelning utan beskattningsekvenser internt mellan bolagsmännen.

- Ett sådant tillägg i representantregeln bör kompletteras med att en särskild regel införs i 11 kap. ML om att avräkningsnotor e.d. upprättas mellan bolagsmän eller delägare i enkelt bolag eller partrederi som omfattas av 6 kap. 2 § ML. Däri bör det stipuleras att bolagsmännen eller delägarna i sådana underlag specificerar interna beloppsflöden angående dess beståndsdelar. Det skulle innebära att det anges i sådana underlag hur stor del av sådant internt belopp som utgör vinstfördelning respektive hur stor del som utgör intern omsättning i enkla bolaget eller partrederiet och den momsmässiga karaktären på sådan omsättning.
- I kompletteringen i 11 kap. ML bör också anges att det åvilar bolagsmännen att skicka kopior på nyss nämnda underlag till representanten för det enkla bolaget. Med en sådan förfarandemässig lösning lär möjligheten att tillämpa representantregeln inte komma att användas av en i och för sig seriös men stor konstellation av bolagsmän. Annars kanske de inte har klart för sig den ökade komplexitetsgrad ett större antal bolagsmän innebär för korrekt tillämpning av regeln.
- Den kontroll som SKV alltid får utöva i enlighet med pkt 24 i EU-domstolens mål 268/83 (Rompelman) underlättas också med mina förslag till tillägg i representantregeln och komplettering i 11 kap. ML. Risken är annars uppenbar enligt min mening att bolagsmännen A och B ser ersättningen avseende uthyrningen av mätninginstrumentet från A till B som ett s.k. nollsummespel. Det innebär att de, på grund av att båda är fullt ut skattskyldiga och avdragsberättigade i sina egna verksamheter, betraktar det som en onödig omgång att A ska redovisa utgående moms om 125 kr i sin egen SKD och B dra motsvarande belopp som ingående moms i sin egen SKD. Genom den öppna redovisningen av omsättningen undviker A också att drabbas av att förhållandet vid kontroll felaktigt uppfattas som en uttagssituation, där denne i stället ska redovisa utgående moms om 250 kr.
- Bolagsmännen A och B är skyldiga enligt 11 kap. 1 § första st. ML att utfärda fakturor på de beskrivna interna omsättningarna. Emellertid bör en särskild regel i 11 kap. ML om avräkningsnota e.d. enligt vad jag föreslår innebära en förhöjd uppmärksamhet hos bolagsmännen i följande hänseende. Det går inte att be-

stämman en klumpsumma, benämna den vinstfördelning och därmed lämna därhän huruvida en del av sådant belopp motsvarar en intern omsättning mellan dem.

6.4.4 Bidrag eller del av ersättningen för omsättningen

Jag antar nu att A eller B som bolagsman i enkla bolaget har en indirekt relation till en person U. Med det menar jag att A eller B varken gör ett direkt förvärv från eller en direkt omsättning till U. I stället antas U ha sådan direkt relation till S eller T. Det kan exempelvis vara fråga om att B för enkla bolagets räkning tillhandahåller mätningstjänsterna till kunden T, och att T samarbetar med U eller att U i sin tur är kund till T. I båda av de sistnämnda fallen har U ett intresse av att mätningstjänsterna utförs. T.ex. kan U vara ett bostadsbolag, som anlitar T för mätningar av ytor i lägenhetsbeståndet i syfte att uppdatera hyreskontrakt på den punkten.

Jag antar att B för enkla bolagets räkning debiterar T en ersättning om 10 000 kr plus utgående moms 2 500 kr för att utföra en mätningstjänst. Det visar sig dock att mätinstrumentet måste kompletteras med ett tillbehör för 1 250 kr (pris 1 000 kr plus moms om 250 kr), för att tjänsten ska kunna utföras. Jag antar att U skickar ett bidrag på 1 250 kr till B, som för enkla bolagets räkning köper tillbehöret från S (som utfärdar faktura till B). Det medför att beskattningsunderlaget för enkla bolaget blir 11 000 kr, eftersom 1 000 kr också ingår i ersättningen för tillhandahållandet av mätningstjänsten.⁹⁰⁹ Med ersättning förstås nämligen allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.⁹¹⁰ B får i exemplet ett sådant bidrag från U. Sålunda ska A i egenskap av representant för enkla bolaget i SKD (med 662-nr) redovisa ett beskattningsunderlag om 11 000 kr (10 000 + 1 000), för tillhandahållande av mätningstjänsten till T, samt utgående moms därpå och ingående moms, för förvärvet av tillbehöret från S, och skatt att betala enligt följande:

- Utgående moms 2 750 kr⁹¹¹ och
- Ingående moms 250 kr samt
- Skatt att betala 2 500 kr.

Om A inte beaktar bidraget från U som en del av ersättningen för mätningstjänsten till T och sålunda enbart skulle redovisa utgående moms

⁹⁰⁹ Se 7 kap. 3 c § första st. ML.

⁹¹⁰ Att ersättningen också ska inkludera vad säljaren har erhållit från tredje part bestämdes genom ändring av 7 kap. 3 a § ML den 1 januari 2003, genom SFS 2002:1004. Genom SFS 2007:1376 fick den tidigare 7 kap. 3 a § ML den 1 januari 2008 i stället beteckningen 7 kap. 3 c § ML.

⁹¹¹ 11 000 x 25 procent=2 750.

på den del av ersättningen som erhålls från kunden T, dvs. 2 500 kr, skulle staten gå förlustig utgående moms om 250 kr (2 750 – 2 500). I ledet S till B blir det noll kr till staten, dvs. S redovisar utgående moms om 250 kr och A drar ingående moms om 250 kr för enkla bolaget. I ledet B till T ska inte 250 kr i utgående moms försvinna genom att T enbart betalar 2 500 kr i moms, medan ett belopp motsvarande 250 kr i moms lämnas av U till B som en del av U:s bidrag till B. Genom att moms avseende bidraget från U också beaktas vid bestämningen av beskattningsunderlaget, blir situationen densamma som om B för enkla bolagets räkning hade uppburit ett s.k. beroende bidrag från kunden T. Ett beroende bidrag lämnas för erhållande av en motprestation och konstituerar sålunda omsättning momsmässigt sett. Ett oberoende bidrag – och sålunda inte någon omsättning – föreligger momsmässigt sett enligt SKV om bidragsgivaren inte ska erhålla någon motprestation från bidragstagaren.⁹¹²

Mot bakgrund av förevarande fallstudie där personen U kan betecknas som utomstående avseende själva omsättningen, men ändå, genom bidrag e.d., indirekt kan påverka beskattningsunderlaget, föreslår jag att ett tillägg bör införas i representantregeln också i förevarande hänseende. Även i detta fall motiveras precisering av representantregeln av att minska risken för att tillämpning av regeln leder till att skattepliktiga omsättningar försvinner kontroll- och bevismässigt sett. Den risken kan uppkomma genom att representanten inte erhåller information från övriga bolagsmän om de belopp de erhåller och som har med enkla bolagets verksamhet att göra. Jag föreslår att följande preciserande tillägg bör ske i representantregeln:

- Representanten bör åläggas att granska avtalsförhållanden mellan annan bolagsman eller delägare och kunder respektive leverantörer till enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.
- I ett sådant tillägg bör också anges att det åvilar bolagsmännen eller delägarna i bolaget eller rederiet att informera representanten om förekomsten av samtliga avtal som – direkt eller indirekt – berör bolagets eller rederiets verksamhet.

6.4.5 Finansiering av förvärv eller nytilträd bolagsman

Jag antar nu att bolagsmannen B fortfarande är intresserad av att för enkla bolagets räkning införskaffa det tillbehör till mätinstrumentet som leverantören S saluför för 1 250 kr inklusive moms. B får ett erbjudande från personen C att antingen låna 1 250 kr för inköp av tillbehöret från S eller att C ingår i den gemensamma verksamheten med A och B såtillvida att C sätter in 1 250 kr i enkla bolaget. B gör för enkla bolagets räk-

⁹¹² Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 142.

ning köpet av tillbehöret från S eller så antar jag att C har ett likadant tillbehör och tillför det som en insatsvara i enkla bolaget.

A har i egenskap av representant för enkla bolaget att bedöma huruvida C är en nytillträdd bolagsman i bolaget, dvs. om bolagsmännen utgörs av A, B och C eller om C enbart är en långgivare och vanlig finansiär i förhållande till det enkla bolaget, som i så fall fortfarande enbart har bolagsmännen A och B. Ett bolag enligt BL kan föreligga även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är ekonomiskt.⁹¹³ Även om representantregeln kompletteras, såsom jag föreslår ovan, med att den avser enkelt bolag som har ekonomisk verksamhet och att varje bolagsman i sig har karaktären beskattningsbar person,⁹¹⁴ kan antalet bolagsmän ha utökats. Det kan ha skett genom att A och B har samtyckt till att C ska vara med i samarbetet och delta i vinst eller förlust i verksamheten.⁹¹⁵ En sådan utvidgning av bolagsavtalet behöver inte ha träffats uttryckligen. Den kan ha uppkommit genom A:s och B:s konkludenta handlande.⁹¹⁶ A måste i sådant fall bedöma om C är en nytillkommen bolagsman i enkla bolaget eller en vanlig finansiär – långgivare – i förhållande till bolaget.⁹¹⁷

Om C, med uttryckligt eller konkludent samtycke från A och B, gör en insats i form av pengar, 1 250 kr, eller som en insatsvara tillför tillbehöret som enkla bolaget behöver till mätinstrumentet, är C en nytillträdd bolagsman i enkla bolaget jämte de ursprungliga, A och B. Om C är en vanlig privatperson, bör i så fall A anmäla till SKV att representantregistreringen ska upphöra, förutsatt att mitt förslag om krav på att varje bolagsman i sig ska ha karaktären beskattningsbar person genomförs. Civilrättsligt sett har enkla bolaget utökats med en bolagsman,⁹¹⁸ men denne är privatperson och bör inte *via* representantregeln omfattas av mervärdesskatten. Det är nämligen inte neutralt i förhållande till exempelvis vad som gäller beträffande aktieägare respektive delägare i aktiebolag respektive handelsbolag.⁹¹⁹ Om C är beskattningsbar person, bör A anmäla till SKV att enkla bolaget utökats med en bolagsman, C. Om C däremot enbart är en långgivare i förhållande till B, som med penninglån om 1 250 kr från C köper in tillbehöret till mätinstrumentet från S, påverkar det inte representantregistreringen.⁹²⁰

⁹¹³ Se avsnitt 6.2.2.3

⁹¹⁴ Se avsnitt 6.2.2.4.

⁹¹⁵ Se Mattsson 1974 s. 76.

⁹¹⁶ Se avsnitt 6.2.2.3.

⁹¹⁷ Se avsnitt 5.7.

⁹¹⁸ Se Nial och Hemström 2008 s. 405 och 406.

⁹¹⁹ Se avsnitt 6.2.2.4.

⁹²⁰ Se Nial och Hemström 2008 s. 416.

Representanten A måste sålunda ha insikt i avtalsförhållandet mellan B och C, för att kunna bedöma om C å ena sidan lämnar en penninginsats eller insatsvara till enkla bolaget eller å andra sidan i stället lämnar ett penninglån. A måste sålunda få information från bolagsmannen B beträffande det avtal som denne ingått för enkla bolagets räkning med C, för att kunna bedöma om en anmälan ska lämnas till SKV om att förhållandena har ändrats jämfört med vad som gällde när A utsågs till representant för enkla bolaget med bolagsmännen A och B. Jag föreslår därför att det tillägg, som jag enligt närmast föregående avsnitt föreslår bör införas i representantregeln, också bör innehålla följande. De bolagsmän eller delägare i ett enkelt bolag eller partrederi som finns med i en ursprunglig ansökan om att tillämpa representantregeln bör åläggas att informera representanten om skriftliga eller muntliga avtal med utomstående. Det bör gälla om sådana avtal berör frågan huruvida bolagsavtalet består eller om ett nytt avtal om enkelt bolag föreligger, där antalet bolagsmän förändrats.

Genom det föreslagna tillägget i representantregeln bör sålunda representanten ha en rimlig möjlighet att uppfylla kraven om att anmäla ändrade förhållanden till SKV.⁹²¹ Dessutom underlättas också för SKV att söka rätt antal bolagsmän för enkla bolagets moms om representanten inte skulle fullgöra redovisningen.

6.4.6 Representantregeln och förhållandet till utlandet

Jag föreslår enligt ovan vissa klarlägganden i 6 kap. 2 § första men. ML med avseende på införseln av varor från utlandet. De innebär för det första att en vanlig privatperson också i sin egenskap av bolagsman eller delägare i ett enkelt bolag eller partrederi bör bli skattskyldig när denne gör en import av vara åt bolaget eller rederiet. Vidare bör klarläggandena innebära att en bolagsman eller delägare blir skattskyldig för unionsinterna förvärv av varor för bolagets eller rederiets räkning i de fall där begreppet beskattningsbar person används för köparen beträffande vad som enligt 2 a kap. ML utgör sådana förvärv. Jag föreslår därför att det bör förtydligas i 6 kap. 2 § första men. ML att beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, som motsvarar huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, omfattar även beskattningsbar person i 2 a kap. ML.⁹²²

I sistnämnda hänseende bör även 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) kompletteras, så att unionsinterna förvärv av varor i fall med utsedd representant för momsredovisningen i verksamheten hos ett enkelt bolag eller partrederi enkelt kan kontrolleras. Av kontrollskäl bör det sålunda enligt min mening anges genom ett tillägg i

⁹²¹ Se 7 kap. 4 § SFL.

⁹²² Se avsnitt 6.2.2.4.

representantregeln att representanten ska göra unionsinterna förvärv av varor för bolaget eller rederiet med åberopande av tilldelat 662-nr. Det bör underlätta för säljaren i det andra inblandade EU-landet att bedöma om denne ska debitera sitt lands moms på omsättningen. Vederbörande ska kunna vända sig till sitt lands skattemyndighet, för att erhålla uppgifter från det s.k. VIES-systemet huruvida det momsregistreringsnummer – VAT-nummer – som svenska köparen åberopar är korrekt.⁹²³ Säljaren av en vara i det andra inblandade EU-landet anger köparens svenska VAT-nummer och behöver inte debitera sitt lands moms, eftersom unionsinternt förvärv anses ske i Sverige.⁹²⁴ Om säljaren tillhandahåller tjänster, behöver denne dock bara visa att förvärvaren utgör en beskattningsbar person, för att det ska avgöras om platsen för tillhandahållandet av tjänsterna är belägen i den medlemsstat där tillhandahållaren är etablerad eller i den medlemsstat där förvärvaren har etablerat sin rörelse.⁹²⁵ Den problematiken bör bli från bevis- och kontrollsynpunkt tillfredsställande löst i förevarande hänseende, om mina förslag till preciseringar av representantregeln enligt avsnitt 6.2.2.4 genomförs. Dessa förslag skulle bl.a. innebära att representanten, liksom övriga bolagsmän eller delägare i enkla bolaget eller partrederiet, i sig ska ha karaktären beskattningsbar person. För övrigt har det anförts att en viss övertro på effektiviteten med kontroll av EU-handeln genom VIES-systemet förekommit,⁹²⁶ vilket också motiverar förbättringar i kontrollhänseende.

Det nyss föreslagna tillägget i representantregeln bör också ange – jämte ett korresponderande tillägg i 11 kap. ML – att representanten ska utfärda fakturor i samband med leverans av varor till annat EU-land som sker i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet. Eftersom representanten är registrerad i momsregistret, är denne också skyldig att lämna till SKV en periodisk sammanställning över leveranserna av varor till andra EU-länder.⁹²⁷ Reglerna om periodiska sammanställningar återfinns i art. 262–271 i mervärdesskattedirektivet, och de infördes i den svenska skattelagstiftningen vid Sveriges EU-inträde för att möjliggöra

⁹²³ Se SKV:s Handledning för skatteförfarandet, kapitel 7, s. 19 (www.skatteverket.se) och SKV:s Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007) s. 66 och 138. VAT står för *value added tax* (mervärdesskatt), och är den engelska motsvarigheten till förkortningen moms. VIES, *VAT Information Exchange System*, är det datorbaserade systemet för utbyte av mervärdesskatteinformation mellan skattemyndigheterna i EU:s medlemsländer. VAT-numret, som systemet använder, är identiskt med det fullständiga registreringsnumret till mervärdesskatt, och i Sverige är det person- eller organisationsnummer inlett med landskoden SE och avslutat med tilläggsnumret 01. Om ett enkelt bolag eller partrederi har tilldelats organisationsnumret 662123-1234, blir VAT-numret: SE662123123401.

⁹²⁴ Se art. 41 första st. i mervärdesskattedirektivet.

⁹²⁵ Se pkt 31 i EU-målet C-291/07 (Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet).

⁹²⁶ Se Aujean 2011 s. 213.

⁹²⁷ Se 35 kap. 2 § första st. 1 SFL.

kontrollen av moms vid varuhandeln med andra EU-länder.⁹²⁸ Genom mitt förslag blir representanten inte bara skyldig att på grund av sin momsregistrering för enkla bolagets eller partrederiets räkning lämna SKD (med 662-nr) och periodisk sammanställning när varuleveranser sker för bolaget eller rederiet till andra EU-länder. Denne åläggs för sådana fall också att själv utfärda fakturorna för bolaget eller rederiet. Det bör underlätta kontroll med hjälp av VIES-systemet hos köpare i andra EU-länder vilka handlar med enkla bolaget eller partrederiet, och ska bedöma om de är skattskyldiga för s.k. omvänd skattskyldighet där på grund av varuförvärvet från Sverige. Det är också av intresse att kontrollen av enkla bolagens och partrederiernas handel med EU-länderna fungerar på grund av att det föreligger ett samband mellan uppgifterna i SKD och systemet Intrastat i det hänseendet.⁹²⁹

6.4.7 Slutsatser

Enligt 6 kap. 2 § första men. ML fördelas skattskyldigheten mellan bolagsmännen eller delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi efter deras respektive andel i bolaget eller rederiet. Därmed medför de formella kraven i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML för utövande av avdragsrätten för ingående moms att kumulativa effekter uppkommer i prissättningen på bolagets eller rederiets omsättningar. De uppkommer på grund av att sådan rätt enbart tillkommer den bolagsman eller delägare som för bolagets eller rederiets räkning har mottagit ett moms bärande underlag från en leverantör av vara eller tillhandahållare av tjänst. En lösning av problemet genom tillägg i representantregeln och i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML blir svårtillämpbar om antalet bolagsmän eller delägare är högt. Det ger sannolikt inte en effektiv uppbörd eller underlättar kontroll.⁹³⁰ I stället anser jag att situationen ger mig ytterligare stöd för uppfattningen att *andel* bör utmönstras ur 6 kap. 2 § första men. ML. Begreppet bör ersättas med att skattskyldigheten åläggs respektive bolagsman eller delägare genom att omsättningsrekvisitet knyts till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet. Därför föreslår jag att bolagsmännens eller delägarnas respektive skattskyldighet enligt 6 kap. 2 § första men. ML bestäms med hänvisning till 4 kap. 5 § första st. BL.⁹³¹

Skattepliktiga omsättningar riskerar att försvinna kontroll- och bevismässmässigt sett vid tillämpning av 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) i följande situation. Det är när interna omsättningar uppkommer mellan bolagsmännen eller delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi på grund av att ersättning för extra arbete

⁹²⁸ Se SKV:s Handledning för skatteförfarandet, avsnitt 35.1, s. 1 (www.skatteverket.se).

⁹²⁹ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 s. 31.

⁹³⁰ Se avsnitt 6.4.2.

⁹³¹ Se avsnitten 6.2.2.4 och 6.4.2.

utöver bolagsavtalet erhållits.⁹³² Det utgör en omsättning enligt EU-målet C-77/01 (EDM),⁹³³ men den kan komma att klumpas ihop med vad som enligt bolagsavtalet utgör vinstfördelning utan beskattningskonsekvenser mellan bolagsmännen.⁹³⁴ För att minska den risken bör enligt min uppfattning följande åtgärder vidtas i ML. Ett särskilt tillägg bör införas i representantregeln om att representanten ska uppmärksamma övriga bolagsmän eller delägare på den beskrivna situationen. Därigenom ska risken minska för att en skattepliktig omsättning som har uppkommit hos dem skulle komma att betraktas som vinstfördelning utan beskattningskonsekvenser internt mellan bolagsmännen. Tillägget bör kompletteras med en särskild regel i 11 kap. ML om att avräkningsnotor e.d. bör upprättas mellan bolagsmännen eller delägarna på beloppsflöden inom det enkla bolaget eller partrederiet. Kompletteringen bör också ålägga bolagsmännen eller delägarna att lämna kopior på sådana underlag till representanten.⁹³⁵

Av kontroll- och bevismässiga skäl bör ett tillägg också införas i representantregeln av innebörd att representanten ska granska avtalsförhållanden mellan annan bolagsman eller delägare och kunder respektive leverantörer till enkla bolagets eller partrederiets verksamhet. Det bör förenas med ett ömsesidigt åliggande för bolagsmännen eller delägarna att informera representanten. Ett sådant tillägg är enligt min mening nödvändigt, eftersom det kan förekomma bidrag e.d. från utomstående som påverkar beskattningsunderlaget beträffande utgående moms som representanten ska redovisa för bolaget eller rederiet. Utan tillägget riskerar sådana belopp att lämnas utanför beskattningsunderlaget.⁹³⁶ Representanten ska kunna avgöra om en ny bolagsman eller delägare tillträder bolaget eller rederiet eller om fråga enbart är om finansiering av ett förvärv åt bolaget eller rederiet. Därför bör tillägget också ålägga bolagsmännen eller delägarna att informera representanten om skriftliga eller muntliga avtal med utomstående, om de berör sådana frågor. Därigenom bör representanten ha en rimlig möjlighet att uppfylla kraven om att anmäla ändrade förhållanden till SKV. Det är också en förutsättning för att SKV ska kunna söka rätt antal bolagsmän för enkla bolagets moms om representanten inte skulle fullgöra redovisningen.⁹³⁷

Behovet av preciserande tillägg gör sig också gällande beträffande 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL), när det gäller förhållandet till utlandet och närmare bestämt andra EU-länder. För att underlätta kontroll av redovisningen avseende enkla bolagets

⁹³² Se avsnitt 6.4.3.

⁹³³ Se avsnitten 4.3 och 6.4.3.

⁹³⁴ Se avsnitt 6.4.3.

⁹³⁵ Se avsnitt 6.4.3.

⁹³⁶ Se avsnitt 6.4.4.

⁹³⁷ Se avsnitt 6.4.5.

eller partrederiets varuhandel med andra EU-länder, bör ett tillägg i representantregeln ange att representanten ska göra unionsinterna förvärv av varor för bolaget eller rederiet med åberopande av tilldelat 662-nr. Det bör underlätta för säljaren i det andra inblandade EU-landet att bedöma om denne ska debitera sitt lands moms på omsättningen, genom att denne kan vända sig till sitt lands skattemyndighet för kontroll av att det momsregistreringsnummer – VAT-nummer – som svenska köparen åberopar är korrekt. En köpare i annat EU-land ska ha möjlighet att kontrollera – via VIES-systemet – om denne omfattas av omvänd skattskyldighet på grund av varuförvärvet från Sverige. Därför bör det i tillägget också anges – jämte ett korresponderande tillägg i 11 kap. ML – att det är representanten som ska utfärda fakturor i samband med leverans av varor till annat EU-land som sker i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.⁹³⁸

Genomgången i avsnitten 6.4.1–6.4.6 visar på omfattande behov av att komplettera 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL). De uppgifter som bör finnas tillgängliga hos representanten för SKV:s kontroll av att denne sköter redovisningen och betalningen av moms åt enkla bolaget eller partrederiet är därmed omfattande. Det omfattande behovet av tillägg för tillämpningen av representantregeln medför i sin tur följande behov. Det blir även nödvändigt att införa ett tillägg om att det bör vara obligatoriskt i fall där representant utses enligt 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) att denne också ska ansvara för en gemensam bokföring för bolagsmännen eller delägarna enligt 4 kap. 5 § BFL. Representanten ansvarar i så fall inte endast för att underlag för momskontroll finns tillgängliga hos honom enligt 5 kap. 2 § andra st. SFL.

Omfattningen av behovet av tillägg i representantregeln, för att en effektiv uppbörd ska kunna åstadkommas av momsen i enkla bolag och partrederier genom 6 kap. 2 § andra men. ML, visar enligt min mening att sådana preciserande tillägg i och för sig gagnar kontrollen av att så sker, men på bekostnad av individens rättssäkerhet. Den enskildes rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut beträffande den materiella beskattningsregeln gagnas inte av dylika omfattande tillägg i representantregeln. I stället anser jag att legalitetsprincipen på skatteområdet, och det därutav följande kravet på uttryckligt stöd i lag för beskattningsåtgärder, innebär att 6 kap. 2 § andra men. bör utmönstras ur ML.⁹³⁹ En konsekvens av det blir att 5 kap. 2 § SFL bör begränsas till att enbart avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt, inte moms. Även om det rör sig om bolag eller rederier med få bolagsmän eller delägare, blir representantregeln med föreslagna tillägg i regeln

⁹³⁸ Se avsnitt 6.4.6.

⁹³⁹ Se avsnitten 2.7 och 2.8 och även avsnitten 1.2.2, 1.2.3, 1.3 och 2.2.

alltför komplex för en i det hänseendet rättssäker bedömning av beskattningssituationen. Därför bör målsättningen att åstadkomma en effektiv uppbörd stå tillbaka för de rättssäkerhetsmässiga aspekterna,⁹⁴⁰ och uppbörden skötas av de skattskyldiga själva, dvs. av bolagsmännen och delägarna enligt 6 kap. 2 § första men. ML.

Ett alternativ vore att följa den finska lösningen beträffande partrederier och sammanslutningar, vilka inte är rättssubjekt men – som beskrivits i avsnitt 4.4 – behandlas som skattesubjekt mervärdesskattemässigt sett enligt 2 § första st. och 13 § FML. Det skulle innebära att både första och andra men. utmönstras ur 6 kap. 2 § ML. I stället kan i sådant fall 6 kap. 2 § ML ange i förtydligande hänseende att enkla bolag och partrederier såsom skattesubjekt i mervärdesskattelhänseende omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML om skattskyldighet.⁹⁴¹ Det skulle också innebära att bolagsmännen eller delägarna i sådana bolag eller rederier inte längre vore skattskyldiga i den egenskapen. I stället skulle de kunna göras solidariskt ansvariga för betalningen av momsen i sådant särskilt mervärdesskattemässigt skattesubjekt. Ett sådant solidariskt betalningsansvar för bolagsmännen eller delägarna skulle kunna införas genom en utvidgning av sådan innebörd av 59 kap. 13 och 14 §§ SFL med stöd av art. 205 i mervärdesskattedirektivet.⁹⁴² Framför allt regleringen av momsen för sammanslutningar enligt 13 och 188 §§ FML skulle sålunda kunna ge komparativ vägledning för en lösning där enkla bolag och partrederier skulle kunna vara skattesubjekt mervärdesskattemässigt sett.⁹⁴³ Emellertid bör en lagstiftningsåtgärd i ML i enlighet med FML:s lösning ske först sedan det klarlagts på EU-nivå huruvida ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Den bedömningen gör jag mot bakgrund av att jag inte kommer till någon definitiv slutsats i frågan.⁹⁴⁴

6.5 SÄRSKILT OM SKATTEOBJEKTET

Den generella skattesatsen för skattepliktig omsättning av varor eller tjänster är 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Enligt 7 kap. 1 § andra och tredje st. ML får i vissa fall reducerade momssatser om 12 respektive 6 procent tillämpas. De svenska reglerna är i enlighet med reglerna i mervärdesskattedirektivet om att EU-länderna ska tillämpa en normalskattesats och får tillämpa en eller två reducerade momssatser, enligt art. 96 och 98.1 i mervärdesskattedirektivet.⁹⁴⁵ Jag har funnit en regel i ML som oberoende av representantregelns existens innebär att

⁹⁴⁰ Se avsnitt 2.8.

⁹⁴¹ Se avsnitt 6.2.1.4.

⁹⁴² Se avsnitten 1.1.3 och 6.2.1.4.

⁹⁴³ Se avsnitten 4.4 och 4.5.

⁹⁴⁴ Se avsnitt 6.2.1.4.

⁹⁴⁵ Se avsnitt 2.4.1.3.

företagsformen enkelt bolag kan påverka bestämningen av skatteobjektet och därmed skattesatsfrågan.⁹⁴⁶ Det är 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML, som lyder:

”Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information”.

Problemet är att lagrummet enbart anger 1, 4 och 5 §§ lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (URL). Om två eller flera upphovsmän har samarbetat om att skapa ett verk på så sätt att de enskilda bidragen inte har verkshöjd och därmed inte är självständiga verk enligt 1 § URL, har de gemensam upphovsrätt avseende det färdiga verket enligt 6 § URL.⁹⁴⁷ Exempel på dylika gemensamma verk är filmverk, TV-program och gemensamt författade läroböcker eller ett musikaliskt verk som uppstått i en jamsession.⁹⁴⁸ Jag har tidigare nämnt filmskapande och liknande som exempel på verksamheter där de enkla bolagen kan förekomma som företagsform.⁹⁴⁹ De kan också förekomma t.ex. i nyss nämnda sammanhang. URL har tillförts omfattande ändringar och tillägg i anslutning till EU-rätten.⁹⁵⁰ Emellertid behandlar jag inte ifrågasvarande lagrum i URL annat än beträffande dess funktionalitet i 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML och huruvida det är förenligt med målsättningen att momsens ska vara neutral. Någon förklaring lämnas inte i förarbetena till ML angående varför 6 § URL inte omfattas av 7 kap. 1 § tredje st. 8.⁹⁵¹ Följande är exempel på att det kan leda till bristande neutralitet.

⁹⁴⁶ Se avsnitten 2.5 och 6.1.

⁹⁴⁷ Se Bernitz m.fl. 2011 s. 53 och 66.

⁹⁴⁸ Se Bernitz m.fl. 2011 s. 66.

⁹⁴⁹ Se avsnitt 1.1.1.

⁹⁵⁰ T.ex. i enlighet med det s.k. Infosoc-direktivet (2001/29/EG). Se Bernitz m.fl. 2011 s. 20 och 31.

⁹⁵¹ Den 1 januari 1997 skedde genom SFS 1996:1327 den förändringen att upphovsrätter generellt blev momspliktiga, i stället för som tidigare undantagna från skatteplikt. Någon förklaring lämnades dock inte till varför 6 § URL inte räknades upp i pkt 4 – numera pkt 8 – i tredje st. i 7 kap. 1 §. Det angavs bara att regeln överfördes oförändrad från undantaget i 3 kap. 11 § 1 och att de omsättningar för vilka reducerad skattesats avsågs tillämpas motsvarade de som tidigare undantogs från skatteplikt [se prop. 1996/97:10 (Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet) s. 56]. Inte heller i samband med ändringarna i GML 1991 genom SFS 1990:576, dvs. när – som nämnts i avsnitt 2.4.1.4 – tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga för att EU-anpassa dem, lämnades någon förklaring till varför 1, 4 och 5 §§ URL, men inte 6 § URL, angavs som upphovsrätter omfattade av undantag från skatteplikt enligt pkt 7 i anvisningarna till 8 § GML (se prop. 1989/90:111 s. 113 114 och 194).

Om t.ex. en scenograf arbetar med scenografin för en film och därigenom skapar ett självständigt scenografiskt verk enligt 1 § URL, omfattas den tjänsten av den reducerade skattesatsen 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML.⁹⁵² Om däremot ett konstnärligt verk föreligger först när filmverket är klart, har scenografen upphovsrätt till verket (filmen) gemensamt med flera som deltagit vid framställningen av det gemensamma verket (filmen). Scenografens tillhandahållande av sina tjänster omfattas i så fall av den generella skattesatsen 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML.⁹⁵³ Den som vill utnyttja filmverket måste förhandla med samtliga som skapat det, och dessa – förutsatt att de är beskattningsbara personer – ska debitera moms för sina tillhandahållanden och med den skattesats som omfattar tillhandahållandena.⁹⁵⁴ Det innebär att om den som ska utnyttja filmverket saknar avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet, uppstår en icke konkurrensneutral situation. Den består i att ifrågavarande konstellation av filmskapare väljs bort av vederbörande på grund av att scenografen måste tillämpa den generella skattesatsen 25 procent på tillhandahållandet av sin del av filmverket. Det riskerar att bli fallet om filmskaparna ifråga riktar sig till den statsfinansierade televisionen, som omfattas av undantag från skatteplikt i sin produktions- och utsändningsverksamhet enligt 3 kap. 20 § ML.⁹⁵⁵ Om scenografen och de andra, i stället för att samverka i företagsformen enkelt bolag, bildar ett aktiebolag eller handelsbolag, kan de upplåta eller överlåta rättigheterna till filmen till den reducerade skattesatsen 6 procent. Aktiebolaget eller handelsbolaget är en juridisk person och den som i sådant fall har skapat filmverket, och filmbolaget omfattas av 1 § URL.⁹⁵⁶

Av intresse för detta arbete är att om scenografen och de andra filmskaparna i mitt exempel använder samverkansformen enkelt bolag, är det ett fall där den beskrivna icke neutrala effekten uppkommer. Det beror på att den av filmskaparna som genom sin enskilda prestation inte skapar ett självständigt verk måste tillämpa den generella skattesatsen. Konkurrenterna i branschen, som på sitt håll samarbetar med filmskapande på liknande sätt, gör det i aktiebolags- eller handelsbolagsformen och tillämpar därmed den reducerade skattesatsen. Målsättningen borde vara neutralitet. Det saknas stöd i mervärdesskattedirektivet för att rättslig form skulle föranleda olikheter beträffande skattesatsfrågan inom samma bransch i förevarande fall.⁹⁵⁷

⁹⁵² Se Forssén 2001 s. 224 och 225 och även Forssén 1998 s. 188.

⁹⁵³ Se Forssén 2001 s. 225 och även Forssén 1998 s. 188.

⁹⁵⁴ Se Forssén 2001 s. 225 och även Forssén 1998 s. 188 och 189.

⁹⁵⁵ Motsvarar art. 132.1 q) i mervärdesskattedirektivet.

⁹⁵⁶ Se Forssén 2001 s. 225 och Forssén 1998 s. 189. Jfr även SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 2 s. 1036. Där anger SKV att när artister *satt sig på bolag*, t.ex. en orkester bedriver sin verksamhet i ett aktiebolag som ägs av medlemmarna, brukar sådana bolag betecknas artistbolag.

⁹⁵⁷ Se avsnitt 2.8.

Förevarande frågeställning angående skatteobjektet och skattesatsfrågan i samband med gemensamma verk föreligger oavsett att enkla bolag behandlas i representantregeln, och därför behandlar jag den för sig i detta avsnitt. Genomgången av förevarande särskilda fråga om bestämningen av skatteobjektet och därmed av tillämplig skattesats visar att den bestämningen påverkas av om företagsformen enkelt bolag används. Emellertid ligger problemet inte i representantregelns existens. Därför avhjälpas inte den beskrivna bristen på neutralitet i beskattningen i förevarande särskilda hänseende av att 6 kap. 2 § ML skulle omformuleras, så att enkla bolag skulle utgöra skattesubjekt såsom beträffande den finska mervärdesskatterätten och behandlingen av sammanslutningarna.⁹⁵⁸ I stället ligger lösningen i att 7 kap. 1 § tredje st. 8 borde ändras, så att lagrummet även omfattar 6 § URL och gemensamma verk, om ett sådant verk skapas under företagsformen enkelt bolag och i annan bolagsform skulle ha varit ett självständigt verk.

6.6 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER

Beträffande frågan huruvida ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektiv ger en bokstavstolkning och systematisk tolkning av art. 9.1 första och andra st., art. 10 och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet inte något klart besked. Det gör inte heller EU-domstolens eller svensk rättspraxis. De grundläggande principerna i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet för vad som ska förstås med mervärdesskatt enligt EU-rätten utgör dock förutsättningarna för en effektiv uppbörd, och den principen berörs av EU-domstolen i målet C-216/97 (Gregg) beträffande neutralitetsaspekten på momsens. Det föreligger enligt min mening starka skäl för att införa ett förtydligande i mervärdesskattedirektivet om att en ekonomisk verksamhet som bedrivs självständigt av en rättslig figur som utgör ett icke rättssubjekt ska kunna ge den figuren karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Ett enkelt bolag eller partrederi är en rättslig figur som därmed kunde omfattas av uttrycket *den som* i huvudregeln art. 9.1 första st. angående vem som utgör beskattningsbar person.⁹⁵⁹

Det strider enligt min mening mot den neutralitetsprincip som bl.a. anses följa av art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet att exkludera enkla bolag och partrederier från en förädlingskedja av företag fram till konsument. Att EU-domstolen i samband med neutralitetsprincipen berör principen om en effektiv uppbörd av momsens utgör därför enligt min mening skäl för att göra de enkla bolagen och partrederierna till skattesubjekt momsmässigt sett. Det förutsätter att det förtydligas i art. 9.1 första st. i

⁹⁵⁸ Se avsnitt 6.2.1.4.

⁹⁵⁹ Se avsnitt 6.2.1.4.

mervärdesskattedirektivet att icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer. Sistnämnda förutsättning är nödvändig för att en omformulerad 6 kap. 2 § ML, som anger att de enkla bolagen och partrederierna kan utgöra skattesubjekt, ska vara förenlig med direktivbestämmelsen. Att neutraliteten därmed inte längre skulle störas av att företagsformen enkelt bolag eller partrederi exkluderas från huvudregeln om vem som är beskattningsbar person bör gynna den för det svenska momssystemet övergripande målsättningen med ett sammanhållet momssystem. De förändringar som jag sålunda föreslår i mervärdesskattedirektivet och ML bör innebära sådana förenklingskäl som också medför förutsebarhet i beslut och gynnar den rättspolitiska målsättningen med en rättssäker moms.⁹⁶⁰

Målen neutralitet och effektiv uppbörd utgör enligt min mening starka skäl för att införa förtydligandet i art. 9.1 första st. som en obligatorisk regel i mervärdesskattedirektivet. Med hänsyn till de formella kraven på fakturainnehåll enligt huvudregeln art. 226 i mervärdesskattedirektivet bör förslaget förenas med ett krav om att ett icke rättssubjekt som utgör beskattningsbar person ska agera i eget namn.⁹⁶¹

Genom att enkla bolag och partrederier skulle anges kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, skulle delägarna – i stället för att de beskrivs som skattskyldiga – kunna åläggas ett solidariskt ansvar för momsen i dessa bolag och rederier, genom en utvidgning av sådan innebörd av företrädaransvaret enligt 59 kap. 13 och 14 §§ SFL. Det skulle kunna ske med stöd av art. 205 i mervärdesskattedirektivet. Behandlingen av de enkla bolagen och partrederierna i ML enligt mina förslag skulle utgöra en motsvarighet till behandlingen av sammanslutningar och partrederier i FML.⁹⁶²

Om representantregeln behålls, bör skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML fördelas mellan bolagsmännen eller delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi, genom att omsättningsrekvisitet knyts till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet. Jag föreslår att bolagsmännens eller delägarnas respektive skattskyldighet enligt 6 kap. 2 § första men. ML bestäms med hänvisning till 4 kap. 5 § första st. BL, i stället för till deras respektive andel i bolaget eller rederiet.⁹⁶³

Att fördelningen av skattskyldigheten fortsatt skulle knytas till bolagsmännens eller delägarnas andelar i bolaget eller rederiet innebär följande för avdragsrätten. De formella kraven i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML för

⁹⁶⁰ Se avsnitten 2.8 och 6.2.1.4.

⁹⁶¹ Se avsnitt 6.2.1.4.

⁹⁶² Se avsnitt 6.2.1.4.

⁹⁶³ Se avsnitt 6.4.3.

utövande av avdragsrätten för ingående moms medför att från neutralitetssynpunkt oönskade kumulativa effekter uppkommer i prissättningen på bolagets eller rederiets omsättningar.⁹⁶⁴ Det beror på att sådan rätt enbart tillkommer den bolagsman eller delägare som för bolagets eller rederiets räkning har mottagit ett moms bärande underlag från en leverantör av vara eller tillhandahållare av tjänst. Att lösa problemet genom preciserande tillägg i representantregeln och i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML blir svårtillämpbart om antalet bolagsmän eller delägare är högt, och medför sannolikt inte en effektiv uppbörd eller att kontrollen underlättas.⁹⁶⁵ Vidare bör delägare i 6 kap. 2 § första men. ML förbehållas partrederierna och BL:s begrepp bolagsman användas avseende de enkla bolagen, eftersom ett enkelt bolag, till skillnad från ett partrederi, inte behöver bestå i viss gemensam egendom, utan enbart i att gemensam verksamhet bedrivs. Beträffande fall där bolagsmännen eller delägarna är utländska beskattningsbara personer, bör det dessutom klarläggas i representantregeln att den gäller, förutsatt att bolagets eller rederiets verksamhet är ekonomisk verksamhet. Därigenom blir också i dessa fall det avgörande för frågan om tillhörigheten till det svenska momssystemet huruvida skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster sker inom landet (Sverige).⁹⁶⁶

Det saknas ett uttryckligt krav i 6 kap. 2 § ML om att verksamheten i ett enkelt bolag eller partrederi ska utgöra en ekonomisk verksamhet. Bruket av uttrycket *för verksamheten* i 5 kap. 2 § första st. andra men. SFL visar också att bolagets eller rederiets verksamhet inte begränsas till en ekonomisk verksamhet. Vidare saknar ML en egen definition av begreppen enkla bolag och partrederier. Sålunda bestämmer civilrätten vad som avses med de båda rättsliga figurerna också enligt representantregeln. Framför allt beträffande enkla bolag, vilka kan föreligga utan krav på att verksamhet som utgör näring bedrivs, kan därmed bolagsmän som är vanliga privatpersoner anses skattskyldiga enligt 6 kap. 2 § första men. ML på grund av den rollen i sig. Jag anser sålunda att ordalydelsen av representantregeln utvidgar bestämningen av vem som omfattas av skattskyldighetsbegreppet i ML jämfört med vad som följer av huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 1. Det är inte förenligt med mervärdesskattedirektivet, eftersom en privatperson inte omfattas av varaktighetskriteriet för ekonomisk verksamhet och sålunda inte av huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Sålunda föreligger det enligt min mening ett behov av att förtydliga representantregeln så att en vanlig privatperson inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* 6 kap. 2 § första men. ML. Det bör ske genom att det preciseras att 6 kap. 2 § första men. ML avser

⁹⁶⁴ Se avsnitten 6.2.2.4, 6.4.3 och 6.4.7.

⁹⁶⁵ Se avsnitt 6.4.3.

⁹⁶⁶ Se avsnitt 6.2.2.4.

enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML och genom att det också anges att delägarna i sådana bolag och rederier i sig ska ha karaktären beskattningsbar person.⁹⁶⁷

Faktureringskyldighetens uppkomst enligt 11 kap. 1 § ML grundas i och för sig på begreppen *beskattningsbar person* och omsättning. Emellertid omfattas inte en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi som är skattskyldig för bolagets eller rederiets verksamhet enligt den gällande obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML av faktureringskyldigheten. Rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut och kontrollskäl innebär att samma omsättning bör leda till såväl skattskyldighet som skyldighet att utfärda faktura enligt ML, oavsett om omsättningen görs av en bolagsman eller delägare avseende enkla bolagets eller partrederiets verksamhet eller av någon av dem i den egna verksamheten vid sidan av bolaget eller rederiet. Sålunda bör faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML utvidgas till att omfatta bolagsmän och delägare som är skattskyldiga enligt 6 kap. 2 § första men. ML.⁹⁶⁸

Vid tillämpningen av 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) riskerar skattepliktiga omsättningar att försvinna i kontroll- och bevishänseende, när interna omsättningar uppkommer mellan bolagsmännen eller delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi på grund av att ersättning för extra arbete utöver bolagsavtalet erhållits. Sistnämnda utgör en omsättning enligt EU-målet C-77/01 (EDM), men den kan i praktiken komma att klumpas ihop med vad som enligt bolagsavtalet utgör vinstfördelning utan beskattningsekvenser mellan bolagsmännen. Därför bör ett särskilt tillägg införas i representantregeln om att representanten ska uppmärksamma övriga bolagsmän eller delägare på sådant förhållande. Tillägget bör dessutom kompletteras med en särskild regel i 11 kap. ML om att avräkningsnotor e.d. bör upprättas mellan bolagsmännen eller delägarna på beloppsflöden inom det enkla bolaget eller partrederiet. Bolagsmännen eller delägarna bör åläggas att lämna kopior på sådana underlag till representanten. Behovet av preciserande tillägg gör sig också gällande i fler sammanhang för representantregeln, bl.a. när det gäller förhållandet till utlandet och närmare bestämt andra EU-länder. Jag har redogjort för ett omfattande behov av tillägg i representantregeln, för att åstadkomma en effektiv uppbörd av momsen i enkla bolag och partrederier. Det innebär att även om sådana tillägg i och för sig gagnar kontrollen, blir det på bekostnad av den enskildes rättssäkerhet. Rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut beträffande den materiella beskattningsregeln gagnas inte av omfattande sådana tillägg i representantregeln. Sålunda kräver rättssäkerheten inklusive legalitetsprincipen på skatteområdet att 6 kap. 2 § andra men.

⁹⁶⁷ Se avsnitt 6.2.2.4.

⁹⁶⁸ Se avsnitt 6.3.4.

bör utmönstras ur ML samt – som en konsekvens av det – att 5 kap. 2 § SFL begränsas till att enbart avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt, inte moms. Representantregeln med konstaterade behov av preciserande tillägg blir, även om det i praktiken skulle röra sig om bolag och rederier med få bolagsmän och delägare, alltför komplex för en rättssäker skattebedömning. Sålunda bör målsättningen att åstadkomma en effektiv uppbörd stå tillbaka för de rättssäkerhetsmässiga aspekterna, och uppbörden i stället skötas av de skattskyldiga själva, dvs. av bolagsmännen och delägarna enligt 6 kap. 2 § första men. ML.⁹⁶⁹

Om den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) behålls, är mitt förslag om ett klarläggande beträffande krav på ekonomisk verksamhet inte tillräckligt. Med hänsyn till att det enkla bolaget eller partrederiet kan ha bildats enbart av utländska beskattningsbara personer, bör det också anges i regeln att det förutsätts att skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster i bolagets eller rederiets verksamhet företas inom landet. Jag anser dock att frågan bör lösas i samband med en annan problematik. Den handlar om att ML, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, bestämmer i 1 kap. 15 § vem som är utländsk beskattningsbar person och låter det avgöra om förvärvaren av vissa varor eller tjänster är skattskyldig i stället för den som gör omsättningen inom landet.⁹⁷⁰ I denna del stannar jag vid att klarläggandet bör innebära att möjligheten att registrera en representant för redovisning av moms i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet bestäms av om omsättningar sker i Sverige. Det bör också klarläggas i representantregeln att 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) även omfattar begreppet beskattningsbar person i 5 kap. 4 § ML beträffande tillämpning av reglerna om placeringen av omsättningen av en tjänst i vissa fall.⁹⁷¹

Den gällande frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) ska, i enlighet med syftet med representantregeln, underlätta uppbörden av moms. Det antas bli fallet genom att representanten redovisar momsen, i stället för att den redovisas av varje bolagsman och delägare för sig i de enkla bolagen och partrederierna. Representanten förväntas också upprätthålla SKV:s möjlighet till kontroll, eftersom representanten åläggs enligt 5 kap. 2 § andra st. SFL att hålla underlag för kontroll av redovisningen tillgängliga hos sig. Att

⁹⁶⁹ Se avsnitten 2.8 och 6.4.3.

⁹⁷⁰ Finansdepartementet föreslog i promemorian 2012-11-23 bl.a. att bestämmelsen av utländsk företagare i 1 kap. 15 § ML skulle ändras till bestämmelse av utländsk beskattningsbar person, vilket genomfördes genom SFS 2013:368, men frågan om möjlighet att registrera en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML för enkla bolag eller partrederier bildade av enbart utländska personer berördes inte. Representantregeln berördes överhuvudtaget inte vare sig då eller senare (se avsnitten 1.3 och 6.2.2.4).

⁹⁷¹ Se avsnitt 6.2.2.4.

representanten sköter momsredovisningen i bolaget eller rederiet bör typiskt sett från kontrollsynpunkt anses gynna målet med en effektiv uppbörd. Från kontrollsynpunkt bör det enligt min mening dessutom anges i 11 kap. 1 § ML att även en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML omfattas av faktureringskyldigheten enligt ML.⁹⁷²

Alternativet till att låta bolagsmännen och delägarna sköta uppbörden av momsen i det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet själva är att följa den finska lösningen beträffande partrederier och sammanslutningar. Dessa är inte rättssubjekt, men behandlas som skattesubjekt mervärdesskatterättsligt enligt 2 § första st. och 13 § FML. Den finska lösningen skulle innebära att både första och andra men. i 6 kap. 2 § utmönstras ur ML. I stället skulle de enkla bolagen och partrederierna göras till skattesubjekt mervärdesskatterättsligt. Det skulle i så fall kunna ske genom att ange i 6 kap. 2 § ML att enkla bolag och partrederier omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML om skattskyldighet. Det skulle också innebära att bolagsmännen eller delägarna i sådana bolag eller rederier inte längre vore skattskyldiga i den egenskapen. I stället skulle de kunna göras solidariskt ansvariga för betalningen av momsen i sådana mervärdesskattemässiga skattesubjekt. Bolagsmännen och delägarna skulle – i likhet med vad som gäller enligt 188 § FML – kunna åläggas ett solidariskt ansvar för momsen i de enkla bolagen och partrederierna, genom en utvidgning av sådan innebörd av företrädaransvaret enligt 59 kap. 13 och 14 §§ SFL. Sistnämnda skulle ha stöd i art. 205 i mervärdesskattedirektivet. Emellertid har jag, som nämns inledningsvis i detta avsnitt, inte kunnat dra någon definitiv slutsats angående frågan huruvida ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Därför bör en lagstiftningsåtgärd i ML av innebörd att de enkla bolagen och partrederierna görs till skattesubjekt momsmässigt sett, i likhet med vad som gäller enligt FML beträffande sammanslutningar och partrederier, ske först sedan den frågan klarlagts på EU-nivå.⁹⁷³

Om huvudregeln beträffande beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, genom ett sådant klargörande som jag föreslår, anges omfatta även icke rättssubjekt som uppfyller rekvisiten självständighet och ekonomisk verksamhet, bör 6 kap. 2 § ML formuleras om. Därigenom bör i så fall lagrummet ange att enkla bolag och partrederier utgör skattesubjekt momsmässigt sett. Det kan ske genom att däri anges att de båda rättsliga figurerna omfattas av skattskyldigheten med samma teknik som används beträffande mervärdesskattegrupperna i 6 kap. 1 § andra st. ML. I så fall kan det anges i 6 kap. 2 § att det följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första st. 1 om det enkla bola-

⁹⁷² Se avsnitt 6.3.4.

⁹⁷³ Se avsnitt 6.4.3.

get eller partrederiet ska anses skattskyldigt för sin verksamhet. Beträffande faktureringskyldigheten bestäms den numera enligt 11 kap. 1 § ML av att rekvisiten *beskattningsbar person* och omsättning uppfylls. Även om dessa rekvisit också gäller för skattskyldigheten, bör det, enligt min mening, även särskilt anges i 11 kap. 1 § ML att faktureringskyldigheten omfattar omsättningar som görs av ett enkelt bolag eller partrederi som uppfyller rekvisiten för beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML. Rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut bör gynnas av att samma omsättning sålunda leder till såväl skattskyldighet som faktureringskyldighet enligt ML, och det bör också gynna SKV:s möjlighet till kontroll.⁹⁷⁴

Angående de båda övriga fallen av skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st., dvs. skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor enligt pkt 2 och import av varor som är skattepliktig enligt pkt 3, föreslår jag följande beträffande representantregeln. Kravet på beskattningsbar person enligt mitt generella förslag avseende 6 kap. 2 § första men. ML bör gälla också för unionsinterna förvärv av varor, när skattskyldig och skattskyldighet anges i 1 kap. 2 § första st. 5 och 1 § första st. 2 ML och bestämningen av sådant förvärv anges i 2 a kap. ML. I det hänseendet bör dock förtydligas i 6 kap. 2 § första men. ML att beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML även omfattar samma begrepp enligt 2 a kap. ML. Beträffande unionsinterna förvärv av varor enligt huvudregeln i 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. ML och av punktskattepliktiga varor enligt första st. 2 i samma lagrum används begreppet beskattningsbar person för köparen. Genom att ange i 6 kap. 2 § första men. ML att kravet på beskattningsbar person även omfattar sådana förvärv, blir en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldig för unionsinterna förvärv av varor för bolagets eller rederiets räkning i dessa fall. Vidare bör följande klarläggas i 6 kap. 2 § första men. ML med hänvisning till 1 kap. 1 § första st. 3 ML: Även en bolagsman eller delägare som är en vanlig privatperson ska anses som skattskyldig för import av varor för ett enkelt bolag eller partrederi, oavsett om denne är beskattningsbar person eller om bolaget eller rederiet har ekonomisk verksamhet. Både företagare och privatpersoner kan nämligen vara skattskyldiga för import enligt ML.⁹⁷⁵

Däremot bör en vanlig privatperson i egenskap av delägare i ett enkelt bolag eller partrederi inte kunna anses vara skattskyldig enligt 6 kap. 2 § för frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. enligt 9 kap. ML. Enligt den fakultativa art. 137.1d. i mervärdesskattedirektivet begränsas valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom till att gälla för beskattningsbara personer. Den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirek-

⁹⁷⁴ Se avsnitt 6.3.4.

⁹⁷⁵ Se avsnitt 6.2.2.4.

tivet anger att beskattningsbar person omfattar vissa tillfälliga transaktioner avseende leveranser av byggnader och mark. Enligt min mening är det inte klart uttryckt i art. 12 att bestämmelsen skulle omfatta utarrendering och uthyrning av fast egendom. Därmed kan det inte heller anses klart uttryckt att bestämningen av skattesubjektet i art. 12 tar över begränsningen beträffande skatteobjektet i art. 137.1d.⁹⁷⁶ Det finns en direktivbestämmelse att implementera i ML, art. 137.1d, varför målet EU-konformitet är relevant.⁹⁷⁷ Därför gäller mitt förslag om krav på att bolagsmän i enkla bolag eller delägare i partrederier i sig ska ha karaktären beskattningsbar person, för att omfattas av begreppet skattskyldig i 6 kap. 2 § första men. ML, också frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML. För övrigt bör två eller flera som äger en fastighet som uthyrs till en skattskyldig affärsidkare – liksom idag – kunna ansöka om att en av dem utses av SKV enligt 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) till representant för uppbörden av momsen i verksamheten som består i uthyrningen.⁹⁷⁸

Om 6 kap. 2 § ML skulle omformuleras så att det klart anges i ML att enkla bolag (och partrederier) utgör skattesubjekt momsmässigt och att de omfattas av allmänna bestämmelserna i ML om skattskyldighet, löser det inte det särskilda problem som jag berör angående bestämningen av skatteobjektet. Det gäller upphovsrätter till litterära och konstnärliga verk. Gemensamma verk skapade t.ex. av ett enkelt bolag omfattas nämligen av den generella skattesatsen 25 procent, medan ett motsvarande verk anses som självständigt hos exempelvis ett aktiebolag eller handelsbolag och den reducerade skattesatsen 6 procent i stället tillämpas. Frågan är dock oberoende av representantregelns existens. Därför avhjälpas inte bristen på neutralitet i beskattningen i förevarande särskilda hänseende av att 6 kap. 2 § ML skulle omformuleras, så att enkla bolag skulle utgöra skattesubjekt såsom beträffande den finska mervärdesskatterätten och behandlingen av sammanslutningarna.⁹⁷⁹ Lösningen ligger i stället i att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML skulle ändras, så att lagrummet inte bara omfattade självständiga verk, utan också gemensamma verk. Hänvisningen i det lagrummet till 1, 4 eller 5 § URL borde av neutralitetsskäl utökas till att omfatta också 6 § URL, om ett gemensamt verk skapas under företagsformen enkelt bolag och i annan bolagsform skulle ha varit ett självständigt verk.⁹⁸⁰

⁹⁷⁶ Se avsnitten 1.1.3 och 2.8.

⁹⁷⁷ Se avsnitten 2.8 och 6.2.2.4.

⁹⁷⁸ Se avsnitt 6.2.2.4.

⁹⁷⁹ Se avsnitt 6.2.1.4.

⁹⁸⁰ Se avsnitt 6.5.

7. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPKUNKTER

7.1 SAMMANFATTNING

7.1.1 Frågor i och syftet med detta arbete

Detta arbete berör i första hand en av reglerna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML, nämligen 2 § angående delägare i enkla bolag och partrederier.⁹⁸¹ Lagrummet 6 kap. 2 § ML består av två meningar. Första men. innebär att om ett enkelt bolag eller partrederi föreligger är det delägarna som är skattskyldiga och inte de rättsliga figurerna enkla bolag och partrederier.⁹⁸² Det är en obligatorisk regel.⁹⁸³ Andra men. jämförd med 5 kap. 2 § första st. SFL innebär att under samma förutsättningar *får* delägarna ansöka hos SKV om att en av dem utses av SKV att som representant vara betalningsskyldig, och därmed skyldig att redovisa moms i verksamheten.⁹⁸⁴ Andra men. i 6 kap. 2 § ML är således en frivillig regel.⁹⁸⁵ När 6 kap. 2 § ML nämns, avser jag – om inte annat anges – även 5 kap. 2 § SFL (i den del den regeln avser moms). Jag avser på så sätt med uttrycket representantregeln bestämmelserna 6 kap. 2 § ML och 5 kap. 2 § SFL gemensamt eller var för sig.⁹⁸⁶ Representantregeln har inte någon direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Det finns ingenting i direktivet om bestämning av en delägare i en juridisk person, t.ex. i ett handelsbolag eller aktiebolag, som beskattningsbar person. I dessa fall bestäms skattskyldigheten på bolagsnivå, och inte på delägarnivå som beträffande delägare i enkla bolag och partrederier enligt representantregeln.⁹⁸⁷

Problemet är i grunden att 1 kap. 2 § sista st. ML så att säga bygger ut begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln enligt första st. 1 i lagrummet, genom att ange att det finns särskilda bestämmelser om vem som är skattskyldig i bl.a. 6 kap.⁹⁸⁸ Huvudregeln för vem som är skattskyldig enligt ML bestäms i 1 kap. 2 § första st. 1 genom hänvisning till 1 § första st. 1.⁹⁸⁹ Den bestämningen överensstämmer systematiskt med huvudregeln för vem som är betalningsskyldig enligt art. 2.1 a och c och 193 i mervärdesskattedirektivet. Betalningsskyldig är en beskattningsbar person som ska utföra beskattningsbara transaktioner av varor eller tjänster (inom svenskt territorium). Beskattningsbar person respektive beskattningsbara transaktioner motsvaras i ML av vem som är *beskatt-*

⁹⁸¹ Se avsnitten 1.1.1, 1.1.2 och 1.1.3.

⁹⁸² Se avsnitt 1.1.1.

⁹⁸³ Se avsnitten 1.1.1 och 1.1.3.

⁹⁸⁴ Se avsnitt 1.1.1.

⁹⁸⁵ Se avsnitten 1.1.1 och 1.1.3.

⁹⁸⁶ Se avsnitten 1.1.1 och 1.2.1.

⁹⁸⁷ Se avsnitten 1.1.1, 1.1.3 och 2.8.

⁹⁸⁸ Se avsnitten 1.1.3 och 6.2.2.1.

⁹⁸⁹ Se avsnitten 1.1.1 och 1.1.3.

ningsbar person respektive av om skattepliktig omsättning (av varor eller tjänster inom landet) sker.⁹⁹⁰ De är vissa av de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 1 ML, sedan yrkesmässig verksamhet ersattes i ML den 1 juli 2013 av beskattningsbar person (genom SFS 2013:368).⁹⁹¹ Ibland använder jag uttrycket de allmänna bestämmelserna i ML, och avser då i första hand grundbegreppen för skattskyldighetens uppkomst enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 1 ML. Dessa är bl.a. begreppen omsättning och beskattningsbar person. Det mot omsättningsbegreppet svarande begreppet i huvudregeln för avdragsrättens uppkomst i 8 kap. 3 § första st. ML är förvärv.⁹⁹² I avsnitt 3.2 har jag i Schema 3 gjort denna översikt över reglerna om skattskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt i ML.

Schema 3

Personer		
(1) <i>Beskattningsbar person</i> (bedriver självständigt en ekonomisk verksamhet)		<i>Andra är konsumenter/skattebärare</i>
Omsättning av vara eller tjänst		Ej avdrags- /återbetalningsrätt för ingående moms
(2) <i>Skattepliktig</i>	<i>Från skatteplikt Kvalificerat undantagen</i>	<i>Från skatteplikt okvalificerat undantagen</i>
(3) Avdragsrätt för ingående moms	Återbetalningsrätt för ingående moms	Ej avdrags-/ återbetalningsrätt för ingående moms
Förvärv som omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms		

Problemställningen är framför allt att representantregeln inte innehåller något uttryckligt krav på att verksamheten i enkla bolaget eller partredet ska vara en ekonomisk verksamhet enligt ML. Frågan är om representantregeln kan ge ett tolkningsresultat av innebörd att en vanlig privatperson skulle kunna anses skattskyldig enligt ordalydelsen av den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML.⁹⁹³ Frågan är också om svaret påverkas av ordalydelsen av den frivilliga regeln, dvs. 6 kap. 2 §

⁹⁹⁰ Se avsnitt 1.1.3.

⁹⁹¹ Se avsnitt 1.1.3 och även avsnitt 3.2.

⁹⁹² Se avsnitt 1.5.

⁹⁹³ Se avsnitten 1.1.1, 1.1.2, 1.1.3 och 6.2.2.1.

andra men. ML och 5 kap. 2 § SFL.⁹⁹⁴ Om en tolkning av 6 kap. 2 § ML kan ge resultatet att en privatperson anses skattskyldig, är ML inte förenlig med mervärdesskattedirektivet. Grundtanken med mervärdesskatten är att åtskilja skattesubjekten från konsumenterna, enligt huvudreglerna om beskattningsbar person respektive betalningsskyldig i mervärdesskattedirektivet. Beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML motsvarar beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁹⁹⁵ Skattesubjektet är vanligen en person som benämns företagare, medan konsumenten vanligen är en privatperson. Momsen är en konsumtionsskatt och konsumenten bäraren av den moms som ingår i priset på de flesta levererade varor och tillhandahållna tjänster från företag.⁹⁹⁶ Huvudregeln för beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, innehåller rekvisiten självständighet och ekonomisk verksamhet. Beträffande kriteriet ekonomisk verksamhet innebär EU-målet C-408/06 (Götz) att ett regelbundenhetskrav – varaktighetskriterium – kan utläsas vid jämförelse av den direktivbestämmelsen med den fakultativa regeln om beskattningsbar person i art. 12. Art. 12 är framför allt tänkt för tillfälliga transaktioner beträffande nyproduktion på byggområdet, och det är med den bestämmelsen som privatpersoner kan ges karaktären av beskattningsbar person. En utvidgning av begreppet beskattningsbar person till att omfatta vanliga privatpersoner är däremot inte möjlig med stöd av den obligatoriska huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁹⁹⁷ En sådan utvidgning i förhållande till beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, genom tolkning av 6 kap. 2 § ML, innebär ett konstaterande av en regelkonkurrens *de lege lata* i förhållande till direktivbestämmelsen.⁹⁹⁸ Regelkonkurrens föreligger i så fall mellan representantregeln och huvudreglerna för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st., för betalningsskyldig enligt art. 2.1 a och c och 193 och för avdragsrätt enligt art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet. Det förhållandet skulle kunna anses innebära att Sverige gör sig skyldigt till ett fördragsbrott.⁹⁹⁹

Syftet med detta arbete är att analysera representantregeln för enkla bolag och partrederier utifrån mervärdesskattens mest centrala syften, vilka är ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet inklusive legalitet. Jag behandlar vissa problemställningar inom ramen för detta syfte.¹⁰⁰⁰ Undersökningen gäller i första hand huruvida representantregeln för enkla bolag och partrederier är förenlig med huvudregeln för beskattningsbar person enligt art.

⁹⁹⁴ Se avsnitt 1.1.2.

⁹⁹⁵ Se avsnitt 1.1.3.

⁹⁹⁶ Se avsnitt 1.1.1.

⁹⁹⁷ Se avsnitt 1.1.3.

⁹⁹⁸ Se avsnitten 1.1.2 och 1.1.3.

⁹⁹⁹ Se avsnitten 1.1.3 och 2.8.

¹⁰⁰⁰ Se avsnitt 1.1.2.

9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁰¹ Frågan är om ändringar eller tillägg i representantregeln bör göras *de lege ferenda*, för att göra den förenlig med framför allt huvudregeln om beskattningsbar person i art. 9.1 första st., och därigenom också med huvudreglerna om betalningsskyldighet i art. 2.1 a och c och 193 och om avdragsrättens räckvidd i art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁰²

7.1.2 Genomförandet av undersökningen

Jag har redogjort för ett antal problemställningar till frågan om representantregelns förenlighet med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁰³ En viktig tolkningsfråga i denna bok är om enkla bolag och partrederier, trots att de inte är rättssubjekt, kan utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁰⁴ I den frågeställningen ingår att bedöma om ett icke rättssubjekt kan utgöra en sådan beskattningsbar person.¹⁰⁰⁵ Om enkla bolag och partrederier kan utgöra beskattningsbara personer enligt direktivbestämmelsen, bör representantregeln utmönstras och ansvaret för momsens åläggas bolaget eller rederiet självt. Då skulle skattskyldigheten åläggas bolaget eller rederiet i stället för att den – enligt vad som anges i 6 kap. 2 § första men. ML – åläggs delägarna själva i bolaget eller rederiet.¹⁰⁰⁶

Med en rättsvetenskaplig metod har jag med hjälp av sedvanliga rättskällor undersökt representantregeln 6 kap. 2 § ML och skattskyldighetsbegreppet i regeln jämte regelns funktion som uppbördsregel. Jag har i samband med undersökningen även använt, i ett tjänande syfte, en viss komparativ analys. Mervärdesskattedirektivet saknar en motsvarighet till representantregeln.¹⁰⁰⁷ Jag har inte heller funnit någon direkt motsvarighet i utländska moms­lagstiftningar, varvid jag framför allt har beaktat sådana inom EU.¹⁰⁰⁸ Jag har ändå gjort en internationell utblick beträffande tyska UStG och s.k. *Vorgründungsgesellschaft*,¹⁰⁰⁹ nederländska Wet OB och *contractuele samenwerkingsverbanden*,¹⁰¹⁰ och finska FML och – framför allt – sammanslutningar.¹⁰¹¹ Sammanslutningar utgör inte rättssubjekt, och 13 och 188 §§ FML uppvisar – även om reglerna inte utgör direkta motsvarigheter till 6 kap. 2 § ML – sådana likheter med representantregeln att jag vid undersökningen av repre-

¹⁰⁰¹ Se avsnitt 1.2.1.

¹⁰⁰² Se avsnitten 1.1.2 och 2.8.

¹⁰⁰³ Se avsnitt 1.1.2.

¹⁰⁰⁴ Se avsnitten 1.1.2 och 1.1.3.

¹⁰⁰⁵ Se avsnitt 1.1.2.

¹⁰⁰⁶ Se avsnitt 1.1.3.

¹⁰⁰⁷ Se avsnitten 1.1.1, 1.1.3, 1.2.1 och 2.8.

¹⁰⁰⁸ Se avsnitt 4.1.

¹⁰⁰⁹ Se avsnitt 4.2.

¹⁰¹⁰ Se avsnitt 4.3.

¹⁰¹¹ Se avsnitt 4.4.

sentantregeln har gjort viss komparation med finsk mervärdesskatterätt.¹⁰¹²

Jag har också, utifrån EU-rätten och de primär- och sekundärrättsliga källorna på området och de grundläggande principer för momsen som kan utläsas ur dessa, uppställt och valt att inkludera i undersökningen av representantregeln vissa rättspolitiska mål för det svenska momssystemet.¹⁰¹³ Dessa mål är: ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet inklusive legalitet. I kapitel 2 har jag, efter en genomgång av målen, sammanfattat översiktligt hur jag har uppställt och valt dessa. Därvidlag har jag också förklarat hur jag har resonerat för att bedöma deras relevans vid prövningen i kapitel 6 av representantregeln, och illustrerat det i schema 1 och schema 2.¹⁰¹⁴

Schema 1

Prövning	Resultat	Resultat	Relevans av målen för det svenska momssystemet
Preciserande tillägg i representantregeln	Regel förenlig med {art. 1.2 i dir.; 1:1 första st. 1 och 8:3 första st. ML; art. 2.1 a och c, 193 (inkl. 9.1 första st.) och 168 a) i dir.}.		- Ett sammanh. momssystem - Neutralitet/EU-konformitet - Effektiv uppbörd [av momsen i ett enkelt bolag/partrederi genom den frivilliga bestämmelsen (<i>uppbörden</i>)]
		Ger kontroll-möjlighet, men alltför komplex regel	- Rättssäkerhet inkl. legalitet enligt EU-rätten

¹⁰¹² Se avsnitten 4.4 och 4.5.

¹⁰¹³ Se avsnitten 1.2.1 och 2.2.

¹⁰¹⁴ Se avsnitt 2.8.

Schema 2

Prövning	Resultat	Relevans av mål för prövning av begreppet <i>skattskyldig</i> i representantregeln
<i>Skattskyldig</i> i regeln förenligt med art. 9.1 första st. i dir.?	Utvidgande {regelkonkurrens; även mellan regeln och 1:1 första st. 1 ML och art. 2.1 a och c och 193 i dir.}	<p>EU-konformitet och rättssäkerhet inkl. legalitet enligt EU-rätten är inte relevanta: regeln har ingen motsvarighet i dir.</p> <p>Anm. Om <i>skattskyldig</i> i regeln inte görs förenligt med art. 9.1 första st. i dir., aktualiseras förfarandemässiga lösningar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Den enskilde kan åberopa att art. 9.1 första st. i dir. har direkt effekt {extremt tolkningsresultat att privatperson (konsument) skulle omfattas av begreppet <i>skattskyldig</i>; i strid med grundprinciperna i art. 1.2 i dir.}. - Se bl.a. EU-målet C-437/06 (Securenta). - Staten kan åberopa principen om förbud mot förfarandemissbruk. - Se EU-målet C-255/02 (Halifax m.fl.). <p>Anm. Ev. kan EU-kommissionen eller annat EU-land väcka fördragsbrottstalan, om <i>skattskyldig</i> snedvrider konkurrensen på den inre marknaden. Tänkbara argument: neutralitet enligt art. 113 FEUF, ingressen till dir. och art. 1.2 i dir. samt ett sammanh. momssystem i enlighet med benämning på dir. (Rådets direktiv [...] om ett gemensamt system för mervärdesskatt).</p>

Vid undersökningen av representantregeln har jag beaktat målen. Prövningen av regeln har emellertid också skett med beaktande av genomgången av enkla bolag och partrederier utifrån civilrättsligt perspektiv (kapitel 5) och att FML har konstaterats vara av visst komparativt intresse (kapitel 4). Hänsyn till målen har också påverkats av användningen av ABCSTUXY-modellen enligt min beskrivning nedan.¹⁰¹⁵

Undersökningen av representantregeln i kapitel 6 har skett genom en indelning dels i tolkningsfrågor, dels i tillämpningsfrågor.¹⁰¹⁶ Jag har också gett en historisk bakgrund avseende avfattningen av representantregeln.¹⁰¹⁷ Vid undersökningen i kapitel 6 har jag genom hypotetiska fallstudier bedömt behovet av preciserande tillägg i representantregeln

¹⁰¹⁵ Se avsnitten 2.8 och 6.1.

¹⁰¹⁶ Se avsnitten 1.6 och 6.1.

¹⁰¹⁷ Se avsnitten 1.2.1 och 6.2.2.2.

och i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML. Framför allt har det skett med hänsyn till att uppbörderna av moms ska fungera effektivt beträffande verksamheter i enkla bolag och partrederier, och att kontrollsvårigheter inte ska uppkomma för SKV avseende representantens momsredovisning.

I samband med tillämpningsfrågorna har jag gjort nämnda hypotetiska fallstudier. Därvid har jag, för bedömning av subjektssidan och objektsidan hos begreppet skattskyldig i enlighet med representantregeln, använt ett verktyg som jag har konstruerat och kallar ABCSTUXY-modellen.¹⁰¹⁸ I avsnitt 3.3 har jag i Schema 4 gett denna illustration av modellen.

Schema 4

Enkelt bolag/partrederi	
A – bolagsman/representant B – bolagsman A och B ansöker hos SKV om att A ska redovisa momsen i enkla bolaget eller partrederiet	S – leverantör till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget/partrederiet
	T – kund till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget/partrederiet
C Eventuellt tillkommande bolagsman i bolaget eller rederiet. Alternativt kan C vara en icke bolagsman, t.ex. någon av S, T, U, X eller Y	U – person med indirekt relation till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget
	X – leverantör till A eller B avseende deras verksamheter i övrigt
	Y – kund till A eller B avseende deras verksamheter i övrigt

Min modell har enbart haft den pedagogiska poängen att jag genom att använda personerna A, B, C, S, T, U, X och Y i fallstudierna har skapat en akronym, A-B-C-STUXY, för att underlätta att memorera i vilken roll de olika personerna satts i fallstudierna i kapitel 6.¹⁰¹⁹ I samband med Schema 4 i avsnitt 3.3 har jag gett två exempel för de hypotetiska fallstudier som sedan har genomförts i kapitel 6, och på vilka ytterligare fallstudier har utvecklats där.¹⁰²⁰ De båda exemplen visar att jag i de hypotetiska fallstudierna i första hand har hållit mig till de allmänna bestämmelserna i ML. Därför har jag i Schema 3, som också återges i det närmast föregående avsnittet, numrerat rekvisiten för skattskyldighet respektive avdragsrätt avseende huvudreglerna i 1 kap. 1 § första st. 1 respektive 8 kap. 3 § första st. ML.¹⁰²¹

¹⁰¹⁸ Se avsnitten 1.2.1 och 3.2.

¹⁰¹⁹ Se avsnitten 1.2.1 och 6.4.1–6.4.6.

¹⁰²⁰ Se avsnitten 6.4.1–6.4.6.

¹⁰²¹ Se avsnitt 3.2

Jag har konstaterat att huvudregeln för vem som är beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, har direkt effekt och att det även gäller huvudreglerna för avdragsrättens inträde och räckvidd, art. 167 och 168 a) i mervärdesskattedirektivet.¹⁰²² Frågan är om ändringar eller tillägg i representantregeln bör göras *de lege ferenda*, för att göra den konform med framför allt huvudregeln om beskattningsbar person i art. 9.1 första st. och huvudregeln om betalningsskyldighet i art. 2.1 a och c och 193 i mervärdesskattedirektivet.¹⁰²³ Beträffande avdragsrätten har undersökningen begränsats till att avse regelns förenlighet med avdragsrättens räckvidd enligt art. 168 a) i direktivet.¹⁰²⁴ Undersökningen av representantregeln har inneburit att jag genom EU-konform (direktivkonform) tolkning har brutit ned regeln (analys). Om tolkningsresultatet från den analysen har visat att representantregeln inte kan anses vara förenlig med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, har jag försökt sätta samman regeln (syntes) genom förslag *de lege ferenda*, så att den därigenom görs förenlig med direktivbestämmelsen.¹⁰²⁵

Varje kapitel 2–6 – utom kapitel 5 – har inletts med frågor vilka har behandlas i respektive kapitel och kapitlen har avslutats med sammanfattning och slutsatser. Kapitel 5 innehåller enbart en översikt avseende enkla bolag och partrederier utifrån civilrättsligt perspektiv. I kapitel 6 har jag dessutom löpande dragit slutsatser i samband med att respektive fråga som anges i inledningen av kapitlet har behandlats. En särskild fråga om skatteobjektet, nämligen bestämningen av tillämplig skattesats beträffande upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, berör enkla bolag. Emellertid föreligger den frågan oavsett att representantregeln finns i ML. Den har därför behandlats för sig i avsnitt 6.5.¹⁰²⁶ I förevarande kapitel görs en sammanfattning och jag lämnar också avslutande synpunkter, där jag bl.a. för resonemang *de sententia ferenda* angående tolkningen av representantregeln.¹⁰²⁷

7.1.3 Slutsatser vid undersökningen av representantregeln

7.1.3.1 Indelningen av frågorna för undersökningen och av slutsatserna

Undersökningen av representantregeln i kapitel 6 har skett genom en indelning i tolkningsfrågor och tillämpningsfrågor.¹⁰²⁸ Tolkningsfrågorna har behandlats i avsnitten 6.2–6.3.4 och tillämpningsfrågorna har behandlats i avsnitten 6.4.1–6.4.3. Dessutom har den särskilda frågan

¹⁰²² Se avsnitt 1.2.3.

¹⁰²³ Se avsnitten 1.1.2 och 7.1.1.

¹⁰²⁴ Se avsnitten 1.3 och 2.8.

¹⁰²⁵ Se avsnitt 1.2.1.

¹⁰²⁶ Se avsnitt 6.1.

¹⁰²⁷ Se avsnitten 1.2.1 och 2.8.

¹⁰²⁸ Se avsnitten 1.6, 6.1 och 7.1.2.

om skatteobjektet (skattesats) behandlats för sig i avsnitt 6.5. Genomgången av slutsatserna sker i avsnitten 7.1.3.2–7.1.3.6 i samma ordning som använts vid genomgång av frågorna. Det innebär att slutsatserna i tur och ordning gäller:

- frågan om enkla bolag och partrederier kan utgöra beskattningsbara personer;¹⁰²⁹
- frågan om representantregeln kan medföra att en vanlig privatperson blir skattskyldig;¹⁰³⁰
- frågan om faktureringskyldighet enligt mervärdesskattelagen och enkla bolag och partrederier;¹⁰³¹
- tillämpningsfrågorna;¹⁰³² och
- frågan om skatteobjektet, dvs. frågan om bestämningen av tillämplig skattesats beträffande upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk och enkla bolag.¹⁰³³

7.1.3.2 Frågan om enkla bolag och partrederier kan utgöra beskattningsbara personer

Jag har gjort en bokstavstolkning och systematisk tolkning av art. 9.1 första och andra st., art. 10 och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet,¹⁰³⁴ och undersökt EU-domstolens praxis och svensk rättspraxis beträffande frågan om ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁰³⁵ Jag har inte kommit till någon definitiv slutsats som skulle visa att ett icke rättssubjekt skulle kunna utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁰³⁶ Delägarna i ett enkelt bolag kan gemensamt bedriva en särskild ekonomisk verksamhet åtskild från deras verksamheter i övrigt. I så fall föreligger enligt HFD:s tolkning av EU-målet C-77/01 (EDM) i RÅ 2006 not. 90 och RÅ 2009 not. 172 ett avtal om enkelt bolag i mervärdesskattehänseende. Emellertid innebär det inte att ett icke rättssubjekt civilrättsligt sett – såsom ett enkelt bolag eller ett partrederi – kan utgöra en beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁰³⁷ Om icke rättssubjekt skulle kunna anses utgöra beskattningsbara personer,

¹⁰²⁹ Se avsnitten 6.2.1.1–6.2.1.4. Se även avsnitt 6.1 samt problemställning 2 i avsnitt 1.1.2.

¹⁰³⁰ Se avsnitten 6.2.2.1–6.2.2.4. Se även avsnitt 6.1 samt problemställning 1 i avsnitt 1.1.2.

¹⁰³¹ Se avsnitten 6.3.1–6.3.4. Se även avsnitt 6.1 samt problemställning 3 i avsnitt 1.1.2.

¹⁰³² Se avsnitten 6.4.1–6.4.3. Se även avsnitt 6.1 samt problemställningarna 3 och 4 i avsnitt 1.1.2.

¹⁰³³ Se avsnitt 6.5. Se även avsnitt 6.1 samt problemställning 5 i avsnitt 1.1.2.

¹⁰³⁴ Se avsnitt 6.2.1.1.

¹⁰³⁵ Se avsnitten 6.2.1.2 och 6.2.1.3.

¹⁰³⁶ Se avsnitten 6.2.1.4 och 6.6.

¹⁰³⁷ Se avsnitten 6.2.1.2 och 6.2.1.3.

eller om det görs möjligt genom förtydligande i mervärdesskattedirektivet, gäller följande. Enkla bolag och partrederier skulle därmed kunna utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. I så fall bör enligt min uppfattning 6 kap. 2 § ML helt omformuleras, så att lagrummet anger att de enkla bolagen och partrederierna själva är skattskyldiga, om de uppfyller de allmänna bestämmelserna enligt huvudregeln om sådan skyldighet i ML, dvs. 1 kap. 1 § första st. 1.¹⁰³⁸

Även om det inte går att dra någon definitiv slutsats i subjektfrågan enligt vad nyss sagts, är min uppfattning att ett förtydligande borde införas i mervärdesskattedirektivet. Det bör innebära att en ekonomisk verksamhet som bedrivs självständigt av en rättslig figur som utgör ett icke rättssubjekt ska kunna ge även den figuren karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det skulle kunna ske genom att det i direktivbestämmelsen stipulerades att uttrycket *den som* omfattar även rättsliga figurer som utgör icke rättssubjekt, om de uppfyller kriterierna självständighet och ekonomisk verksamhet för beskattningsbar person enligt bestämmelsen. Ett sådant klarläggande i art. 9.1 första st. skulle öppna för att det i 6 kap. 2 § ML kunde anges att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra sådana beskattningsbara personer och skattskyldiga. Jag grundar min ståndpunkt framför allt på att den övergripande målsättningen med ett sammanhållet momssystem bör gynnas av att konkurrens- och konsumtionsneutraliteten inte störs av att företagsformen enkelt bolag eller partrederi exkluderas från huvudregeln om vem som är beskattningsbar person. Att målsättningen med en effektiv uppbörd berörs av EU-domstolen i målet C-216/97 (Gregg) beträffande neutralitetsaspekten på moms, bidrar också enligt min mening till att nämnda förtydligande i mervärdesskattedirektivet bör införas. Jag anser att målen neutralitet och effektiv uppbörd utgör starka skäl för att förtydligandet i art. 9.1 första st. bör utgöra en obligatorisk regel i likhet med vad som gäller beträffande den direktivbestämmelsen enligt gällande rätt. De formella kraven på fakturainnehåll enligt huvudregeln art. 226 i mervärdesskattedirektivet medför enligt min uppfattning att förslaget bör förenas med ett krav om att ett icke rättssubjekt som utgör beskattningsbar person ska agera i eget namn. Mina förslag till ändringar i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet och 6 kap. 2 § ML bör anses innebära sådana förenklingsskäl som medför förutsebarhet i beslut och gynnar målsättningen med en rättssäker moms. Jag anser således att de enkla bolagen och partrederierna hör hemma i en förädlingskedja av företagare fram till konsument enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet.¹⁰³⁹

¹⁰³⁸ Se avsnitt 6.2.1.4.

¹⁰³⁹ Se avsnitten 6.2.1.4 och 6.6.

I avsnitten 4.4 och 4.5 konstaterade jag att FML ger ett visst stöd för att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person, eftersom sammanslutningar och partrederier – vilka inte utgör rättssubjekt enligt finsk civilrätt – anses som skattskyldiga enligt den särskilda regeln 13 § FML respektive huvudregeln 2 § första st. FML. Om 6 kap. 2 § ML omformuleras så att de enkla bolagen och partrederierna – och inte delägarna – skulle kunna vara skattskyldiga, skulle i stället delägarna, med stöd av art. 205 i mervärdesskattedirektivet, kunna åläggas ett solidariskskatt ansvar för momsen i dessa bolag och rederier. Det kan ske genom en utvidgning av sådan innebörd av företrädaransvaret enligt 59 kap. 13 och 14 §§ SFL.¹⁰⁴⁰ Det skulle bli en liknande lösning som beträffande delägare i sammanslutningar och partrederier i 188 § 2 mom. FML. Förändringarna skulle också innebära att 5 kap. 2 § SFL konsekvensmässigt skulle ändras så att det lagrummet inte längre avser moms, utan enbart skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt. Målsättningen med EU-konformitet förutsätter dock att en omformulering enligt mitt förslag av 6 kap. 2 § ML kan stödjas av att det skulle anges i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet att icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer. Först därigenom kan det med iakttagande av nämnda målsättning anges i 6 kap. 2 § ML att enkla bolag och partrederier kan utgöra skattesubjekt.¹⁰⁴¹

Frågan om enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett har således inte erhållit något klart svar. Den ordning som gäller för mervärdesskattegrupperna skulle ha kunnat lösa själva problematiken beträffande statusen på verksamheten i ett enkelt bolag eller partrederi. På motsvarande sätt som i 6 a kap. 1 § andra st. skulle ett särskilt st. i 6 kap. 2 § ha kunnat hänvisa till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Enkla bolag och partrederier med icke ekonomiska verksamheter skulle därmed följdriktigt inte omfattas av mervärdesskatten generellt sett. Emellertid hade inte den beskrivna ordningen för mervärdesskattegrupperna löst problematiken angående momsstatusen på delägare i enkla bolag och partrederier, vilken behandlas i det närmast följande avsnittet.¹⁰⁴²

¹⁰⁴⁰ Det skulle enligt min mening inte fungera att utvidga 59 kap. 11 § SFL, som innebär att SKV kan besluta om ansvar avseende bl.a. moms för delägare i ett svenskt handelsbolag enligt 2 kap. 20 § BL, till att gälla också för bolagsmän i enkla bolag. Det skulle förutsätta att en bolagsman i ett enkelt bolag skulle kunna behandlas på samma sätt som en bolagsman i ett handelsbolag. Enligt HD (NJA 1997 s. 211) skulle i sådant fall karaktären på enkla bolag ändras i ett grundläggande hänseende med oöverblickbara konsekvenser som följd (se avsnitt 5.4).

¹⁰⁴¹ Se avsnitten 2.8, 6.2.1.4 och 6.6.

¹⁰⁴² Se avsnitt 6.2.1.4.

7.1.3.3 Frågan om representantregeln kan medföra att en vanlig privatperson blir skattskyldig

Om 6 kap. 2 § ML inte omformuleras enligt mitt förslag i det närmast föregående avsnittet, innebär min tolkning av ordalydelsen av representantregeln ändå att dess lydelse bör ändras. Min analys av 6 kap. 2 § ML och 5 kap. 2 § SFL innebär nämligen att skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML kan omfatta en delägare – bolagsman i enkelt bolag eller redare i partrederi – som är en vanlig privatperson.¹⁰⁴³ Jag baserar den tolkningen på den historiska genomgången, som visar att syftet med representantregeln är att skattskyldigheten förutsätts åvila delägarna från början.¹⁰⁴⁴ Tolkningen baseras också på att bestämningen av enkla bolag och partrederier enligt representantregeln framför allt visar att det inte finns någon begränsning i 6 kap. 2 § första men. ML beträffande vem som kan anses utgöra en dylik delägare.¹⁰⁴⁵ Tolkningen innebär att även en vanlig privatperson kan bli skattskyldig till moms personligen för sin andel i enkla bolaget eller partrederiet enbart på den grunden att vederbörande är delägare i bolaget eller rederiet. Jag redogör för tolkningen enligt följande.¹⁰⁴⁶

Oavsett om den obligatoriska regeln i första men. eller den frivilliga regeln i andra men. i 6 kap. 2 § i ML avses, faller bestämningen av vad som avses med ett enkelt bolag eller partrederi enligt 6 kap. 2 § ML tillbaka på civilrätten, eftersom ML saknar en definition av vad som avses med sådana bolag och rederier.¹⁰⁴⁷ Enkla bolag kan föreligga enligt 1 kap. 3 § BL utan krav på att deras verksamheter ska utgöra näringsverksamhet.¹⁰⁴⁸ Även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är av ekonomisk natur kan ett bolag föreligga, bara ändamålet är gemensamt.¹⁰⁴⁹ Om verksamhetsföremålet är av ekonomisk natur, t.ex. att fråga är om att bedriva gemensam näringsverksamhet utan att handelsbolag föreligger eller att gemensamt bedriva sjöfart med eget fartyg, föreligger civilrättsligt sett ett enkelt bolag enligt 1 kap. 3 § BL respektive ett partrederi enligt 5 kap. 1 § första st. första men. sjölagen.¹⁰⁵⁰ Ingenting hindrar att delägarna själva är vanliga privatpersoner. Oavsett om möjligheten att utse en representant enligt den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML utnyttjas, kan därför en delägare vara skattskyldig enbart på grund av rollen som delägare i sig enligt den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML. Sålunda är min tolkning av ordalydelsen av representantregeln att även en vanlig privatperson kan bli

¹⁰⁴³ Se avsnitten 6.2.2.4 och 6.6.

¹⁰⁴⁴ Se avsnitt 6.2.2.2.

¹⁰⁴⁵ Se avsnitten 6.2.2.3, 6.2.2.4 och 6.6.

¹⁰⁴⁶ Se avsnitten 6.2.2.4 och 6.6.

¹⁰⁴⁷ Se avsnitten 6.2.2.4 och 6.6.

¹⁰⁴⁸ Se avsnitten 6.2.2.3 och 6.6.

¹⁰⁴⁹ Se avsnitten 6.2.2.3 och 6.2.2.4.

¹⁰⁵⁰ Se avsnitten 6.2.2.3 och 6.6.

skattskyldig för sin andel i ett enkelt bolag eller partrederi enbart på grund av att denne är delägare i bolaget eller rederiet. På så sätt anser jag att representantregeln innebär en utvidgning av bestämmningen av vem som omfattas av skattskyldighetsbegreppet i ML i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 1. Det är inte förenligt med mervärdesskattedirektivet. En vanlig privatperson omfattas nämligen inte av huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det beror på att en vanlig privatperson inte omfattas av varaktighetskriteriet för begreppet ekonomisk verksamhet i direktivbestämmelsen.¹⁰⁵¹

Enligt min uppfattning föreligger sålunda ett behov av att förtydliga representantregeln så att en vanlig privatperson inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 § första men. ML skulle vara tillämplig. Representantregeln bör enligt min mening preciseras så att 6 kap. 2 § första men. ML anges avse enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML *och* att det också anges att delägarna i sådana bolag och rederier i sig ska ha karaktären beskattningsbar person. Den första preciseringen kan ske genom att krav införs av innebörd att det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet skulle ha omfattats av de allmänna bestämmelserna i ML, *om* enkla bolag och partrederier skulle ha utgjort skattskyldiga enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Däri hänvisas till huvudregeln för skattskyldighetens uppkomst, 1 kap. 1 § första st. 1, där ett av de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet är beskattningsbar person (som innefattar rekvisiten självständighet och ekonomisk verksamhet). Den andra preciseringen, angående att delägarna i sig ska vara beskattningsbara personer, är enligt min mening nödvändig för att undvika att en vanlig privatperson går in som passiv delägare i bolaget eller rederiet, och i den egenskapen omfattas av mervärdesskatten. Sistnämnda situation är inte neutral i förhållande till t.ex. vad som gäller beträffande aktieägare respektive delägare i aktiebolag respektive handelsbolag. Ett aktiebolags eller handelsbolags status som beskattningsbar person enligt ML ger inte aktie- eller delägarna i associationsformen samma status, eftersom delägare och bolag är skilda subjekt i sådana fall och bedöms var för sig angående huruvida de omfattas av mervärdesskatten.¹⁰⁵² För övrigt var det riktigt att 30 000 kr-gränsen för yrkesmässighet avseende näringsliknande verksamhet eller vissa omsättningar i bl.a. verksamhet som bedrivs i enkelt bolag enligt 4 kap. 4 § med hänvisning till 4 kap. 1 § 2, 2 och 3 §§ ML utmönstrades jämte bl.a. dessa lagrum, genom SFS 2013:368, då varken art. 9.1 första st. eller art. 12 i mervärdesskattedirektivet innehåller någon beloppsgräns för bestämmningen av beskattningsbar person.¹⁰⁵³

¹⁰⁵¹ Se avsnitten 6.2.2.4 och 6.6.

¹⁰⁵² Se avsnitten 1.1.3, 2.8, 6.2.2.4 och 6.6.

¹⁰⁵³ Se avsnitt 1.1.3.

Beträffande följdfrågan om skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML fortsatt bör åläggas delägarna i förhållande till deras andelar i enkla bolaget eller partrederiet eller om deras skattskyldighet bör bestämmas i enlighet med regleringen i 4 kap. 5 § BL av bolagsmännens förhållande till tredje man är mina slutsatser följande:

- Delägare i 6 kap. 2 § första men. ML bör förbehållas partrederierna och BL:s begrepp bolagsman i stället användas avseende de enkla bolagen i lagrummet. Partrederierna förutsätts enligt sjölagen ha gemensam egendom i form av ett fartyg. Ett enkelt bolag behöver dock inte bestå i viss gemensam egendom, utan kan bestå enbart i att gemensam verksamhet bedrivs.¹⁰⁵⁴
- Däremot bör i båda de nämnda hänseendena *andel* utmönstras, så att det i stället anges i 6 kap. 2 § första men. ML att en bolagsman i ett enkelt bolag eller en delägare i ett partrederi ska vara skattskyldig för bolagets eller rederiets ekonomiska verksamhet i enlighet med reglerna i 4 kap. 5 § BL (förutsatt att vederbörande är beskattningsbar person i sig). Bolagsmannen har inte en från början fixerad och oföränderlig andel i egendoms-gemenskapen. I stället växlar bolagsmannens andelsrätt i bolags-tillgångarna genom förändringar av bolagsmännens olika tillskott eller uttag och påverkas också av om bolagsmannen fullgör arbetsprestationer som åligger denne enligt bolagsavtalet. Efter-som enkla bolaget inte utgör ett skattesubjekt, åligger skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML bolagsmännen respektive delägarna själva i enkla bolaget eller partrederiet.¹⁰⁵⁵

Jag föreslår att det borde anges att 6 kap. 2 § första men. ML förutsätter att enkla bolagets eller partrederiets verksamhet omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML, dvs. bl.a. kriterierna beskattningsbar person och omsättning. Därigenom bör omsättningskriteriet knytas till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet gentemot tredje man. Det kan ske genom att en bolagsmans eller delägares skattskyldighet för bolagets eller rederiets ekonomiska verksamhet bestäms med hänvisning enbart till 4 kap. 5 § första st. BL och att sålunda skattskyldigheten inte åläggs dem solidariskt i enlighet med 4 kap. 5 § andra st. första men. BL. Varje bolagsman eller delägare är skattesubjekt och gör sin omsättning av en vara eller tjänst för vilken dennes skattskyldighet ska bedömas enligt 6 kap. 2 § första men. ML, för att ifrågavarande särskilda fall av skattskyldighet ska vara förenligt med de allmänna bestämmelserna i ML. Även om delägare fungerar som begrepp för part-

¹⁰⁵⁴ Se avsnitten 6.2.2.4 och 6.6.

¹⁰⁵⁵ Se avsnitten 6.2.2.4 och 6.6.

rederier, bör samma principer för fördelning av ansvaret beträffande momsens gälla för båda de rättsliga figurer som omfattas av representantregeln.¹⁰⁵⁶ I detta arbete gäller det jag skriver om enkla bolag också partrederier – såsom en form av enkla bolag – om inte annat anges.¹⁰⁵⁷

Särskilt om enkla bolag och partrederier där samtliga eller vissa av bolagsmännen eller delägarna är utländska

Enligt min uppfattning bör det klarläggas i representantregeln att den omfattar även ekonomiska verksamheter i enkla bolag eller partrederier, där samtliga eller vissa av bolagsmännen eller delägarna är utländska. Jag antar att fråga nu är om att ett icke rättssubjekt, ett enkelt bolag eller ett partrederi, skulle bildas av utländska personer. Om inte dessa i egenkap av bolagsmän eller delägare ansöker om att en av dem ska utses som representant för redovisningen av momsens i bolaget eller rederiet, bedöms de var för sig enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Om de däremot gör en sådan ansökan enligt 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL), bör enligt min mening den ekonomiska verksamheten hos bolaget eller rederiet behandlas som för *en* utländsk företagare. Det klarläggande som jag föreslår i förevarande hänseende i representantregeln bör ange att en ansökan om utseende av representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) är möjlig även för det fall bolaget eller rederiet har bildats av enbart utländska beskattningsbara personer. Det förutsätter dock att skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster i bolagets eller rederiets verksamhet företas inom landet. Lösningen av den frågan bör dock tas i samband med en annan problematik. Den gäller att ML, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, bestämmer i 1 kap. 15 § vem som är utländsk beskattningsbar person och låter det avgöra om förvärvaren av vissa varor eller tjänster är skattskyldig i stället för den som gör omsättningen inom landet.¹⁰⁵⁸ Jag går inte längre än till att anföra att nyss nämnda klarläggande bör innebära att möjligheten till registrering av en representant för redovisning av momsens i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet bestäms av om omsättningar sker i Sverige i dess verksamhet. Möjligheten till sådan registrering bör därmed anges vara oberoende av t.ex. frågor om registrering av filial för utländska företag ska ske eller inte. För övrigt bör det enligt min mening också klarläggas i representantregeln att 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) även omfattar

¹⁰⁵⁶ Se avsnitten 6.2.2.4 och 6.6.

¹⁰⁵⁷ Se avsnitten 1.1.1, 2.5, 5.2 och 6.2.2.3.

¹⁰⁵⁸ Finansdepartementet föreslog i promemorian av 2012-11-23 bl.a. att bestämningen av utländsk företagare i 1 kap. 15 § ML skulle ändras till bestämning av utländsk beskattningsbar person, vilket skedde genom SFS 2013:368. Emellertid berörs inte frågan om möjlighet att registrera en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML för enkla bolag eller partrederier bildade av enbart utländska personer. Representantregeln berörs över huvud taget inte i promemorian (se avsnitten 1.3, 6.2.2.4 och 6.6).

begreppet beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML angående bestämningen om omsättning av tjänster sker inom landet.¹⁰⁵⁹

Särskilt om import och unionsinterna förvärv

Både företagare och privatpersoner kan vara skattskyldiga för import enligt ML. Därför bör det klargöras i 6 kap. 2 § första men. ML att lagrummet ålägger en person som gör en import av vara till ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första st. 3 ML, oavsett om denne är beskattningsbar person eller om bolaget eller rederyt har ekonomisk verksamhet. Beträffande unionsinterna förvärv av varor, där skattskyldigheten anges i 1 kap. 1 § första st. 2 ML och bestämningen av sådant förvärv anges i 2 a kap. ML, bör däremot kravet på beskattningsbar person gälla enligt mitt generella förslag avseende 6 kap. 2 § första men. ML. I det hänseendet bör dock införas i 6 kap. 2 § första men. ML ett förtydligande om att beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML även omfattar samma begrepp enligt 2 a kap. ML. Därigenom blir en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML för unionsinterna förvärv av varor för bolagets eller rederyts räkning i de fall där begreppet beskattningsbar person gäller för köparen, dvs. enligt huvudregeln i 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. ML och beträffande punktskattepliktiga varor i första st. 2 av samma lagrum.¹⁰⁶⁰

Särskilt om frivillig skattskyldighet

Jag gör inte något undantag från mitt förslag om att införa krav i 6 kap. 2 § ML om att delägarna i enkla bolag och partrederier ska vara beskattningsbara personer i sig angående frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser enligt 9 kap. ML, t.ex. uthyrning av verksamhetslokaler m.m. Den fakultativa art. 137.1d. i mervärdesskattedirektivet ger en valfrihet för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom, men den begränsas till att gälla för beskattningsbara personer. I den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet anges att beskattningsbar person omfattar vissa tillfälliga transaktioner avseende leveranser av byggnader och mark. Enligt min mening är det inte klart uttryckt i art. 12 att regeln skulle omfatta utarrendering och uthyrning av fast egendom. I så fall kan det inte heller anses klart uttryckt att bestämningen av skattesubjektet i art. 12 tar över begränsningen beträffande skatteobjektet i art. 137.1d.¹⁰⁶¹ Eftersom en direktivbestämmelse, art. 137.1d, ska genomföras i ML, är målet EU-konformitet relevant.¹⁰⁶² Mitt förslag om krav på att bolagsmän i enkla bolag eller delägare i partrederier ska vara beskattningsbara personer i

¹⁰⁵⁹ Se avsnitten 6.2.2.4 och 6.6.

¹⁰⁶⁰ Se avsnitten 6.2.2.4 och 6.6.

¹⁰⁶¹ Se avsnitten 1.1.3 och 2.8.

¹⁰⁶² Se avsnitten 2.8, 6.2.2.4 och 6.6.

sig, för att omfattas av begreppet skattskyldig i 6 kap. 2 § första men. ML, gäller därför också frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML. För övrigt bör två eller flera som äger en fastighet som uthyrs till en skattskyldig affärsidkare – liksom idag – kunna ansöka om att en av dem utses av SKV enligt 6 kap. 2 § andra men. ML och 5 kap. 2 § SFL till representant för uppbörderna av momsen i uthyrningsverksamheten.¹⁰⁶³

7.1.3.4 Frågan om faktureringskyldighet enligt mervärdesskattelagen och enkla bolag och partrederier

Faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML har, genom SFS 2013:368, knutits till begreppen *beskattningsbar person* och omsättning, i stället för till skattskyldighetsbegreppet. Därför ställer sig frågan om 11 kap. bör kompletteras med att faktureringskyldigheten också ska omfatta enkla bolag och partrederier.¹⁰⁶⁴ Jag har besvarat frågan jakande beträffande såväl den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML som den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML, enligt följande.

Oavsett om enkla bolag och partrederier kan eller inte kan utgöra beskattningsbara personer, har jag föreslagit följande.¹⁰⁶⁵ För det fall att den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML kvarstår, bör den ange att bolagsmän och delägare i enkla bolag och partrederier ska vara beskattningsbara personer i sig. Det bör anges att lagrummet förutsätter att bolagets eller rederiets verksamhet skulle ha omfattats av de allmänna bestämmelserna i ML, om enkla bolag och partrederier skulle ha utgjort skattskyldiga enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML.¹⁰⁶⁶ I och för sig är delägaren i ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldig för bolagets eller rederiets verksamhet enligt 6 kap. 2 § första men. ML, men det är inte denne som omfattas av faktureringskyldigheten. Rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut och kontrollskäl innebär dock att samma omsättning bör leda till såväl skattskyldighet som skyldighet att utfärda faktura enligt ML, oavsett om omsättningen görs av en bolagsman eller delägare avseende enkla bolagets eller partrederiets verksamhet eller av någon av dem i den egna verksamheten vid sidan av bolaget eller rederiet. Därför bör faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML utvidgas till att omfatta bolagsmän och delägare som är skattskyldiga enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Det bör gynna nämnda rättssäkerhetsmässiga krav och kontroll avseende bolagsmannens eller delägarens redovisning i sin SKD av moms i den egna verksamheten och av moms som denne också ska redovisa i egenskap av bolagsman eller delägare och skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML.¹⁰⁶⁷

¹⁰⁶³ Se avsnitten 6.2.2.4 och 6.6.

¹⁰⁶⁴ Se avsnitten 6.3.1, 6.3.2 och 6.6.

¹⁰⁶⁵ Se avsnitten 6.6 och 7.1.3.2.

¹⁰⁶⁶ Se avsnitten 6.3.4, 6.6 och 7.1.3.3.

¹⁰⁶⁷ Se avsnitten 6.3.4 och 6.6.

Om en representant har utsetts för uppbörd av moms i ett enkelt bolag eller partrederi, ska denne lämna en SKD med 662-nr för bolaget eller rederiet. För sådana fall är det enligt min mening lämpligt att det i 11 kap. 1 § ML anges att en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML omfattas av faktureringskyldigheten enligt ML. Därigenom upprätthålls kontrollmöjligheten som enligt 5 kap. 2 § andra st. SFL förutsätts i sådana fall, genom att det lagrummet ålägger representanten skyldighet att hålla underlag för kontroll av redovisningen tillgängliga hos sig. Mitt förslag bör typiskt sett ge bättre möjligheter att upprätthålla en effektiv uppbörd än att bolagsmännen respektive delägarna också i sådant fall själva skulle svara för skyldigheten att utfärda fakturor enligt ML. Sistnämnda vore inte heller från kontrollsynpunkt konsekvent i förhållande till representantens skyldighet att hålla underlag för kontroll tillgängligt.¹⁰⁶⁸

7.1.3.5 Tillämpningsfrågorna

Tillämpningsfrågorna har framför allt gällt huruvida möjligheten för bolagsmännen och delägarna i enkla bolag och partrederier att enligt 6 kap. 2 § andra men. ML utse en av dem som representant att svara för redovisning och betalning av moms kan förväntas medföra en fungerande uppbörd av moms. Frågan har gällt huruvida preciserande tillägg bör införas i representantregeln och i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML.¹⁰⁶⁹ Den prövningen har inneburit en avvägning mellan å ena sidan individens rättssäkerhetsintresse och å andra sidan SKV:s behov av att kunna bedriva kontroll av att uppbörden fungerar genom representanten.¹⁰⁷⁰

Enligt min mening bör det rättssäkerhetsmässiga kravet på förutsebarhet i beslut ha företräde framför målsättningen med en effektiv uppbörd, om behovet av tillägg i representantregeln och i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML blir omfattande och medför att representantregeln ges en alltför hög komplexitetsgrad.¹⁰⁷¹ Om individens rättssäkerhet åsidosätts, bör det enligt min mening i sig anses innebära att 6 kap. 2 § andra men. utmönstras ur ML och att uppbörden sköts av bolagsmännen eller delägarna själva utan möjlighet att utse en representant för uppbörden av moms i det enkla bolaget eller partrederiet.¹⁰⁷² Undersökningen av tillämpningsfrågorna har därför skett med beaktande av att 6 kap. 2 § andra men. bör utmönstras ur ML och 5 kap. 2 § SFL konsekvensmässigt begränsas till att enbart avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt, inte moms, om behovet av tillägg i representantregeln och i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML sålunda skulle bli alltför omfattande.¹⁰⁷³ Jag

¹⁰⁶⁸ Se avsnitten 6.3.4 och 6.6.

¹⁰⁶⁹ Se avsnitten 6.4.1 och 6.6.

¹⁰⁷⁰ Se avsnitten 6.4.7 och 6.6.

¹⁰⁷¹ Se avsnitt 2.8.

¹⁰⁷² Se avsnitten 2.8 och 6.6.

¹⁰⁷³ Se avsnitten 6.4.1 och 6.6.

har i förevarande hänseenden dragit följande slutsatser beträffande 6 kap. 2 § första men. ML respektive 6 kap. 2 § andra men. ML:

- Beträffande den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML anser jag att något preciserande tillägg inte bör införas. Det föreligger ett tillämpningsproblem med att begreppet andel används i lagrummet. Det beror på att de formella kraven i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML för utövande av avdragsrätten för ingående moms medför att kumulativa effekter uppkommer i prissättningen på bolagets eller rederiets omsättningar. Den rätten tillkommer nämligen enbart den bolagsman eller delägare som för bolagets eller rederiets räkning har mottagit ett moms bärande underlag från en leverantör av vara eller tillhandahållare av tjänst. En lösning av problemet genom tillägg till 6 kap. 2 § första men. blir svårtillämpbar om antalet bolagsmän eller delägare är högt, och ger därmed sannolikt inte en effektiv uppbörd eller underlättar kontroll.¹⁰⁷⁴ I stället ger tillämpningsproblemet mig ytterligare stöd för min uppfattning av innebörd att *andel* bör utmönstras ur 6 kap. 2 § första men. ML, för att ersättas med att skattskyldigheten – och därigenom avdragsrätten – åläggs respektive bolagsman eller delägare enbart i enlighet med 4 kap. 5 § första st. BL.¹⁰⁷⁵ Det förslaget löser förevarande tillämpningsproblem så tillvida att varje bolagsman eller delägare bedöms enligt 6 kap. 2 § första men. ML beträffande skattskyldighets- respektive avdragsfrågan för sin omsättning respektive sitt förvärv för bolagets eller rederiets räkning.¹⁰⁷⁶
- Vid tillämpningen av den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) riskerar skattepliktiga omsättningar att försvinna kontroll- och bevismässigt sett i följande situation.¹⁰⁷⁷ Det är när interna omsättningar uppkommer mellan bolagsmännen eller delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi på grund av att ersättning för extra arbete utöver bolagsavtalet erhållits.¹⁰⁷⁸ Det utgör en omsättning enligt EU-målet C-77/01 (EDM) vartill hänvisning också sker i RÅ 2006 not. 90 och RÅ 2009 not. 172,¹⁰⁷⁹ men kan komma att klumpas ihop med vad som enligt bolagsavtalet utgör vinstfördelning utan beskattningsekvenser mellan bolagsmännen. För att minska den risken bör följande åtgärder vidtas. Ett särskilt tillägg bör införas i representantregeln om att representanten ska uppmärk-

¹⁰⁷⁴ Se avsnitten 6.4.7 och 6.6.

¹⁰⁷⁵ Se avsnitten 6.2.2.4, 6.4.2, 6.4.7, 6.6 och 7.1.3.3.

¹⁰⁷⁶ Se avsnitten 6.2.2.4, 6.4.2 och 6.4.7.

¹⁰⁷⁷ Se avsnitten 6.4.3 och 6.4.7.

¹⁰⁷⁸ Se avsnitten 6.4.7 och 6.6.

¹⁰⁷⁹ Se avsnitten 4.3, 6.2.1.3, 6.4.3, 6.4.7 och 6.6.

samma övriga bolagsmän eller delägare på situationen. En särskild regel bör införas i 11 kap. ML om att avräkningsnotor e.d. bör upprättas mellan bolagsmännen eller delägarna avseende beloppsflöden inom bolaget eller rederiet. Sistnämnda komplettering av reglerna i 11 kap. ML bör också ålägga bolagsmännen eller delägarna att lämna kopior på sådana underlag till representanten.¹⁰⁸⁰

Av kontroll- och bevismässiga skäl bör beträffande 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) ytterliggare tillägg införas i representantregeln. Representanten bör åläggas att granska avtalsförhållanden mellan annan bolagsman eller delägare och kunder respektive leverantörer till enkla bolagets eller partrederiets verksamhet – med ett ömsesidigt åliggande för bolagsmännen eller delägarna att informera representanten om sådant. Sådana preciserande tillägg i representantregeln är enligt min mening nödvändiga för att undvika att bidrag e.d. från utomstående som påverkar beskattningsunderlaget beträffande utgående moms utelämnas i representantens SKD (med 662-nr).¹⁰⁸¹ Vidare är de nödvändiga för att representanten ska kunna avgöra om en ny bolagsman eller delägare tillträder bolaget eller rederiet – varvid representanten ska anmäla ändrade förhållanden till SKV – eller om fråga enbart är om finansiering av ett förvärv åt bolaget eller rederiet.¹⁰⁸²

Att ändrade förhållanden jämfört med vad som gällde vid representantregistreringen anmäls, är också en förutsättning för att SKV ska kunna söka rätt antal bolagsmän för enkla bolagets moms om representanten inte skulle fullgöra redovisningen.¹⁰⁸³ Behovet av preciserande tillägg gör sig också gällande beträffande förhållandet till utlandet och närmare bestämt andra EU-länder. Ett tillägg bör införas i representantregeln för att underlätta kontroll – via VIES-systemet – av redovisningen avseende enkla bolagets eller partrederiets varuhandel med andra EU-länder. Det bör ange att representanten ska göra unionsinterna förvärv av varor för bolaget eller rederiet med åberopande av tilldelat 662-nr. Tillägget bör vidare ange (jämfte ett korresponderande tillägg i 11 kap. ML) att det är representanten – och inte annan bolagsman eller delägare – som ska utfärda fakturor i samband med leverans av varor till annat EU-land som sker i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.¹⁰⁸⁴ Det omfattande behovet av preciserande tillägg i representantregeln medför att det av rättssäkerhetsmässiga skäl också föreligger ett behov av att införa ett tillägg i regeln om att det bör vara obligatoriskt att representanten också ska ansvara för en gemensam bokföring för bolagsmännen eller del-

¹⁰⁸⁰ Se avsnitten 6.4.3, 6.4.7 och 6.6.

¹⁰⁸¹ Se avsnitten 6.4.4, 6.4.7 och 6.6.

¹⁰⁸² Se avsnitten 6.4.5 och 6.4.7.

¹⁰⁸³ Se avsnitten 6.4.5 och 6.4.7.

¹⁰⁸⁴ Se avsnitten 6.4.6, 6.4.7 och 6.6.

ägarna enligt 4 kap. 5 § BFL. Representanten bör enligt min mening sålunda inte enbart ansvara för att underlag för moms kontroll finns tillgängligt hos honom enligt 5 kap. 2 § andra st. SFL.¹⁰⁸⁵

Ett omfattande behov av preciserande tillägg i representantregeln och i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML har således konstaterats föreligga, för att en effektiv uppbörd ska kunna åstadkommas av momsen i enkla bolag och partrederier genom 6 kap. 2 § andra men. ML. Även om sådana tillägg skulle gagna kontrollen av uppbörden, sker det på bekostnad av individens rättssäkerhet. Den enskildes rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut beträffande den materiella beskattningsregeln gagnas inte av omfattande dylika tillägg.

Även om det rör sig om bolag eller rederier med få bolagsmän eller delägare, blir representantregeln med det behov av preciserande tillägg som jag har funnit beträffande 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) alltför komplex för en rättssäker bedömning av beskattningssituationen. De rättssäkerhetsmässiga aspekterna bör anses ha företräde framför målsättningen med en effektiv uppbörd, om behovet av tillägg i representantregeln och i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML blir alltför omfattande. Således bör enligt min mening uppbörden skötas av de skattskyldiga själva, dvs. av bolagsmännen och delägarna enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Möjligheten att utse en representant bland bolagsmännen eller delägarna enligt 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Nämnade rättssäkerhetsmässiga aspekter innebär att det inte är lämpligt att genom omfattande tillägg i den delen försöka göra representantregeln förenlig med de allmänna bestämmelserna i ML och beskattningsbar person respektive betalningsskyldig enligt art. 9.1 första st. respektive art. 2.1 a och c och 193 i mervärdesskattedirektivet. Sålunda anser jag att 6 kap. 2 § andra men. bör utmönstras ur ML samt – som en konsekvens av det – 5 kap. 2 § SFL begränsas till att enbart avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt, inte moms.¹⁰⁸⁶

Ett alternativ vore att följa den finska lösningen beträffande partrederier och sammanslutningar, vilka inte är rättssubjekt men behandlas som skattesubjekt mervärdesskattmässigt sett enligt 2 § första st. och 13 § FML.¹⁰⁸⁷ Det skulle innebära att både första och andra men. utmönstras ur 6 kap. 2 § ML.¹⁰⁸⁸ I sådant fall kan 6 kap. 2 § ML i stället ange i förtydligande hänseende att enkla bolag och partrederier såsom skattesubjekt i mervärdesskatt hänseende omfattas av de allmänna bestämmel-

¹⁰⁸⁵ Se avsnitt 6.4.7.

¹⁰⁸⁶ Se avsnitten 6.4.7 och 6.6.

¹⁰⁸⁷ Se avsnitten 4.4, 6.4.7 och 6.6.

¹⁰⁸⁸ Se avsnitten 6.4.7 och 6.6.

serna i ML om skattskyldighet.¹⁰⁸⁹ Det skulle också innebära att bolagsmännen eller delägarna i sådana bolag eller rederier inte längre vore skattskyldiga i den egenskapen. De skulle i stället kunna göras solidariskt ansvariga för betalningen av moms i sådant mervärdesskattemässigt skattesubjekt.¹⁰⁹⁰ Ett sådant solidariskt betalningsansvar för bolagsmännen eller delägarna skulle kunna införas genom en utvidgning av sådan innebörd av 59 kap. 13 och 14 §§ SFL med stöd av art. 205 i mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁹¹ Framför allt regleringen av moms för sammanslutningar enligt 13 och 188 §§ FML skulle sålunda kunna ge komparativ vägledning för en lösning där enkla bolag och partrederier skulle kunna vara skattesubjekt mervärdesskattemässigt sett.¹⁰⁹² Mot bakgrund av att jag inte kommer till någon definitiv slutsats i min undersökning angående frågan huruvida ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, bör emellertid en lagstiftningsåtgärd i ML i enlighet med FML:s lösning ske först sedan den frågan klarlagts på EU-nivå.¹⁰⁹³ Målsättningen med EU-konformitet förutsätter nämligen att en omformulering av 6 kap. 2 § ML enligt mitt förslag, dvs. av innebörd att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra skattesubjekt, kan stödjas av att art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet ändras så att direktivbestämmelsen anger att även icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer.¹⁰⁹⁴

7.1.3.6 Särskilt om skatteobjektet

Om 6 kap. 2 § ML omformuleras enligt mitt förslag i avsnitt 7.1.3.2, skulle det innebära att det klart anges i 6 kap. 2 § ML att enkla bolag (och partrederier) utgör skattesubjekt momsmässigt och att de omfattas av allmänna bestämmelserna i ML om skattskyldighet. Emellertid skulle det inte lösa det särskilda problem som jag berör beträffande bestämningen av skatteobjektet, dvs. skattesatsfrågan avseende upphovsrätter till litterära och konstnärliga verk. Problemet är att gemensamma verk skapade t.ex. av ett enkelt bolag omfattas av den generella skattesatsen 25 procent, medan ett motsvarande verk anses som självständigt hos exempelvis ett aktiebolag eller handelsbolag och den reducerade skattesatsen 6 procent i stället tillämpas. Den frågan är dock oberoende av representantregelns existens. Den utifrån mervärdesskattedirektivet omotiverade bristen på neutralitet i beskattningen i förevarande särskilda hänseende avhjälpes därför inte av en omformulering av 6 kap. 2 § ML. I stället skulle lösningen ligga i att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML skulle ändras, så att lagrummet inte bara omfattade självständiga verk, utan också gemen-

¹⁰⁸⁹ Se avsnitten 6.4.7, 6.6 och 7.1.3.2.

¹⁰⁹⁰ Se avsnitten 6.4.7 och 6.6.

¹⁰⁹¹ Se avsnitten 1.1.3, 6.4.7 och 6.6.

¹⁰⁹² Se avsnitten 4.4, 6.4.7 och 6.6.

¹⁰⁹³ Se avsnitten 6.2.1.4, 6.4.7, 6.6 och 7.1.3.2.

¹⁰⁹⁴ Se avsnitten 6.2.1.4 och 7.1.3.2.

samma verk. Hänvisningen i det lagrummet till 1, 4 eller 5 § URL borde enligt min mening av neutralitetsskäl utökas till att omfatta också 6 § URL, om ett gemensamt verk skapas under företagsformen enkelt bolag och i annan bolagsform skulle ha utgjort ett självständigt verk.¹⁰⁹⁵

7.2 AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Nu har jag prövat representantregeln och dragit slutsatsen att ML i den delen inte uppfyller de fem rättspolitiska mål för det svenska moms-systemet som jag har uppställt och valt utifrån EU-rätten på området. Representantregeln har inte någon motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Jag har tolkat regeln så att den medger att även en vanlig privatperson kan bli skattskyldig till moms personligen för sin andel i enkla bolaget eller partrederiet enbart på den grunden att vederbörande är delägare i bolaget eller rederiet.¹⁰⁹⁶ Det är inte förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jag har inte kunnat dra någon definitiv slutsats beträffande huruvida ett icke rättssubjekt kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt EU-rätten. Emellertid har jag dragit slutsatsen att de enkla bolagen och partrederierna hör hemma i en förädlingskedja av företagare fram till konsument enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Därför borde enligt min mening ett förtydligande införas i mervärdesskattedirektivet om att ett icke rättssubjekt kan omfattas av begreppet beskattningsbar person. Först därigenom skulle det med iakttagande av målsättningen *EU-konformitet* kunna genomföras en omformulering av 6 kap. 2 § ML, så att enkla bolag och partrederier skulle utgöra skattesubjekt.¹⁰⁹⁷ Det skulle möjliggöra att ML också i förevarande hänseende skulle kunna uppfylla det primärrättsliga harmoniseringskravet på moms­lagstiftningarna i EU-länderna, så att målen *ett sammanhållet moms­system* och en *neutral* moms upprätthålls också för företagsformerna enkla bolag och partrederier.

Om de åtgärder som jag föreslår inte genomförs i mervärdesskattedirektivet och 6 kap. 2 § ML, har jag dragit slutsatsen att möjligheten att utse en representant för redovisningen av momsen i ett enkelt bolag eller partrederi borde utmönstras. I så fall är det bättre att bolagsmännen respektive delägarna i bolaget eller rederiet själva sköter upp­bö­rden av momsen. Den uppfattningen baserar jag på att jag har dragit slutsatsen att det föreligger ett omfattande behov av preciserande tillägg i representantregeln och i 8 kap. 5 § och 11 kap. ML, för att en effektiv upp­bö­rd ska kunna åstadkommas genom möjligheten att utse en representant bland bolagsmännen eller delägarna. Även om sådana tillägg skulle gagna SKV:s kontroll av upp­bö­rden, sker det på bekostnad av indivi-

¹⁰⁹⁵ Se avsnitten 2.8, 6.5 och 6.6.

¹⁰⁹⁶ Se avsnitt 7.1.3.3.

¹⁰⁹⁷ Se avsnitt 7.1.3.2.

dens rättssäkerhet. Representantregeln uppfyller således inte heller de båda andra rättspolitiska målen: *effektiv uppbörd* och *rättssäkerhet inklusive legalitet*.¹⁰⁹⁸ Jag lämnar följande ytterligare synpunkter utifrån mina slutsatser och anger i samband därmed en ordning för genomförandet av de åtgärder som jag föreslår beträffande representantregeln.

Genom konstaterandet att representantregeln kan tolkas så att en vanlig privatperson kan anses skattskyldig blott på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi, sker enligt min uppfattning en uppluckring av grunderna för moms-systemet enligt EU-rätten. Huvudregeln för åtskillnaden mellan skattesubjektet och konsumenten genom bestämningen av beskattningsperson enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet upprätthålls inte i det hänseendet. Jag betecknar ett sådant tolkningsresultat som extremt i förhållande till det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet. Det öppnar nämligen för s.k. upplägg, där det inte kan uteslutas att momsavdrag skulle kunna yrkas med framgång med stöd av ML avseende privat konsumtion, genom tillämpning av representantregeln för enkla bolag och partrederier enligt regelns nuvarande lydelse. De nationella tolkningsprinciperna kan leda till det beskrivna tolkningsresultatet beträffande representantregeln. Emellertid bör enligt min uppfattning den EU-rättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk innebära att en vanlig privatperson som är delägare i ett enkelt bolag eller partrederi inte kan utöva en sådan rätt till momsavdrag. Den principen bör enligt min mening således också innebära att avdragsrätten inte kan utövas, trots att den formellt sett skulle vara giltig i enlighet med begreppet skattskyldig i 6 kap. 2 § första men. ML.¹⁰⁹⁹

EU-domstolen har genom målet C-255/02 (Halifax m.fl.) och principen om förbud mot förfarandemissbruk gett medlemsstaterna ett redskap på momsområdet för att skydda systemet. Den principen bör gälla vid ett sådant extremt tolkningsresultat som det beskrivna beträffande en regel i ML. Det bör enligt min mening inte innebära någon konflikt mellan RF och EU-rätten: En tillämpning av den EU-rättsliga principen bör inte anses innebära att principen om tilldelade befogenheter enligt art. 4.1 och 5.2 FEU överskrids.¹¹⁰⁰ Om ett avtal om enkelt bolag har träffats och innebär att momsavdrag skulle vara möjligt för privat konsumtion, bör det således *de sententia ferenda* kunna omdefinieras så att det inte behandlas – såsom HFD uttrycker det i RÅ 2009 not. 172 – i mervärdesskatt-hänseende som ett avtal om enkelt bolag.¹¹⁰¹ Emellertid före-

¹⁰⁹⁸ Se avsnitt 7.1.3.5.

¹⁰⁹⁹ Se avsnitt 2.8.

¹¹⁰⁰ Se avsnitten 2.7 och 2.8.

¹¹⁰¹ Se avsnitten 6.2.1.3 och 2.8.

slår jag – i första hand – följande åtgärder beträffande representantregeln:

- Representantregeln bör preciseras så att 6 kap. 2 § första men. ML anges avse enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML *och* att det också anges att delägarna i sådana bolag och rederier i sig ska ha karaktären beskattningsbar person.
- Åtgärderna bör förenas med att omsättningskriteriet knyts till respektive bolagsman eller delägare i bolaget eller rederiet. Det kan ske genom att andel utmönstras ur 6 kap. 2 § första men. ML och ersätts med att bolagsmannens eller delägarrens skattskyldighet bestäms med hänvisning till 4 kap. 5 § första st. BL och sålunda utifrån dennes förhållande till tredje man.¹¹⁰² Oavsett om den åtgärden vidtas, medför EU-domstolens mål C-77/01 (EDM) att skattskyldighet föreligger för en bolagsman eller delägare som är beskattningsbar person redan enligt de allmänna bestämmelserna i ML för extra arbete utöver bolagsavtalet åt en annan bolagsman eller delägare. Ersättning för sådant extra arbete utöver den ömsesidiga kostnads- och intäktsfördelning som följer av avtalet utgör en intern omsättning inom bolaget eller rederiet.¹¹⁰³ Möjligen kan det för undvikande av missförstånd vara lämpligt att det anges att den föreslagna hänvisningen till 4 kap. 5 § första st. BL inte innebär någon begränsning av skattskyldigheten för en bolagsman eller delägare i ett enkelt bolag eller partrederi, när sådan skyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i ML.
- I samband med att åtgärderna beträffande 6 kap. 2 § första men. ML genomförs bör också möjligheten att utse en representant bland bolagsmännen eller delägarna för redovisningen av momsen i ett enkelt bolag eller partrederi utmönstras. Det skulle innebära att andra men. tas bort ur 6 kap. 2 § ML och att 5 kap. 2 § SFL begränsas så att den regeln inte omfattar moms. Då aktualiseras för övrigt inte förslagen om att ange i 11 kap. 1 § att representanten borde omfattas av faktureringskyldigheten enligt ML eller om att det borde vara obligatoriskt att representanten också ska ansvara för en gemensam bokföring för bolagsmännen eller delägarna enligt 4 kap. 5 § BFL. I sådant fall aktualiseras inte heller mitt förslag om att representantregeln borde ange att representanten ska göra unionsinterna förvärv av varor för bolaget

¹¹⁰² Se avsnitt 7.1.3.3.

¹¹⁰³ Se avsnitten 7.1.3.2 och 7.1.3.5.

eller rederiet med åberopande av tilldelat 662-nr.¹¹⁰⁴ Vidare aktualiseras inte heller mina förslag om att klarlägga att det borde vara möjligt att utse representant även om bolaget eller rederiet är bildat av enbart utländska beskattningsbara personer och att 6 kap. 2 § andra men. även borde omfatta begreppet beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML angående bestämningen av om omsättning av tjänster sker inom landet.¹¹⁰⁵

- Beträffande reglerna i 1 kap. 1 § första st. 2 och 3 om skattskyldighet vid unionsinterna förvärv och import föreslår jag följande. Ett klarläggande borde införas i 6 kap. 2 § första men. ML om att beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML även omfattar samma begrepp enligt 2 a kap. ML. Beskattningsbar person gäller nämligen för bestämningen av unionsinterna förvärv enligt huvudregeln i 2 a kap. 3 § första st. 3 och beträffande punkt-skattepliktiga varor i pkt 2 i det lagrummet. Därmed kan en bolagsman eller delägare i ett enkelt bolag eller partrederi bli skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML för unionsinterna förvärv av varor för bolagets eller rederiets räkning. Det bör också klarläggas i 6 kap. 2 § första men. ML att lagrummet också ålägger en person som importerar en vara till ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldighet, oavsett om denne är beskattningsbar person eller om bolaget eller rederiet har ekonomisk verksamhet. Anledningen är att även en vanlig privatperson kan bli skattskyldig för import, och det bör också gälla i samband med enkla bolag och partrederier.¹¹⁰⁶

När det gäller mitt förslag om att 6 kap. 2 § ML borde formuleras om, så att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, bör det ske i andra hand, eftersom det sannolikt inte låter sig göra utan ett mer genomgripande lagstiftningsarbete på EU-nivå. Ett sådant arbete kommer enligt min mening inte bara att beröra reglerna i mervärdesskattedirektivet. Det berör också EU:s förordning nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (jämför EU:s förordning nr 79/2012 med vissa tillämpningsföreskrifter till den). Målsättningen med EU-konformitet förutsätter att nämnda omformulering av 6 kap. 2 § ML kan stödjas av att art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet ändras så att direktivbestämelsen anger att även icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer.¹¹⁰⁷ Mitt förslag är att ett sådant arbete inleds genom ett samarbete mellan Sverige och Finland, där sammanslutningarna och partrederierna

¹¹⁰⁴ Se avsnitten 7.1.3.4 och 7.1.3.5.

¹¹⁰⁵ Se avsnitt 7.1.3.3.

¹¹⁰⁶ Se avsnitt 7.1.3.3.

¹¹⁰⁷ Se avsnitt 7.1.3.5.

redan behandlas som skattsubjekt momsmässigt sett men rättsläget inte kan betecknas som klart.

Jag har nämnt att Saukko bl.a. anser att de tvingande reglerna om skattskyldighet för sammanslutningar enligt 13 § FML borde vara så enbart i vissa fall och frivilliga i vissa specifika situationer såsom beträffande 13 a § FML angående skattskyldighetsgrupper. Eftersom skattskyldigheten är ett centralt begrepp i FML, anser Saukko att rättssäkerheten (fi., *oikeusturva*) kräver en lagändring beträffande 13 § FML. Saukko berör att transaktioner inom sammanslutningar inte behandlas som inom skattskyldighetsgrupper, eftersom delägare i sammanslutningar kan agera för sig och det sålunda är svårt att avgöra när sammanslutningen eller delägarna har gjort ett förvärv etc.¹¹⁰⁸

Skattskyldighetsgrupperna motsvaras i Sverige av mervärdesskattegrupper, vilka behandlas i 6 a kap. ML. Enligt såväl ML som mervärdesskattedirektivet gäller den allmänna principen att moms inte kan koncernredovisas.¹¹⁰⁹ Det är i princip bara mellan medlemmar i en registrerad mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML som skattepliktiga omsättningar inte mervärdesbeskattas mellan olika personer som omfattas av mervärdesskatten.¹¹¹⁰ På så sätt utgör reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML ett alternativ till reglerna om enkla bolag och partrederier i 6 kap. 2 § ML, när det gäller problematiken med interna omsättningar och förvärv mellan bolagsmännen eller delägarna i bolaget eller rederiet.¹¹¹¹ Emellertid föreligger problem med reglerna om mervärdesskattegrupper såtillvida att art. 11 i mervärdesskattedirektivet begränsar möjligheten till registrering av en mervärdesskattegrupp att gälla enbart för medlemmar etablerade inom landet. I doktrinen har hävdats att det strider mot den primärrättsliga principen om EU-medborgarnas fria etableringsrätt inom unionen. EU-kommissionen förde fördragsbrotttalan mot Sverige och anförde att 6 a kap. 2 § ML i praktiken begränsar möjligheterna till gruppregistrering till att gälla för företag inom finans- och försäkringssektorn, i strid mot art. 11 i mervärdesskattedirektivet. I den frågan gick EU-domstolen i sin dom den 25 april 2013 på Sveriges linje och ansåg att EU-kommissionen inte hade visat att det saknades fog för den begränsningen, mot bakgrund av att dess syfte är att förhindra skatteundandragande och skatteflykt.¹¹¹² Även om den frågan därmed får anses klargjord, kvarstår att reglerna om mervärdesskattegrupper inte utgör något fungerande alternativ till representantregeln när inte samtliga samverkande företag är etablerade i Sverige. Den frågeställningen kan behandlas i samband med frågan om

¹¹⁰⁸ Se avsnitt 4.4.

¹¹⁰⁹ Se avsnitten 1.2.3 och 3.2.

¹¹¹⁰ Se avsnitt 3.2.

¹¹¹¹ Se avsnitten 1.2.3 och 1.3.

¹¹¹² Se pkt 39 i EU-målet C-480/10 (kommissionen mot Sverige) och avsnitt 1.2.3.

de enkla bolagen och partrederierna ska göras till skattesubjekt moms-
mässigt sett. Då kan beröras huruvida ändringar av reglerna om mervär-
desskattegrupper kan göra 6 a kap. till ett alternativ till att alls ha en
särskild reglering avseende de enkla bolagen och partrederierna i ML.
Klarläggandena bör ske på EU-nivå och propåer dit framförs sannolikt
lämpligast av Sverige i samråd med Finland.

För övrigt skulle en sådan omformulering som jag, i andra hand, före-
slår beträffande representantregeln inte lösa det särskilda problemet med
frågan om tillämplig skattesats vid gemensam upphovsrätt till litterära
eller konstnärliga verk. Den problematiken uppkommer nämligen för
enkla bolag oberoende av representantregelns existens. En lösning av
problemet skulle i stället ligga i att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML ändrades,
så att lagrummet inte bara omfattade självständiga verk, utan också ge-
mensamma verk.¹¹¹³

¹¹¹³ Se avsnitt 7.1.3.6.

KÄLLFÖRTECKNING

OFFENTLIGT TRYCK, EU-KÄLLOR, EUROPAKONVENTIONEN OCH OECD

Offentligt tryck

Sverige

Regeringens propositioner

Prop. 1968:100 – Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m.

Prop. 1978/79:141 – om redovisning av mervärdeskatt, m.m.

Prop. 1989/90:111 – Reformerad mervärdeskatt m.m.

Prop. 1992/93:137 – om gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag (förarbetena till SFS 1993:760 – ändringar i BL den 1/1 1995)

Prop. 1992/93:190 – om mervärdeskatt på väg- och broavgifter, m.m.

Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag

Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen

Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG

Prop. 1996/97:10 – Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet

Prop. 1996/97:100 Del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Prop. 1997/98:134 – Kontrolluppgiftsskyldighet vid options- och terminsaffärer, m.m.

Prop. 1997/98:148 – Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.

Prop. 1998/99:130 Del 1 – Ny bokföringslag m.m.

Prop. 1999/2000:2 (Inkomstskattelagen) Del 2

Prop. 1999/2000:58 – Mervärdesskattefrågor med anledning av Öresundsförbindelsen

Prop. 2001/02:28 (Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige)

Prop. 2003/04:26 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt

Prop. 2005/06:31 – Deklarationsombud m.m.

Prop. 2005/06:130 – Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn

Prop. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor

Prop. 2008/09:62 – F-skatt åt fler

Prop. 2009/10:15 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning

Prop. 2010/11:52 – Följdändringar inom skatte- och tullområdet med anledning av Lissabonfördraget

Prop. 2010/11:165 Del 1 och 2 – Skatteförfarandet

Prop. 2011/12:94 – Nya faktureringsregler för mervärdesskatt m.m.

Prop. 2012/13:1 – Budgetpropositionen för 2013
Prop. 2012/13:124 – Begreppet beskattningsbar person – en teknisk
anpassning av mervärdesskattelagen

Statens offentliga utredningar etc

SOU 1964:25 – Nytt skattesystem
SOU 1989:34 Del I – Utredningen om reformerad företagsbeskattning
SOU 1989:35 Del I – Reformerad mervärdesskatt m.m.
SOU 2002:35 – Ny handelsbolagsbeskattning
SOU 2002:74 Del 1 – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv
SOU 2008:76 – F-skatt åt flera
SOU 2008:80 Del 1 – Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet
Ds 1992:6 – Skatteförmåner och andra särregler i inkomst- och mervär-
deskatten Rapport till expertgruppen för studier i offentlig ekonomi Av
Nils Mattsson
Ds 2009:58 – Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.
Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23. Begreppet beskatt-
ningsbar person – en teknisk Anpassning av mervärdesskattelagen,
www.regeringen.se
Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004,
www.regeringen.se

RSV:s och SKV:s handledningar etc

RSFS 2002:13 – Riksskatteverkets föreskrifter om vilka uppgifter som
får behandlas enligt 2 kap. 3 § lagen (2001:181) om behandling av upp-
gifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet – s. 163
SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering
Del 3 (SKV 399-3 utgåva 1) – s. 38, 130 och 175
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1 (SKV 553 utgåva
22) – s. 153, 163, 164 och 175
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 1 (SKV 553 utgåva
23) – s. 16, 17, 19, 82, 94, 122, 128, 143, 150, 152, 163, 164, 172, 174,
175, 182 och 186
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2012 Del 2 (SKV 554 utgåva 7)
– s. 160, 174 och 191
SKV:s Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007) (SKV 555
utgåva 6) – s. 38, 153, 163, 170 och 185
SKV:s Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning
2012 (SKV 305 utgåva 9) – s. 38 och 53
SKV:s Handledning för skatteförfarandet (www.skatteverket.se) – s. 16,
17, 19, 38, 106, 122, 130, 152, 153, 163, 164, 165, 170, 185 och 186
SKV:s ställningstagande av 2004-12-14 (dnr 130 645783-04/111) – s.
44

SKV:s ställningstagande av 2006-11-17 (dnr 131 500981-06/111) – s. 82

SKV:s ställningstagande av 2007-09-28 (dnr 131 580900-07/111) – s. 152, 153 och 163

SKV:s ställningstagande av 2012-03-22 (dnr 131 186274-12/111) – s. 16 och 106

Statistiska centralbyråns företagsregister

- Hemsida www.scb.se

Finland

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till mervärdesskattelag RP 88/1993 rd. (förarbetena till FML)

EU-källor

Primärrätt

EG-fördraget [Romfördraget från 1957 (trädde i kraft den 1 januari 1958), det grundläggande fördraget om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskaperna (EEG), EEG ändrades till Europeiska gemenskaperna (EG) genom FEU]

EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (ersatte i och med Lissabonfördragets ikraftträdande stadgan av 2000-12-07)

Fördraget om EU

Fördraget om EU:s funktionssätt

Lissabonfördraget – består i Fördraget om EU:s funktionssätt resp. Fördraget om EU, och utgör en reform av EG-fördraget resp. av Fördraget om EU (införlivades i Sverige den 1 december 2009 genom SFS 2009:1110).

Sekundärrätt

EG:s andra mervärdesskattedirektiv (67/228/EEG)

EG:s direktiv 2008/8/EG (nya omsättningslandsregler för tjänster i mervärdesskattedirektivet 1/1 -09)

EG:s direktiv om övergångsordningen för varuhandeln mellan EG-länderna (91/680/EEG)

EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG), första direktivet

EG:s fusionsdirektiv (90/434/EEG) [ersatt av fusionsdirektivet (2009/133/EG)]

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet

EG:s tullkodex – Rådets förordning (EEG) nr 2913/92

Infosoc-direktivet (2001/29/EG)

Kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 79/2012 av den 31 januari 2012 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets förordning (EU) nr 904/2010

Rådets beslut 2000/597/EG, Euratom av den 29 september 2000 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel

Rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller bestämning av vilka personer som skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt

Rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (faktureringsdirektivet)

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

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan

Rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder [har ersatt rådets direktiv 2008/55/EG av den 26 maj 2008 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder]

Rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller regler om fakturering (det nya faktureringsdirektivet)

Rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag

Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (trädde i kraft den 1 juli 2011)

Övrigt

Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European economic and social committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final av den 6 december 2011

EU-kommissionens GRÖNBOK om mervärdesskattens framtid Ett enklare, stabilare och mera effektivt mervärdesskattesystem, KOM(2010) 695 slutlig av den 1 december 2010 [uppföljd av COM(2011) 851 final]
EU-kommissionens information om det portugisiska momssystemet: TAXUD/1032/07-EN Part 7.

Europakonventionen

Fullständig titel: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna Rom den 4 november 1950

OECD

What are the OECD International VAT/GST Guidelines? December 2010. Committee on Fiscal Affairs Working Party No9 on Consumption Taxes. Centre for tax policy and administration (www.oecd.org)

LITTERATUR ETC

Agrell, Joachim och Ericsson, Helena, När föreligger ett enkelt bolag? – Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 8 maj 2009, artikel i Skattenytt 2009 s. 799-806 [Cit. Agrell och Ericsson 2009]

Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet. Nerenius & Santéus Förlag. Stockholm 1998 [Cit. Aldén 1998]

Alhager, Eleonor (numera Kristoffersson), Deklarationer på Internet – rättssäkert eller osäkert. Norstedts Juridik AB. Stockholm 2007 [Cit. Alhager 2007]

Alhager, Eleonor (numera Kristoffersson), Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield, artikel i Skattenytt 2006 s. 260–271 [Cit. Alhager 2006]

Alhager, Eleonor (numera Kristoffersson), Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus förlag. Uppsala 2001 [Cit. Alhager 2001]

Alhager, Magnus, Dispens från inkomstskatt. Iustus Förlag AB. Uppsala 1999 [Cit. Alhager 1999]

Allgårdh, Olof, Jacobsson, Johan och Norberg, Sven, EG och EG-rätten. En läro- och handbok i EG-rätt. Publica. Stockholm 1993 [Cit. Allgårdh m.fl. 1993]

Andersson, Christer, Oavsiktligt byte av inkomstslag Annan fastighet, Rörelse eller båda? Artikel i Skattenytt 1983 s. 130-136 [Cit. Andersson 1983]

Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, Liber Amicorum Sven-Olof Lodin. Norstedts Juridik. Stockholm 2001

Aujean , Michel, Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing, artikel i EC Tax Review 2011-5 s. 211–216 [Cit. Aujean 2011]

Barenfeld, Jesper, Taxation of Cross-Border Partnerships Double Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations. IBFD Publications BV. Amsterdam 2005 [Cit. Barenfeld 2005]

Bergström, Sture, Skatter och civilrätt En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang. LiberFörlag Stockholm. Stockholm 1978 [Cit. Bergström 1978]

Bergström, Sture, Håstad, Torgny, Lindblom, Per Henrik och Rylander, Staffan, Juridikens termer, åttonde upplagan. Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB. Falköping 1997 [Cit. Bergström m.fl. 1997]

Bernaerts, Yves och Nathoeni, Sandhya, The Ins and Outs of Classifying Turnover for VAT, artikel i EC Tax Review 2011-6 s. 291–304 [Cit. Bernaerts och Nathoeni 2011]

Bernitz, Ulf, Europarättens genomslag. Norstedts Juridik AB. Stockholm 2012 [Cit. Bernitz 2012]

Bernitz, Ulf, Kapitlet EUROPARÄTTEN i Finna rätt (s. 59-89) [Cit. Bernitz 2010 (2)]

Bernitz, Ulf, Kapitlet INTRODUKTION i Finna rätt (s. 15–31) [Cit. Bernitz 2010 (1)]

Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka och Vogel, Hans-Heinrich. Finna rätt Juristens källmaterial och arbetsmetoder (elfte upplagan). Norstedts Juridik AB. Stockholm 2010

Bernitz, Ulf, Karnell, Gunnar, Pehrson, Lars och Sandgren, Claes, Immaterialrätt och otillbörlig konkurrens Tolfte omarbetade upplagan, 2011. Handelsbolaget Immateriellt Rättsskydd i Stockholm. Stockholm 2011 [Cit. Bernitz m.fl. 2011]

Bjerregaard Eskildsen, Casper, Struktureutralitet i momssystemet. Juridisk Institut Handelshøjskolen. Århus 2012 [Cit. Bjerregaard Eskildsen 2012]

Bjerregaard Eskildsen, Casper, VAT Grouping versus Freedom of Establishment, artikel i EC Tax Review 2011-3 s. 114–120 [Cit. Bjerregaard Eskildsen 2011]

Bjuvberg, Jan, Redovisningens betydelse för beskattningen, MercurIUS Förlags AB. Stockholm 2006 [Cit. Bjuvberg 2006]

Bogdan, Michael, Komparativ rättskunskap (Andra upplagan). Norstedts Juridik AB. Stockholm 2003 [Cit. Bogdan 2003]

Boman, Robert, Partrederi som part i rättegång, ingår i Rättsvetenskapliga studier tillägnade Carl Hemström av professorskolleger i Uppsala (s. 29-39). Iustus förlag. Uppsala 1996 [Cit. Boman 1996]

Bunjes, Johann, Geist, Reinhold, Zeuner, Helga, Heidner, Hans-Hermann och Leonard, Axel, UStG Umsatzsteuergesetz Kommentar. 8. Auflage. Verlag C.H. Beck. München 2005 [Cit. Bunjes m.fl. 2005]

Cnossen, Sijbren, IRAP – a crypto-VAT? artikel i EC Tax Review 2006-1 s. 4–5 [Cit. Cnossen 2006]

Conlon, Michael, A Tide in the Affairs of Men ..., artikel i British Tax Review 1998 s. 563–572 [Cit. Conlon 1998]

Dahlqvist, Anna-Lena och Holmquist, Rolf, Brotten i näringsverksamhet. Norstedts Juridik AB. Stockholm 2004 [Cit. Dahlqvist och Holmquist 2004]

de la Feria, Rita, The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning – further towards legal uncertainty? artikel i EC Tax Review 2006-1 s. 27–35 [Cit. de la Feria 2006]

Diehl, Kevin A., VAT Applicability to Employee Retail Vouchers, artikel i EC Tax Review 2010-5 s. 228–230 [Cit. Diehl 2010]

Dotevall, Rolf, Samarbete i bolag Om personbolag Andra upplagan. Norstedts Juridik AB. Stockholm 2009 [Cit. Dotevall 2009]

Eka, Anders, Hirschfeldt, Johan, Jermsten, Henrik och Svahn Starrsjö, Kristina, Regeringsformen – med kommentarer. Karnov Group. Stockholm 2012 [Cit. Eka m.fl. 2012]

Forssén, Björn, Företrädaransvar – för juridiska personers skatteskulder. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011 (3)]

Forssén, Björn, Handbok om taxering och skatteprocess. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011 (2)]

Forssén, Björn, Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.). Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994]

Forssén, Björn, Momsens faktureringsregler, m.m. Jure Förlag AB. Stockholm 2010 [Cit. Forssén 2010]

Forssén, Björn, Momshandboken Enligt 1998 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Forssén 1998]

Forssén, Björn, Momshandboken Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Forssén 2001]

Forssén, Björn, Momskartan. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011 (4)]

Forssén, Björn, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011 (1)]

Forssén, Björn och Kellgren, Jan, Momsskyldighet i särskilda fall: handelsbolag, enkla bolag, konkursbon, dödsbon, förmedlare m.fl. En problematisering av sjätte kapitlet mervärdesskattelagen med förslag de lege ferenda. Jure Förlag AB. Stockholm 2010 [Cit. Forssén och Kellgren 2010]

Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans, När tar EG-rätten över? EG-rätten och dess inverkan på den svenska rättsordningen Utgåva 2 (Bokserien Juridik & Samhälle från Industrilitteratur) Industrilitteratur. Stockholm 2001 [Cit. Fritz m.fl. 2001]

Gjems-Onstad, Ole och Kildal, Tor S, MVA-kommentaren. 4 utgåve. Gyldendal Akademisk. Oslo 2011 [Cit. Gjems-Onstad och Kildal 2011]

Glavå, Mats, Arbetsrätt. Andra upplagan. Studentlitteratur. Lund 2011 [Cit. Glavå 2011]

Gunnarsdóttir, Ms H.B., Deloitte Iceland, kapitlet om Island i European Tax Handbook 2012 (s.415-428), van Boeijen-Ostaszewska, Ola och Schellekens, Marnix (huvudredaktörer). International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD. Amsterdam 2012 [Cit. Gunnarsdóttir 2012]

Gunnarsson, Åsa, Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik? Artikel i Skattenytt 1998 s. 550–559 [Cit. Gunnarsson 1998]

Gunnarsson, Åsa och Svensson, Eva-Maria, Genusrättsvetenskap. Studentlitteratur. Lund 2009 [Cit. Gunnarsson och Svensson 2009]

Habermas, Jürgen, Om Europas författning – en essä. Översättning (från tyska) Jim Jakobsson. Ersatz. Stockholm 2011 [Cit. Habermas 2011]

Hellner, Jan, Metodproblem i rättsvetenskapen – Studier i förmögenhetsrätt. Jan Hellner. Stockholm 2001 [Cit. Hellner 2001]

Henkow, Oskar, Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities. Kluwer Law International. Alphen aan den Rijn 2008 [Cit. Henkow 2008]

Hettne, Jörgen, Otken Eriksson, Ida, Bastidas Venegas, Vladimir, Groussot, Xavier, Reichel, Jane och Bergström, Maria (redaktörer Jörgen Hettne och Ida Otken Eriksson), EU-rättslig metod Teori och genomslag i svensk rättstillämpning. Andra upplagan. Norstedts Juridik. Stockholm 2011 [Cit. Hettne m.fl. 2011]

Hiort af Ornäs, Lena och Kristoffersson, Eleonor, Moms i praktisk tillämpning EU-domstolens och Högsta förvaltningsdomstolens domar. Liber AB. Malmö 2012 [Cit. Hiort af Ornäs och Kristoffersson 2012]

Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils, Isberg, Magnus, Eliason, Marianne och Regner, Göran, Grundlagarna REGERINGSFORMEN SUCCESIONSORDNINGEN RIKSDAGSORDNINGEN Tredje upplagan. Norstedts Juridik AB. Stockholm 2012 [Cit. Holmberg m.fl. 2012]

Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Juristförlaget. Stockholm 1995 [Cit. Hultqvist 1995]

Hultqvist, Anders, Moms och finansiella tjänster. Norstedts Juridik AB. Stockholm 1998 [Cit. Hultqvist 1998]

Karlsson, Tomas och Öberg, Jesper, Förfarandemissbruk och legalitetsprincipen på momsområdet, artikel i Svensk skattetidning 2007 s. 362–364 [Cit. Karlsson och Öberg 2007]

Kellgren, Jan, Inte så enkla ... Några inkomstskattefrågor vid ingående i forsknings- och utvecklingssamarbeten inom ramen för enkla bolag, artikel i Skattenytt 2008 s. 697-707 [Cit. Kellgren 2008]

Kellgren, Jan, Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten. Iustus förlag. Uppsala 1997 [Cit. Kellgren 1997]

Kellgren, Jan, Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning, artikel i Svensk juristtidning 2002 s. 514-530 [Cit. Kellgren 2002]

Kellgren, Jan, Reciprocitet i inkomstbeskattningen – vad skulle kunna avses med det? Uppsats i Festskrift till Nils Mattsson. Iustus förlag. Uppsala 2005 [Cit. Kellgren 2005]

Kellgren, Jan, Är allmänmotiveringarna i våra skattepropositioner ändamålsenliga? Några reflektioner kring, etik, politik, legitimitet, öppenhet och komplexitet, artikel i Skattenytt 2011 s. 740–760 [Cit. Kellgren 2011]

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor, Melz, Peter och Öberg, Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik (Tredje upplagan). Norstedts Juridik AB. Stockholm 2012 [Cit. Kleerup m.fl. 2012]

Kogels, Han, Making VAT as Neutral as Possible, artikel i EC Tax Review 2012-5 s. 230–232 [Cit. Kogels 2012]

Kristoffersson, Eleonor, Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen, artikel i Svensk skattetidning 2011 s. 835–849 [Cit. Kristoffersson 2011]

Kristoffersson, Eleonor, Direkt effekt och direktivkonform tolkning vid mervärdesbeskattning av ideell verksamhet – RÅ 2010 ref. 54, artikel i Svensk skattetidning 2010 s. 784–793 [Cit. Kristoffersson 2010 (2)]

Kristoffersson, Eleonor, Något om komparativ metod i skatterätten, artikel i Svensk skattetidning 2010 s. 278–289 [Cit. Kristoffersson 2010 (1)]

Lindskog, Stefan, Lagen om handelsbolag och enkla bolag En kommentar Andra upplagan. Norstedts Juridik AB. Stockholm 2010 [Cit. Lindskog 2010]

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (13:e upplagan). Studentlitteratur. Lund 2011 [Cit. Lodin m.fl. 2011]

Lyles, Max, Rättshistoria, några tankar om innehåll och former Jubileumshäfte 2007. Särtryck ur Juridisk Tidskrift. Stockholms universitet 2007 [Cit. Lyles 2007]

Lyles, Max, Kapitlet Tradition, conviction or necessity? An attempt at a traditionalist interpretation of the Uppsala School's theory of legal doctrine (with respect to the legacy of the Historical School) i RECHTSWISSENSCHAFT ALS JURISTISCHE DOKTRIN [Cit. Lyles 2011]

Mattsson, Nils, Beskattning av handelsbolag. Nionde upplagan. CE Fritzes AB. Stockholm 1994 [Cit. Mattsson 1994]

Mattsson, Nils, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter. En inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag. P.A. Norstedt & Söners Förlag. Stockholm 1974 [Cit. Mattsson 1974]

Melin, Stefan, Juridikens begrepp (4:e upplagan). Iustus förlag. Uppsala 2010 [Cit. Melin 2010]

Melz, Peter, Kapitlet Who is a Taxable Person to VAT? i Liber Amicorum Sven-Olof Lodin (s. 158–172) [Cit. Melz 2001]

Melz, Peter, Mervärdeskatten Rättsliga grunder och problem. Juristförlaget. Stockholm 1990 [Cit. Melz 1990]

Melz, Peter, Ny lag om handelsbolag och enkla bolag, artikel i Skattemytt 1981 s. 368-378 [Cit. Melz 1981]

Moëll, Christina, Harmoniserade tulltaxor Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering. Juristförlaget i Lund. Lund 1996 [Cit. Moëll 1996]

Momshandbok för byggare, handbok framtagen av skattejurist Staffan Renström hos Byggentreprenörerna tillsammans med deras skattegrupp (redaktör Bert Lilja). Byggentreprenörerna. Stockholm 1998 [Cit. Byggentreprenörerna 1998]

Mulders, Leo, Kapitlet Translation at the Court of Justice of the European Communities i The Coherence of EU Law (s. 45–59) [Cit. Mulders 2010]

Mutén, Leif, Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten, artikel i Svensk skattetidning 2002 s. 561-573 [Cit. Mutén 2002]

MWST-Branchen-Info-04. Baugewerbe. Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV. Januar 2010 www.estv.admin.ch (Cit. ESTV 2010)

Nergelius, Joakim, De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet. Norstedts Juridik AB. Stockholm 2012 [Cit. Nergelius 2012]

Nergelius, Joakim, The Constitutional Dilemma of the European Union. Europa Law Publishing. Groningen 2009 [Cit. Nergelius 2009]

Nial, Håkan och Hemström, Carl, Om handelsbolag och enkla bolag (fjärde upplagan). Norstedts Juridik AB. Stockholm 2008 [Cit. Nial och Hemström 2008]

Nilsson, Ulf, Direktivkonform tolkning på mervärdesskattens område, artikel i Svensk skattetidning 2009 s. 64–84 [Cit. Nilsson 2009]

Norberg, Claes, Felförräntade fordringar och skulder, artikel i Skattenytt 1993 s. 426–448 [Cit. Norberg 1993]

Norberg, Karin och Pettersén, Franciska, Förfarandemissbruk inom mervärdesskatteområdet, artikel i Skattenytt 2008 s. 2–17 [Cit. Norberg och Pettersén 2008]

Nordlöf, Kerstin, Unga lagöverträdare i social-, straff- och processrätt. Studentlitteratur. Lund 2005 [Cit. Nordlöf 2005]

Olsson, Stefan, Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus förlag. Uppsala 2001 [Cit. Olsson 2001]

Peczenik, Aleksander, Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation. Norstedts Juridik. Stockholm 1995 [Cit. Peczenik 1995]

Pelin, Lars, EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet, artikel i Skattenytt 2004 s. 503-511 [Cit. Pelin 2004]

Pelin, Lars, Medlemskapet i Europeiska Unionen och skatter – en överblick, artikel i Skattenytt 1995 s. 15-29 [Cit. Pelin 1995]

Pelin, Lars, Svensk intern- och internationell skatterätt (Andra omarbetade upplagan). Palmkrons Förlag. Lund 1997 [Cit. Pelin 1997]

Pelin, Lars och Elwing, Carl M., Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord. Palmkrons Förlag. Lund 2003 [Cit. Pelin och Elwing 2003]

Persson Österman, Roger, Några synpunkter på JK:s beslut den 4 oktober 2005 att ge skadestånd till enskild på grund av att Skatterättsnämnden tolkade EG-rätten fel, artikel i Skattenytt 2006 s. 205-211 [Cit. Persson Österman 2006]

Persson Österman, Roger, Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen, artikel i Skattenytt 1998 s. 584-593 [Cit. Persson Österman 1998]

Peterson, Claes (redaktör), RECHTSWISSENSCHAFT ALS JURISTISCHE DOKTRIN. EIN RECHTSHISTORISCHES SEMINAR IN STOCKHOLM 29. BIS 30. MAI 2009. Institutet för rättshistorisk forskning Grundat av Gustav och Carin Olin (Distribueras av Rönnells Antikvariat AB). Stockholm 2011

Prechal, Sacha, Directives in EC Law (Second, Completely Revised Edition). Oxford University Press. Oxford 2005 [ingår i serien Oxford EC Law Library] Cit. Prechal 2005

Prechal, Sacha och van Roermund, Bert, Kapitlet Binding Unity in EU Legal Order: An Introduction i The Coherence of EU Law (s. 1–20) [Cit. Prechal och van Roermund 2010]

Prechal, Sacha och van Roermund, Bert (redaktörer), The Coherence of EU Law (fullständig titel, The Coherence of EU Law The Search for Unity in Divergent Concepts). Oxford University Press. Oxford 2008 (omtryck 2010)

Påhlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer. ALLMÄNNA RÅD OCH ANDRA UTTALANDEN PÅ SKATTEOMRÅDET. Iustus förlag. Uppsala 1995 [Cit. Påhlsson 1995]

Påhlsson, Robert, Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys, artikel i Skattenytt 2011 s. 113–125 [Cit. Påhlsson 2011]

Ramsdahl Jensen, Dennis, Merværdiafgiftspligten – en analyse af den afgiftspligtige transaktion. Juridisk Institut Handelshøjskolen. Århus, juli 2003 [Cit. Ramsdahl Jensen 2003]

Rehbinder, Maria, Personbolag i beskattningen. Inkomstbeskattningen av öppna bolag och kommanditbolag i spänningsfältet mellan beskattningen av enskilda näringsidkare och aktiebolag. Juristförbundets förlag. Helsingfors 1995 [Cit. Rehbinder 1995]

Rendahl, Pernilla, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD. Amsterdam 2009 [Cit. Rendahl 2009]

Ridsdale, Michael, Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT, artikel i EC Tax Review 2005-2 s. 82–94 [Cit. Ridsdale 2005]

Rinman, Thorsten, Partrederi, artikel i Svensk sjöfartstidning 1985, häfte 50, s. 121-122 [Cit. Rinman 1985]

Sandberg Nilsson, Anna, Mervärdesskatten i framtiden, artikel i Svensk skattetidning 2012 s. 262–267 [Cit. Sandberg Nilsson 2012]

Sandgren, Claes, Vad är rättsvetenskap? Jure förlag AB. Stockholm 2009 [Cit. Sandgren 2009]

Sandström, Torsten, Handelsbolag och enkla bolag En lärobok Sjätte upplagan. Norstedts Juridik AB. Stockholm 2010 [Cit. Sandström 2010]

Saukko, Petri, Arvonlisäveroryhmät. Edita publishing Oy. Helsingfors 2005 [Cit. Saukko 2005]

Seipel, Peter, Kapitlet INFORMATIONSSÖKNING, BIBLIOTEK OCH DATABASER i Finna rätt (s. 197-238) [Cit. Seipel 2010]

Šemeta, Algirdas, The Future of VAT, artikel i EC Tax Review 2011-1 s. 2–3 [Cit. Šemeta 2011]

Simon Almendal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott. Norstedts Juridik AB. Stockholm 2005 [Cit. Simon Almendal 2005]

Sonnerby, Mikaela, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik. Stockholm 2010 [Cit. Sonnerby 2010]

Spies, Karoline, Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law, artikel i Intertax 2012, Volume 40 Number 10, s. 518–530 [Cit. Spies 2012]

Stensgaard, Henrik, Fradragsret for merværdiafgift. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. København 2004 [Cit. Stensgaard 2004]

Strömholm, Stig, Har den komparativa rätten en metod? Svensk juristtidning 1972 s. 456–465 [Cit. Strömholm 1972]

Strömholm, Stig, Rätt, rättskällor och rättstillämpning. En lärobok i allmän rättslära. Femte upplagan. Norstedts Juridik AB. Stockholm 1996 [Cit. Strömholm 1996]

Ståhl, Kristina, Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser En studie av beskattningen av den löpande avkastningen av aktieinvesteringar på bolags- och ägarnivå mot bakgrund av EG:s fria kapitalmarknad. Iustus förlag. Uppsala 1996 [Cit. Ståhl 1996]

Ståhl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt, artikel i Skattenytt 2007 s. 575–594 [Cit. Ståhl 2007]

Ståhl, Kristina, Fusionsdirektivet Svensk beskattning i EG-rättslig belysning. Iustus Förlag AB. Uppsala 2005 [Cit. Ståhl 2005]

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria och Öberg, Jesper, EU-skatterätt, Tredje upplagan. Iustus förlag. Uppsala 2011 [Cit. Ståhl m.fl. 2011]

Terra, Ben J.M. och Kajus, Julie, A Guide to the European VAT Directives, Volume 1, Introduction to the European VAT 2012. IBFD. Amsterdam 2012 [Cit. Terra och Kajus 2012]

Tjernberg, Mats, Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl. Iustus förlag. Uppsala 1999 [Cit. Tjernberg 1999]

Tjernberg, Mats, Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel, artikel i Skattenytt 2003 s. 230-246 [Cit. Tjernberg 2003]

van Dam, J.J. och van Eijsden, J.A.R., Ex officio Application of EC Law by National Courts of Law in Tax Cases, Discretionary Authority or an Obligation? artikel i EC Tax Review 2009-1 s. 16–28 [Cit. van Dam och van Eijsden 2009]

van Doesum, A.J. (Adrianus Johannes), Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw. Doktorsavhandling från Universitetet i Tilburg (Universiteit van Tilburg), Holland. 2009 (den 23 juni) [Cit. van Doesum 2009]

Virgo, Graham, Restitution of Overpaid VAT, artikel i British Tax Review 1998 s. 582–591 [Cit. Virgo 1998]

von Bahr, Stig, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, artikel i Skattenytt 2007 s. 644–651 [Cit. von Bahr 2007]

Vyncke, Kenneth, EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective, artikel i EC Tax Review 2009-6 s. 299–309 [Cit. Vyncke 2009]

Warnling-Nerep, Wiweka, Sanktionsavgifter – särskilt vid olovligt byggande. Juristförlaget. Stockholm 1987 [Cit. Warnling-Nerep 1987]

Westberg, Björn, Mervärdesskatt – en kommentar. Nerenius & Santérus förlag. Stockholm 1997 [Cit. Westberg 1997]

Westberg, Björn, Mervärdesskattedirektivet – en kommentar. Thomson Reuters. Stockholm 2009 [Cit. Westberg 2009]

Westberg, Björn, Nordisk mervärdesskatterätt. Fullständig titel: Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar. Juristförlaget JF AB. Stockholm 1994 [Cit. Westberg 1994]

Zaquin, Gerard, Code général des impôts. Édition 2009. Éditions Dalloz. Paris 2009 [Cit. Zaquin 2009]

Åqvist, N. Erik, Edström, Kjell och Fridolin, Hans R., Omsättningsskatten. Norstedts. Stockholm 1959 [Cit. Åqvist m.fl. 1959]

Öberg, Jesper, Mervärdesbeskattning vid obestånd. (2 uppl.). Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Öberg 2001]

Öman, Sören, Anställningsskyddspraxis. Sjätte upplagan. Jure Förlag AB. Stockholm 2012 [Cit. Öman 2012]

Intervju etc. i samband med detta arbete

Möte 2012-02-06 på Helsingfors universitet med doktorand Kenneth Hellsten och e-skriftväxling februari 2012 ang. finsk mervärdesskatt – s. 35, 107, 121 och 123

RÄTTSFALL

EU-domstolen

Landskoderna för aktuella mål är: BE, Belgien; DE, Tyskland; DK, Danmark; EL, Grekland; ES, Spanien; FR, Frankrike; GB, Storbritannien; IE, Irland; IT, Italien; NL, Nederländerna; PL, Polen; PT, Portugal; och SE, Sverige. [M] anger om målet gällde moms.

26/62 (van Gend en Loos), REG 1963 s. 161 [svensk specialutgåva]; Rec. 1963 p. 3; Jur. 1963 blz. 3, NL – s. 43 och 44
75/63 (Hoekstra), Rec. 1964 p. 347; Jur. 1964 blz. 371, NL – s. 26
6-64 (Costa), REG 1964 s. 211 [svensk specialutgåva]; Rec. 1964 p. 1141, IT – s. 41
34/73 (Fratelli Variola Spa), REG 1973 s. 147 [svensk specialutgåva]; Rec. 1973 p. 981, IT – s. 37
8/81 (Becker), REG 1982 s. 285 [svensk specialutgåva]; Rec. 1982 p. 53; Slg. 1982 Seite 53, DE [M] – s. 79, 80 och 86
15/81 (Schul), REG 1982 s. 369 [svensk specialutgåva]; Rec. 1982 p. 1409; Jur. 1982 blz. 1409, NL [M] – s. 69 och 70
283/81 (CILFIT), REG 1982 s. 513 [svensk specialutgåva]; Rec. 1982 p. 3415, IT – s. 46
14/83 (von Colson och Kamann), REG 1984 s. 577 [svensk specialutgåva]; Rec. 1984 p. 1891; Slg. 1984 Seite 1891, DE – s. 45 och 89
268/83 (Rompelman), REG 1985 s. 83 [svensk specialutgåva]; Rec. 1985 p. 655; Jur. 1985 blz. 655, NL [M] – s. 44, 49, 69, 70, 111 och 180
152/84 (Marshall), REG 1986 s. 457 [svensk specialutgåva]; Rec. 1986 p. 723; ECR 1986 p. 723, GB – s. 79 och 86
295/84 (Wilmot), REG 1985 s. 347 [svensk specialutgåva]; Rec. 1985 p. 3759, FR [M] – s. 68
235/85 (kommissionen mot Nederländerna), Rec. 1987 p. I-1471; Jur. 1987 blz. I-1471, NL [M] – s. 25, 26, 46, 69 och 94
80/86 (Kolpinghuis), REG 1987 s. 213 [svensk specialutgåva]; Rec. 1987 p. 3969; Jur. 1987 blz. 3969, NL – s. 79 och 86
50/87 (kommissionen mot Frankrike), REG 1988 s. 599 [svensk specialutgåva]; Rec. 1988 p. 4797, FR [M] – s. 65
348/87 (SUFA), Rec. 1989 p. I-1737; Jur. 1989 blz. I-1737, NL [M] – s. 69
50/88 (Kühne), Rec. 1989 p. 1925; Slg. 1989 Seite 1925, DE [M] – s. 44, 79, 80 och 86
320/88 (Safe), REG 1990 s. 295 [svensk specialutgåva]; Rec. 1990 p. I-285; Jur. 1990 blz. I-285, NL [M] – s. 26 och 46
C-106/89 (Marleasing), REG 1990 s. 575 [svensk specialutgåva]; Rec. 1990 p. I-4135, ES – s. 38, 45 och 89
C-186/89 (W. M. van Tiem), Rec. 1990 p. I-4363; Jur. 1990 blz. I-4363, NL [M] – s. 69
Förenade målen 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci), REG 1991 s. I-435 [svensk specialutgåva]; Rec. 1991 p. I-5357, IT – s. 74

C-60/90 (Polysar), REG 1991 s. I-227 [svensk specialutgåva]; Rec. 1991 p. I-3111; Jur. 1991 blz. I-3111, NL [M] – s. 26
 C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla), REG 1991 s. I-385 [svensk specialutgåva]; Rec. 1991 p. I-4247, ES [M] – s. 24
 C-193/91 (Mohsche), Rec. 1993 p. I-2615; Slg. 1993 Seite I-2615, DE [M] – s. 44, 79, 80 och 86
 C-333/91 (Sofitam), Rec. 1993 p. I-3513, FR [M] – s. 25
 C-62/93 (BP Soupergaz), REG 1995 s. I-1883; Rec. 1995 p. I-1883, EL [M] – s. 44, 79, 80 och 86
 C-4/94 (BLP Group), REG 1995 s. I-983; Rec. 1995 p. I-983; ECR 1995 p. I-983, GB [M] – s. 69 och 89
 C-110/94 (INZO), REG 1996 s. I-857; Rec. 1996 p. I-857, BE [M] – s. 49
 C-155/94 (Wellcome Trust), REG 1996 s. I-3013; Rec. 1996 p. I-3013; ECR 1996 p. I-3013, GB [M] – s. 26
 C-230/94 (Enkler), REG 1996 s. I-4517; Rec. 1996 p. I-4517; Slg. 1996 Seite I-4517, DE [M] – s. 26
 C-2/95 (SDC), REG 1997 s. I-3017; Rec. 1997 p. I-3017; Saml. 1997 s. I-3017, DK [M] – s. 69
 C-80/95 (Harnas & Helm), REG 1997 s. I-745; Rec. 1997 p. I-745; Jur. 1997 blz. I-745, NL [M] – s. 26
 C-85/95 (Reisdorf), REG 1996 s. I-6257; Rec. 1996 p. I-6257; Slg. 1996 Seite I-6257, DE [M] – s. 53
 C-141/96 (Langhorst), REG 1997 s. I-5073; Rec. 1997 p. I-5073; Slg. 1997 Seite I-5073, DE [M] – s. 53
 C-212/97 (Centros), REG 1999 s. I-1459; Rec. 1999 p. I-1459; Saml. 1999 s. I-1459, DK – s. 157
 C-216/97 (Gregg), REG 1999 s. I-4947; Rec. 1999 p. I-4947; ECR 1999 p. I-4947, GB [M] – s. 72, 86, 89, 141, 144, 192 och 209
 C-358/97 (kommissionen mot Irland), REG 2000 s. I-6301; Rec. 2000 p. I-6031; ECR 2000 p. I-6031, IE [M] – s. 69
 C-23/98 (Heerma), REG 2000 s. I-419; Rec. 2000 p. I-419; Jur. 2000 blz. I-419, NL [M] – s. 26, 115, 116, 125, 139, 141, 142 och 143
 C-98/98 (Midland Bank), REG 2000 s. I-4177; Rec. 2000 p. I-4177; ECR 2000 p. I-4177, GB [M] – s. 69 och 89
 Förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), REG 2000 s. I-1577; Rec. 2000 p. I-1577, ES [M] – s. 49
 C-400/98 (Breitsohl), REG 2000 s. I-4321; Rec. 2000 p. I-4321; Slg. 2000 Seite I-4321, DE [M] – s. 49
 C-408/98 (Abbey National), REG 2001 s. I-1361; Rec. 2001 p. I-1361; ECR 2001 p. I-1361, GB [M] – s. 69 och 89
 C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel), REG 2000 s. I-6973; Rec. 2000 p. I-6973; Slg. 2000 Seite I-6973, DE [M] – s. 63
 C-142/99 (Floridienne), REG 2000 s. I-9567; Rec. 2000 p. I-9567, BE [M] – s. 25 och 26
 C-150/99 (Stockholm Lindöpark), REG 2001 s. I-493; Rec. 2001 p. I-493, SE [M] – s. 44, 69, 79, 80 och 86

Förenade målen C-177/99 och C-181/99 (Ampafrance m.fl.), REG 2000 s. I-7013; Rec. 2000 p. I-7013, FR [M] – s. 71

C-16/00 (Cibo), REG 2001 s. I-6663; Rec. 2001 p. I-6663, FR [M] – s. 69 och 89

C-62/00 (Marks & Spencer), REG 2002 s. I-6325; Rec. 2002 p. I-6325; ECR 2002 p. I-6325, GB [M] – s. 44, 79, 80 and 86

C-269/00 (Seeling), REG 2003 s. I-4101; Rec. 2003 p. I-4101; Slg. 2003 Seite I-4101, DE [M] – s. 69

C-77/01 (EDM), REG 2004 s. I-4295; Rec. 2004 p. I-4295, PT [M] – s. 115, 116, 117, 118, 125, 132, 139, 141, 142, 143, 174, 175, 176, 187, 195, 208, 218 och 224

C-275/01 (Sinclair Collins), REG 2003 s. I-5965; Rec. 2003 p. I-5965; ECR 2003 p. I-5965, GB [M] – s. 69

C-137/02 (Faxworld), REG 2004 s. I-5547; Rec. 2004 p. I-5547; Slg. 2004 Seite I-5547, DE [M] – s. 49, 108, 109, 110, 111, 112, 124 och 141

C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), REG 2004 s. I-5583; Rec. 2004 p. I-5583; Slg. 2004 Seite I-5583, DE [M] – s. 53, 59, 93, 161 och 163

C-201/02 (Wells), REG 2004 s. I-723; Rec. 2004 p. I-723; ECR 2004 p. I-723, GB – s. 79 och 86

C-255/02 (Halifax m.fl.), REG 2006 s. I-1609; Rec. 2006 p. I-1609; ECR 2006 p. I-1609, GB [M] – s. 81, 82, 83, 84, 88, 95, 205 och 223

C-371/02 (Björnekulla Fruktindustrier), REG 2004 s. I-5791; Rec. 2004 p. I-5791, SE – s. 38, 45 och 89

Förenade EU-målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen m.fl.), REG 2006 s. I-483; Rec. 2006 p. I-483; ECR 2006 p. I-483, GB [M] – s. 82

C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), REG 2005 s. I-743; Rec. 2005 p. I-743, SE [M] – s. 177 och 178

C-446/03 (Marks & Spencer), REG 2005 s. I-10837; Rec. 2005 p. I-10837; ECR 2005 p. I-10837, GB – s. 157

C-475/03 (Banca popolare di Cremona), REG 2006 s. I-9373; Rec. 2006 p. I-9373, IT [M] – s. 68

C-196/04 (Cadbury Schweppes), REG 2006 s. I-7995; Rec. 2006 p. I-7995; ECR 2006 p. I-7995, GB – s. 157

C-212/04 (Adeneler m.fl.), REG 2006 s. I-6057; Rec. 2006 p. I-6057, EL – s. 38, 81 och 87

C-430/04 (Feuerbestattungsverein), REG 2006 s. I-4999; Rec. 2006 p. I-4999; Slg. 2006 Seite I-4999, DE [M] – s. 44, 79, 80 och 86

C-72/05 (Wollny), REG 2006 s. I-8297; Rec. 2006 p. I-8297; Slg. 2006 Seite I-8297, DE [M] – s. 73, 89 och 139

C-321/05 (Kofoed), REG 2007 s. I-5795; Rec. 2007 p. I-5795; Saml. 2007 s. I-5795, DK – s. 82

C-408/06 (Götz), REG 2007 s. I-11295; Rec. 2007 p. I-11295; Slg. 2007 Seite I-11295, DE [M] – s. 25, 26, 46, 94 och 202

C-437/06 (Securenta), REG 2008 s. I-1597; Rec. 2008 s. I-1597; Slg. 2008 Seite I-1597, DE [M] – s. 73, 88, 89, 139 och 205

C-162/07 (Amplificativa och Amplifin), REG 2008 s. I-4019; Rec. 2008 p. I-4019, IT [M] – s. 63
C-291/07 (Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet), REG 2008 s. I-8255; Rec. 2008 p. I-8255, SE [M] – s. 185
C-84/09 (X), REG 2010 s. 11645; Rec. 2010 p. I-11645, SE [M] – s. 49
C-218/10 (ADV Allround), REG 2012 s. I-000; Rec. 2012 p. I-000; Slg. 2012 Seite I-000, dom den 26 januari 2012, DE [M] – s. 62 och 72
C-280/10 (Polski Trawertyn), REG 2012 s. I-000; Rec. 2012 p. I-000, dom den 1 mars 2012, PL [M] – s. 111, 112, 124 och 141
C-436/10 (BLM), REG 2012 s. I-000; Rec. 2012 p. I-000, dom den 29 mars 2012, BE [M] – s. 62, 72, 73, 89 och 141
C-480/10 (kommissionen mot Sverige), REG 2013 s. I-000; Rec. 2013 p. I-000, SE [M] – s. 43 och 226

Högsta förvaltningsdomstolen (f.d. Regeringsrätten)

RÅ 1968 ref. 20, s. 109
RÅ 1989 ref. 86, s. 42
RÅ 2002 not. 108, s. 26
RÅ 2006 not. 90, s. 142, 143, 176, 208 och 218
RÅ 2007 ref. 6, s. 143
RÅ 2008 not. 19, s. 143
RÅ 2009 ref. 56, s. 143
RÅ 2009 ref. 72, s. 30
RÅ 2009 not. 172, s. 142, 143, 152, 176, 208, 218 och 223
RÅ 2010 ref. 54, s. 44

Kammarrätten i Göteborg

Kammarrättens i Göteborg dom av 2007-05-10 (mål nr 622-05). Ej överklagad – lagakraftvunnen, s. 82 och 83

Skatterättsnämnden

- SRN:s förhandsbesked av 2005-05-16. Refererat i SKV:s rättsfallssammanställning. Ej överklagat – lagakraftvunnet, s. 143
- SRN:s förhandsbesked av 2005-06-23. Refererat i SKV:s rättsfallssammanställning. Överklagat, men avskrivet hos HFD 2005-11-07 på grund av återkallande av överklagandet, s. 143

Högsta domstolen

NJA 1980 s. 705, s. 130
NJA 1981 s. 693, s. 130
NJA 1982 s. 589, s. 130
NJA 1992 s. 110, s. 127
NJA 1997 s. 211, s. 129, 150 och 210

NJA 2002 s. 142, s. 130
NJA 2008 s. 826, s. 130

Arbetsdomstolens domar

AD 1981 nr 121, s. 131
AD 1983 nr 89, s. 131
AD 1994 nr 130, s. 131

Finska Högsta förvaltningsdomstolen (KHO)

KHO 16.7.1998 taltio 1311, s. 123

SAKREGISTER

ABCSTUXY	168	Direktivkonform tolkning	44, 90
ABCSTUXY-modellen	98	Effektiv uppbörd	76
Abusive practice	81	EG:s tullkodex	160
Activités économiques	108	EG-fördraget	41, 55
Aktiebolag .. 16, 27, 88, 146, 155, 183, 191, 199, 200, 212, 221		EG-rätt	55
Aktiengesellschaft	110	Einfache Gesellschaften	107
Allmänna bestämmelserna	55	Ekonomisk verksamhet	24
Allmänna principer	50	Enkelt bolag	15, 19, 106, 126, 127, 129, 142, 150
Allmänna varuskatten	148	Ersättningen för omsättningen	181
Amsterdamfördraget	41	Estoppel	79
Andel	128, 129, 151	EU	14, 76
Andelsrätt	129	EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna	55
Anslutningslagen	74	EU-konform tolkning	44, 90
Anställningsförhållande	138	EU-konformitet	73
Arbetsgivaravgifter	20, 47	Europabolag	104
Artistbolag	191	Europeiska unionen	14, 76
Assujetti	108	EU-rätt	55
Bedrijf	114	Ex officio	95
Bedrägeri	81, 157	Extern neutralitet	30
Bedrägerier	60, 76	Faktureringsskyldighet	161, 165
Beroende bidrag	182	Filmbolag	191
Beskattningsbar person	24, 138	Filmverk	191
Beskattningsunderlaget	181	Finansiering	182
Beståndsdelar i mervärdesskatteprincipen	65	Finansiär	133
Betalningsskyldig	23	Fiskelag	16, 106
Bidrag	83, 181	Flerledsskatter	61
Bidragssituation	83	Folkrätt	41
Bokföringsskyldig	163	Folkrättslig handlingsförmåga	41
Bolag	134	Forskningsmiljö	39
Bolagsbegreppet	126	fransk	71
Bolagsman	14, 22, 33, 98, 99, 102, 118, 128, 129, 130, 132, 133, 134, 143, 150, 151, 153, 156, 157, 160, 164, 165, 167, 169, 170, 171, 172, 174, 181, 182, 183, 184, 186, 187, 193, 194, 196, 198, 206, 210, 211, 213, 216, 218, 219	Fria yrken	138
Bolagsverket	14	Fristående sammanslutning	100
Byggnadskonsortier	122	Fyra friheterna	61
collection	76	Fysisk person	16
Contra legem	38	Fördragen	55
Contractuele samenwerkingsverbanden	112	Fördraget om EU	41, 55, 71
Databaser	39	Fördraget om EU:s funktionssätt	14, 22, 41, 55, 160
De lege ferenda	31	Förening	134
De lege lata	31	Föreningar	105
De sententia ferenda	33	Företagarrisk	24
Delägare	19, 23, 150	Förfarandemissbruk	81, 82
den som	17, 139	Förvaltningsåtgärder	25
Direkt effekt	44	Förädlingskedja	140
		Gemensam bokföring	53, 163, 188, 219, 224
		Gemenskapsbegrepp	55
		Gemenskapsrätt	55
		Gesellschaften des bürgerlichen Rechts	107

Gruvdrift.....	138	Neutral moms....	58, 63, 64, 65, 67, 71, 72, 98, 141, 190, 212
Grönbok	76, 86	Neutralitet	63
Grönboken.....	32, 60	Neutralitetsaspekt.....	30
Handelsbolag.....	14, 15, 16, 27, 48, 88, 104, 105, 106, 107, 109, 113, 117, 121, 126, 127, 129, 133, 134, 145, 146, 148, 150, 154, 155, 175, 183, 191, 199, 200, 210, 211, 212, 221	Neutralitetsaspekten.....	70
Handelsregistret.....	14	Nullum tributumj sine lege	38
Handlare	138	Nyttillträdd bolagsman.....	182
Heuristiskt	33	Näringsverksamhet ..	94, 127, 128, 150
Historisk tolkning.....	45	Oberoende bidrag.....	182
Hobbyverksamhet	25	Offentlig verksamhet	141
Holdingbolag.....	25	Ombud	
Hypotetiska fallstudier	169	för en utländsk företagare.....	158
Implied powers.....	84	Omsättning..	21, 23, 52, 61, 67, 69, 92, 99, 100, 102, 116, 118, 132, 141, 142, 143, 148, 153, 155, 156, 157, 160, 162, 164, 165, 166, 167, 168, 170, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 187, 195, 198, 201, 213, 215, 216, 218, 225
Import.....	23	Omvänd vertikal direkt effekt	79, 94
Interessentskab	104	Ondernemer	114
Intern neutralitet	30	Otillbörligt undandragande	
Interna omsättningar.....	174	från nationell lagstiftning	157
Island.....	105	Partiarisk försträckning.....	109
Jordbruk	127, 145	Partnerships.....	105, 113
Jordbruksverksamhet.....	138	Partrederi.....	15, 19, 126, 150
Juridisk person	16	Poolovereenkomsten	114
Kaskadskattesystem	61	Primärkälla.....	39
Kommanditbolag.....	14, 27, 126	Primärmaterial	39
Kommun.....	141	Primärrätt	42, 63
Komparativ metod.....	35, 89, 119	Privat investerare	25
Kompetenz-Kompetenz.....	84	Privatperson	18, 202
Koncern.....	99, 100, 174, 226	Producent	138
Konkludent handlande	183	Proportionalitetsprincipen.....	71
Konkludenta handlingar	134, 152, 154	Punktskatt	20, 47
Konsortialavtal	118	Purist approach	69
Konsortium.....	141	Reciprocitetsprincipen	65, 70, 139
Kontextuell tolkning.....	45	Regelbundenhetskrav	25
Kontraktuella samarbetsavtal	112, 203	Regelkonkurrens	28, 202
Kontroll	162, 165	Regeringsformen.....	22
Lagvalsfråga.....	62	Registreringskontroll	76
Legalitet	78	Registreringsnummer	
Legalitetsprincip.....	38, 41, 51, 80, 86	särskilt ur serie 662	163
Legalitetsprincipen		Representant	148
i en snäv och formell mening	81	Representantansökan	175
Lex scripta.....	50	Representantregeln.....	19, 30, 200
Limited companies	105	Retroaktiv skattelagstiftning	
Lottbolag	16	förbud mot.....	81
Lottfiskere	106	Romfördraget.....	55
Materiella eller immateriella tillgångar		Rättskälleläran	36
.....	138	Rättslig form	71, 141
Mervärdesskatt	14	Rättsmissbruk	83
Mervärdesskattegrupp ..	29, 42, 51, 99, 113, 119, 122, 146, 159, 165, 167, 197, 226	Rättssubjekt.....	15, 126
Mervärdesskatteprincipen	65	Rättssubjektsfrågan.....	126
Missbruk.....	157	Rättssäkerhet	78
Moms	14		

Sammanlutning	35, 54, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 146, 147, 189, 197, 203, 210, 220
Samägande	130
Samäganderättsförhållande	130
Sanktioner	50
Sekundärkälla	39
Sekundärmaterial	39
Sekundärrätt	42
Självständighet	24, 138
Skatte- och avgiftsanmälan	175
Skatteavdrag	20, 47
Skattebortfall	71
Skatteflykt	71
Skattekonto	
särskilt	163
Skattekontosystemet	148
Skattepliktig	23
Skattesubjekt	18
Skattetillägg	50
Skatteundandragande	71
Skattskyldig	19, 23
Skattskyldiga	24
Skattskyldighetsgrupp	54, 119, 120, 123, 226
Skattskyldir	105
Skogsbruk	127, 145
Societas europea	104
Sociétés civiles	107
Societies	105
Solidariskt ansvar	29
Staten	141
Statligt affärsverk	141
Stille Gesellschaft	109
Stille selskaber	109
Straffrättsliga legalitetsprincipen	50
Straffrättsligt ansvar	50
Strategisk allians	15
Sui generis	41
Supplementärregeln	28
svenskt territorium	23
Symboliska vederlag	178
Taxe sur la valeur ajoutée	108
Teleologisk tolkning	45
Textuell tolkning	45
Tilldelade befogenheter	41, 84, 223
Tillfälliga omsättningar	27
Tillfälliga transaktioner	25
Tippningsbolag	16, 128
Tjänsteleverantör	138
Tjänster	23
Traktatkompetens	41
Tredje man	132, 151
Tullagen	160
Tullverket	160
Tyst bolag	109, 133
Ultimärsyfte	76
Underförstådda befogenheter	84
Unionsbegrepp	55
Unionsinternt förvärv	23
Unternehmer	108
Uppbörd	76
Utlandet	
förhållandet till	184
Varaktighetskriterium	25
Varor	23
Verksamhet	94, 127, 128, 150, 153
Vinstfördelning	175
Virðisaukaskatt	105
Vorgründungsgesellschaft	110
Yhtymä	119
Yrkesmässig	27
Årsredovisning	14
Ömsesidigt förpliktigande avtal	143
Öresundsbron	78
Öresundsförbindelsen	77
Öresundskonsortiet	77
Övervälringsprincipen	65, 139

Skattskyldighet för moms

– Huvudregeln, enkla bolag och partrederier

FÖRKORTNINGAR

ang., angående
art., artikel/-larna
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
BL, bolagslagen, lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
bl.a., bland annat
Btw, belasting op de toegevoegde waarde (moms, mervärdesskatt på nederländska)
C, curia (om EU-domstolen)
ca, cirka
cit., citat eller citeras
Ds, departementsserien
dvs., det vill säga
EC, European Community
ECJ, the Court of Justice of the EU
e.g., exempli gratia, for example
EG, de Europeiska gemenskaperna eller referens till EG-fördraget
etc., etcetera
EU, Europeiska unionen (eng., European Union) eller unionen
ff, följande sidor
FML, finska mervärdesskattelagen – mervärdesskattlag 30.12.1993/1501
i.e., id est, that is
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
kap., kapitel
kr, kronor
men., meningen
Mervärdesskattedirektivet, Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt
m.fl., med flera
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
m.m., med mera
Moms, förkortning av mervärdesskatt
no., number
nr, nummer
p., page; pp., pages
para., paragraph
pkt, punkten/-erna
Prop., Regeringens proposition
ref., referatmål
RÅ, Regeringsrättens årsbok (från och med 2011 HFD, Högsta förvaltningsdomstolen)
s., sida/-or
SBL, skattebetalningslagen (1997:483) [ersatt av SFL 1/1 2012]
sen., sentence
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
s.k., så kallade
SKD, skattedeklaration
SKV, Skatteverket
SOU, statens offentliga utredningar
st., stycket/-na
Sw., Swedish
t.ex., till exempel
v., versus
VAT, value added tax (moms, mervärdesskatt på engelska)
VIES, VAT Information Exchange System

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR	254
1. INLEDNING	256
1.1 Bakgrund	256
1.2 Ämne och syfte	257
1.3 Metod	263
<i>1.3.1 Genomförandet av undersökningen i del 1</i>	263
<i>1.3.2 Genomförandet av undersökningen i del 2</i>	265
1.4 Avgränsningar	269
1.5 Central forskning på området	273
2. ÖVERSIKTLIGT – SLUTSATSERNA I DEL 1	275
2.1 Slutsatser angående huvudfrågan A – huvudregeln för yrkesmässig verksamhet	275
2.2 Slutsatser angående fråga B – verksamhetsbegreppet	277
2.3 Slutsatser angående fråga C – parkeringsverksamhet	277
2.4 Slutsatser angående bifrågorna D och E – vissa frågor om skattskyldighetsbegreppet	278
3. ÖVERSIKTLIGT – SLUTSATSERNA I DEL 2	280
4. AVSLUTANDE SYNPUNKTER	285
OVERVIEW – CONCLUSIONS IN PART 1	287
Conclusions concerning the main question A – the main rule on yrkesmässig verksamhet	287
Conclusions concerning question B – the concept verksamhet	289
Conclusions concerning question C – parkeringsverksamhet	290
Conclusions concerning the side issues D and E – certain questions about the concept skattskyldighet	291
OVERVIEW – CONCLUSIONS IN PART 2	293
CONCLUDING VIEWPOINTS	298

1. INLEDNING

1.1 Bakgrund

Denna uppsats avslutar en sammanläggningsavhandling, där den första delen består av licentiatavhandlingen *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (2011)*¹¹¹⁴ och den andra delen utgörs av *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*.¹¹¹⁵ Jag sammanfattar i denna avslutande uppsats slutsatserna från de nämnda böckerna. Innan jag redogör för dessa slutsatser och vissa av de avslutande synpunkterna i kapitlen 2–4 i denna uppsats, berör jag i detta inledningskapitel bakgrund, ämne, syfte, metod, avgränsningar och forskningen på området för de båda undersökningarna.

För momsen som en konsumtionsskatt är det grundläggande att reglerna ska åtskilja skattesubjekten från konsumenterna. I del 1 låg fokus på huvudregeln för att åstadkomma just det. Frågan var om mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är förenlig med EU-rätten på momsområdet i det hänseendet, och framför allt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Sedan del 1 gjordes har, genom SFS 2013:368, 4 kap. 1 § ML ändrats och beskattningsbar person införts i ML. Därmed ska huvudregeln i ML för vem som ska tillhöra momssystemet, redovisa och betala moms vara förenlig med direktivets huvudregel, men mycket återstår enligt min mening, t.ex. beträffande avdragsrättens uppkomst.

I del 2 undersöks också bestämningen av skattesubjektet, men beträffande en av de särskilda bestämmelserna i ML. Den bestämmelsen benämner jag representantregeln. Representantregeln behandlar dels skattskyldigheten för delägare i enkla bolag och partrederier, dels en möjlighet för delägarna att låta en delägare såsom representant svara för redovisnings- och betalningsskyldigheten beträffande momsen i bolaget eller rederiet. Genom sin karaktär av särskild bestämmelse om skatt- och betalningsskyldighet är representantregeln inte av samma ekonomiska betydelse som huvudregeln för att bestämma skattesubjektet. Representantregeln har dock ett betydande ekonomiskt intresse, eftersom det finns drygt 7 000 aktiva enkla bolag enligt SCB:s företagsregister. Det finns för övrigt ett mörkertal beträffande oupptäckta enkla bolag. Lagstiftaren har inte alls berört problem med representantregeln.

Ett särskilt rättsvetenskapligt intresse med representantregeln är att den berör ett mer klassiskt rättsvetenskapligt problem. Representantregeln berör nämligen beskattning och uppörd i samband med rättsliga figurer

¹¹¹⁴ Cit. del 1.

¹¹¹⁵ Cit. del 2.

– enkla bolag och partrederier – som inte utgör rättssubjekt. Representantregeln ska dessutom också medföra en skattskyldighet som är förenlig med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet. Att en delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi anges som skattskyldig i representantregeln saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Det finns ingenting i direktivet om bestämning av en delägare i en juridisk person, t.ex. i ett handelsbolag eller aktiebolag, som beskattningsbar person. I dessa fall bestäms skattskyldigheten på bolagsnivå, och inte på delägarnivå som för delägare i enkla bolag och partrederier enligt representantregeln. Representantregeln har sålunda inte någon direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet.¹¹¹⁶

Problemet är i grunden att representantregeln som en särskild bestämmelse om skattesubjektet så att säga bygger ut begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt ML. Problemställningen är framför allt att representantregeln, till skillnad från huvudregeln, saknar ett uttryckligt krav på att verksamheten i enkla bolaget eller partrederiet ska vara en ekonomisk verksamhet. En viktig fråga är därför om tolkningen av ordalydelsen av representantregeln innebär att den utvidgar bestämningen av vem som är skattskyldig enligt ML i förhållande till huvudregeln om skattskyldighet, så att en vanlig privatperson kan anses skattskyldig. I så fall är representantregeln såtillvida inte förenlig med mervärdesskattedirektivet. EU-domstolens praxis – målen C-408/06 (Götz) och 235/85 (Kommissionen mot Nederländerna) – innebär nämligen att en vanlig privatperson inte kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i mervärdesskattedirektivet.¹¹¹⁷

1.2 Ämne och syfte

Del 1 och del 2 är fristående böcker, men ämnet ligger i båda fallen inom mervärdesskatterätten, varvid jag behandlar skattskyldighetsbegreppet ur två perspektiv.¹¹¹⁸ I del 1 behandlade jag huvudregeln i ML för att bestämma skattesubjektet, nämligen yrkesmässighetsbegreppet i dåvarande lydelse av 4 kap. 1 § ML.¹¹¹⁹ I del 2 behandlar jag det särskilda fall av skattskyldighet som bestäms i 6 kap. 2 § ML, där hänvisning också sker i andra men. till 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Jag benämner gemensamt eller var för sig dessa båda regler representantregeln.¹¹²⁰ I denna uppsats gör jag inte en fullständig sammanfattning av slutsatserna från de båda böckerna. Jag går igenom gemensamma problem och skillnader angående dessa båda perspektiv på skattskyldighetsbegreppet i ML. Framför allt behandlar jag huruvida

¹¹¹⁶ Se avsnitten 1.1.1, 1.1.3, 2.8 och 7.1.1 i del 2.

¹¹¹⁷ Se avsnitten 1.1.1, 1.1.2, 1.1.3, 1.2.3, 2.8, 6.2.2.1 och 7.1.1 i del 2.

¹¹¹⁸ Se avsnitt 1.1.

¹¹¹⁹ Se s. 24 i del 1.

¹¹²⁰ Se avsnitt 1.1.1 i del 2.

begreppet är förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Undersökningen av skattskyldighetsbegreppet behandlar i första hand huruvida urvalet av skattesubjekt är förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt nyss nämnda direktivbestämmelse. Den stipulerar bl.a. att med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet.¹¹²¹ Det är grundläggande för mervärdesskatten att åtskilja skattesubjektet från konsumenten.¹¹²² Skattesubjektet är normalt sett en person som vanligen benämns företagare och konsumenten är normalt sett en vanlig privatperson.¹¹²³ Skattesubjekten omfattas av mervärdesskatten och momssystemet och lägger normalt sett på utgående moms på priset för sina varor och tjänster.¹¹²⁴ Konsumenten omfattas inte av mervärdesskatten och saknar avdragsrätt för sålunda debiterad ingående moms på förvärvade varor och tjänster, varför konsumenten också kallas *skattebäraren*.¹¹²⁵ Ett rättspolitiskt mål med momsen enligt EU-rätten är neutralitet, dvs. att skatten ska vara konkurrens- och konsumtionsneutral.¹¹²⁶ En neutral moms ska inte leda till att konsumenten väljer olika leverantörer av varor eller tillhandahållare av tjänster beroende på olikheter mellan dem med avseende på momsen.¹¹²⁷ Att urvalet av skattesubjekten utifrån skattskyldighetsbegreppet i ML på så sätt ska vara neutralt och förenligt med mervärdesskattedirektivet är ett grundläggande och gemensamt tema för undersökningen av bestämningen av begreppet skattskyldighet. Undersökningen i del 1 skedde utifrån yrkesmässighetsbegreppet i dåvarande lydelse av 4 kap. 1 § ML och i del 2 utifrån 6 kap. 2 § första men. ML om skattskyldighet för delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. I båda fall jämfördes skattskyldighetsbegreppet enligt huvudregeln i ML¹¹²⁸ med huvudregeln för vem som är betalningsskyldig enligt mervärdesskattedirektivet.¹¹²⁹

Huvudregeln för vem som är skattskyldig enligt ML innebär numera att skattesubjektet gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster (inom landet) i sin ekonomiska verksamhet.¹¹³⁰ Skattskyldighetsbegreppet har således en subjektssida (beskattningsbar person) och en objekts-

¹¹²¹ Se s. 24 i del 1 och avsnitten 1.1.1 och 1.1.2 i del 2.

¹¹²² Se s. 26 i del 1 och avsnitt 1.1.3 i del 2.

¹¹²³ Se s. 24 och 29 i del 1 och avsnitt 1.1.1 i del 2.

¹¹²⁴ Se s. 21 och 22 i del 1 och avsnitten 1.1.1, 1.1.2, 1.1.3 och 1.2.1 i del 2.

¹¹²⁵ Se s. 21 och 22 i del 1 och avsnitt 1.1.1 i del 2.

¹¹²⁶ Se s. 37 i del 1 och avsnitten 1.2.1, 2.2, 2.4.1, 2.4.2 och 2.8 i del 2.

¹¹²⁷ Se s. 91 i del 1 och avsnitt 2.4.1 i del 2.

¹¹²⁸ Se 1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 ML.

¹¹²⁹ Se art. 2.1 a och c och 193 i mervärdesskattedirektivet.

¹¹³⁰ Se 1 kap. 1 § första st. 1 ML samt s. 21, 22 och 25 i del 1 och avsnitten 1.1.2, 1.1.3 och 3.3 i del 2.

sida (omsättning).¹¹³¹ Huvudregeln om skattskyldighetsbegreppet överensstämmer systematiskt med huvudregeln för vem som är betalningsskyldig enligt mervärdesskattedirektivet.¹¹³² Betalningsskyldig är enligt huvudregeln en beskattningsbar person som ska utföra beskattningsbara transaktioner av varor eller tjänster (inom svenskt territorium).¹¹³³ Direktivets *beskattningsbar person* motsvarades tidigare närmast av *yrkesmässig verksamhet*, och numera är beskattningsbar person implementerat i ML. Beskattningsbara transaktioner i direktivet motsvaras av skattepliktiga omsättningar.¹¹³⁴ Beskattningsbar person i huvudregeln 4 kap. 1 § bestämmer numera rekvisitet beskattningsbar person i huvudregeln angående skattskyldighetsbegreppet.¹¹³⁵ Representantregeln utgör i enlighet med 1 kap. 2 § sista st. en av de särskilda bestämmelserna i ML om vem som är skattskyldig.¹¹³⁶ Representantregeln innehåller – till skillnad från huvudregeln – inte något uttryckligt krav om att verksamheten i enkla bolaget eller partrederiet ska vara en ekonomisk verksamhet.¹¹³⁷

I del 1 behandlades i första hand om urvalet av skattesubjekt med tillämpning av skattskyldighetsbegreppet är förenligt med beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Frågan var om så var fallet trots att det inkomstskatterättsliga begreppet näringsverksamhet dåförtiden integrerades i ML, genom att huvudregeln för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1, kopplade till det begreppet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.¹¹³⁸ Det grundläggande problemet med den kopplingen bestod i att primärrätten genom art. 113 Fördraget om EU:s funktionssätt uppställer ett allmänt harmoniseringskrav för moms lagstiftningarna i EU-länderna. Inkomstskatterätten är däremot icke harmoniserad och omfattas i vissa fall av sekundärrättsliga rättsakter såsom fusionsdirektivet (2009/133/EG).¹¹³⁹ I del 2 behandlas också i första hand om urvalet av skattesubjekt är förenligt med beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskat-

¹¹³¹ Se s. 21 och 22 i del 1 och avsnitten 1.1.2 och 1.1.3 i del 2.

¹¹³² Se s. 25 i del 1 och avsnitt 1.1.3 i del 2.

¹¹³³ Se art. 2.1 a och c och 193 i mervärdesskattedirektivet samt s. 25 och 35 i del 1 och avsnitten 1.1.3, 2.4.1 och 3.2 i del 2.

¹¹³⁴ Se s. 26 och 35 i del 1 och avsnitt 1.1.3 i del 2.

¹¹³⁵ Se s. 24 i del 1.

¹¹³⁶ I 1 kap. 2 § sista st. ML anges att det finns särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML. Representantregeln 6 kap. 2 § är en sådan särskild bestämmelse, där första men. anger skattskyldighet för en delägare i ett enkelt bolag eller ett partrederi motsvarande dennes andel i bolaget eller rederiet. Se avsnitt 1.1.3 i del 2.

¹¹³⁷ Se avsnitt 1.1.3 i del 2.

¹¹³⁸ Se s. 22, 25 och 26 i del 1. Sedan del 1 gjordes har, genom SFS 2013:368, kopplingen till 13 kap. IL utmönstrats ur 4 kap. 1 § ML den 1 juli 2013 – se avsnitt 1.3 i del 2.

¹¹³⁹ Se s. 44 i del 1.

tedirektivet. Frågan är om så är fallet trots att skattskyldigheten i den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML åläggs en delägare i samband med vissa rättsliga figurer – enkla bolag och partrederier – och inte dessa rättsliga figurer själva. De utgör dessutom samverkansformer som inte är egna rättssubjekt.¹¹⁴⁰ Skattskyldigheten kvarstår hos delägarna även om de väljer att tillämpa den frivilliga regeln i 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL, och ansöka hos Skatteverket (SKV) om att en av dem utses att som representant sköta uppbörderna av moms i verksamheten hos det enkla bolaget eller partrederiet.¹¹⁴¹

Huvudsyftet i del 1 var att undersöka om bestämningen av dåvarande yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML var förenlig med beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet eller kunde göras förenlig med direktivbestämmelsen genom förslag om ändringar.¹¹⁴² Det arbetet hade som bisyfte att sätta in begreppet yrkesmässig verksamhet i ett vidare sammanhang än beträffande de materiella skyldigheterna i momssystemet. Jag behandlade därvidlag att ML:s huvudregel om avdragsrätt för ingående moms, 8 kap. 3 § första st., använde – i likhet med idag – begreppet skattskyldig för att bestämma den rätten, och att skattskyldig motsvarar mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig, medan direktivet använder beskattningsbar person i huvudregeln om avdragsrätten, art. 168 a).¹¹⁴³ Dessutom ingick i bisyftet att beröra att på motsvarande sätt användes – då som nu – skattskyldighet i samband med bestämningen i den svenska lagstiftningen av skyldigheten att momsregistrera sig.¹¹⁴⁴ I det sammanhanget används beskattningsbar person i art. 213–216 i mervärdesskattedirektivet.¹¹⁴⁵

Syftet med del 2 är att analysera representantregeln för enkla bolag och partrederier utifrån mervärdesskattens mest centrala syften, nämligen ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppörd och rättssäkerhet inklusive legalitet. Eftersom 6 kap. 2 § ML inte har någon direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, är frågan bl.a. om ändringar eller tillägg i representantregeln bör göras, för att göra regeln förenlig med EU:s mervärdesskattedirektiv.¹¹⁴⁶

För att åstadkomma en överblick över gemensamma problem och skillnader beträffande frågorna i de båda böckerna lämnar jag denna översikt

¹¹⁴⁰ Se avsnitten 1.1.1–1.1.3 i del 2.

¹¹⁴¹ Se avsnitt 1.1.1 i del 2.

¹¹⁴² Se s. 24 och 32 i del 1.

¹¹⁴³ Se s. 38 i del 1.

¹¹⁴⁴ Se 3 kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL, och nu gällande 7 kap. SFL.

¹¹⁴⁵ Se s. 38 i del 1.

¹¹⁴⁶ Se avsnitt 1.1.2 i del 2 och avsnitt 1.1.

avseende de frågor (A–E) som jag berörde inom syftet med del 1 samt de problemställningar (1–5) som bl.a. berörs inom syftet med del 2:

A) Huvudfrågan i del 1 gällde huruvida begreppet yrkesmässig verksamhet i dåvarande lydelse av 4 kap. 1 § ML var förenligt med beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, trots att 4 kap. 1 § 1 dåför tiden kopplade till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL.¹¹⁴⁷

B) Underfrågor till A var om begreppet verksamhet i yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 ML var förenligt med rekvisitet ekonomisk verksamhet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet samt frågan om verksamhetsbegreppet över huvud taget borde utmönstras ur ML.¹¹⁴⁸

C) En annan underfråga till A var frågan om bestämningen av skatteobjektet eventuellt påverkade bestämningen av skattesubjektet.¹¹⁴⁹

D) En av bifrågorna gällde huruvida skattskyldighetens uppkomst har en betydelse för avdragsrättens inträde.¹¹⁵⁰

E) En annan bifråga var om det föreligger kontrollproblem med att begreppet skattskyldig, som motsvarar mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig, användes – då som nu – för skyldigheten att momsregistrera sig. I det hänseendet används beskattningsbar person används i art. 213–216 i direktivet. Dessutom använder det svenska skattesystemet för registreringen det allmänna skatteregistret eller momsregistret, beroende på om skattesubjektens transaktioner är beskattningsbara eller inte momsmässigt sett. Denna bifråga var den enda förfarandemässiga frågan i del 1.¹¹⁵¹

1) En tolkningsfråga i del 2 är om den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML ensam kan medföra skattskyldighet för en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi på grund av egenskapen av delägare i sig, så att även en vanlig privatperson i den egenskapen kan vara skattskyldig. Frågan om tolkningen av begreppet skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML avgörs av vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML. Frågan är också om svaret påverkas av ordalydelsen av den frivilliga regeln, dvs. 6 kap. 2 § andra men. ML och 5 kap. 2 § SFL. Jag undersöker även hur skattskyldig-

¹¹⁴⁷ Se s. 25–33 i del 1.

¹¹⁴⁸ Se s. 34 i del 1.

¹¹⁴⁹ Se s. 34–36 i del 1.

¹¹⁵⁰ Se s. 38–41 i del 1.

¹¹⁵¹ Se s. 41 i del 1.

heten fördelas och bör fördelas mellan delägarna i bolaget eller redet.¹¹⁵²

2) En annan fråga är också om enkla bolag och partrederier, trots att de inte är rättssubjekt, kan utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Enligt huvudregeln är en beskattningsbar person någon som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. Det är i första hand en sådan person som utgör ett skattesubjekt momsmässigt sett till skillnad från en konsument. Om företagsformerna enkla bolag och partrederier skulle kunna anses utgöra beskattningsbara personer, skulle de utgöra skattesubjekt momsmässigt sett i stället för – som enligt representantregeln – delägarna. I denna frågeställning ingår sålunda att bedöma om ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person.¹¹⁵³

3) Ett tredje problemområde avser huruvida representantregeln behöver preciseras genom tillägg i 6 kap. 2 § ML eller 5 kap. 2 § SFL, för att underlätta uppbörden (tillämpningsfrågor). Då berörs både subjektssidan och objektssidan beträffande skattskyldighetsbegreppet. Både frågor om beskattningsbar person och omsättning, och förhållanden mellan bolagsmännen eller delägarna i de enkla bolagen eller partrederierna respektive deras förhållanden till leverantörer och kunder berörs. Jag berör inte bara de materiella reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt, utan även huruvida representantregeln medför ett behov av att komplettera de formella förutsättningarna för avdragsrätt för ingående moms beträffande kraven på fakturainnehåll m.m. i 11 kap. ML. Om 11 kap. bör kompletteras med att faktureringskyldigheten också ska omfatta representantregeln, är frågan också om det föreligger särskilda behov av tillägg beträffande kraven på fakturainnehåll, för att skattekontrollen ska fungera tillfredsställande beträffande representantregeln. Den genomgående frågeställningen i samband med tillämpningsfrågorna är huruvida det visar sig föreligga ett så omfattande behov av tillägg i representantregeln respektive i 11 kap. ML att regeln blir alltför komplex. Det medför i så fall rättsosäkerhet för bolagsmännen eller delägarna. Den gäller huruvida redovisning av utgående moms uteblivit i skattedeklarationen (SKD) eller om en för låg utgående moms eller en för hög eller icke korrekt ingående moms redovisats där.¹¹⁵⁴

4) I samband med problemställning 1 angående huruvida representantregeln kan medföra att en vanlig privatperson blir skattskyldig berör jag också följande frågeställningar. Förutom vid skattepliktig

¹¹⁵² Se avsnitt 1.1.2 i del 2.

¹¹⁵³ Se avsnitt 1.1.2 i del 2.

¹¹⁵⁴ Se avsnitt 1.1.2 i del 2.

omsättning inom landet av varor eller tjänster (i ekonomisk verksamhet) enligt huvudregeln i pkt 1 i 1 kap. 1 § första st. ML uppkommer skattskyldighet vid unionsinterna förvärv av varor och import av varor. Beträffande dessa båda andra fall av skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. ML, pkt 2 angående unionsinterna förvärv av varor och pkt 3 angående import av varor, får följande nämnas. Den skattskyldige kan i sistnämnda fall vara en vanlig privatperson eller en beskattningsbar person,¹¹⁵⁵ medan med skattskyldig för unionsinterna förvärv normalt avses en beskattningsbar person.¹¹⁵⁶ En privatperson kan däremot bli skattskyldig för unionsinterna förvärv av nya transportmedel.¹¹⁵⁷ Beträffande vem som är skattskyldig för unionsinterna förvärv och import är ML i dessa hänseenden förenlig med mervärdesskattedirektivet.¹¹⁵⁸ Frågan är om en bolagsman eller delägare som är en vanlig privatperson bör bli skattskyldig när denne gör en import eller ett unionsinternt förvärv av vara åt det enkla bolaget eller partrederiet. Därvid behandlas också begreppet beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML beträffande bestämningen av omsättningsland för tjänster. Representantregeln och unionsinterna förvärv behandlas också i kontrollhänseende i samband med tillämpningsfrågorna, dvs. problemställning 3. I samband med problemställning 1 angående huruvida representantregeln kan medföra att en vanlig privatperson blir skattskyldig behandlar jag för övrigt också en annan fråga. Den gäller vilken omfattning representantregeln har vid frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. enligt 9 kap. ML.¹¹⁵⁹

5) Jag undersöker också om det finns någon regel beträffande skatteobjektet i ML vars tillämpning, oberoende av representantregelns existens, påverkas av företagsformen enkelt bolag.¹¹⁶⁰

1.3 Metod

1.3.1 Genomförandet av undersökningen i del 1

Undersökningen av huvudfrågan A företogs genom en rättsvetenskaplig studie och gällde bedömningen av huruvida bestämningen av skattesubjektet enligt 4 kap. 1 § ML var förenlig med huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Analysen av *inhållet* i de nationella reglerna i ML och IL gjordes utifrån svenska traditionella rättskällor såsom förarbetsuttalanden och

¹¹⁵⁵ Se 1 kap. 2 § första st. 6 ML.

¹¹⁵⁶ Se 1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. ML.

¹¹⁵⁷ Se 1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 1 ML.

¹¹⁵⁸ Se art. 2.1 b i och ii) eller d i mervärdesskattedirektivet. Art. 2.1 b i) är huvudregeln ang. beskattning av unionsinterna förvärv och art. 2.1 b ii) avser beskattning av unionsinterna förvärv av nya transportmedel. Art. 2.1 d avser beskattning av import.

¹¹⁵⁹ Se avsnitt 1.1.2 i del 2.

¹¹⁶⁰ Se avsnitt 1.1.2 i del 2.

rättspraxis samt doktrin.¹¹⁶¹ Någon komparativ metod var inte aktuell, eftersom den svenska lagtekniska lösningen med en koppling till inkomstskatterätten för bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet enligt huvudregeln i ML hade visat sig vara unikt svensk.¹¹⁶² Vid prövningen av huvudfrågan A hade mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet – dvs. principerna om generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring – en stor betydelse för prövningen av om dåvarande lydelsen av 4 kap. 1 § ML var förenlig med direktivbestämmelsen, art. 9.1 första st.¹¹⁶³

Beträffande fråga B och frågan om verksamhetsbegreppet borde ha utmönstrats ur ML samt frågan om samma subjekt kan ha fler än en verksamhet, har direktivbestämmelsens (art. 9.1 första st.) rekvisit ekonomisk verksamhet bedömts först. Sedan har den nationella rätten, där förarbetena till ML hänvisar till äldre inkomstskatterätt för bestämningen av verksamhetsbegreppet, prövats mot förstnämnda bedömning.¹¹⁶⁴

Beträffande fråga C följer av mervärdesskattedirektivets huvudregel i art. 2.1 a och c angående vem som är betalningsskyldig att subjektssidan och objektssidan är fristående från varandra, varför en påverkan från en regel om skatteobjektet på bestämningen av skattesubjektet inte vore förenlig med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Undersökningen har gällt huruvida en sådan influens ändå finns i svensk rättspraxis i rättsfall angående en viss regel om skatteobjektet, nämligen skattepliktig upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet enligt 3 kap. 3 § första st. 5 ML. Där föreligger det en historisk koppling i förarbetena till ML till äldre inkomstskatterätt och begreppet parkeringsrörelse.¹¹⁶⁵

Beträffande bifrågan D om avdragsrättens inträde har konstaterats att EU-domstolen konstaterat¹¹⁶⁶ att det strider mot neutralitetsprincipen om en regel uppställer ett krav av innebörd att inträdet av avdragsrätten i en ekonomisk verksamhet, där avsikten är att skapa skattepliktiga transaktioner, skulle vara beroende av att sådana transaktioner först faktiskt uppkommit i verksamheten. Undersökningen har därför gällt om användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätt för ingående moms i 8 kap. 3 § första st. ML kan tolkas som att ML uppställer ett sådant krav.¹¹⁶⁷

¹¹⁶¹ Se avsnitt 8.1.2 och även avsnitt 1.3 i del 1.

¹¹⁶² Se avsnitt 8.1.2 och även avsnitt 1.3 samt Bilaga 2 i del 1.

¹¹⁶³ Se avsnitt 8.1.2 och även avsnitt 1.3 samt avsnitt 1.1.4 och Bilaga 1 i del 1.

¹¹⁶⁴ Se avsnitt 8.1.2 och även avsnitt 1.3 i del 1.

¹¹⁶⁵ Se avsnitt 8.1.2 och även avsnitt 1.3 samt avsnitt 1.1.3.3 i del 1.

¹¹⁶⁶ Pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman). Se s. 39 och 40 i del 1.

¹¹⁶⁷ Se avsnitt 8.1.2 och även avsnitt 1.3 samt avsnitt 1.1.5.2 i del 1.

Beträffande bifrågan E har undersökningen bestått i att lägga tillämpningsaspekter i kontrollhänseende på att 3 kap. SBL för skyldigheten att momsregistrera sig använde ML:s begrepp skattskyldig.¹¹⁶⁸ I art. 213–216 i mervärdesskattedirektivet används däremot beskattningsbar person och inte det mot skattskyldig svarande betalningsskyldig. Frågorna om kontroll gäller i första hand att det svenska skattesystemet för registreringen använder det allmänna skatteregistret eller momsregistret, beroende på om skattesubjektens transaktioner är beskattningsbara eller inte momsmässigt sett.¹¹⁶⁹

1.3.2 Genomförandet av undersökningen i del 2

Det genomgående med problemställningarna beträffande representantregeln är om ändringar eller tillägg i 6 kap. 2 § ML bör göras, för att göra regeln förenlig med huvudregeln för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Den frågeställningen föranleds i första hand av att 1 kap. 2 § sista st. ML bygger ut begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 ML. Det sker genom att 1 kap. 2 § sista st. anger att det finns särskilda bestämmelser om vem som är skattskyldig i bl.a. 6 kap., där 2 § återfinns.¹¹⁷⁰ Därför har jag uppställt de problemställningar beträffande representantregeln vilka återges i avsnitt 1.2 ovan.¹¹⁷¹ En viktig tolkningsfråga för undersökningen av representantregeln är om enkla bolag och partrederier, trots att de inte är rättssubjekt, kan utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹¹⁷² Den särskilda frågan om skatteobjektet enligt problemställning 5 i avsnitt 1.2 ovan gäller bestämningen av tillämplig skattesats enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML. Frågan gäller därmed upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, och berör enkla bolag men föreligger oavsett att representantregeln finns i ML. Den har därför behandlats för sig.¹¹⁷³

Jag har med en rättsvetenskaplig metod och med hjälp av sedvanliga rättskällor undersökt representantregeln 6 kap. 2 § ML och skattskyldighetsbegreppet i den obligatoriska bestämmelsen i första men. jämte den frivilliga bestämmelsen i andra men., med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL, och representantregelns funktion som uppbörsregel. Att EUrätten på momsområdet är en del av gällande rätt vid tolkningen av reglerna i ML innebär att skattesubjektet *de lege lata* bestäms i två regelverk: ML och mervärdesskattedirektivet. Innehållet i reglerna i mervärdesskattedirektivet ska, med avseende på det resultat som ska uppnås

¹¹⁶⁸ Samma problematik föreligger med nu gällande 7 kap. SFL.

¹¹⁶⁹ Se avsnitt 8.1.2 och även avsnitt 1.3 samt avsnitt 1.1.5.3 i del 1.

¹¹⁷⁰ Se avsnitt 7.1.1 och även avsnitt 1.1.3 i del 2.

¹¹⁷¹ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitt 1.1.2 i del 2.

¹¹⁷² Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitten 1.1.2 och 1.1.3 i del 2.

¹¹⁷³ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitten 6.1 och 6.5 i del 2.

med direktivet, genomförs i ML. Därför är frågan om representantregeln är förenlig med huvudregeln för beskattningsbar person beträffande bestämningen av skattesubjektet. Vid undersökningen av representantregeln har jag genom EU-konform (direktivkonform) tolkning brutit ned regeln (analys). Om tolkningsresultatet från den analysen har visat att regeln inte kan anses förenlig med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, har jag försökt sätta samman den (syntes) genom förslag *de lege ferenda*, så att den därigenom – om möjligt – görs förenlig med direktivbestämmelsen.¹¹⁷⁴ Jag har också fört resonemang *de sententia ferenda* beträffande tolkningen av representantregeln.¹¹⁷⁵ I samband med undersökningen har jag även i viss mån använt, i ett tjänande syfte, en komparativ analys.¹¹⁷⁶ Genom en internationell utblick har jag funnit att framför allt reglerna i den finska mervärdesskattelagen (FML)¹¹⁷⁷ om s.k. sammanslutningar – vilka inte utgör rättssubjekt men behandlas som skattesubjekt – uppvisar sådana likheter med representantregeln att jag vid undersökningen har gjort viss komparation med finsk mervärdesskatterätt.¹¹⁷⁸

Utifrån EU-rätten, och de primär- och sekundärrättsliga källorna på området och de grundläggande principer för momsens som kan utläsas ur dessa, har jag uppställt och valt att inkludera i undersökningen av representantregeln vissa rättspolitiska mål för det svenska momssystemet.¹¹⁷⁹ Dessa mål är: ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet inklusive legalitet. Efter en genomgång av varje mål har jag sammanfattat översiktligt hur jag har uppställt och valt målen. Därvidlag har jag också förklarat hur jag har bedömt deras relevans vid prövningen av representantregeln, och illustrerat det i schema 1 och schema 2.¹¹⁸⁰

¹¹⁷⁴ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitt 1.2.1 i del 2.

¹¹⁷⁵ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitten 1.2.1 och 2.8 i del 2.

¹¹⁷⁶ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitt 1.2.1 i del 2.

¹¹⁷⁷ Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501.

¹¹⁷⁸ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitten 4.4 och 4.5 i del 2.

¹¹⁷⁹ Se avsnitten 1.2.1, 2.2 och 7.1.2 i del 2.

¹¹⁸⁰ Se avsnitten 2.8 och 7.1.2 i del 2.

Schema 1

Prövning	Resultat	Resultat	Relevans av målen för det svenska momssystemet
	Regel förenlig med {art. 1.2 i dir.; 1:1 första st. 1 och 8:3 första st. ML; art. 2.1 a och c, 193 (inkl. 9.1 första st.) och 168 a) i dir.}.		- Ett sammanh. momssystem - Neutralitet/EU-konformitet - Effektiv uppbörd [av momsens i ett enkelt bolag/partrederi genom den frivilliga bestämmelsen (<i>uppbörden</i>)]
Preciserande tillägg i representantregeln		Ger kontroll-möjlighet, men alltför komplex regel	- Rättssäkerhet inkl. legalitet enligt EU-rätten

Schema 2

Prövning	Resultat	Relevans av mål för prövning av begreppet <i>skattskyldig</i> i representantregeln
<i>Skattskyldig</i> i regeln förenligt med art. 9.1 första st. i dir.?	Utvidgande {regelkonkurrens; även mellan regeln och 1:1 första st. 1 ML och art. 2.1 a och c och 193 i dir.}	EU-konformitet och rättssäkerhet inkl. legalitet enligt EU-rätten är inte relevanta: regeln har ingen motsvarighet i dir. <u>Anm.</u> Om <i>skattskyldig</i> i regeln inte görs förenligt med art. 9.1 första st. i dir., aktualiseras förfarandemässiga lösningar: - Den enskilde kan åberopa att art. 9.1 första st. i dir. har direkt effekt {extremt tolkningsresultat att privatperson (konsument) skulle omfattas av begreppet <i>skattskyldig</i> ; i strid med grundprinciperna i art. 1.2 i dir.}. Se bl.a. EU-målet C-437/06 (Securenta). - Staten kan åberopa principen om förbud mot förfarandemissbruk. Se EU-målet C-255/02 (Halifax m.fl.). <u>Anm.</u> Ev. kan EU-kommissionen eller annat EU-land väcka fördragsbrottstalan, om <i>skattskyldig</i> snedvrider konkurrensen på den inre marknaden. Tänkbara argument: neutralitet enligt art. 113 FEUF, ingressen till dir. och art. 1.2 i dir. samt ett sammanh. momssystem i enlighet med benämning på dir. (Rådets direktiv [...] om ett gemensamt system för mervärdesskatt).

Målen har beaktats vid undersökningen av representantregeln. Emellertid har prövningen av regeln också skett med beaktande av genomgången av enkla bolag och partrederier utifrån civilrättsligt perspektiv och att FML har konstaterats vara av visst komparativt intresse. Dessutom har hänsyn till målen också påverkats av användningen av ABCSTUXY-modellen enligt min beskrivning nedan.¹¹⁸¹

Undersökningen av representantregeln har skett genom en indelning dels i tolkningsfrågor, dels i tillämpningsfrågor.¹¹⁸² Dessförinnan har jag gjort en översikt avseende enkla bolag och partrederier utifrån civilrättsligt perspektiv.¹¹⁸³ En historisk bakgrund har getts avseende utformningen av representantregeln i samband med undersökningen av den.¹¹⁸⁴ I samband med tillämpningsfrågorna har jag bedömt behovet av precisering tillägg i representantregeln. Därvid har hypotetiska fallstudier gjorts, varvid, för bedömning av subjektssidan och objektssidan hos begreppet skattskyldig enligt representantregeln, ett verktyg använts som jag har konstruerat och kallar ABCSTUXY-modellen.¹¹⁸⁵ Jag har gett denna illustration av modellen.¹¹⁸⁶

Schema 4

Enkelt bolag/partrederi	
A – bolagsman/representant B – bolagsman A och B ansöker hos SKV om att A ska redovisa moms i enkla bolaget eller partrederiet	S – leverantör till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget/partrederiet
	T – kund till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget/partrederiet
C Eventuellt tillkommande bolagsman i bolaget eller rederiet. Alternativt kan C vara en icke bolagsman, t.ex. någon av S, T, U, X eller Y	U – person med indirekt relation till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget
	X – leverantör till A eller B avseende deras verksamheter i övrigt
	Y – kund till A eller B avseende deras verksamheter i övrigt

Genom att använda personerna A, B, C, S, T, U, X och Y i fallstudierna har en akronym skapats, A-B-C-STUXY, för att underlätta att memore-

¹¹⁸¹ Se avsnitten 2.8, 6.1 och 7.1.2.

¹¹⁸² Se avsnitten 1.6 och 6.1 i del 2.

¹¹⁸³ Se kapitel 5 i del 2.

¹¹⁸⁴ Se avsnitten 1.2.1 och 6.2.2.2 i del 2.

¹¹⁸⁵ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitten 1.2.1 och 3.2 i del 2.

¹¹⁸⁶ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitt 3.3 i del 2.

ra i vilken roll de olika personerna satts i samband med tillämpningsfrågorna.¹¹⁸⁷ I samband med schema 4 har jag gett två exempel på de hypotetiska fallstudier som sedan har genomförts och på vilka ytterligare fallstudier har utvecklats.¹¹⁸⁸ I de hypotetiska fallstudierna har jag i första hand hållit mig till de allmänna bestämmelserna i ML.¹¹⁸⁹ Därmed avser jag grundbegreppen för skattskyldighetens uppkomst enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 1 ML, dvs. omsättningsbegreppet och begreppet beskattningsbar person, samt det mot omsättningsbegreppet svarande begreppet förvärv i huvudregeln för avdragsrättens uppkomst i 8 kap. 3 § första st. ML.¹¹⁹⁰

Undersökningen har också berört frågan om 11 kap. ML, som innehåller momsens regler om fakturering, bör kompletteras med att faktureringskyldigheten också ska omfatta representantregeln. Faktureringsreglerna enligt ML behandlas även i samband med tillämpningsfrågorna och nämnda hypotetiska fallstudier avseende 6 kap. 2 § ML. För att skattekontrollen ska fungera tillfredsställande beträffande representantregeln gäller det att finna en avvägning mellan å ena sidan individens rättsosäkerhetsintresse och reglernas komplexitetsgrad och å andra sidan SKV:s behov av att kunna kontrollera att uppbörderna fungerar genom representantregeln. Jag har haft för avsikt att hålla prövningen av behovet av precisering genom tillägg i representantregeln på en sådan nivå att en alltför hög komplexitetsgrad som riskerar att leda till rättsosäkerhet ska visa sig redan beträffande grundbegreppen skattskyldighet och förvärv.¹¹⁹¹

1.4 Avgränsningar

I mina studier om skattskyldighet för moms har jag valt att inrikta mig dels på huvudregeln, dels på bestämmelserna om skattskyldighet för bolagsmän i enkla bolag och partrederier. Det innebär att en rad regler om skattskyldighet har utelämnats ur min analys. Dessa var beträffande del 1 reglerna om: yrkesmässig verksamhet beträffande vissa tillfälliga omsättningar, 4 kap. 3 § ML; yrkesmässighet i vissa personalserveringar, 4 kap. 2 § ML; yrkesmässighet i viss offentlig verksamhet, 4 kap. 6 och 7 §§ ML; och begränsningen av yrkesmässigheten för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, 4 kap. 8 § ML.¹¹⁹² Jag har valt att undersöka bestämningen av skattesubjektet i ML i förhållande till huvudregeln för vem som är beskattningsbar person, art. 9.1 för-

¹¹⁸⁷ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitten 1.2.1 och 6.4.1–6.4.6 i del 2.

¹¹⁸⁸ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitten 6.4.1–6.4.6 i del 2.

¹¹⁸⁹ Se avsnitt 7.1.2 i del 2.

¹¹⁹⁰ Se avsnitt 1.5 i del 2.

¹¹⁹¹ Se avsnitt 1.2.1 i del 2.

¹¹⁹² Se s. 79 i del 1. Sedan del 1 gjordes har, genom SFS 2013:368, bl.a. 4 kap. 2 och 3 §§ utmönstrats ur ML, och yrkesmässig verksamhet har generellt sett ersatts med beskattningsbar person i ML – se avsnitten 1.1.3 och 1.3 i del 2.

sta st. i mervärdesskattedirektivet.¹¹⁹³ Den regel i 4 kap. ML om bestämningen av vem som har yrkesmässig verksamhet som ska innebära ett genomförande av direktivbestämmelsen är 1 §, som dåförtiden hade huvudregeln i pkt 1 och en supplementärregel i pkt 2.¹¹⁹⁴ Därför valde jag i del 1 att undersöka 4 kap. 1 § ML i förhållande till direktivbestämmelsen, och inte övriga regler i 4 kap. ML.¹¹⁹⁵

En förstudie som jag har gjort¹¹⁹⁶ har bidragit till valet av representantregeln, 6 kap. 2 §, bland de särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i vissa fall i ML för undersökningen av subjektfrågan i del 2. Jag har utelämnat 6 kap. 1, 3, 4, 6, 7 och 8 §§ samt 9 kap. och 9 c kap. ML. Det är nämligen enbart 6 kap. 2 § ML som innehåller den beskrivna komplikationen med reglering av skattskyldighet och uppörd i samband med en rättslig figur som inte utgör ett rättssubjekt, i förevarande fall ett enkelt bolag eller partrederi. I 6 kap. 1 § behandlas handelsbolag, dvs. en företagsform som utgör juridisk person. I 6 kap. 3 och 4 §§ ML, angående konkursbon och dödsbon, behandlas fall av skattskyldighet i dessa båda former beträffande omsättning i en verksamhet under avveckling för vilken en annan person har varit skattskyldig, dvs. gäldenären respektive den avlidne. Det är inte av intresse för rättskapacitetsfrågan såsom beträffande representantregeln. Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 6 § har enbart den innebörden att om verksamhet bedrivs av staten genom ett statligt affärsverk ska verket självt vara skattskyldigt för sina omsättningar. Återstående regler i 6 kap., 7 och 8 §§, behandlar skattskyldighet i samband med viss förmedling av varor eller tjänster. Det berör frågor om bestämningen av skatteobjektet vilka saknar ett särskilt intresse beträffande representantregeln. Detsamma gäller 9 kap. och 9 c kap. ML. De båda kapitlen behandlar frågan om skattskyldighet beträffande vissa omsättningar, nämligen angående frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse respektive undantag från skatteplikt för omsättning av varor placerade i vissa lager.¹¹⁹⁷ Till skillnad från i del 1 berörs i del 2 även unionsinterna förvärv av varor och faktureringsreglerna i ML samt 5 kap. 4 § ML angående bestämningen av omsättningsland för tjänster.¹¹⁹⁸ Därvid används begreppet beskattningsbar person i stället för skattskyldig beträffande subjektet. Dessa regler berörs emellertid enbart i samband med frågorna om 6 kap. 2 § ML. Även 9 kap. berörs i viss mån angående i

¹¹⁹³ Se s. 24 i del 1.

¹¹⁹⁴ Se s. 27 i del 1. Även supplementärregeln utmönstrades ur ML genom SFS 2013:368 – se avsnitt 1.1.3 i del 2.

¹¹⁹⁵ Se s. 78 och 79 i del 1.

¹¹⁹⁶ Se avsnitten 1.2.1 och 1.3 i del 2 ang. Forssén och Kellgren 2010.

¹¹⁹⁷ Se avsnitt 1.3 i del 2.

¹¹⁹⁸ Se avsnitten 1.2 och 1.3.2.

vilken mån 6 kap. 2 § ML bör omfatta frivillig skattskyldighet för ut-
hyrning av verksamhetslokaler m.m. enligt 9 kap. ML.¹¹⁹⁹

Genom att del 1 i första hand behandlade den dåvarande kopplingen till
begreppet näringsverksamhet i IL för bestämningen av yrkesmässig
verksamhet i huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML, jämte supplementärregeln 4
kap. 1 § 2 ML, i förhållande till huvudregeln om beskattningsbar person
i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, avgränsade jag också bort
vissa andra frågor om skattesubjektet. I den boken behandlades inte
begreppet *näringsidkare* när det dåförtiden användes i ML bl.a. i sam-
band med reglerna i 5 kap. ML om placeringen av omsättningen av
tjänster inom eller utom landet och reglerna om s.k. unionsinterna för-
värv av varor i 2 a kap. ML samt reglerna om fakturering i 11 kap. ML.
Näringsidkare var nämligen självständigt i förhållande till IL.¹²⁰⁰

I del 2 begränsas undersökningen till huruvida skattskyldighetsbegrep-
pet och uppbörderna enligt 6 kap. 2 § ML är förenliga med huvudreglerna
för vem som är beskattningsbar person, avdragsrätten och betalnings-
skyldighet enligt mervärdesskattedirektivet till gälla huvudreglerna för
skattskyldighet och avdragsrätt enligt ML. I utredningarna SOU
2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) och Ds 2009:58
(Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.) och i Finansdepartemen-
tets promemoria av 2012-11-23 (Begreppet beskattningsbar person – en
teknisk anpassning av mervärdesskattelagen) föreslogs att kopplingen
till IL skulle utmönstras ur 4 kap. 1 § 1 ML. Det skedde som nämnts
sedermera också den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368,¹²⁰¹ men frågan
kvarstår om skattskyldighetsbegreppet i representantregeln är förenligt
med beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mer-
värdesskattedirektivet. I likhet med de båda utredningarna berörde pro-
memorian över huvud taget inte representantregeln. Därför kan 6 kap. 2
§ ML och 5 kap. 2 § SFL förväntas kvarstå under överskådlig tid. Fi-
nansdepartementet föreslog att begreppen yrkesmässig verksamhet, fö-
retagare och näringsidkare skulle ersättas med beskattningsbar person,
vilket genomfördes. Emellertid kvarstår problemställningarna enligt
avsnitt 1.2 beträffande begreppet skattskyldig och redovisnings- och
betalningsskyldigheten enligt representantregeln. Det beror på följande.
Skattskyldighetsbegreppet motsvaras av mervärdesskattedirektivets be-
talningsskyldig och inte av direktivets beskattningsbar person. Finans-

¹¹⁹⁹ Se avsnitt 1.3 i del 2.

¹²⁰⁰ Se s. 78 i del 1.

¹²⁰¹ Finansdepartementet föreslog i sin promemoria också att 4 kap. 1 § ML skulle
ändras så att beskattningsbar person används i stället för yrkesmässig verksamhet.
Vidare föreslogs i Finansdepartementets promemoria också bl.a. att näringsidkare i 2 a
kap., 5 kap. 4 §, 6 a kap. och 11 kap. och skattskyldig i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML
skulle ändras till beskattningsbar person. Samtliga nämnda förslag genomfördes också
den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368. Se avsnitt 1.3 i del 2 samt även kapitel 3.

departementet föreslog inte någon ändring i ML vare sig för huvudregeln om vem som är skattskyldig, 1 kap. 2 § första st. 1, eller för 1 kap. 2 § sista st., som anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. I 6 kap. ML ingår 2 §, dvs. representantregeln.

För övrigt berör jag inte i del 2 frågan om avdrags- eller återbetalningsrättens inträde, dvs. bifråga D i del 1.¹²⁰² Om avdragsrätten i 8 kap. 3 § första st. ML, i enlighet med mitt förslag i del 1,¹²⁰³ skulle komma att knytas till beskattningsbar person i stället för skattskyldighetsbegreppet, bör det konsekvensmässigt gälla också beträffande representantregeln.¹²⁰⁴ Undersökningen av skattskyldighetsbegreppet i representantregeln berör beträffande förvärv i stället bl.a. huruvida avdragsrättens (eller återbetalningsrättens) räckvidd, i likhet med vad som gäller beträffande huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML, är förenlig med huvudregeln i art 168 a) i mervärdesskattedirektivet.

Rättsosäkerhet beträffande grundbegreppen skattskyldighet och förvärv innebär en sådan osäkerhet angående huruvida redovisning av utgående moms borde ha skett eller huruvida en för låg utgående moms eller en för hög eller icke korrekt ingående moms har redovisats i SKD. Felaktig redovisning i nämnda hänseenden kan dessutom leda till sanktioner i form av skattetillägg och straffrättsligt ansvar. Beträffande frågor om rättsäkerhet stannar jag dock i del 2 vid frågeställningen huruvida representantregeln medför rättsosäkerhet angående bedömningen av grundbegreppen skattskyldighet och förvärv samt av redovisnings- och betalningsskyldigheten.¹²⁰⁵

Beträffande redovisningsfrågor berörs inte i någon av de båda böckerna kopplingen i reglerna i 13 kap. ML angående i vilken redovisningsperiod utgående respektive ingående moms ska redovisas och bör bokföras till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed.¹²⁰⁶ När jag skriver om redovisning i del 2 gäller det i första hand förhållandet mellan å ena sidan de materiella reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt och å andra sidan faktureringsreglerna i 11 kap. ML. I det arbetet berörs enbart den regel i bokföringslagen (1999:1078), BFL, som gör det möjligt för bolagsmännen i ett enkelt bolag eller partrederi att ha gemensam bokföring, nämligen 4 kap. 5 § BFL.¹²⁰⁷ Jag berör inga regler i övrigt i BFL. I del 1 berördes redovisningsfrågor enbart i samband med frågan

¹²⁰² Se avsnitt 1.3 i del 2.

¹²⁰³ Se s. 262 i del 1.

¹²⁰⁴ Något förslag i förevarande hänseende lämnade för övrigt inte Finansdepartementet i sin promemoria av 2012-11-23 ang. 8 kap. 3 § första st. ML.

¹²⁰⁵ Se avsnitt 1.3 i del 2.

¹²⁰⁶ Se s. 33, 79 och 80 i del 1 och avsnitt 1.3 i del 2.

¹²⁰⁷ Se avsnitt 1.3 i del 2.

om bevisningen påverkar bestämningen av skattesubjektet.¹²⁰⁸ I kontrollhänseende sätts i del 2 fokus på representantregeln och redovisningen av utgående och ingående moms i en SKD i förhållande till faktureringskyldigheten.¹²⁰⁹

Beträffande den förfarandemässiga bifrågan E i del 1 angående skattskyldighetsbegreppet som prejudiciellt för registreringskyldigheten föreslog jag av kontrollskäl att alla beskattningsbara personer bör omfattas av samma kontrollsysteem från början, oavsett karaktären på de omsättningar de avser att genomföra. Jag föreslog sålunda att 3 kap. 1 § första st. 2 och 4 SBL¹²¹⁰ borde ändras, så att däri skulle stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när yrkesmässig verksamhet enligt ML inleds, förändras eller upphör.¹²¹¹ I och för sig har – efter publiceringen av del 1 – möjligheten som gavs enligt 10 kap. 31 § SBL för företag med låg omsättning att redovisa momsen i självdeklarationen borttagits, när SFL ersatte SBL den 1 januari 2012. Emellertid är det fortfarande så att skyldigheten att momsregistrera sig knyts till skattskyldigheten enligt ML (eller att fråga är om verksamhet vari från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar sker).¹²¹² Således kvarstår de kontrollproblem som jag anförde i del 1 med att beskattningsbara personer hänförs till momsregistret respektive allmänna skatter registret beroende på följande. Åtskillnaden bestäms av om personerna avser att genomföra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster respektive från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster.¹²¹³ Mina förslag i samband med bifråga E i del 1 påverkar sålunda inte undersökningen av representantregeln i del 2. Där behandlas i stället bl.a. från kontrollsynpunkt den särskilda förfarandemässiga möjligheten att redovisa momsen i ett enkelt bolags eller partrederis verksamhet genom att en av delägarna i bolaget eller rederiet utses till representant enligt den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL.

1.5 Central forskning på området

Någon motsvarande studie av representantregeln har inte förekommit före detta arbete. I *Mervärdesbeskattning vid obestånd*¹²¹⁴ har en av de andra särskilda reglerna om skattskyldighet i 6 kap. ML behandlats, nämligen 3 § beträffande konkursbon. Det är dock inte av intresse för

¹²⁰⁸ Se s. 33, 79, 80, 81 och 176–181 i del 1.

¹²⁰⁹ Se avsnitt 1.3 i del 2.

¹²¹⁰ Numera 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL.

¹²¹¹ Se s. 263 och 264 i del 1.

¹²¹² Se 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL, som har ersatt 3 kap. 1 § första st. 2 och 4 SBL, och prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 1 s. 320.

¹²¹³ Se s. 263 i del 1.

¹²¹⁴ Cit. Öberg 2001.

undersökningen av representantregeln.¹²¹⁵ Verk som är ämnesmässigt närliggande till detta arbete är min licentiatavhandling, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*,¹²¹⁶ och förstudien till förevarande arbete, *Momsskyldighet i särskilda fall: handelsbolag, enkla bolag, konkursbon, dödsbon och förmedlare m.fl.*¹²¹⁷

Angående beskattningsbar person respektive avdragsrätt har *Merværdiafgiftsreglerne – en analyse af den afgiftspligtige transaktion*¹²¹⁸ respektive *Fradragsret for merværdiafgift*¹²¹⁹ varit forskning av centralt intresse för undersökningen av representantregeln. Även *Contractuele sammenwerkingsverbanden in de btw*¹²²⁰ respektive *Arvonlisäveroryhmät*¹²²¹ har utgjort forskning av sådant intresse för undersökningen.

Beträffande neutralitetsaspekterna på momsen utgör annan central forskning på området *Strukturneutralitet i momssystemet*¹²²² och *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*.¹²²³ Angående frågor om EU-rätten och tolkning inom skatteområdet har även följande båda forskningsprojekt varit av betydelse för detta arbete: *Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser En studie av beskattningen av den löpande avkastningen av aktieinvesteringar på bolags- och ägarnivå mot bakgrund av EG:s fria kapitalmarknad*¹²²⁴ och *Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten*.¹²²⁵ *Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter En inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag*¹²²⁶ berörde i och för sig främst inkomstskatten. Emellertid har det verket också varit av betydelse för detta arbete. Detsamma gäller *Personbolag i beskattningen Inkomstbeskattningen av öppna bolag och kommanditbolag i spänningsfältet mellan beskattningen av enskilda näringsidkare och aktiebolag*¹²²⁷ samt *Taxation of Cross-Border Partnerships Double Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*.¹²²⁸

¹²¹⁵ Se avsnitt 1.3 i del 2.

¹²¹⁶ Cit. Forssén 2011 (1).

¹²¹⁷ Cit. Forssén och Kellgren 2010.

¹²¹⁸ Cit. Ramsdahl Jensen 2003.

¹²¹⁹ Cit. Stensgaard 2004.

¹²²⁰ Cit. van Doesum 2009.

¹²²¹ Översättning: Skattskyldighetsgrupper. Cit. Saukko 2005.

¹²²² Cit. Bjerregaard Eskildsen 2012.

¹²²³ Cit. Sonnerby 2010.

¹²²⁴ Cit. Ståhl 1996.

¹²²⁵ Cit. Kellgren 1997.

¹²²⁶ Cit. Mattsson 1974.

¹²²⁷ Cit. Reh binder 1995.

¹²²⁸ Cit. Barenfeld 2005.

2. ÖVERSIKTLIGT – SLUTSATSERNA I DEL 1

2.1 Slutsatser angående huvudfrågan A – huvudregeln för yrkesmässig verksamhet

Enligt EU-domstolens praxis – målen C-408/06 (Götz) och 235/85 (Kommissionen mot Nederländerna) – kan en vanlig privatperson inte anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det beror på att rekvisitet ekonomisk verksamhet innebär att ett varaktighetskriterium uppställs för att en person ska ha den karaktären. Det är enbart möjligt om fråga är om tillämpning av den fakultativa bestämmelsen om beskattningsbar person enligt art. 12 i mervärdesskattedirektivet, vilken framför allt är tänkt för tillfälliga transaktioner beträffande nyproduktion på byggområdet.¹²²⁹ Att ekonomisk verksamhet innebär att ett varaktighetskriterium uppställs har varit centralt för prövningen av om yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML, med den tidigare kopplingen till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, var förenligt med beskattningsbar person enligt huvudregeln i direktivet. Vidare kan en vanlig privatperson inte anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln.

Jag har konstaterat att den enda regel om näringsverksamhet i 13 kap. IL som hade en allmän räckvidd på samma sätt som art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet var regeln om egentlig näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.¹²³⁰ Den liknar art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, som bl.a. anger att med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet.¹²³¹ Med näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL avses att förvärvsverksamhet bedrivs yrkesmässigt och självständigt.¹²³² EU-domstolens praxis respektive svensk rättspraxis visade sig innebära att självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL innehållsmässigt sett kunde anses förenligt med självständighetskriteriet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det bestäms med uteslutande av anställningsförhållandena och innehåller kravet att personen ska ta en egen företagarrisk (affärsmässig risk).¹²³³ Begreppet förvärvsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL kan anses innehålla ett varaktighetsrekvisit i sig. Praxis från EU-domstolen och svensk rättspraxis uppvisade en gemensam avgränsning av ekonomisk verksamhet respektive näringsverksamhet med avseende på varaktighet såtillvida att det i båda fallen krävdes att personen ägnar sina tillgångar mer förvaltningsåtgärder än som kan förväntas från en privat investerare.¹²³⁴

¹²²⁹ Se s. 30 och 247 i del 1 och avsnitten 1.1.3 och 1.2.3 i del 2 samt avsnitt 1.1.

¹²³⁰ Se s. 248 i del 1.

¹²³¹ Se s. 27 och 248 i del 1.

¹²³² Se s. 248 i del 1.

¹²³³ Se s. 255 i del 1.

¹²³⁴ Se s. 256 i del 1.

Slutsatserna beträffande huvudfrågan A innebar att kopplingen i huvudregeln för yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1 ML, till begreppet näringsverksamhet åtminstone borde ha begränsas till att enbart avse 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Det var inte förenligt med beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet att kopplingen skedde till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL. Det innebar nämligen att de juridiska personerna, genom kopplingen till 13 kap. 2 § IL, var yrkesmässiga enligt 4 kap. 1 § 1 ML redan på grund av deras karaktär som juridiska personer. Kravet på att bl.a. ekonomisk verksamhet ska föreligga enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet gäller oavsett i vilken rättslig form verksamheten bedrivs. Samma krav gäller för vem som ska anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt direktivbestämmelsen för såväl fysiska personer som juridiska personer.¹²³⁵

Även om kopplingen i fråga hade begränsats enligt vad nyss sagts, medförde svensk rättspraxis ett behov av att huvudregeln fortsatt skulle ha kompletterats med supplementärregeln för yrkesmässig verksamhet under näringsverksamhetsliknande former, 4 kap. 1 § 2 ML, för att 4 kap. 1 § totalt sett skulle ha kunnat anses förenlig med direktivbestämmelsen.¹²³⁶ Svensk rättspraxis utesluter verksamhet som i sin helhet är brottslig från näringsverksamhetsbegreppet,¹²³⁷ medan EU-domstolen anser att neutralitetsprincipen förhindrar en åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner för bestämningen av ekonomisk verksamhet.¹²³⁸ Dessutom kan enligt förarbetena vissa engångsbelopp såsom skadestånd falla utanför inkomstlagen i IL och tillika utanför inkomstslaget näringsverksamhet.¹²³⁹ Det innebar en begränsning av bestämningen av vem som var yrkesmässig och sålunda på subjektssidan – vilket inte var förenligt med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Sålunda behövdes supplementärregeln för att totalt sett göra 4 kap. 1 § ML förenlig med direktivbestämmelsen.¹²⁴⁰ Svensk rättspraxis uppställde dock inte längre ett sådant vinstrekvisit för näringsverksamhet som skulle ha medfört behov av supplementärregeln, eftersom det rekvisitet var uttunnat i praxis och hade – då som nu – sin betydelse framför allt i att avgränsa näringsverksamhet mot sådan inkomst av tjänst som utgör hobbyverksamhet.¹²⁴¹ I art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet anges att en beskattningsbar person har den karaktären beträff-

¹²³⁵ Se s. 248, 251 och 252 i del 1.

¹²³⁶ Se s. 253 i del 1.

¹²³⁷ Se s. 185 och 253 i del 1.

¹²³⁸ Se s. 167 i del 1.

¹²³⁹ Se s. 175 och 253 i del 1.

¹²⁴⁰ Se s. 253 i del 1.

¹²⁴¹ Se s. 254 i del 1.

fande sin ekonomiska verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.¹²⁴²

Utöver nämnda begränsning av kopplingen i 4 kap. 1 § 1 till IL och det fortsatta behovet av supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2, borde 30 000 kr-gränsen i supplementärregeln ha utmönstrats, för att yrkesmässighetsbegreppet enligt 4 kap. 1 § ML totalt sett skulle ha blivit förenligt med huvudregeln för beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹²⁴³ Beträffande det andra st. som infördes 2009 i 13 kap. 1 § IL för bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt skulle det ha varit nödvändigt att bevaka rättsutvecklingen. Frågan var om det andra st. påverkade innebörden i självständighetskriteriet, trots att det enligt lagrådets uppfattning enbart skulle innebära en kodifiering av då rådande praxis angående begreppet.¹²⁴⁴

2.2 Slutsatser angående fråga B – verksamhetsbegreppet

Ett förtydligande borde ha införts i 4 kap. 1 § ML av innebörd att verksamhet i uttrycket yrkesmässig verksamhet i lagrummet inte längre bestämdes utifrån det inkomstskatterättsliga verksamhetsbegreppet från tiden före 1994. Den hänvisning som skedde i förarbetena till ML till det verksamhetsbegreppet i äldre svensk inkomstskatterätt, innebar att samma subjekt kunde ha fler än en verksamhet om olika aktiviteter saknade naturlig anknytning till varandra. Det var inte förenligt med att EU-domstolens praxis innebär att samma person har en enda ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, oavsett antalet aktiviteter.¹²⁴⁵ Slutsatsen berörde också bifråga E såtillvida att 3 kap. 2 § andra st. SBL borde ha ändrats, så att samma person registreras för en verksamhet, även om nya aktiviteter tillkommer därefter.¹²⁴⁶ För övrigt har undersökningen i denna del visat att EU-domstolens praxis och svensk rättspraxis innebär att ett *transaktionstänkande* inte kan generellt sett ersätta ett *verksamhetstänkande* i ML på det sätt som utredningen SOU 2002:74 föreslog, varför ett verksamhetsbegrepp bör behållas i ML. Den frågan har fått sin lösning genom implementeringen av begreppet ekonomisk verksamhet i ML, genom SFS 2013:368.¹²⁴⁷

2.3 Slutsatser angående fråga C – parkeringsverksamhet

En genomgång av två förhandsbesked, RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13, vilka behandlar 3 kap. 3 § första st. 5 ML angående skatteplikt

¹²⁴² Se s. 113, 128, 129, 132 och 254 i del 1.

¹²⁴³ Se s. 253 i del 1. Beloppsgränsen 30 000 kr utmönstrades för övrigt helt ur ML, då bl.a. 4 kap. 1 § 2 och 2-4 §§ upphörde genom SFS 2013:368 – se avsnitt 1.1.3 i del 2.

¹²⁴⁴ Se s. 255 i del 1.

¹²⁴⁵ Se s. 260 i del 1.

¹²⁴⁶ Se s. 260 i del 1. För övrigt synes behovet av denna förändring kvarstå, då även ersättaren 7 kap. 2 § andra st. SFL ännu stipulerar ”en anmälan för varje verksamhet”.

¹²⁴⁷ Se s. 259 i del 1 samt avsnitt 1.1.3 i del 2.

för upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet, har visade att den bestämningen av skatteobjektet kunde påverka bestämningen av skattesubjektet enligt tidigare huvudregeln om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1 ML.¹²⁴⁸ Det beror på att 3 kap. 3 § första st. 5 ML kunde anses innehålla en historisk koppling i förarbetena till det äldre inkomstskatterättsliga begreppet parkeringsrörelse.¹²⁴⁹ Att bestämningen av skatteobjektet skulle influera bestämningen av skattesubjektet – eller vice versa – är inte förenligt med vare sig ML eller mervärdesskattedirektivet. Reglerna om skattesubjektet respektive reglerna om skatteobjektet bedöms var för sig. Att en sådan influens har konstaterats i ett fall är enligt min mening tillräckligt för att det bör klarläggas i ML att om det föreligger historiska kopplingar i förarbetena till ML till näringsverksamhets- eller rörelsebegrepp i inkomstskatterätten för bestämningen av skattepliktig eller från skatteplikt undantagen omsättning av vara eller tjänst i 3 kap. ML, ska de anses obsoleta.¹²⁵⁰ EU-domstolen har i och för sig fastslagit att en nationell domstol vid tolkning av nationell rätt är skyldig att om möjligt tolka den nationella rätten utifrån ordalydelsen och syftet med ett direktiv så att dess avsedda resultat uppnås, även om förarbetena till den nationella bestämmelsen är av en motsatt innebörd. Emellertid kan problem uppkomma i den beskrivna situationen på grund av att lojaliteten till förarbeten är så tungt förankrad i svensk rättskällehära att den är en nationell tolkningsprincip.¹²⁵¹ Yrkesmässig verksamhet har, genom SFS 2013:368, uttryckligen ersatts av beskattningsbar person i ML, men utan någon kommentar avseende bestämningen av skatteobjektet. Därför kvarstår behovet av nämnda klarläggande.

2.4 Slutsatser angående bifrågorna D och E – vissa frågor om skattskyldighetsbegreppet

Beträffande bifråga D har jag dragit slutsatsen att avdragsrätten i 8 kap. 3 § första st. ML bör knytas till yrkesmässighetsbegreppet i stället för skattskyldighetsbegreppet.¹²⁵² Huvudregeln om avdragsrätten, 8 kap. 3 § första st. ML, där skattskyldighetsbegreppet är ett nödvändigt rekvisit för avdragsrättens uppkomst, och 10 kap. 9 § ML, stipulerar särskilda skäl för återbetalningsrätt innan skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten. Det kan tolkas på så sätt att det krävs att skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, innan avdragsrätten inträder för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten.¹²⁵³ Det är inte förenligt med EU-domstolens praxis, av vilken det följer att det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet att kräva

¹²⁴⁸ Se s. 261 i del 1.

¹²⁴⁹ Se s. 205 och 261 i del 1 och avsnitt 1.3.1.

¹²⁵⁰ Se s. 261 i del 1.

¹²⁵¹ Se avsnitt 1.2.2 i del 2.

¹²⁵² Se s. 262 i del 1 och avsnitt 1.4.

¹²⁵³ Se s. 218, 219 och 262 i del 1.

att avdragsrätten skulle inträda först när skattepliktig omsättning förekommit i verksamheten.¹²⁵⁴ Avsikten att skapa sådan omsättning avgör i stället avdragsrättens uppkomst enligt huvudregeln art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet.¹²⁵⁵ För övrigt bör 10 kap. 9 § ML utmönstras ur ML, eftersom regeln – mot bakgrund av nyss beskriven praxis hos EU-domstolen – är obsolet i sig.¹²⁵⁶ Problematiken kvarstår ännu. Finansdepartementet berörde i promemorian 2012-11-23 inte ens 8 kap. 3 § eller 10 kap. 9 §, och det skedde sedermera inte heller i SFS 2013:368.

Beträffande bifråga E har konstaterats att EU-domstolens praxis inte klart uttrycker att även beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar ska momsregistreras enligt art. 213–216 i mervärdesskattedirektivet. På grund av kontrollproblem vid förändrade förhållanden jämfört med när skatte- och avgiftsanmälan lämnades bör dock alla beskattningsbara personer från början omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt sett. Beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar omfattas idag av det allmänna skatteregistret och bör i stället från början omfattas av momsregistret, i likhet med dem som från början avser att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. Det underlättar SKV:s kontrollverksamhet och framförhållningen för företagaren om vederbörande övergår till att göra skattepliktiga – eller från skatteplikt kvalificerat undantagna – omsättningar.¹²⁵⁷ Sålunda bör inte längre registreringsskyldigheten för moms knytas till skattskyldighetsbegreppet. I stället bör 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL¹²⁵⁸ ändras så att däri stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när yrkesmässig verksamhet enligt ML inleds, förändras eller upphör.¹²⁵⁹ Då bör också klart uttryckas att begreppet näringsverksamhet i 7 kap. 2 § första st. SFL¹²⁶⁰ förbehålls andra registreringsåtgärder än beträffande momsen.¹²⁶¹ För övrigt bör också 7 kap. 2 § andra st. SFL¹²⁶² ändras i konsekvens med slutsatsen att samma person har en enda ekonomisk verksamhet oavsett antalet aktiviteter, så att samma person registreras för en verksamhet oavsett om nya aktiviteter tillkommer därefter.¹²⁶³

¹²⁵⁴ Se pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman). Se s. 39, 215, 216 och 262 i del 1.

¹²⁵⁵ Se s. 40 i del 1.

¹²⁵⁶ Se s. 263 i del 1.

¹²⁵⁷ Se s. 263 i del 1.

¹²⁵⁸ Tidigare 3 kap. 1 § första st. 2 och 4 SBL.

¹²⁵⁹ Se s. 263 och 264 i del 1 och avsnitt 1.4.

¹²⁶⁰ Tidigare 3 kap. 2 § första st. SBL.

¹²⁶¹ Se s. 264 i del 1.

¹²⁶² Tidigare 3 kap. 2 § andra st. SBL.

¹²⁶³ Se s. 260 och 264 i del 1 och avsnitt 2.2.

3. ÖVERSIKTLIGT – SLUTSATSERNA I DEL 2

Ett viktigt konstaterande från del 1, och som jag har återkommit till i del 2, är att en vanlig privatperson inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹²⁶⁴ Jag har tolkat ordalydelsen av representantregeln på så sätt att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Det är sålunda inte förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person. Min tolkning har avgjorts av frågan om vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML, varvid konstaterats att oavsett om den obligatoriska regeln i första men. eller den frivilliga regeln i andra men. är i fråga bestäms vad som däri avses med enkelt bolag eller partrederi av civilrätten. Ett bolag kan föreligga även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är av ekonomisk natur, bara ändamålet är gemensamt. Ett enkelt bolag kan sålunda föreligga utan krav på att verksamheten utgör näringsverksamhet. En delägare som är en vanlig privatperson kan anses som skattskyldig för sin andel i bolaget enbart på grund av rollen som delägare, enligt 6 kap. 2 § första men. ML.¹²⁶⁵

Att uttrycket *för verksamheten* används i 5 kap. 2 § SFL, vartill den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML hänvisar, visar på att det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet inte behöver vara en ekonomisk verksamhet.¹²⁶⁶ Den frivilliga regeln påverkar på så sätt bedömningen att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Sålunda föreligger det ett behov av att förtydliga representantregeln så att en vanlig privatperson inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 § första men. ML skulle vara tillämplig. Representantregeln bör enligt min mening preciseras så att 6 kap. 2 § första men. ML anges avse enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML *och* att det också anges att delägarna i sådana bolag och rederier ska vara beskattningsbara personer i sig. Om representantregeln behålls, är följdfrågan om skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML fortsatt bör åläggas delägarna i förhållande till deras andelar i enkla bolaget eller partrederiet. Jag har dragit slutsatsen att fördelningen av skattskyldigheten i så fall i stället bör ske på så sätt att omsättningskriteriet knyts till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet. Det bör ske genom att en bolagsmans eller delägars skattskyldighet för bolagets eller rederiets ekonomiska verksamhet bestäms med hänvisning enbart till 4 kap. 5 § första st. BL. För övrigt bör det klarläggas i representantregeln att en ansökan om utseende av representant

¹²⁶⁴ Se avsnitten 1.1 och 2.1.

¹²⁶⁵ Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2.

¹²⁶⁶ Se avsnitten 6.2.2.3 och 6.2.2.4 i del 2.

enligt 6 kap. 2 § andra men. ML är möjlig även för det fall bolaget eller rederiet har bildats av enbart utländska beskattningsbara personer. Emellertid bör den frågan lösas i samband med en genomgång av det särskilda problemet att ML, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, låter bestämningen av vem som är utländsk beskattningsbar person avgöra om förvärvaren av vissa varor eller tjänster är skattskyldig i stället för den som gör omsättningen inom landet.¹²⁶⁷ Jag stannar därför vid att nämnda klarläggande bör innebära att möjligheten till registrering av en representant för redovisning av moms i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet bestäms av om omsättningar sker i Sverige i dess verksamhet, oberoende av t.ex. frågor om registrering av filial för utländska företag ska ske eller inte. Det bör också klarläggas i representantregeln att 6 kap. 2 § andra men. ML även omfattar begreppet beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML angående bestämningen av om omsättning av tjänster sker inom landet.¹²⁶⁸

Alternativet till att behålla representantregeln med föreslagna klarläggande tillägg eller att utmönstra regeln är att helt formulera om den. Jag har inte med ledning av den praxis från EU-domstolen som finns på området med säkerhet kunnat komma fram till om ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det är helt klart att den inom EU harmoniserade mervärdesskatten inte är beroende av nationella civilrättsliga klassificeringar, men frågan är ändå om en person som inte är ett rättssubjekt kan vara tillräckligt självständig för att vara ett mervärdesskatterättsligt skattesubjekt. Emellertid anser jag att ett förtydligande borde införas i mervärdesskattedirektivet om att det ska vara möjligt för icke rättssubjekt att vara beskattningsbara personer. Då kunde även 6 kap. 2 § ML omformuleras så att också de enkla bolagen och partrederierna vore skattskyldiga, om de uppfyller huvudregeln enligt de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i ML, dvs. 1 kap. 1 § första st. 1.¹²⁶⁹ En sådan åtgärd skulle möjliggöra att ML också beträffande enkla bolag och partrederier uppfyller de av mig utifrån EU-rätten på området anförda rättspolitiska målsättningarna för det svenska momssystemet, dvs. ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet.¹²⁷⁰ Det bör dock anstå med en sådan lagstiftningsåtgärd i ML tills det på EU-nivå klarlagts att ett icke rättssubjekt

¹²⁶⁷ I Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 föreslogs bl.a. att bestämningen av utländsk företagare i 1 kap. 15 § ML skulle ändras till bestämning av utländsk beskattningsbar person, vilket skedde genom SFS 2013:368. Emellertid berördes inte frågan om möjlighet att registrera en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML för enkla bolag eller partrederier bildade av enbart utländska personer. Representantregeln berördes över huvud taget inte i promemorian. Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2 och avsnitt 1.4.

¹²⁶⁸ Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2.

¹²⁶⁹ Se avsnitt 7.1.3.2 i del 2.

¹²⁷⁰ Se avsnitten 7.1.3.2 och 7.1.3.5 i del 2.

kan anses utgöra beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹²⁷¹ En omformulering av 6 kap. 2 § ML enligt mitt förslag så att enkla bolag (och partrederier) skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, skulle för övrigt, för dem som använder samverkansformen enkelt bolag för att skapa ett gemensamt litterärt eller konstnärligt verk, inte lösa det särskilda problemet med frågan om tillämplig skattesats vid gemensam upphovsrätt. Den problematiken uppkommer för enkla bolag med sådan verksamhet oberoende av representantregelns existens. I stället skulle den frågan lösas genom att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML ändrades så att det lagrummet inte bara omfattar självständiga verk, utan också gemensamma verk.¹²⁷²

Faktureringskyldighetens uppkomst enligt 11 kap. 1 § ML grundas numera på begreppen *beskattningsbar person* och omsättning. För att samma omsättning ska leda till såväl skattskyldighet som skyldighet att utfärda faktura enligt ML föreslår jag att faktureringskyldigheten utvidgas till att omfatta bolagsmän respektive delägare som är *skattskyldiga* enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Det bör gynna rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut och kontrollmöjligheterna avseende bolagsmannens eller delägarens redovisning av moms. Om en representant har utsetts för uppbörd av momsen i ett enkelt bolag eller partrederi, är det enligt min mening för en effektiv uppbörd och av kontrollskäl också lämpligt att det i 11 kap. 1 § ML anges att en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML omfattas av faktureringskyldigheten enligt ML.¹²⁷³ Ett omfattande behov av preciserande tillägg i representantregeln medför även att det bör anges i regeln att det ska vara obligatoriskt för den som utses som representant att ansvara för en gemensam bokföring för bolagsmännen eller delägarna enligt 4 kap. 5 § BFL. Representanten bör i så fall inte enbart ansvara för att underlag för moms kontroll finns tillgängligt hos honom enligt 5 kap. 2 § andra st. SFL.¹²⁷⁴

Beträffande tillämpningsfrågorna föreslår jag inte att någon precisering genom tillägg i den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML införs. Det föreligger ett problem med begränsad avdragsrätt och kumulativa effekter vid fördelning av skattskyldighet mellan bolagsmännen eller delägarna i de enkla bolagen eller partrederierna på grund av formella begränsningar av avdragsrätten. Det problemet får dock sin lösning genom förslaget enligt ovan i detta kapitel om att ersätta andel i lagrummet med att skattskyldigheten – och därigenom avdragsrätten –

¹²⁷¹ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

¹²⁷² Se avsnitt 7.1.3.6 i del 2.

¹²⁷³ Se avsnitt 7.1.3.4 i del 2.

¹²⁷⁴ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

åläggs respektive bolagsman eller delägare enbart i enlighet med 4 kap. 5 § första st. BL.¹²⁷⁵

Ett omfattande behov av precisering genom tillägg i regeln har konstaterats beträffande 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL, för att en effektiv uppbörd ska kunna åstadkommas av moms i enkla bolag och partrederier genom representantregeln. Även om sådana tillägg skulle gagna kontrollen av uppbörden, skulle det ske på bekostnad av individens rättssäkerhet. Omfattande preciserande tillägg gagnar inte den enskildes rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut beträffande den materiella beskattningsregeln. Med hänsyn till att jag sätter de rättssäkerhetsmässiga aspekterna framför målsättningen med en effektiv uppbörd och att preciserande tillägg i representantregeln blir alltför omfattande och komplexa, är min slutsats att uppbörden bör skötas av de skattskyldiga själva, dvs. av bolagsmännen och delägarna enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Jag anser sålunda att 6 kap. 2 § andra men. bör utmönstras ur ML samt – som en konsekvens av det – 5 kap. 2 § SFL begränsas till att enbart avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt, inte moms. Det är mitt förslag om det inte klarläggs att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person, så att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. I förevarande fall är för övrigt mitt förslag om att ålägga representanten fakturerings skyldighet enligt ML inte aktuellt.¹²⁷⁶

Beträffande de båda andra fallen av skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. ML vid sidan av huvudregeln i pkt 1, dvs. pkt 2 och 3, har jag dragit följande slutsats. I sistnämnda hänseende bör det klarläggas i 6 kap. 2 § första men. ML att lagrummet ålägger en person som gör en import av vara till ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första st. 3 ML, oavsett om denne är beskattningsbar person eller bolaget eller rederiet bedriver ekonomisk verksamhet. Det föranleds av att även en privatperson kan vara skattskyldig för import. När det gäller skattskyldighet för unionsinterna förvärv av varor och 1 kap. 1 § första st. 2 ML bör, utöver mitt förslag om krav på beskattningsbar person beträffande 6 kap. 2 § första men. ML, införas ett förtydligande i lagrummet om att beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML även omfattar samma begrepp enligt 2 a kap. ML. Det krävs för att en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi ska bli skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML för unionsinterna förvärv av varor för bolagets eller rederiets räkning. Begreppet beskattningsbar person gäller nämligen för köparen enligt huvudregeln i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och beträffande punktskattepliktiga varor i pkt 2 av samma lagrum.¹²⁷⁷ För att underlätta kon-

¹²⁷⁵ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

¹²⁷⁶ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

¹²⁷⁷ Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2.

trollen av de enkla bolagens och partrederiernas varuhandel med andra EU-länder – via VIES-systemet – bör för övrigt ett tillägg i representantregeln ange följande. Det bör ange att representanten ska göra unionsinterna förvärv av varor för bolaget eller rederiet med åberopande av tilldelat 662-nr. Det bör också ange att det är representanten – och inte annan bolagsman eller delägare – som ska utfärda fakturor i samband med leverans av varor till annat EU-land som sker i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.¹²⁷⁸ Om 6 kap. 2 § andra men. utmönstras ur ML, blir inte de båda sistnämnda förslagen beträffande representanten aktuella.

¹²⁷⁸ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

4. AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Gemensamt för de båda böckerna har framför allt varit att bedöma hurvida skattskyldighetsbegreppet i ML kan innebära en uppluckring av den grundläggande funktion i momssystemet som innebär att skattesubjektet ska åtskiljas från konsumenterna. Risker är annars framför allt att urvalet av skattesubjekt enligt ML öppnar för att privat konsumtion inte beskattas genom att t.ex. en juridisk person bildas i syfte att göra avdrag för ingående moms på förvärv av varor eller tjänster vilka egentligen används privat. Om ingenting görs åt problemet som berörs i huvudfrågan A i del 1, dvs. att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML avser hela 13 kap. IL, kan juridiska personer användas för att uppnå sådana fördelar momsmässigt sett. I så fall måste SKV visa att fråga är om bedrägeri eller åberopa den av EU-domstolen konstaterade principen om förbud mot förfarandemissbruk, för att kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars vore godtagbart formellt sett.¹²⁷⁹ På samma sätt är det med en av de viktiga tolkningsfrågorna i del 2, nämligen konsta- terandet att representantregeln kan tolkas så att en vanlig privatperson kan anses skattskyldig blott på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Det medför enligt min uppfattning en upp- luckring av grunderna för momssystemet enligt EU-rätten, genom att åtskillnaden mellan skattesubjektet och konsumenten genom bestäm- ningen av beskattningssperson enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet inte upprätthålls i det hänseendet.

Det kan inte uteslutas att momsavdrag skulle kunna yrkas med fram- gång med stöd av ML avseende privat konsumtion, genom tillämpning av representantregeln för enkla bolag och partrederier enligt dess nuva- rande lydelse. Det betecknar jag som ett extremt tolkningsresultat be- träffande representantregeln i förhållande till det avsedda resultatet med mervärdesskattedirektivet, dvs. att mervärdesskatten ska fungera som en skatt på konsumtion (konsumtionsskatt). Därför bör enligt min mening principen om förbud mot förfarandemissbruk innebära att en vanlig pri- vatperson som är delägare i ett enkelt bolag eller partrederi inte kan ut- öva en rätt till momsavdrag – trots att den formellt sett skulle vara giltig i enlighet med begreppet skattskyldig i 6 kap. 2 § första men. ML.¹²⁸⁰

Jag delar uppfattningen att EU-domstolen genom målet C-255/02 (Hali- fax m.fl.) och den nyss nämnda principen har gett medlemsstaterna ett redskap på momsområdet för att skydda systemet.¹²⁸¹ Jag anser att om- definition bör *de sententia ferenda* kunna ske så att ett avtal om enkelt bolag som har träffats för att möjliggöra momsavdrag för privat kon-

¹²⁷⁹ Se s. 266 i del 1 och avsnitt 2.1.

¹²⁸⁰ Se avsnitten 2.8 och 7.2 i del 2.

¹²⁸¹ Se avsnitten 2.7, 2.8 och 7.2 i del 2.

sumtion underkänns i mervärdesskattehänseende.¹²⁸² Den beskrivna situationen innebär dock att följande förslag i del 2 i första hand bör genomföras. Om representantregeln ska kvarstå, bör 6 kap. 2 § första men. ML preciseras, såsom beskrivs i kapitel 3 ovan, så att regeln avser enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML och att den också anger att delägarna i sådana bolag och rederier ska vara beskattningsbara personer i sig.

I övrigt har jag bl.a. noterat att även om kopplingen i 4 kap. 1 § ML till näringsverksamhetsbegreppet i IL har upphävts genom SFS 2013:368, kvarstår anledningen till att EU-kommissionen inledde fördragsbrottsförfarande mot Sverige 2008, eftersom frågan om användningen av begreppet skattskyldighet för bestämningen av avdragsrättens uppkomst i 8 kap. 3 § första st. ML inte har behandlats av lagstiftaren ännu angående frågan om en överträdelse av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹²⁸³ För framtiden skulle dessutom kunna undersökas om det är möjligt med en – jämfört med vad som gällde tidigare – omvänd ordning, där ML styr IL beträffande vem som är företagare skatterättsligt sett.¹²⁸⁴ Beträffande frågan om representantregeln och huruvida ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person och enkla bolag och partrederier därmed skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett bör klarlägganden ske på EU-nivå. Därvid anför jag – mot bakgrund av att viss komparation har kunnat ske med FML såsom anges i avsnitt 1.3.2 ovan – att propåer därom sannolikt lämpligast framförs av Sverige i samråd med Finland. I samband därmed kan också frågor beträffande s.k. mervärdesskattegrupper behandlas.¹²⁸⁵

¹²⁸² Se avsnitten 6.2.1.3 och 7.2 i del 2.

¹²⁸³ Se s. 266 i del 1.

¹²⁸⁴ Se s. 267 i del 1.

¹²⁸⁵ Se avsnitt 7.2 i del 2.

OVERVIEW – CONCLUSIONS IN PART 1

Conclusions concerning the main question A – the main rule on *yrkesmässig verksamhet*

According to the Court of Justice of the EU's (the ECJ) practice – the cases C-408/06 (Götz) and 235/85 (Commission v. the Netherlands) – an ordinary private person cannot be deemed having the character of taxable person according to the main rule in Article 9(1) paragraph (para.) 1 of the Directive 2006/112/EC, the VAT Directive. That's due to the prerequisite economic activity meaning that a duration criterion must be fulfilled for a person to be considered having that character. That's only possible when it's a matter of applying the facultative rule of taxable person according to Article 12 of the VAT Directive, which above all is meant for temporary transactions concerning new production in the building area.¹²⁸⁶ That economic activity means that a duration criterion is raised has been a central issue for the trial of whether *yrkesmässig verksamhet* (professional activity) according to chapter 4 § 1 no. 1 *mervärdesskattelagen (1994:200)*, ML (i.e. the Swedish VAT act), with the previous connection to the concept *näringsverksamhet* (business activity) in chapter 13 *inkomstskattelagen (1999:1229)*, IL (i.e. the Swedish income tax act), was complying with taxable person according to the main rule of the Directive. Furthermore can an ordinary private person not be deemed having the character of taxable person according to the main rule.

I've concluded that the only rule on *näringsverksamhet* in chapter 13 IL which had a general scope in the same way as Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive was the rule on real *näringsverksamhet* of chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL.¹²⁸⁷ It's similar to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive, which inter alia stipulates that taxable person means any person who, independently, carries out an economic activity.¹²⁸⁸ With *näringsverksamhet* according to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL is meant that an activity for obtaining income (*förvärvsverksamhet*) is carried out professionally and independently.¹²⁸⁹ The ECJ's practice and Swedish case law proved to mean that the content of the independence prerequisite in chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL could be considered complying with the independence prerequisite in Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. It's determined excluding relationships of employment and contains the demand that the person in question is taking an entrepreneur's risk (business risk) of his own.¹²⁹⁰ The concept *förvärvsverksamhet* in chap-

¹²⁸⁶ See pp. 30, 247 and 303 of part 1 and sections 1.1.3 and 1.2.3 of part 2 and section 1.1.

¹²⁸⁷ See pp. 248 and 305 of part 1.

¹²⁸⁸ See pp. 27, 248 and 305 of part 1.

¹²⁸⁹ See pp. 248 and 305 of part 1.

¹²⁹⁰ See pp. 255 and 312 of part 1.

ter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL can be deemed in itself containing a duration prerequisite. The ECJ's practice and Swedish case law showed a common delimitation of economic activity and *näringsverksamhet* with respect of duration insofar as it's requested in both cases that the person in question must commit to his investments more measures of administration than what could be expected from a private investor.¹²⁹¹

The conclusions concerning the main question A meant that the connection in the main rule for *yrkesmässig verksamhet*, chapter 4 § 1 no. 1 ML, to the concept *näringsverksamhet* should have been limited to only refer to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL. It was not in compliance with taxable person according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive that the connection referred to the concept *näringsverksamhet* according to the whole of chapter 13 IL. It meant namely that the legal persons, by the connection to chapter 13 § 2 IL, were professional (*yrkesmässiga*) according to chapter 4 § 1 no. 1 ML already by virtue of their character of legal persons. The request of inter alia an economic activity existing according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive applies regardless of the legal form in which the activity is carried out. The same requests apply for who's considered having the character of taxable person according to the directive rule for natural persons as well as for legal persons.¹²⁹²

Although the connection in question was limited as recently stated, Swedish case law caused a need for the main rule to continuously being completed by the supplementary rule for *yrkesmässig verksamhet* under forms similar to *näringsverksamhet* (*näringsverksamhetsliknande former*), chapter 4 § 1 no. 2 ML, so that chapter 4 § 1 could have been totally in compliance with the directive rule in question.¹²⁹³ Swedish case law excludes an activity which is totally criminal from the concept *näringsverksamhet*,¹²⁹⁴ whereas the ECJ considers that the principle of neutrality prevents a difference between legal and illegal transactions for the determination of economic activity.¹²⁹⁵ Furthermore can according to the preparatory work certain single payments fall beside the income tax schedules in the IL and as well beside the income tax schedule *näringsverksamhet*.¹²⁹⁶ This meant a limitation of the determination of who was professional (*yrkesmässig*) and thus on the subject side – which wasn't in compliance with Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. Thus, the supplementary rule was necessary to make chapter 4 § 1

¹²⁹¹ See pp. 256, 313 and 314 of part 1.

¹²⁹² See pp. 248, 251, 252 and 304 of part 1.

¹²⁹³ See pp. 253 and 310 of part 1.

¹²⁹⁴ See pp. 185, 253 and 310 of part 1.

¹²⁹⁵ See p. 167 of part 1.

¹²⁹⁶ See pp. 175, 253 and 310 of part 1.

ML totally in compliance with the directive rule.¹²⁹⁷ Swedish case law did however not anymore raise a profit prerequisite for *näringsverksamhet* that would have caused a need for the supplementary rule, since that prerequisite was diluted in the case law and had – then like now – its importance above all by delimiting *näringsverksamhet* from the income tax schedule earned income concerning hobby activities.¹²⁹⁸ In Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive it's stipulated that a taxable person has that character concerning his economic activity, whatever the purpose or results of that activity.¹²⁹⁹

In addition to the limitation of the connection in chapter 4 § 1 no. 1 to the IL and the continuous need of the supplementary rule in chapter 4 § 1 no. 2, should the yearly turnover limit SEK 30,000 have been abolished, so that the concept *yrkesmässig* according to chapter 4 § 1 ML totally would have been in compliance with the main rule of taxable person, Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive.¹³⁰⁰ Concerning the second para. introduced in 2009 into chapter 13 § 1 IL for the judgement of whether a mandator's activity is carried out independently, it would have been necessary to follow up the development of the case law. The question was whether the second para. affected the meaning of the independence prerequisite, despite that it according to the Council on Legislation (*lagrådet*) opinion only would mean a codification of the then current case law concerning the concept.¹³⁰¹

Conclusions concerning question B – the concept *verksamhet*

A clarification should have been inserted into chapter 4 § 1 ML meaning that *verksamhet* (activity) in the expression *yrkesmässig verksamhet* (professional activity) in the rule no longer is determined by the income tax concept *verksamhet* from the time before 1994. The reference that was made in the preparatory work to the ML to that concept *verksamhet* in older Swedish income tax law, meant that the same subject could have more than one *verksamhet* if different activities lack natural connection to each other. It was not in compliance with the ECJ's practice meaning that the same person has one single economic activity according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive, regardless of the number of activities.¹³⁰² The conclusion in question also concerned the side issue E insofar as chapter 3 § 2 para. 2 *skattebetalningslagen*

¹²⁹⁷ See pp. 253 and 310 of part 1.

¹²⁹⁸ See pp. 254 and 311 of part 1.

¹²⁹⁹ See pp. 113, 128, 129, 132, 254 and 311 of part 1.

¹³⁰⁰ See pp. 253 and 310 of part 1. The amount limit 30 000 was by the way abolished completely from the ML, since inter alia chapter 4 § 1 no. 2 and §§ 2-4 were revoked by SFS 2013:368 – see section 1.1.3 of part 2.

¹³⁰¹ See pp. 255 and 312 of part 1.

¹³⁰² See p. 260 of part 1.

(1997:483), SBL [i.e. the Swedish tax payment act – nowadays chapter 7 § 2 para. 2 *skatteförfarandelagen*, SFL (i.e. the Swedish tax procedure act)] should have been altered, so that the same person is registered for one *verksamhet*, although new activities will occur thereafter.¹³⁰³ By the way, the examination in this part has shown that the ECJ's practice and Swedish case law mean that a transaction thinking (*transaktionstänkande*) cannot in general replace an activity thinking (*verksamhetstänkande*) in the ML in the way the investigation SOU 2002:74 was suggesting, why a concept *verksamhet* should remain in the ML. That question was resolved by the implementation of the concept *ekonomisk verksamhet* (economic activity) in the ML, by SFS 2013:368.¹³⁰⁴

Conclusions concerning question C – *parkeringsverksamhet*

A review of two advanced rulings, RÅ 2003 ref. 80 and RÅ 2007 ref. 13, that treat chapter 3 § 3 para. 1 no. 5 ML concerning taxation of letting of parking places in a *parkeringsverksamhet* (parking business), showed that that determination of the tax object could affect the determination of the tax subject according to the previous main rule on *yrkesmässig verksamhet*, chapter 4 § 1 no. 1 ML.¹³⁰⁵ That depends on that chapter 3 § 3 para. 1 no. 5 ML could be considered containing a historical connection in the preparatory work to the older income tax concept *parkeringsrörelse* (parking business activity).¹³⁰⁶ That the determination of the tax object would influence the determination of the tax subject – or vice versa – isn't in compliance with the ML or the VAT Directive. The rules on the tax subject and on the tax object respectively are judged separately. That such an influence has been concluded in one case is in my opinion sufficient for a clarification to be made in the ML that if there are historical connections in the preparatory works to the ML to the concepts *näringsverksamhet* or *rörelse* (business activity) of the income tax law, for the determination of taxable or from taxation exempted transaction of goods or services in chapter 3 ML, they are to be considered obsolete.¹³⁰⁷ The ECJ has taken by itself established that a national court at interpretation of national law is obliged if possible to interpret the national law on the basis of the wording and purpose of a directive so that its intended result will be achieved, although the preparatory works to the national rule are of an opposite meaning. However, problems may arise in the situation described due to the loyalty to the preparatory works being so heavily established in the Swedish law source doctrine that it is a national princi-

¹³⁰³ See pp. 260 and 317 of part 1. By the way the need of this alteration seems to remain, since also the replacement chapter 7 § 2 para. 2 SFL still stipulates “*en anmälan för varje verksamhet*” (an application for each activity).

¹³⁰⁴ See pp. 259 and 317 of part 1 and section 1.1.3 of part 2.

¹³⁰⁵ See pp. 261 and 318 of part 1.

¹³⁰⁶ See pp. 205, 261 and 318 of part 1 and section 1.3.1.

¹³⁰⁷ See pp. 261, 318 and 319 of part 1.

ple of interpretation.¹³⁰⁸ *Yrkesmässig verksamhet* (professional activity) has, by SFS 2013:368, expressly been replaced by *beskattningsbar person* (taxable person) in the ML, but without any commentary concerning the determination of the tax object. Therefore the need of the mentioned alteration remains.

Conclusions concerning the side issues D and E – certain questions about the concept *skattskyldighet*

Concerning the side issue D I've concluded that the right of deduction in chapter 8 § 3 para. 1 ML should be connected to the concept *yrkesmässighet* (professionalism) instead of the concept *skattskyldighet* (tax liability).¹³⁰⁹ The main rule on the right of deduction, chapter 8 § 3 para. 1 ML, where the concept *skattskyldighet* is a necessary prerequisite for the emergence of the right of deduction, and chapter 10 § 9 ML, stipulates special reasons for right of reimbursement before taxable transactions have occurred in the activity. That could be interpreted so that there's a demand for taxable transactions to have occurred in the activity, before the right of deduction emerge for input tax on acquisitions or imports in the activity.¹³¹⁰ That's not in compliance with the ECJ's practice, of which it follows that it would be in conflict with the principle of the VAT's neutrality to demand that the right of deduction would emerge first when taxable transaction has occurred in the activity.¹³¹¹ The intention to create such transactions is instead decisive for the emergence of the right of deduction according to the main rule Article 168 a) of the VAT Directive.¹³¹² By the way should chapter 10 § 9 ML be abolished from the ML, since – with regard of the recently described practice by the ECJ – that rule taken by itself is obsolete.¹³¹³ That problem remains yet. The Ministry of Finance didn't even mention in its memorandum of the 23rd of November 2012 chapter 8 § 3 or chapter 10 § 9, and that was neither the case later on in SFS 2013:368.

Concerning side issue E it's been concluded that the ECJ's practice cannot be deemed expressing clearly that also taxable persons which only have the intention to make from taxation unqualified exempted transactions shall be VAT registered according to Articles 213–216 of the VAT Directive.¹³¹⁴ Due to the control problems concerning control of altered circumstances compared to those at the filing of the application for registration, all taxable persons should from the beginning be

¹³⁰⁸ Se section 1.2.2 of part 2.

¹³⁰⁹ See pp. 262 and 319 of part 1 and section 1.4.

¹³¹⁰ See pp. 218, 219, 262 and 320 of part 1.

¹³¹¹ See para. 23 in the EU case 268/83 (Rompelman). See pp. 39, 215, 216, 262 and 320 of part 1.

¹³¹² See p. 40 of part 1.

¹³¹³ See pp. 263 and 320 of part 1.

¹³¹⁴ See pp. 263 and 320 of part 1.

comprised by the same control system for VAT purposes.¹³¹⁵ Taxable persons who only intend to make from taxation unqualified exempted transactions are today comprised by the general tax register and should instead from the beginning belong to the VAT register, like those which from the beginning have the intention to make taxable or from taxation qualified exempted transactions of goods or services. That would benefit both the *Skatteverkets* (SKV, i.e. the tax authority's) control and the entrepreneur's planning in advance if he moves on to make taxable – or from taxation qualified exempted – transactions.¹³¹⁶ Thus should no longer the liability to register to VAT be connected to the concept *skattskyldighet*. Instead should chapter 7 § 1 para. 3 and 4 SFL¹³¹⁷ be altered so that it's stipulated therein that the application to the SKV shall be made for VAT purposes when *yrkesmässig verksamhet* according to the ML is started, altered or revoked.¹³¹⁸ Then it should also be clearly expressed that the concept *näringsverksamhet* in chapter 7 § 2 para. 1 SFL¹³¹⁹ is used for other measures of registration than concerning the VAT.¹³²⁰ By the way should also chapter 7 § 2 para. 2 SFL¹³²¹ be altered as a consequence of the conclusion that the same person has only one economic activity regardless of the number of activities, so that the same person is registered for one *verksamhet* regardless if new activities will occur thereafter.¹³²²

¹³¹⁵ See pp. 263 and 321 of part 1.

¹³¹⁶ See p. 263 of part 1.

¹³¹⁷ Previously chapter 3 § 1 para. 2 and 4 SBL.

¹³¹⁸ See pp. 263 and 264 of part 1 and section 1.4.

¹³¹⁹ Previously chapter 3 § 2 para. 1 SBL.

¹³²⁰ See p. 264 of part 1.

¹³²¹ Previously chapter 3 § 2 para. 2 SBL.

¹³²² See pp. 260 and 264 of part 1 and section 2.2.

OVERVIEW – CONCLUSIONS IN PART 2

An important establishment from part 1, and which I have come back to in part 2, is that an ordinary private person cannot be considered having the character of taxable person according to the main rule Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive.¹³²³ I've construed the wording of the representative rule, chapter 6 § 2 ML, so that an ordinary private person can be deemed tax liable (*skattskyldig*) merely because of his role as partner in an *enkelt bolag* or a *partrederi* (shipping partnership), which thus isn't in compliance with the main rule on who's a taxable person. My interpretation has been decided by the question of what's the meaning of *enkla bolag* and *partrederier* according to chapter 6 § 2 ML, whereby it's been concluded that regardless whether the mandatory rule in sen. 1 or the voluntary rule in sen. 2 is in question what's thereby meant with *enkelt bolag* or *partrederi* is decided by the civil law. In the Swedish civil law, i.e. chapter 1 § 3 of *lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, BL* (the Swedish act on partnerships and *enkla bolag*), an *enkelt bolag* is defined as two or more having agreed to carry on activity in a company without establishing a partnership (*handelsbolag*). A Swedish shipping partnership (*partrederi*) is similar to an *enkelt bolag*. A *bolag* can exist even if neither the activity object nor the purpose are of an economic nature, if only the purpose is joint. An *enkelt bolag* may thus exist without a demand that the activity constitutes business activity (*näringsverksamhet*). A partner who's an ordinary private person can be deemed as tax liable for his share (*andel*) of the *enkla bolaget* (or the *partrederiet*) merely because of the role as partner, according to chapter 6 § 2 sen. 1 ML.¹³²⁴

That the expression *för verksamheten* (for the activity) is used in chapter 5 § 2 SFL, whereto the voluntary rule chapter 6 § 2 sen. 2 ML refers, shows that the *verksamhet* (activity) of the *enkla bolaget* or the *partrederiet* doesn't have to be *en ekonomisk verksamhet* (an economic activity).¹³²⁵ The voluntary rule thereby affects the judgement that an ordinary private person can become tax liable merely because of his role as partner of an *enkelt bolag* or a *partrederi*. Thus, there's a need to clarify the representative rule so that an ordinary private person cannot be deemed having the character of tax liable according the ML by chapter 6 § 2 sen. 1 ML being applicable. The representative rule should in my opinion be specified so that chapter 6 § 2 sen. 1 ML complies to *enkla bolag* and *partrederier* with *ekonomisk verksamhet* (economic activity) according to chapter 4 § 1 ML and so that it also stipulates that the partners of *enkla bolag* and *partrederier* shall be *beskattningsbara personer*

¹³²³ See section 2.1.

¹³²⁴ See section 7.1.3.3 of part 2.

¹³²⁵ See sections 6.2.2.3 and 6.2.2.4 of part 2.

(taxable persons) by themselves. If the representative rule is retained, the resulting question is whether the tax liability according to chapter 6 § 2 sen. 1 ML still should apply to the partners in relation to their shares in the *enkla bolaget* or the *partrederiet*. I've concluded that the distribution of the tax liability in that case instead should work so that the transaction criterion is connected to the partner acting for the *enkla bolaget* or the *partrederiet*. That should be made by a partner's tax liability for the *enkla bolagets* or the *partrederiets ekonomiska verksamhet* (economic activity) being determined with reference only to chapter 4 § 5 para. 1 BL. Furthermore, it should be specified in the representative rule that an application to appoint a representative according to chapter 6 § 2 sen. 2 ML is possible also in the case that the *enkla bolaget* or the *partrederiet* is established solely by *utländska beskattningsbara personer* (foreign taxable persons). However, that question should be resolved in connection with a review of the special problem that the ML, apart from the VAT Directive, lets the determination of who's a foreign taxable person decide whether the purchaser of certain goods or services is tax liable instead of he who's making the supply within the country.¹³²⁶ Therefore, I only suggest – for now – that the specification mentioned should mean that the possibility of registration of a representative for the purpose of accounting of VAT in the *enkla bolagets* or the *partrederiets* activity is determined of whether supplies are made in Sweden in its activity, regardless of e.g. questions of whether or not registration of an establishment for a foreign enterprise shall be made. It should also be clarified in the representative rule that chapter 6 § 2 sen. 2 ML also comprises the concept *beskattningsbar person* (taxable person) according to chapter 5 § 4 ML concerning the determination of whether supply of services takes place within the country.¹³²⁷

The alternative to retain the representative rule with the suggested clarifying amendments or to abolish it is to totally change its wording. I've not been able to conclude from the ECJ's practice in the field with any certainty whether a non legal entity can be deemed taxable person according to the main rule in Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. It's clear without any doubt that the determination within the EU harmonised VAT isn't dependent of national civil law classifications, but the question is yet whether a person who's not a legal entity can be suf-

¹³²⁶ In the Ministry of Finance's memorandum of 23.11.2012 it was suggested inter alia that the determination of foreign entrepreneur (Sw., *utländsk företagare*) in chapter 1 § 15 ML should be altered to a determination of foreign taxable person (Sw., *utländsk beskattningsbar person*), which was made by SFS 2013:368. However, the question of a possibility to register a representative according to chapter 6 § 2 sen. 2 ML for *enkla bolag* or *partrederier* formed solely by foreign persons wasn't mentioned. The representative rule wasn't mentioned at all in the memorandum. See section 7.1.3.3 of part 2 and section 1.4.

¹³²⁷ See section 7.1.3.3 of part 2.

ficiently independent to be a tax subject for VAT purposes. However, I suggest that a clarification should be inserted into the VAT Directive meaning that it shall be possible for non legal entities to be taxable persons. Then could also the wording of chapter 6 § 2 ML be changed so that the *enkla bolagen* and the *partrederierna* too would be tax liable, if they fulfil the main rule according to the general rules on tax liability in the ML, i.e. chapter 1 § 1 para. 1 no. 1.¹³²⁸ Such a measure would make it possible for the ML to fulfil also concerning *enkla bolag* and *partrederier* the law political aims that I based on the EU law in the field suggest for the Swedish VAT system: A cohesive VAT system, neutrality, EU-conformity, efficiency of collection and the legal rights of the individual.¹³²⁹ Such a measure of legislation in the ML should however be delayed until it's been clarified on the EU level that a non legal entity can be deemed taxable person according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive.¹³³⁰ A rewritten chapter 6 § 2 ML according to my suggestion so that *enkla bolag* (and *partrederier*) would constitute tax subjects for VAT purposes, would by the way, for those using the cooperation form *enkelt bolag* to make a joint work of literature or art, not resolve the special problem with the issue on applicable tax rate for joint copyright. That problem occurs for *enkla bolag* with such activities regardless of the existence of the representative rule. Instead would that question be resolved by chapter 7 § 1 para. 3 no. 8 ML being changed so that that rule would not only comprise independent works of literature or art but also joint copyright.¹³³¹

The emergence of the liability to issue an invoice according to chapter 11 § 1 ML is nowadays based upon the concepts *beskattningsbar person* (taxable person) and supply. For the same supply leading to tax liability as well as liability to issue an invoice according to the ML I suggest that the invoicing liability will be expanded to comprise partners who are *skattskyldiga* (tax liable) according to chapter 6 § 2 sen. 1 ML. That should for the purpose of the legal rights of the individual benefit demands on foreseeable decisions and control possibilities concerning the partners accounting for VAT. If a representative has been appointed to answer for the collection of VAT in an *enkelt bolag* or a *partrederi*, it's in my opinion for the sake of efficiency of collection and control reasons also appropriate that it would be stated in chapter 11 § 1 ML that a representative according to chapter 6 § 2 sen. 2 ML is comprised by the invoicing liability according to the ML.¹³³² A vast need for precision by amendment of the representative rule means also that it should be stated in the rule that it shall be mandatory for he who's appointed as represen-

¹³²⁸ See section 7.1.3.2 of part 2.

¹³²⁹ See sections 7.1.3.2 and 7.1.3.5 of part 2.

¹³³⁰ See section 7.1.3.5 of part 2.

¹³³¹ See section 7.1.3.6 of part 2.

¹³³² See section 7.1.3.4 of part 2.

tative to answer for a common book-keeping for the partners according to chapter 4 § 5 *bokföringslagen* (1999:1078), *BFL* (i.e. the Swedish book-keeping act). In that case the representative should not only be obligated to keep documentation for the purpose of VAT control according to chapter 5 § 2 sen. 2 SFL.¹³³³

Concerning the questions on application I don't suggest any amendment for the sake of precision in the mandatory rule, chapter 6 § 2 sen. 1 ML. There's a problem with a limited right of deduction and cumulative effects concerning distribution of tax liability between the partners of the *enkla bolagen* or the *partrederierna* due to formal limitations of the right of deduction. That problem should however be resolved by the suggestion above in this chapter on replacing share (*andel*) in chapter 6 § 2 sen. 1 ML with the tax liability – and thereby the right of deduction – being applied to the respective partner with reference only to chapter 4 § 5 para. 1 BL.¹³³⁴

A vast need for precision by amendment of the rule has been concluded concerning chapter 6 § 2 sen. 2 ML with its reference to chapter 5 § 2 SFL, for an efficiency of collection being able to accomplish of the VAT in *enkla bolag* and *partrederier* by the representative rule. Although such amendments would benefit the control of the collection, it would be at the expense of the legal rights of the individual. Vast amendments for the sake of precision won't benefit the legal rights of the individual and their demand on foreseeable decisions concerning the material rule of taxation. Considering that I place the legal rights of the individual before the aim of efficiency of collection and that amendments for the sake of precision in the representative rule will be too vast and complex, I conclude that the collection should be handled by the tax liable themselves, i.e. by the partners according to chapter 6 § 2 sen. 1 ML. Thus, I consider that chapter 6 § 2 sen. 2 should be abolished from the ML and – as a consequence thereof – chapter 5 § 2 SFL limited to only concern tax deducted at source, employer's contribution and excise duty, not VAT. That's my suggestion if it won't be clarified that a non legal entity can be deemed *beskattningsbar person* (taxable person), so that *enkla bolag* and *partrederier* could be deemed tax subjects for VAT purposes. For this case will, by the way, my suggestion to make the representative liable to issue invoices according to the ML become irrelevant.¹³³⁵

Concerning the other two cases of tax liability in chapter 1 § 1 para. 1 ML beside the main rule in no. 1, i.e. no. 2 and no. 3, I've concluded the

¹³³³ See section 7.1.3.5 of part 2.

¹³³⁴ See section 7.1.3.5 of part 2.

¹³³⁵ See section 7.1.3.5 of part 2.

following. In the latter respect it should be clarified in chapter 6 § 2 sen. 1 ML that the rule impose on a person making import of goods to an *enkelt bolag* or a *partrederi* tax liability according to chapter 1 § 1 para. 1 no. 3 ML, regardless of whether he's *beskattningsbar person* (taxable person) or the *enkla bolaget* or the *partrederiet* carries out *ekonomisk verksamhet* (economic activity) or not. It's due to that also a private person can be tax liable for imports. Where tax liability for intra-union acquisitions of goods and chapter 1 § 1 para. 1 no. 2 ML is concerned should, in addition to my suggestion of a demand of *beskattningsbar person* (taxable person) concerning chapter 6 § 2 sen. 1 ML, a clarification be inserted into the rule that *beskattningsbar person* according to chapter 4 § 1 ML also comprises the same concept according to chapter 2 a ML. That's required for a partner in an *enkelt bolag* or a *partrederi* becoming tax liable according to chapter 6 § 2 sen. 1 ML for intra-union acquisitions of goods on behalf of the *enkla bolaget* or the *partrederiet*. The concept *beskattningsbar person* applies namely to the purchaser according to the main rule in chapter 2 a § 3 para. 1 no. 3 ML and concerning goods subject to excise duties in no. 2 of the same rule.¹³³⁶ To make the control easier concerning the *enkla bolagens* and the *partrederiernas* trade of goods with other EU Member States – via the VIES system – should by the way an amendment in the representative rule stipulate the following. It should stipulate that the representative shall make intra-union acquisitions of goods for the *enkla bolaget* or the *partrederiet* by invoking the 662-no. given to him. It should also stipulate that it's the representative – and no other partner – that shall issue the invoices for supply of goods to another EU Member State made in the activity of the *enkla bolaget* or the *partrederiet*.¹³³⁷ If chapter 6 § 2 sen. 2 would be abolished from the ML, both the latter suggestions concerning the representative would become irrelevant.

¹³³⁶ See section 7.1.3.3 of part 2.

¹³³⁷ See section 7.1.3.5 of part 2.

CONCLUDING VIEWPOINTS

Common for the two books in question has above all been to judge whether the concept tax liability in the ML may cause dissolution of the fundamental function of the VAT system concerning the distinction of the tax subjects from the consumers. Otherwise the risk is above all that the selection of tax subjects according to the ML opens for private consumption not being taxed e.g. by an legal person formed for the purpose of deducting input tax on acquisition of goods or services which are actually used privately. If nothing will be done about the problem mentioned along with the main question A of part 1, i.e. that the connection in chapter 4 § 1 no. 1 ML refers to the whole of chapter 13 IL, can legal persons be used for obtaining such benefits for VAT purposes. In that case the SKV must show that it's a question of fraud or invoke the principle of prohibition of abusive practice concluded by the ECJ, to be able to disqualify a deduction of input tax which would otherwise be formally accepted.¹³³⁸ It's the same way with one of the important questions of interpretation in part 2, namely the conclusion that the representative rule can be interpreted so that an ordinary private person may be considered tax liable merely because of his role as partner in an *enkelt bolag* or a *partrederi*. That leads in my opinion to a dissolution of the basis of the VAT system according to the EU law, by the distinction between the tax subject and the consumer by the determination of taxable person according to the main rule Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive not being upheld in that respect.

It cannot be ruled out that VAT deduction could be invoked successfully with the support of the ML regarding private consumption, by the application of the representative rule for *enkla bolag* and *partrederier* according to its present wording. I name this an extreme interpretation result in relation to the intended result with the VAT Directive, i.e. that the VAT shall function as a tax on consumption (consumption tax). Therefore should in my opinion the principle of prohibition of abusive practice mean that an ordinary private person who's a partner of an *enkelt bolag* or a *partrederi* cannot exercise a right of VAT deduction – despite that it formally would be valid in accordance with the concept *skattskyldig* (tax liable) in chapter 6 § 2 sen. 1 ML.¹³³⁹

I share the viewpoint that the ECJ by the case C-255/02 (Halifax and others) and the principle recently mentioned has given the Member States a tool in the field of VAT to protect the system.¹³⁴⁰ I consider that redefinition should *de sententia ferenda* be possible so that an agree-

¹³³⁸ See pp. 266 and 324 of part 1 and section 2.1.

¹³³⁹ See sections 2.8 and 7.2 of part 2.

¹³⁴⁰ See sections 2.7, 2.8 and 7.2 of part 2.

ment on *enkelt bolag* that's been established to make it possible to deduct VAT on private consumption will become disqualified for VAT purposes.¹³⁴¹ However, the described situation means that the following suggestion in part 2 should be carried out firstly. If the representative rule will be retained, should chapter 6 § 2 sen. 1 ML be specified, as described in chapter 3 above, so that the rule applies to *enkla bolag* and *partrederier* with *ekonomisk verksamhet* (economic activity) according to chapter 4 § 1 ML and that it also states that *delägarna* (the partners) in such *enkla bolag* and *partrederier* shall be *beskattningsbara personer* (taxable persons) by themselves.

Otherwise I've inter alia noted that even if the connection in chapter 4 § 1 ML to the concept *näringsverksamhet* (business activity) in the IL has been revoked by SFS 2013:368, the reason for the EU Commission to start in 2008 the procedure against Sweden on breach of EU law remains, since the question on the use of the concept *skattskyldighet* (tax liability) for the determination of the emergence of the right of deduction in chapter 8 § 3 para. 1 ML has not been treated yet by the legislator regarding the question on breach of Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive.¹³⁴² For the future it could furthermore be examined whether it's possible with a – compared to what applied earlier – reversed order, where the ML is governing the IL concerning who's an entrepreneur for tax purposes.¹³⁴³ Concerning the issue about the representative rule and whether a non legal entity can be deemed taxable person and *enkla bolag* and *partrederier* thereby being able to be considered tax subjects for VAT purposes should clarifications be made on the EU level. Thereby I argue – with regard of a certain comparison which has been possible to make to the FML as described in section 1.3.2 above – for proposals thereof probably most apt to be made by Sweden in conjunction with Finland. In that context could also questions concerning so called VAT groups be treated.¹³⁴⁴

¹³⁴¹ See sections 6.2.1.3 and 7.2 of part 2.

¹³⁴² See sections 1.4 and 2.4.

¹³⁴³ See pp. 267 and 325 of part 1.

¹³⁴⁴ See section 7.2 of part 2.