EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen

av Björn Forssén

Utgåva 1
Stiftelsen institutet för vidareutbildning
av jurister, samhällsvetare och ekonomer
VJS
Nybrogatan 39
Box 5192
102 44 Stockholm
Kundtjänst: tfn 08-459 19 90, fax 08-662 79 92
e-post: vjs@vjs.se Internet: www.vjs.se
Författaren nås på tfn 08-790 56 20, fax 08-20 12 67
eller mobil 070-716 19 63.
E-post: bjorn.forssen@telia.com
Hemsidor: www.forssen.com och www.forssen.info
© Copyright författaren och VJS. Stockholm 2007
ISBN 978-91-7199-120-1

FÖRORD

Denna avhandling är en omarbetad och förkortad version av Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, vilket verk kom ut i en tredje utgåva på VJS förlag våren 2006. Arbetet påbörjades den 11 mars 2000, och de som kontaktats är jur. & fil.kand. Olle Lekander och, vid Lunds universitet, Lars Pelin, Sture Bergström (avliden), Christina Moëll, Mats Tjernberg och Gregor Noll samt Bertil Wiman respektive Jan Kellgren vid Handelshögskolan i Stockholm respektive Linköpings universitet. Särskilt tack till Olle Lekander och Jan Kellgren.

Arbetet handlar i första hand om i vad mån mervärdesskattelagen kan koppla till inkomstskattelagen för att bestämma skattesubjektet, dvs. vem som kan tillhöra momssystemet. Eftersom det är en företagsskatterättslig fråga, sätts den i framställningen naturligen i samband med redovisningsrätten. Temat om EG-rättskonformiteten med kopplingen av bestämningen av yrkesmässig verksamhet enligt mervärdesskattelagen till det inkomstskatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet har en gemensam nämnare för de båda skatteslagen i civilrätten och bokföringsskyldigheten som bevisning angående vem som kan släppas in i eller skall tillhöra momssystemet, då EG-direktiv finns på redovisningsområdet precis som på momsområdet. Huvudfrågan om bestämningen av skattesubjektet på momsområdet sätts i samband med frågor om redovisning, kontroll och uppbörd. Det är nödvändigt för förståelsen av frågans betydelse för skattesystemet som helhet. Det är alltför vanligt att frågor om skatt enbart behandlas på debiteringssidan och att uppbörden lämnas därhän. Den metoden är mindre lämplig för momsfrågor, då mervärdesskatten är en idé byggd på egna principer och inte bara ett auktoritärt beslut om beskattning av en viss företeelse. Det handlar i stället om att fånga en många gånger dynamisk aktivitet i flykten. Därvid kan idén mervärdesskatt som uppbördssystem sättas på samma nivå som den femhundraåriga uppfinningen bokföring. Det perspektivet ger också naturligt behovet av att beskriva mervärdesskatten i samband med redovisningsfrågor och uppbörd, och inte som en isolerad lagteknisk fråga. Även andra kopplingar från mervärdesskattelagen till inkomstskattelagen berörs, och då främst den för momsen som idé så grundläggande rätten till avdrag i form av en fordran på staten. Kan den beskäras genom kopplingar till inkomstskatterättens begreppsvärld?

I denna bok refereras ofta till EG:s första och sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter. Främst reglerna i dessa båda direktiv ersattes den 1 januari 2007 av Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (vilken benämning också ingår i titeln på sjätte direktivet). Det innebär emellertid i princip inte några materiella förändringar, och läsaren kan i en jämförelsetabell i Bilaga XII i det nya direktivet hitta till de artikelbestämmelser som motsvarar de bestämmelser i första och sjätte direktiven som refereras till här.

Stockholm i februari 2007
Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 11

1. INLEDNING, s. 13

1.1 ÄMNE, SYFTE OCH METOD, s. 13

1.2 DISPOSITION OCH MATERIAL, s. 21

1.3 NÅGOT OM PUNKTSKATTER M.M. INNAN FRAMSTÄLLNINGEN FORTSÄTTER, s. 27

2. DEN NYA TOLKNINGSMILJÖN OVH FRÅGOR FÖR ANALYSEN I DETTA ARBETE, s. 31

2.1 MOMSSYSYSTEMET: UPPBÖRD OCH KONTROLL, s. 31

2.2 KONKURRENSNEUTRALITET: EXTERN OCH INTERN, s. 33

2.2.1 Extern och intern neutralitet, mervärdesskatterätten, s. 33

2.2.2 Extern och intern neutralitet, jämförelse av mervärdesskatterätten med inkomstskatterätten, s. 36

2.3 INTERN NEUTRALITET OCH MOMSENS GRUNDPRINCIPER FÖR ATT SKILJA FÖRETAGARNA FRÅN KONSUMENTERNA, s. 39

2.3.1 Mervärde och konsumtion, s. 39

2.3.2 Företagaren åtskiljs från konsumenten genom att skattskyldig person är den som är avdragsberättigad eller som hade varit det om omsättning av dennes varor eller tjänster inte omfattades av undantag från skatteplikt, s. 40

2.3.3 Mervärdesskatteprincipens grundläggande beståndsdelar: reciprocitet och övervältring som syftar till en konkurrensneutral tillämpning av momsreglerna, s. 44
2.3.3.1 Analys av artikel 2 i första direktivet, s. 44
2.3.3.2 Viss fördragskonform konform tolkning på momsområdet? s. 47
2.3.3.3 EG-domstolen beaktar grundprinciperna i artikel 2 i första direktivet, även om det ibland ej uttalas direkt i domen, s. 49

2.3.4 Bokstavstolkning, systematisk tolkning och teleologisk tolkning, s. 51

2.3.5 Rättigheter, skyldigheter och legalitetsprincipen, s. 55

2.4 FRÅGOR FÖR ANALYSEN I DETTA ARBETE, s. 57

3. SKATTSKYLDIG PERSON: VEM, HUR OCH NÄR? s. 62

3.1 SKATTSKYDIG PERSON, VEM? s. 62

3.1.1 Huvudregeln, s. 62

3.1.2 Fakultativa regler om vem som är skattskyldig person, s. 63

3.1.3 Offentliga verksamheter, s. 64

3.2 SKATTSKYLDIG PERSON OCH EKONOMISK VERKSAMHET, HUR? s. 66

3.2.1 Företagare, ej anställd, s. 66

3.2.2 Ekonomisk verksamhet, s. 68

3.2.3 Aktivitetskravet i ekonomisk verksamhet, s. 68
3.2.3.1 Ekonomisk verksamhet, konsumtions- och konkurrensperspektiv i praktiken, s. 68
3.2.3.2 Bokföringsskyldighet enligt god redovisningssed, en indikator på ekonomisk verksamhet, s. 69
3.2.3.3 Aktivitet, miniminivå för ekonomisk verksamhet: kan avdragsrätt och ekonomisk verksamhet föreligga utan direkt och omedelbar koppling mellan förvärv och skattepliktiga transaktioner? s. 73
3.2.3.4 Aktivitet, miniminivå för ekonomisk verksamhet: prövning utan stöd av fysisk aktivitet indikerad genom upprättade räkenskaper, s. 75
3.2.3.5 Varaktighetsrekvisitet i aktivitetskravet för ekonomisk verksamhet, växelverkan mellan ekonomisk verksamhet och subjektiva rekvisit, s. 80

3.3 SKATTSKYLDIG PERSON, NÄR INTRÄDER AVDRAGSRÄTTEN OCH FINNS DET VILLKOR FÖR DESS BESTÅND DÄREFTER? s. 83

3.3.1 När inträder avdragsrätten? Följdfrågor och olika tolkningsalternativ, s. 83
3.3.1.1 Följdfrågor, s. 83
3.3.1.2 Olika tolkningsalternativ, s. 84

3.3.2 När inträder avdragsrätten? Följdfrågor. EG-domstolens praxis, s. 88
3.3.2.1 Avdragsrättens uppkomst: vid förvärv eller först när skattepliktiga transaktioner förekommit i den ekonomiska verksamheten? s. 88
3.3.2.2 Avdragsrättens bestånd, kan avdrag vägras retroaktivt på grund av att förvärvad vara eller tjänst inte kommer till nytta i den ekonomiska verksamheten? s. 91
3.3.2.3 Avdragsrättens bestånd, kan avdrag vägras retroaktivt på grund av att den ekonomiska verksamheten kan anses ha upphört? s. 93
3.3.2.4 Avdragsrättens bestånd, är ett visst tempo i avskattningen nödvändigt och är det tillräckligt med en tillfällig skattepliktig transaktion? s. 95

4. VERKSAMHETSBEGREPPET, KAN DET BEHÅLLAS I ML OCH NÄR UPPHÖR VERKSAMHET, EKONOMISK VERKSAMHET RESPEKTIVE NÄRINGSVERKSAMHET? s. 101

4.1 KAN VERKSAMHETSBEGREPPET I ML BEHÅLLAS? s. 101

4.1.1 Verksamhetsbegreppet, EG-rättskonformiteten i ML:s struktur, s. 101

4.1.2 Verksamhetsbegreppet, är nationell praxis enligt RÅ 1999 Not 282 oförenlig med sjätte direktivet och EG-domstolens praxis? s. 105

4.2 NÄR UPPHÖR VERKSAMHET RESPEKTIVE NÄRINGSVERKSAMHET? s. 108

4.2.1 Ekonomisk verksamhet, upphör verksamheten eller karaktären av skattskyldig person? s. 108
4.2.1.1 Ekonomisk verksamhet, en eller flera verksamheter? s. 108
4.2.1.2 Verksamhet avslutas, behandling enligt ML av utförsäljning av enstaka tillgångar respektive av verksamhet eller verksamhetsgren, s. 110
4.2.1.3 Verksamhetsöverlåtelse, fusion och liknande, jämförelse mellan momsen och inkomstskatterätten, s. 110

4.2.2 Skattskyldig person, karaktärsförändring till konsument och jämförelse med när näringsverksamhet upphör, s. 113
4.2.2.1 Avsaknad av redovisningsregler i sjätte direktivet, jämförelse i stället via regeln om verksamhetsöverlåtelse, s. 113
4.2.2.2 Jämförelse av sjätte direktivet och fusionsdirektivet angående överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren, s. 114
4.2.2.3 Jämförelse av sjätte direktivet och svensk nationell inkomstskatterätt angående när momsredovisning respektive redovisning i inkomstslaget näringsverksamhet inte längre är aktuell, s. 116

5. FÖRHÅLLANDET MELLAN MATERIELLA SKATTEFRÅGOR, BOKFÖRING OCH FÖRFARANDEFRÅGOR, s. 118

5.1 ORDNAD BOKFÖRING, BEVISNING AVSEENDE KARAKTÄR PÅ TILLGÅNGAR OCH PÅ PERSON, s. 118

5.1.1 ”Verksamhetstänkande” och ”transaktionstänkande” i kombination med ett ”tillgångstänkande” i fall av karaktärsbyte på tillgångar, s. 118

5.1.2 Bokföringen som bevis på att någon är skattskyldig person, s. 120

5.2 FRÅGOR OM REGISTRERING, SKATTEREDOVISNING OCH KONTROLL, s. 124

5.2.1 Periodiseringsfrågan, rättsosäkerhet angående oriktig uppgift om skattemässig god redovisningssed vid sidan av det civilrättsliga begreppet, s. 124

5.2.2 Registrering till mervärdesskatt, ej avgörande för skattskyldighet och avdragsrätt enligt allmänna momsregler, s. 127

5.2.3 Bevisning om skatterättslig status, förfarandemässiga och skatteprocessuella aspekter, s. 132

5.2.4 Kontrollaspekter, s. 137
5.2.4.1 Kontroll möjlig oavsett om registrering skett eller ej, s. 137
5.2.4.2 Rättssäkerhetsmässiga fördelar med samsyn på kontrollen mellan skatteslagen moms och inkomstskatt med koppling till civilrätten, s. 137
5.2.4.3 Registreringskontroll minskar antalet onödiga skatteprocesser, s. 141
5.2.4.4 Betydelsen av förslag om att avskaffa revisionsplikten för små företag, m.m., s. 145

6. ANALYS AV YRKESMÄSSIG VERKSAMHET I ML I FÖRHÅLLANDE TILL NÄRINGSVERKSAMHETSBEGREPPET I 13 KAP. IL PÅ TEMAT EG-RÄTTSKONFORMITET, s. 149

6.1 STRUKTURERING OCH BEGRÄNSNING AV DEN FORTSATTA ANALYSEN, s. 149

6.1.1 Skattskyldighet för omsättningar ”vid sidan av” huvudregeln 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, s. 149
6.1.1.1 De tre fallen av särskilda bestämmelser om skattskyldighet enligt ML: 6 kap, 9 kap. och 9c kap., s. 149
6.1.1.2 Något om särskilda fall av skattskyldighet enligt 6 kap. ML, s. 153
6.1.1.3 Kan särskilda regler om skattskyldighet i 6 kap. ML i sig medföra bokföringsskyldighet? s. 159

6.1.2 Analysen begränsas till huvudregeln, supplementärregeln och de båda fall av tillfälliga omsättningar, där ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet också kopplar till IL, s. 161
6.1.2.1 Analysen avser företag oavsett om de är etablerade i utlandet eller i Sverige, s. 161
6.1.2.2 Offentlig verksamhet analyseras inte, s. 163

6.1.3 Avdragsförbudet för representation och liknande analyseras, s. 163

6.1.4 Avslutningsvis berörs begreppet ”skattskyldig” och dess betydelse för beskattningen av gemenskapsinterna förvärv av varor som är skattefria i annat EU-land men där Sverige tillämpar skatteplikt enligt sjätte direktivet, s. 164

6.1.5 Avslutningsvis frågan om en fordran på ingående moms mot staten kan genomdrivas även om aktuell regel i ML materiellt sett beskriver något annat än moms, s. 164

6.2 YRKESMÄSSIG VERKSAMHET, s. 164

6.2.1 Fortsatt analys, yrkesmässig verksamhet i förhållande till övriga rekvisit i huvudregeln om skattskyldighet i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, s. 164
6.2.1.1 Yrkesmässig verksamhet i förhållande till omsättning inom landet, s. 164
6.2.1.2 Yrkesmässig verksamhet i förhållande till skattepliktig omsättning (skatteobjektet), s. 166

6.2.2 Strukturering av bedömning yrkesmässig verksamhet i förhållande till näringsverksamhet och viceversa, s. 166

6.2.3 Yrkesmässig verksamhet, hänvisningen till 13 kap. IL och de subjektiva förutsättningarna för näringsverksamhet i 1 § första stycket andra meningen i kapitlet, s. 168
6.2.3.1 Vinstrekvisitet, s. 168
6.2.3.2 Självständighetsrekvisitet, s. 172
6.2.3.3 Varaktighetsrekvisitet, s. 172

6.2.4 Yrkesmässig verksamhet, supplementärregeln om former som är jämförliga med näringsverksamhet, s. 177

6.2.5 Yrkesmässig verksamhet, två fall av tillfälliga omsättningar med hänvisning till IL: engångsersättning för allframtidsupplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter samt produkter från privatbostadsfastigheter och från fastigheter hos privatbostadsföretag, s. 179

6.2.6 Undantag från yrkesmässig verksamhet, allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, s. 182
6.2.6.1 Förhållandet mellan 4 kap. 8 § ML och IL, nationell svensk praxis, s. 182
6.2.6.2 Förhållandet mellan 4 kap. 8 § ML och artikel 13A i sjätte direktivet, s. 185

6.2.7 Yrkesmässig verksamhet, hur bestämningen av skatteobjektet i vissa fall kan influera bestämningen av skattesubjektet i vissa hänseenden, s. 191

6.2.8 Yrkesmässig verksamhet, särskilt om att juridiska personer enbart redovisar inkomst av näringsverksamhet respektive övrigt om hänvisningen till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL, s. 198
6.2.8.1 Betydelsen av att juridiska personer enbart redovisar inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet, s. 198
6.2.8.2 Övrigt om hänvisningen till inkomstslaget näringsverksamhet enligt hela 13 kap. IL, s. 205

6.2.9 Yrkesmässig verksamhet, betydelsen av att vissa inkomster faller utanför inkomstslagen i IL, s. 209

6.3 AVDRAGSRÄTTEN, s. 216

7. ÖVRIGA FRÅGOR, s. 222

7.1 BEGREPPET ”SKATTSKYLDIG” I SAMBAND MED BESKATTNINGEN AV GEMENSKAPSINTERNA FÖRVÄRV AV VAROR SOM ÄR SKATTEFRIA I ANNAT EU-LAND MEN DÄR SVERIGE TILLÄMPAR SKATTEPLIKT ENLIGT SJÄTTE DIREKTIVET, s. 222

7.2 KAN FORDRAN PÅ INGÅENDE MOMS MOT STATEN GENOMDRIVAS ÄVEN OM AKTUELL REGEL I ML MATERIELLT SETT BESKRIVER NÅGOT ANNAT ÄN MOMS? s. 226

8. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s. 234

8.1 HUVUDFRÅGAN I DETTA ARBETE, s. 234

8.1.1 Bestämningen av yrkesmässig verksamhet i ML kan ske med hänvisning till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, s. 234

8.1.2 Problem med att 4 kap. 1 § 1 ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet hänvisar till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL, s. 237

8.1.3 De båda fall där ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet vid tillfälliga omsättningar hänvisar till andra lagrum i IL än 13 kap. medför inte några problem, s. 238

8.1.4 Skattefria inkomster enligt IL och intäkter som faller utanför inkomstslagen, s. 240

8.1.5 Supplementärregeln 4 kap. 1 § 2 ML om yrkesmässig verksamhet under former liknande näringsverksamhet, s. 240

8.1.6 Begränsning av yrkesmässig verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund genom hänvisning till IL:s regler om kvalificerad skattebefrielse, s. 241

8.1.7 Problem i de fall där beskrivningen av skatteobjektet innehåller skatterättsligt, s. 241

8.1.8 Vissa s.k. särskilda regler om skattskyldighet enligt ML påverkar inte frågan om yrkesmässig verksamhet föreligger, men de kan som särskilda regler om redovisning i ML i sig föranleda bokföringsskyldighet, s. 242

8.2 VERKSAMHETSBEGREPPET I ML OCH REDOVISNINGSREGLERNAS NETYDELSE I BEVISHÄNSEENDE FÖR FRÅGOR OM VERKSAMHET UPPKOMMIT RESPEKTIVE UPPHÖRT SAMT OM PRÖVNINGSTILLSTÅNDSINSTITUTET PÅ MOMSOMRÅDET, s. 243

8.2.1 Verksamhetsbegreppet, nödvändigt objektivt rekvisit till belägg av förvärvssyftet, s. 243

8.2.2 Civilrättsliga regler om bokföringsskyldighet och redovisning enligt god redovisningssed har bevisverksam förfarandemässigt och processuellt för bedömningen av om yrkesmässig verksamhet uppkommit respektive upphört, s. 244
8.2.2.1 Analysen tidigare i framställningen, s. 244
8.2.2.2 Ytterligare argument till analysen tidigare i framställningen av de civilrättsliga redovisningsreglernas betydelse för beskattningsfrågan, s. 245

8.2.3 Om inte rättssystemet ger en ordnad bokföring något bevisvärde, bör prövningstillståndsinstitutet ses över hellre än att materiella och redovisningsmässiga särregler införs för vissa branscher och småföretag, s. 256

8.2.4 Civilrättsliga regler om affärshändelse uppkommit har bevisverkan för både frågan om yrkesmässig verksamhet uppkommit och frågan om omsättning skett, s. 260

8.3 ”VERKSAMHETSTÄNKANDE” OCH ”TRANSAKTIONSTÄNKANDE” KOMPLETTERAT MED ”TILLGÅNGSTÄNKANDE”, s. 261

8.4 AVDRAGSRÄTTEN, ML:s STRUKTUR SAMT AVDRAGSFÖRBUD MED KOPPLING TILL IL, s. 263

8.5 REGISTRERING, KONTROLL OCH UPPBÖRD, s. 264

KÄLLFÖRTECKNING, s. 270

1 LITTERATUR, s. 270
2 LAGAR OCH OFFENTLIGT TRYCK, s. 277
3 EU-KÄLLOR OCH OECD, s. 282
4 RÄTTSFALL, s. 283

SAKREGISTER, s. 289

FÖRKORTNINGAR

A, allmänna råd (i SKV A)
Aa, domar i notisavdelningen i RÅ (t.o.m. 1985) angående mål om skatt, tull eller annan avgift och om uppbörd, m.m.
ABL, aktiebolagslagen (2005:551)
anm., anmärkning
Avd., avdelning
B, brottmål (i domar)
bet., betänkande
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
BFN, Bokföringsnämnden
bl.a., bland annat
C, curia (om EG-domstolen)
DN, Dagens Nyheter
dnr, diarienummer
Ds, departementsserien
Dt, direkt skatt taxering
dvs., det vill säga
e.d., eller dylikt
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna (*eng*., EEC, European Economical Communities)
EEIG, europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG, Europeiska gemenskaperna (också referens till EG-fördraget – f.d. Romfördraget)
EGT, Europeiska gemenskapernas tidning
eng., engelska
etc, etcetera
EU, Europeiska unionen (European Union)
F, företag (i F-skatt); f, följande sida
FAR, Föreningen Auktoriserade Revisorer
FB, förhandsbesked
f.d., före detta
ff, följande sidor
Fi., finansdepartementet
första direktivet, EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227EEG)
GBFL, bokföringslagen (1976:125)
GML, lag (1968:430) om mervärdeskatt
IAS, International Accounting Standards
IASB, International Accounting Standards Board
IASC, International Accounting Standards Committee

IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Im, indirekt skatt mervärdesskatt
Kap., kapitel
KL, kommunalskattelagen (1928:370)
KOM, EG:s kommission (*eng*., COM, European Commission)
kr, kronor
Ltd, limited (se AB)
M, meddelanden (i SKV M)
m.fl., med flera
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
MLM, Multi Level Marketing
m.m., med mera
Moms, förkortning av mervärdesskatt
Not, notismål
nr, nummer
OECD, Organization for Economic Co-operation and Development
Prop., Regeringens proposition
Ref (ref), referatmål
RF, regeringsformen
RSV, Riksskatteverket
RÅ, Regeringsrättens årsbok
rådet, EG:s råd
S, skatt; s., sida
SAL, socialavgiftslagen (2000:980)
SBL, skattebetalningslagen (1997:483)
SFS, svensk författningssamling
SIL, lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
sjätte direktivet, EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG)
s.k., så kallad/-e
SkBrL, skattebrottslagen
SkU, skatteutskottet
SKV, Skatteverket (rikstäckande myndighet som inbegriper f.d. RSV och de tidigare 10 regionala skattemyndigheterna – vid referens till skrivelser avses med SKV dess huvudkontor, dvs. f.d. RSV)
SOU, statens offentliga utredningar
SRN, skatterättsnämnden
t.ex., till exempel
TL, taxeringslagen (1990:324)
uppl., upplaga
utg., utgåva
VAT, förkortning av moms på engelska (value added tax)
www, world wide web

1. INLEDNING

1.1 ÄMNE, SYFTE OCH METOD

Sverige blev medlem i Den europeiska unionen, EU, den 1 januari 1995. Det har beträffande ämnet mervärdesskatt (moms) inneburit att EG-rätten numera är en del av gällande rätt. Genom Maastrichtfördraget 1992 traktatfästes EU av år 1993. Ibland används uttrycket EU-rätt, men här används EG-rätt. EU:s grundlag är inte ratificerad av samtliga 25 EU-länder och därför gäller fortfarande det s.k. Romfördraget från 1958, vilket numera benämns EG-fördraget, då det genom Maastrichtfördraget 1992 bytte benämning från det grundläggande fördraget om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskaperna (EEG) till fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EG). Av artikel 93 (f.d. 99) i EG-fördraget – förkortas artikel 93 EG – följer av kravet på harmonisering beträffande de indirekta skatterna, dit framför allt momsen och punktskatterna hör,[1] att de nationella mervärdesskattereglerna i de olika medlemsländerna i EU skall integreras med varandra, för att säkerställa funktionerna med den inre marknaden inom EU som gäller sedan 1993.[2]

Alltsedan 1967 och EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG), första direktivet, gäller att ett land inte får bli medlem i EG (numera EU) om det inte har mervärdesskatt i sin ekonomi.[3] Kumulativa flerstegsskatter skulle ersättas med ett gemensamt system för mervärdesskatt.[4]

Sverige ersatte den allmänna varuskatten från 1960 med ett momssystem genom införandet den 1 januari 1969 av lag (1968:430) om mervärdeskatt (GML).[5] Redan då under influens av EG-rätten på området,[6] och alltmer i samband med den stora skattereformen 1990 och när nu gällande mervärdesskattelag (1994:200), ML, ersatte GML den 1 juli 1994.

---

[1] Direkta skatter som inkomstskatten bärs av den skattskyldige, medan indirekta skatter övervältras av den skattskyldige på andra, såsom företag lägger på momsen på priset på varan eller tjänsten som säljs till kunden (konsumenten). Se t.ex. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 4, av Sven-Olof Lodin m.fl.

[2] Artiklarna i EG-fördraget omnumrerades genom Amsterdamfördraget 1997. Bl.a. på grund av att en del hänvisningar här sker till förarbetena till anslutningslagen, Prop. 1994/95:19, anges den äldre artikelnumreringen i parenteser.

[3] Se artikel 1 i första direktivet. Se även Prop. 1994/95:57 s. 73.

[4] Se fjärde och åttonde stycket i preambeln (ingressen) i första direktivet.

[5] Se Prop. 1968:100 s. 1 och 31.

[6] Se Prop. 1968:100 s. 25 och 51.

Genom Sveriges EU-inträde 1995 styr EG-rätten uttolkningen av reglerna i ML. Framför allt handlar det om att tillämpa det viktiga EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet. Sveriges Riksdag tilldelade då generellt sett kompetensen på momsområdet till EU:s institutioner med stöd av grundlagen.[7] Det innebär att avvikelser från sjätte direktivet enbart får förekomma övergångsvis i ML med stöd av Sveriges anslutningsfördrag med EU.[8]

På inkomstskatteområdet har inte Sveriges Riksdag tilldelat EU:s institutioner kompetensen generellt sett. Artikel 94 EG (f.d. 100) innebär för exempelvis inkomstskatten enbart att en ”tillnärmning” av medlemsländernas nationella lagar skall ske när ett enhälligt råd utfärdar direktiv i en viss inkomstbeskattningsfråga.

Ett av de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML är att subjektet kan anses bedriva yrkesmässig verksamhet. Uttrycket yrkesmässig verksamhet bestäms formellt sett genom en hänvisning i 4 kap. 1 § 1 ML till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Därjämte finns en supplementärregel i 4 kap. 1 § 2 ML om yrkesmässig verksamhet som ”bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse”, och i det fallet anges att omsättningen skall överstiga 30.000 kr under beskattningsåret, för att yrkesmässig verksamhet skall anses föreligga. Dessutom finns ett par hänvisningar till IL för bestämning av yrkesmässig verksamhet vid vissa tillfälliga omsättningar.[9]

Syftet med detta arbete är att analysera om den formella kopplingen i ML till IL:s näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av skattesubjektet är EG-rättskonform. Därav ämnet och titeln för detta arbete: EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen.

---

[7] Se 10 kap. 5 § regeringsformen (RF).

[8] Sveriges anslutningsfördrag med EU uttrycks i den s.k. anslutningslagen eller EU-lagen, lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. I lagen Tillkännagivande (1994:1501) av fördrag och andra instrument med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen anges de särlösningar som Sverige erhöll på momsområdet övergångsvis vid EU-inträdet den 1 januari 1995, och de återges också i förarbetena till de båda lagarna, Prop. 1994/95:19 Del 1, på sidorna 142, 143, 236 och 237 samt på sidorna 93 och 94 i förarbetena till ändringarna i ML genom SFS 1994:1798 i samband med Sveriges EU-inträde, Prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EU).

[9] Se 4 kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML.

Vid arbetet med den stora skattereformen 1990 anfördes värdet av en gemensam beskattningsram mellan de båda aktuella skatteslagen,[10] men frågan är om den formella kopplingen från ML till IL vid bestämningen av skattesubjektets karaktär innebär en rättsosäkerhet för den enskilde, då Sveriges EU-inträde 1995 innebär en ny tolkningsmiljö för momsen med EG-rätten som en del av gällande rätt.[11] Det finns inte något formellt EG-rättsligt hinder mot att ML hänvisar till annan lagstiftning för bestämning av begrepp. EG-domstolen har fastlagt att innebörden i begrepp som styrs av EG-rätten inte får ges en från EG-rätten avvikande innebörd, utan de skall ges en s.k. autonom europeisk innebörd.[12]

Eftersom det svenska rättssystemet inte är monistiskt, utan dualistiskt, måste EG:s direktiv på momsområdet implementeras i svensk nationell lag, och ML är sålunda svensk lag. Emellertid styrs tolkningen av ML:s regler av EG-rätten; hittills finns bara direktiv om moms och en förordning om skatteadministrativt samarbete på momsområdet, men oavsett om det handlar om ett direktiv eller en förordning från EG på området är rättsakterna en del av gällande rätt i Sverige också om de av någon anledning inte skulle implementeras i ML eller annan svensk lag. Regeringsrätten – eller Högsta domstolen i mål om skattebrott – är skyldig som högsta instans att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen vid tolkningen av en oklar regel i ML, dvs. när gemenskapsrätten måste fastställas genom EG-domstolens tolkning för att Regeringsrätten skall kunna avgöra frågan.[13] Detsamma gäller alltså om en regel i exempelvis sjätte direktivet inte skulle ha blivit implementerad i ML. Direktivet har s.k. direkt effekt. Däremot gäller att ett åliggande från statens sida mot den enskilde inte kan genomdrivas om det inte har täckning i den avfattade lagens bokstav i ML. På det viset kan legalitetsprincipen för beskattning på momsområdet sägas gälla på motsvarande sätt som beträffande annan beskattning, t.ex. inkomstskatten.[14] Att 4 kap. 1 § 1 ML hänvisar till 13 kap. IL och näringsverksamhet för bestämning av yrkesmässig verksamhet är dock inte något bokstavstolkningsmässigt problem, utan det handlar om att pröva om strukturen i 13 kap. IL eller innehållet i näringsverksamhet

[10] Se Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms, s. 57, av Björn Forssén, där uttrycket gemensam beskattningsram används.
[11] Se Svensk moms i EU, s. 16, av Björn Forssén och Ny Juridik 1/1995 s. 30, artikeln Mervärdesskatten och EU (s. 25-48), av Björn Forssén, där uttrycket ny tolkningsmiljö används.
[12] Se EG-målet 107/76 (Hoffman-La Roche).
[13] Se tredje stycket i artikel 234 EG (f.d. 177).
[14] Se 8 kap. 3 § RF och även 2 kap. 10 § andra stycket RF (förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning) samt Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 5-7 och 185, av Anders Hultqvist och Rätten och förnuftet, s. 253, av Aleksander Peczenik.

enligt inhemsk svensk praxis kan förenas med det innehåll som EG-rätten ger skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet.

För förevarande ämne är det av intresse att den tidigare generella hänvisningen enligt § 75 i GML från momsens begreppsvärld till inkomstskattens upphävdes när ML ersatte GML den 1 juli 1994.[15] Kvar finns i första hand ifrågavarande bestämning i 4 kap. 1 § 1 ML av yrkesmässig verksamhet, när det gäller formella kopplingar från ML till den nationella inkomstskatterätten. I övrigt kan följande nämnas. Uttagsbeskattning av tjänster på fastighetsområdet, där byggmästarens egen fastighet bestäms till sådan fastighet som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse enligt IL.[16] Det s.k. avdragsförbudet för ingående moms på utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomsttaxeringen enligt 16 kap. 2 § IL.[17] Nämnda uttagsregler på byggområdet gäller med stöd av anslutningsfördraget som nationell särlösning, i förhållande till sjätte direktivet, för mervärdesbeskattningen av tillhandahållande av nyproducerade byggnader och byggnadsmark.[18] Avdragsförbudet i fråga gäller med stöd av andra stycket i artikel 17.6 sjätte direktivet. I båda fallen gäller avvikelser från sjätte direktivet endast övergångsvis. Framför allt frågan om avdragsförbudens EG-rättskonformitet har debatterats en del, men avvikelser från sjätte direktivet godtas alltså beträffande dem och för uttagsreglerna på byggområdet övergångsvis, dvs. tills rådet beslutar upphäva möjligheten till nationella särregler för de båda fallen. Avgränsningen av ämnet är att detta arbete skall ge en analys av om bestämningen av skattesubjektet på momsområdet kan ske utifrån begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL. Därför analyseras inte uttagsreglerna på byggområdet särskilt, då de gäller skatteobjektet och avvikelser från sjätte direktivet dessutom tillåts där. Inte heller de olika nationella avdragsförbuden analyseras i sig, då de är tillåtna tills vidare enligt sjätte direktivet. Däremot analyseras avdragsförbudet för representation och liknande ändamål, då avdragsrätten är en central fråga vid bestämningen av skattesubjektet och en koppling finns till IL för just det fallet av avdragsförbud i ML.

Momsen är en konsumtionsskatt och reglerna om momssystemet handlar i första hand om att skilja ut företagarna från just konsumenterna. På det

[15] Se Prop. 1993/94:99 s. 326, där det framgår att 75 § GML saknar motsvarighet i ML.
[16] Se 2 kap. 7 § första stycket ML.
[17] Se 8 kap. 9 § första stycket 2 ML.
[18] Se SFS 1994:1501, s. 5792 och 5793 under rubriken Sverige punkterna w), z) och aa) och Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 142 samt Prop. 1994/95:57 s. 93.

sättet skiljer sig inte begreppet skattskyldig person i artikel 4.1 i sjätte direktivet systematiskt från det bokföringsmässiga enskild näringsidkare eller, i vart fall inte i subjektiv mening, inkomstskattens näringsverksamhet. I ML används idag två uttryck för företagaren: näringsverksamhet enligt 13 kap. IL genom hänvisningen dit i 4 kap. 1 § 1 ML och näringsidkare beträffande vissa regler om omsättningens placering respektive i förfarandereglerna om fakturainnehåll. Frågan är om 13 kap. IL systemmässigt och svensk praxis ger näringsverksamhet ett innehåll som gör att ML:s yrkesmässig verksamhet inte är förenlig med sjätte direktivets skattskyldig person. I sammanhanget är det av intresse att EG-domstolen, trots att skattesuveräniteten i princip ligger kvar hos Sveriges Riksdag på inkomstskatteområdet, anser att det inte innebär att medlemsstaterna inte skulle vara skyldiga att också där iaktta primärrätten i form av EG-fördragets principer om fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital och om etableringsfrihet för EG:s medborgare.[19] Regeringsrätten har följt EG-domstolens linje därvidlag och flera gånger beaktat primärrätten på inkomstskatteområdet, trots att de inkomstskatterättsliga frågor som var aktuella inte omfattades av någon bestämmelse i ett EG-direktiv.[20] Emellertid har inte frågan ställts på sin spets ännu huruvida EG-domstolen skulle ha kompetens att skapa kompetens utan tilldelning från ett medlemslands lagstiftande församling. EG-domstolens s.k. kompetens-kompetens och Regeringsrättens följsamhet därvidlag har både ifrågasatts och möjligen bekräftats av doktrinen.[21]

---

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

[20] Se RÅ 2000 Ref 17, RÅ 2000 Ref 38, RÅ 2000 Ref 47 (I. och II.) och RÅ 2002 Not 210 (regeringsrättens mål nr 7009-1999). I RÅ 2000 Ref 17 inhämtade Regeringsrätten förhandsavgörande från EG-domstolen: EG-målet C-200/98 (X AB och Y AB). I RÅ 2002 Not 210 inhämtade Regeringsrätten förhandsavgörande från EG-domstolen: EG-målet C-436/00 (X och Y). [OBS! I 2002 års notismål återges i RÅ felaktigt målnummer C-36/00 i stället för C-436/00 hos EG-domstolen]

[21] Se Skattenytt 1995 s. 26 och 27, artikeln Medlemskapet i Europeiska Unionen och skatter – en överblick (s. 15-29), av Lars Pelin; Svensk skattetidning 2002 s. 561-573, artikeln Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten, av Leif Mutén; Skattenytt 2003 s. 230 och 231, artikeln Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel (s. 230-246), av Mats Tjernberg; Skattenytt 2004 s. 503-511, artikeln EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet, av Lars Pelin; EG och EG-rätten, s. 84, av Allgårdh, Olof, Jacobsson, Johan och Norberg, Sven; Svensk intern- och internationell skatterätt, s. 221, av Lars Pelin; EG-skatterätt, s. 254 och 255, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger; När tar EG-rätten över?, s. 237, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans; och Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 86, av Eleonor Alhager.

Även om det alltså kan ifrågasättas om EG-domstolen har kompetens att pröva huruvida IL:s regler är EG-rättskonforma annat än sekundärrättsligt, dvs. på det fåtal områden inom inkomstskatterätten där ett enhälligt råd utfärdat direktiv,[22] ligger det inte någon mervärdesskatterättslig motsättning i att så ändock sker. Det följer av artikel 93 EG (f.d. 99), andra stycket i preambeln (ingressen) i första direktivet och tredje stycket i preambeln i sjätte direktivet att de nationella momsreglerna inte får hindra den fria rörligheten av personer, varor, tjänster och kapital inom den gemensamma marknaden. Av femte stycket i preambeln i sjätte direktivet följer att som skattskyldig person skall också den betraktas som tillfälligt genomför vissa transaktioner i en medlemsstat. ML:s regler skall sålunda vara avfattade med iakttagande av EG-fördragets princip om fri rörlighet för varor i artikel 23 EG (f.d. 9), för tjänster i artikel 49 EG (f.d. 59), för personer i artikel 39 EG (f.d. 48) och för kapital i artikel 56 EG (f.d. 73b) – de s.k. fyra friheterna – samt med iakttagande av artikel 43 EG (f.d. 52) och principen om fri etableringsrätt inom gemenskapen för EG:s medborgare. Att Regeringsrätten följer EG-domstolens fördragskonforma uppfattning om EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt,[23] är alltså något som i och för sig kan ifrågasättas, men det möter inte något mervärdesskatterättsligt hinder. Därför används här uttrycket EG-rättskonform i betydelsen direktivkonform, om inte annat anges.

I sammanhanget kan nämnas att begränsningen här till att inte gå in på frågan om omfattningen av principen om EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt inte verkar påverkas av om den EU:s grundlag, som blev färdig i juni 2004, skulle ratificeras av samtliga 25 EU-länder i framtiden (och som kanske tillåts bli ytterligare ett par). Principen om EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt ”lagfästs” genom EU:s

[22] Fusionsdirektivet (90/434/EEG), moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG), direktivet om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (2003/48/EG), för privatpersoner (räntedirektivet), och direktivet om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (2003/49/EG). Direktiven är implementerade i IL [räntedirektivet i lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter].

[23] Se EG-målet 26/62 (van Gend en Loos) respektive EG-målet 6/64 (Costa), där principerna om EG-fördragens direkta effekt respektive om EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt anses etablerade. Det kan alltså, utifrån bl.a. den vetorätt som varje land har genom kravet på att rådet enhälligt skall utfärda rättsakter där kompetens inte tilldelats EU:s institutioner generellt sett som enligt artikel 93 EG (f.d. 99), utan det handlar om ”tillnärmning” enligt artikel 94 EG (f.d. 100), diskuteras om principerna ger stöd för en kompetens-kompetens hos EG-domstolen, men den diskussionen skulle föra för långt här.

grundlag varmed EG-fördraget avses bli ersatt.[24] Emellertid gäller då, så länge medlemsstaterna är suveräna som sådana och Sverige alltjämt har en dualistisk rättsordning, fortsatt den problematik som tas upp här med exempelvis legalitetsprincipen i 8 kap. 3 § RF. Den svenska grundlagen får förutsättas bestå och frågan om bibehållen skattesuveränitet i avsaknad av stöd för att kompetens tilldelats EU:s institutioner generellt sett också på inkomstskatteområdet består. Artiklarna 93 EG respektive 94 EG får enbart motsvarande lydelser i EU-grundlagen, om EG-fördraget ersätts med EU-grundlagen.[25] I EU-grundlagen ersätts begreppet EG-förordning med europeisk lag och begreppet direktiv, som i exempelvis sjätte direktivet, ersätts med begreppet europeisk ramlag. Den enda skillnaden i kompetensfördelning mellan Sveriges Riksdag och EU – beträffande materiella skatteregler – skulle bestå i att i utkastet till EU:s grundlag omnämns uttryckligen ”bolagsskatt” jämte de förfarandebestämmelser över vilka bl.a. Sverige skulle komma att förlora vetorätten.[26] EU-grundlagen skulle i denna del ge EU möjlighet att hindra ett medlemsland från att etablera sig som s.k. skatteparadis på det icke-harmoniserade inkomstskatteområdet genom att sänka bolagsskattesatsen till en väsentligt lägre nivå än i andra EG-länder, vilket inte anses möjligt för EU att hindra idag mot bakgrund av EG-fördragets principer om fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital samt om fri etableringsrätt inom gemenskapen för EG:s medborgare. Emellertid berörs inte momsreglerna av en sådan utveckling, då en inkomstskatterättslig etablering med fast driftställe i exempelvis EU-landet Sverige inte förutsätts för att ett företag från annat land (EU-land eller tredje land) skall kunna tillhöra momssystemet här. I och med Sveriges EU-inträde 1995 utmönstrades kravet på att yrkesmässig verksamhet skulle bedrivas ”här i landet” för att ett företag skulle bli skattskyldigt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML för skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster. För övrigt gäller sedan den 1 januari 2002 att i de av reglerna för omsättningens placering i ML som innehöll det med det inkomstskatterättsliga begreppet likalydande uttrycket fast driftställe används i stället uttrycket fast etableringsställe.[27], vilka är

[24] Se artikel I-10.1 i utkastet till EU:s grundlag. Motsvaras i färdiga EU-grundlagen av artikel I-6 (artikel I-6 EU).
[25] Se artiklarna III-62 punkt 1 respektive III-64 i utkastet till EU:s grundlag. Motsvaras i färdiga EU-grundlagen närmast av artikel I-11 EU och artikel III-130 EU respektive av artikel I-42.1a EU.
[26] Se artikel III-63 i utkastet till EU-grundlag. Den frågan om grundlagsutkastet berördes i samtal med finansdepartementets Henrik Paulander 2003-09-09. (Artikeln i fråga i utkastet motsvaras i färdiga EU-grundlagen närmast av artikel I-23.3 EU, artikel III-137 andra stycket EU, artikel III-156 EU och artikel III-158.1a EU – i de artiklarna nämns dock inte längre ”bolagsskatt” uttryckligen.)
[27] Se lydelsen av 5 kap. 7 och 8 §§ ML enligt SFS 2001:971 (Prop. 2001/02:28).

avgörande för om ett företag från utlandet skall kunna tillhöra svenska momssystemet. Om EU-grundlagen ersätter EG-fördraget, blir följden för här ifrågavarande mervärdesskatterättsliga frågor enbart att EG-rätten konsekvent kommer att få benämnas EU-rätt (unionsrätt).

Formellt sett innebär det alltså inte något problem i sig att 4 kap. 1 § 1 ML hänvisar till 13 kap. IL för bestämning av uttrycket yrkesmässig verksamhet i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML och av frågan om vem som skall kan bli skattskyldig. Svenska domar på momsområdet har givetvis varit lagliga också från och med Sveriges EU-inträde 1995. Frågorna som ställs här är i stället om rättstillämpningen kan ha medfört eller riskerar att medföra en svensk nationell praxis som strider mot de inbegrepp som ges av EG-rätten avseende vem som är s.k. skattskyldig person enligt artikel 4 i sjätte direktivet, och som omfattas av mervärdesskatten. Mervärdesskattesystemet skall med sitt regelverk skilja ut konsumenterna från företagarna. Det är i princip företag som kan tillhöra mervärdesskattesystemet, medan konsumenter som framför allt privatpersoner blir bärare av skatten. Här berörs i första hand företagen, även om det finns regler om att offentliga verksamheter också kan ha yrkesmässig verksamhet. De bestäms då som skattesubjekt via skatteobjektet, dvs. i kraft av att de omsätter varor eller tjänster, om inte det sker som ett led i myndighetsutövning.[28] Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kan undantas från att anses bedriva yrkesmässig verksamhet, varvid hänvisning sker till IL:s begreppsvärld.[29] Det är av intresse för att bedöma huvudfrågan om EG-rättskonformiteten i tillämpningen av uttrycket yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML, men utgångspunkten är att det är företagarens situation som skall bedömas. Därför används här företagare utan någon åtskillnad med avseende på företags- eller associationsform, om inte annat anges. Uttrycken företag och företagaren avser här den enskilde som skattskyldig person oavsett om denne arbetar under enskild firma eller i exempelvis aktiebolagsformen.

Metoden för analysen i detta arbete består i att först hitta ett antal frågor vilka får utgöra ansatsen för att kunna jämföra inbegreppet av skattskyldig person i artikel 4.1 i sjätte direktivet med näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL. Därefter kan en analys utifrån rättspraxis ske. Vad är det för rekvisit som ger den enskilde karaktären av skattskyldig person? Vem är det som omfattas av ML:s begreppsvärld? Den personen kan tillhöra momssystemet, och när skall vederbörande det? För att kunna nå fram till

[28] Se 4 kap. 6 och 7 §§ ML.
[29] Se 4 kap. 8 § ML.

en ansats för en jämförande betraktelse av de båda skatteslagen måste först bestämmas vad som är moms, dvs. vad är det för grundprinciper som bestämmer att fråga alls är om mervärdesbeskattning och inte någon företeelse som faller utanför momssystemet och möjligen omfattas av annan beskattning?

1.2 DISPOSITION OCH MATERIAL

I detta verk ges inte någon deskriptiv genomgång av mervärdesskatterätten i ett EG-rättsligt perspektiv. Det kan ses som ett koncentrat av det omfångsmässigt större verket av samma författare, Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, vilket kom ut i en tredje utgåva på VJS förlag våren 2006 och som kan sägas utgöra en första officiell publikation av innehållet i avhandlingsarbetet. Fokus ligger här på EG-rättskonformiteten i att yrkesmässig verksamhet i ML definieras genom hänvisning till näringsverksamhet enligt 13 kap. IL.

Här är det alltså inte fråga om att skapa sådana generellt giltiga skatterättsliga tumregler som har efterlyfts beträffande skatterättsliga metodfrågor.[30] Genomgången här skall inte bli någon ”tegelsten” som så att säga skymmer sikten och gör analysen svårtillgänglig och oöverblickbar.[31] Genomgångar av normerna på skatteområdet är alltså i och för sig påkallat, men här görs analysen mera koncentrerad av nämnda anledning och tillämpad metod kan få lämna förslag till fortsatt forskning i stället för att alla trådar följs till slutändan.

Skatterättens karakteristiska ekonomiska prägel, som betonas för den skatterättsliga forskningen,[32] kommer här till uttryck i att både näringsverksamhet i 13 kap. IL och ekonomisk verksamhet i artikel 4.1 i sjätte direktivet har en gemensam nämnare i bokföringslagen (1999:1078), BFL, när det gäller att åtskilja företagarens ekonomi från den privata genom begreppet bokföringsskyldighet. I verkligheten finns ett behov av att kunna åtskilja de som kan tillhöra momssystemet, företagarna, från konsumenterna, och det bör ske på ett neutralt sätt, varvid ifrågavarande

[30] Se Skattenytt 1998 s. 539, artikeln Skatterättsliga metodfrågor (s. 535-540), av Aleksander Peczenik.
[31] Se Skattenytt 2004 s. 741, artikeln Skatterättsliga avhandlingar i ett förändringsperspektiv, av Bergström, Sture, Norberg, Claes och Påhlsson, Robert (s. 740-745).
[32] Se Skattenytt 2004 s. 742, artikeln Skatterättsliga avhandlingar i ett förändringsperspektiv, av Bergström, Sture, Norberg, Claes och Påhlsson, Robert (s. 740-745).

koppling från ML till IL inte möter något hinder så långt som avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet från övriga inkomstslag – dvs. av företagarna från privatpersonerna inkomstskatterättsligt – kan baseras på samma grundläggande bevisfakta, nämligen om vederbörande är skyldig att upprätta en bokföring. Förutsättningar finns alltså för att i praktiken ha en gemensam beskattningsram för de båda skatteslagen, men frågan är om det medför rättsosäkerhet med nuvarande koppling från ML till IL beträffande definitionen av yrkesmässig verksamhet. En normgenomgång måste för den analysen ske åtminstone såtillvida att momsen som skatt avgränsas mot annan beskattning. De grundprinciper som ger den avgränsningen bildar också underlag för den fortsatta analysen av om en gemensam beskattningsram för företagarna är möjlig och i så fall hur långt den kan sträcka sig.

Ibland talas om vad som är ett mervärde, när en vara eller tjänst skall anses slutkonsumerad och om momsprinciper för olika avgöranden. Veterligen har emellertid inte någon ansats gjorts hittills för att hitta ett verktyg för att pröva en sådan fråga som den förevarande med ML:s koppling till IL för bestämning av yrkesmässig verksamhet. Här skall enbart ett antal frågor tas fram, för att kunna genomföra analysen i detta arbete. Däremot har sedan Sveriges EU-inträde prövats om reklamskatten strider mot principen om att varje medlemsland enbart får ha ett momssystem. Regeringsrätten har konstaterat att den svenska reklamskatten är godtagbar, då den saknar de av EG-domstolen antagna karakteristika för mervärdesskatten, bl.a. ”att reklamskatten inte utgår på mervärdet eftersom någon generell avdragsrätt inte föreligger för erlagd skatt”.[33] Momsen är skyddad genom artikel 33 i sjätte direktivet som innebär ett förbud mot momsliknande skatter vid sidan av momsen. Med ett s.k. Wilmot-test prövas sådan fråga,[34] men frågan är nu om ifrågavarande koppling från ML till IL för bestämning av yrkesmässig verksamhet medför att personer som bör omfattas av momssystemet utestängs eller att sådana kan komma att omfattas som inte hör hemma i momssystemet, utan egentligen är konsumenter.

I det följande sker först en analys av momsens grundprinciper och hur de kan anses uppställa en metod för tolkning av framför allt begreppet yrkesmässig verksamhet i ML i förhållande till näringsverksamhet i 13 kap. IL. Därefter sker analysen med beaktande av de riktlinjer och ramar för bestämning av skattesubjektet som grundprinciperna och metoden sätter.

[33] Se RÅ 1999 Ref 8 och RÅ 2000 Not 59 samt Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, s. 123 och 124, av Stefan Olsson.
[34] Se EG-målet 295/84 (Wilmot).

Materialet för analysen är, förutom svenska rättskällor och doktrin, i första hand EG:s rättsskällor i form av första och sjätte direktiven och EG-domstolens domar.

Oavsett om det teoretiskt sett vore möjligt eller inte, har inte vare sig övriga EU-länder eller andra närliggande länder med moms i sin ekonomi, såsom Norge, någon koppling från den nationella momslagstiftningen till sin inhemska inkomstskattelagstiftning, när det gäller att bestämma om en person har karaktären av 'skattskyldig person'. Överhuvudtaget verkar samtliga EU-länder utom Sverige mer eller mindre följa artikel 4.1 i sjätte direktivet, när det gäller att i sina nationella momslagstiftningar bestämma vem som kan vara skattesubjekt. I stället för en koppling till inkomstskattelagstiftningen tycks deras gemensamma nämnare vara att därvid anknyta till "business" i civilrättslig mening. Slutsatsen kan anses ha belägg i utredningen SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Utredningen, som ännu inte har lett till något lagförslag, innehåller förslag om terminologiska ändringar av begrepp, där föreslagna "beskattningsbar person" motsvarar sjätte direktivets "skattskyldig person" (*eng*. "taxable person") och avses ersätta såväl ifrågavarande "yrkesmässig" som "skattskyldig" och "näringsidkare" i ML.[35] Utredningen reserverar sig emellertid för att inte ange hur därmed de materiella reglerna påverkas av en sådan ändrad terminologi, utan dess analys begränsas till redovisningsreglerna.[36] Redovisningsreglerna i ML förslår utredningen skall frikopplas från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed.[37] Utredningen saknar sålunda ett ordentligt användbart värde för analysen av frågeställningen beträffande dagens materiella momsregler, och det ger snarast intrycket av ett oöverlagt förslag i de delar där utredningen ändå kan uppfattas tala om en övergång från ett "verksamhetstänkande" till ett "transaktionstänkande" i vissa materiella frågor.[38] Utan någon analys av konsekvensen för de materiella reglerna skulle därvid framför allt verksamhetsbegreppet utmönstras ur ML samtidigt med att kopplingen till IL skulle upphöra för huvudregeln om bestämning av skattesubjektet, genom att yrkesmässig (verksamhet) ersattes av beskattningsbar person.[39]

På grund av det från materiell synpunkt relativt begränsade värdet av utredningen SOU 2002:74 för förevarande fråga om bestämningen av skattesubjektet i huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML med kopplingen till 13 kap.

[35] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 65, 67, 68, 162 och 163 .
[36] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186.
[37] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 20.
[38] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 194.
[39] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 152 och 194-200.

IL, har en särskild enkät företagits i samband med detta arbete.[40] Den utvisar att det som utredningen antyder också stämmer med verkligheten. Samtliga EU-länder utom Sverige saknar i sina momslagstiftningar koppling till nationell inkomstskatterätt för bestämning av skattesubjektet, och det gäller enligt svaren på enkäten också i Norge och Ungern.

Den svenska tekniken, för att skilja ut en person från konsumenterna och bestämma att vederbörande är ett skattesubjekt som kan tillhöra momssystemet, skulle teoretiskt ha kunnat användas av EU-länderna Finland, Irland och Nederländerna och av Norge samt av Ungern, som för övrigt sedan den 1 maj 2004 är EU-medlem. Dessa fem länder har i stort sett samma inkomstskattemässiga system som det svenska, för att fördela förvärvsinkomster (arbetsinkomster) och kapitalinkomster i fåmansföretag, eller regelverk som medför liknande konsekvenser.[41] Perspektivet här är den ekonomiska verksamhetens initialskede. Därvid är enmans- eller fåmansföretag av särskilt intresse, då svårigheterna ligger i att bedöma om den eller de som sätter igång en verksamhet gör detta för sin försörjning (förvärvssyfte), och verksamheten därför skall åtskiljas från deras privata ekonomi. Emellertid har inte något av de fem länderna valt att ha den svenska modellen med en koppling från momslagstiftningen till inkomstskattelagstiftningen, när det gäller att bestämma vem som skall kunna omfattas av momssystemet.

Finland, som är särskilt intressant som jämförelseunderlag, eftersom Finland blev EU-medlem samtidigt med Sverige 1995 och har officiella versioner av såväl direktiv som momslagstiftning på svenska språket, anger i sin momslag att mervärdesskatt betalas på ”rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland” samt på varuinförsel (1 § första stycket).[42] Sedan görs en negerad bestämning av ’rörelsemässig’ såtillvida att därmed inte skall avses lön enligt finska uppbördslagstiftningen (1 § tredje stycket). Den finska mervärdesskattelagen använder även begreppet rörelse, men någon koppling till en uppdelning mellan å ena sidan näringsverksamhet (rörelse) och å andra sidan kapitalinkomster enligt inkomstskattelagstiftningen görs inte. En likhet med svenska ML är

[40] Se i KÄLLFÖRTECKNING (under 1 LITTERATUR – Intervjuer/enkät …) vilka personer vid skatteförvaltningar inom EU, i Norge och i Ungern (numera EU-medlem), som har varit behjälpliga med att besvara enkäten i samband med detta arbete, vilken genomfördes i januari 2003.

[41] Se Skattenytt 1998 s. 739, 740, 743, 744, 747, 748 och 750, artikeln Jämförelse av de svenska s.k. 3:12-reglerna med utländska dito samt vissa ändringsförslag (s. 739-752), av Jari Burmeister, där denne genomfört en studie av 85 länder på det temat. Enligt samtal med Jari Burmeister 2003-01-08 omfattade studien bl.a. samtliga EU-länder.

[42] Se Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501, som trädde i kraft den 1 juni 1994.

emellertid att den finska mervärdesskattelagen (4 §) anknyter till inkomstskattelagen (1535/92), när det gäller att undanta vissa ideella organ från beskattning. Ett allmännyttigt samfund som avses i finska inkomstskattelagen är skattskyldigt till mervärdesskatt endast om inkomsten av dess aktivitet utgör näringsinkomst för samfundet,[43] vilket är jämförbart med den svenska modellen med att enligt 4 kap. 8 § ML undanta från yrkesmässighet allmännyttiga ideella föreningar (och registrerade trossamfund) som är begränsat skattskyldiga, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen (eller trossamfundet) inte är skattskyldig enligt IL.

Alla andra undersökta EG-länder följer sjätte direktivet och stipulerar undantag för vissa omsättningar som görs av organisationer utan vinstintresse (*eng*. ”non-profit-making”-organizations), dvs. begränsningen av mervärdesskattens omfattning sker med avseende på skatteobjektet och inte skattesubjektet.[44]

Finland, som inte ersatte sin omsättningsskatt från 1964 med en verklig mervärdesskatt förrän den 1 juni 1994,[45] ligger emellertid på samma låga nivå som Sverige, när det gäller att ansöka om förhandsavgöranden från EG-domstolen,[46] varför Finland för närvarande utgör ett jämförelseunderlag av mindre värde i förevarande sammanhang. Begreppet ”rörelsemässig” kan dock närmast liknas vid det svenska begreppet verksamhet som bedrivs i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse, s.k. rörelseliknande former, enligt supplementärregeln 4 kap. 1 § 2 ML. Det begreppet bestäms inte heller med utgångspunkt i IL. Därför kan Finland komma att bli intressant beroende på om en nationell praxis utvecklas i Sverige, där domstolarna söker stöd i supplementärregeln hellre än i huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML för att bestämma om någon är yrkesmässig. För närvarande kan emellertid inte någon sådan utveckling skönjas, vilket beläggs av utvecklingen sedan RÅ 1996 Not 168.[47]

[43] Se SOU 2002:74 Del 2 s. 219 (Bilaga 4).
[44] Se artikel 13A.1. l, m och o i sjätte direktivet.
[45] Se SOU 1989:35 Del I s. 123 och Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501.
[46] Se Kommissionens sjuttonde årsrapport om kontroll av tillämpningen av gemenskapsrätten (1999), KOM(2000) 92 slutlig, s. 13 och 14.
[47] Se även RÅ 2001 Not 15. Noteras för övrigt enligt samtal med föredraganden i regeringsrätten, Leif Nilsson, 2003-10-02 att RÅ 2001 Not 15 i RÅ felaktigt anges gälla förhandsbesked i inkomstskattefråga – fråga var i stället om ansökan om förhandsbesked i fråga om mervärdesskatt.

Danmark, som införde mervärdesskatt vid halvårsskiftet 1967 och sålunda före Sverige och som blev EG-medlem före något annat nordiskt land,[48] har av tradition varit en förebild för den svenska momslagstiftningen,[49] och hade sålunda bildat det främsta jämförelseunderlaget i nu ifrågavarande hänseende, om Danmark hade haft nämnda svenska modell. En koppling mellan de båda skatteslagen i likhet med den svenska vore emellertid inte ens möjlig där, då inkomstbeskattningen i Danmark utgår från endast ett inkomstbegrepp – en uppdelning sker på avdragssidan beträffande utgifter för förvärvsinkomster såsom lön och överskott från självständigt bedriven näringsverksamhet och kapitalinkomster först vid skatteberäkningen.[50] Den danska momslagen, 2 kap. 3 § första stycket, återger i stället i stort sett direkt artikel 4.1 i sjätte direktivet: ”Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed”.

Storbritanniens språkversion av sjätte direktivet har varit förebild för den svenska språkversionen, men Storbritannien har inte heller något liknande den svenska modellen med en koppling till inkomstskattelagstiftningen för att bestämma innebörden i ”taxable person” (”skattskyldig person”).[51]

Sverige är för jämförbara länder unikt med sin koppling i ML till IL för att bestämma skattesubjektet, och därför får analysen ske utifrån ett material bestående i de svenska rättskällorna och doktrinen i jämförelse med i första hand EG:s rättskällor i form av första och sjätte direktiven och EG-domstolens domar. Värt att notera för sammanhanget är att EG:s rättsakter saknar förarbeten i traditionell svensk mening. De enda officiella motiven i det sammanhanget är i stället den kortfattade och allmänt hållna s.k. preambel (ingress) som vanligen inleder en EG-förordning eller ett EG-direktiv.[52] EU-kommissionens förslag eller, i samband med EG-domstolens domar, generaladvokatens uttalanden kan vid tolkning av förordningar och direktiv också fylla den funktion som annars av tradition starkt präglar uttolkningen av de svenska skattelagarna, dvs. statens offentliga utredningar, propositioner och finans- respektive skatteutskottets betänkanden. På grund av att sjätte direktivet och andra direktiv om moms eller förordningen om skatteadministrativt samarbete på momsområdet

[48] Sverige och Finland anslöt till EU 1995, och idag står enbart Norge och Island – för övrigt de enda (tillsammans med Liechtenstein) kvarvarande EES-länderna – utanför EU bland de nordiska länderna.
[49] Se Prop. 1968:100 s. 25 och 51 samt t.ex. Prop. 1978/79:141 s. 69 och SOU 1989:35 Del I s. 123.
[50] Se Skattenytt 2000 s. 24 och 25, artikeln Jämförelse mellan omfördelningsregler för enskilda näringsidkare i Sverige och Danmark (s. 23-33), av Urban Rydin.
[51] Se SOU 2002:74 Del 2 s. 237ff (Bilaga 4).
[52] Se Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 528.

måste implementeras i svenska ML eller mervärdesskatteförordningen (1994:223) samt, beträffande förfarandereglerna, i skattebetalningslagen (1997:483), SBL, blir givetvis de svenska förarbetena ändå i praktiken av betydelse för tolkningen av reglerna, även om direktiven har företräde.

Genomgången av momsens grundprinciper och metodfrågorna i kapitel 2 avslutas med avsnitt 2.4, där en översikt ges av hur analysen av huvudfrågan om kopplingen från ML till IL när det gäller att bestämma vem som är skattesubjekt momsmässigt sett är EG-rättskonform skall gå till väga samt av vilka frågor som kan vara intressanta i övrigt. Genomgången av vem som är skattskyldig person och begreppet ekonomisk verksamhet i kapitel 3 är nödvändig som referensram för prövningen av om ML är EG-rättskonform i nämnda hänseende. Är ett verksamhetsbegrepp nödvändigt för bestämningen av yrkesmässig verksamhet? Kapitel 4 innehåller en prövning av om det svenska verksamhetsbegreppet i ML är EG-rättskonformt och när en verksamhet upphör momsmässigt respektive inkomstskattemässigt. I kapitel 5 beskrivs förhållandet mellan de materiella skattereglerna, redovisningsreglerna och bokföringsskyldigheten och betydelsen av normbildningen för det civilrättsliga begreppet god redovisningssed när det gäller det bevis- och förfarandemässiga kring materiella beskattningsfrågor. I avsnitten under 6.1 anges strukturen för och begränsningen av den fortsatta analysen av huvudfrågan för arbetet. Kapitel 7 innehåller de båda frågor i övrigt som alltså kan vara av intresse, främst pedagogiskt sett för framställningen i stort.

Detta arbete beaktar lagstiftning etc per den 1 januari 2007.

1.3 NÅGOT OM PUNKTSKATTER M.M. INNAN FRAMSTÄLLNINGEN FORTSÄTTER

Innan framställningen fortsätter med huvudfrågan, skall emellertid bara kort nämnas något med anledning av att den svenska lagstiftningen om sociala avgifter, punktskatter och tull också styrs av EG-rätten.[53]

- Beträffande sociala avgifter i form av s.k. egenavgifter görs en koppling i socialavgiftslagen (2000:980), SAL, till IL:s näringsverksamhetsbegrepp. Egenavgiftspliktig inkomst avser inkomst som beskattas som inkomst av näringsverksamhet, men även inkomst som beskattas som inkomst av tjänst, om den som

[53] Se EG-förordningarna 1408/71 och 574/72 om social trygghet, EG:s cirkulationsdirektiv för punktskatter (92/12/EEG) och EG:s tullkodex – Rådets förordning (EEG) nr 2913/92.

utger ersättningen inte skall betala arbetsgivaravgifter på den.[54] Det överensstämmer väl med att EG-förordningen om social trygghet omfattar både egenföretagare och anställda.[55]

- Angående punktskatterna noteras att för energiskatten bestäms skattesubjektet med en definition av yrkesmässig verksamhet som helt överensstämmer med den i 4 kap. 1 § ML. Dvs., definitionen består i en hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL jämte en supplementärregel om yrkesmässig verksamhet som ”bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse”.[56] För reklamskatten bestäms begreppet yrkesmässig verksamhet delvis också med hänvisning till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL,[57] medan med yrkesmässigt beträffande t.ex. alkoholskatt förstås – utan koppling till IL – att en upplagshavares verksamhet är ett led i ”näringsutövning”.[58]

- Beträffande tull gäller att gäldenären kan vara vem som helst som anmäler en vara från en plats utanför EU (import) till Tullverket för förtullning, dvs. anmäler varan till s.k. övergång till fri omsättning inom den tullunion som EU utgör.[59] Detsamma gäller frågan om vem som är skattskyldig för moms på den importerade varan.[60] Tull och importmoms omfattar sålunda inte enbart företagare, utan också en privatperson som anmäler en importerad vara till förtullning.

Beträffande tull och importmoms saknas koppling till IL för bestämningen av gäldenären. Däremot kan kopplingarna från SAL och, i förekommande fall, från de nationella lagarna om punktskatter till IL:s näringsverksamhetsbegrepp vara av intresse på temat EG-rättskonformitet – beträffande förhållandet till EG-rättskällorna – på motsvarande sätt som med kopplingen till det begreppet för bestämningen av yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML.

---

[54] Se 3 kap. 3, 4, 5, 6, 8 och 11 §§ SAL.
[55] Se artikel 1a och Bilaga 1 i EG:s förordning 1408/71.
[56] Se 1 kap. 4 § lag (1994:1776) om skatt på energi och SKV:s Handledning för punktskatter 2004, s. 168.
[57] Se första stycket anvisningarna till 9 § lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam och SKV:s Handledning för punktskatter 2004, s. 326.
[58] Definitionen av vad som är yrkesmässigt framgår inte av lagreglerna om skattskyldiga och upplagshavare, 8 och 9 §§ lag (1994:1564) om alkoholskatt, utan av förarbetena, Prop. 1994/95:56 s. 85. Se även SKV:s Handledning för punktskatter 2004, s. 55.
[59] Se 3 kap. 3 och 4 §§ och 5 kap. 1 och 2 §§ tullagen (2000:1281).
[60] Se 1 kap. 2 § första stycket 6 och andra stycket och 1 kap. 1 § första stycket 3 ML.

T.ex. var motivet till att, med ML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp enbart att behålla traditionen med att därvid knyta den indirekta beskattningen till den direkta.[61] Förhållandet till EG:s cirkulationsdirektiv för punktskatter etc berördes inte därvidlag, och det kan sålunda vara av intresse att undersöka också om en sådan gemensam beskattningsram är möjlig med hänsyn till EG-rätten.

Regeringsrätten har alltså konstaterat att den svenska reklamskatten inte strider mot principen om en enda mervärdesskatt nationellt sett enligt artikel 33 i sjätte direktivet. I doktrinen har hittills inte någon analys skett av om den nationella lagstiftningen om punktskatter är konform med ”näringsidkare” i artikel 7.2 i cirkulationsdirektivet och begreppet ”självständig verksamhet”, när det gäller yrkesmässighetsbegreppet. Stefan Olsson gör en indelning av skattskyldigheten i en objektiv och subjektiv del, där det objektiva refererar till prestationen, skatteobjektet, medan den subjektiva sidan avser ”vilka subjekt som är skattskyldiga”. Det överensstämmer med uppdelningen för analysen i förevarande arbete, där de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL respektive de objektsrelaterade förutsättningarna för näringsverksamhet i 13 kap. IL i övrigt ställs mot rekvisiten för skattskyldig person i sjätte direktivet på temat vem som kan tillhöra momssystemet, medan frågan om skatteobjektets karaktär avgör om en sådan person skall tillhöra momssystemet. Stefan Olsson går dock inte in på någon subjektsrelaterad analys av skattskyldighetsbegreppet i förhållande till exempelvis nämnda artikelbestämmelse i cirkulationsdirektivet. Han noterar bara att skattskyldigheten har en objektiv och subjektiv sida och att båda rekvisiten måste vara uppfyllda för att en reell skattskyldighet skall föreligga samt, med hänvisning till Peter Melz, att begränsningar i den subjektiva skattskyldigheten avgränsar skattepliktens omfattning såtillvida att annars formellt skattepliktiga prestationer förblir obeskattade.[62] Stefan Olsson noterar att en definition av yrkesmässighetsbegreppet saknas i flertalet punktskatteförfattningar, men ställer t.ex. inte begreppet yrkesmässig verksamhet i lagen om skatt på energi och i lagen om skatt på

[61] Se Prop. 1994/95:54 s. 81 och 82.

[62] Se Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, s. 159, av Stefan Olsson samt Mervärdeskatten Rättsliga grunder och problem, s. 88, av Peter Melz vartill Stefan Olsson hänvisar. Notera att Stefan Olsson konsekvent felaktigt anger titeln till Peter Melz verk ”Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder”. Dåförtiden (1990) stavades mervärdesskatt med ett ”s” i GML, vilket även Peter Melz tillämpade, och titeln i Peter Melz verk sätter ’rättsliga grunder’ före ’problem’.

annonser och reklam, och kopplingarna däri till det nationella inkomstskatterättsliga begreppet näringsverksamhet, mot begreppet näringsidkare i cirkulationsdirektivet.[63] Det kan sålunda finnas anledning att också pröva om den nationella punktskattelagstiftningen är EG-rättskonform beträffande bestämningen av skattesubjektet.

Emellertid görs inte någon genomgång av nyss nämnda frågor här, då detta arbete på temat EG-rättskonformitet behandlar kopplingen från ML till IL för bestämningen av skattesubjektet och förhållandet till sjätte direktivet.

[63] Se Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, s. 169, av Stefan Olsson.

2. DEN NYA TOLKNINGSMILJÖN OCH FRÅGOR FÖR ANALYSEN I DETTA ARBETE

2.1 MOMSSYSTEMET: UPPBÖRD OCH KONTROLL

Varje analys av momssystemet bör i grunden ses för vad det är, ett uppbördssystem. ”Den skattskyldige fungerar i princip som uppbördsman för staten”, sägs det från den svenska lagstiftarens sida beträffande mervärdesskatten.[64] Beträffande engelsk mervärdesskatt anses ”the taxpayer” som ”agent for the Commissioners” (Inland Revenue Commissioners),[65] dvs. som en uppbördsman åt skatteförvaltningen. Konsumenten skall i slutändan träffas av skatten på hela mervärdet av varan eller tjänsten i förädlingskedjan av företag som är involverade med att producera och distribuera varan eller tjänsten i fråga, och uppbördsmässigt skall varje företag i kedjan lojalt redovisa och betala sin del av momsen på det mervärdet så att avdraget hos sista företaget i kedjan har täckning i sådana föregående inbetalningar och det företaget blir slutredovisaren av momsen på hela mervärdet av den vara eller tjänst som konsumenten köper. Momsen skiljer sig från bruttoomsättningsskatterna genom denna karaktär av flerledsskatt, där avdragsrätten företag för företag i förädlingskedjan gör att konsumenten endast träffas av skatt på mervärdet av den slutliga prestationen,[66] men detta är i grunden enbart en teknisk lösning för att garantera en effektiv uppbörd och finansiering av utgifterna i den offentliga sektorn. Uppbördsfunktionen i momssystemet har också en EU-nivå, då en viss andel av medlemsländernas mervärdesskattebas skall bilda underlag för medlemsländernas finansiering av EU:s egen budget.[67]

Om ett land skall bli medlem i EU skall det ha moms i sin ekonomi, och den delen av uppbördssystemet i respektive medlemsland i EU skall i princip följa ett gemensamt regelsystem för medlemsländerna. Konsumenterna inom EU skall inte välja bort en konkurrent på grund av olikheter i mervärdesbeskattningen i förhållande till andra leverantörer i det egna EU-landet eller annat EU-land. Konsumenter utanför EU skall inte välja bort producenter inom EU bara för att samtliga medlemsländer skall

[64] Se Prop. 1989/90:111 s. 294.
[65] Se British Tax Review 1998 s. 591, artikeln Restitution of Overpaid VAT (s. 582-591), av Graham Virgo.
[66] Se Prop. 1968:100 s. 36: ”Genom avdragsrätten för ingående skatt skiljer sig mervärdeskatten från flerledsskatter av s.k. kaskadtyp. I ett kaskadskattesystem medför varje omsättning en faktisk skattebelastning”.
[67] Se andra stycket i preambeln i sjätte direktivet samt Prop. 1994/95:57 s. 73 och 93.

ha moms i sina ekonomier. Det löses genom att export av varor eller tillhandahållande av tjänster till platser utanför EU och kunder etablerade utanför EU inte mervärdesskattebeläggs samtidigt som exportörerna behåller sin rätt att lyfta moms på sina förvärv i respektive EU-land eller importer. I förstnämnda fall med affärer inom EU gäller att konkurrens- och konsumtionsneutraliteten skall upprätthållas genom att det gemensamma momssystemet inom EU utgör lagvalsregler, där beskattningsrätten för en omsättning inom EU skall tilldelas ett land i ”mervärdesskattelandet EU”.[68]

Omsättningar inom EU skall varken leda till dubbelbeskattning eller skattebortfall. När en företagare gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom EU, skall den mervärdesbeskattas antingen hos företagaren själv eller genom förvärvsbeskattning hos kunden, oavsett var i världen företagaren är etablerad. Även om företagarens omsättning i t.ex. EU-landet Sverige är endast tillfällig, enstaka, skall den mervärdesbeskattas här på det ena eller andra sättet.[69] För att uppnå att skattskyldighet uppkommer enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML för alla skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster inom landet (Sverige), oavsett var i världen företagaren som gör prestationen är etablerad, utmönstrades vid Sveriges EU-inträde 1995 lokutionen ”som bedrivs här i landet” med referens på yrkesmässig verksamhet ur lagrummet. Sjätte direktivets karaktär av lagvalsregler för tilldelningen av den momsmässiga beskattningsrätten för omsättningar inom EU kommer också till uttryck i reglerna för upprätthållande av kontrollfunktionen. Varje medlemsstat inom EU får – beträffande transaktioner som är befriade från skatt – begränsa faktureringsskyldigheten skattskyldig persons ”leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster” beträffande transaktioner som sådan företagare ”utför på deras territorium”.[70] Sedan gäller en förordning om administrativt samarbete om mervärdesskatt mellan skattemyndigheterna i EU:s medlemsländer.[71]

---

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

[69] Se femte stycket i preambeln i sjätte direktivet samt Prop. 1994/95:57 s. 155 och 175.

[70] Se artikel 22.3a första och fjärde stycket i sjätte direktivet. Se även det s.k. faktureringsdirektivet på momsområdet 2001/115/EG som implementerats i artikel 22.3 i sjätte direktivet och den 1 januari 2004 i 11 kap. ML (Prop. 2003/04:26).

[71] Se rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92. Den nya skatteadministrativa förordningen har implementerats i svensk lagstiftning den 1 januari 2004 genom Förordning (2003:1107) om tillämpning av rådets förordning.

2.2 KONKURRENSNEUTRALITET: EXTERN OCH INTERN

2.2.1 Extern och intern neutralitet, mervärdesskatterätten

Konkurrensneutraliteten sägs ha en extern och en intern sida. Neutralitetsprincipen har enligt EG-domstolen upprepat angetts innebära att varje företagare i förädlingskedjan fram till konsument skall befrias från den börda mervärdesskatten skulle utgöra i vederbörandes ekonomiska verksamhet, om inte avdragsrätten upprätthålls.[72] Konkurrensneutraliteten skall gälla mellan företag som skall tillhöra momssystemet, dvs. mellan företag vars förvärv är ägnade att skapa skattepliktiga transaktioner. EG-domstolen har uttalat att principen att ”the common system of VAT ensures that all economic activities, whatever their purpose or results, are taxed in a wholly neutral way, presupposes that those activities are themselves subject to VAT”.[73]

I doktrinen talas om extern respektive intern neutralitet, och distinktionen mellan två sådana sidor av neutralitetsbegreppet för momsen kan diskuteras. Eleonor Alhager har från EG-domstolens avgöranden dragit slutsatsen i sin avhandling att EG-domstolen endast tillämpar en neutralitetsprincip, och att neutralitetsstörande element tillåts huvudsakligen i form av att artikel 12.4 i sjätte direktivet medger reducerade momssatser jämte den generella.[74] Robert Påhlsson har i en kommentar av avhandlingen ifrågasatt synsättet som en definition av neutralitet.[75] I en annan kommentar av samma avhandling anser Peter Melz att indelningen i extern och intern neutralitet är användbar, och uttalar att ”[e]xtern neutralitet innebär neutralitet vid handel mellan medlemsländerna och att intern neutralitet är neutralitet vid konsumtion, produktion m.m. i ett land”.[76] En jämförelse kan också göras med synsättet på neutralitetsprincipen på punktskatteområdet, där EG:s s.k. cirkulationsdirektiv (92/12/EEG) precis som med momsdirektiven skall

[72] Se punkt 15 i EG-målet C-37/95 (Ghent Coal), där hänvisning också sker till punkt 19 i EG-målet 268/83 (Rompelman) och till punkt 15 i EG-målet 50/87 (kommissionen mot Frankrike).
[73] Se punkt 26 i EG-målet C-4/94 (BLP Group), där hänvisning också sker till punkt 19 i EG-målet ”Rompelman”. [VAT, förkortning av engelskans value added tax (moms)]
[74] Se Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 72 och 73, av Eleonor Alhager.
[75] Se Svensk skattetidning 2001 s. 749, Bokanmälan av En avhandling om mervärdesskatt vid omstruktureringar (s. 747-753), av Robert Påhlsson.
[76] Se Skattenytt 2001 s. 714, Bokanmälan av Mervärdesskatt vid företagsöverlåtelser (s. 712-719), av Peter Melz.

”garantera den inre marknadens upprättande och funktion”,[77] och där Stefan Olsson talar om neutralitet på ett makroplan respektive på ett mikroplan. Det senare anges då gälla relationen mellan olika näringsidkare i de beskattade branscherna.[78]

Det skulle föra för långt att göra ett försök till en fullständig rättsteoretisk analys av EG-rättens neutralitetsbegrepp. I detta arbete används med den reservationen begreppen extern neutralitet respektive intern neutralitet på så sätt att med extern neutralitet avses neutralitet i handeln mellan EU-länderna och med intern neutralitet avses neutralitet mellan konkurrerande företag tillhöriga momssystemet i ett EU-land eller i olika EU-länder. De eventuella nyanseringar som nämnda akademiker gör av neutralitetsbegreppet torde knappast vara oförenliga med den indelningen av den externa respektive interna sidan av begreppet, och indelningen här får sägas ligga i linje med Eleonor Alhagers uppfattning om EG-domstolens praxis beträffande neutralitetsbegreppet. Konkurrensneutralitetsprincipen i det externa perspektivet handlar om neutralitet mellan olika handlingsalternativ såtillvida att den gränsöverskridande handeln behandlas momsmässigt lika oavsett med vilket annat land handeln bedrivs. I det interna perspektivet motsvarar principen den skatterättsliga likformighetsprincipen, dvs. att företag respektive konsumenter i samma land och för vilka villkoren i övrigt är likadana beskattas respektive belastas av momsen på samma sätt. Oavsett vilket av de båda perspektiven som anläggs på neutralitetsprincipen får emellertid EG-domstolen anses tillämpa en enda neutralitetsprincip, där målsättningen är konsumtionsneutralitet inom EU med tillåtna avvikelser därifrån enbart i fall av olikheter i tillämpade nivåer på momssatserna. Det som kanske mera betonas här än hos andra är att inbegreppet av den interna neutraliteten, utifrån EG-domstolens nämnda praxis och momsens grundprinciper enligt första och sjätte direktiven, i första hand kan uppfattas genom sättet på vilket momsreglerna tillämpas.

Sjätte direktivet tar redan enligt sin preambel avstamp i första direktivet, och i preambeln i sjätte direktivet anges att avdrag för debiterad ingående moms skall medges förvärvande företag oavsett de momssatser som tillämpas av medlemsstaterna. Det åligger medlemsstaterna att sätta momssatserna så att de ”medger normalt avdrag” av den moms som tagits ut i tidigare omsättningsled.[79] Reglerna om skattesatserna innebär att varje

[77] Se fjärde stycket i preambeln i cirkulationsdirektivet 92/12/EEG för punktskatterna.
[78] Se Skattenytt 2002 s. 178, artikeln Neutralitetsfrågor avseende punktskatter (s. 177-186), av Stefan Olsson.
[79] Se elfte stycket i preambeln i sjätte direktivet.

EU-land får ha en generell momssats och en eller två reducerade momssatser; den generella får vara lägst 15 % och reducerade lägst 5 %.[80] Det neutralitetsstörande med reducerade momssatser skall begränsas – som det stipuleras i artikel 12.4 i sjätte direktivet – av att varje sådan skall bestämmas så att dess tillämpning medger ”på normalt sätt” avdrag för hela den moms som är avdragsgill enligt artikel 17 i sjätte direktivet. Reglerna i sjätte direktivet om placeringen av en omsättning inom EU i ett visst EU-land kommer till uttryck i bl.a. den s.k. övergångsordningen för varuhandeln mellan EU-länderna,[81] som genomfördes för att garantera funktionerna för EU:s inre marknad som gäller sedan 1993. Med den avses en utjämning ske av olikheterna i tillämpade momssatser mellan EU-länderna, genom att ett gemenskapsinternt förvärv mellan företag i två EU-länder inte beskattas i säljarens land och åsätts momsen i köparens land.[82] En extern neutralitet uppnås på så sätt. Intern neutralitet skall uppnås genom att oavsett i vilket EU-land ett företag är etablerat skall konkurrensen inte snedvridas i förhållande till företag i samma EU-land eller andra EU-länder beroende på olikheter i sättet på vilket reducerade momssatser tillämpas. På så vis garanteras också funktionerna för den inre marknad som gäller sedan 1993, varvid EU-länderna tilläts tillämpa differentierade momssatser.

Det är sålunda den interna neutraliteten i betydelsen sättet på vilket momsreglerna tillämpas som är av främsta intresse här, när det för analysen i förevarande arbete skall avgöras vilka momsens grundprinciper och omfattningen av dessa som skall beaktas vid besvarandet av de frågor som här skall ge analysen. Den externa neutralitetsstörningen till följd av att EU-länderna ännu inte har lyckats enas om gemensamma momssatser är helt enkelt något som företagen får leva med. Inköpsresor till andra EU-länder är ett känt svenskt fenomen på grund av att Sverige tillsammans med Danmark ligger i topp inom EU med en generell momssats om 25 %. Framför allt personbils- och fritidsbåtstillverkarna har ett konkurrensskydd i det att också konsumenter träffas av reglerna om beskattning för gemenskapsinterna förvärv beträffande s.k. nya transportmedel.[83] Inget hindrar dock en svensk privatperson att köpa en personbil från t.ex. Tyskland med den lägre momsen där, när bilen inte längre betraktas som ny

[80] Se artikel 12.3a första och tredje stycket i sjätte direktivet. Det är för övrigt bara Storbritannien, Irland och Sverige som övergångsvis dessutom får ha s.k. nollskattesatser på vissa varor och tjänster med stöd av anslutningsfördraget med EU.
[81] Se EG:s direktiv 91/680/EG som införts i artiklarna 28a-28n i sjätte direktivet.
[82] Se Prop. 1994/95:57 s. 78 och 79.
[83] Se 1 kap. 13a § och 2a kap. 3 § första stycket 1 jämfört med andra stycket ML.

(vilket för övrigt inte är detsamma som att den är begagnad).[84] En vara kan också importeras från ett land utanför EU (tredje land) till ett lågmomsland i EU och sedan föras in i Sverige utan någon utjämning i förhållande till den höga svenska momsen.

2.2.2 Extern och intern neutralitet, jämförelse av mervärdesskatterätten med inkomstskatterätten

Eftersom EG-fördragets principer om fri rörlighet (de fyra friheterna) och om fri etableringsrätt också återges av första och sjätte direktiven, är det alltså för analysen här inte något problem att Regeringsrätten följer EG-fördragets princip om etableringsfrihet också för inkomstskattefrågor generellt sett, trots att frågan om s.k. kompetens-kompetens hos EG-domstolen är omdiskuterad. Någon konflikt mellan ML och IL på temat extern neutralitet föreligger således inte. Beträffande den externa neutraliteten är det i stället så att momsen kan influeras av EG-rätten också via den sekundärrättsligt reglerade inkomstskatterätten. Av intresse därvid är moder-dotterbolagsdirektivet. I RÅ 2000 Ref 17, där alltså Regeringsrätten inhämtade förhandsavgörande från EG-domstolen (målet ”X AB och Y AB”),[85] ansågs det strida mot gemenskapsrätten att vägra avdrag för koncernbidrag från svenskt moderbolag till svenskt dotterbolag, när moderbolaget äger dotterbolaget tillsammans med två eller flera helägda utländska dotterbolag. De utländska dotterbolagen hade säte i olika EG-länder med vilka Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul. Även om det inte omnämndes av Regeringsrätten eller EG-domstolen får som jämförelse nämnas EG-målet C-168/01 (Bosal Holding), som också avsåg prövning av etableringsfriheten enligt artikel 43 EG (f.d. 52). EG-domstolen ansåg där, utifrån moder-dotterbolagsdirektivet, att villkor i det nationella skattesystemet om skattemässig kongruens hos samma subjekt kan godtas, men inte mellan olika subjekt om det hindrar eller avskräcker från etablering i annat EG-land.

Även i RÅ 2002 Not 210 inhämtade och följde Regeringsrätten förhandsavgörande från EG-domstolen (målet ”X och Y”). EG-domstolen prövade också i det målet etableringsfriheten enligt artikel 43 EG (f.d. 52), och fann att EG-fördraget utgör hinder mot regler i lagen (1947:576) om

---

[84] Se EG:s direktiv om särskilda momsregler för handel med begagnade varor m.m. 94/5/EG, implementerat i artikel 26a i sjätte direktivet och i 9a kap. ML, de s.k. vinstmarginalbeskattningsreglerna.

[85] Regeringsrätten hänvisar för övrigt i RÅ 2000 Ref 47 (I. och II.) till EG-målet ”X AB och Y AB”, förutom till EG-målen C-251/98 (Baars) och C-35/98 (Verkooijen)

statlig inkomstskatt (SIL) och IL om att uppskov med beskattning av övervärde på aktier som överlåts till underpris inte skulle vara möjligt, när överlåtelsen sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel. Den externa neutraliteten på inkomstskatteområdet inom EU befästs också genom att EG-domstolen bl.a. söker vägledning i OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet.[86] Det är förlaga till bilaterala avtal som OECD-länder, däribland Sverige, ingår för att undvika dubbelbeskattning. Mellan de nordiska länderna finns för övrigt ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal sedan 1983, vilket också bygger på principerna i OECD:s modellavtal. Eftersom icke-diskrimineringsklausulerna i dubbelbeskattningsavtalen ingår i rättskällor som godtas av EG-domstolen,[87] förstärker det, i förening med att moder-dotterbolagsdirektivet belägger samma princip, principen om extern neutralitet på inkomstskatteområdet generellt sett, oavsett att det är omdiskuterat huruvida de primärrättsliga principerna om fri rörlighet (de fyra friheterna) och om etableringsfrihet skall gälla framför nationella källor för inkomstskatterättsliga frågor som inte omfattas av EG-direktiv. Det kan alltså diskuteras om EG-domstolen har sådan kompetens-kompetens att domstolen som skett i målet ”X och Y”, där domstolen inte hade någon rättsakt från EG såsom moder-dotterbolagsdirektivet att hänvisa till, kan underkänna en nationell inkomstskatterättslig regel.[88] Emellertid är det inte något hinder för analysen här att extern neutralitet förutsätts generellt sett av EG-domstolen på inkomstskatteområdet, då en sådan praxis är förenlig med att kravet på extern neutralitet uppställs för momsen.

---

[86] OECD:s skattekommitté lade fram ett utkast till modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet 1963 (”Draft Double Taxation Convention on Income and Capital”) respektive ett utkast till modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av arv 1966. De båda utkasten reviderades och framlades som modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet 1977 respektive modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av arv 1982. Sedan 1992 har lösbladspublikationen ”OECD Model Tax Convention on Income and on Capital” uppdaterats ett antal gånger av OECD:s råd.

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

[88] Se Skattenytt 2003 s. 230-246, artikeln Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel, av Mats Tjernberg. Se även Svensk skattetidning 2002 s. 561-573, artikeln Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten, av Leif Mutén; och Skattenytt 2004 s. 503-511, artikeln EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet, av Lars Pelin

Redan före ”Bosal Holding”-målet har det, angående framför allt domslutet i EG-målet C-204/90 (Bachmann), varit omdiskuterat inom den internationella skatterätten att det alls skulle finnas ”någon princip om att avdragsrätt skall vara beroende av att samma stat också har beskattningsrätt till motsvarande inkomst”.[89] ”Bosal Holding”-målet visar att krav på kongruens i den nationella inkomstskattelagstiftningen, i meningen skattesystemets inre sammanhang avseende samma subjekt, är EG-rättskonformt. Däremot innebär det målet att ett sådant krav inte kan upprätthållas i strid mot principen om etableringsfrihet inom EU. Detta tillsammans med att EG-domstolen godtar dubbelbeskattningsavtal baserade på OECD:s modellavtal som rättskällor, och sålunda icke-diskrimineringsklausulerna där, gör att EG-rätten kan anses uppställa ett generellt krav på extern neutralitet också för inkomstskatterätten. Inte bara för mervärdesskatten, där principen har både primär- och sekundärrättsligt skydd.

Av intresse här är också att den inkomstskatterättsliga reciprocitetsprincipen är i linje med att EG-domstolen godtar krav på kongruens hos samma skattesubjekt inkomstskattemässigt. Inkomstskattemässig reciprocitet innebär att en avdragsgill kostnad hos en skattskyldig resulterar i en skattepliktig intäkt hos en annan skattskyldig.[90] Reciprocitetsprincipen uppställs också för mervärdesskatterätten, genom artikel 2 i första direktivet och artikel 17.1 i sjätte direktivet. Därmed kommer analysen här av kopplingen från ML till IL och begreppet näringsverksamhet i 13 kap. där, för att bestämma vad som är yrkesmässig verksamhet, att ske i första hand med hänsyn till EG-rättens krav på intern neutralitet för mervärdesskatten, när det gäller att skilja företagarna från konsumenterna. Begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL får därvidlag inte innebära att avdragsrätten skall likna den som gäller för mervärdesskatten, då det enligt det s.k. Wilmot-testet skulle strida mot att det bara får finnas en mervärdesskatt, och frågan är om kopplingen i fråga till IL är konform med artikel 4.1 i sjätte direktivet, när det gäller att bestämma vem som är skattskyldig person (företagare). Analysen här gäller sålunda om nämnda koppling från ML till IL är förenlig med EG-rättens krav på intern neutralitet för mervärdesskatten, när det gäller att skilja företagarna från konsumenterna, dvs. avgöra vem som kan tillhöra momssystemet. Därför är det inte av särskilt intresse här att målet ”X AB

[89] Se EG-skatterätt, s. 128 och 129, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, vilket verk publicerades före ”Bosal Holding”-målet.
[90] Se t.ex. Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord, s. 94, av Pelin, Lars och Elwing, Carl M.

och Y AB" gällde fall med dubbelbeskattningsavtal med andra länder, där icke-diskrimineringsklausuler ingick. Leif Mutén framhåller – utan att hävda att EG-domstolen skulle ha dömt annorlunda i fall där sådant dubbelbeskattningsavtal inte förelåg – emellertid detta för tolkningen av EG-domstolens underkännande av att skattelättnader för koncernbidrag skulle uteslutas bara för att ett mellanliggande bolag är etablerat i en annan medlemsstat, då det bl.a. skulle strida mot principen om etableringsfrihet för EG:s medborgare enligt artikel 43 EG (f.d. 52).[91] Huruvida EG-domstolen mot bakgrund av primärrätten skulle underkänna en inkomstskatteregel som diskriminerar utländska subjekt när dubbelbeskattningsavtal inte föreligger mellan Sverige och det andra inblandade landet är emellertid inte av intresse här, då analysen nu alltså gäller den interna neutraliteten.

2.3 INTERN NEUTRALITET OCH MOMSENS GRUNDPRINCIPER FÖR ATT SKILJA FÖRETAGARNA FRÅN KONSUMENTERNA

2.3.1 Mervärde och konsumtion

ML och EG-direktiven om moms handlar om beskattning av ett mervärde. Det är varken definierat i reglerna som någon storhet eller enhet, för att tala med fysikens terminologi. På det sättet kan det möjligen anses handla om ett bättre värde på varan eller tjänsten i ett senare led än det föregående i en förädlingskedja. Emellertid är det inte heller någon förutsättning för att fråga skall kunna anses vara om ett mervärde i förevarande mervärdesskatterättsliga mening, då mervärdesskatt tas ut på exempelvis en vara som utgör en komponent till andra varor utan att den förändras som sådan, oavsett den enbart säljs av tillverkaren eller säljs vidare till en grossist och sedan till en detaljist. Mervärdesskatten är en konsumtionsskatt och träffar konsumenten med skatten på det totala "mervärdet" av varan eller tjänsten efter det att den lämnat kedjan av producenter och distributörer och kan åtnjutas av en köpare som är konsument och som sådan icke tillhörig momssystemet. Det värdet på varan eller tjänsten kan dock vara lägre ekonomiskt sett när den lämnar förädlingskedjan än i ledet dessförinnan. Av artikel 4.1 i sjätte direktivet framgår att en skattskyldig person kan anses ha karaktären som sådan, och sålunda omfattas av momsreglerna och tillhörig momssystemet på grund av att produkten är av en skattepliktig karaktär momsmässigt, oberoende av resultatet av den ekonomiska verksamheten.

[91] Se Svensk skattetidning 2002 s. 566, artikeln Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten, av Leif Mutén (s. 561-573).

Mervärdesbeskattningen handlar alltså om beskattning av ett ekonomiskt värde, men det är inte fråga om att bestämma det värdet i sig som ett ”mervärde”. I stället definieras mervärdesskatten i första hand genom att de företag som tillhör momssystemet inte skall belastas av momsen som en belastning på förvärven i verksamheten. I varje led av förädlingskedjan skall momsen som lagts på av närmast föregående företag i kedjan lyftas av. Det är alltså avdragsrätten för ingående moms som i första hand ger mervärdesskatten dess särart. Det är också avdragsrätten som negerat skiljer ut konsumenten från företagaren. Någon definition av konsumtion sker inte, och det kan exempelvis diskuteras filosofiskt när exempelvis en vara är slutkonsumerad. Är det när varan slängs på soptippen? Kanske inte. Den kan fortfarande säljas som skrot, papper till återvinning etc och mervärdesbeskattningen fortsätter. Mervärdesskatten får sålunda från såväl ett förädlingsperspektiv som ett konsumtionsperspektiv i grunden definieras genom att aktören som omsätter varan eller tjänsten i fråga skall vara berättigad till avdrag för ingående moms på sina förvärv.

2.3.2 Företagaren åtskiljs från konsumenten genom att skattskyldig person är den som är avdragsberättigad eller som hade varit det om omsättning av dennes varor eller tjänster inte omfattades av undantag från skatteplikt

Enligt femte stycket i preambeln i första direktivet är idealet för mervärdesskattesystemet att ”skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och … omfattar alla led av produktion och distribution”, det ”blir enklast och mest neutralt” på det viset. Varorna och tjänsterna omfattas av en generell skatteplikt och undantag från skatteplikt, när sådana förekommer, skall tillämpas restriktivt.[92] En företagare som är skattskyldig person och sålunda omfattas av reglerna i sjätte direktivet och ML kan, om vederbörande enbart har från skatteplikt undantagna transaktioner i sin verksamhet, inte tillhöra momssystemet. Denne kan sägas konstlat utgöra en konsument. När andra företag tillhöriga momssystemet handlar med det företaget uppkommer kumulativa effekter. I stället för att vederbörande kan göra avdrag för sina momsutgifter, uppkommer en momskostnad som latent ligger i priset på dennes produkter, och nästa företag i kedjan kommer att debitera moms på ett pris som till viss del består i en momskostnad som

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

inte kunnat dras. Ibland talas det om att undantagen från skatteplikt för företag och organisationer inom vissa branscher, t.ex. vård, utbildning, finansiella tjänster och försäkringar, utgör dolda subventioner utanför statsbudgeten, men det kan vara en sanning med stor modifikation. Den momskostnad som uppkommer genom att ett företag står utanför momssystemet blir större ju större momsbelagda utgifter företaget har. Ju mera konkurrensen kan ske så att säga branschöverskridande, desto mindre blir de tänkta fördelarna av den situationen för såväl det momsfria företaget som konsumenten.

Sverige hade inte en tämligen EG-rättskonform omfattning på skattepliktens omfattning i GML förrän tjänsterna den 1 januari 1991 gjordes generellt skattepliktiga på samma sätt som redan gällde för varorna.[93] Med den enumerationsprincip som dessförinnan gällde för skatteplikten för tjänster medförde GML att tjänsterna till stor del inte omfattades av mervärdesbeskattningen utan att undantag ens behövde anges explicit i GML:s regler om undantag från skatteplikt. Emellertid betonades redan vid GML:s införande den 1 januari 1969 avdragsrättens betydelse för att fråga alls skulle anses vara om en svensk mervärdesskatt. I förarbetena till GML anfördes att avdragsrätten för ingående skatt skiljde ut mervärdesskatten från flerledsskatter av s.k. kaskadtyp, där varje omsättning medför en faktisk skattebelastning med åtföljande kumulativa effekter.[94]

Den mest grundläggande principen för att uppfylla syftet att momsen skall vara en konkurrens- och konsumtionsneutral skatt är sålunda avdragsrätten, oavsett om fråga är om tolkning av ML före eller efter Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995.

Det är företagen och inte konsumenterna som skall ha avdragsrätt, och sedan kan den begränsas hos ett företag på grund av att sjätte direktivet innehåller obligatoriska respektive fakultativa regler om att vissa transaktioner hos företag undantas eller kan undantas från den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i de nationella momslagstiftningarna inom EU. Avdragsrättens avgörande betydelse, för att definiera mervärdesskatten som en flerledsskatt som – till skillnad från kaskadskatter – i princip inte skall leda till skatt-på-skatt-effekter (s.k. kumulativa effekter), beläggs bl.a. av att EU-kommissionen, i samband med ett förslag den 17 juni 1998 till rådet om att införa särskilda regler om

[93] Se SFS 1990:576; bet. 1989/90:SkU31; Prop. 1989/90:111; SOU 1989:35.
[94] Se Prop. 1968:100 s. 36.

avdragsförbud (vilket inte har skett ännu), påpekar att ”man får inte glömma att avdragsrätten utgör en grundläggande del av mervärdesskattesystemet. Detta får till följd att varje undantag från denna rätt utgör ett undantag från regeln vilket endast kan godtas om det åtföljs av en mycket precis motivering” (jämför även t.ex. engelska versionen av kommissionstexten: “*[i]t should not be forgotten that the right to deduct is a basic feature of the value added tax system. Consequently, any exclusion from this right is an exception to the rule, which is unacceptable unless it is specifically justified*”).[95]

Företagaren kan sålunda anses i grunden åtskiljd från konsumenten, genom att skattskyldig person (företagare) är den som är avdragsberättigad eller som hade varit det om omsättning av dennes varor eller tjänster inte omfattades av undantag från skatteplikt. Utredningen SOU 2002:74 menar att skattskyldig person kan ersättas med beskattningsbar person, som en utifrån flera språkversioner av sjätte direktivet sammanvägd term. Utredningen anser emellertid inte att det handlar om annat än att ge uttryck för skattesubjektet, ”dvs. någon som kan komma i fråga för beskattning”, och ”som är underkastad systemet”.[96] Beskattningsbar person kan sägas ligga närmare engelska språkversionen av sjätte direktivet och ”taxable person”, men det föreligger inte heller med nuvarande skattskyldig person någon oklarhet beträffande att därmed avses en företagare och att denne som sådan (skattskyldig person) kan göra skattepliktiga omsättningar eller från skatteplikt undantagna omsättningar eller, varvid uttrycket blandad verksamhet brukar användas, bådadera.[97]

Här handlar det inte om att göra något Wilmot-test, då det torde vara ostridigt att ML är den enda lagstiftning som beskriver det svenska momssystemet. Det handlar inte om att pröva huruvida näringsverksamhet enligt IL så att säga skulle vara en otillåten konkurrerande moms.

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

[95] Se KOM (1998)377 slutlig [eng.: *COM (1998)377 final*].
[96] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 163.
[97] Se SOU 1999:133 s. 72 och not 13 där. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 431 och 432, av Björn Forssén, där det anges att med ’skattskyldig person’ avses en person som *kan* momsbeskattas, oavsett om denne omsätter skattepliktiga eller från skatteplikt undantagna varor eller tjänster.

intäktsposterna.[98] Om resultatet är en vinst, beskattas den som inkomst av näringsverksamhet. Är resultatet ett underskott gäller i princip att det ”rullas” till nästa beskattningsår, och utnyttjas genom att dras av mot intäkter i näringsverksamheten det året.[99] Kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet föranleder sålunda aldrig att företaget i fråga har någon fordran mot staten. Det är å andra sidan fallet på mervärdesskatteområdet, där den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet alltså har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.[100] Företagaren skall på dessa premisser från staten återfå den mervärdesskatt som erlagts i priset på exempelvis förvärvad vara som just en fordran på staten. Den ingående momsen skall normalt sett återbetalas av staten till den del den överstiger utgående moms (och eventuella arbetsgivaravgifter, källskatter och preliminär skatt) i skattedeklarationen för redovisningsperioden i fråga *eller*, i det fall årsomsättningen är låg och momsen deklareras i självdeklarationen, till den del den överstiger utgående moms och andra skatter och avgifter i slutskattsedeln för beskattningsåret i fråga.[101] Idealet är att ingående moms respektive utgående moms inte skall bli kostnad respektive intäkt för företagaren.[102]

Det är alltså tveklöst så att näringsverksamhet enligt IL inte utgör någon otillåten moms vid sidan av den som uttrycks i ML. Här handlar det i stället om att undersöka om strukturen i 13 kap. IL och nationell praxis medför eller kan tendera till att medföra att yrkesmässig verksamhet i ML, genom hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 till 13 kap. IL och begreppet näringsverksamhet, inte är förenligt med en uppdelning i företagare och konsumenter enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet och begreppet skattskyldig person.

Här handlar det sålunda om att sätta avdragsrätten som grundläggande momsprincip i samband med de andra grundprinciper som gör att sättet på vilket momsreglerna tillämpas inte snedvrider konkurrensen. Det handlar alltså om att hitta grunderna för en intern neutralitet som gäller oavsett vilket EU-land det handlar om. Vilka är de och hur samverkar de,

[98] Se 14 kap. 2 § andra stycket första meningen och 21 § första stycket samt 16 kap. 1 § IL.
[99] Se 14 kap. 22 § tredje stycket och 40 kap. 2 § IL.
[100] Se 1 kap. 8 § andra stycket och 8 kap. 2 § ML samt 8 kap. 3 § första stycket ML, som skall anses motsvara artikel 17.2 i sjätte direktivet. Huruvida sistnämnda också är fallet i alla hänseenden berörs nedan, men här räcker det att konstatera att principen om att momsen på förvärv och import skall lyftas av från utgifterna så att den momsen inte skall bli en kostnad för företagaren upprätthålls i ML.
[101] Se 11 kap. 10 och 14 §§ samt 18 kap. 2 § första stycket 1 SBL.
[102] Se 16 kap. 16 § första stycket respektive 15 kap. 6 § första stycket första meningen IL.

principerna som skall ge gynnsamma tendenser för en rättsutveckling i riktning mot idealet med en allomfattande moms i företagssektorn? Snedvridning av konkurrensen skall vid prövningen här endast tillåtas på grund av att samtliga EU-länder inte har samma momssatser ännu och att olika EU-länder enligt sina anslutningsfördrag övergångsvis får lov att ha undantag från skatteplikt som inte är förenliga med vare sig obligatoriska eller fakultativa regler därom i sjätte direktivet. Bristen på neutralitet i dessa båda hänseenden får företag och konsumenter i EU:s medlemsländer så att säga leva med tills rådet beslutar att den skall upphöra eller att så sker på grund av att EU:s grundlag ratificeras av samtliga medlemsländer. Annars är målet att momsen tillämpas konkurrensneutralt. Det följer redan av åttonde stycket i preambeln i första direktivet att ”även om skattesatser och undantag inte harmoniseras samtidigt” inom EG (EU) skall konkurrensneutralitet eftersträvas i hela förädlingskedjan.

2.3.3 Mervärdesskatteprincipens grundläggande beståndsdelar: reciprocitet och övervältring som syftar till en konkurrensneutral tillämpning av momsreglerna

2.3.3.1 Analys av artikel 2 i första direktivet

Konkurrensneutraliteten kan sägas representera en helhetssyn på mervärdesskattens utformning. Funktionerna för att uppnå neutralitet består i att avdragsrätten upprätthålls och att momsavdrag övervältras led för led i förädlingskedjan fram till konsumenten. En beskrivning av momsens idé kan vara att ”[m]ervärdesskattens konstruktion tillgodoser kravet på konkurrensneutralitet så länge som skatten övervältras på den slutlige konsumenten”.[103] Mervärdesskattens ”inre motor” kan sägas bestå i en hermeneutisk cirkel, där den principiella avdragsrätten sätts i samband med reciprocitetsprincipen och övervältringsprincipen. Helheten med ett konkurrensneutralt slutresultat av momsreglernas tillämpning skall uppnås genom upprätthållande av delfunktionerna, de båda grundläggande beståndsdelarna. Omvänt skall reciprociteten och övervältringen var för sig tillämpas med iakttagande av att konsumenten inte skall välja bort leverantören eller välja denne framför någon annan, beroende på att en av de båda faktorerna vid tillämpningen av momsregeln som skall tolkas tenderar att ge ett sådant icke neutralt tolkningsresultat. Dessa grundprinciper för mervärdesskatten som idé, mervärdesskatteprincipen,

[103] Se Skattenytt 1998 s. 553, artikeln Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik? (s. 550-559), av Åsa Gunnarsson.

går att utläsa ur artikel 2 i första direktivet, som beskriver just grundprinciperna för det gemensamma momssystemet.

En analys av artikel 2 i första direktivet stycke för stycke visar att idén kan sägas utgöra en hermeneutisk cirkel. Principerna konkurrensneutralitet, reciprocitet och övervältring går i varandra. Den för momsen särskiljande avdragsrätten, möjligheten för varje företag i förädlingskedjan att lyfta av momsen som erlagts till närmast föregående led från kostnaden för förvärvet av en vara eller tjänst, skall upprätthållas i första hand genom samverkan mellan dessa tre principer. På så vis skall idealet uppnås, nämligen att momsen tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt, dvs. att mervärdesbeskattningen omfattar alla led av produktion och distribution och tillämpas så enkelt och neutralt som möjligt.

Första stycket i artikel 2 i första direktivet 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.” (Jämför även t.ex. engelska versionen av direktivtexten: “*The principle of the common system of value added tax involves the application to goods and services of a general tax on consumption exactly proportional to the price of the goods and services, whatever the number of transactions which take place in the production and distribution process before the stage at which tax is charged*.”)

Första stycket kan – tillsammans med andra stycket – sägas uttrycka övervältringsprincipen.

Andra stycket i artikel 2 i första direktivet lyder:

”På varje transaktion skall mervärdeskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdeskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.” (Jämför även t.ex. engelska versionen av direktivtexten: “*On each transaction value added tax, calculated on the price of the goods or services at the rate applicable to such goods or services, shall be chargeable after deducting of the amount of value added tax borne directly by the various cost components*”.)

Andra stycket kan – tillsammans med första stycket – sägas uttrycka övervältringsprincipen samt uttrycker reciprocitetsprincipen.

Tredje stycket i artikel 2 i första direktivet lyder:

”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.” (Jämför även t.ex. engelska versionen av direktivtexten: “*The common system of value added tax shall be applied up to and including the retail trade stage*”.)

Tredje stycket kan – tillsammans med första stycket – sägas bestämma omfattningen av momssystemet, genom att inkludera alla producenter och distributörer av varan eller tjänsten i fråga till och med detaljhandlaren. Den som inte skall tillhöra momssystemet blir den som skall bära skatten på konsumtionen, dvs. konsumenten. Övervältringen stannar där, dvs. när konsumenten möter ”handlaren” – oavsett om denne är grossist eller detaljist – och någon vidare förädling av varan eller tjänsten inte sker längre.

Det finns även ett fjärde stycke i artikel 2 i första direktivet, men det är inte aktuellt sedan 1993. Det möjliggjorde undantag från tredje stycket tills beskattningen av import mellan medlemsländerna avskaffades, vilket skedde genom att övergångsordningen för mervärdesbeskattningen av varuhandeln mellan EU-länderna infördes samtidigt med den inre marknaden 1993 (extern neutralitet). Här är i stället den interna neutraliteten i första hand av intresse, och målsättningen vid tillämpningen av momsreglerna skall vara att principerna enligt övriga stycken i artikel 2 i första direktivet skall ge ett så konkurrensneutralt tolkningsresultat som möjligt. Neutralitet är önskvärt också för annan beskattning än den mervärdesskatterättsliga. Skatterättens ekonomiska prägel över huvud taget gör att ett behov av neutralitet kan ställas upp som ett grundantagande där om verkligheten.[104] Konkurrensneutralitetsprincipen är emellertid inte skyddad av EG-direktiv, när det gäller den företagsskatterättsliga inkomstbeskattningen, förutom i de få fall där direktiv utfärdats av rådet beträffande inkomstskatterättsliga frågor. Till skillnad från beträffande momsen, där alltså neutralitet förutsätts generellt sett redan enligt andra stycket i preambeln i första direktivet. Det är därför av intresse att jämföra principerna i artikel 2 i första direktivet med inkomstskatten.

[104] Se Skattenytt 2004 s. 742, artikeln Skatterättsliga avhandlingar i ett förändringsperspektiv, av Bergström, Sture, Norberg, Claes och Påhlsson, Robert (s. 740-745).

Övervältringsprincipen existerar inte på inkomstskatteområdet, då avdragsrätten inte skall fungera på det sättet där. Reciprocitetsprincipen gäller däremot också på inkomstskatteområdet. En inkomstskattemässigt avdragsgill kostnad skall i princip resultera i en skattepliktig intäkt hos en annan skattskyldig (reciprocitetsprincipen).[105] Det som skiljer är att reciprocitetsprincipen är starkare på momsområdet, genom att övervältringsprincipen skall tillgodose kravet på konkurrensneutralitet.[106] På så vis samverkar grundprinciperna för den mervärdesskatterättsliga avdragsrätten och en förstärkning av principerna ligger i tendensen. Även om olikheter i skattesatser och möjligheter till avvikelser fån sjätte direktivet beträffande undantag från skatteplikt tillåts, skall målet vid tillämpningen av momsreglerna vara konkurrensneutralitet.

Reciprocitetsprincipens starka ställning på momsområdet kommer också till direkt uttryck i artikel 17.1 i sjätte direktivet, där det anges att ”[a]vdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet”. Eftersom det handlar om en grundläggande princip för momsen som idé, var reciprocitetsprincipens starka ställning på momsområdet markerad redan i förarbetena till GML, dvs. innan ML infördes och innan Sverige blev medlem i EU.[107] Skillnaden efter Sveriges EU-inträde är mera att reciprocitetsprincipen och de andra grundprinciperna för momsen som idé är skyddade både i den EG-rättsliga primärrätten och sekundärrätten, och målsättningen där av innebörd att momsen skall tillämpas konkurrensneutralt för att funktionerna för den inre marknaden skall upprätthållas. Efter Sveriges EU-inträde 1995 skall inte exempelvis statsfinansiella skäl få lov att motivera svenska avvikelser från sjätte direktivet. Då måste stöd finnas i anslutningsfördraget.

2.3.3.2 Viss fördragskonform tolkning på momsområdet?

På momsområdet vore det inte alltför långsökt med det slag av fördragskonform tolkning av EG-rätten som innebär att också lydelsen före Sveriges EU-inträde av lagstiftning för vilken kompetensen tilldelats EU:s institutioner vid inträdet skall tolkas utifrån EG-rätten. Argumentet för en

---

[105] Se Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord, s. 94, av Pelin, Lars och Elwing, Carl M.

[106] Se även Skattenytt 1993 s. 448, artikeln Felförräntade fordringar och skulder (s. 426-448), av Claes Norberg, där denne redan före Sveriges EU-inträde framhöll att kravet på reciprocitet är starkare vid mervärdesbeskattningen än på andra beskattningsområden.

[107] Se SOU 1964:25 s. 382, där det framgår att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förutsätter att skattskyldighet uppkommit hos medkontrahenten, men inte att denne har fullföljt sin redovisnings- och betalningsskyldighet till staten. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s, 74-76, av Björn Forssén.

sådan fördragskonform tolkning är i så fall just att momsen som idé var uttryckt redan i ML och GML före Sveriges EU-inträde, det var bara omfattningen av mervärdesskatten som skilde. Det är fallet också idag med de enligt anslutningsfördraget tillåtna avvikelserna från sjätte direktivet, och därför är det inte särskilt långsökt att det beskrivna slaget av fördragskonform tolkning åtminstone skulle omfatta momsen som idé, dvs. omfatta åtminstone också ML och GML före Sveriges EU-inträde såtillvida att EG-rätten på området borde beaktas vid prövning av reglerna som de då beskrev mervärdesskatten. Inom den dåförtiden gällande rätt på momsområdet i Sverige kan det sålunda med visst fog hävdas att de momsens grundprinciper som här beskrivs (konkurrensneutralitet, reciprocitet och övervältring) borde tillämpas vid prövning av en momsfråga efter Sveriges EU-inträde, även om prövningen gäller en regels lydelse före Sveriges EU-inträde.

En sådan fördragskonform tillämpning av mervärdesskatterätten vore i linje med den s.k. ”von Colson”-principen. I doktrinen anförs nämligen, mot bakgrund av bl.a. EG-målet 14/83 (von Colson och Kamann), ”att såväl den lagstiftning varigenom direktivet införlivas i nationell rätt som den lagstiftning som gällt dessförinnan skall tolkas så att den om möjligt överensstämmer med direktivets ordalydelse och syften”. Det kallas då för en närmast ”långtgående fördragskonform tolkning”, och vissa tänkbara problem vid tillämpningen i nationell domstol påpekas.[108] Förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i den svenska konstitutionen,[109] kan läggas till en dylik probleminventering, men det kan hävdas att Regeringsrätten inte alltid borde dra sig för att ta upp och pröva EG-rättskonformiteten med problem som kvarstår efter Sveriges EU-inträde bara för att de avser tiden före EU-inträdet. I vart fall inte när aktuellt lagrum i ML är oförändrat efter EU-inträdet eller har ändrats men det uttrycks i förarbetena att någon materiell skillnad i tillämpning inte är avsedd. Visst stöd för sådan fördragskonformitet kan spåras i Regeringsrättens momsmål RÅ 2001 Not 97, RÅ 2001 Not 98 och RÅ 2001 Not 99, vilka avgjordes samma dag. Tillämpningen i de båda förstnämnda, vilka gällde redovisningsperioder från tiden före Sveriges EU-inträde 1995, överensstämmer materiellt sett med sistnämnda mål. Det gällde redovisningsperioder efter EU-inträdet, där Regeringsrätten sökte stöd i avgöranden från EG-domstolen. Samtliga mål gällde momsregeln om skattefri verksamhetsöverlåtelse (8 § 18 GML; 3 kap. 25 § ML). Den ändrades inte vid Sveriges EU-inträde 1995.

[108] Se När tar EG-rätten över?, s. 185, av Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans. I första upplagan (från 1996) av nämnda verk användes för övrigt på s. 114 uttrycket ”extrem fördragskonform tolkning” i sammanhanget.
[109] Se 2 kap. 10 § andra stycket RF.

Regeringsrätten kan, även om det inte uttrycks klart, antas ha tagit åtminstone ett indirekt intryck av sin egen tolkning av EG-domarna också i de båda målen som gällde tid före EU-inträdet.[110] Problematiken torde av naturliga skäl vara i praktiken obefintlig idag, men den kan kanske aktualiseras i resningsärenden avseende momsfrågor från tiden före Sveriges EU-inträde.

Graden av fördragskonformitet kan alltså diskuteras för momsens del, men det viktiga här är att ML:s regler efter Sveriges EU-inträde 1995 tveklöst skall tolkas utifrån de momsens grundprinciper som här beskrivs. Det bör gälla även i de fall där anslutningsfördraget tillåter avvikelser från sjätte direktivet, då det enbart får finnas ett mervärdesskattesystem och målet vid tolkning av sådana särregler om moms också skall vara konkurrensneutralitet. Även om särregler med stöd av anslutningsfördraget i sig innebär en snedvridning av konkurrensen, kan inte tillämpningen av dem ske utan iakttagande av principerna om konkurrensneutralitet, reciprocitet och övervältring så långt som möjligt. I annat fall ger tillämpningen en felaktig tendens i riktning från att fråga alls kan anses vara om en momsregel.

2.3.3.3 EG-domstolen beaktar grundprinciperna i artikel 2 i första direktivet, även om det ibland ej uttalas direkt i domen

Här skall också nämnas att de i preambeln i ett direktiv eller förordning preciserade syftena med rättsakten återkommer i EG-domstolens motiveringar, men det framgår normalt sett inte uttryckligen i domarna.[111] Det är också fallet med preamblarna i första och sjätte direktiven. Rättstillämparna missar många gånger att EG-domstolen hänvisar inte bara hänvisar till sjätte direktivet, utan också till första direktivet. De missar ofta också att EG-domstolen betonar exempelvis den av preamblarna i båda direktiven följande konkurrensneutralitetsprincipen eller de av artikel 2 i första direktivet följande övriga grundprinciperna i mervärdesskatteprincipen. Framför allt övervältringsprincipen borde betonas mera i rättstillämpningen. Har en avskattning av ett momsavdrag skett genom att företaget redovisat och erlagt utgående moms för sina prestationer? Den frågan borde oftare än vad som sker idag prövas vid frågor om ett momsmässigt undandragande skett. Det får betydelse vid

[110] Problematiken berörs inte på det här sättet i Mervärdesskatt vid omstruktureringar, av Eleonor Alhager, vilket får anses vara standardverket för frågor om regeln 3 kap. 25 § ML. Regeringsrätten hade nämligen beviljat prövningstillstånd endast i ett av de tre målen, RÅ 2001 Not 97 (mål 3802-1996), när det verket skrevs (se s. 362 i verket).
[111] Se Mervärdesskatt – en kommentar, s. 26, av Björn Westberg.

prövning av frågor om skattetillägg och skattebrott på området. Många gånger saknas den analysen såväl i en åklagares gärningsbeskrivning på temat momsmässigt skattebrott som i den lagakraftvunna domen. Likafullt har dock den tilltalade blivit dömd och kanske till och med straffet har verkställts, innan skatteprocessen ens har avgjorts i länsrätten. Dessutom är det långtifrån alltid som den beskrivna prövningen av risken för skatteundandragande sker för ställningstagandet i skattetilläggsfrågan i förvaltningsdomstolarna.

Den stora betydelsen av att prövningen av avdragsfrågor sker med utgångspunkt i övervältringsprincipen framhålls av EG-domstolen t.ex. i målen C-4/94 (BLP Group), C-98/98 (Midland Bank), C-408-98 (Abbey National) och C-16/00 (Cibo). I samtliga nämnda domar gör EG-domstolen sin prövning av omfattningen av avdragsrätten med hänvisning till artikel 2 i första direktivet (och även artikel 2 i sjätte direktivet), och sålunda till bl.a. avskattningstanken i övervältringsprincipen. Betoningen av artikel 2 i första direktivet för att beskriva omfattningen av avdragsrätten för ingående moms enligt artikel 17 i sjätte direktivet har kallats en ”purist approach”. Michael Conlon använder det uttrycket och noterar från “BLP Group”-målet att EG-domstolen vid tolkningen av avdragsrättens omfattning enligt artikel 17 i sjätte direktivet “relied on Article 2 of the First Directive”.[112] Den som förenar sig med synsättet kan knappast skyllas för att vara fundamentalist i ordets populärbemärkelse, då det inte går att uppfatta att EG-domstolen tillåter någon att inte ansluta sig till puristerna när det gäller betydelsen av momsens grundprinciper i artikel 2 i första direktivet. Det förhållandet gäller också för frågan här om vem som kan tillhöra momssystemet, och som då inte bara skall ikläda sig skyldigheten att redovisa och erlägga utgående moms, utan också ha rätten till momsavdrag.

Ett exempel på förhandsavgörande där EG-domstolen inte särskilt hänvisar till artikel 2 i första direktivet, utan indirekt betonar grundprinciperna därifrån för frågan om momsens tillämpningsområde, är EG-målet C-291/92 (Armbrecht). Där framhåller EG-domstolen i punkt 20 att en skattskyldig person inte skall träffas som en skattebärare av erlagd ingående mervärdesskatt på förvärv som skall medföra skattskyldighet. Det är helt enkelt övervältringsprincipen etc från artikel 2 i första direktivet som återspeglas i målet, även om EG-domstolen går direkt in i sjätte direktivet och behandlar artiklarna 2.1, 17.2 och 20.2 i sjätte direktivet. Momsen på varor och tjänster skall inte stanna som en kostnad i en förädlingskedja med

[112] Se British Tax Review 1998 s. 569, artikeln A Tide in the Affairs of Men … (s. 563-572), av Michael Conlon.

företag som tillhör momssystemet, utan övervältras på konsumenten (skattebäraren). Det kan för övrigt noteras att utredningen SOU 2002:74 inte gör någon ”vidare utredning” av denna ”begränsning av mervärdesskattens tillämpningsområde”.[113] Frågeställningen är emellertid central i detta arbete. SOU 2002:74 ägnar sig åt att sammanväga olika språkversioner av sjätte direktivet hos EU-länderna och alltså utan någon materiell analys av hur begreppen i ML förhåller sig till sjätte direktivet, men här kommer den analysen i första hand: Grundbegreppen för det gemensamma momssystemet i artikel 2 i första direktivet ges sin rättmätiga plats för en nödvändig helhetssyn vid bedömningen av enskilda begrepp. Redovisningsreglerna och annat berörs här i den mån det fyller ett strukturellt, systematiskt, syfte för den materiella analysen.

2.3.4 Bokstavstolkning, systematisk tolkning och teleologisk tolkning

Det torde vara oomtvistat att ”all tolkning börjar med texten”.[114] Det handlar på momsområdet i första hand om sjätte direktivet, eftersom kompetensen på momsområdet tilldelats EU:s institutioner vid Sveriges EU-inträde 1995. En bokstavstolkning av en regel i ML får stå tillbaka för en bokstavstolkning av motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet. Reglerna i sjätte direktivet får per definition antas ägnade att beskriva omfattningen av momssystemet, och kan sålunda antas skrivna med iakttagande av momsens grundprinciper om konkurrensneutralitet, reciprocitet och övervältring. Vid tolkningsproblem angående ordalydelsen av en bestämmelse i sjätte direktivet sätts i slutändan gränsen för regelns omfattning av EG-domstolen. EG-domstolen har i uttolkningen av EG-rätten ansett att alla EU:s officiella språkversioner av en direktivtext måste jämföras, varvid den för den enskilde fördelaktigaste gäller.[115] I ett mål som gällde indirekt beskattning av överlåtelse av värdepapper – vilket direktiv för övrigt inte är implementerat i Sverige – tillämpade EG-domstolen emellertid en majoritetsprincip vid tolkningen av de olika språkversionerna av direktivet.[116] Komparationen av språkversioner presenterar sålunda en särskild komplikation för bokstavstolkningen. Klart är i alla fall att om en bokstavstolkning av en bestämmelse i sjätte direktivet är klarläggande för

[113] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 64.
[114] Se EG-skatterätt, s. 46, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger. Iustus förlag. Uppsala 2000.
[115] Se EG-målet 283/81 (CILFIT).
[116] Se EG-målet C-236/97 (Aktieselskabet Forsikringsselskabet Codan) angående tolkningen av bestämmelse i EG:s direktiv om indirekta skatter på kapitalanskaffning (69/335/EEG), som alltså inte implementerats i svensk lag. I målet hänvisades för övrigt till ”CILFIT”-målet.

tolkningen av den regel i ML varmed direktivbestämmelsen skall anses implementerad, skall direktivtexten anses uttrycka gällande rätt vid tillämpningen av ML. Domstolar och myndigheter såsom Skatteverket (SKV) skall i första hand tillämpa en sådan bokstavstolkning av bestämmelsen i sjätte direktivet som skall vägleda dem i beslut som avser motsvarande regel i ML.

Om en sådan bokstavstolkning inte är tillräckligt klarläggande, kan en systematisk tolkning vara vägledande. Tolkningsunderlaget kan i ett EG-rättsligt perspektiv bl.a. vara ”en bestämmelses placering och relation till andra bestämmelser i samma författning”.[117] Vid en systematisk tolkning kan emellertid lätt det problemet uppstå att tolkningen öppnar för slutresultat som kan komma att strida mot momsens grundprinciper. Målsättningen måste hela tiden vara att tolkningsresultatet medför konkurrensneutralitet med iakttagande av principerna om reciprocitet och övervältring. Om en systematisk tolkning inte kan ske med täckning i texten i reglerna i sjätte direktivet, kan inte samma antagande göras som vid en bokstavstolkning av en enda regel i sjätte direktivet. Ett juridiskt språng vid en systematisk tolkning måste ha täckning i nämnda målsättning.

Om inte en bokstavstolkning – med eller utan jämförelse av olika språkversioner av aktuell bestämmelse i sjätte direktivet – är tillräcklig för att klarlägga tolkningen av en regel i ML, och en systematisk tolkning inte är möjlig utan ett juridiskt språng, återstår enbart den teleologiska tolkningen.

Regeringsrätten är skyldig att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen enbart när Regeringsrätten inte anser sig kunna göra en tolkning av EG-rätten. De fall där så sker handlar därför naturligen om när en bokstavstolkning eller en enkel systematisk tolkning inte ger tillräcklig vägledning. EG-domstolen har som högsta uttolkare av EG-rätten att ge vägledning, och när en fråga hamnar där återstår normalt att tillämpa en teleologisk tolkningsmetod. Av förarbetena till anslutningslagen framgår också att främst en teleologisk tolkning sker från EG-domstolens sida av EG-rätten. En direktivkonform tolkning, dvs. tolkning enligt ”von Colson”-principen, sker från EG-domstolens sida av integrationsfrämjande hänsyn. EG-domstolen försöker att bestämma direktivbestämmelsens innehåll mot bakgrund av dess syfte och ändamål samt väljer den tillämpning som bäst

[117] Se Inför europeiseringen av svensk rätt, s. 37, av Ulf Bernitz (s. 29-40 i Juridisk Tidskrift 1991-1992) angående citatet samt Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 434, av Björn Forssén.

uppfyller ändamålet. Domstolen hänvisar ofta till att den valda lösningen är den för gemenskapsrätten mest effektiva, dvs. till effektivitetsprincipen.[118]

Betydelsen av effektivitetsprincipen beläggs t.ex. av det principiellt viktiga punktskattemålet i EG-domstolen C-296/95 (Man-in-Black). Där åberopade de skattskyldiga den rättssäkerhetsmässiga principen om förutsebarhet, men EG-domstolen gick på generaladvokatens fiskala linje understött av ett kontextuellt och systematisk resonemang, där denne pekade särskilt på analogins förtjänster, vilket indikerar att EG-domstolen vill utöva sin roll med att fylla ut luckor i den skrivna rätten på ett sätt som försvårar skatteplanering.[119] EG-domstolen bortsåg från den civilrättsliga principen av innebörd att en person kan rättshandla via ombud som om vederbörande rättshandlat själv (”qui facit per alium facit per se” som rättsgrundsatsen uttrycks i romersk rätt), varvid domstolen hänvisade till generaladvokatens påpekande om att en obligationsrättslig princip kan åsidosättas med hänsyn till skatterättens särskilda syften.

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

- Här berörs inte närmare om ”Man-in-Black”-målet fick den beskrivna utgången beroende på att det bara handlade om var beskattning skulle ske, och inte om så skulle ske. Kristina Ståhl och Roger Persson Österman anmärkte detta.[120] Här konstateras i stället dels att domstolen antyder att den otydlighet mellan olika språkversioner som målet gällde förutsatte att man följde klagandenas resonemang, dels framför allt att domstolen inte

[118] Se Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 484.
[119] Se EG-skatterätt, s. 55, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[120] Se EG-skatterätt, s. 57, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

uttryckte att tolkningsresultatet utifrån de danska och grekiska språkversionerna skulle innebära någon orimlig utgång i förhållande till den engelska nationella lagens ordalydelse, vilken kort och gott angav att ”punktskatt skall tas ut på tobaksvaror som importeras … till Förenade kungariket”. Om principen om att EU är ’ett enda punktskatte- och mervärdesskatteland’ godtas, kan inte ett resonemang om att ”Man-in-Black”-målet bara gällde frågan i vilket av de båda inblandade EG-länderna beskattningen skulle ske och inte huruvida beskattning alls skulle ske godtas som förklaring till utgången. Då är det av större intresse att domstolen påpekar att dubbelbeskattning inte uppkommer på grund av att skatt i Luxemburg återbetalas när beskattning också sker i England.[121]

- I stället får här konstateras att det finns ett fall, ”Man-in-Black”-målet, där ett EG-land får finna sig i att EG-domstolen valde två andra EG-länders språkversioner av ett direktiv, men att detta inte synes ha inneburit någon konflikt med legalitetsprincipen och de rättssäkerhetskrav den uppställer vid tolkningen av EG-landets i fråga nationella beskattningsregel. EG-domstolen får enbart uppfattas ha ansett att de danska och grekiska versionerna av direktivet bättre uppfyllde dess syfte, då skatteplanering därmed försvårades. Effektivitetsprincipen är alltså central vid tolkningen av EG-skatterätten.

Den teleologiska metoden här bör vara av det slag som Jan Kellgren kallar målstyrd lagtolkning. Ändamålet är avgörande också för den varianten av teleologisk tolkning, men den handlar mera om att ”beakta ändamål [mål] för rättstillämpningen, inte för en enskild regel”.[122] Målet här är att tillämpningen av momsreglerna skall medföra en konkurrensneutral åtskillnad av vem som kan tillhöra momssystemet (företagaren) och vem som är konsument. Är det svenska regelverket effektivt för den urvalsprocessen?

En historisk tolkningsprincip fyller inte någon större funktion för prövningen av om förevarande koppling mellan ML och IL för bestämningen av skattesubjektet är EG-rättskonform, då EG-rätten har ett absolut företräde framför nationell rätt. Det innebär enligt EG-målet 6/64

[121] “Man-in-Black”-målet kommenterades redan efter generaladvokatens yttrande av Christina Moëll: se Skattenytt 1997 s. 684f, artikeln Fusk med punktskatter (s. 682-689). Se även Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, s. 135 och 136, av Stefan Olsson.
[122] Se Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 203, av Jan Kellgren.

(Costa) att Sverige inte ensidigt kan göra en ändring i ML gällande mot den rättsordning som EG-rätten utgör och som Sverige accepterat genom EU-inträdet 1995.[123] Det innebär emellertid inte att Regeringsrättens avgöranden på momsområdet från tiden före EU-inträdet är obsoleta. I RÅ 2001 Not 99, som gällde tillämpningen av regeln om skattefri verksamhetsöverlåtelse i 3 kap. 25 § ML för tiden efter EU-inträdet, hänvisade Regeringsrätten till ”bl.a.” RÅ 1984 1:67.[124] I det fallet ansågs en förvärvare av tjänster vara i god tro angående självständigheten hos anlitad uppdragstagare. Trots att uppdragstagaren, ett finskt bolag, inte kunde anses yrkesmässig enligt dåvarande huvudregeln om yrkesmässig verksamhet eller supplementärregeln i GML, ansågs uppdragsgivaren i god tro därom ha haft rätt att dra debiterad ingående moms i fakturan från finska bolaget. Det hävdas ibland från SKV:s sida att fallet skulle vara obsolet med hänvisning just till att Sveriges EU-inträde och EG-rätten skulle ha förändrat regelverket. Det är riktigt, men för frågan om bedömningen av om en uppdragstagare har yrkesmässig verksamhet kan anföras att 1984 års fall snarare äger mera än mindre giltighet, om hänsyn skall tas till EG-rättens påverkan på ML. Vid EU-inträdet 1995 utmönstrades alltså det tidigare kravet på att yrkesmässig verksamhet skulle bedrivas ”här i landet” för att ett företag skulle bli skattskyldigt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. Numera blir ett företag, oavsett var i världen det är etablerat, skattskyldigt för skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster inom landet, om inte förvärvsbeskattning skall ske hos kunden. Eftersom skattskyldigheten gäller även för tillfälliga, enstaka omsättningar här, kan det hävdas att uppdragsgivaren till det finska bolaget i 1984 års fall idag skulle ha än större anledning att förlita sig på att debitering av svensk ingående moms i fakturan gällde ett korrekt förvärv såtillvida att uppdragstagaren kunde antas bli skattskyldig för motsvarande omsättning. Sålunda kan gällande rätt på momsområdet från tiden före Sveriges EU-inträde 1995 ha ett åtminstone komparativt värde.

2.3.5 Rättigheter, skyldigheter och legalitetsprincipen

Skyldighet att redovisa och erlägga utgående moms till staten utgör ett åliggande för företagaren, medan rätten att dra ingående moms utgör en rättighet (fordran på staten) för företagaren.

---

[123] Se Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 486 och 487 och kommentar där av EG-målet 6/64 (Costa).

[124] Se även RÅ 2004 Ref 65, där Regeringsrätten i momsmål avseende tid efter Sveriges EU-inträde hänvisar till såväl RÅ 1984 1:67 som RÅ 1988 ref 74.

Bestämmelsen i artikel 4.1 i sjätte direktivet om vem som anses utgöra skattskyldig person är obligatorisk. Det finns inte heller någon svensk särreglering av begreppet enligt anslutningsfördraget. Om begreppet yrkesmässig verksamhet i ML materiellt sett avviker från skattskyldig person så att någon som annars skulle tillhöra momssystemet och vara berättigad till momsavdrag på sina förvärv och import utestängs, gäller direktivet. Direktivet anses ha s.k. direkt effekt när det gäller de rättigheter som det tillerkänner den enskilde.

I RÅ 2000 Ref 5, som gällde huruvida en 'exporttjänst' skulle anses föreligga enligt 5 kap. 11 § 3 ML, hänvisade regeringsrätten till EG-målen 26/62 (van Gend en Loos) och 6/64 (Costa) och EG-domstolens praxis av innebörd att om "en direktivbestämmelse ger en enskild en rättighet och denna rättighet beskärs genom nationell lagstiftning" ges direktivet "företräde framför däremot stridande nationella regler" (principen om EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt). Eftersom tjänsten var av skattepliktig karaktär, dvs. skulle ha föranlett skyldighet att redovisa utgående mervärdesskatt om den inte ansågs utgöra en exporttjänst, medförde den rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv av varor och tjänster hänförliga till dess utförande. Ordalydelsen av 5 kap. 11 § 3 ML innebar en begränsning av "export" att bara gälla om tjänsten utfördes på varor som införts hit från tredje land för dess utförande. Den begränsningen kunde enligt regeringsrätten inte utläsas av motsvarande bestämmelse i artikel 15.3 i sjätte direktivet. Direktivet ansågs därför ha direkt effekt och företräde framför lagens bokstav enligt ML. Skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna skall då bortse från lagens bokstav och tillämpa "exportregeln" också för tjänster på inhemskt producerade varor som exporteras till tredje land efter dess utförande. De enskilda har rätt att tillämpa "exportregeln" i enlighet med direktivet; skattemyndigheterna får inte åsätta utgående mervärdesskatt även om lagens bokstav medger det och de skall tillåta momsavdrag på företagarens förvärv för att utföra tjänsten.

Om en direktivbestämmelse ger upphov till rättigheter för enskilda som kan åberopas inför nationella domstolar och myndigheter och bestämmelsen uppfyller nämnda villkor av innebörd att den är klar, precis och ovillkorlig, har den en dylik direkt effekt. Eftersom exempelvis en bestämmelse i sjätte direktivet skall implementeras i den nationella ML, kan det sägas att direktivet är direkt tillämpligt inom den svenska rättsordningen, men inte omedelbart.[125] Regeringsrätten hänvisade i RÅ 2000 Ref 5 också till EG-

[125] Se Förvaltningsprocesslagen m.m. En kommentar, s. 32, av Bertil Wennergren.

målet 8/81 (Becker) av innebörd att principen om direkt effekt av EG:s direktiv också gäller t.ex. sjätte direktivet. Om en förvaltningsdomstol i Sverige (länsrätt, kammarrätt eller regeringsrätten) finner att en föreskrift i ML strider mot en bestämmelse med direkt effekt i sjätte direktivet, skall domstolen inte tillämpa regeln i ML i det aktuella målet. Ett exempel är artikel 17.2a i sjätte direktivet som ger en skattskyldig person rätt att dra ingående mervärdesskatt på förvärv från utgående mervärdesskatt som skall erläggas av vederbörande på dennes skattepliktiga transaktioner. Det anses innebära att den enskilde tillerkänns ”rättigheter som kan åberopas vid en nationell domstol för att ifrågasätta nationella regler som inte är förenliga med bestämmelsen”.[126]

Sjätte direktivet kan, om direktivet beträffande aktuell fråga är fördelaktigare för den enskilde än ML, sägas ge denne en rätt att inte betala skatt (utgående moms) och en rätt att dra skatt (ingående moms).[127] ML är emellertid fortfarande svensk lagstiftning. Det medför att ett åliggande mot den enskilde att redovisa och erlägga utgående moms enligt sjätte direktivet inte heller kan genomdrivas om det inte har täckning i ordalydelsen av motsvarande regel i ML. Det lex scripta-krav som uppställs av legalitetsprincipen i 8 kap. 3 § RF tillgodoser ett rättssäkerhetsmässigt krav på förutsebarhet i lagstiftning och rättstillämpning på skatteområdet. Det rättssäkerhetsbegreppet har stöd i EG-rätten genom Europakonventionen och att hänvisning sker dit i Maastrichtfördraget 1992 om införandet av EU:s inre marknad 1993. Legalitetsprincipen följer också av EG-målet 8/81 (Becker). Underlåtelse att anpassa lagar och administrativ praxis till EG-rätten skall belasta myndigheterna och inte de enskilda.[128]

2.4 FRÅGOR FÖR ANALYSEN I DETTA ARBETE

Analysen av om yrkesmässig verksamhet i ML är EG-rättskonformt skall ske i första hand med utgångspunkt i om uttrycket kan anses begränsa eller utvidga kretsen av personer som kan tillhöra momssystemet i förhållande till vem som är skattskyldig person enligt sjätte direktivet.

---

[126] Se RÅ 2003 Ref 36, regeringsrättens förhandsbesked angående mervärdesskatt av den 6 juni 2003 (mål nr 1438-2001), där detta uttrycks med hänvisning till ”t.ex.” EG-domstolens dom i mål C-62/93 (BP Soupergaz), punkt 35.

[127] Se Skattenytt 2006 s. 208, artikeln Några synpunkter på JK:s beslut den 4 oktober 2005 att ge skadestånd till enskild på grund av att Skatterättsnämnden tolkade EG-rätten fel (s. 205-211), av Roger Persson Österman. Där anger denne att om en rättighet är identifierbar i en rättsakt från EG och den gäller skatt, är det ”s.a.s. en rättighet att slippa erlägga skatt”.

[128] Se även Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, s. 134, av Stefan Olsson och Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 95-96, av Eleonor Alhager.

Om hänvisningen till näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, för bestämningen av yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML, innebär att personer som har karaktären av skattskyldig person enligt artikel 4.1. i sjätte direktivet inte anses ha yrkesmässig verksamhet enligt ML, är det inte EG-rättskonformt. Om den kopplingen från ML till IL i stället innebär att med näringsverksamhet utvidgas kretsen av personer som kan tillhöra momssystemet i förhållande till vilka som omfattas av skattskyldig person, är det inte heller EG-rättskonformt.

En bokstavstolkning är av intresse här enbart beträffande *vem* skattskyldig person avser. Redan här kan konstateras utifrån artikel 4.1 i sjätte direktivet att vederbörande skall vara självständig och sålunda inte anställd. Bokstavstolkningen fortsätter med *hur* den ekonomiska verksamheten enligt artikelbestämmelsen kan beskrivas. I den engelska språkversionen används ”economic activity” och i den franska används ”activités économiques”, vilket antyder ett aktivitetskrav utöver innehavet av egendom som i sig genererar intäkter. Den frågan får kompletteras med en analys av vad EG-domstolens praxis säger om aktivitetskravet och graden därav för att en ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet skall anses etablerad. En annan fråga är *när* en person är skattskyldig person och som sådan avdragsberättigad enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet. Krävs att skattepliktiga transaktioner först faktiskt har företagits? Finns ett lönsamhetskrav? Artikel 4.1 talar om en skattskyldig person ”oberoende av … resultat”, vilket innebär att personen har sådan karaktär oavsett om verksamheten går med vinst eller förlust. Finns i stället ett krav på viss omfattning av förvärv för att en ekonomisk verksamhet skall anses föreligga enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet? Finns det för bestämningen av skattskyldig person något krav på avskattningstakt av momsavdragen i dennes ekonomiska verksamhet, genom redovisning av utgående moms, dvs. någon tanke om en tillräcklig grad av övervältring?

Det är mot svaren på frågor som dessa om rekvisiten för skattskyldig person i artikel 4.1 i sjätte direktivet som yrkesmässig verksamhet i ML och kopplingen för det begreppet till näringsverksamhet i 13 kap. IL skall prövas.

Först sker en analys av begreppet skattskyldig person. Den analysen sker utifrån olika tolkningsalternativ och EG-domstolens praxis. Därvid beaktas att syftet med reglerna i första hand är att åtskilja företagare, som kan tillhöra momssystemet, från konsumenter, varvid ändamålet är ett konkurrensneutralt tolkningsresultat.

Den fortsatta analysen gäller sedan frågan om kopplingen i fråga, från ML till 13 kap. IL och näringsverksamhetsbegreppet där, medför att personer som omfattas av sjätte direktivets skattskyldig person inte kan anses tillhöra momssystemet eller att kopplingen i fråga tvärtom innebär att den som inte är skattskyldig person ändå kan tillhöra momssystemet.

Ett icke EG-rättskonformt momssystem kan också bero på strukturen i ML i sig. Hur fungerar begreppen skattskyldig och verksamhet som medför skattskyldighet i ML när det gäller att bestämma vem som kan respektive skall tillhöra momssystemet? Innan analysen med att bedöma om näringsverksamhet enligt 13 kap. IL ger en otillåten begränsning eller utvidgning av kretsen personer som kan tillhöra momssystemet i förhållande till vem som avses med skattskyldig person fortsätter, görs därför en systematisk analys av EG-rättskonformiteten med begreppen skattskyldig, avdragsrätt och yrkesmässig verksamhet i ML.

Om tolkningsresultatet av ifrågavarande koppling från ML till IL för att bestämma vem som har yrkesmässig verksamhet medför att momssystemet i Sverige överkompenserar såtillvida att personer som inte är skattskyldiga personer enligt sjätte direktivet ges tillträde och möjlighet att dra ingående moms på sina förvärv, får staten finna sig i att de utövar den möjligheten. Däremot kan inte staten genomdriva åliggande om att redovisa och erlägga utgående moms, om de inte vill tillhöra momssystemet.

En annan fråga på temat överkompensation från momssystemet är om det finns det någon situation som gör att momssystemet som uppbördssystem inte skall användas för utbetalning från staten, trots att en regel i ML formellt sett ger uttryck för avdrag? Den frågan behandlas avslutningsvis, då den har med momsens begreppsvärld och struktur att göra utan koppling till IL.

Direkt efter analysen av begreppet skattskyldig person görs två delanalyser, innan analysen fortsätter med frågan om kopplingen av begreppet yrkesmässig verksamhet i ML till 13 kap. IL och näringsverksamhetsbegreppet.

Den första delanalysen gäller om utredningen SOU 2002:74 har belägg i nationell praxis för att ett behov att utmönstra det svenska verksamhetsbegreppet i ML föreligger. Det är ett av de få förslagen i materiellt hänseende som utredningen gör. Även om utredningen fokuserar på redovisningsfrågorna är det av intresse här att undersöka om utredningen har belägg för sitt förslag att ta bort verksamhetsbegreppet ur ML. Förslaget

bygger till synes på en uppfattning om Regeringsrättens uttalanden i ett enda rättsfall, RÅ 1999 Not 282, samt det faktum att avdragsrätten i ML kopplas till att verksamheten medför skattskyldighet, medan avdragsrätten i sjätte direktivet kopplas till ”den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner och således inte till verksamheten som sådan”. Sistnämnda ståndpunkt är också utredningens motiv för att sjätte direktivet regler skulle uppfattas som mera ”transaktionsinriktade” än ML:s.[129] Värt att hålla i minnet är att SOU 2002:74 föreslår övergången från ett ”verksamhetstänkande” till ett ”transaktionstänkande” med förbehållet att någon analys av konsekvenserna materiellt sett inte har gjorts av utredningen, utan den fokuserar alltså på redovisningsreglerna. Eftersom en materiell analys av ML:s begrepp yrkesmässig verksamhet sker här på temat EG-rättskonformitet, är det av intresse att undersöka om verksamhetsbegreppet bör utmönstras ur ML. Är det så att ett ”verksamhetstänkande” är relevant för att bestämma vem som kan tillhöra momssystemet, är det också relevant för frågan om avdragsrättens uppkomst. En annan fråga är då om avdragsrättens uppkomst i tiden är beroende av att en skattepliktig transaktion först förekommit eller ej. Även om verksamhetsbegreppet i ML inte har någon direkt motsvarighet i sjätte direktivet på det sätt som utredningen anför, har det sin motsvarighet i sjätte direktivets ekonomisk verksamhet, dvs. beträffande bestämningen av vem som kan beskattas. Frågan är då om avdragsrätten är beroende av att beskattning verkligen sker i verksamheten, dvs. om uppkomsten av skattepliktiga transaktioner avgör avdragsrättens uppkomst eller bestånd. Om inte så är fallet, återstår att undersöka om RÅ 1999 Not 282 ger belägg för att verksamhetsbegreppet i ML skall tas bort.

Här handlar det alltså inte om frågor om skatteobjektet såsom omfattningen av undantag från skatteplikt eller omfattningen av avdragsrätten i blandad verksamhet, utan analysen här gäller skattesubjektet. Det handlar om att bedöma grunderna för att åtskilja företagarna, de som skall tillhöra momssystemet (om de inte enbart har från skatteplikt undantagen omsättning av varor eller tjänster), från konsumenterna. Därför är det av betydelse för den fortsatta analysen efter det att skattskyldig person behandlats att undersöka verksamhetsbegreppets vara eller inte vara i ML. Om verksamhetsbegreppet borde utmönstras ur ML, förändras givetvis radikalt förutsättningarna för analysen av frågan om bestämningen av skattesubjektet genom kopplingen till näringsverksamhet i 13 kap. IL är EG-rättskonform. Redan i samband därmed behandlas också frågan om när

[129] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 152 och 194.

en verksamhet, ekonomisk verksamhet respektive näringsverksamhet upphör.

Den andra delanalysen, innan behandlingen av huvudfrågan angående de materiella reglerna för att bestämma skattesubjektet fortsätter, gäller dessa reglers förhållande till bokföring och förfarandemässiga frågor. Finns det ett värde i sig i att behålla kopplingen av redovisningsreglerna i ML till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed, dvs. oavsett om det går att ha en gemensam beskattningsram för de båda skatteslagen i fråga när det gäller att bestämma skattesubjektet? Även därvidlag ifrågasätts utredningen SOU 2002:74 med förslag om en sådan frikoppling. Bevisvärdet av förekomsten eller frånvaron av en ordnad bokföring för att lösa frågor om beskattningsåtgärder avseende de båda skatteslagen sätts in i sammanhang om normbildning, registrering, kontroll, deklarationsförfarandena och skatteprocess.

Den fortsatta analysen i huvudfrågan om ML:s koppling till 13 kap. IL sker mot bakgrund av vad som framkommer vid analysen av skattskyldig person och vid de båda delanalyserna.

3. SKATTSKYLDIG PERSON: VEM, HUR OCH NÄR?

3.1 SKATTSKYLDIG PERSON, VEM?

3.1.1 Huvudregeln

I artikel 4 i sjätte direktivet anges vem som anses ha karaktären av skattskyldig person. I artikel 4.1, som är en obligatorisk direktivbestämmelse, återges huvudregeln för vem som är skattskyldig person.

Enligt huvudregeln avses med skattskyldig person varje person som ”självständigt” någonstans bedriver någon form av ”ekonomisk verksamhet”, oberoende av syfte eller resultat. Kravet på ett förvärvssyfte kan skönjas redan i dessa båda rekvisit. Det bekräftas också av EG-domstolen, som fastslagit att den som enbart tillhandahåller varor och tjänster gratis kan inte anses vara en skattskyldig person (*eng*. ’taxable person’).[130] Om sedan resultatet är vinst eller förlust spelar i sig inte någon roll för bedömningen om subjektet i fråga är skattskyldig person, vilket alltså också uttryckligen anges i artikel 4.1 i sjätte direktivet.

I sjätte direktivet sker begränsningen av tillhörigheten till momssystemet för ideella subjekt med avseende på skatteobjektet, dvs. omsättningen av varor eller tjänster. I artikel 13A i sjätte direktivet anges undantag från skatteplikt för vissa omsättningar utförda av offentligrättsliga organ eller andra av medlemsstaten erkända kulturella organ eller av organisationer utan vinstintresse (*eng*. ”non-profit-making”-organizations).

Finland respektive Sverige är de enda av här undersökta EU-länder som inte följer sjätte direktivet i detta hänseende, utan undantar allmännyttiga samfund respektive allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund med avseende på huruvida inkomsterna utgör näringsinkomst respektive inkomst av näringsverksamhet. Finland har emellertid, i likhet med andra EU-länder och övriga länder som berörs här, inte den svenska lösningen för huvudregeln om yrkesmässighet med en koppling till inkomstskattelagstiftningen. Däremot kan begreppet ”rörelsemässig” i finska momslagen komma att bli av komparativt intresse för det i supplementärregeln om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 2 ML,

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

jämförbara verksamhet ”som bedrivs i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse”, s.k. rörelseliknande former. Det beror på rättsutvecklingen i Sverige, men sedan RÅ 1996 Not 168 kan inte Regeringsrätten uppfattas söka stöd i supplementärregeln för att bestämma omfattningen av yrkesmässig verksamhet enligt ML. Här kan därför fokus sättas på huvudregeln om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1 ML, och supplementärregeln analyseras i första hand i samband med strukturen i ML för att skilja företagen från konsumenterna.

För närvarande är det främst av intresse i nu berörda hänseende att analysera EG-rättskonformiteten med att 4 kap. 8 § ML innebär ett undantag från tillhörighet till momssystemet på subjektsnivå för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Att den tekniken inte följer sjätte direktivet formellt sett behöver inte idag innebära någon avvikelse materiellt sett beträffande åtskillnaden mellan företagare och konsumenter, men kan det strukturellt innebära en risk för att en inhemsk praxis utvecklas i strid med EG-rätten?

Offentligrättsliga organ kan undantas från momssystemet utifrån skatteobjektets karaktär enligt artikel 13A eller just på grund av sin karaktär som sådant subjekt enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet. Här är i första hand det subjektsmässiga perspektivet av intresse, när det gäller ML:s regler om att åtskilja vilka som kan tillhöra momssystemet från konsumenterna. Tills vidare konstateras att undantagen från skatteplikt enligt artikel 13A i sjätte direktivet för offentligrättsliga eller kulturella organ och organisationer utan vinstintresse inte får ”riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge” eller att verksamheterna ”direkt konkurrerar” med sådana företag,[131] och att en sådan begränsning av undantagande av offentligrättsliga organ som sådana anges i artikel 4.5 i sjätte direktivet.

3.1.2 Fakultativa regler om vem som är skattskyldig person

I artikel 4.3, som är en fakultativ regel i sjätte direktivet, anges att medlemsländerna kan anse som skattskyldig person den som tillfälligt utför en transaktion avseende ekonomisk verksamhet. Därvid anges särskilt tillhandahållande av nyproducerade byggnader respektive av byggnadsmark. Det finns särskilda regler för uttagsbeskattning i 2 kap. 7 § ML, där hänvisning sker till begreppet byggnadsrörelse enligt IL beträffande fastigheter som lagertillgångar. Eftersom de reglerna i ML har

[131] Se artikel 13A.2a och 2b i sjätte direktivet.

stöd i anslutningsfördraget, är det tillåtet redan av den anledningen om de skulle medföra en deviering från det urval av byggmästare som skulle anses som skattskyldig person enligt huvudregeln i sjätte direktivet, dvs. vid bestämningen av skattesubjektet. Dessutom har ett sådant förhållande stöd i artikel 4.3 i sjätte direktivet. Sålunda, och framför allt mot bakgrund av att de särskilda reglerna i fråga i ML gäller skatteobjektet (uttag) och inte bestämningen av skattesubjektet, som skall analyseras här, berörs inte nämnda uttagsregler och hänvisningen till byggnadsrörelse mera i detta arbete.

Artikel 4.3 i sjätte direktivet har aldrig åberopats i det avseendet av lagstiftaren, men den fakultativa bestämmelsen kan ha en betydelse för tillämpningen av bestämmelser i 4 kap. 3 § ML om att vissa tillfälliga omsättningar också skall anses ske i yrkesmässig verksamhet. Detta berörs senare i framställningen.

Sverige utnyttjade den 1 juli 1998 den fakultativa regeln i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet om möjlighet till registrering av mervärdesskattegrupper, och reglerna infördes i ett nytt kapitel (6a) i ML.[132] En sådan registrering innebär undantag för gruppmedlemmarna från den annars allmänna principen att moms inte koncernredovisas. Utbytet av varor och tjänster mellan gruppmedlemmarna belastas inte med utgående moms, och gruppen behandlas mervärdesskatterättsligt som en enhet.[133] I ett av fallen med möjlighet till gruppregistrering kopplar ML till reglerna om kommissionärsförhållanden enligt 36 kap. IL.[134] Emellertid innebär det inte någonting för prövningen av om den enhet som gruppen utgör omfattas av begreppet skattskyldig person. Mervärdesskattegruppen omfattas sålunda också av huvudfrågan i detta arbete, dvs. om kopplingen från ML till 13 kap. IL och begreppet näringsverksamhet är EG-rättskonformt för bestämningen av vem som har yrkesmässig verksamhet. Därför saknas anledning att särskilt behandla mervärdesskattegruppen här.

3.1.3 Offentliga verksamheter

I artikel 4.5 i sjätte direktivet anges att ett offentligrättsligt organ (*eng*. ”public body”) inte är skattskyldig person när det gäller verksamhet eller transaktioner som det utför i sin myndighetsutövning. Däremot är det en skattskyldig person om avgift, arvode, bidrag eller inbetalningar uppbärs i samband med myndighetsutövningen, och det skulle medföra

[132] Se SFS 1998:346; Prop. 1997/98:134 och Prop. 1997/98:148.
[133] Se Prop. 1997/98:148 s. 26.
[134] Se 6a kap. 2 § första stycket 3 ML.

konkurrenssnedvridning av viss betydelse att det offentligrättsliga organet, t.ex. en svensk kommun eller staten, inte gavs sådan karaktär. Ett offentlig rättsligt organ kan sålunda för viss aktivitet eller transaktion betraktas som skattskyldig person. Den prövningen sker utifrån grundtanken om konkurrensneutralitet, och det handlar inte om att pröva t.ex. kommunen som subjekt på temat företagare eller konsument, utan mera om att pröva om en viss del i kommunens verksamhet skall anses som skattskyldig person enbart på grund av att det finns en konkurrensutsatt bransch med motsvarande aktiviteter eller transaktioner som måste skyddas därigenom. I ML sker det tekniskt på det sättet att det allmännas omsättningar av varor eller tjänster medför att just de omsättningarna utgör yrkesmässig verksamhet hos exempelvis kommunen, om inte omsättningen sker som ett led i myndighetsutövning eller den avser t.ex. bevis om myndighetsutövning.[135]

Det finns myndighetsutövning som utförs av annan än det allmänna, t.ex. advokater som har uppdrag som notarius publicus, och den omfattas av ML:s allmänna bestämmelser om yrkesmässig verksamhet.[136] Även sådan verksamhet omfattas av huvudfrågan i detta arbete, dvs. om kopplingen från ML till 13 kap. IL på temat EG-rättskonformitet med bestämningen av vem som har yrkesmässig verksamhet. På samma sätt är det med offentlig verksamhet som sätts på bolag. Ett kommunalt aktiebolag är inte heller det allmänna.

Eftersom undantaget från skattskyldig person för det allmännas, offentligrättsliga organs, myndighetsutövning i artikel 4.5 i sjätte direktivet inte gäller någon prövning på temat åtskillnad mellan företagare och konsument samt ML:s bestämning av yrkesmässigheten för offentlig verksamhet sker med avseende på skatteobjektet utan någon koppling till IL:s begreppsvärld, saknas anledning att i detta arbete ytterligare beröra offentliga verksamheter och gränssnittet mellan myndighetsutövning och skattskyldig person.

Här kan bara nämnas att Regeringsrätten i sistnämnda hänseende tillämpade legalitetsprincipen i fallet RÅ 2003 Ref 99. Beträffande undantaget från yrkesmässighet i 4 kap. 7 § första stycket 1 ML för omsättningar som sker i viss offentlig verksamhet som ett led i myndighetsutövning i jämförelse med konkurrensvillkoret i artikel 4.5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet, ansåg Regeringsrätten att

[135] Se 4 kap. 6 och 7 §§ ML.
[136] Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005, s. 157 och 158.

”direktivet … inte kan åberopas *mot* kommunen”. Även om en sådan konkurrenssnedvridning skulle kunna anses föreligga i fallet som avses i artikel 4.5 i sjätte direktivet, och som borde ge kommunen karaktären av skattskyldig person ”kan kommunen för sin del åberopa det undantag från skattskyldighet som följer av 4 kap. 7 § första stycket 1 ML”.[137]

3.2 SKATTSKYLDIG PERSON OCH EKONOMISK VERKSAMHET, HUR?

3.2.1 Företagare, ej anställd

Huvudregeln om skattskyldig person, artikel 4.1 i sjätte direktivet är alltså av intresse i detta arbete, och rekvisiten ”självständigt” och ”ekonomisk verksamhet” i bestämmelsen utvecklas i artiklarna 4.2 och 4.4 första stycket.

I artikel 4.4. första stycket anges att med uttrycket ”självständigt” avses att undanta alla slags rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande beträffande arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Avgränsningen av självständighetsrekvisitet mot anställningsförhållanden är klar principiellt sett. Det borde inte finnas någon diskrepans mellan inhemsk praxis och EG-rättslig när det gäller frågor som t.ex. om det för uppdragsförhållanden räcker med tre uppdragsgivare för att en företagarrisk skall anses föreligga. Det handlar mera om en bevisproblematik i det enskilda fallet.

Att kopplingen från ML till det subjektiva rekvisitet självständighet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet inte behöver befaras leda till någon svensk icke EG-rättskonform praxis visas av den svenska synen på två mål från EG-domstolen angående tillämpningen av EG:s förordning 1408/71 om social trygghet, vilken förordning för övrigt gäller både inom EU och i EES-länderna. Enligt EG-domstolen skall bedömningen från socialavgiftssynpunkt i ett EG-land av om en person enligt det landets lagstiftning anses som anställd eller självständig företagare godtas i ett annat EG-land där vederbörande arbetar.[138]

---

[137] Se även SKV:s skrivelse 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111, angående RÅ 2003 Ref 99.

[138] Se EG-målen C-178/97 (Barry Banks m.fl.) och C-202/97 (Fitzwilliam Executive Search Ltd).

Riksskatteverket (RSV) har i en skrivelse 2000-04-06,[139] med anledning av de båda EG-målen, relaterat till EG-fördragets principer om fri rörlighet (de fyra friheterna), och uttrycker att ”begreppet yrkesmässighet” i ML skall ”bedömas enligt gemenskapsrättsliga principer”. RSV uttalar vidare i skrivelsen att ”[d]et ankommer inte på SKM (skattemyndigheten, *författarens anm.*) att ifrågasätta ett annat lands bedömning att en verksamhet som bedrivs i det landet är yrkesmässig”. RSV noterar också att skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML uppkommer oberoende av om den yrkesmässiga verksamheten ”bedrivs här i landet” eller utomlands, vilket alltså gäller sedan Sveriges EU-inträde 1995. I likhet med den inställning som kan uppfattas från RSV:s sida, kan EG-förordningen om socialavgifter sägas vara till viss ledning för att avgöra om ett utländskt subjekt är yrkesmässigt enligt ML. Den gemenskapsrättsliga principen om att EG-rättsliga begrepp har ”en autonom europeisk innebörd” tillåter knappast EG-domstolen att ge olika innehåll åt vad som skall förstås med en självständig företagare enligt artikel 14a i EG:s förordning om socialavgifter respektive skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktiv. Bedömningen av vem som är självständig företagare respektive anställd inkomstskatterättsligt enligt svensk rättspraxis följer den socialavgiftsrättsliga bedömningen och viceversa. Både i mål om inkomstskatt och i mål om socialavgifter, där temat är just uppdragstagares självständighet kontra anställningsförhållande, hänvisar Regeringsrätten ofta till utredningen SOU 1975:1 och delen Om arbetstagarbegreppet.[140] Sålunda kan, mot bakgrund av det beskrivna svenska förhållningssättet i praktisk tillämpning till EG-rättslig praxis, tillämpningen av självständighetsrekvisitet i nämnda lagrum i 13 kap. IL som en del av bestämningen av yrkesmässig verksamhet i ML fortsatt förväntas vara EG-rättskonform.

De principiella svårigheterna här ligger i stället i rekvisitet ekonomisk verksamhet. Redan det faktum att det gäller både för vanlig varuhandel och uppdragsförhållanden öppnar för mera varierade problemställningar.

---

[139] Se RSV:s skrivelse dnr 3997-00/100.

[140] Se t.ex. RÅ 1983 1:40 (inkomstskatt), RÅ 1984 1:101 (skatteavdrag) och RÅ 1987 ref 163 (arbetsgivaravgifter), där referens sker till 1975 års utredning. I exempelvis RÅ 2000 Not 189 (inkomstskatt) hänvisar Regeringsrätten till bl.a. 1983 och 1984 års fall. Se även RÅ 2001 Ref 60 (inkomstskatt), där hänvisning sker till bl.a. 1984 års fall. I det fallet från 2001 på temat självständighet hänvisas också till ett avgörande samma dag i Regeringsrätten angående förhandsbesked om mervärdesskatt (Regeringsrättens mål nr 4453-2000).

3.2.2 Ekonomisk verksamhet

För att bestämma ”ekonomisk verksamhet” räknas först upp i artikel 4.2 i sjätte direktivet ett antal aktiva yrkeskategorier: ”alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken”. Dessutom anges att som ekonomisk verksamhet skall också betraktas ”[u]tnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav”.

En skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet är med andra ord en självständig företagare som avser att försörja sig, och eventuella anställda, på sin verksamhet (förvärvssyfte). Bokstavstolkningen ger vid handen att det är någon form av aktivitet som skall generera intäkter fortlöpande. I den engelska språkversionen av artikel 4.1 i sjätte direktivet används uttrycket ”economic activity” och i den franska används ”activités économiques”.[141] Ordet aktivitet är mera precist, eftersom en verksamhet enligt normalt språkbruk också kan vara vilande. En passiv aktivitet vore en meningslös motsägelse.

3.2.3 Aktivitetskravet i ekonomisk verksamhet

3.2.3.1 Ekonomisk verksamhet, konsumtions- och konkurrensperspektiv i praktiken

Frågan om aktivitetskravet ger följdfrågan: vad är det för grad av aktivitet som EG-rätten uppställer för att fråga skall vara om en ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet? Att något slags egendomsinnehav materiellt eller immateriellt förutsätts, när fråga inte är om skattskyldig person som har sådan karaktär främst genom att ställa sitt yrkeskunnande till förfogande, är tämligen klart. Det är också givetvis så att aktivitetskravet innebär att ekonomisk verksamhet inte kan anses uppstå genom blotta innehavet av egendom som i sig har ett ekonomiskt värde. Då skulle momsen, åtminstone till viss del, ha karaktären av en förmögenhetsskatt. Frågan är alltså framför allt graden av aktivitet som krävs med förvärv av egendom för att förvärv skall övergå i en ekonomisk verksamhet i förevarande mening.

Av artikel 2.1 i sjätte direktivet följer att det är den skattskyldiges egen prestation som skall bedömas med avseende på frågan om omsättningen av

[141] Se även SOU 2002:74 Del 1 s. 163.

varan eller tjänsten är skattepliktig eller ej. Det följer av att det i direktivbestämmelsen anges att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster etc som görs ”av en skattskyldig person i denna egenskap”. På den punkten var svensk praxis EG-rättskonform redan vid Sveriges EU-inträde 1995.[142] Om personen är en konsument, t.ex. vanlig privatperson, kan vederbörande företa en skattepliktig transaktion, men blir inte skyldig att betala moms eftersom denne inte agerar i egenskap av skattskyldig person. Försäljningen av t.ex. den privata cykeln sker inte i ekonomisk verksamhet och mervärdesbeskattas inte, trots att objektet är av skattepliktig karaktär. Subjektet skall emellertid betala moms om cykelaffärerna har ett förvärvssyfte.

Ett förvärvssyfte och ekonomisk verksamhet med exempelvis cykelhandel föreligger om personen i fråga gör sådana affärer av sådan omfattning och frekvens att vederbörande inte längre kan anses konsumera cyklar för privat bruk. Vederbörande konkurrerar med andra cykelhandlare. Personen i fråga är företagare och skall skilja sin privata ekonomi från företagets. Med andra ord skall den ekonomiska verksamheten kunna skiljas ut objektivt sett, för att det alls skall gå att leda i bevis när vederbörande agerar i egenskap av skattskyldig person.

3.2.3.2 Bokföringsskyldighet enligt god redovisningssed, en indikator på ekonomisk verksamhet

Den ultimata objektiva avgränsningen av den ekonomiska verksamheten är bokföringen, eftersom bokföringsskyldighet givetvis föreligger för vad som kvalificerar som ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet. Av förarbetena till BFL framgår att ”gränsen mellan privatekonomi och näringsverksamhet” bör bestämmas ”i samband med bokföring” med hänsyn till vad som anses vara god redovisningssed.[143]

I sitt yttrande över införandet taxeringsåret 2002 av IL – som ersatte bl.a. kommunalskattelagen (1928:370), KL, och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL – anför lagrådet bl.a. följande. Beräkningen av resultatet i näringsverksamhet skall baseras på BFL och annan lagstiftning på redovisningsområdet. Detta följer enligt lagrådet redan av att 14 kap. 2 § IL

[142] Se t.ex. RÅ 1985 Aa 203, RÅ 1988 Not 642, RÅ 1991 Not 82, RÅ 1992 Ref 62, RÅ 1992 Not 209, RÅ 1992 Not 210, RÅ 1993 Ref 13 och RÅ 1994 Not 13. Efter EU-inträdet 1995 märks på samma tema bl.a. RÅ 1998 Not 111 och RÅ 1999 Not 46 [med hänvisning till EG-målet C-2/95 (Sparekassernes Datacenter)].
[143] Se Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 229.

hänvisar till god redovisningssed när det gäller att hänföra inkomster respektive utgifter som intäkter respektive kostnader till det beskattningsår de skall tillhöra. Lagrådet pekade på svårigheterna att finna ut om det ens är någon skillnad mellan god redovisningssed och bokföringsmässiga grunder, och ansåg att det senare begreppet kunde utmönstras på grund av att periodiseringsfrågan får en tillräcklig lösning genom nämnda koppling till begreppet god redovisningssed för beräkningen av resultatet.[144] Regeringen ansåg emellertid att det kunde medföra icke avsedda materiella ändringar att ta bort begreppet bokföringsmässiga grunder ur IL. Att enbart koppla beräkningen av resultatet till god redovisningssed medför problem, när IL innehåller flera periodiseringsbestämmelser som kan innebära att modifieringar krävs för att godta den civilrättsliga redovisningen vid beskattningen. Regeringen hänvisade i stället till lagrådets konstaterande att bokföringsmässiga grunder innebär att redovisningen av inkomster och utgifter inte tillåter en kontantprincip, utan de skall ”hänföras till den period som de med tillämpning av företagsekonomiska principer belöper sig på”. Regeringen ansåg att bokföringsmässiga grunder därmed ger ”uttryck för en grundläggande princip för den skattemässiga redovisningen”,[145] och begreppet behölls av lagstiftaren och återfinns i 14 kap. 2 § IL: ”[r]esultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder”.

Det civilrättsliga begreppet affärshändelse bör sålunda anses utgöra en viktig företagsskatterättslig regel.[146] 1990 års skattereform eftersträvade skatteneutralitet mellan egenföretagare och löntagare. Målsättningen med neutralitetsprincipen är att lagstiftningen inte skall möjliggöra konsumtion av skattekrediter, dvs. att skattelättnader i företaget blir tillgängliga för företagaren. Reserveringsmöjligheterna förutsätter att ”en åtskillnad görs mellan näringsverksamheten och privatekonomin”.[147] Kopplingen mellan redovisningen och beskattningen (det s.k. kopplade området) har i och för sig sin materiella innebörd avseende periodiseringen. Den skall ske baserat på räkenskaperna ”så länge periodiseringen i dessa är förenlig med god redovisningssed och inte heller strider mot särskilda skatterättsliga bestämmelser”.[148] Emellertid är det tydligt att den bevisning som bäst

[144] Se Prop. 1999/2000:2 Del 3 s. 396 och 397.
[145] Se Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 177 och 178.
[146] Se Momshandboken Enligt 1998 års regler, s. 26, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 35, av Björn Forssén och referenser där till 4 § bokföringslagen (1976:125), GBFL, och 1 kap. 2 § första stycket 7 BFL.
[147] Se SOU 1996:157 s. 331 och Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 167.
[148] Se Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 179 och 180. Se även, angående uttrycket kopplat område, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 251, av Sven-Olof Lodin m.fl. samt Skattenytt 2003 s. 508-518, artikeln Senare års rättspraxis beträffande

belägger att någon i egenskap av företagare gör en åtskillnad mellan sin privata och företagets ekonomi är bokföringen.

De materiella reglerna för att bestämma vem är skattskyldig person eller som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet kan innebära skillnader för bestämningen av företagaren, och det är inte något axiom att en gemensam beskattningsram mellan moms och inkomstskatt skall upprätthållas. Emellertid gäller analysen här om ML:s koppling till näringsverksamhet är EG-rättskonform för bestämningen av vem som är företagare och kan tillhöra momssystemet, och den minsta gemensamma nämnaren blir räkenskaperna och det civilrättsliga begreppet bokföringsskyldighet. Ingen bokföringsskyldighet, inga räkenskaper och ingen bevisning på temat åtskillnad mellan företagets och företagarens privata ekonomi. Att personen i fråga har bokfört en affärshändelse är ett indicium på att åtminstone vederbörande själv betraktar sig som företagare.

Affärshändelse är i princip varje händelse som innebär en förmögenhetsförändring för företaget, beroende på företagets ekonomiska relationer med omvärlden. Även uttag och tillskott av företagaren själv är affärshändelser.[149] Därigenom tydliggörs jämfört med GBFL kravet att näringsidkaren klart måste åtskilja sin privata ekonomi från rörelsens.[150] Eftersom den bokföringsskyldige har ett behov att kunna bevisa affärshändelsen, antas denne använda en handling som härrör från affärshändelsen som verifikation om en sådan handling finns.[151] Alla affärshändelser skall bokföras löpande och så måste ske med iakttagande av god redovisningssed enligt BFL, oavsett om faktura utfärdas eller mottas.[152] På grund de nya handelsmönster som skapats av framför allt IT-utvecklingen utmönstrades kopplingen i 8 § andra stycket GBFL till när faktura eller motsvarande handling bort föreligga enligt god affärssed för frågan om när en affärshändelse skall bokföras, genom att BFL infördes.[153]

I skattelagstiftningen saknas också regler för inom vilken tid en faktura måste utfärdas. ML innehåller bara regler om fakturainnehåll i 11 kap. och redovisningen av utgående och ingående moms skall enligt huvudreglerna i 13 kap. 6 och 16 §§ i princip ske när affärshändelsen bokförts eller bort

---

sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området – några reflektioner, av Claes Norberg.

[149] Se 1 kap. 2 § första stycket 7 BFL.

[150] Se SOU 1996:157 s. 463.

[151] Se SOU 1996:157 s. 464.

[152] Se 4 kap. 1 § första stycket 1 och 2 § och 5 kap. 2 § BFL.

[153] Se SOU 1996:157 s. 276ff och 291 samt även Prop. 1975:104 s. 168.

bokföras enligt god redovisningssed.[154] Förslag i samband med införandet av GBFL om att enskild näringsidkares privata förhållanden skulle redovisas separat i årsboken har aldrig genomförts, trots att det skulle gagna borgenärsskyddet, utan för att arbetet inte skulle bli alltför administrativt betungande för de bokföringsskyldiga har det ansetts tillräckligt med informationen i förmögenhetsbilagan till den skattskyldiges självdeklaration.[155] Begreppet god redovisningssed, som utvecklas under bokföringsnämndens (BFN) ansvar enligt 8 § första stycket BFL, har inte någon avgörande betydelse för den materiella skatterätten och frågan om vem som är företagare, men det får en avgörande bevismässig betydelse för att någon anser sig bokföringsskyldig och sålunda åtminstone civilrättsligt som företagare. Det får också betydelse bevismässigt för om vederbörande kan anses som företagare skatterättsligt sett.

Den som påbörjar en verksamhet mottar normalt fakturor från framför allt leverantörer och vederbörande måste kronologiskt och systematiskt ordna en bokföring. Här kan för sammanhanget nämnas att begreppet ”ordnad bokföring” i punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL utmönstrades i och med införandet av IL, men enbart på grund av att det sedan KL:s tillkomst förlorat sin självständiga betydelse för beräkningen av inkomst av näringsverksamhet. Med en ordnad bokföring avsågs ”en bokföring som i såväl formellt som materiellt hänseende är så beskaffad att resultatet återspeglar det verkliga skeendet ekonomiskt sett i rörelsen”.[156] Eftersom bokföring måste ske av affärshändelserna med iakttagande av god redovisningssed, oavsett om fakturor utfärdats eller mottagits för affärshändelserna, får det begreppet och förekomsten av en ordnad bokföring givetvis en avgörande bevismässig betydelse för att personen i fråga kan anses som företagare. Framför allt om exempelvis köparen av cyklar har bokfört så många levererade cyklar att det kan antas att de inte skall konsumeras av vederbörande och dennes familj. Sedan är det en annan fråga, som skall undersökas här, om kopplingen från ML till IL för den bestämningen av vem som är företagare och skall skilja sin privata ekonomi från företagets är EG-rättskonform. En sådan gemensam beskattningsram gynnas av gemensamma kopplingar till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed och bokföringsskyldighetens inträde, men det kan vara nödvändigt, mot bakgrund av kravet på att ML skall tolkas EG-rättskonformt, att acceptera att indelningen i företagare och konsumenter måste skilja sig åt inkomstskatterättsligt respektive momsmässigt.

---

[154] Se Prop. 2003/04:26 s. 42 och 48 samt bl.a. avsnitt 2.4 i Momsen och fakturan, m.m. – momsens krav på fakturainnehåll, av Björn Forssén.
[155] Se Prop. 1975:104 s. 179.
[156] Se Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 179.

En person är enligt förarbetena till BFL näringsidkare och därmed bokföringsskyldig för ”all verksamhet som är av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig”.[157] Rekvisiten för bokföringsskyldighet är inte oförenliga med rekvisiten för skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet. Den som är bokföringsskyldig och sålunda företagare utför inte affärerna i fråga som anställd. Yrkesmässigheten avser förvärvssyftet också här och verksamheten skall vara en ekonomisk sådan, och något vinstrekvisit uppställs inte heller enligt förarbetena till BFL.

3.2.3.3 Aktivitet, miniminivå för ekonomisk verksamhet: kan avdragsrätt och ekonomisk verksamhet föreligga utan direkt och omedelbar koppling mellan förvärv och skattepliktiga transaktioner?

Uttrycket ekonomisk verksamhet i sjätte direktivet kan i sig sägas utgöra ett helt objektivt begrepp.[158] Emellertid betyder en sådan bestämning av uttrycket inte något för prövningen av vem som är företagare och kan tillhöra momssystemet, om det inte sätts i relation till det subjektiva självständighetsrekvisitet. Det därvid nödvändiga förvärvssyftet, för att ge personen i fråga karaktären av skattskyldig person, innebär att enbart ett egendomsinnehav inte kan innebära att en sådan ekonomisk verksamhet föreligger som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet. Att anskaffa egendom kan vara en verksamhet, men den är inte en ekonomisk verksamhet i förevarande hänseende om det exempelvis bara är för ett hobbymässigt syfte. Därför har bokföringsskyldighetens inträde ett stort bevisvärde för frågan om någon har karaktären av skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet. Frågan är då om det så att säga går att etablera någon miniminivå av det aktivitetskrav som alltså ligger i förvärvssyftet. Att enbart inneha en materiell eller immateriell tillgång räcker inte, för att fråga skall vara om ekonomisk verksamhet, utan den måste fortlöpande generera intäkter. En uppdragstagare eller handlare kan bedömas på temat skattskyldig person såtillvida att bokföringsskyldigheten indikerar förekomsten av en ekonomisk verksamhet och självständighet, men om det enbart handlar om ett egendomsinnehav ställer sig frågan: finns det något slags minsta grad av klassificering av tillgång för att ekonomisk verksamhet skall anses föreligga?

[157] Se Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 381.
[158] Se EG-skatterätt, s. 172, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

Betoningen av artikel 2 i första direktivet för att beskriva omfattningen av avdragsrätten för ingående moms enligt artikel 17 i sjätte direktivet har alltså kallats en ”purist approach”. Mot bakgrund av att det synsättet uttalat eller underförstått kan uppfattas som grundläggande i EG-domstolens domar och avdragsrätten är central för bestämningen av vad som är moms, får det godtas och tillika anses avgörande för att en ekonomisk verksamhet alls skall kunna anses föreligga enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet. Grundprinciperna enligt artikel 2 i första direktivet för det gemensamma momssystemet griper in i varandra vid tolkningen av dem som enskilda rekvisit för idén moms, och kan alltså sägas bilda en s.k. hermeneutisk cirkel. Målet med tolkningen skall vara en konkurrensneutral tillämpning av reglerna i ML utifrån bestämmelserna i sjätte direktivet.

För att hitta ett svar på frågan om vilken nivå av aktivitet som krävs för att något skall kvalificera som ekonomisk verksamhet krävs alltså en helhetsbedömning av förutsättningarna för avdragsrätten. Ingen avdragsrätt utan en ekonomisk verksamhet och viceversa. Därför behöver förutsättningarna för en skattskyldig persons avdragsrätt enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet analyseras. Reciprocitetsprincipen uppställs i artikel 17.1, men det räcker inte med att någon debiterar moms på en leverans för att mottagaren skall anses ha en ekonomisk verksamhet. Frågan är nu i första hand vad förutsättningen i artikel 17.2 om att förvärvad vara eller tjänst berättigar till avdrag ”[i] den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner” innebär. Kan en ekonomisk verksamhet föreligga utan koppling till skattepliktiga transaktioner? Om ett sådant krav inte kan anses föreligga, blir nästa fråga inte när en ekonomisk verksamhet uppkommer, utan om avdragsrättens inträde förutsätter att skattepliktiga transaktioner först förekommit.

Av intresse här är bl.a. uttalanden från generaladvokaten i dennes utlåtande (”opinion”) i ”Midland Bank”-målet. I punkt 24 i utlåtandet relaterade generaladvokaten till ”BLP Group”-målet, där frågeställningen gällde omfattningen av avdragsrätten i samband med transaktioner som var undantagna från skatteplikt (”exempt”). Generaladvokaten ansåg att även om frågan enbart gällde vilken summa som kunde avdragas, var det ”still necessary to establish whether there is a direct and immediate link between the input and output transactions, because even partial deduction of the VAT depends on that factor”. Frågan är hur stark kopplingen mellan förvärv och skattepliktiga transaktioner skall vara, för att förvärven skall berättiga till avdrag för ingående moms. I det hänseendet uttalar generaladvokaten i samma punkt i sitt utlåtande i ”Midland Bank”-målet, med referens till EG-målet C-230/94 (Enkler), att ”where a taxable person

carries on a business with the purpose of carrying out only taxable transactions, it is not necessary, for the purposes of deducting the whole of the VAT, that he should prove the existence of a direct and immediate link between each and every input transaction and a particular taxable output transaction. The Community legislature only requires that the goods and services be used or be likely to be used 'for the purposes of … taxable transactions (Article 17(2) and (3) of the Sixth Directive)". Generaladvokaten påpekar vidare att pluralformerna av orden "purposes" och "transactions" visar att i vissa fall är det inte en nödvändig förutsättning för avdragsrätt att en koppling finns mellan varje förvärv och bestämda omsättningar, utan att det är tillräckligt med en koppling mellan förvärvet och verksamheten.

Om det i förvärvssyftet ligger ett syfte att skapa skattepliktiga transaktioner, kan alltså avdragsrätten föreligga enbart genom att förvärven har samband med den ekonomiska verksamheten. Avdragsrätten och därmed den ekonomiska verksamheten kan sålunda föreligga utan direkt och omedelbar koppling till skattepliktiga transaktioner. Sedan är nästa fråga om avdragsrätten förutsätter att skattepliktiga transaktioner först förekommit i den ekonomiska verksamheten, men dessförinnan gäller det alltså att hitta en minsta nivå på aktivitet för att en ekonomisk verksamhet skall uppkomma.

3.2.3.4 Aktivitet, miniminivå för ekonomisk verksamhet: prövning utan stöd av fysisk aktivitet indikerad genom upprättade räkenskaper

Av punkterna 27-30 i "Enkler"-målet framgår att om karaktären på tillgången i vilken äganderätt förvärvats är sådan att den kan användas såväl för privat konsumtion som ekonomisk verksamhet (*eng*. "economic activity"), måste en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet ske, för att bestämma om förvärvet av tillgången i fråga verkligen skett i avsikt att varaktigt ge inkomst ("obtaining income on a regular basis"). Peter Melz drar slutsatsen från "Enkler"-målet att "the threshold for taxability" därvidlag troligen sätts rätt så låg, och att en högre tröskel vore önskvärd, vilket dock skulle kräva ett tillägg, en ändring av sjätte direktivet.[159]

Det är ett problem processuellt sett att EG-domstolens och generaladvokatens betoning av momsens grundprinciper i artikel 2 i första

[159] Se Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet Who is a taxable person?, s. 164, av Peter Melz (s. 158-172), av Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer.

direktivet inte konsekvent beaktas av nationella myndigheter och domstolar. I ”Abbey National”-målet verkar det som om EG-domstolen fått åtminstone tillfälligt nog när EG-domstolen i punkt 41 i domen poängterade att frågan om grundläggande mervärdesskatterättsliga principer är uppfyllda för avdragsrätt i det enskilda fallet faktiskt i första hand skall prövas av de nationella domstolarna själva. Att SKV och förvaltningsdomstolarna som uttolkare av EG-domstolens domar ofta går förbi grundprinciperna som följer av framför allt artikel 2 i första direktivet tenderar att leda till felaktiga slutsatser om att EG-domstolen skulle ha definierat att vissa förvärv tillhör kategorier som redan på objektiva grunder inte kan berättiga till avdrag. Eftersom Regeringsrätten inte behöver motivera ett beslut om att inte lämna prövningstillstånd, kan ett förbiseende från rättstillämparnas sida av nämnda grundprinciper för det gemensamma momssystemet i praktiken leda till att en praxis utvecklas i strid mot EG-rätten, vilket alltså inte är tillåtet på momsområdet. Problemet blir inte mindre av att Sverige alltså ligger jämförelsevis lågt med att inhämta förhandsavgöranden från EG-domstolen beträffande oklara frågor på områden som exempelvis mervärdesskatten, trots att utvecklingen av praxis skall ske med iakttagande av EG-rätten där. Det svenska systemet med prövningstillstånd i sista instans har också redan kritiserats på EG-rättslig grund. Danska regeringen framför enligt punkt 11 i EG-målet C-99/00 (Lyckeskog) just att det systemet, i strid mot EG-domstolens praxis,[160] riskerar att leda till en icke EG-rättskonform inhemsk nationell praxis, om enbart den högsta domstolsinstansen är skyldig att inhämta förhandsavgörande hos EG-domstolen i enlighet med tredje stycket i artikel 234 EG (f.d. 177).

EG-domstolen uttalar inte någon princip om att enbart förekomsten av skattefri omsättning i sig skulle begränsa avdragsrätten. I stället uttalar EG-domstolen i ”BLP Group”-målet att artikel 2 i första direktivet, som beskriver bl.a. övervältringsprincipen, och artikel 17 i sjätte direktivet, som beskriver avdragsrätten, innebär följande. Bortsett från i undantagsfallet beträffande försäkringstjänster och finansiella tjänster till kund i tredje land, måste en skattskyldig person bevisa (göra sannolikt) att ett förvärv används till att skapa skattepliktiga transaktioner, för att förvärvet skall vara avdragsberättigande. I ”Abbey National”-målet, där övervältringsprincipen i artikel 2 i första direktivet tillika betonas, behandlar EG-domstolen också avdragsfrågan som en bevisfråga. EG-domstolen anger i punkt 40 att kriterierna för avdrag är att förvärven i fråga kan anses utgöra allmänna kostnader i den del av verksamheten där skattepliktiga transaktioner skapas.

[160] Se EG-målet ”Hoffman-La Roche”.

I punkt 41 i det målet kan man därmed säga att EG-domstolen mera återförvisar målet till nationell domstol för prövning av huruvida dessa kriterier är uppfyllda än etablerar någon ny principiell bedömning. Principerna finns redan och bevistemat är om avdragen övervältras och därmed avskattas i enlighet med artikel 2 i första direktivet.

I ett förhandsbesked den 6 juni 2003 angående mervärdesskatt, där frågan gällde rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv av administrativa, ekonomiska eller juridiska konsulttjänster för försäljning av aktier i dotterbolag, hänvisade Regeringsrätten till bl.a. ”Cibo”-målet och ansåg att avdragsrätt inte förelåg. Regeringsrätten konstaterade att i de EG-mål där avdragsrätt befunnits föreligga på grund av att förvärvade tjänster utgjorde del av den skattskyldiges allmänna omkostnader för den ekonomiska verksamheten förelåg inte något direkt och omedelbart samband mellan förvärvade tjänster och en eller flera skattefria försäljningar av aktier i dotterbolag. Sålunda är det fråga om vilken bevisning som kan förebringas, för att förvärv skall kunna anses utgöra allmänna omkostnader som ingår som kostnadskomponenter i ett företags skattepliktiga produkter och berättiga till avdrag för ingående mervärdesskatt. Av intresse är att Regeringsrätten i förhandsbeskedet, i likhet med vad EG-domstolen gör i bl.a. ”Cibo”-målet, betonar att sistnämnda principiella aspekt framgår av artikel 2 i första direktivet.[161] Författaren till detta verk påpekade i en artikel 2002, med anledning av det förhandsbesked från skatterättsnämnden (SRN) 2001-02-14 som Regeringsrätten sedan fastställde genom sin dom den 6 juni 2003, att Regeringsrätten vid sin då kommande prövning av fallet inte borde förbise den princip som EG-domstolen betonar i bl.a. ”Cibo”-målet, nämligen att frågan om avdragsrättens omfattning får sin lösning processuellt sett av att rättstillämparna iakttar principerna om övervältring och avskattning i artikel 2 i första direktivet.[162] I motsats till RSV m.fl. gjorde alltså inte Regeringsrätten det förbiseendet, men det finns fall där EG-rätten inte iakttas vid prövningen av avdragsrätten och där prövningstillstånd kanske vägras enbart på grund av sådant inte lämnas i bevismål. Det är framför allt mål som också handlar om de formella förutsättningarna för att *utöva* avdragsrätten enligt 11 kap. ML som då kommer på mellanhand.

Regeringsrätten kan för övrigt anses ha givit uttryck åt samma principiella ställningstagande som i 2003 års fall redan i ett förhandsbesked 1978. Regeringsrätten ansåg då att ett bolag inom en industrikoncern med en

[161] Se RÅ 2003 Ref 36.
[162] Se Skattenytt 2002 s. 129, artikeln Momsavdrag vid viss momsfri omsättning (igen) samt för nyemissionskostnader (s. 123-130), av Björn Forssén.

gemensam personalstiftelse hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv till fritidsstugor i stiftelsen. Avdragsrätten hos sökandebolaget ansågs skola begränsas bara i den mån koncernbolagen bedrev blandad verksamhet, dvs. i den mån sökandebolagets förvärv till stiftelsen inte kunde hänföras ”till sådana av bolagen bedrivna verksamheter som medför skattskyldighet till mervärdeskatt”. Annars förutsattes för avdragsrätt enbart att bolagen i fråga i sina priskalkyler för skattepliktiga produkter tog med som ett kostnadselement bland alla andra också förvärven till stiftelsen. Avsikten att momsavdragen i fråga någon gång skulle avskattas genom att förvärven beaktas som allmänna kostnader vid prissättningen av bolagets skattepliktiga produkter räckte också dåförtiden för att avdragsrätt skulle anses föreligga.[163]

Nivån på tröskeln, dvs. den minsta nivå på aktivitet, som krävs för att en ekonomisk verksamhet skall uppkomma, sätts alltså av att det i det enskilda fallet går att bevisa (göra sannolikt) att de allmänna kostnaderna är tillräckliga för att uppfylla ett förvärvssyfte med att skapa skattepliktiga transaktioner.

Om en sådan bevisning inte är given som med fysiska aktiviteter, där uppkomsten av bokföringsskyldigheten normalt sett indikerar också den ekonomiska verksamheten enligt sjätte direktivet, måste en förvärvad tillgång, egendomsinnehavet i sig, kunna förväntas ge fortlöpande intäkter som uppfyller förvärvssyftet och frågan blir då vari aktivitetskravet består. Eftersom en skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet har sådan karaktär också om vederbörande avser att företa skattefria transaktioner, kan ledning hämtas även från sådana aktiviteter för bedömning av nivån på tröskeln för uppkomsten av en ekonomisk verksamhet. Skillnaden är bara att skattskyldiga personer som enbart avser att skapa skattefria transaktioner inte kan tillhöra momssystemet.

Om ett sådant aktuellt undantag från skatteplikt skulle upphävas, skulle en sådan skattskyldig person tillhöra momssystemet precis som en skattskyldig person som idag har en ekonomisk verksamhet i förvärvssyfte att åtminstone delvis skapa skattepliktiga transaktioner. Vederbörande skulle ha avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv.

---

[163] Se RÅ 1978 1:51. Se även Skattenytt 2002 s. 125, artikeln Momsavdrag vid viss momsfri omsättning (igen) samt för nyemissionskostnader (s. 123-130), av Björn Forssén. RÅ 1978 1:51 (RSV/FB Im 1978:1) har för övrigt kommenterats av samma författare redan i verk från tiden före Sveriges EU-inträde: se Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms, s. 213, av Björn Forssén och Mervärdesskatt En handbok, s. 291 och 292, av Björn Forssén.

Eftersom något mervärde inte definieras i vare sig ML eller första eller sjätte direktiven, sätts den minsta nivån – tröskeln – för förevarande frågeställning till att egendomsinnehavet måste kunna förväntas generera löpande intäkter till personens i fråga egen försörjning. Då har vederbörande en sådan ekonomisk verksamhet att denne enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet har karaktären av skattskyldig person. För att hitta den tröskeln kan bl.a. ”Enkler”-målet ge fortsatt vägledning.

Av ”Enkler”-målet följer att en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet måste ske. Då kan en bestämning ske av om förvärvet av en tillgång verkligen skett i avsikt att varaktigt ge inkomst, och att därmed en ekonomisk verksamhet etablerats av förvärvaren. Vidare följer av punkt 12 i EG-målet C-333/91 (Sofitam) och av punkt 28 i EG-målet C-142/99 (Floridienne) att en ekonomisk verksamhet, som gör att personen i fråga kan tillhöra momssystemet, anses föreligga först om denne ägnar en investering mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör. I EG-målet C-80/95 (Harnas & Helm) framgår i punkt 18 att det faktum att en investering i sig genererar avkastning i form av ränta e.d. inte räcker för att innehavaren av tillgången skall anses ha en sådan ekonomisk verksamhet.[164] Det skall vara fråga om en utåtriktad aktivitet, och inte bara fråga om att förvalta eget kapital, oavsett hur omfattande en sådan sysselsättning i sig kan vara.[165]

En aktivitet med viss varaktighet och som självständigt utförs i förvärvssyfte krävs sålunda hos en person, för att denne skall skilja ut sig från konsumenterna och anses ha en sådan ekonomisk verksamhet som ger vederbörande karaktären av skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet.

Om en förvärvad tillgång i sig genererar ränta, kan den intäkten anses utgöra en omsättning som antingen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt. Förstnämnda är fallet om tillgången exempelvis är ett patent, medan sistnämnda gäller enligt 3 kap. 9 § ML för exempelvis bankränta. Det finns inte någon allmän definition av ränta i skattelagstiftningen.[166] Räntor skiljer sig emellertid inte momsmässigt från andra betalningar som en person uppbär.

---

[164] I ”Harnas & Helm”-målet hänvisar EG-domstolen till ett liknande avgörande i EG-målet C-60/90 (Polysar).
[165] Se kommentar av EG-målet C-155/94 (Wellcome Trust) i SOU 2002:74 Del 1 s. 82.
[166] Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 402.

Om fråga är om ersättning för en beställd prestation, vara eller tjänst, föreligger en omsättning enligt ML,[167] och den är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § första stycket ML, om inte undantag stipuleras för omsättningen av varan eller tjänsten i något av lagrummen i 3 kap. ML. Det kan i förstone te sig förvånande att moms också skulle kunna utgå på en bankränta, men en del av räntan utgör bankens upplåningskostnad, medan en del utgör ersättning för administration, löner, lokaler, vinst etc. En del av räntan består sålunda i ett typiskt mervärde, som skulle ingå i underlag för mervärdesbeskattning, om inte bankränta undantogs från skatteplikt enligt vad som anges därom i 3 kap. 9 § ML för bank- och finansieringstjänster.[168]

En bank är en skattskyldig person, dvs. någon som *kan* mervärdesbeskattas, eftersom banken inte är en konsument, utan vidtar förvaltningsåtgärder med privatpersoners och andras inlånade medel för att förränta dem. En privatperson som exempelvis har ärvt ett patent eller pengar på ett bankkonto kan däremot inte anses ha en ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet, bara för att tillgången genererar royalty eller ränta. I enlighet med framför allt EG-målen ”Sofitam”, ”Floridienne” och ”Harnas & Helm” räcker det inte med enbart egendomsinnehavet, utan först om vederbörande ägnar det mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör, kan denne anses ha en ekonomisk verksamhet och karaktären av skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet. Någon fysisk aktivitet i vanlig mening krävs inte, men det i nämnda EG-mål beskrivna varaktighetsrekvisitet för förvärvssyftet med egendomsinnehavet är den tröskel som en person måste kliva över, för att anses ha en ekonomisk verksamhet och kunna lämna konsumenternas skara, dvs. betraktas som skattskyldig person.

3.2.3.5 Varaktighetsrekvisitet i aktivitetskravet för ekonomisk verksamhet, växelverkan mellan ekonomisk verksamhet och subjektiva rekvisit

Den ekonomiska verksamhetens uppkomst indikeras av att tillräckliga tillgångar förvärvats så att förvärven inte kan antas vara för personens i fråga egen konsumtion, utan att de är ägnade åt vederbörandes försörjning (förvärvssyfte). Något mervärde definieras alltså inte i sjätte direktivet, utan den nödvändiga varaktigheten med förvärvssyftet indikeras objektivt sett av att de förvärv av varor eller tjänster som sker etablerar en ekonomisk verksamhet som skall skiljas från personens i fråga privatekonomi. Bestämningen av uppkomsten av ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.1 i

[167] Se 1 kap. 3 § ML.
[168] Se Mervärdesskatt En handbok, s. 139, av Björn Forssén och hänvisning där till SOU 1989:35 Del 1 s. 192.

sjätte direktivet består sålunda i den beskrivna växelverkan mellan förvärv av tillgångar och det subjektiva förvärvssyftet. Mervärdet definieras alltså inte i vare sig sjätte direktivet eller ML, utan det kommer bara till uttryck i ett beskattningsunderlag för de varor eller tjänster som den förmente företagaren skapar med sina förvärv, och det är skillnaden mellan det försäljningspris som denne sätter på sina produkter, exklusive moms, och kostnaderna exklusive moms som vederbörande i sina priskalkyler hänför till försäljningen av varan eller tjänsten.[169] Lika litet som något mervärde definieras finns det något objektivt värde angående omfattningen förvärv av tillgångar som bildar en ekonomisk verksamhet. Avgörande för att en ekonomisk verksamhet skall anses ha uppkommit blir alltså i stället att fråga inte längre kan anses vara om förvärv för egen konsumtion, utan förvärvaren kan förväntas konkurrera med andra företag. Sedan är det en annan fråga när avdragsrätten uppkommer i den ekonomiska verksamheten: redan vid de första investeringsutgifterna eller först när skattepliktiga transaktioner förekommit? Att en ekonomisk verksamhet som kan medföra avdragsrätt för ingående moms på förvärven som skapat den uppkommit bestäms via den beskrivna prövningen av varaktighet och förvärvssyfte med förvärven.

Vid den prövningen har den civilrättsliga bokföringsskyldigheten ett givet bevisvärde: rekvisiten för skyldigheten att föra räkenskaper – ”verksamhet … av ekonomisk natur” som till sin karaktär ”kan betecknas som yrkesmässig” – är förenliga med ”ekonomisk verksamhet” och att sådan verksamhet skall bedrivas ”självständigt”, dvs. med rekvisiten för att vederbörande skall anses vara skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet. Syftet med bokföringsskyldigheten är också att skilja personen i fråga från konsumenterna. Även om gränsdragningen mellan konsument och företagare, genom begreppet skattskyldig person i sjätte direktivet, givetvis sker utifrån sjätte direktivets självständiga begrepp, har framför allt det faktum att någon själv för räkenskaper ett bevisvärde för att vederbörandes förvärv inte skall uppfattas ägnade åt den egna konsumtionen mervärdesskatterättsligt sett.

Om däremot räkenskaper saknas, måste prövningen av om förvärv etablerar en ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet ske utifrån huruvida förvärvet eller förvärven kan anses vara för den privata konsumtionen eller att fråga är om att i egenskap av privat investerare trygga sin ekonomi. Det är enligt ”Harnas & Helm”-målet aktiviteten med exempelvis förvaltningsåtgärder utöver vad som kan förväntas från en privat

[169] Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 53ff, av Björn Forssén.

investerare som gör att vederbörande anses ha en ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet, varvid den principiella bedömningen består i att iaktta det varaktighetsrekvisitet också för prövningen av förvärvssyftet. Det är i den växelverkan mellan det objektiva rekvisitet ekonomisk verksamhet och det subjektiva självständighetsrekvisitet i artikel 4.1 i sjätte direktivet som både uppkomsten av ekonomisk verksamhet och att vederbörande har karaktären av skattskyldig person bestäms. Dessutom ligger alltså i förvärvssyftet att vederbörandes aktivitet inte omfattas av anställningsförhållande. Syftet med begreppet skattskyldig person och det däri ingående begreppet ekonomisk verksamhet är att skilja ut från konsumenterna de personer som kan tillhöra momssystemet, och det är självständiga företagare. Sedan är det alltså framför allt av bevisvärde vid den prövningen att jämföra med det civilrättsliga begreppet bokföringsskyldighet. Det begreppet och god redovisningssed är inte av prejudiciellt värde för frågan om vem skatterätten anser är företagare materiellt sett, utan bara för periodiseringsfrågan. Det finns dock anledning att beröra bokföringsskyldigheten och god redovisningssed på temat om begreppen ändå kan anses ha en influens på normbildningen och om de gynnar upprätthållandet av en gemensam beskattningsram för de båda aktuella skatteslagen, när det gäller åtskiljandet av företagare och konsumenter. Det förhållandet till redovisningsreglerna analyseras emellertid under förbehåll av att den materiella analysen som företas i övrigt här visar att en sådan gemensam beskattningsram är möjlig.

För prövningen av EG-rättskonformiteten med ML:s hänvisning till 13 kap. IL och begreppet näringsverksamhet ger bl.a. varaktighetsrekvisitet för ekonomisk verksamhet vägledning för prövningen av om den kopplingen är EG-rättskonform. Den nödvändiga analysen sker dels på lagstiftningens strukturella plan, dels mot bakgrund av svensk praxis i förhållande till EG-rättslig. I samband därmed belyses fördelarna och nackdelarna med att ha eller inte ha en minsta gemensamma nämnare för bestämningen av vem som är företagare, genom en bevismässigt sett gemensam beskattningsram mellan de båda skatteslagen i fråga. Vad har det t.ex. för betydelse i det sammanhanget att samtliga EG-länder och likartade rättsordningar har regler om bokföring? Dessförinnan behandlas frågan om *när* avdragsrätten uppkommer i en ekonomisk verksamhet som ger personen i fråga karaktären av skattskyldig person. Därvid är betydelsen av skattepliktig transaktion för den bedömningen av intresse. Slutsatserna från den analysen är sedan betydelsefulla för relationen mellan begreppen skattskyldighet och avdragsrätt i ML. Den strukturella analysen är av betydelse för den fortsatta analysen av kärnfrågan med hänvisningen till 13 kap. IL för bestämningen av vem som har yrkesmässig verksamhet enligt ML, som måste vara

konform med ekonomisk verksamhet och skattskyldig person i artikel 4.1 i sjätte direktivet.

3.3 SKATTSKYLDIG PERSON, NÄR INTRÄDER AVDRAGSRÄTTEN OCH FINNS DET VILLKOR FÖR DESS BESTÅND DÄREFTER?

3.3.1 När inträder avdragsrätten? Följdfrågor och olika tolkningsalternativ

3.3.1.1 Följdfrågor

En ekonomisk verksamhet kan alltså föreligga utan att förvärven som kvalificerar aktiviteten som en sådan kopplar direkt och omedelbart till skattepliktiga transaktioner. Nu ställer sig därför frågan: förutsätter avdragsrättens inträde att skattepliktiga transaktioner först har förekommit i den ekonomiska verksamheten?

Frågan om *när* en skattskyldig person är avdragsberättigad enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet handlar, mot bakgrund av avskattningstanken i övervältringsprincipen i artikel 2 i första direktivet, om att avgöra om det föreligger ett krav på att skattepliktiga transaktioner först faktiskt har företagits. Om det inte kan anses vara fallet, återstår att avdragsrätten inträder redan vid de första investeringsutgifterna som kvalificerar aktiviteten som en ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet. Denna fråga om när avdragsrätten inträder är förenad med framför allt dessa följdfrågor.

- Kan avdragsrätt upphöra retroaktivt av någon anledning, t.ex. att ett förvärv visar sig sakna nytta för den ekonomiska verksamheten eller att den ekonomiska verksamheten kan anses ha upphört på grund av för låg fortsatt aktivitet till följd av olönsamhet?

- Kan avdragsrätt upphöra retroaktivt på grund av att olönsamheten består i underprissättning av den skattskyldiga personens egna prestationer?

- Även i frågeställningen om avdragsrätten kan upphöra retroaktivt ligger frågan om avskattningstanken i övervältringsprincipen och om tempot i avskattningen påverkar. Finns det någon tanke om en nödvändig grad av övervältring därvid, när det gäller att avdrag för ingående moms på förvärv i en skattskyldig persons ekonomiska

verksamhet förväntas bli avskattade genom redovisningen av utgående moms på skattepliktiga transaktioner?

- Om avdragsrätten inte kan upphöra retroaktivt i fall av underprissättning, är det för övrigt av intresse om beskattningsåtgärder i stället kan vidtas genom uttagsbeskattning.

Innan frågan om avdragsrättens inträde och följdfrågorna behandlas, skall en genomgång ske av olika tolkningsalternativ, beträffande när avdragsrätten inträder, utifrån artikel 2 i första direktivet och de aktuella bestämmelserna i sjätte direktivet.

3.3.1.2 Olika tolkningsalternativ

Avdragsrättens omfattning enligt artikel 17 i sjätte direktivet hänger alltså ihop med begreppet skattskyldig person i artikel 4.1 i sjätte direktivet. Skattskyldig person är någon som *kan* momsbeskattas och därmed är berättigad att dra ingående moms i kraft av avsikten att göra skattepliktiga transaktioner med sina förvärv – eller förutsätts att de måste ha skett först?

I huvudregeln i artikel 2.1 i sjätte direktivet anges att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som skattskyldig person gör i den egenskapen.[170] Däremot går det inte att utläsa att skattepliktiga transaktioner måste ha förekommit i den ekonomiska verksamheten, innan skattskyldig person i fråga har erhållit avdragsrätt för förvärv. I artikel 17.2 i sjätte direktivet förutsätts att förvärven används för dennes skattepliktiga transaktioner, men det innebär alltså bara att sådan användning av förvärven skall ske någon gång. Avdragsrätten för ingående moms på förvärv förutsätter inte en direkt och omedelbar koppling av förvärv till vissa skattepliktiga transaktioner.

I artikel 21.1a i sjätte direktivet anges att den skattskyldiga personen (beskattningsbar person) är skyldig att betala in utgående moms till myndigheten, *när* denne utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster. Då har enligt artikel 10.1a skattskyldigheten inträtt, dvs. beskattningsutlösande omständighet inträffat. Är den omständigheten en förutsättning för avdragsrättens inträde? Utredningen SOU 2002:74 gör, beträffande bl.a. uttrycket skattskyldig person, vissa jämförelser med andra språkversioner än den svenska, t.ex. den engelska, men reserverar sig alltså för att någon materiell analys inte

[170] I artikel 2.2 anges att mervärdesskatt skall betalas för införsel av varor.

har kunnat göras inom ramen för det uppdraget. Även av den orsaken är det av värde att en sådan analys sker här.

Det uttrycks inte i sjätte direktivet, men även om avdragsrättens omfattning inte begränsas av ett krav på en direkt och omedelbar koppling till skattepliktiga transaktioner och en ekonomisk verksamhet sålunda kan anses etablerad genom förvärv som utgör allmänna kostnader att användas för skattepliktiga transaktioner, skulle uttrycket för reciprocitetsprincipen i artikel 17.1 i sjätte direktivet kunna ge ett tolkningsresultat av innebörd att åtminstone någon skattepliktig transaktion faktiskt förekommit, innan avdragsrätten kan anses ha uppkommit i tiden. Där anges att ”[a]vdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet”, vilket innebär att avdragsrätten för förvärvet förutsätter att skattskyldighet inträtt för den som levererat varan eller tillhandahållit tjänsten i fråga till den skattskyldiga personen i fråga. Avskattningstanken i övervältringsprincipen enligt artikel 2 i första direktivet i förening med artikel 2.1 i sjätte direktivet skulle, tillsammans med det uttrycket för den starka reciprocitetsprincipen på momsområdet (också uttryckt i artikel 2 i första direktivet), kunna ges den systematiska tolkningen att den skattskyldiga personen måste ha företagit åtminstone någon skattepliktig transaktion, innan avdragsrätten kan anses ha uppkommit i tiden.

Det som talar emot en sådan tolkning är en bokstavstolkning och jämförelse mellan den svenska och engelska direktivtexten. I den svenska språkversionen av sjätte direktivet används skattskyldig person i artikel 2.1, artikel 4.1 och artikel 17.2, men beskattningsbar person i artikel 21.1a. I den engelska språkversionen används ”taxable person” konsekvent i samtliga dessa direktivbestämmelser. Den svenska språkversionen skulle sålunda vara mera gynnsam för företagaren, eftersom denne inte skulle behöva vara beskattningsbar för att i sin egenskap av skattskyldig person anses ha avdragsrätt för förvärv, bara de motsvaras av skattskyldighet hos leverantören eller tillhandahållaren och förvärvet av varan eller tjänsten i fråga avses att bli använt för egna skattepliktiga transaktioner. En sådan bokstavstolkning till den skattskyldiga personens fördel skulle SKV och förvaltningsdomstolarna vara skyldiga att tillämpa.

Vagheten ligger i att det inte handlar om att olika språkversioner av sjätte direktivet i sig ger olika tolkningsresultat, utan att jämförelsen med den engelska språkversionen, och eventuellt andra språkversioner, ger en kontrastverkan åt bruket i den svenska språkversionen av de båda uttrycken skattskyldig person och beskattningsbar person. Det är en djupare analys än den som görs i SOU 2002:74, där uttrycken i de olika språkversionerna

jämförs utan analys av vad de skall förväntas uttrycka materiellt sett enligt sjätte direktivet. Emellertid visar tolkningsförsöket här att resultatet kan bli till den skattskyldiga personens nackdel i stället. Varför skulle skattskyldig person i artikel 2.1 om när mervärdesskatt skall betalas och beskattningsbar person i artikel 21.1a om vem som skall betala ges olika innebörd, när ”taxable person” används konsekvent i den engelska språkversionen av artikelbestämmelserna? Därför bör tolkningsförsöken här fortsätta med en systematisk analys av aktuella artikelbestämmelser i den svenska språkversionen av sjätte direktivet.

Om beskattningsbar person inte används i artikel 17.2 i sjätte direktiv, kan det uppfattas som att sjätte direktivet inte förutsätter någon egen beskattningsutlösande händelse enligt artikel 10.1a, innan avdragsrätten uppkommer för den skattskyldiga personens förvärv. Om skattskyldig person är ett annat begrepp och det används i artikel 4.1 för att beskriva karaktären på skattesubjektet och tillika i artikel 17.2 för att bestämma avdragsrätten, kan det systematiska tolkningsresultatet försvara att avdragsrätten kan uppkomma utan att en skattepliktig transaktion först företagits av vederbörande. Å andra sidan går det alltså att försvara också den motsatta tolkningen med hänsyn till en sytematisk tolkning utifrån grundprinciperna om reciprocitet och övervältring enligt artikel 2 i första direktivet, om en kompletterande bokstavstolkning inte uppfyller målet med tolkningen här, en konkurrensneutral moms.

Ett problem med den systematiska tolkningen är också att sjätte direktivet saknar redovisningsregler. De förfarandemässiga reglerna i artikel 22 i sjätte direktivet handlar om identifiering för registreringsändamål, varvid i den svenska språkversionen både skattskyldig person och beskattningsbar person används,[171] om räkenskaper för kontrolländamål och om att skattskyldig person skall säkerställa att faktura utfärdas av denne själv. Emellertid saknas alltså också regler om när faktura måste utfärdas.

Mycket kan tyckas tala för det systematiska tolkningsresultatet om ett krav på att skattpliktiga transaktioner först måste ha gjorts, innan avdragsrätten kan anses uppkomma med det eller de första förvärven som den skattskyldiga personen gör. Det kan vid en första betraktelse synas bättre uppfylla målet med en konkurrensneutral moms. Emellertid är inte heller en sådan teleologisk tolkning problemfri.

[171] I den engelska språkversionen används emellertid även i artikel 22 i sjätte direktivet konsekvent “taxable person”.

Den som är kapitalstark kan annars bygga upp ett större utbud i sin verksamhet och erhålla bättre mängdrabatter från leverantörer jämfört med sina tillika nystartade konkurrenter med minst lika stort förvärvssyfte men ett mindre startkapital. Momsen skulle bli en konkurrensfördel i sig genom att den kapitalstarke därigenom inte bara skulle kunna sätta lägre priser på grund av mängdrabatter, utan den effekten skulle förstärkas av sänkta räntekostnader på grund av lägre kapitalbindning till följd av att ingående moms på förvärven skulle återfås innan skattepliktiga transaktioner förekommit. Det tidsspannet skulle kunna bli tämligen stort beroende på självfinansieringsgraden hos den kapitalstarke och åtminstone som en tendens skulle en sådan ordning för avdragsrättens inträde förstärka möjligheterna att svälta ut kapitalsvaga konkurrenter från en marknad. En teleologisk tolkning med intern neutralitet som målsättning kan sålunda synas ge vid handen att tolkningsresultatet snarast borde bli att skattepliktiga transaktioner måste ha förekommit innan skattskyldig person har rätt att dra ingående moms på det eller de förvärv som kvalificerat vederbörandes aktivitet som ekonomisk verksamhet i sjätte direktivets mening. Grundprinciperna för det gemensamma momssystemet skulle, med hänsyn till att olikheter beträffande startkapital inte skulle få påverka konkurrensen via momsavdraget, kunna anses uppfyllas mest effektivt med ett sådant tolkningsresultat för den nu ifrågavarande problematiken.

Det förutsätter emellertid att det inte finns ett krav på visst tempo i avskattningen av momsavdrag. En övervältringsprincip med ett sådant krav skulle tendera att bli uppfylld effektivare av en skattskyldig person med låg självfinansieringsgrad i verksamheten, om denne har rätt till avdrag på sina förvärv redan innan vederbörande har företagit skattepliktiga transaktioner. Aktören skulle vara beroende av att intäkter genereras tämligen omgående efter de första investeringsutgifterna, för att kunna betala räntor på lån och inte bara förvärven. Höga räntor på grund av den externa finansieringen av verksamheten skulle ge en tendens med högre kostnader och sämre konkurrensvillkor för vederbörande jämfört med hos den kapitalstarke med hög självfinansieringsförmåga, om behovet av extern finansiering vid starten av verksamheten skulle avse också momsutgiften för förvärven. Med tillägg av ett krav på visst tempo i avskattningen av momsavdragen skulle målsättningen med en konkurrensneutral mervärdesskatt tendera att uppnås mera effektivt genom att avdragsrätten uppkommer hos skattskyldig person redan innan denne företagit skattepliktiga transaktioner.

Med dessa frågeställningar i minnet får emellertid svaret på frågan om avdragsrättens uppkomst förutsätter att skattepliktiga transaktioner först förekommit och följdfrågorna sökas i EG-domstolens praxis.

Tolkningsalternativen visar att det alltså är möjligt att försvara olika tolkningsresultat för frågan, och ledning måste sökas i EG-domstolens praxis på den frågan och följdfrågorna.

3.3.2 När inträder avdragsrätten? Följdfrågor. EG-domstolens praxis

3.3.2.1 Avdragsrättens uppkomst: vid förvärv eller först när skattepliktiga transaktioner förekommit i den ekonomiska verksamheten?

I EG-målet C-400/98 (Breitsohl) har EG-domstolen fastslagit – trots tyska regeringens invändningar enligt punkt 33 i målet – att skatteförvaltningen vid tillämpningen av avdragsreglerna får ta ställning i frågan om återbetalning eller kreditering av ingående mervärdesskatt skall ske ”på grundval av en rent subjektiv avsiktsförklaring” (jämför även t.ex. engelska versionen av domen: “*on a basis of a purely subjective declaration of intention*”) från den enskilde om att förvärven skall användas för att skapa skattepliktiga transaktioner.[172] Enligt punkt 34 i domen fastslår EG-domstolen att under förutsättning av att avsikten att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet kan styrkas skall vederbörande omedelbart ha avdragsrätt redan för sina första investeringsutgifter som kan komma att användas för skattepliktiga transaktioner, och därmed ”redan innan verksamheten faktiskt har inletts” (jämför även t.ex. engelska versionen av domen: “*without having to wait for the actual exploitation of his business to begin*”).

I punkt 28 i EG-målet C-137/02 (Faxworld) noterar EG-domstolen för övrigt också, bl.a. med hänvisning till punkt 34 i ”Breitsohl”-målet, att ”[i] motsats till vad den tyska regeringen har hävdat” (jämför även t.ex. engelska versionen av domen: “*[c]ontrary to what the German Government argues*”) följer av en fast rättspraxis att en enskild person, som förvärvar tillgångar i samband med en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, skall anses som skattskyldig utan begränsning till vilket företag som den ifrågavarande ekonomiska verksamheten kan hänföras. Detta ”även om tillgångarna inte omedelbart används för nämnda ekonomiska verksamhet”. Ett enkelt bolag som bildats endast i syfte att bilda en kapitalassociation i form av ett aktiebolag ansågs av EG-domstolen ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv, trots att det enkla bolaget endast skulle överföra sina tillgångar till kapitalassociationen när den bildats och enkla bolaget enligt artikel 5.8 i sjätte direktivet inte gör någon omsättning. Avdragen hänförde sig ändå till

[172] Se även SOU 2002:74 Del 1 s. 81, 82 och 163

transaktioner som enkla bolaget – tyskt s.k. Vorgründungsgesellschaft – genomfört i syfte att möjliggöra skattepliktiga transaktioner som planerades bli utförda av den färdigbildade kapitalassociationen.[173]

EG-domstolen framhåller i punkt 37 i ”Breitsohl”-målet, med hänvisning till ”principen om mervärdesskattens neutralitet” (jämför även t.ex. engelska versionen av domen: “*the principle of VAT neutrality*”), att ett annat synsätt än att avdragsrättens uppkomst inte är avhängig att skattepliktiga transaktioner först förekommit skulle ”innebära en godtycklig skillnad mellan investeringsutgifter som uppkommit innan en verksamhet faktiskt inleds och investeringsutgifter som uppkommer därefter” (jämför även t.ex. engelska versionen av domen: “*create an arbitrary distinction between investment expenditure incurred before actual exploitation of a business and expenditure incurred during exploitation*”).[174]

Det går alltså att göra olika tolkningar av frågan om när avdragsrätten inträder också med hänsyn till målet med en konkurrensneutral mervärdesskatt, men EG-domstolen fastslår i ”Breitsohl”-målet att uppkomsten av avdragsrätten inte kan vara så att säga suspensivt villkorad av uppkomsten av skattepliktiga transaktioner. Avdragsrätten, och sålunda fordran på att få tillbaka momsutgiften från staten, är så grundläggande för mervärdesskattesystemet att reglerna inte får lämna öppet för något godtycke. Att konkurrensneutraliteten skulle kunna sättas ur spel vid vissa givna förutsättningar på en viss marknad, med t.ex. ett kapitalstarkt företagets försök att svälta ut en ny konkurrent med låg självfinansieringsgrad, exemplifierar en extrem situation och EG-domstolen anser sannolikt att också sådana får stå tillbaka för kravet på förutsebarhet i reglerna beträffande frågan om avdragsrättens inträde. Godtyckliga skillnader godtas inte i EG-domstolens uttolkning av sjätte direktivets bestämmelser i det hänseendet, och det innebär att avdragsrättens inträde inte kan vara avhängigt att skattepliktiga transaktioner först företagits av förvärvaren. I linje härmed är att EG-domstolen redan i målet ”Rompelman” fastslog, med hänvisning till EU-kommissionens betoning av artikel 17.1 i sjätte direktivet (reciprocitetsprincipen), att det skulle strida ”mot mervärdesskattesystemets anda” (jämför t.ex. engelska versionen av domen: ”*be contrary to the purpose of the VAT system*”) med varje annan tolkning än att den ”belastning” (eng.: ”*charge*”) som erlagd ingående moms utgör skall lyftas av på den första transaktionen (förvärvet). De första handlingarna inom ramen för den ekonomiska verksamheten är att anskaffa

[173] Se punkt 41 i ”Faxworld”-målet.
[174] EG-domstolen hänvisar därvid till EG-målen: ”Rompelman”, punkt 23; C-110/94 (INZO), punkt 16; och förenade målen C-110-98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), punkt 45.

tillgångarna som bildar den, och EG-domstolen poängterar att momssystemet ”syftar … till att helt befria näringsidkaren” (eng.: ”*the intention ... precisely to relieve the trader entirely*”) från den ekonomiska ”belastning” (eng.: ”*burden*”) på tillgångarna som består i just erlagd ingående moms på förvärv av dem.[175]

Är avsikten att skapa skattepliktiga transaktioner med förvärven och det föreligger ett förvärvssyfte, vari ligger att aktiviteten avses bli varaktig, uppkommer den ekonomiska verksamheten och avdragsrätt redan med de inledande förvärven. Den beskrivna extrema situationen med utsvältning av en kapitalsvag konkurrent kan inte motivera ett krav på att skattepliktiga transaktioner faktiskt skett, innan avdragsrätten uppkommer för förvärv som konstituerar ekonomisk verksamhet. Det vore inte förenligt med kravet på en rättssäker tillämpning av en generell avdragsrätt. I det beskrivna extremfallet skulle dessutom den enskilde i det enskilda fallet kunna ha remedier att tillgå i form av konkurrenslagen (1993:20), som också tolkas i ljuset av EG-rätten.[176] Därvid kan den drabbade företagaren inta ställning som part i förstainstansrätten hos EU på eget initiativ.[177] Däremot får företagaren som är missnöjd med konkurrenssnedvridande skattelag, innan vederbörande erhåller sådan ställning, antingen förlita sig på att frågan tas upp av Regeringsrätten och att, vid oklarheter i den nationella lagens EG-rättskonformitet, förhandsavgörande inhämtas därifrån hos EG-domstolen eller uppvakta EU-kommissionen med propåer om att den väcker fördragsbrottstalan hos EG-domstolen mot Sverige angående tillämpningen av t.ex. ML eller, om frågan gäller skattelag i annat EU-land, att Sverige för fördragsbrottstalan mot det landet hos EG-domstolen.

Eftersom EG-domstolens bedömning av avdragsrättens uppkomst inte förutsätter att skattepliktiga transaktioner först uppkommit, dvs. att krav inte uppställs på att övervältring skett i skattesubjektets verksamhet innan vederbörande har avdragsrätt för sina förvärv, blir frågan om tempot i avskattningen har betydelse för avdragsrätten att hänföra till följande frågor huruvida rätten till ett ursprungligt avdrag kan upphöra retroaktivt.

[175] Se punkt 13 i ”Rompelman”-målet.
[176] Se artikel 81 EG (f.d. 85) och artikel 82 EG (f.d. 86).
[177] Se EG och EG-rätten, s. 126, av Allgårdh, Olof, Jacobsson, Johan och Norberg, Sven.

3.3.2.2 Avdragsrättens bestånd, kan avdrag vägras retroaktivt på grund av att förvärvad vara eller tjänst inte kommer till nytta i den ekonomiska verksamheten?

I punkt 38 i ”Breitsohl”-målet fastslår EG-domstolen att avdragsrätten för ingående moms på de första investeringsutgifterna inte är avhängig något formellt beslut från skatteförvaltningen om att personen i fråga är skattskyldig person. Har vederbörande väl styrkt sin karaktär som skattskyldig person och avdraget godkänts utifrån avsikten att skapa skattepliktiga transaktioner med förvärvet, kan, med hänsyn till berättigade rättssäkerhetsmässiga krav, inte avdrag vägras i efterhand (retroaktivt) annat än i fall av bedrägeri eller missbruk beträffande dennes egenskaper i förevarande hänseende.

Av punkt 28 i EG-målet C-97/90 (Lennartz) framgår också att EG-domstolen har fastslagit att artikel 17 i sjätte direktivet inte ens implicit kan anses innehålla någon regel om begränsning av avdragsrätten för det fall användningen av förvärvet i fråga i den ekonomiska verksamheten ligger under en viss nivå. Av punkt 20 i EG-målet C-37/95 (Ghent Coal) följer att avdragsrätten består även om förvärvet inte kunnat användas för skattepliktiga transaktioner och det beror på orsaker varöver den skattskyldige inte kunnat råda.[178]

Av punkt 35 i ”Breitsohl”-målet framgår att det är den skattskyldige personen själv som, genom sin planering till vad investeringar i varor och tjänster skall användas, ”bestämmer när mervärdesskattesystemet, och därmed också avdragsbestämmelserna, skall tillämpas” (jämför t.ex. engelska versionen av domen: “*gives rise to the application of the VAT system and therefore of the deduction mechanism*”). Planeras skattepliktiga transaktioner med investeringsutgifterna föreligger avdragsrätt för ingående moms på dem, men inte om avsikten är privat konsumtion. Om avdragsrätt sålunda uppkommit för förvärvet i fråga, anger EG-domstolen i punkt 35 att ”[d]et bruk som görs av varorna eller tjänsterna, eller som planeras för dessa, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldige har rätt till enligt artikel 17 i sjätte direktivet samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder, vilka skall ske i enlighet med villkoren i artikel 20” (jämför t.ex. engelska versionen av domen: “*[t]he use to which the goods or services are put, or intends to be put, determines only the extent of the initial deduction to which the taxable person is entitled under Article 17 of the Sixth Directive*

[178] Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 66, 69 och 70, av Björn Forssén.

and the extent of any adjustment in the course, which must be carried out under the conditions laid down in Article 20") i sjätte direktivet. Efter förvärvet kan inte några andra beskattningsåtgärder förekomma beträffande momsavdraget än att utgående moms debiteras av företagaren i fråga på dennes egna prestationer, att denne uttagsbeskattas enligt artiklarna 5 och 6 i sjätte direktivet eller att fråga är om en blandad verksamhet och förvärvet gällde en s.k. investeringsvara (dvs. under beskattningsåret gjorda förvärv av ny-, till- eller ombyggnadstjänst av viss omfattning på fastighet eller av maskiner, inventarier eller liknande anläggningstillgångar av viss omfattning) vars användning efter förvärvet ändrats i verksamheten med påföljd att jämkningsskyldighet enligt artikel 20 i sjätte direktivet uppkommit.[179]

I praktiken blir det en bevisfråga om personen i fråga kan styrka att avsikten med förvärven inte är privat konsumtion, varvid en ordnad bokföring givetvis får anses vara ett tolkningsdatum av stor betydelse, men principiellt sett gäller alltså att den enskilde själv bestämmer, genom avsikten med sina investeringsutgifter, i vilken grad denne skall tillhöra momssystemet. Beträffande tillgångar som därmed berättigat till momsavdrag – och som inte utgör investeringsvaror eller omfattas av någon uttagssituation – gäller då att de inte kan omfattas av momsmässiga beskattningsåtgärder på grund av att användningen av tillgången i den ekonomiska verksamheten kommit att ligga på en låg nivå efter förvärvet.[180] Bortsett från fall av bedrägeri eller missbruk kan alltså inte avdrag för ingående moms för förvärv återkrävas retroaktivt från statens sida. Emellertid ställer sig då följande fråga. Kan den ekonomiska verksamheten i sig anses ha upphört och det ursprungliga momsavdraget återkrävas, om i stället hela aktiviteten som föranlett förvärvet som konstituerat ekonomisk verksamhet kommit att gå ned till en så låg nivå att det kan ifrågasättas om någon ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet ens existerar längre?

---

[179] Jämkning föranleds av ökad eller minskad användningen av investeringsvaran i avdragsberättigad del av verksamheten under korrigeringstiden (10 år för fastigheter och 5 år för andra investeringsvaror) eller av att investeringsvaran avyttras innan korrigeringstiden gått till ända. Jämkning av ursprungligt avdrag för ingående moms på förvärvet kan föranledas vid avyttring av en investeringsvara som utgör fastighet, även i verksamhet med full avdragsrätt (se 8a kap. ML). Om en vara överförs från skattepliktig del till skattefri i blandad verksamhet, kan i stället uttagsbeskattning ske.

[180] Se även punkterna 41 och 42 i EG-målet C-269/00 (Seeling) samt punkterna 30-33 i EG-målet "Armbrecht".

3.3.2.3 Avdragsrättens bestånd, kan avdrag vägras retroaktivt på grund av att den ekonomiska verksamheten kan anses ha upphört?

En bestämning av vilken omfattning förvärven skall ha för att de första investeringsutgifterna skall kvalificera som en ekonomisk verksamhet saknas alltså. Kan personen i fråga styrka (göra sannolikt) att fråga är om en aktivitet med viss varaktighet och som självständigt utförs i förvärvssyfte, har denne skiljt ut sig från konsumenternas skara. Om bevisningen dessutom anses tillräcklig för att det skall anses styrkt att avsikten är att använda förvärven för att skapa skattepliktiga transaktioner med dem, skall de berättiga till avdrag redan i samband med utgifterna. Redan utgifterna för att planera en sådan verksamhet kvalificerar aktiviteten som ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet.

Frågan är nu om lönsamhetsfrågan kan innebära att hela den ekonomiska verksamheten upphört med följd att avdragsrätten kan ifrågasättas retroaktivt. Avskattningstanken i övervältringsprincipen skulle alltså kunna leda till ett sådant tolkningsresultat.

Det har konstaterats att om förvärvade varor eller tjänster levereras eller tillhandahålls gratis av förvärvaren, kan denne inte anses ha någon ekonomisk verksamhet. Följdfrågan blir då vilka krav som kan ställas beträffande de planerade skattepliktiga transaktionerna. Avdragsrätten är alltså inte ursprungligen avhängig att sådan först förekommit, men vad händer med den om projektet visar sig olönsamt? Något mervärde definieras alltså inte i vare sig sjätte direktivet eller ML. Artikel 4.1 talar om en skattskyldig person ”oberoende av … resultat”, vilket innebär att personen har sådan karaktär oavsett om verksamheten går med vinst eller förlust. Detta hindrar emellertid inte att ett lönsamhetskrav skulle kunna anses gälla för förvärven som berättigar till momsavdrag. Därför ställer sig frågorna om bristande lönsamhet kan medföra att avdrag kan återkrävas retroaktivt om situationen innebär att den ekonomiska verksamheten kan anses ha upphört eller om det finns grund för beskattningsåtgärder på grund av underprissättning. Om inte vägrat momsavdrag är möjligt, vore det, för det fall det finns ett krav på ett visst tempo i avskattningen av momsavdragen, logiskt att staten hade möjlighet till uttagsbeskattning i fall av underprissättning.

Av EG-målet ”INZO”, punkt 25, framgår att ”även beställningen av en lönsamhetsstudie avseende den planerade verksamheten” (jämför även t.ex. engelska versionen av domen: “*the commissioning of a profitability study in respect of the envisaged activity*”) kan ”anses utgöra ekonomisk

verksamhet” i artikel 4 i sjätte direktivets mening, ”trots att studien enbart har till syfte att undersöka om den planerade verksamheten är lönsam” (eng.: ”*even if the purpose of that study is to investigate to what degree the activity envisaged is profitable*”). EG-domstolen ansåg att den enskilde (ett bolag) kunde ”inte med retroaktiv verkan frånkännas egenskapen av skattskyldig person, i annat fall än bedrägeri eller undandragande, när det mot bakgrund av studiens utfall har beslutats att den egentliga verksamheten inte skall påbörjas och att bolaget skall försättas i likvidation, vilket har medfört att den planerade ekonomiska verksamheten inte har givit upphov till skattepliktiga transaktioner” (eng.: “*not be withdrawn ... except in cases of fraud or abuse ...the status of taxable person ... retroactively where, in view of the results of that study, it has been decided not to move to the operational phase, but to put the company into liquidation, with the result that the economic activity envisaged has not given rise to taxable transactions*”). ”INZO”-målet är i linje med bl.a. målen ”Breitsohl” och ”Faxworld”, men redan i ”INZO” har EG-domstolen fastslagit att avdragsrätten består också om avsedda skattepliktiga transaktioner med förvärven aldrig kommer till stånd.

Den ekonomiska verksamheten med avdragsrätten består sålunda när den en gång uppkommit. ”Once the criteria are proved to have been fulfilled, the authorities have no discretion in treating the taxpayer as a taxable person”.[181] Det är först när den sista tillgången sålts och avsikten inte längre är att göra nya förvärv i den ekonomiska verksamheten som den kan anses ha upphört och personen i fråga inte längre har karaktären av skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet.

Det är för övrigt till och med så att EG-domstolen anser att avdragsrätten kan bestå även efter det att en verksamhet avvecklats. Då krävs inte heller ett direkt och omedelbart samband mellan förvärv och skattepliktiga transaktioner, eftersom de har upphört. EG-domstolen ansåg att om en ekonomisk verksamhet för vilken avdragsrätt för ingående moms föreligger upphör, men den skattskyldiga personen fortfarande måste erlägga hyra för lokalen som verksamheten bedrivits i, på grund av en icke-hävningsklausul i hyreskontraktet, behåller vederbörande avdragsrätten. Det förutsätter enligt EG-domstolen enbart att ett direkt och omedelbart samband finns mellan fortsatta hyresbetalningar och den ekonomiska aktiviteten och frånvaro av bedrägeri eller missbruk kan konstateras.[182]

---

[181] Se A Guide to the Sixth VAT Directive del A, s. 208, av Terra, Ben J.M. och Kajus, Julie, där de kommenterar EG-målet ”Rompelman”.
[182] Se EG-målet C-32/03 (I/S Fini H).

Eftersom det saknas bestämmelser om vad som är ett mervärde, ges därmed också svaret att en underprissättning inte heller kan medföra att avdragsrätten för ursprungliga förvärv upphör retroaktivt. Bara de egna prestationerna inte levereras (varor) eller tillhandahålls (tjänster) gratis, kan inte staten kräva momsavdragen åter vid underprissättning. Frågan är då om uttagsbeskattning i stället föranleds i sådana fall.

ML stipulerar uttagsbeskattning inte bara för gratistillhandahållanden, utan också för det fall varor respektive tjänster levereras respektive tillhandahålls under värdet av inköps- eller tillverkningskostnaden för varan respektive under kostnaden för att utföra tjänsten.[183] EG-domstolen har emellertid underkänt ML på den punkten och ML är därför enbart EG-rättskonform beträffande att uttagsbeskattning skall ske för gratistillhandahållanden – inte till den del ML sålunda stipulerar uttagsbeskattning för underprissättning.[184] I sistnämnda hänseende följer av EG-domstolens ställningstagande att ML:s uttagsregler strider mot motsvarande bestämmelser i artiklarna 5.6 och 6.2b i sjätte direktivet, vilka enbart stipulerar uttagsbeskattning när varor levereras eller tjänster tillhandahålls gratis (utan ersättning).

Eftersom olönsamhet och omständigheten att skattepliktiga intäkter aldrig skulle bli av inte påverkar avdragsrätten på ursprungligt förvärv och en underprissättning av vara eller tjänst i den ekonomiska verksamheten inte heller leder uttagsbeskattning, ställer sig frågan om avdragsrätten påverkas av antalet transaktioner som den skattskyldiga personen planerar att göra eller faktiskt gör. Finns det krav på ett visst tempo i avskattningen för att avdragsrätten skall bestå?

3.3.2.4 Avdragsrättens bestånd, är ett visst tempo i avskattningen nödvändigt och är det tillräckligt med en tillfällig skattepliktig transaktion?

Den som avser att tillhandahålla sina prestationer gratis kan alltså enligt ”Hong-Kong Trade”-målet inte anses ha karaktären av skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet. En ekonomisk verksamhet vari avdragsrätt för ingående moms på förvärv av varor eller tjänster skulle föreligga uppkommer inte, om inte en ersättning utgår för personens i fråga egna leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Frågan är då om avdragsrättens bestånd påverkas av den planerade eller faktiska avskattningstakten för momsavdragen.

[183] Se 2 kap. 2 § 2 respektive 2 kap. 5 § första stycket 1 ML.
[184] Se EG-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck).

EG-domstolens underkännande delvis av ML:s uttagsregler, genom ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet den 20 januari 2005, har lett till samma bedömning från Regeringsrätten i ett förhandsbesked.[185] Det finns en del kvar att pröva på temat EG-rättskonformitet med ML:s regler om uttagsbeskattning. EG-målet gällde de allmänna uttagsreglerna, och det kan ifrågasättas om specialreglerna om uttag för egenregiarbeten på fastigheter hos byggmästare respektive hos företag med i övrigt momsfria verksamheter enligt 2 kap. 7 § respektive 2 kap. 8 § ML är EG-rättskonforma. I sin kommentar av EG-målet lämnar Eleonor Alhager en tråd att ta upp därvidlag,[186] men i sistnämnda hänseende saknas någon för detta arbete intressant koppling till begrepp i IL. Beträffande uttag för egenregiarbeten enligt specialregeln 2 kap. 7 § ML, där det finns en koppling till byggnadsrörelse i IL, är det inte heller av intresse i detta arbete, då uttagsreglerna gäller skatteobjektet och inte skattesubjektet, som skall analyseras här, och dessutom avvikelser från sjätte direktivet avseende ML:s regler för tillhandahållande av nyproducerade byggnader och byggnadsmark alltså tillåts enligt anslutningslagen.

Här är i stället en förlängning av frågeställningen i ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet om uttag enligt allmänna momsregler av intresse. EG-domstolen tog inte explicit upp frågan om momsavdrag måste avskattas i visst tempo, för att övervältringsprincipen enligt artikel 2 i första direktivet skall uppfyllas. EG-domstolen uttalade enbart att det var tillräckligt att ta ut en ersättning för en prestation för att undvika uttagsbeskattning momsmässigt. Om det vore så att det planerade eller faktiska tempot i avskattningen avgör om någon kan anses tillhörig momssystemet, skulle det vara av intresse här. Det går att konstatera utifrån målen ”Hong-Kong Trade” och ”Hotel Scandic Gåsabäck” att prestationerna i verksamheten inte får tillhandahållas gratis, eftersom det är ett nödvändigt rekvisit för uppkomsten av ekonomisk verksamhet att prestationerna sker mot vederlag, och att en underprissättning inte är en tillräcklig förutsättning för beskattningsåtgärden uttag. Följdfrågan om avdragsrättens bestånd påverkas av antalet transaktioner som den skattskyldiga personen planerar att göra eller faktiskt gör får bedömas utifrån en vidare analys av ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet.

EG-målet innebär att det numer räcker med att det subjektiva värdet av ett faktiskt belopp erläggs för vara eller tjänst, för att uttagsbeskattning inte

[185] Se RÅ 2005 Ref 20.
[186] Se Skattenytt 2005 s. 178-185, artikeln Något om den svenska uttagsbeskattningen på momsområdet efter EG-domstolens dom i Hotel Scandic Gåsabäck, av Eleonor Alhager.

skall aktualiseras enligt ML. Det är tillräckligt att vederlaget kan ”uttryckas i pengar” (eng.: ”*actual consideration*”).

Risken för att faktiska men blott symboliska vederlag tillämpas får enligt EG-domstolen lösas genom att Sverige hemställer enligt artikel 27 i sjätte direktivet om tillstånd att införa regler i syfte att hindra skatteflykt eller skatteundandragande.[187] Sådana regler har tidigare inte införts i ML för något sammanhang. De särskilda mervärdesskattereglerna för investeringsguld som i samma syfte infördes i ML år 2000 har stöd i direktiv 98/80/EG, dvs. i ett tillägg till sjätte direktivet tekniskt sett. Dessa regler baseras sålunda inte på nationell särreglering stödd av artikel 27.[188] Av intresse i sammanhanget kan vara att det för byggsektorn nu beslutats enligt SFS 2006:1031 om införande av s.k. omvänd skattskyldighet (förvärvsbeskattning av kunden) också för omsättningar mellan näringsidkare inom landet. Regeringen har bestämt genom SFS 2006:1293 att dessa regler träder i kraft den 1 juli 2007, och här är av intresse att motiven för dem är desamma som med de särskilda reglerna för investeringsguld från år 2000, nämligen att råda bot på missbruk med avdragsrätten för debiterad ingående moms. De nya reglerna inom byggsektorn baseras däremot på artikel 27 i sjätte direktivet,[189] men då inte heller de berör bestämningen av skattesubjektet och kopplingen därvid till IL, är de inte av intresse i detta arbete.

Av intresse här är att EG-domstolen angående de allmänna uttagsreglerna i ML får anses beröra avskattningstanken i övervältringsprincipen, genom att – såsom Eleonor Alhager noterar i sin artikel – beskriva uttagsbeskattningens syfte som att reglerna därom har till ändamål att säkerställa en jämlik behandling av uttagssituationen jämfört med när slutkonsument förvärvar samma slags vara eller tjänst som uttaget avser.[190] Även om det inte uttrycks direkt kan EG-domstolen därmed anses ha tagit hänsyn till artikel 2 i första direktivet och den för den interna neutraliteten avgörande övervältringsprincipen. I annat fall skulle EGD ha haft anledning att föra ett resonemang kring huruvida avskattningen av momsavdragen upprätthålls när blott ett symboliskt belopp tas ut som vederlag.

På samma sätt skulle EG-domstolen ha haft att ta ställning till om det är idén mervärdesskatt som kan anses genomförd med en lagstiftning som tillåter att mer än den moms som vid visst tillfälle dragits övervältras på

[187] Se punkterna 21, 25 och 26 i ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet.
[188] Se Prop. 1998/99:69 s. 15.
[189] Se Prop. 2005/06:130 s. 1, 13, 24, 25, 28-30, 32, 45 och 47.
[190] Se punkt 23 i EG-målet C-412/03.

konsumenten, bara för att företaget just då gör en underprisförsäljning av sin vara eller tjänst. EG-domstolen får genom domen i ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet anses bekräfta att den interna neutraliteten kräver att övervältringsprincipen skall iakttas, och att det innebär att det är det enskilda företaget som bestämmer när förädlingsvärdet (mervärdet) av dess prestationer skall mervärdesbeskattas, förutom vid gratistillhandahållanden. Då sker uttagsbeskattning, men en sådan utöver gjorda momsavdrag innebär materiellt sett tillämpning av något annat än mervärdesskatt och kan inte genomdrivas av staten, då det i sådant fall sker i strid mot det skydd som mervärdesskattens idé har i artikel 2 i första direktivet jämförd med artikel 33 i sjätte direktivet.

EG-domstolen får, genom att ange som tillräckligt för undvikande av uttagsbeskattning att ett vederlag – om än symboliskt – som kan uttryckas i pengar utgår för tillhandahållen vara eller tjänst och genom att det kan antas att principen om intern neutralitet iakttagits därvid, tillika uppfattas anse att avskattningen genom övervältring får ta i princip hur lång tid som helst. Antalet transaktioner i den ekonomiska verksamheten påverkar inte avdragsrättens bestånd, när väl en ekonomisk verksamhet etablerats genom förvärv i avsikt att skapa skattepliktiga transaktioner. Sedan Sveriges EU-inträde 1995 gäller att det inkomstskatterättsliga synsättet med marknadsvärde som riktmärke för uttagsbeskattningen inte gäller på momsområdet.[191] Ett ”tak” för den momsmässiga uttagsbeskattningen sätts också sedan dess av det ackumulerade avdraget för ingående moms, då det av förarbetena också följer att syftet med uttag på momsområdet enbart skall vara att staten tar tillbaka ett tidigare momsavdrag.[192] Om det räcker med en krona i pris och 25 öre utgående moms på såld produkt och produkten föranlett momsavdrag på tusentals eller kanske miljontals kronor, godtas att avskattningen sker under obegränsad tid, då målet med intern neutralitet enbart motiverar uttag för gratistillhandahållanden.

Det skulle i och för sig kunna argumenteras för att varaktighetsrekvisitet innebär att avskattningstanken i övervältringsprincipen förutsätter att fråga inte är om enbart en tillfällig transaktion, för att avdragsrätten skall bestå. Om EG-domstolen hade ansett att en tillfällig transaktion i sig skulle diskvalificera någon som skattskyldig person, skulle emellertid domstolen i ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet sannolikt ha gjort uttalande av sådan innebörd i samband med domstolens resonemang om symboliska vederlag. Därför kan det på goda grunder anses utrett numera att en ekonomisk

[191] Se Prop. 1994/95:57 s. 117 och Prop. 2002/03:5 s. 52.
[192] Se Prop. 1994/95:57 s. 118 och Prop. 2002/03:5 s. 53.

verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet kan anses föreligga också i fall där ersättning som konstituerar omsättning utgår som en engångsersättning, dvs. när ett pris ett för allt avtalas för prestationen i fråga. Utredningen SOU 2002:74 verkar inte klar på denna punkt, då utredningen först noterar att EG-domstolen inte uttalat sig i frågan om gränsdragningen mellan tillfälliga transaktioner och ekonomisk aktivitet, och sedan uttrycker att engångsbelopp ”torde” inte medföra att fråga är om en tillfällig transaktion.[193]

Det bör sålunda anses klarlagt idag att tempot i avskattningen inte avgör avdragsrättens bestånd. Avdragsrätt kan uppkomma i en ekonomisk verksamhet utan direkt och omedelbart samband med skattepliktiga transaktioner. Det räcker med en avsikt att skapa skattepliktiga transaktioner med förvärven, för att avdragsrätt skall uppkomma, men förvärven måste belägga förvärvssyftet och förvärvssyftet att en ekonomisk verksamhet uppkommit med de inledande investeringsutgifterna. Det varaktighetsrekvisitet med subjektiva förtecken ligger i det objektiva begreppet ekonomisk verksamhet. I övrigt följer av ”Hong-Kong Trade”-målet att en aktivitet diskvalificeras som ekonomisk verksamhet om den går ut på att med förvärven tillhandahålla varor eller tjänster gratis.

Det får sålunda anses belagt att sjätte direktivet innehåller ett ”verksamhetstänkande” för att bestämma skattesubjektet. ”Transaktionstänkandet” finns med därvid, men det är enbart den subjektiva delen för prövningen av vem som kan tillhöra momssystemet och sålunda vara avdragsberättigad.[194] Att skattepliktiga transaktioner faktiskt uppkommer är inte en nödvändig förutsättning för avdragsrättens uppkomst eller bestånd. Bara det inte är fråga från början om att tillhandahålla prestationer gratis, uppkommer avdragsrätt om förvärven konstituerar en ekonomisk verksamhet och avskattning någon gång avses bli åstadkommen genom skattepliktiga transaktioner. Olönsamhet med projektet i fråga och att det läggs ned utan att avsedda skattepliktiga transaktioner uppkommit innebär inte att den ursprungliga avdragsrätten kan krävas åter av staten retroaktivt annat än i fall av bedrägeri eller missbruk.

---

[193] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 94 och 95.

[194] Se även Skattenytt 2003 s. 83, artikeln Avdragsrätt för moms på nyemissionskostnader? (s. 75-88), av Madlen Espenkrona, där hon, med referens till ”Cibo)”-målet, anför att ”[k]anske försöker EG-domstolen genom praxis skapa en avdragsrätt som är knuten till ett verksamhetsbegrepp snarare än till skattepliktiga transaktioner”. Generaladvokatens uttalanden i punkt 24 i ”Midland Bank”-målet visar alltså till och med på att så redan kan anses vara fallet.

Frågan om betydelsen av att enbart en tillfällig transaktion planeras eller uppkommer får i sig betydelse framför allt vid successiva tillhandahållanden av tjänster, och då beträffande huruvida det är samma prestation (omsättning) som skall anses tillhandahållen (omsatt) över tiden för samma engångsbelopp eller om en ny prövning skall ske för perioderna efter den då sådant belopp mottogs. Den frågeställningen kan ha betydelse för att avgöra om tillhandahållande kan anses ske gratis och uttagsbeskattning aktualiseras för sådana perioder efter den då den tillfälliga transaktionen skedde. Sverige har för övrigt inte heller utnyttjat den fakultativa bestämmelsen i artikel 4.3 i sjätte direktivet om att t.ex. för aktiviteter med att tillhandahålla nyproducerade byggnader och byggnadsmark införa bestämmelse om att tillfälliga transaktioner utgör ekonomisk verksamhet. För att bestämma skattesubjektet är det sålunda huvudregeln om vem som är skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet som skall anses implementerad i ML. Den närmast motsvarande regeln i ML är 4 kap. 1 § och begreppet yrkesmässig verksamhet, där alltså punkt 1 kopplar till 13 kap. IL och begreppet näringsverksamhet.

4. VERKSAMHETSBEGREPPET, KAN DET BEHÅLLAS I ML OCH NÄR UPPHÖR VERKSAMHET, EKONOMISK VERKSAMHET RESPEKTIVE NÄRINGSVERKSAMHET?

4.1 KAN VERKSAMHETSBEGREPPET I ML BEHÅLLAS?

4.1.1 Verksamhetsbegreppet, EG-rättskonformiteten i ML:s struktur

Att ML kopplar avdragsrätten till skattskyldighetsbegreppet är i och för sig inte EG-rättskonformt, vilket alltså bl.a. påpekas av utredningen SOU 2002:74, och det medför att ML:s struktur inte är förenlig med att sjätte direktivet inte kräver att betalningsskyldighet uppkommit för utgående moms, innan avdragsrätten för ingående moms uppkommer. Emellertid är det förenligt med sjätte direktivet och ”verksamhetstänkandet” där att ML i yrkesmässig verksamhet har ett sådant moment för bestämningen av skattesubjektet, och den grundläggande frågan i detta arbete är om kopplingen därvid till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL är konform med sjätte direktivets skattskyldig person. En annan sak är det att ML godtar att den som har den karaktären kan tillhöra det svenska momssystemet oavsett var i världen vederbörande är etablerad, då tillfälliga, enstaka skattepliktiga omsättningar här av skattskyldig person inte diskvalificerar denne som innehavare av yrkesmässig verksamhet enligt ML. Tillfälliga, enstaka sådana omsättningar medför skattskyldighet för vederbörande, om inte s.k. omvänd skattskyldighet aktualiseras och kunden i stället beskattas.[195] Det är EG-rättskonformt, men alltså inte att avdragsrättens uppkomst för förvärv i verksamheten skulle vara beroende av att skattepliktig omsättning först förekommit i verksamheten, vilket dock är ett problem på grund av ML:s struktur i sig som saknar koppling till IL:s begreppsvärld.

Föregångaren till SKV:s huvudavdelning – RSV – har alltså för övrigt så sent som år 2000 också uttryckt ett ”verksamhetstänkande”, när RSV uttalade att SKM (numera SKV) på temat ”yrkesmässighet” enligt ML hos utländsk företagare får godta ”ett annat lands bedömning att en verksamhet som bedrivs i det landet är yrkesmässig”.

[195] Se 1 kap. 1 § första stycket 1 ML som sedan Sveriges EU-inträde 1995 saknar den avslutande lokutionen ”som bedrivs här i landet”, med avseende på den yrkesmässiga verksamheten, och 4 kap. 5 § ML samt Prop. 1994/95:57 s. 155 och 175.

Utredningen SOU 2002:74 drar – utan att beröra ”Breitsohl”-målet för sammanhanget – slutsatsen att behov skulle föreligga av en materiell förändring av gällande rätt beträffande begreppet verksamhet i 8 kap. 3 § första stycket ML och att verksamhetsbegreppet helt tas bort ur ML, då förhandsbeskedet RÅ 1999 Not 282, som behandlar bidragsfinansierad verksamhet, skulle visa att rättsläget kräver dessa åtgärder. Det kan sannolikt tillskrivas dels att utredningens förslag, vilket utredningen också uttryckligen påtalar, saknar en analys av de materiella konsekvenserna av förslagen, dels det faktum att rättsfallet tillkom innan EG-domstolen avgjorde ”Breitsohl”-målet den 8 juni 2000.

I förstnämnda hänseende får analysen här anses ha visat att det saknas belägg för att ta bort verksamhetsbegreppet ur ML, även om det äger sin riktighet att kopplingen av frågan om avdragsrättens uppkomst till ML:s skattskyldighetsbegrepp inte är konform med sjätte direktivet. Det är ett problem med ML:s struktur i sig som saknar betydelse för frågan om vem som kan bli skattskyldig, dvs. för bedömningen av vem som har karaktären av skattskyldig person, och det är för den frågeställningen som ML gör kopplingen till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet. Verksamhetsbegreppet i sig definieras inte i ML, men det har sin plats i yrkesmässig verksamhet och det är i det uttrycket som skattskyldig person enligt sjätte direktivet närmast kan anses implementerat.

Regeringsrätten hänvisar i förhandsbeskedet RÅ 1999 Not 282 till EG-målen ”Sofitam”, ”Harnas & Helm”, ”Hong-Kong Trade”, ”Armbrecht” och ”Lennartz”. Emellertid belägger, enligt den tidigare genomgången här, bl.a. dessa mål att ett ”verksamhetstänkande” ingår i bedömningen av vem som är skattskyldig person och kan tillhöra momssystemet.

En person kan vara skattskyldig person utan att ha någon skattepliktig transaktion. Om vederbörande sedan faktiskt gör en skattepliktig omsättning (transaktion), skall denne tillhöra momssystemet.

En person kan vara skattskyldig person och tillhöra momssystemet, även om det saknas direkt och omedelbart samband mellan förvärv som etablerar den ekonomiska verksamheten och planerade eller faktiska skattepliktiga transaktioner.

I ”Breitsohl”-målet fastslår EG-domstolen att det är den skattskyldiga personen som genom sin planering bestämmer i vilken grad denne skall

tillhöra momssystemet. Det innebär att det ligger ett ”transaktionstänkande” i den bedömningen. Är avsikten att göra skattepliktiga transaktioner? Det innebär emellertid inte att en person inte kan vara skattskyldig person om inte skattepliktiga transaktioner planeras, utan skattefria sådana, eller om förvärven är allmänna kostnader och inte direkt och omedelbart kopplade till planerade eller faktiska skattepliktiga transaktioner.

”Breitsohl”-målet innebär inte någon motsättning när det gäller ”verksamhetstänkandet” med att bestämma om en person har karaktären av skattskyldig person. Den bedömningen utgör en växelverkan mellan förvärvssyftet i självständighetskriteriet och det eller de objektivt konstaterbara förvärv som bildar den ekonomiska verksamheten. Ingen ekonomisk verksamhet utan förvärvssyftet å ena sidan och å andra sidan inget förvärvssyfte och skattskyldig person utan tillräckliga förvärv för att etablera en ekonomisk verksamhet med förvärvssyfte.

Det EG-domstolen klarlägger i ”Breitsohl”-målet i förhållande till sin tidigare praxis är att de skattepliktiga transaktionerna inte måste ha uppkommit, innan avdragsrätten uppkommer i den ekonomiska verksamheten hos en skattskyldig person. Det räcker med att personen i fråga avser att (självständigt) försörja sig på den aktivitet som planeras med förvärven, för att vederbörande skall anses ha karaktären av skattskyldig person. Om det inte är skattefria transaktioner som planeras, kan vederbörande tillhöra momssystemet och vara avdragsberättigad. Den bevisningen är för övrigt inte komplicerad, då undantagen från skatteplikt alltså skall tillämpas restriktivt. Om det inte framgår klart att fråga är om att skapa varor eller tjänster inom vård, omsorg, utbildning eller finans- eller försäkring eller annat momsfritt område, kan planerade transaktioner på goda grunder antas vara skattepliktiga. Det behövs sålunda inte en så omfattande bevisning för att belägga avdragsrättens uppkomst, bara förvärvssyftet kan visas. Om skattskyldig person sålunda kan visa att förvärven någon gång kan antas leda till skattepliktiga transaktioner, har avdragsrätten uppkommit för ingående moms på förvärven i den ekonomiska verksamheten. Förvärven behöver inte kunna kopplas direkt och omedelbart till skattepliktiga transaktioner.

Är avsikten i stället privat konsumtion med förvärven, uppkommer inte någon ”verksamhet” som kan ge vederbörande karaktären av skattskyldig person, och denne kan inte tillhöra momssystemet och dra någon ingående moms på förvärven. Även om exempelvis en sålunda förvärvad vara senare skulle säljas och den transaktionen är skattepliktig, uppkommer inte

skattskyldighet på grund av att vederbörande inte gör den skattepliktiga transaktionen i egenskap av skattskyldig person, utan som konsument.

Ett ”verksamhetstänkande” i förening med ett ”transaktionstänkande” är sålunda motiverat i ML utifrån sjätte direktivet och EG-domstolens praxis. Det vore betänkligt att utan denna materiella analys följa utredningen SOU 2002:74 och förslaget om att frångå ett ”verksamhetstänkande”. Det enda som behöver klarläggas i ML är att avdragsrättens uppkomst inte är beroende av att skattepliktiga transaktioner faktiskt förekommit först i verksamheten. Därvidlag måste beskrivningen av avdragsrättens uppkomst i 8 kap. 3 § första stycket ML frikopplas från skattskyldighetsbegreppet i ML. Det föranleder antingen att tempus i lagrummet ändras, så att avdragsrätten anges uppkomma för verksamhet som ”kan komma att” medföra skattskyldighet, eller att det i ett nytt stycke i lagrummet anges att avdragsrättens uppkomst ”inte är beroende av” att skattskyldighet först uppkommit. Idag kan uttrycket ”verksamhet som medför skattskyldighet” ge intrycket av att avdragsrätten inte kan anses ha uppkommit, innan skattepliktiga transaktioner och skattskyldighet först uppkommit. Så långt har SOU 2002:74 rätt, och det intrycket förstärks för övrigt av en systematisk analys av ML. 10 kap. 9 § ML anger nämligen för nystartade verksamheter att s.k. återbetalningsrätt för ingående moms kan uppkomma, innan skattepliktiga transaktioner uppkommit i verksamheten, endast genom att SKV beslutar om sådan rätt på ansökan av nyföretagaren och särskilda skäl därtill anses föreligga. Det lagrummet är obsolet, då EG-domstolens praxis medger avdragsrätt redan innan skattepliktiga transaktioner faktiskt uppkommit i verksamheten. Här räcker det emellertid med att konstatera att ”verksamhetstänkandet” inte bara kan behållas i ML, utan bör behållas. Det behövs för att bestämma vem som är skattskyldig person, dvs. vem som kan bli skattskyldig.

Slutsatsen är att verksamhetsbegreppet i ML kan och bör behållas. Det är förenligt med ekonomisk verksamhet i sjätte direktivet, när det gäller att bestämma vem som är skattskyldig person och kan tillhöra momssystemet. Den enda justeringen som krävs är att avdragsrättens uppkomst inte kopplas i ML till att skattskyldighet först uppkommit, dvs. att skattepliktiga transaktioner faktiskt uppkommit i verksamheten först. Sedan är det alltså något som skall undersökas här huruvida bestämningen av yrkesmässig verksamhet i ML, genom hänvisningen till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL, är förenligt med sjätte direktivets skattskyldig person. Emellertid kan, mot bakgrund av den stora vikt som utredningen SOU 2002:74 lagt vid RÅ 1999 Not 282 för sitt förslag om att ta bort verksamhetsbegreppet ur ML, en analys av rättsfallet vara befogat här.

Innebär alltså RÅ 1999 Not 282 att en nationell praxis i strid mot sjätte direktivet och EG-domstolens praxis föreligger?

4.1.2 Verksamhetsbegreppet, är nationell praxis enligt RÅ 1999 Not 282 oförenlig med sjätte direktivet och EG-domstolens praxis?

Regeringsrätten ändrade i RÅ 1999 Not 282 SRN:s förhandsbesked och förklarade att sökanden var avdragsberättigad för konsultverksamhet, men inte för verksamheten i övrigt, som var anslagsfinansierad. Regeringsrättens ställningstagande i RÅ 1999 Not 282 är förenligt med EG:s praxis, och något behov av att upphäva verksamhetsbegreppet föranleder inte fallet. Sökanden i förhandsbeskedet RÅ 1999 Not 282 har nämligen klart angivit att intäkterna i verksamheten bestod dels i generella anslag från ägarna staten och landstinget, dels i ersättningar från länsstyrelsen m.fl. ”för genomförande av olika projekt”.

Avdragsfrågan gällde rätten därtill för ingående mervärdesskatt hänförlig ”till förvärv för dels verksamhet som bestrids av de generella anslagen” och ”dels projekt för vilka ersättning erhålls” från uppdragsgivare. Sökanden har därmed i sin planering brutit upp aktiviteterna i en konsultverksamhet, där avdragen ingående mervärdesskatt kommer att avskattas genom att uppdragsgivarna debiteras utgående mervärdesskatt på ersättningarna för utförda projekt, och en del där förvärven kan hänföras till helt bidragsberoende aktiviteter. Någon oklarhet i rättsläget föreligger inte, utan Regeringsrättens ställningstagande i RÅ 1999 Not 282 är helt i linje med EG-domstolens avgörande i ”Breitsohl”-målet. Sistnämnda mål nämns inte av utredningen SOU 2002:74 i samband med kommentaren av RÅ 1999 Not 282, och det vore därför betänkligt att ta bort verksamhetsbegreppet ur ML, när nationell praxis faktiskt är förenlig med EG-domstolens praxis.

Dessutom är alltså utredningens övriga motiv till underbyggnad av förslaget missvisande. Att avdragsrätten i ML kopplas till det icke EG-rättskonforma skattskyldighetsbegreppet medför bara att det i ML bör förtydligas att skattepliktiga transaktioner inte måste ha uppkommit, innan avdragsrätten uppkommer i tiden. Den ändringen i ML inte bara kan, utan bör genomföras utan att verksamhetsbegreppet utmönstras ur ML.

RSV kommenterar för övrigt också RÅ 1999 Not 282 i sin skrivelse av 2000-05-05 (dnr 5056-00/110), men tillika utan att ha hunnit beakta ”Breitsohl”-målet. I RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2003 kommenteras bl.a. den egna skrivelsen av 2000-05-05 och RÅ 1999 Not 282 samt ytterligare en skrivelse från RSV av 2001-02-28 (dnr 2758-

01/120), där RÅ 1999 Not 282 också tas upp angående bidragsfinansierade verksamheter,[196] men inte ”Breitsohl”-målet. Det gäller också SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005.[197] Emellertid är RSV klar i sin ståndpunkt att ”Avdragsrätten begränsas inte av att en skattskyldigs kostnader helt eller delvis bestrids genom näringsbidrag (statsbidrag) eller liknande oberoende bidrag till verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger”. EG-domstolen har också fastslagit att det inte är förenligt med beskrivningen av avdragsrätten i – särskilt – artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet att i den nationella momslagstiftningen särskilt föreskriva att skattskyldig person, som enbart utför skattepliktiga transaktioner, endast skall erhålla en begränsad avdragsrätt för ingående moms på förvärv av varor och tjänster, bara för att de är subventionerade (*eng*. ”subsidised”).[198]

Rättsläget kan beskrivas som att avdragsrätt inte kan förekomma i en verksamhet som helt bygger på rena bidrag, vilket också RSV och efterföljaren SKV:s huvudavdelning synes anse. Regeringsrätten relaterar i RÅ 1999 Not 282 till ”Hong-Kong Trade”-målet, där tillhandahållande av varor och tjänster enbart skedde gratis och subjektet i fråga därför inte kunde anses vara en skattskyldig person. Regeringsrätten anser att utgången där skulle ha blivit densamma om ersättning förekommit, förutsatt att ”den del av den sammantagna verksamheten som avser vederlagsfria tillhandahållanden bryts ut så att den inte kommer att omfattas av mervärdesbeskattningen”. Det är helt i linje med ”Breitsohl”-målet. Regeringsrätten kunde inte döma annorlunda än som skedde, då sökanden själv i sin planering brutit upp aktiviteterna i en konsultverksamhet, där momsavdragen kommer att avskattas och övervältringsprincipen upprätthållas, och en helt bidragsberoende del av verksamheten där tanken är att så inte skall bli fallet och sålunda ingen avdragsrätt heller skall förekomma.

I sammanhanget kan nämnas att lagrådet, i samband med vissa ändringar i ML genom SFS 2002:1004, inte ansåg det nödvändigt eller lämpligt att förtydliga att även ”bidrag” som utgör priset på ett tillhandahållande skall anses utgöra ersättning, bara för att vissa betalningar kallas bidrag men

[196] Se RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2003, s. 99-105 och 379-380.
[197] Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005, s. 123-130 och 435-437.
[198] Se EG-målet C-204/03 (kommissionen mot Spanien). Regeringsrätten har med hänvisning till det målet funnit i förhandsbeskedet RÅ 2006 Ref 47 att specialregeln om begränsning av rätten att dra ingående moms i vissa kulturella verksasmheter i förhållande till bidrag som de mottar från det allmänna, och som infördes i ML 1997 som 8 kap. 13a §, inte kan tillämpas på verksamheter med full avdragsrätt, bara på blandade verksaheter.

egentligen utgör en ersättning för en motprestation från mottagaren.[199] Lagrådets inställning är i linje med RÅ 1989 Ref 86, där regeringsrätten konstaterar att enbart att benämna något koncernbidrag inte innebär att en omsättning inte kan anses föreligga mervärdesskatterättsligt, om fråga i egentlig mening är om en ersättning för en motprestation.

Regeringen följde lagrådets linje, och på samma sätt borde också här regeringen göra en materiell prövning av frågorna kring avdragsrätten utifrån grundläggande mervärdesskatterättsliga principer, innan förslaget från SOU 2002:74 om att utmönstra verksamhetsbegreppet ur ML övervägs. Någon förändring av verksamhetsbegreppet i avdragsregeln i 8 kap. 3 § första stycket ML bör inte genomföras, när det gäller att begreppet skall ge uttryck för ett aktivitetskrav motsvarande ekonomisk verksamhet i sjätte direktivet, för att en självständig person genom uppfyllande av det kravet skall kunna anses ha karaktären av skattskyldig person (yrkesmässig) och kunna tillhöra momssystemet. Hade ägarna till sökandebolaget i RÅ 1999 Not 282 lämnat bidrag som egentligen var ersättningar för motprestationer i form av exempelvis konsulttjänster (omsättning), hade givetvis sökanden också i den delen haft en ”verksamhet som medför skattskyldighet” (8 kap. 3 § första stycket ML) och varit avdragsberättigad också i den delen.[200]

Om en skattskyldig person har en blandad verksamhet, kan indelningen i verksamhetsgrenar redan idag anses följa ett ”transaktionstänkande”. Möjligen kan en förändring i samma riktning som utredningen SOU 2002:74 föreslår, dvs. en övergång till ett ”transaktionstänkande”,[201] vara motiverad såtillvida att 1 kap. 7 § ML beträffande uttrycket ”del av verksamheten” (verksamhetsgren) ändras till att koppla direkt till den skattemässiga karaktären på de planerade prestationerna hos den skattskyldige personen. Emellertid gäller att också en sådan ändring i ML inte bara kan, utan bör genomföras utan att verksamhetsbegreppet utmönstras ur ML. Även i en blandad verksamhet gäller, för den del av aktiviteten eller den av aktiviteterna som berättigar till momsavdrag, att avdragsrättens uppkomst i tiden inte är beroende av att planerade

[199] Se Prop. 2002/03:5 s. 109.
[200] Se även förhandsbeskedet RÅ 1999 Ref 33, förhandsbeskedet RÅ 2003 Ref 25, RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1998 (s. 151ff) respektive 2002 (s. 98ff) och Skattenytt 1997 s. 594-602, artikeln Subventioner – en tolkning av reglerna i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) med utgångspunkt från subventioner från EU, av Ulrika Hansson samt förhandsbeskedet RÅ 2005 Ref 74 och de av parterna åberopade EG-målen C-8/01 (Taksatorringen), åberopat av SKV, och 102/86 (Apple and Pear Development Council), som sökanden åberopade.
[201] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 151, 152 och 195.

skattepliktiga transaktioner uppkommit först. Problemen med blandad verksamhet har inte bäring på bestämningen av skattesubjektet, dvs. av vem som är skattskyldig person, vilken person alltså kan ha en skattefri aktivitet. Skattskyldig person är någon som kan beskattas, och det kan också en skattskyldig person med skattefri aktivitet, om vederbörande börjar företa skattepliktiga transaktioner också. Eftersom detta arbete avser bestämningen av skattesubjektet och kopplingen därvid till näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, berörs inte i sig frågor om EG-rättskonformiteten med reglerna om blandad verksamhet i ML.

RÅ 1999 Not 282 har för övrigt sedermera också berörts i annan doktrin, men utan att frågeställningen ”verksamhetstänkande” kontra ”transaktionstänkande” berörts som i SOU 2002:74.[202] Här räcker det emellertid med att konstatera att RÅ 1999 Not 282 är förenligt med sjätte direktivet och EG-domstolens praxis. Eftersom EG-domstolens praxis ger belägg för att ett verksamhetsbegrepp är befogat i ML, återstår att gå vidare med analysen av om bestämningen av yrkesmässig verksamhet i ML, genom hänvisningen till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL, är förenlig med skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet. Dessförinnan kan emellertid undersökningen göras huruvida kopplingen från ML till IL är EG-rättskonform, när det gäller frågan om när en verksamhet upphör.

4.2 NÄR UPPHÖR VERKSAMHET RESPEKTIVE NÄRINGSVERKSAMHET?

4.2.1 Ekonomisk verksamhet, upphör verksamheten eller karaktären av skattskyldig person?

4.2.1.1 Ekonomisk verksamhet, en eller flera verksamheter?

Förvärv av tillgångar är gemensamt för ML respektive sjätte direktivet när det gäller att bedöma om en verksamhet respektive ekonomisk verksamhet föreligger. Även ett tjänsteföretag måste ha något slags första investeringsutgifter, t.ex. telefonabonnemang och annat för kommunikation med presumtiva och existerande kunder. Detsamma gäller också vid bedömningen av om näringsverksamhet enligt IL föreligger. Vid 2002 års taxerings utmönstrades förvärvskällebegreppet ur inkomstskattelagstiftningen, och det skall undersökas på temat förenlighet

[202] Se Svensk skattetidning 2004 s. 305-315, artikeln ”Out of scope of VAT” och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, av Ulrika Grefberg och Jan Kleerup.

med sjätte direktivet för bedömningen av bl.a. när i tiden yrkesmässig verksamhet enligt ML kan anses föreligga.

Av artikel 4.2 i sjätte direktivet kan enligt den svenska språkversionen dras slutsatsen att ekonomisk verksamhet är en enda verksamhet som ”skall omfatta alla verksamheter” hos skattskyldig person inom viss yrkeskategori, medan den engelska språkversionen med pluralformen ”economic activities” skulle kunna tolkas som att samma skattskyldiga person kan ha flera ekonomiska verksamheter. Emellertid innebär växelverkan med förvärvssyftet, för att bestämma om personen i fråga har karaktären av skattskyldig person, att ekonomisk verksamhet är ett objektivt begrepp på subjektsnivå. Den som är skattskyldig person har ”alla verksamheter” (*eng*. ”all activities”) i en ekonomisk verksamhet. Om vederbörande har gjort förvärv för skattefria transaktioner, kan denne vara skattskyldig person, men kan tillhöra momssystemet först om skattepliktiga transaktioner företas.

Verksamhetsbegreppet definieras alltså inte i ML och saknar en direkt motsvarighet i sjätte direktivet,[203] men verksamhetsbegreppet förenas med ekonomisk verksamhet i sjätte direktivet, genom att ett ”verksamhetstänkande” måste ingå vid prövningen av om en person har karaktären av skattskyldig person. Att bedömningen av vem som har yrkesmässig verksamhet är beroende av ett verksamhetsbegrepp i ML är också i linje med att EG-domstolen i ”I/S Fini H”-målet fastslagit att skattskyldig person kan ha den karaktären och bibehållen avdragsrätt för kostnader som inte kan avvecklas på en gång, även om verksamheten har avvecklats.

Redan här kan sålunda konstateras att ekonomisk verksamhet är ett begrepp på subjektsnivå. Det spelar ingen roll om det är fråga om en eller flera verksamheter hos den skattskyldiga personen. Denne måste ha avvecklat alla verksamheter och inte avse att skapa skattepliktiga transaktioner längre, för att vederbörande skall anses ha förlorat karaktären av skattskyldig person. Den ekonomiska verksamheten upphör inte bara för att tillgångarna i verksamheterna sålts ut. Den skattskyldiga personen kan fortfarande ha den karaktären, om vederbörande avser att göra nya transaktioner. Förutsättningarna för att någon kan betraktas som skattskyldig person upphör alltså inte ”[o]nce the criteria are proved to have been fulfilled”. Det är mera ett processuellt problem att avgöra när en person som en gång har erhållit karaktären av skattskyldig person övergår till att enbart vara

[203] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 194.

konsument. Frågeställningen gäller i stället huruvida en sådan person som har avvecklat tillgångarna som konstituerat den ekonomiska verksamheten gör ett nytt förvärv i egenskap av skattskyldig person eller som konsument.

4.2.1.2 Verksamhet avslutas, behandling enligt ML av utförsäljning av enstaka tillgångar respektive av verksamhet eller verksamhetsgren

Överlåtelse av enstaka varor undantas från skatteplikt enligt artikel 13B.c i sjätte direktivet endast om de ”enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt” enligt artikel 13. Det motsvaras i ML av 3 kap. 24 §, där undantag från skatteplikt stipuleras för ”överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar”, om de inte berättigat till momsavdrag vid förvärvet på grund av att det är fråga om exempelvis en anläggningstillgång i ett vårdföretag vars omsättningar omfattas av undantag från skatteplikt. Det är emellertid så att undantaget inte omfattar omsättningstillgångar, och undantaget avser skatteobjektet. I GML begränsades beskattningen i ifrågavarande fall av försäljning av anläggningstillgångar lagtekniskt som en inskränkning av yrkesmässigheten. I förarbetena till ML angavs som motiv till att ändra lagteknisk lösning att omsättningen ”givetvis är yrkesmässig till sin natur”.[204] Numera är därmed ML konform med sjätte direktivet såtillvida att en skattskyldig person har yrkesmässig verksamhet oavsett om omsättning av enstaka eller flera anläggningstillgångar undantas från skatteplikt på grund av att förvärv av dem inte berättigat till momsavdrag.

I övrigt undantas överlåtelse av tillgångar från skatteplikt, oavsett om det är fråga om omsättnings- eller anläggningstillgångar, endast om de överlåts i samband med överlåtelse av hela verksamheten eller del därav (verksamhetsgren) enligt 3 kap, 25 § ML jämförd med 1 kap. 7 § ML. Detsamma gäller vid fusioner eller liknande förfarande.

4.2.1.3 Verksamhetsöverlåtelse, fusion och liknande, jämförelse mellan momsen och inkomstskatterätten

Det finns alltså inte något EG-direktiv om när en person är företagare inkomstskatterättsligt sett. Av de fyra existerande EG-direktiven på inkomstskatteområdet är fusionsdirektivet av intresse här, då det är till ledning för när en verksamhet kan anses ha övergått till annan. Fusionsdirektivet föranledde svenska inkomstskatterättsliga regler om gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, när Sverige blev medlem

[204] Se Prop. 1993/94:99 s. 156.

1995. Reglerna gjordes tillämpliga också för nationella omstruktureringar, genom lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser. I och med att IL infördes vid 2002 års taxering intogs reglerna i 37 kap. IL respektive 38 kap. IL. Det är inte fråga om definitiva skattelättnader, utan om att de inkomstskatterättsliga reglerna i fråga vid omstruktureringar ger ett uppskov med beskattningen.[205] Av intresse här är verksamhetsöverlåtelserna och fusioner och liknande, då de gäller subjektets egen beskattning.

Reglerna i fråga innebär för verksamhetsöverlåtelser undantag från omedelbar beskattning, när en verksamhet eller verksamhetsgren överlåts mot vederlag i form av andelar i det köpande företaget. Det inträder i det säljande företagets skattemässiga situation.[206]

Genom nya aktiebolagslagen (2005:551), ABL, är numera fissioner möjliga också civilrättsligt sett.[207] Fissioner var möjliga inkomstskatterättsligt sett redan tidigare genom att fusionsdirektivet innebar krav på lagstiftning för att underlätta gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.[208] Såväl fusioner som fissioner är ombildningar som omfattar ”[s]amtliga tillgångar och skulder” enligt såväl IL som ABL.[209] Rekvisitet ”samtliga tillgångar” gäller även verksamhetsöverlåtelser enligt IL.[210]

En verksamhetsgren är enligt uppskovsreglerna en sådan del av en verksamhet som lämpar sig för att avskiljas till en självständig verksamhet.[211] Det är förenligt med Regeringsrättens bedömning av när undantag från skatteplikt för överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren föreligger enligt 3 kap. 25 § ML, där en verksamhetsgren (”del av verksamhet”) anses bestå i ”en tillgång eller ett kollektiv (’aggregate’ eller ’amalgam’) av tillgångar (och i förekommande fall personal) som i princip kan fortsätta att fungera som en enhet och bidra till att realisera ett specifikt verksamhetsmål”.[212]

---

[205] Se Prop. 1998/99:15 s. 102.
[206] Se Prop. 1998/99:15 s. 233.
[207] Se 24 kap. ABL och SOU 2001:1 s. 271-274.
[208] Se 37 kap. 5 § IL och Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 444 och 445, av Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer.
[209] Se 37 kap. 3 och 5 §§ IL samt 23 kap. 1 § första stycket och 24 kap. 1 § andra stycket 1 ABL.
[210] Se 38 kap. 2 § 1 IL.
[211] Se Prop. 1998/99:15 s. 137.
[212] Se RÅ 2001 Not 99, som gällde tolkningen av 3 kap. 25 § ML efter Sveriges EU-inträde.

Enligt de inkomstskatterättsliga reglerna från 1998 kan uttagsbeskattning underlåtas i vissa fall vid underprisöverlåtelse av en enstaka tillgång. Det aktualiserade frågan om en motsvarande ändring i 3 kap. 25 § ML.[213] Någon sådan ändring har aldrig skett.

Problem ansågs föreligga momsmässigt vid omstruktureringar som innefattade överlåtelser av fastigheter, när det gäller jämkning av ingående moms för s.k. investeringsvaror. Därför klargjordes 2001 i ML att jämkningsreglerna och den då införda nyordningen med att förvärvaren som en huvudregel övertar säljarens skyldigheter och rättigheter att jämka gäller också fastighet som ingår i överlåtelsen.[214] Jämkning sker inte om undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML är tillämpligt. Omsättning av fastighet omfattas av undantag från skatteplikt redan enligt 3 kap. 2 § ML, men genom klarläggandet undanröjdes tveksamheten angående huruvida jämkningsskyldighet skulle kunna utlösas, bara för att en fastighet ingår bland tillgångarna. Undantaget från jämkning vid överlåtelse av verksamhet som medför obligatorisk skattskyldighet enligt ML, när 3 kap. 25 § ML är tillämplig, gäller utan att fastigheter som ingår i verksamhetsöverlåtelsen behandlas annorlunda än tillgångarna i övrigt.[215] När det gäller fastigheter som omfattas av s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler enligt 9 kap. ML gäller den nya ordningen från 2001 fastigheten som sådan som omfattas av beslut om sådan skattskyldighet enligt ML. Överlåtelse av sådan fastighet utlöser som huvudregel inte jämkningsskyldighet heller, och då kan fastigheten i sig betraktas som en verksamhet eller verksamhetsgren. Det är fortfarande så att frivillig skattskyldighet förutsätter ett beslut därom efter ansökan till SKV. I övrigt finns det alltså inte någon annan regel som likt de nu nämnda inkomstskatterättsliga undantar överlåtelse av enstaka tillgång från skattskyldighet enligt ML än när fråga är om en anläggningstillgång som förvärvats till en skattefri verksamhet (3 kap. 24 § ML).

”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet innebär att uttagsbeskattning inte aktualiseras momsmässigt, när väl ett vederlag som kan uttryckas i pengar utgår för överlåtelse av en tillgång. Eftersom ML saknar regler om undantag från övervältringsprincipen vid överlåtelse av enstaka tillgångar annat än när verksamheten i sig inte berättigat till avdrag och ingående moms att avskatta saknas, återstår bara 3 kap. 25 § ML och undantag för överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren att jämföra med de

[213] Se Prop. 1998/99:15 s. 173.
[214] Se SFS 2000:500; bet. 1999/2000:SkU21; Prop. 1999/2000:82; SOU 1999:47.
[215] Se SOU 1999:47 s. 108 och 109.

beskrivna inkomstskatterättsliga uppskovsreglerna som i grunden baseras på fusionsdirektivet.

4.2.2 Skattskyldig person, karaktärsförändring till konsument och jämförelse med när näringsverksamhet upphör

4.2.2.1 Avsaknad av redovisningsregler i sjätte direktivet, jämförelse i stället via regeln om verksamhetsöverlåtelse

I ML ger redovisningsreglerna ledning för när en verksamhet upphör, nämligen när den överlåts. Då slutredovisas enligt 13 kap. 11 § ML utgående moms för redovisningsperioden då verksamhetsöverlåtelsen gjordes hos överlåtaren, om inte redovisningsskyldighet uppkommit för en tidigare redovisningsperiod. Det handlar sålunda om att avskattning skall ske av momsavdragen i verksamheten för verksamhetsöverlåtelsen som den sista affärshändelsen i verksamheten under överlåtarens tid.[216] Av 10 kap. 37 § SBL följer dessutom att redovisningen skall fullgöras till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen slutförts, om ”en verksamhet avvecklas”. I sjätte direktivet saknas alltså redovisningsregler, men artikel 5.8 i sjätte direktivet anger förutsättningarna för att överföra tillgångar till annan utan skyldighet för skattskyldig person att erlägga mervärdesskatt för dem, trots att de vid förvärv berättigat till momsavdrag.

Artikel 5.8 i sjätte direktivet har sin närmaste motsvarighet i 3 kap. 25 § ML. Det föreligger en lagteknisk skillnad såtillvida att direktivbestämmelsen stipulerar undantag från momsbeskattning på grund av att en omsättning, leverans av varor, inte anses uppkomma om ”samtliga tillgångar eller någon del därav” (*eng*. ”a totality of assets or part thereof”) överlåts, medan regeln i ML stipulerar undantag från skatteplikt för verksamhetsöverlåtelse. Utifrån ett ”transaktionstänkande” kan diskuteras om avdragsrätten kan begränsas retroaktivt på grund av att verksamhetsöverlåtelsen i sig skulle innebära att blandad verksamhet uppkommer.[217] Nu är emellertid, för den processuella bedömningen av när

[216] Se Prop. 1993/94:99 s. 240 och hänvisning där till RSV Im 1984:2 (avsnitt 7).

[217] Se Skattenytt 2002 s. 123-130, artikeln Momsavdrag vid viss momsfri omsättning (igen) samt för nyemissionskostnader, av Björn Forssén. Den artikeln var delvis en replik på en artikel i Skattenytt 2001 s. 276-278, EG-rättsliga aspekter på avdragsrätt för moms på fastighetsmäklartjänster, av Eleonor Alhager, vilken var en replik på en artikel i Skattenytt 2001 s. 45-47, Avdragsrätt för ingående moms trots koppling till viss skattefri omsättning? – av Björn Forssén. Den artikeln motsvarar Bilaga 1 (s. 389-393) i Momshandboken Enligt 2001 års regler, av Björn Forssén. Se även Skattenytt 2002 s. 36 och 37, artikeln Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – några EG-rättsliga synpunkter

den som en gång bedömts ha karaktären av skattskyldig person upphört att agera i den egenskapen, enbart av intresse att överlåtelse av en verksamhet eller verksamhetsgren normalt anses ske genom att substansen överlåts till annan såtillvida att ”det som överlåtelsen omfattar behåller sin identitet i den meningen att de aktiviteter som bedrevs av överlåtaren med hjälp av det överlåtna fortsätts eller återupptas av förvärvaren”. Därvidlag har alltså Regeringsrätten ansett att den svenska momslagstiftningen är och var konform med sjätte direktivet redan vid Sveriges EU-inträde 1995.[218] Hur överensstämmer de kriterierna med de inkomstskatterättsliga om när en företagare kan upphöra att deklarera i den egenskapen?

4.2.2.2 Jämförelse av sjätte direktivet och fusionsdirektivet angående överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren

Eleonor Alhager framhåller beträffande frågor kring vad som skall anses vara ”samtliga tillgångar” enligt artikel 5.8 i sjätte direktivet, att en jämförelse med fusionsdirektivet inte går att göra utan att beakta den grundläggande skillnaden mellan momsen och inkomstskatten av innebörd att momsen inte skall bli en kostnad i näringsverksamhet. Tolkningen av artikel 5.8 i sjätte direktivet bör därför bli mera omfattande än de organisatoriskt betingade omstruktureringsfall som avses med det inkomstskatterättsliga fusionsdirektivet. Kostnader i form av momsmässig uttagsbeskattning skulle kunna leda till konkurrenssnedvridning vid verksamhetsöverlåtelser.[219]

Det är givetvis frågor som är av stort intresse för omfattningen av undantaget från skatteplikt vid överlåtelse av tillgångar i samband med verksamhetsöverlåtelse enligt 3 kap. 25 § ML, men här räcker det med att konstatera att den inkomstskatterättsliga sekundärrätten åtminstone delvis är i linje med mervärdesskatterätten och sjätte direktivets artikel 5.8.[220]

Även om det kan diskuteras om det har stöd i fusionsdirektivet och, om det inte skulle anses vara fallet, om primärrätten skulle kunna åberopas, är det av intresse att EG-domstolens förhandsavgörande i det svenska fallet ”X

(s. 35-41), av Ulf Nilsson samt Skattenytt 2004 s. 480-490, artikeln Going concern-kravet vid överlåtelse av verksamhet i momssammanhang, av Eleonor Alhager.

[218] Se RÅ 2001 Not 99 angående 3 kap. 25 § ML i förhållande till artikel 5.8 i sjätte direktivet samt RÅ 2001 Not 97 och RÅ 2001 Not 98, vilka gällde 8 § 18 GML, som motsvarade nuvarande 3 kap. 25 § ML.

[219] Se Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 378 och 379, av Eleonor Alhager.

[220] Se även SOU 1994:100 s. 9 och 10 samt Mervärdesskatt En handbok, Supplement Nr II 1994 (avsnitt 4, SOU 1994:100 – Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.), s. 18, av Björn Forssén.

AB och Y AB" ledde till att 35 kap. IL redan år 2000 tillfördes en ny paragraf (2a). Den innebär att koncernbidragsreglerna skall tillämpas också för utländskt bolag hemmahörande inom EES-området, bara mottagande företag är skattskyldigt i Sverige för den verksamhet till vilken bidraget hänför sig.[221] Sistnämnda villkor skulle möjligen kunna anses oförenlig med EG-rätten mot bakgrund av "Bosal Holding"-målet, som behandlade moder-dotterbolagsdirektivet och där EG-domstolen synes godta krav på kongruens i den nationella inkomstskattelagstiftningen enbart avseende samma subjekt. Det direktivet omfattar emellertid inte de svenska koncernbidragsreglerna. Frågan om primärrätten med principen om antidiskriminering som uttrycks i regeln om etableringsfrihet för EG:s medborgare, artikel 43 EG (f.d. 52), och EG-fördragets fyra friheter i övrigt är därför av intresse i sammanhanget på temat EG-domstolens kompetens.[222] Emellertid är det tillräckligt här att konstatera att sekundärrätten på inkomstskatteområdet angående uppskov med beskattningen vid överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren i vart fall inte står i strid mot sjätte direktivets undantag från beskattning i sådana fall.

Fusionsdirektivet omfattar överföring av alla eller flera verksamhetsgrenar, och med verksamhetsgren avses alla tillgångar och skulder i en del av ett bolag som organisatoriskt utgör en på egen hand fungerande enhet.[223] Det är alltså förenligt med 3 kap. 25 § ML och Regeringsrättens bedömning i RÅ 2001 Not 99 av lagrummet i förhållande till artikel 5.8 i sjätte direktivet, där alltså verksamhetsgren också beskrivs som en sådan självständig enhet och undantaget gäller när samtliga dit hörande tillgångar överlåts.[224] Bedömningen här förändras inte principiellt sett av ett förhandsbesked om inkomstskatt från Regeringsrätten angående begreppet verksamhetsgren. Regeringsrätten fastställde den av SRN gjorda

[221] Se Svensk skattetidning 2002 s. 566, artikeln Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten, av Leif Mutén (s. 561-573).

[222] Se Skattenytt 2004 s. 510, artikeln EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet (s. 503-511), av Lars Pelin och även Skattenytt 2003 s. 243, artikeln Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel (s. 230-246), av Mats Tjernberg.

[223] Se Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 378, av Eleonor Alhager och kommentar där av artiklarna 2c och 2i i fusionsdirektivet.

[224] Att RÅ 2001 Not 99 inte nämns i standardverket för frågor om tillämpningen av 3 kap. 25 § ML, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, av Eleonor Alhager, förklaras alltså av att endast ett av de tre mål som avgjordes samma dag, och där RÅ 2001 Not 99 var ett av dem, hade beviljats prövningstillstånd när det verket skrevs, RÅ 2001 Not 97 (mål 3802-1996). Se s. 362 i verket.

bedömningen att undantaget från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL är tillämpligt för ”sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”. Genom att parterna i målet i samband med överklagande var eniga om det, kan Regeringsrätten anses enbart ha förtydligat att det avgörande därvid är ”hur verksamhetsgrenen fungerar ur förvärvarens perspektiv och inte om överlåtelsen för säljarens del avser samtliga tillgångar i en verksamhetsgren”.[225]

Oavsett den lagtekniska skillnaden mellan regeln i ML och i sjätte direktivet, gäller frågorna om verksamhetsöverlåtelser, fusioner och liknande utan mervärdesbeskattning momsspecifika frågor vilka inte berör frågan om uppkomsten av en yrkesmässig verksamhet. Eftersom den inkomstskatterättsliga sekundärrätten inte ger någon ledning för den aspekten, är det, mot bakgrund av den begränsade ledning som fusionsdirektivet ger för frågan om när en verksamhet ”upphör”, av intresse här att undersöka om just den sistnämnda frågan behandlas i svensk nationell inkomstskatterätt på ett med artikel 5.8 i sjätte direktivet konformt sätt.

4.2.2.3 Jämförelse av sjätte direktivet och svensk nationell inkomstskatterätt angående när momsredovisning respektive redovisning i inkomstslaget näringsverksamhet inte längre är aktuell

Om inte verksamheten överlåts till annan, gäller enligt förarbetena till den inkomstskatterättsligt gällande lagstiftningen att ”[e]n förvärvskälla har inte upphört så länge någon tillgång eller skuld finns kvar”, vilket idag är till ledning för när näringsverksamheten upphör.[226] Sålunda kan ML:s verksamhetsbegrepp och kopplingen till näringsverksamhet enligt 13 kap. IL anses EG-rättskonformt, när det gäller frågan om när en verksamhet upphör. Samtliga tillgångar och skulder skall ha avvecklats för att förvärvskällan (näringsverksamheten) skall anses ha upphört och det är förenligt med artikel 5.8 i sjätte direktivet och kravet där på att ”samtliga tillgångar eller någon del därav” skall övergå, för att en skattebefriad verksamhetsöverlåtelse skall anses föreligga. Den sista affärshändelsen skall alltså antingen ha skett genom utförsäljning av tillgångarna eller genom att hela verksamheten övergår till annan, för att verksamheten skall anses ha upphört. Om återstående tillgångar i verksamheten överlåts gratis,

[225] Se RÅ 2006 Ref 57.
[226] Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 705.

sker uttagsbeskattning såväl momsmässigt som inkomstskattemässigt som för de sista affärshändelserna.[227]

Det är sålunda bara en fråga om olika perspektiv på frågan om en person har kvar karaktären av skattskyldig person, när prövningen gäller om vederbörande har avvecklat sin ekonomiska verksamhet genom utförsäljning eller överlåtit den till annan och inte längre avser att företa skattepliktiga transaktioner och sålunda inte längre kan tillhöra momssystemet. Frågan om en person fortfarande har karaktären av skattskyldig person kan alltså enbart vara av processuell betydelse. Vill den skattskyldiga personen fortsätta att tillhöra momssystemet, har vederbörande en ekonomisk verksamhet och avdragsrätt om denne med nya förvärv har för avsikt att skapa skattepliktiga transaktioner. Därför är det enbart i det processuella perspektivet som överlåtelsen av ”samtliga tillgångar eller någon del därav” skall ses. Så långt kan emellertid inkomstskatterätten anses förenlig med sjätte direktivet.

Att en ekonomisk verksamhet kan innehålla flera verksamheter (*eng*. ”activities”) är enbart av intresse för bedömningen av avdragsrättens omfattning i en blandad verksamhet. Enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet bestäms avdragsrätten i en sådan verksamhet enligt ett ”transaktionstänkande”. Förvärv berättigar till avdrag för ingående moms endast för den ”andel … som kan hänföras” till skattepliktiga transaktioner. För den processuella bedömningen av om den som en gång bedömts ha karaktären av skattskyldig person avser att göra förvärv i den egenskapen efter att verksamheten, verksamheterna eller verksamhetsgrenarna avvecklats gäller återigen ett ”verksamhetstänkande”. En indikation på att förvärvet enbart sker i egenskap av konsument är framför allt att vederbörande inte bokför det. Om det i stället bokförs, är det ett bevis för att denne gjort det med förvärvssyfte och sålunda i sin egenskap av skattskyldig person. Även om sjätte direktivet saknar redovisningsregler är det i ett processuellt perspektiv möjligt med en gemensam bedömning av de båda skatteslagen angående huruvida en person inte längre har verksamhet i betydelsen yrkesmässig verksamhet respektive näringsverksamhet att redovisa momsmässigt respektive inkomstskattemässigt. Det innebär emellertid inte att kopplingen från ML till IL för att bedöma om en person från början har yrkesmässig verksamhet är EG-rättskonform, och det skall analyseras här.

[227] Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660 och ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet.

5. FÖRHÅLLANDET MELLAN MATERIELLA SKATTEFRÅGOR, BOKFÖRING OCH FÖRFARANDEFRÅGOR

5.1 ORDNAD BOKFÖRING, BEVISNING AVSEENDE KARAKTÄR PÅ TILLGÅNGAR OCH PÅ PERSON

5.1.1 ”Verksamhetstänkande” och ”transaktionstänkande” i kombination med ett ”tillgångstänkande” i fall av karaktärsbyte på tillgångar

Hittills i arbetet har kunnat konstateras att verksamhetsbegreppet har sin plats i yrkesmässig verksamhet, då det är den närmaste motsvarigheten i ML till ekonomisk verksamhet i artikel 4.1 i sjätte direktivet, där det anges att den som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet har karaktären av skattskyldig person. Yrkesmässighet kan anses motsvara självständighetsrekvisitet.

Vidare har konstaterats att verksamhetsbegreppet fortsatt bör finnas i ML, då det skulle vara oförenligt med EG-domstolens praxis att inte låta ett ”verksamhetstänkande” ingå som ett objektivt rekvisit tillsammans med ett ”transaktionstänkande” för att bestämma att en person har ett förvärvssyfte och kan tillhöra momssystemet. ”Transaktionstänkandet” bestämmer i subjektivt hänseende i vilken grad en sådan skattskyldig person tillhör momssystemet och är berättigad till avdrag för ingående moms på det eller de förvärv som etablerar den ekonomiska verksamheten. Det har redan konstaterats att det bör klarläggas i ML att avdragsrätten inte är beroende av att skattepliktiga transaktioner (omsättning) faktiskt förekommit, innan avdragsrätten för ingående moms uppkommer i verksamheten. Emellertid är det, i motsats till vad utredningen SOU 2002:74 antagit utan någon materiell konsekvensanalys, inte något som nödvändiggör att verksamhetsbegreppet utmönstras ur ML. Det är i stället nödvändigt för att ML skall innehålla begrepp motsvarande begreppsparet ekonomisk verksamhet och självständighet i artikel 4.1 i sjätte direktivet, för att bestämma vem som är skattskyldig person och kan tillhöra momssystemet.

Det är till och med så att ”verksamhetstänkandet” och ”transaktionstänkandet” kan kompletteras med ett ”tillgångstänkande”. Den som har förvärvat tillgångar som etablerar en ekonomisk verksamhet kan inte tillhöra momssystemet, om de skall användas i en verksamhet med att

skapa från skatteplikt undantagen omsättning av varor eller tjänster. Om sådana tillgångar ändrar karaktär till omsättningstillgångar, kan vederbörande bli skattskyldig för omsättning av dem på samma sätt som om denne skulle göra förvärv av exempelvis varor för försäljning. Personen i fråga övergår från att ha en skattefri verksamhet till att ha en blandad verksamhet. Enda skillnaden mellan tillgångarna som användes i den skattefria verksamheten och som bytte karaktär från anläggnings- till omsättningstillgångar och sådana nya förvärv som från början har karaktären av omsättningstillgångar, är att avdrag för ingående moms endast kan ske genom jämkning för det fall tillgångarna som har bytt karaktär på grund av uppkomsten av blandad verksamhet utgjorde s.k. investeringsvaror.[228] De tillgångar som förvärvats för försäljning medför avdragsrätt till den del de skall omsättas i den skattepliktiga delen av den blandade verksamheten. Avdragsbegränsning för dem uppkommer enbart om de skall ingå som ett underordnat led i tillhandahållande i den skattefria verksamhetsgrenen, t.ex. kost i samband med vård. På det här sättet kan alltså ett ”transaktionstänkande”, ett ”verksamhetstänkande” och ett ”tillgångstänkande” gripa in i vartannat.

Även om räkenskaperna inte är prejudiciella för frågan om någon kan betraktas som skattskyldig person materiellt sett, har bokföringen och de cilvilrättsliga begreppen såsom god redovisning för det sammanhanget en betydelse som bevisning inte bara när det gäller förvärvssyftet, utan också när det gäller om skatteobjektet är sådant att skattskyldighet enligt ML är möjlig. ML har alltså kopplingar till civilrätten vid sidan av kopplingen dit via näringsverksamhetsbegreppet i IL och bokföringen som bevisning för det temat. Analysen här gäller just kopplingen mellan ML och IL för att bestämma skattesubjektet och då kan i och för sig bortses från ”tillgångstänkandet” eftersom en skattskyldig person har den karaktären oavsett om denne avser att skapa skattepliktiga transaktioner och kan tillhöra momssystemet eller om de är skattefria. Emellertid visar beskrivningen här att i ett fall där en verksamhet övergår från skattefri till skattepliktig på grund av karaktärsbyte på tillgångarna har det en betydelse att kunna visa det så tidigt som möjligt, för att undvika kumulativa effekter och konkurrenssnedvridning på grund av att avdragsrätt för förvärvade icke investeringsvaror inte uppkommer genom jämkning, trots att skatteplikt – till följd av karaktärsbytet – uppkommer för försäljning av dem.

[228] Se punkt 42 i EG-målet C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), där EG-domstolen fastslår att jämkning av ingående moms för investeringsvaror (”capital goods”) inte begränsas så att ”adjustment” inte skulle vara möjlig till den skattskyldiges fördel, bara för att ”the capital goods were first used in non-taxable activity that was not eligible for deduction” och sedan inom korrigeringstiden ”in activity, subject to VAT”.

Även om analysen här skall fortsätta angående bestämningen av skattesubjektet som någon som kan bli skattskyldig enligt ML och sjätte direktivet, får härmed anses ytterligare belagt betydelsen av en ordnad bokföring som bevisning avseende de materiella skattefrågorna, genom att den har bevisvärde inte bara för frågan om en person är skattskyldig person, utan alltså också för frågan om karaktären på dennes tillgångar.

Innan analysen av de materiella skattefrågorna fortsätter skall därför frågor om bokföringsskyldighetens och begreppet god redovisningsseds processuella betydelse beröras, men här enbart på temat när någon kan anses ha karaktären av skattskyldig person. Detta sker under antagandet av att det har ett värde i sig bevismässigt med en gemensam beskattningsram mellan de båda aktuella skatteslagen. Sedan är det något som alltså skall analyseras mot bakgrund av de materiella beskattningsreglerna och IL:s struktur och nationell praxis på inkomstskatteområdet om en sådan ordning är möjlig. Förfarandemässigt kan det alltså ha ett värde i sig att ML:s redovisningsregler kopplar till god redovisningssed, när det föreligger ett s.k. kopplat område för just periodiseringsfrågan mellan räkenskaperna och inkomstskatterätten. Det är till och med så att det vore möjligt med en sådan samsyn processuellt sett mellan de båda skatteslagen också om analysen här skulle visa att ML inte kan koppla till IL för att bestämma skattesubjektet, då sjätte direktivet alltså saknar redovisningsregler.

5.1.2 Bokföringen som bevis på att någon är skattskyldig person

Upprättandet av årsredovisningen styrs i och för sig av EG-rätten genom att årsredovisningslagen tolkas mot bl.a. fjärde bolagsrättsliga direktivet (78/660/EEG), men då handlar det om regler för att ge en så fullständig (”rättvisande”) bild av resultat och ställning beträffande de affärshändelser som inträffat i företaget i fråga som möjligt. Det saknar prejudiciell karaktär i förhållande till de rättsfakta som är avgörande för frågor om uppkomst av skattskyldighet och avdragsrätt, dvs. i förhållande till vad som anses utgöra en affärshändelse. I förarbetena till BFL påpekas att ”rättvisande bild är ett begrepp som bygger på ”en internationell (europeisk) standard” och att det ”är en del av EG-rätten vars innebörd ytterst bestäms av EG-domstolens avgöranden”. Begreppet kan enligt nämnda förarbeten ibland ha en annan innebörd än ’god redovisningssed’, vilket uttrycker ”en nationell (svensk) eller möjligen samnordisk standard för redovisning” och som ”bestäms på en bredare basis (t.ex. branschvis) än

kravet på rättvisande bild som tar sikte på förhållandena i det enskilda företaget".[229]

Förslaget av SOU 2002:74 om att upphäva kopplingen till god redovisningssed enligt BFL när det gäller redovisningsreglerna i ML kan möjligen motiveras av en viss risk för att de skall komma att ges en inhemsk nationell innebörd i strid mot tanken om att gemenskapsrättsliga begrepp skall ges en autonom europeisk innebörd. Emellertid får för sammanhanget också nämnas EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. Den skall, enligt regeringens kommittédirektiv Dir. 2002:106 beslutat 2002-08-08, ses mot bakgrund av den pågående utvecklingen av globala redovisningsstandarder, främst International Accounting Standards (IAS). Samtliga IAS kommer att översättas till de officiella språken inom EU, dvs. bl.a. till svenska.[230]

Förordningen är direkt tillämplig i medlemsstaterna, även Sverige, och gäller för börsnoterade bolag (här: bolag upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat) från och med det första räkenskapsår som inleds efter utgången av år 2004. EU:s kommission skall besluta om att vissa internationella redovisningsstandarder som utfärdats eller antagits av IASB, bl.a. IAS, skall vara gällande inom EG för nämnda företag och publicera besluten i EGT. För att en redovisningsstandard skall kunna beslutas av kommissionen får den emellertid inte strida mot fjärde bolagsrättsliga direktivet (78/660/EEG), och vad som följer av nämnda direktiv angående att redovisningen skall ge en "rättvisande bild" av företagets resultat och ställning. Det kommer att vara frivilligt för medlemsstaterna att besluta att redovisningsstandarderna skall gälla, eller vara möjliga att tillämpa, för andra företag än börsnoterade bolag, men allt verkar alltså tala för att skatterätten kan hänvisa till de civilrättsliga redovisningsreglerna för periodiseringsfrågan utan någon konflikt med EG-rätten.

Även om god redovisningssed och bokföringsskyldighetens inträde har en inverkan i första hand på företagsskatterätten när det gäller periodiseringsfrågan, har det civilrättsliga begreppet god redovisningssed och det sambandet mellan redovisning och beskattning en influens för normbildningen på inkomstskatteområdet. Jan Kellgren använder uttrycket

[229] Se SOU 1996:157 s. 362.
[230] Se FAR INFO 2/2002:45, där det framgår att International Accounting Standards Board (IASB), vilket för övrigt är efterträdare till International Accounting Standards Committee (IASC), åtagit sig gentemot EU att översätta samtliga IAS.

materiellt samband när räkenskaperna och inte några särskilda skatteregler skall avgöra periodiseringsfrågan. Klassificeringen i lager- respektive anläggningstillgångar influerar beslutet i tidsfrågan på temat rätt beskattningsår. Om räkenskaperna sålunda är upprättade i enlighet med god redovisningssed med avseende på periodiseringsfrågan, är de för den frågan prejudiciella i förhållande till inkomstbeskattningen.[231]

Även om redovisningsrätten inte alltid ger svaret, är det ”ändå nödvändigt att ta ställning i frågan om vad som är god redovisningssed”. Jan Kellgren framhåller därvid behovet av att alls kunna genomföra taxeringen, och att, även om skattedomstolarna i princip måste göra en självständig prövning av frågan, tillfrågar de ofta BFN och följer då normalt BFN:s yttranden om vad som är god redovisningssed.[232] I förarbetena till BFL framhålls att BFN:s rekommendationer och uttalanden inte är formellt bindande, utan har status av allmänna råd, men att de därigenom kan få en indirekt rättslig betydelse när en domstol eller förvaltningsmyndighet i det enskilda fallet skall bedöma vad som utgör god redovisningssed – vilket i praktiken innebär att BFN:s allmänna råd ofta är avgörande för den frågan.[233]

Robert Påhlsson framhåller också att BFN och Redovisningsrådet som ”normsättare” för externredovisningen har inflytande över beskattningen, genom kravet på periodisering av inkomster och utgifter i enlighet med god redovisningssed och kravet i 14 kap. 2 § IL om att ”ett företags skattemässiga resultat beräknas enligt bokföringsmässiga grunder”.[234] Saknas allmänna råd från BFN för en viss bransch eller situation, kan god redovisningssed fastställas efter tillämpad praxis.[235] En beskrivning av god redovisningssed som därvid kan nämnas är den som gjordes i förarbetena till GBFL. I Prop. 1975:104 beskrivs på sidan 148 god redovisningssed som ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga”. Därvid tillades bl.a. att ”[s]tor betydelse för innebörden av begreppet har givetvis de uttalanden i redovisningsfrågor som görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på

[231] Se Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, s. 105 och 107, av Jan Kellgren.
[232] Se Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, s. 107, av Jan Kellgren.
[233] Se Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 178 (med hänvisning till Prop. 1975:104 s. 205). Se även Prop. 1995/96:10 Del 2 s. 11 och 181.
[234] Se Företagens inkomstskatt, s. 36 och 37, av Robert Påhlsson.
[235] Se Företagens inkomstskatt, s. 37, av Robert Påhlsson.

redovisningsområdet". Det är alltså inte något statiskt begrepp, utan det förändras ständigt och uppdateras i BFN:s allmänna råd.[236]

Den beskrivning av verkligheten i termer av vad som har hänt, och som kommer till uttryck i räkenskaperna utgör bevis för att exempelvis cykelhandlaren är just företagare, då omfattningen av köp och försäljning enligt branschpraxis för cykelhandlare innebär att vederbörande är bokföringsskyldig. Ett annat begrepp god redovisningssed för att skilja företagarens privatekonomi från företagets och, bevismässigt sett, företagaren från konsumenterna än det civilrättsliga kan inte uppställas utan viss rättsosäkerhet. Här handlar den materiella frågan inte om periodiseringen, utan om personen i fråga alls skall betraktas som företagare. Eftersom rekvisiten för bestämningen av vem som är bokföringsskyldig enskild näringsidkare enligt BFL inte strider mot rekvisiten för skattskyldig person enligt sjätte direktivet och utvecklingen i båda hänseendena styrs av och med hänsyn till EG-rätten, kan det leda till åtminstone processuella bevisproblem när det gäller att skilja företagarna från konsumenterna, om influensen från utvecklingen av god redovisningssed för normbildningen på momsområdet skulle avbrytas men kvarstå på inkomstskatteområdet.

Björn Westberg framhåller att det "finns … ingenting i förarbetena, som tyder på en åtskillnad i uppfattningen om god redovisningssed mellan inkomst- och mervärdesskatterättsliga bedömningar".[237]

Om förslaget från SOU 2002:74 om att frikoppla redovisningsreglerna på momsområdet från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed genomförs, skulle det s.k. kopplade området enbart kvarstå för inkomstskatten. Kopplingen mellan redovisningen och beskattningen har sin materiella innebörd avseende periodiseringen, och saknar prejudiciell verkan för den materiella bedömningen av vem som är företagare skatterättsligt sett. När det gäller inkomstskatten och företagsbeskattningen framhåller Jan Kellgren också detta, men att det ändå måste till "förhållandevis tungt vägande skäl för att motivera avsteg från räkenskapernas ställningstagande i subjektsfrågan". Han menar att det praktiskt sett inte blir fråga om "att beskatta andra subjekt än de som

[236] Se även förarbetena till BFL, Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 178, där hänvisning sker till citaten i fråga, och Prop. 1995/96:10 Del 1 s. 176 samt bl.a. Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 108, av Björn Forssén. Se även Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 185 och SOU 2002:74 Del 1 s. 514.
[237] Se Mervärdesskatt – en kommentar, s. 419, av Björn Westberg.

utpekas i företagens räkenskaper".[238] Beträffande betydelsen av begreppsbestämningar och klassificeringar i redovisningsrätt och i företagens redovisningar för beskattningen anser Jan Kellgren att redovisningsrätten bildar "något av en fond för skattereglerna" inom företagsbeskattningsområdet. Han anser att det får anses vara en "princip att avsteg från redovisningsrätten i normala fall ska framgå tydligt", men framhåller samtidigt att det kan finnas särskilda skäl för en avvikande skatterättsliga syn på en fråga, särskilt om vald redovisningsmetod "framstår som utstuderad".[239] Här kan åtminstone konstateras att det skulle uppkomma problem i praktisk tillämpning, framför allt vid registreringen till moms och F-skatt och i skatteprocessen, om bokföringen som bevisning på temat rätt redovisningsperiod respektive beskattningsår inte längre skulle ges prejudiciell verkan för momsen till skillnad från inkomstskatten.

Om en gemensam beskattningsram mellan de båda skatteslagen i fråga inte skulle vara möjlig att upprätthålla materiellt sett beträffande åtskillnaden mellan företagare och konsumenter, får det accepteras. Emellertid har det ett rättssäkerhetsmässigt värde för den enskilde att kunna förutse sin skattemässiga karaktär baserat på tillgängliga bevis så långt som möjligt för båda skatteslagen samtidigt. Därvid torde alltså en ordnad bokföring vara beviset av högsta tolkningsdatum och fördelarna därvid av en samsyn mellan momsen och inkomstskatten skall beröras något för skatteprocessen.

5.2 FRÅGOR OM REGISTRERING, SKATTEREDOVISNING OCH KONTROLL

5.2.1 Periodiseringsfrågan, rättsosäkerhet angående oriktig uppgift om skattemässig god redovisningssed vid sidan av det civilrättsliga begreppet

Det har i vart fall funnits tendenser beträffande periodiseringsfrågan till att skatteförvaltningen velat hävda en slags skattemässig god redovisningssed. För momsens vidkommande har det lett till frågor om periodiseringsfel och skattetillägg, genom att SKV – eller åtminstone företrädaren RSV – hävdat att de särskilda reglerna i ML om när avdragsrätten för ingående kan utövas skulle innebära att om det är något formellt fel i mottaget fakturaunderlaget skulle det vara en oriktig uppgift i sak som föranleder skattetillägg (om underlaget används för att yrka momsavdrag).

---

[238] Se Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, s. 90 och 91, av Jan Kellgren.

[239] Se Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, s. 97, av Jan Kellgren.

Det är emellertid klarlagt av EG-domstolen att rättigheter och skyldigheter enligt momssystemet inte är beroende av beslut från skattemyndighet. Det finns alltså inte någon legalbevisning som beskriver när avdragsrätten kan utövas. En systematisk tolkning av ML reser annars frågan: varför skulle den materiella avdragsrätten beskrivas i 8 kap. 3 § första stycket ML om 8 kap. 5 § ML med hänvisning till reglerna om fakturainnehåll skulle vara något annat än en bevisregel? Det framgår också i förarbetena till införandet av det s.k. faktureringsdirektivet (2001/115/EG) som implementerats i artikel 22.3 i sjätte direktivet och i 11 kap. ML den 1 januari 2004, att EG-domstolen fastslagit att reglerna om fakturainnehåll inte får ”leda till att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”.[240]

Läget klarnade efter fyra s.k. periodiseringsdomar från Regeringsrätten 1999-03-25, där RÅ 1999 Ref 16 var en av dem.[241] Regeringsrätten fastslog att dokumentationen inte var saken, utan affärshändelsen, genom att ta bort skattetillägg som påförts enbart för att rättelse av underlag varit nödvändigt med hänsyn till kraven på fakturainnehåll i 11 kap. ML efter redovisningsperioden. Det bekräftar egentligen bara vad som framgår redan av förarbetena till ML, nämligen att 8 kap. 5 § ML enbart är en bevisregel.[242] RSV uttalade i alla fall i en skrivelse 1999-12-09 (dnr 11530-99/100) ändrad ståndpunkt beträffande frågan om betydelsen av fakturas utseende för avdragsrättens uppkomst och godtar numera att avdrag kan föreligga även om fel namn på mottagare anges i fakturan. Varken Regeringsrätten eller RSV har tagit upp vad som gäller om rättad faktura aldrig erhålls från leverantören, men förarbetena till ändringarna i ML 2004 med anledning av faktureringsdirektivet från EG kan åberopas till stöd för att annan bevisning än just fakturan kan gälla. I samma förarbeten anges också att kraven enligt 11 kap. ML kan anses uppfyllda ”av flera handlingar”, eftersom däri inte definieras vad som är faktura, utan bara innehållskraven.[243] I bevishänseende borde a fortiori (här i betydelsen det stora inrymmer det mindre) en ordnad bokföring vara ett bevis av högsta tolkningsdatum.

---

[240] Se Prop. 2003/04:26 s. 30 och 31 med hänvisning till följande EG-mål: förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme m.fl.), 342/87 (Genius Holding), C-85/95 (Reisdorf) och C-141/96 (Langhorst).

[241] Se RÅ 1999 Ref 16 samt Regeringsrättens mål nr 1035-1997, 3572-1997 och 3618-1997.

[242] Se Prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217.

[243] Se Prop. 2003/04:26 s. 69. Se även Momsen och fakturan, m.m. – momsens krav på fakturainnehåll, av Björn Forssén, s. 41 och 51 angående bl.a. SKV:s skrivelse 2004-03-16 som ersatt skrivelsen av 1999-12-09 utan frångående av RSV:s ändrade ståndpunkt.

I sammanhanget kan nämnas förenade EG-målen C-255/02 (Halifax m.fl.), som länge var *pending* (anhängiga) men avgjordes 2006-02-21 av EG-domstolen. EG-domstolen kan där, i samband med fråga om återbetalning av ingående moms, åtminstone indirekt sägas ha tagit ställning till frågan om samtliga punkter i 11 kap. 8 § ML (tidigare 11 kap. 5 § ML) skall vara uppfyllda för att kunna utöva avdragsrätten för ingående moms avseende ett förvärv. I punkt 90 i domen noterar EG-domstolen att sjätte direktivet inte beskriver hur staten skulle kunna återkräva moms (”recovery of VAT”), utan att det i artikel 20 i direktivet finns regler om jämkning (korrigering) av avdrag för ingående moms på ett förvärv av en investeringsvara. I punkt 92 anger EG-domstolen att även om missbruk (”abusive practice”) kan konstateras från den skattskyldiges sida, får medlemsstaternas möjlighet enligt artikel 22.8 i sjätte direktivet att införa regler för att förebygga fusk – vilken möjlighet enligt det andra stycke som införts i artikeln genom det i ML implementerade faktureringsdirektivet begränsas av punkt 3 i artikel 22 – inte underminera den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet.[244] Under b i punkt 3 – dvs. i artikel 22.3b i sjätte direktivet – anges de punkter som motsvarar punkterna i 11 kap. 8 § ML (tidigare 11 kap. 5 § ML), och vid sidan av den begränsning som alltså framgår av själva direktivbestämmelsen artikel 22.8, får EG-domstolen, genom hänvisningen till densamma och därmed indirekt till artikel 22.3b, anses ha uttryckt stöd för sin praxis av innebörd att de formella kraven inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”. Formella krav skall inte i sig förhindra ett utövande av en materiellt sett uppkommen avdragsrätt för ingående moms på ett förvärv. En legalbevisning med den konsekvensen skulle medföra att möjligheterna att i det enskilda fallet utöva avdragsrätten blev i viss grad godtyckliga, vilket skulle strida mot den grundläggande principen om en konkurrensneutral mervärdesskatt materiellt sett. Avdragsrättens uppkomst beskrivs i 8 kap. 3 § första stycket ML, och det borde förtydligas i själva lagtexten att 8 kap. 5 § ML, som alltså hänvisar till 11 kap. ML och reglerna om fakturainnehåll, enbart är en bevisregel och inte den exklusiva bevisningen för avdragsrättens utövande.

Av intresse är att Jan Kellgren i sitt verk Redovisning och beskattning hänvisar till första utgåvan av förevarande verk, och konstaterar – beträffande att räkenskaperna utgör en rapportering av vad som har hänt – att det är ”affärshändelsen som är den i grunden avgörande händelsen, inte

[244] I punkt 92 i ”Halifax m.fl.”-målet hänvisar EG-domstolen för övrigt till de förenade EG-målen ”Gabalfrisa m.fl.”, punkt 52, samt till EG-målen C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel), punkt 59, och C-395/02 (TransportService), punkt 29.

rapporteringen av affärshändelsen (se även Forssén 2004 s. 233). En annan sak är att skatterätten i vissa fall är bunden av den bild av företagets affärshändelser som ges i räkenskaperna".[245] Tidigare har också visst stöd erhållits från Peter Melz för ståndpunkten att fakturans utseende inte kan vara saken, utan just affärshändelsen, dvs. förvärvet eller leveransen/tillhandahållandet.[246] Emellertid räcker det här med att konstatera att det numera torde vara ostridigt att oriktig uppgift i form av periodiseringsfel inte kan anses föreligga enbart på grund av ett formalia fel med avseende på dokumentationen av affärshändelsen, utan måste gälla själva affärshändelsen. Att slopa kopplingen till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed i redovisningsreglerna i ML skulle kunna stimulera till tendenser att etablera något slags skattemässig god redovisningssed från SKV:s sida. Det skulle leda till rättsosäkerhet med olika begrepp för periodiseringsfrågan. Oavsett om en gemensam beskattningsram kan upprätthållas materiellt sett beträffande vem som kan tillhöra momssystemet, har det ett rättssäkerhetsmässigt värde att kunna upprätthålla ett gemensamt kopplat område för de båda aktuella skatteslagen med räkenskaperna. Åtminstone såtillvida att det aldrig blir någon tvekan om att en oriktig uppgift i sak som kan rendera företagaren skattetillägg gäller frågan om affärshändelsen som deklarerats inträffat eller ej, inte dokumentationen av den. En skattemässig god redovisningssed vid sidan av det civilrättsliga begreppet skulle sannolikt leda till rättsosäkerhet på den punkten igen.

Det bör också anses ha ett värde i sig att i skatteprocessen så långt som möjligt kunna ha en gemensam bevisning på temat när en person kan anses ha karaktären av skattskyldig person, även om det skulle visa sig i den fortsatta analysen att en gemensam beskattningsram på det temat inte är möjlig med ML:s hänvisning till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL. En ordnad bokföring bör gagna både den enskildes förhållande till skattesystemet och SKV:s kontrollbehov, och det föranleder några kommentarer här.

5.2.2 Registrering till mervärdesskatt, ej avgörande för skattskyldighet och avdragsrätt enligt allmänna momsregler

En viss osäkerhet verkar råda på sina håll angående EG-domstolens syn på frågan om skattskyldighetens inträde, och Roger Persson-Österman har,

[245] Se Redovisning och beskattning, s. 79, av Jan Kellgren.
[246] Se Skattenytt 1999 s. 633 och 634, artikeln Redovisningstidpunkten för mervärdesskatt (s. 626-636), av Peter Melz, där referens sker till artikeln i Skattenytt 1999 s. 258-268, Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms? – av Björn Forssén.

med anledning av ”INZO”-målet, anmält att EG-domstolen, till skillnad från honom själv, kan uppfattas anse att inte ”mervärdesskatteplikt uppstår till följd av ett faktiskt förhållande”, utan ”av att ett administrativt beslut fattas”.[247]

Här bortses från de undantagsfall där skattskyldighet och den därmed förbundna avdragsrätten uppkommer efter ansökan genom SKV:s beslut, t.ex. vid uthyrning av verksamhetslokaler (s.k. frivillig skattskyldighet). Därvidlag finns inte heller den nödvändiga förutsättningen av att den skattskyldige skall vara skattskyldig person som enligt de allmänna momsbestämmelserna. Även en privatperson kan omfattas av beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler, då reglerna en gång införts i den momsskyldiga hyresgästens intresse att kunna lyfta moms precis som konkurrenten som bedriver sin verksamhet i egen rörelselokal.[248] Det är för övrigt valfritt för EU-länderna att ha regler om frivillig skattskyldighet för utarrendering och uthyrning av fast egendom.[249] Det är emellertid bara i sådana fall av frivillig skattskyldighet som SKV:s registreringsbeslut har rättsverkan materiellt sett för skattskyldighet och avdragsrätt, och då är tillgången, fastigheten, detsamma som verksamheten eller verksamhetsgrenen just på grund av att ett särskilt beslut krävs vid sidan av en skatte- och avgiftsanmälan för att tillhöra momssystemet beträffande tillhandahållande i form av uthyrning av verksamhetslokal. Det finns även regler om frivillig skattskyldighet för konstnärer med låg omsättning, men de frikopplar inte från frågan om vederbörande är skattskyldig person, utan utgör undantag från att det som en huvudregel gäller att konstnärer med låg omsättning undantas från skattskyldighet.[250]

Det har redan noterats att EG-domstolen i punkt 38 i ”Breitsohl”-målet fastslår att avdragsrätten för ingående moms på de första investeringsutgifterna inte är avhängig något formellt beslut från skatteförvaltningen om att personen i fråga är skattskyldig person. Medlemsländerna skall enligt artikel 22.1c-e i sjätte direktivet ha registreringssystem för momsen, men registreringsåtgärden är inte avgörande för att rättigheter och skyldigheter gentemot momssystemet skall uppkomma för den enskilde. Det handlar i första hand om att SKV efter

[247] Se Skattenytt 1998 s. 590, artikeln Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen (s. 584-593), av Roger Persson-Österman.
[248] Se Prop. 1978/79:141 s. 68.
[249] Se artikel 13C.a i sjätte direktivet.
[250] Se 1 kap. 2a och 2b §§ ML.

registrering för framför allt identifikationsändamål skall kunna administrera uppbörd och kontroll av företagarens förhållande till momssystemet.

Här får till stöd för att registreringsåtgärden saknar rättsverkan för rättigheter och skyldigheter gentemot momssystemet också hänvisning ske till bl.a. de förenade EG-målen ”Gabalfrisa m.fl.”. Det belägger att skattskyldighet och avdragsrätt i allmänhet uppkommer som en följd av faktiska förhållanden, dvs. genom de affärshändelser som den enskilde näringsidkaren företar. Enligt ”Gabalfrisa m.fl.”-domen utgör artikel 17 i sjätte direktivet ”hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en skattskyldig måste uppfylla vissa villkor för att få göra avdrag för mervärdesskatt som han har betalat innan han regelbundet genomför de skattepliktiga transaktionerna, exempelvis att han, innan skatten betalas, måste lämna in en anmälan om verksamheten och att det högst får gå ett år mellan denna anmälan och det att de skattepliktiga transaktionerna verkligen genomförs, varvid underlåtenhet att uppfylla dessa krav får till följd att avdragsrätten upphör eller att möjligheten att utnyttja avdragsrätten skjuts upp till dess att de skattepliktiga transaktionerna regelbundet börjar äga rum” (jämför även t.ex. engelska versionen av domen: ”*precludes national legislation which makes the exercise of the right to deduct value added tax paid by a taxable person liable thereto before he starts regularly carrying out taxable transactions conditional upon the fulfillment of certain requirements such as the submission of an express request to that effect before the tax concerned becomes due and compliance with a time-limit of one year between that submission and the actual commencement of taxable transactions, and which penalizes infringement of those requirements by forfeiture of the right to deduct or deferment of the exercise of that right until the time at which taxable transactions actually begin to be carried out on a regular basis*”). Skatte- och avgiftsanmälan skall lämnas av företagaren, men dennes rättigheter och skyldigheter gentemot momssystemet är inte i sig beroende av den.

Det har redan noterats att lagrummet 10 kap. 9 § ML är obsolet, då det vid en systematisk tolkning av ML och förhållandet till 8 kap. 3 § första stycket ML och stadgandet om avdragsrätt i ”verksamhet som medför skattskyldighet” skulle kunna anses ge belägg för att återbetalnings- eller avdragsrätt för ingående moms förutsätter att skattepliktiga transaktioner faktiskt förekommit först. Det förtydligas till och med i ML att med uttrycket ”verksamhet som medför skattskyldighet” avses en sådan verksamhet i vilken ”omsättning av varor eller tjänster medför

skattskyldighet",[251] vilket belägger den systematiska tolkningen att om inte ett nystartat företag begärt registrering under uppbyggnadsskede på grund av särskilda skäl enligt 10 kap. 9 § ML har det inte avdragsrätt förrän skattepliktiga transaktioner faktiskt skett. Det synsättet strider mot EG-domstolens uppfattning av motsatt innebörd enligt "Breitsohl"-målet. Här skall bara beröras att det ibland förekommer resonemang från skatteförvaltningens sida om att beslut krävs från SKV:s sida om registrering i de beskrivna fallen med nystartade företag som har haft utgifter men ännu inte gjort skattepliktiga transaktioner, för att de skall kunna lyfta ingående momsen på de första investeringsutgifterna. 10 kap. 9 § ML är alltså obsolet, men det kan vara av intresse att notera att det beskrivna förfarandemässiga synsättet bygger på en felaktig uppfattning om att det skulle vara olika momssystem beroende på om en företagare med högst en miljon kronor i årsomsättning redovisar momsen i självdeklarationen eller, vid högre omsättning, månatligen i skattedeklarationer.[252]

I RÅ 2002 Not 26 och RÅ 1987 ref 115 uttrycks att frågan om återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 § ML "har … i sig inget samband med registrering". Från och med den 1 juli 2002 anses en företagare som åberopar återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 § ML på grund av "särskilda skäl" registreringsskyldig,[253] vilket emellertid alltså inte förändrar att uppkomsten av rätten i fråga principiellt sett är oberoende av registreringen. "Gabalfrisa m.fl."-domen överensstämmer med RÅ 1987 ref 115, där regeringsrätten konstaterar att mervärdesskatteregistreringen inte har någon annan rättsverkan än att den skatteadministrativa kontrollapparaten kopplas på och stängs av. Det som brukar kunna leda till problem i praktiken är alltså missuppfattningen att de olika redovisningssätten för momsen skulle innebära att det finns två momssystem. För tydlighets skull får därför betonas att Sverige har *ett* mervärdesskattesystem med två registreringsformer: har företaget en årsomsättning om högst en miljon kronor sker momsredovisningen årligen i självdeklarationen och i andra fall månatligen i skattedeklarationer.[254] I och

[251] Se 1 kap. 7 § andra stycket ML.
[252] Se 10 kap. 31 § SBL.
[253] Se 3 kap. 1 § första stycket 4 SBL enligt SFS 2002:391 och Prop. 2001/02:127 s. 163 och 164. Se även Skattenytt 1996 s. 474-475, artikeln Ett par frågor om mervärdesskatt och skattetillägg (s. 471-475), av Björn Forssén, där RÅ 1987 ref 115 kommenteras.
[254] Se bet. 1994/95:SkU7 s. 72. Av preamblarna i första och sjätte direktiven framgår att varje medlemsstat skall ha infört "ett mervärdesskattesystem". Se även Riksskatteverkets Rapport 1994:3, Mervärdesbeskattningen i ett EG-perspektiv, avsnitt 5.1 och SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EG, avsnitt 9.4 och Prop. 1994/95:57, Mervärdesskatten och EG, avsnitt 4.7, där, i de båda sistnämnda källorna, kravet om

med Sveriges EU-inträde 1995 och regeländringarna då i ML utsträcktes ”skyldigheten att registreras till mervärdesskatt … till i princip samtliga skattskyldiga, således även till dem som redovisar mervärdesskatten i självdeklarationen”.[255] De ”krav som EG:s kontrollsystem ställer på registrering av samtliga mervärdesskatteredovisande företag” förklarar enligt regeringens proposition till ifrågavarande regeländringar i ML inför Sveriges EU-inträde 1995 att ”[d]en som redovisar skatten i självdeklarationen bör anses ha fullgjort sin skyldighet att anmäla sig för registrering genom avlämnande av deklarationen”.[256]

De nystartade företag som har momsutgifter under ett uppbyggnadsskede, dvs. innan de får några intäkter, behöver sålunda inte göra någon särskild ansökan till SKV, för att göra avdrag för sådan moms, utan redovisar momsen i självdeklarationen. Det finns alltså inte heller något förfarandemässigt hinder därvid såsom att vederbörande skulle så att säga behöva släppas in i den månatliga redovisningsformen med stöd av något särskilt beslut från SKV.

Att någon registreringsåtgärd inte heller är avgörande för skattskyldighetens uppkomst följer bl.a. av EG-målet C-10/92 (Maurizio Balocchi), där EG-domstolen bedömde bl.a. begreppet ”chargeable event” i artikel 10 i sjätte direktivet och förhållandet till deklarationsskyldigheten i sjätte direktivet. EG-domstolen framhåller nämligen i punkt 27 i sin dom att olika former därvidlag inte får innebära att den enskilde måste ”pay VAT on transactions which have not yet been performed”. Domstolen säger vidare i den punkten att direktivets regel är att medlemsländerna skall ”require VAT to be paid only in respect of transactions which have been performed”.[257]

Om det någonsin förelegat en tvekan med anledning av ”INZO”-målet” att avdragsrätt respektive skattskyldighet uppstår till följd av faktiska

---

”Mervärdesskatteregistrering för samtliga skattskyldiga” framgår redan av rubriksättningen samt Riksskatteverkets Rapport 1993:8, avsnitt 11.1.3, där det också redan av rubriken framgår att det handlar om *ett* mervärdesskattesystem, Systemet för hantering av mervärdesskatt.

[255] Se Prop. 1994/95:57 s. 91.

[256] Se Prop. 1994/95:57 s. 92. Se även Prop. 1993/94:99 s. 254 och 255, där det framgår att en prövning av återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 § ML för nystartad verksamhet kan ske i självdeklarationen.

[257] Se även Svensk skattetidning 1997 s. 215-216, artikeln Direkt effekt av EG:s primär- och sekundärrätt – en analys med utgångspunkt i praxis vid EG-domstolen med särskild hänsyn till mervärdesskatteområdet (s. 207-218), av Ulrika Hansson, där bl.a. ”Maurizio Balocchi”-målet berörs.

förhållanden och inte av att ett administrativt beslut fattas, borde den anses undanröjd av målen ”Gabalfrisa m.fl.” och ”Breitsohl” samt även av målet ”Maurizio Balocchi”.

Ett förtydligande vore emellertid välkommet i 3 kap. SBL och att däri klart anges att mervärdesskatteregistreringen saknar rättsverkan för frågor om uppkomsten av skattskyldighet och avdragsrätt. I förarbetena till 3 kap. 2 § SBL anför departementschefen att EU-inträdet 1995 och artikel 22.1a i EG:s sjätte direktiv kan ha medfört ”en viss lindring i anmälningsskyldigheten”, men att även den som redovisar mervärdesskatt i självdeklarationen ”bör göra en anmälan i samband med att verksamheten startar”. Vidare anser departementschefen att reglerna för EG-handel kräver detta så att ”tilldelning av registreringsnummer kan ske”.[258] Förarbetsuttalandena till SBL kan vilseleda och bibringa läsaren uppfattningen att tillämpligheten av de materiella reglerna skulle vara beroende av en formell registreringsåtgärd. I sammanhanget skall emellertid uppmärksammas att departementschefen i samband med nämnda uttalanden enbart hänvisade till propositionen Mervärdesskatten och EG (Prop. 1994/95:57). Denne noterade inte att skatteutskottet på sidan 72 (bet. 1994/95:SkU7), med anledning av att det är fråga om *ett* mervärdesskattesystem med de båda nyss nämnda registreringsformerna, uttalade att den enskilde anses registrerad redan i samband med utfärdande av F-skattebeviset, då denne därmed markerats i skatteregistret.

5.2.3 Bevisning om skatterättslig status, förfarandemässiga och skatteprocessuella aspekter

Bedömningen av om en aktivitet uppfyller rekvisiten för skattskyldig person är nödvändig att göra i samband med deklarationsförfarandet och i samband med en skatteprocess. Det har konstaterats här att registreringsåtgärden momsmässigt saknar rättsverkan för uppkomsten av skattskyldighet och för uppkomsten av avdragsrätt. Nästa läge där en bedömning av bevisningen på temat skattskyldig person är av intresse är när vederbörande skall deklarera. Har en skatte- och avgiftsanmälan avslagits, kan det temat bli föremål för skatteprocess genom att personen i fråga för en inhibitionstalan mot SKV:s avslagsbeslut.[259] En skatteprocess kan också gälla samma tema i samband med den löpande granskningen från SKV:s sida av lämnad självdeklaration eller lämnade skattedeklarationer. Att registrering skett utgör alltså inte något hinder mot att det från SKV:s

[258] Se Prop. 1996/97:100 Del 1 s. 528 och 529.
[259] Se RÅ 1988 ref 143.

sida kan ifrågasättas om personen i fråga har karaktären av skattskyldig person. Om så inte skulle anses vara fallet, kan tillgodoräknade avdrag för ingående moms underkännas och redovisad utgående moms skall krediteras vederbörande. Däremot kan alltså sådana beskattningsåtgärder inte vidtas bara för att projektet visar sig olönsamt. Läggs det ned redan innan skattepliktiga transaktioner uppkommit, kan avdrag för ingående moms inte underkännas retroaktivt om personen i fråga från början hade karaktären av skattskyldig person.

Av intresse för de förfarandemässiga frågorna kring bedömningen av om någon har karaktären av skattskyldig person är att ML vid sidan av huvudregeln om yrkesmässig verksamhet med kopplingen till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL (4 kap. 1 § 1 ML) har framför allt den s.k. supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML. Genom den s.k. supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML utvidgas yrkesmässighetsbegreppet i ML till att utöver näringsverksamhet enligt 13 kap. IL gälla för verksamhet som:

> ”bedrivs i former som är jämförliga med en till … näringsverksamhet hänförlig rörelse” (s.k. rörelseliknande former), förutsatt att ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30.000 kr exklusive mervärdesskatt.

Supplementärregeln saknar motsvarighet i sjätte direktivet. Där finns i stället särskilda regler för s.k. små företag i artikel 24, och sådana föreslås av SOU 2002:74.[260] Det skulle handla om en skattebefrielse (för beskattningsbara personer med årsomsättning under 90.000 kr). Ett liknande system gällde i GML före 1991, men baserades på ett gränsbelopp om 30.000 kr för redovisningsskyldigheten.[261] Här skall undersökas om den existerande supplementärregeln beträffande yrkesmässighetsbegreppet strider mot sjätte direktivet eller är obsolet. Nu skall enbart motiven för supplementärregeln beröras i det förfarandemässiga perspektivet.

Supplementärregeln infördes av kontrolltekniska och inte skattetekniska skäl.[262] I vart fall var motivet till att införa regeln inte fiskalt, utan den utvidgning av yrkesmässigheten som supplementärregeln om rörelseliknande former innebär syftar till att i första hand ge möjlighet till korrigering av situationer i vilka mervärdesskatten har en icke önskvärd konkurrenseffekt. Supplementärregeln används när en person som i övrigt

[260] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 19 och 401ff.
[261] Se Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms, s. 41, av Björn Forssén.
[262] Se Prop. 1973:163 s. 60.

uppvisar tecken på att beskattas i inkomstslaget tjänst har så stora investeringar i utrustning etc, och för vilka uppdragsgivaren (arbetsgivaren) inte bestrider kostnaderna, att vederbörandes kunder skulle välja annan tillhandahållare av produkterna (varor eller tjänster), om inte denne kunde avlyfta ingående mervärdesskatt och kunderna därmed skulle betala priser för produkterna som skulle innehålla latenta momskostnader (s.k. kumulativa effekter skulle uppkomma).[263]

Supplementärregeln avser sålunda att lösa gränsdragningsproblem beträffande huruvida exempelvis en freelance-fotograf (med en eller ett fåtal uppdragsgivare men dyr egen kamerautrustning), en biodlare eller innehavare av en eller flera travhästar har näringsverksamhet eller bara en hobby (inkomst av tjänst). Inkomstskatterättsligt vållar detta inga problem idag, då den enskilde med tillämpning av den femåriga fria omprövningsrätten kan få en hobby omprövad till näringsverksamhet när verksamheten pågått några år och en bedömning kan göras i ett längre perspektiv.[264] Om ett beskattningsärende om mervärdesskatt, som här beträffande yrkesmässigheten, har ett nära samband med ett dylikt taxeringsärende som skall avgöras i skattenämnd, bör frågan för båda skatteslagen avgöras samtidigt.[265] Något hinder föreligger därför inte att behandla avdragsfrågan för ingående mervärdesskatt på exempelvis inköp av den första travhästen i samband med taxeringsfrågan.

Ett taxeringsärende avgörs i skattenämnden, om det avser omprövning av en tvistig fråga och nämnden inte tidigare prövat de omständigheter och bevis som deklaranten åberopar.[266] Ofta avgörs annars taxeringsärendena genom tjänstemannabeslut hos SKV.[267] Taxeringsärendet avgörs emellertid av skattenämnden också när fråga är om skälighets- eller bedömningsfrågor av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige eller om det av någon annan särskild anledning bör prövas i nämnden.[268] I sådant fall kan det t.ex. röra sig om en fråga om mervärdesskatt som normalt omfattas av SBL:s beskattningsförfarande med tjänstemannabeslut på grund av att

[263] Se RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2001 (avsnitt 8.2.3), s. 118, samt även RSV:s Handledning – mervärdeskatt 1989 (avsnitt 22.3), s. 274, Prop. 1973:163 s. 31 och 62 och EG-skatterätt, s. 174, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[264] Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 312 och 313.
[265] Se Prop. 1989/90:74 s. 363 och 364.
[266] Se 2 kap. 4 § 1 taxeringslagen (1990:324), TL. Se även Taxeringsprocess – en läro- och handbok, s. 69, av Björn Forssén.
[267] Se Riksskatteverkets Handledning för taxeringsförfarandet, s. 65 (utgiven 1996; RSV 615 utgåva 1). Se även Taxeringsprocess – en läro- och handbok, s. 69, av Björn Forssén.
[268] Se 2 kap. 4 § 2 och 3 TL. Se även Taxeringsprocess – en läro- och handbok, s. 69, av Björn Forssén.

verksamheten har låg omsättning och redovisning sker i skattedeklaration, varför skatten fastställs enligt s.k. automatiska beslut efter deklarerade uppgifter, men omprövningsfrågan har ett starkt inbördes samband med förfarandet enligt TL med att fastställa inkomstskatt. Det kan exempelvis handla om en bedömning av ett avdrag för representation som kan omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 2 ML. Det lagrummet kopplar materiellt sett till avdragsbegränsningarna i sådana fall enligt 16 kap. 2 § IL. Då bör ett samordnat beskattningsförfarande tillämpas, där frågan om momsavdraget dras i skattenämnden tillsammans med taxeringsfrågan om inkomstskatteavdraget (som i det aktuella fallet bedömts icke kunna tas genom tjänstemannabeslut). Enhetlighet i bedömningen av frågan för de båda skatteslagen ökar överskådligheten och sålunda deklarantens rättssäkerhet.[269]

SKV skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda,[270] vilket är förenligt med den s.k. officialprincipen som också gäller förvaltningsdomstolarna.[271] Om det inte är onödigt, skall den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs.[272] Beträffande uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv, har emellertid den skattskyldige rätten att få ta del av dem och att få tillfälle att yttra sig över dem.[273] Det innebär att om ett beslut från SKV om avvikelse från deklarationen baseras på sådana uppgifter, måste det föregås av ett s.k. övervägande till deklaranten, som därmed har kommunicerats och har möjlighet att bemöta uppgifterna innan beslut fattas i frågan.[274]

Även om räkenskaperna inte är prejudiciella för frågan om någon har karaktären av skattskyldig person, har de ett bevisvärde därvidlag. För bedömningen av när någon har sådan karaktär har det ett stort värde i sig att

---

[269] Se Prop. 1989/90:74 s. 331 och 332, där motiven anges till att likadana regler infördes och gäller sedan taxeringen 1991 för de olika beskattningsförfarandena, samt SKV:s Handledning för skattebetalning 2004, s. 44, där SKV anger att beslut enligt SBL normalt inte skall avgöras i skattenämnd, men att så kan ske om beslutet avser t.ex. moms eller arbetsgivaravgifter och har ”ett nära samband med en taxeringsfråga som ska behandlas i skattenämnd”. Se även Prop. 1989/90:74 s. 363 och 364 samt Taxeringsprocess – en läro- och handbok, s. 69 och 70, av Björn Forssén.

[270] Se 3 kap. 1 § TL. Se även Taxeringsprocess – en läro- och handbok, s. 70, av Björn Forssén.

[271] Se 8 § förvaltningsprocesslagen (1971:291). Se även Taxeringsprocess – en läro- och handbok, s. 70, av Björn Forssén.

[272] Se 3 kap. 2 § första stycket TL. Se även Taxeringsprocess – en läro- och handbok, s. 70, av Björn Forssén.

[273] Se 3 kap. 2 § andra stycket TL och 17 § förvaltningslagen (1986:223). Se även Taxeringsprocess – en läro- och handbok, s. 70, av Björn Forssén.

[274] Se Taxeringsprocess – en läro- och handbok, s. 70, av Björn Forssén.

den kan ske baserat på en så långt som möjligt gemensam bevisning. Förekomsten eller frånvaron av en ordnad bokföring bör kunna anses ha ett stort bevisvärde för hur deklaranten själv uppfattar sin skatterättsliga status. Eftersom en gemensam normgivning är möjlig med hänsyn till EG-rätten för de båda skatteslagen och en koppling till bokföringsskyldigheten och begreppet god redovisningssed, dvs. till civilrätten, när det gäller periodiseringsfrågan, visar de icke fiskala kontrollmotiven för supplementärregeln att en samsyn beträffande bevisningen mellan momsen och inkomstskatten kan vara motiverad i sig. Det skulle innebära en stor rättsosäkerhet om inte i stort sett samma material kunde användas i skatteprocessen för att bestämma när någon har erhållit karaktären av skattskyldig person, bara för att god redovisningssed inte längre skulle kunna ges samma innehåll för momsen som för inkomstskatten och det kopplade området där.

Om en omprövning på temat skattskyldig person sker under den femåriga omprövningstiden, har det ett stort värde att för en skatteprocess som kanske påbörjas först i slutet av den tidsperioden kunna beakta framför allt en ordnad bokföring för den aktuella redovisningsperioden och det aktuella taxeringåret i bevishänseende för båda skatteslagen i fråga, även om det skulle visa sig att en gemensam beskattningsram på temat om subjektets skatterättsliga status inte är möjlig att upprätthålla principiellt sett. Exempelvis freelance-fotografens dyra kamerautrustning och andra bokförda utgifter bör vara tillräckliga indicier för att vederbörande har för avsikt att försörja sig på att skapa skattepliktig omsättning av bilder och att denne är såväl skattskyldig person som att redovisning skall ske i inkomstslaget näringsverksamhet. T.ex. kan frånvaron av en ordnad bokföring visa att vederbörande inte skall tillhöra momssystemet och att vederbörande skall inkomstbeskattas för aktiviteten i inkomstslaget tjänst, även om det inte skulle vara möjligt att behålla kopplingen från ML till IL och begreppet näringsverksamhet angående vem som kan anses ha yrkesmässig verksamhet.

Om avdragsförbudet för representation skall kvarstå i ML, är det till och med en från materiell beskattningssynpunkt viktig anledning till att upprätthålla en samsyn på bevisningen. Avdragsrätten är för övrigt en så central funktion för mervärdesskatten som institut att det kan vara svårt att behålla avdragsbegränsningen utan en gemensam beskattningsram mellan de båda skatteslagen kring frågan om vem som är skattskyldig person och kan tillhöra momssystemet. Reciprocitetsprincipen är alltså starkare för momsen än för inkomstskatten och det skall därför särskilt undersökas här

om avdragsförbudets i fråga koppling till IL kan motverka ändamålet med intern neutralitet för mervärdesskatten.

5.2.4 Kontrollaspekter

5.2.4.1 Kontroll möjlig oavsett om registrering skett eller ej

”Abbey National”-målet kan alltså uppfattas som att EG-domstolen poängterar att de grundläggande mervärdesskatterättsliga principerna för bl.a. avdragsrätt är bevisfrågor, och att de som sådana i första hand skall prövas av de nationella domstolarna själva. ”Breitsohl”-målet belägger betydelsen av bevisningen när det gäller i vilken omfattning personen i fråga med sina förvärv skall tillhöra momssystemet och vara avdragsberättigad. Om bevisningen indikerar att det är privat konsumtion som planeras med förvärven, skall de hållas utanför företagets ekonomi. Eftersom den funktionen är central också med den civilrättsliga bokföringsskyldigheten, har en ordnad bokföring ett stort bevisvärde för frågor om personens i fråga skatterättsliga status, dvs. när det gäller att i det enskilda fallet skilja företagaren från konsumenten. De båda EG-målen är exempel på att EG-rätten förutsätter att SKV kan bedriva kontroll såväl i samband med momsregistreringen som senare vid granskning av redovisningen. Eftersom registreringsåtgärden saknar rättsverkan för de materiella beskattningsfrågorna, kan SKV bedriva kontroll också av oregistrerade aktiviteter. Även oordnat räkenskapsmaterial kan vara av bevisvärde för att momsregistrering borde ske.

5.2.4.2 Rättssäkerhetsmässiga fördelar med samsyn på kontrollen mellan skatteslagen moms och inkomstskatt med koppling till civilrätten

Enligt EG-domstolens praxis får alltså SKV begära in kontrollmaterial för att erhålla objektiva fakta att gå på vid bedömningen av om den enskilde som startar verksamhet avser att skapa skattepliktiga transaktioner och om vederbörande är självständig. I linje härmed anger SKV:s huvudavdelning i sin skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, vissa riktlinjer för att bedöma en skatte- och avgiftsanmälan från säljare åt nätverksföretag (ibland kallade MLM-företag) på temat mervärdesskatteregistrering eller ej. SKV nämner som exempel på EG-mål där begreppet ekonomisk verksamhet bedömts ”Rompelman”, ”Gabalfrisa m.fl.”, ”Breitsohl”, ”INZO”, ”Enkler”, ”Lennartz” och C-396/98 (Grundstückgemeinschaft Schloßstraße). SKV anger att sådan säljare skall mervärdesskatteregistreras om det efter en utredning av skatte- och avgiftsanmälan kan konstateras ”någon av följande omständigheter” beträffande vederbörande.

- ”Om han kan styrka att han gjort inköp av varor som inte kan anses vara enbart för hushållsbruk.
- Om han kan styrka att han gjort inköp för sammankomster som inte enbart kan anses vara privata sammankomster med vänner.
- Om han kan visa att han anskaffat eller förhyrt en särskild lokal för verksamheten.
- Om han haft kostnader för olika marknadsåtgärder som styrker att avsikt att driva verksamheten finns.”

I andra fall, dvs. om säljaren inte kan påvisa någon sådan omständighet, skall enligt SKV ”mervärdesskatteregistrering tills vidare inte ske”.

SKV:s bedömning av hanteringen av en skatte- och avgiftsanmälan får anses väl avvägd och rimmar också med Regeringsrättens syn på självständigheten hos dem som åtar sig att arrangera ”försäljningsfester” i privata hem åt exempelvis kosmetikaföretag – jämför det s.k. ”Tupperware”-fallet, RÅ 1987 ref 163. Det vore emellertid önskvärt att SKV:s huvudavdelning gjorde uttalanden till ledning för flera branscher. Därvid skulle det mot bakgrund av värdet av en gemensam bevisning förfarandemässigt och processuellt sett vara en fördel att uttalandena samordnas med BFN, som alltså har ansvaret för utvecklingen av begreppet god redovisningssed och som har att iaktta EG-rätten därvidlag. Dessutom skulle det i båda dessa hänseenden ha ett särskilt rättssäkerhetsmässigt värde om SKV:s skrivelser i stället avfattades som allmänna råd. Därmed blir de bindande för skattehandläggarna, om de inte kan påvisa att SKV:s huvudavdelning uttrycker något som strider mot ML.[275] En samordnad handläggning i skattenämnden av frågor avseende de båda skatteslagen i fråga skulle gynnas av en sådan ordning.

Robert Påhlsson relaterar till en viktig synpunkt från Gustaf Petrén om att Regeringsrätten vid sina bedömningar påverkas av vad som kommer från RSV (numera SKV:s huvudavdelning), då Regeringsrätten vet att RSV:s rekommendation om en viss lösning påverkar ”hundratals taxeringsnämnder” (numera: skattenämnder). Om inte regeringsrätten är helt säker på att den vill ha en annan lösning och det så att säga står och

[275] Se 2 § första stycket 2 förordning (2003:1106) med instruktion för Skatteverket, där det framgår att SKV skall genom allmänna råd och uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen beträffande bl.a. skatter. Förordningen ersatte den 1 januari 2004 förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen, där 2 kap. 2 § första stycket 2 ålade RSV motsvarande uppgift. Se även Riksskatteverkets rekommendationer, s. 118, av Robert Påhlsson.

väger ’fifty/fifty’, godtas den praxis som RSV lägger grunden till genom sina föreskrifter och allmänna råd.[276] Robert Påhlsson påpekar också i sammanhanget att digniteten hos en rekommendation (numera: allmänt råd) från RSV förändras (höjs) när den tillämpas av Regeringsrätten. Från att ”endast” ha varit RSV:s uttalande, blir källan en del av prejudikatdomstolens motivering.[277]

Betydelsen av en samordning mellan SKV:s huvudavdelning och BFN när det gäller utarbetande av allmänna råd beläggs också av Jan Kellgrens poängterande av att redovisningsrätten – även om den alltså inte alltid ger svaret – är nödvändig beträffande periodiseringsfrågan för att alls kunna genomföra taxeringen. Jan Kellgren framhåller alltså också att förvaltningsdomstolarna därvidlag, trots att de i princip skall göra en självständig prövning av frågor om god redovisningssed, ofta tillfrågar BFN. Jan Kellgren har också påpekat att det faktum att skatterättsliga frågor ofta avgörs inom ramen för en masshantering – vilken han anger som ”taxeringsarbetet” men givetvis tillika får uppfattas avse SKV:s granskning under beskattningsåret av skattedeklarationer – också utgör motiv för en särskild diskussion om lämpliga lagtolkningsmetoder.[278] Därvid har alltså konstaterats att den målstyrda lagtolkning som Jan Kellgren anför som en teleologisk metod i ”Mål och metoder vid tolkning av skattelag” kan lämpa sig väl på momsområdet med dess uttalade konkurrensneutralitetsprincip. Här får tilläggas att samordningen av normbildningen för redovisningsfrågor på företagsskatteområdet mellan de båda skatteslagen som berörs här givetvis underlättar SKV:s och förvaltningsdomstolarnas uppfyllande av officialprincipen, dvs. att såväl redovisnings- som materiella frågor blir utredda så långt som ärendena kräver.

Att RSV och efterföljaren SKV:s huvudavdelning under det senaste decenniet gått över från att utfärda allmänna råd (tidigare: rekommendationer) till att avfatta skrivelser på momsområdet gynnar alltså inte rättsutvecklingen.[279] I förarbetena till BFL framhålls att BFN:s rekommendationer och uttalanden inte är formellt bindande, utan har status

[276] Se Riksskatteverkets rekommendationer, s. 118 och 119, av Robert Påhlsson.
[277] Se Riksskatteverkets rekommendationer, s. 119, av Robert Påhlsson. Se även Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 159, av Anders Hultqvist.
[278] Se Svensk Juristtidning 2002 s. 530, artikeln Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning (s. 514-530), av Jan Kellgren.
[279] RSV, och efterföljaren SKV:s huvudavdelning, har sedan utgivningen av rekommendationen om omfattningen av momsfriheten på vård- och omsorgsområdena, RSV S 1996:7, endast avfattat skrivelser på momsområdet. I stället har i omgångar äldre anvisningar och rekommendationer upphävts. Se t.ex. RSV 2001:18. Genom SKV A 2005:4 upphävdes bl.a. just RSV S 1996:7.

av allmänna råd, men att de därigenom kan få en indirekt rättslig betydelse när en domstol eller förvaltningsmyndighet i det enskilda fallet skall bedöma vad som utgör god redovisningssed. Det innebär i praktiken att BFN:s allmänna råd ofta är avgörande för den frågan.[280] Behovet av att ha en samsyn på bevisfrågor mellan de båda skatteslagen som framhållits här bör, om det också från företagarnas, SKV:s och förvaltningsdomstolarnas sida kan uppfattas ha ett värde i sig med en sådan ordning, leda till att allmänna råd utfärdas igen av SKV:s huvudavdelning åtminstone i redovisningsfrågor som rör företagsbeskattningen och då i samråd med BFN.

En direkt olämplig utveckling för förevarande sammanhang vore att SKV:s huvudavdelning tar fasta på att det dykt upp åtminstone ett fall där regeringen, för tolkningsutfyllnad, förutsätter att en viss regel om mervärdesbeskattningen av s.k. elektroniska tjänster, vilken infördes den 1 juli 2003 i samband med genomgripande ändringar av reglerna om mervärdesbeskattning av dylika tjänster, kommer att tas upp av RSV i handledningen för mervärdesskatt. SKV:s handledning får som doktrin betraktad – i likhet med skrivelser – anses utgöra en friare form av ”partsinlaga”, om ett processuellt betraktelsesätt anläggs på skatterätten.[281]

”BLP Group”-målet kan också tas till stöd för den här förordade samsynen mellan de båda skatteslagen i frågor om kontroll och bevis.

EG-domstolen ansåg att BLP Group inte var berättigat göra avdrag för ingående mervärdesskatt på bankers, juristers och bokförares tjänster i samband med att bolaget sålde 95 % av aktierna i ett tyskt dotterbolag, men inte att förekomsten av den skattefria aktieförsäljningen i sig uteslöt avdragsrätt för förvärvade tjänster. EG-domstolen konstaterade enbart att förvärven i fråga objektivt sett inte kan hänföras till en skattepliktig transaktion. Därför kunde inte domstolen beakta BLP Group:s argument om att avdragsrätten inte skulle beskäras bara för att den skattefria värdepappersförsäljningen var tillfällig (”incidental”). Det skulle enligt EG-domstolen ställa så stora kontrollkrav på skattemyndigheterna avseende företagens avsikter att avskattningstanken skulle motverkas.[282] BLP Group hade enligt egen utsago använt bl.a. bokföringstjänsterna (”were used”) även för den skattefria aktieförsäljningen,[283] men kunde inte presentera

[280] Se Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 178 (med hänvisning till Prop. 1975:104 s. 205). Se även Prop. 1995/96:10 Del 2 s. 11 och 181.
[281] Se Prop. 2002/03:77 s. 35 samt SFS 2003:220-222.
[282] Se punkterna 16, 17 och 24 i ”BLP Group”-målet.
[283] Se punkt 16 i ”BLP Group”-målet.

någon utredning om i vilken mån förvärvade tjänster använts för skattepliktiga transaktioner. Hade bolaget kunnat presentera en utredning som gjorde sannolikt att t.ex. bokföringstjänsterna avskattades genom att kostnaderna för dem ingick i underlaget för utgående mervärdesskatt på bolagets skattepliktiga transaktioner, hade alltså domstolen kunnat godta avdragsrätt. I enlighet med ”Breitsohl”-målet hade alltså det av BLP Group planerade bruket av förvärvade tjänster principiellt sett bestämt omfattningen av avdragsrätten, bara bevisningen hade kunnat presteras om att bolaget med förvärven avsåg att skapa skattepliktiga transaktioner.

Det vore alltså rättssäkerhetsmässigt en fördel att kunna förutse behovet av bevisning för att belägga avdragsrätten med ett projekt, när bevisbördan, i enlighet med ”BLP Group”-målet, kan hamna på den enskilde i högre eller mindre grad beroende på kontrollresurserna hos SKV. Eftersom en samsyn på frågor om god redovisningssed är möjlig mellan de båda skatteslagen med hänsyn till att de civilrättsliga redovisningsprinciperna också skall iaktta EG-rätten därvidlag, borde därför allmänna råd utfärdas i samråd mellan SKV:s huvudavdelning och BFN hellre än att ML:s redovisningsregler frikopplas från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed såsom utredningen SOU 2002:74 föreslår.

5.2.4.3 Registreringskontroll minskar antalet onödiga skatteprocesser

Förslaget till en effektivare skatteförvaltning (som det benämns i Finansdepartementets pressmeddelande), nämligen Det nya Riksskatteverket (Ds 2002:15), har genomförts i och med bildandet av Skatteverket den 1 januari 2004.

Det talades i förslaget om att i högre grad än tidigare tillgodose medborgarnas och företagens intressen. Emellertid finns inget i den skriften om att förbättra aktiviteten med allmänna råd från SKV:s huvudavdelning (f.d. RSV) till gagn för ökade momskunskaper hos domstolarna såväl som hos den rättssökande allmänheten. Eftersom momskunskaper i egentlig mening kräver praktisk erfarenhet från arbete med idén mervärdesskatt, faller oftast principen ”rätten känner lagen” (*jura novit curia*) platt till marken i momsmål. Specialdomstolar vore önskvärda på området. Uppfattningen delas uppenbarligen av RSV, som instämmer i vad utredningen SOU 2002:47 (Våra skatter?) anför om behov av rättssäkerhetsskäl av specialisering hos skattedomstolarna.[284]

[284] Se RSV:s skrivelse av 2003-06-18, dnr 10324-02/150.

När det gäller kontrollfrågorna återfinns emellertid inte något om registreringskontrollen i förarbetena till bildandet 2004 av det rikstäckande SKV, som genom SFS 2003:642 ersatte RSV och de 10 regionala skattemyndigheterna.[285] Viss välriktad kritik riktades mot bristen på sakkompetens på sidan 39 i Riksrevisionsverkets (numera Riksrevisionen) revisionsrapport av 2003-06-10, dnr 23 2000-1504, men den gällde enbart skattekontorens kompetens i utlandsfrågor och att arbetet med förslaget Ds 2002:15 kunde förväntas öka den sakkompetensen. Riksrevisionsverket tog emellertid inte heller upp något om själva registreringskontrollen, dvs. om kontrollen av vilka som släpps in i mervärdesskattesystemet. Det är en minst lika viktig kontrollfråga som att kontrollera hur företag efter registreringen exempelvis använder VAT-numret i samband med handel med andra EG-länder, m.m.

Det talas på sidan 266 i förslaget (Ds 2002:15) om att ”resurserna inte alltid kan utnyttjas där de behövs bäst”, och att ett borttagande av ”myndighetsgränserna” skulle ge ”förutsättningar för att utnyttja resurserna bättre”. I Prop. 2002/03:99 anförs på sidan 228 att införandet av en enda myndighet, Skatteverket, skulle eliminera de geografiska hindren för var t.ex. en skatterevision utförs.

Den erfarne inom skatterättsyrket skulle givetvis vilja lägga till att det inte spelar någon roll om man utbildar superrevisorer som kan röra sig över länsgränserna obehindrat, om det inom det lokala skattekontoret inte sker någon effektiv kontroll av vilka som släpps in i mervärdesskattesystemet. En nyanställd handläggare klarar av att läsa en skatte- och avgiftsanmälan och förpassa sig med lämpligt färdmedel till en däri eller i andra ingivna handlingar uppgiven adress, för att kontrollera om bilhandeln, konsthandeln, tobakshandeln, båten under byggnation varmed man avser att bedriva uthyrningsverksamhet etc över huvud taget existerar i sinnevärlden.

På sidan 229 i Prop. 2002/03:99 uttalas att ”[a]ntalet anställda vid den nya myndigheten beräknas vid inrättandet komma att uppgå till ca 9400 årsarbetskrafter”, så det finns resurser till att åtminstone göra 9.400 s.k. skattebesök enligt 14 kap. 6 § SBL under ett år i samband med handläggningen av skatte- och avgiftsanmälningar, om samtliga årsarbetskrafter används till ett sådant besök vardera, vilket skulle betala sig flera gånger, om därmed också endast ett fåtal falsarier gentemot momssystemet skulle uppdagas. Att skicka ut revisorer när åtskilliga redovisningsperioder förflutit blir oftast i sådana fall att stoppa floden, när

[285] Se Ds 2002:15 (Det nya Riksskatteverket) och Prop. 2002/03:99 (Det nya Skatteverket).

dräneringen av momspengar från skattekontot hade kunnat hindras från att ens bli en bäck.

För de vanliga normala företagarna skulle en utökad registreringskontroll också innebära att bevisfrågor inte görs till onödiga rättsfrågor, bara för att skattehandläggaren som skall handlägga en skattedeklaration för snabbt sätter ett epitet från ordklassen substantiv på deras verksamhet, och därvid går förbi eller missar om vad aktiviteten egentligen handlar. Dvs., i stället för att analysera verkligheten och vad den som lämnat en skatte- och avgiftsanmälan eller som deklarerat moms i sin självdeklaration bedriver (notera: verb) för slags verksamhet, kan skattehandläggaren ta fasta på något av kontexten mindre väl underbyggt ord i anmälan eller i svar på förfrågningar som skickats ut till deklaranten. ”Benämningen hyra uppfattar skattemyndigheten som lokalupplåtelse” kan det exempelvis heta i ett övervägande om beskattningsåtgärder föranlett av dylikt svar, varvid deklaranten många gånger inte ens förstår vikten av att få skattehandläggaren att gå ut och se vad det är för slags verksamhet vederbörande faktiskt bedriver. Kanske skulle då de nödvändiga verben i tankeleden vara en tillräcklig utfyllnad, för att – utan att dra ärendet till förvaltningsdomstolarna – ändra ”lokalupplåtelse” till det alternativa substantivet ”rörelsearrende”. Det skulle ändra bilden från att deklaranten antas omsätta från skatteplikt undantagen tjänst, med en möjlighet att under vissa villkor få beslut om frivilligt inträde i momssystemet, till att denne konstateras omsätta skatteplikt tjänst enligt de obligatoriska momsreglerna och skall tillhöra momssystemet – förutsatt givetvis att vederbörande är yrkesmässig. I samband med den löpande granskningen kan kopia på kontrakt ha inhämtats som felaktigt ger intrycket av ”lokalupplåtelse”, bara för att den som tillhandahåller prestationen i fråga och som nu granskas har använt ett standardformulär inhandlat på en bokhandel med rubriken Hyreskontrakt. SKV kan ha vägrat vederbörande momsavdrag med hänvisning till att särskild ansökan om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal inte lämnats till SKV. Det kan ha gått långt med skatteprocessen, innan det klarläggs att fråga egentligen är om ett ”rörelsearrende” och att vederbörande har avdragsrätt enligt obligatoriska regler redan i samband med de första investeringsutgifterna och utan något krav på särskilt registreringsbeslut – om det någonsin klarläggs.

Det beskrivna förhållningssättet borde givetvis inte vara representativt för skatteförvaltningen, men tyvärr är det inte helt ovanligt. I sin anmälan av Momshandboken Enligt 1998 års regler, av Björn Forssén, i Svensk skattetidning 1998 (s. 479-485), anför Leif Krafft från RSV på sidan 481 att en brist på momsspecialister inom skatteförvaltningen tenderar att leda till

en mera formell än materiellt inriktad handläggning av momsfrågor: Därvid exemplifierar Leif Krafft faktiskt med ett från anmäld bok angivet praktikfall om reglerna om fakturainnehåll i 11kap. ML skall leda till vägrat momsavdrag, bara för att mottagen faktura till ”Kalles Livs AB” felaktigt anger ”Kalles Livs” som mottagare.

Det är de faktiska förhållandena som skall utgöra underlag för beskattningsåtgärder, och idag drivs många skatteprocesser enbart på grund av att en tidig ”uppstyrning” inte skett redan i samband med att en person så att säga kom in i momssystemet. Betydelsen av de formella reglerna kring den momsmässiga avdragsrätten kan alltså diskuteras i sig, men det som må framhållas här är att inte själva kontrollarbetet hos SKV styrs av formalism allena.

Viktig information från myndigheten om reglerna har kanske aldrig lämnats till den enskilde på grund av att relevanta uppgifter inte inhämtats från denne med ledning av lämnad skatte- och avgiftsanmälan. Om verkligheten besiktigas, och enligt exempelvis ”Rompelman”-målet är det alltså fritt fram att bedriva kontrollverksamhet, förhindras många gånger att myndigheten och den enskilde talar förbi varandra i en skriftväxling. Det leder till att onödiga skatteprocesser undviks. Innan substantiven etableras som rättsfakta med rättsföljden avdragsrätt eller skattskyldighet, måste verben, dvs. vad deklaranten faktiskt gör eller avser att göra, analyseras. Då handlar det om att inhämta uppgifter från verkligheten, dvs. bevisning som talar för det ena eller andra rättsfaktumet. Det sker på momsområdet med fördel genom tillämpning av ovan nämnda besöksform enligt 14 kap. 6 § SBL.

I en artikel av Staffan Thulin i Från Riksdag & Departement nr 28 2001 (s. 21) framgår att ”[i] Skåne finns ett utbrett momsfusk inom livsmedelshandeln med andra EU-länder och vid privatinförsel av bilar” och i en artikel av Per-Anders Sjögren i Från Riksdag & Departement nr 4 2000 (s. 10) framgår att Sverige enligt en rapport från EU-kommissionen är sämst på momskontroll: EU-länderna gör inte tillräckligt för att stoppa fusk med moms och ”Sverige är det land som har den minsta andelen tjänstemän som utför momskontroller”. Det borde sålunda vara värt ett försök från SKV:s sida med att prioritera registreringskontrollen mera än tidigare, för att stämma i bäcken och kunna sätta in revisionsinsatserna mera fokuserat och med bättre urval bland deklaranter som funnits med i momssystemet ett tag. I RSV Rapport 2000:8, delrapporten ”Kontroll av karusellhandel inom momsområdet”, uppmärksammas också att de flesta andra EU-länder på senare tid börjat lägga större vikt vid registreringskontrollen, vilket också

förordas för svensk del i rapporten.[286] Utrymme skulle därmed sannolikt tillskapas för SKV att ytterligare utveckla informationsinsatserna på momsområdet gentemot företagen. Antalet fall som leder till skatteprocesser borde minska och de som landar på domstolens bord bör med en utökad registreringskontroll också bli bättre förberedda. Båda dessa aspekter borde tilltala förvaltningsdomstolarna. Gunnar Rabe från Svenskt Näringsliv har tagit upp EU-perspektivet på att stoppa momsfusk, men utan att ens nämna registreringskontroll i sammanhanget.[287]

5.2.4.4 Betydelsen av förslag om att avskaffa revisionsplikten för små företag, m.m.

En analys av det processuella värdet av att ha en ordnad bokföring är påkallad, innan revisionsplikten för småföretagare avskaffas, bara för att den anses betungande eller inte internationellt gångbar. Från olika håll föreslås sådant avskaffande, men gemensamt för förslagsställarna är att de inte har gjort nämnda analys.[288]

Om värdet av en ordnad och granskad bokföring inte analyseras, vet ingen vad det är för rättssäkerhetsmässigt motsvarande värde som skall träda i stället vid ett avskaffande av revisionsplikten för småföretagarna. Risken med att vidta en sådan åtgärd okritiskt är att det utbildas något slags skattemässig god redovisningssed vid sidan av BFL:s begrepp. Vem vet då att avgränsa sådana normer till att gälla enbart för småföretagen? Utvecklingen har de senaste decennierna varit att bolagens revisorer mer och mer kommit att granska också skatten, och det kopplade området bör alltså ses som en rättssäkerhetsmässig garanti för förutsebarhet i normutvecklingen.

Om förslaget från utredningen SOU 2002:74 om att slopa kopplingen till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed i ML förenas med att revisionsplikten avskaffas för små företag, minskar incitamenten att hålla en ordnad bokföring. Moraset blir än större om sådana förslag som att

[286] Se RSV Rapport 2000:8 s. 35 och 36.
[287] Se Skattenytt 2007 s. 65-71, artikeln Momssystemet under attack, av Gunnar Rabe.
[288] Se Ny Juridik 2/2006 s. 19-25, artikeln Revisionsplikten för små företag – börda eller komplement till brist på småföretagarpolitik? – av Björn Forssén. De artiklar med förslag om avskaffande av revisionsplikten som kommenteras där är: en ledare i DN 2005-10-04, av Pernilla Ström; Konsulten 6/2005 s. 12, artikeln Revisionsplikten har överlevt sig själv, av Per Ölund; och Skattenytt 2005 s. 620-625, artikeln Slopad revisionsplikt i små aktiebolag, av Kerstin Nyquist. I samtliga tre artiklar hänvisas till en rapport från professorerna Per Thorell och Claes Norberg: Rapporten Revisionsplikten i små aktiebolag, mars 2005.

införa schablonbeskattning à la spansk eller italiensk modell för vissa branscher såsom frisörer och smågodisbutiker införs.

Att personer som bedriver små företag med normalt sett en årlig nettoomsättning om högst tjugo prisbasbelopp (motsvarar, för år 2006, 794.000 kr) får fortsätta att tillämpa en kontantmetod (pärmmetoden),[289] är också ett exempel på problem med avvikelser från allmänna regler. De tillåts därigenom bara göra sig själva den otjänst det medför att inte skaffa sig den överblick över ekonomin i verksamheten som en löpande och ordnad bokföring ger. Gränsbelopp i fråga för tillämpning av pärmmetoden höjdes för övrigt den 1 januari 2007 till 3 miljoner kronor, genom SFS 2006:874. Den som har rätt att använda pärmmetoden får, om vederbörande begär det i sin skatte- och avgiftsanmälan, redovisa momsen enligt bokslutsmetoden, vilket är en modifierad kontantmetod såtillvida att momsen på utestående kundfordringar och leverantörsskulder redovisas endast vid just bokslutet och i övrigt i takt med kontanta in- och utbetalningar. Enligt den s.k. faktureringsmetoden, som är huvudregeln, anknyter den momsmässiga redovisningen till bokföringen och begreppet god redovisningssed, varvid momsen redovisas i takt med den löpande bokföringen, vilket alltså ger en bättre överblick och av den anledningen borde gälla utan undantag.[290]

Kontantmetoden (pärmmetoden) nämns för övrigt i samband med utredningar om införande av just schablonbeskattning, s.k. schabloninkomstskatt. Därvid framhålls att en schablonskatt baserad på omsättningen inte får ”komma i konflikt med EG:s momsdirektiv”.[291] I Rapport 2002:3, Schablonbeskattning? – en principskiss, som skall läsas mot bakgrund av RSV:s Rapport 2000:12, anser RSV – utan att ta ställning till om schabloninkomstskatt skall införas – att om schabloner skall införas, skall de baseras på en verksamhets genomsnittliga försörjningsförmåga och begränsas till att gälla vissa slag av verksamheter och företagsformer. Inledningsvis skulle det enligt avsnitt 4.5 i RSV:s Rapport 2002:3 kunna handla om att schablonsystem införs för exempelvis frisörer, mindre restauranger (pizzerior) och smågodisbutiker och då för företagsformerna enskild firma och handelsbolag. I rapporten anges att schablonsystem alltså redan finns i Italien och Spanien och de presenteras däri, men mycket översiktligt. I RSV:s rapport 2002:3 återkommer verket till att ett schablonsystem inte får komma i konflikt med mervärdesskattereglerna: i

[289] Se Förenklingsutredningens betänkande Kontantmetod för småföretagare (SOU 1999:28).
[290] Se även SOU 2002:74 Del 1 s. 515.
[291] Se avsnitt 2.2.7 i Riksskatteverkets Rapport 2000:12, Schablonbeskattning?

avsnitt 4.7 i rapporten anger RSV att EG-reglerna i och för sig tillåter ”schabloniserad moms men hur stora fel som kan accepteras mellan schablonmoms och moms beräknad efter faktisk omsättning är osäkert och måste undersökas närmare”. Det är sålunda svåröverblickbara tillämpningsproblem i sig med schablonskatt vid sidan av allmänna regler. De schablonregler som kan övervägas bör därför begränsas till sådana förenklingar för fastställande och hantering av moms som kan ske för små företag respektive jordbrukare med stöd av artikel 24 respektive artikel 25 i sjätte direktivet. De innebär inte någon befrielse från skyldighet att debitera och redovisa moms till staten, utan enbart att redovisningen kan baseras på antingen försäljningen eller inköpen enligt bokföringen.[292] Problemet är att om förenklingarna staplas på varandra tunnas incitamenten att hålla en ordnad bokföring ut.

I samband med arbetet med detta verk och med Momsen och fakturan, m.m. intervjuade författaren till detta arbete den 14 januari 2004 per telefon finansdepartementets Madeleine Tunudd, som skrev propositionen om införandet av faktureringsdirektivet i ML (Prop. 2003/04:26). Författaren till förevarande verk hade också avfattat Sveriges advokatsamfunds remissvar på utredningen som föregick den propositionen och varnat för en utveckling med skattemässig god redovisningssed och legalbevisning.[293] Det ganska ingående remissvaret bemöttes inte alls i propositionen, utan ledde bara till en notering om varningen för en utveckling med legalbevisning ”i mervärdesskattesammanhang vad gäller uppkomsten av skattskyldighet respektive avdragsrätt”.[294] I intervjun avfärdade finansdepartementets representant farhågan om minskade incitament att hålla ordnad bokföring om schablonbeskattning införs med att en sådan reform kan förenas med att det för aktuella branscher poängteras att de därmed inte saknar skyldighet att hålla en ordnad bokföring. Det kan möjligen ha en viss effekt, men knappast om på toppen av förslagen från SOU 2002:74 och om införande av schablonbeskattning läggs att aktuella branscher som små företag inte längre skall ha någon revisionsplikt.

Med en slopad revisionsplikt för små företag skulle möjligheterna till en gemensam normbildning för de båda skatteslagen i fråga när det gäller redovisningsfrågor minska och verka i belastande riktning för SKV:s och förvaltningsdomstolarnas utredningsskyldighet och medföra en minskad rättssäkerhet i bevisfrågor för den enskilde. Det skulle också försvåra för

[292] Se även SOU 2002:74 Del 1 s. 405.
[293] Se Sveriges advokatsamfunds remissvar till finansdepartementet 2003-08-20, ”Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt” (Fi2003/3465), dnr R-2003/0656.
[294] Se Prop. 2003/04:26 s. 68.

SKV att etablera som ett slags allmänna förvaltningsrättsliga principer vissa anpassningar av praktisk karaktär till villkoren i verkligheten. Beträffande frågor om när bokföringsåtgärderna skall ha vidtagits uttalar SKV i sin Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, att möjligheten att som särskilda skäl fördröja bokföringens fullgörande ”för att möjliggöra ett rationellt utnyttjande av redovisningsbyråernas tjänster” skall anses förenlig med god redovisningssed också för företag som på egen hand sköter sin bokföring.[295] Om små företag inte omfattades av revisionsplikt längre, skulle det givetvis försvåra för SKV att medverka till sådana betydelsefulla praktiska lösningar.

I stället för att avskaffa revisionsplikten för små företag, borde alltså värdet av att hålla en ordnad bokföring ges en total översyn, där det processuella värdet bedöms. Därvid skall inte bara bevisvärdet vid förfarandet hos SKV och i process inför förvaltningsdomstolarna beaktas, utan även kopplingar till frågor om bokföringsbrott, försvårande av skattekontroll och skattebrott och sålunda värdet för rättssäkerheten i processen i allmän domstol.

[295] Se SKV:s Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, s. 334, utgåvan år 2004.

6. ANALYS AV YRKESMÄSSIG VERKSAMHET I ML I FÖRHÅLLANDE TILL NÄRINGSVERKSAMHETSBEGREPPET I 13 KAP. IL PÅ TEMAT EG-RÄTTSKONFORMITET

6.1 STRUKTURERING OCH BEGRÄNSNING AV DEN FORTSATTA ANALYSEN

6.1.1 Skattskyldighet för omsättningar ”vid sidan av” huvudregeln 1 kap. 1 § första stycket 1 ML

6.1.1.1 De tre fallen av särskilda bestämmelser om skattskyldighet enligt ML: 6 kap., 9 kap. och 9c kap.

Analysen här gäller i första hand det nödvändiga rekvisitet för skattskyldighet i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML som uttrycks ”yrkesmässig verksamhet”. Skattepliktiga omsättningar inom landet i sådan verksamhet medför skattskyldighet, och prövningen här gäller huruvida det rekvisitet kan koppla till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, genom referensen dit i 4 kap. 1 § 1 ML. Emellertid är det av intresse att också beröra att det finns vissa regler om skattskyldighet i särskilda fall, där det formellt sett inte handlar om skattskyldighet ”för sådan omsättning som anges i” 1 kap. 1 § första stycket 1 ML.[296] Det är ”[s]ärskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig” enligt ”6 kap., 9 kap. och 9c kap” i ML.[297] Dessa tre fall gäller sålunda formellt sett skattskyldighet ”vid sidan av” huvudregeln 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. Frågan är vad det betyder för prövningen av begreppet yrkesmässig verksamhet.

Beträffande fallet 9c kap. ML handlar det om den momsmässiga behandlingen av varor i vissa lager. 9c kap. ML berör skatteobjektet i samband med varuhandeln med andra länder, och undantag från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster i samband med varans hantering under olika förfaranden och ordningar för lagring, tullager, frizon och skatteupplag, m.m. Här räcker det att konstatera att reglerna i 9c kap. är en del av övergångsordningen för varuhandeln mellan EU-länderna och som

[296] Se 1 kap. 2 § första stycket 1 ML.
[297] Se 1 kap. 2 § sista stycket ML.

sådana omfattade av den externa neutraliteten för momsen.[298] Reglerna i 9c kap. ML berör sålunda inte bestämningen av skattesubjektet och frågor kring den interna neutraliteten. Även den som företar omsättningar som anges i 9c kap. ML måste göra så i en yrkesmässig verksamhet oavsett var i världen vederbörande är etablerad, för att kunna tillhöra det svenska momssystemet. Därför är 9c kap. ML i sig inte av vidare intresse här.

Beträffande fallet 9 kap. ML handlar det alltså om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser. Det är inte av särskilt intresse här, då frivillig skattskyldighet enligt kapitlet finns med stöd av en fakultativ regel, artikel 13C.a, i sjätte direktivet vid sidan av sjätte direktivets och ML:s regler om obligatorisk skattskyldighet och den frivilliga skattskyldigheten dessutom alltså inte begränsas till uthyrare med yrkesmässig verksamhet. Här skall bara nämnas något om att anslutande lagrum i ML till 9 kap. har justerats med hänsyn till konkurrensneutraliteten vid uthyrning av verksamhetslokaler till utländska företagare, till stöd för att också frivilligt inträde i momssystemet sker under iakttagande av grundläggande momsprinciper för såväl sökande som SKV.

Den justering som gjordes med hänsyn till konkurrensneutralitetsprincipen beträffande frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler i samband med reformeringen av reglerna om investeringsvaror 2001 var klarläggandet att förhyraren kan vara utländsk företagare eller utländsk beskickning, förutsatt att sådan företagare eller beskickning uppfyller villkoren för återbetalningsrätt av ingående moms i 10 kap. 1 § ML respektive 10 kap. 6 § ML.[299]

En fråga som någon annan eller författaren till detta arbete kan återkomma till i annat sammanhang är den nya variant av frivillig skattskyldighet som infördes vid reformen 2001 för fall av s.k. uppförandeskede. RSV ansåg i en skrivelse av 2001-03-02 (dnr 2962-01/100) att de nya reglerna enligt 9 kap. 2 § ML inte skulle ge rätt till retroaktiv avdragsrätt för ingående moms på förvärvade byggtjänster enligt 9 kap. 8 § andra stycket ML, bara för att det lagrummet enbart hänvisar till det vanliga fallet av frivilligt inträde enligt 9 kap. 1 § ML när sökande redan har uthyrning. Författaren till detta arbete ställde för klients räkning fråga till RSV den 23 maj 2001 om inte reglerna om retroaktivt avdrag borde kunna tillämpas genom att den som tillämpat den nya varianten av frivillig skattskyldighet begär omprövning

[298] Se artikel 28c i sjätte direktivet och artikel 16 i sjätte direktivet, där direktivbestämmelserna motsvarande 9c kap. ML återfinns. Övergångsordningen (91/680/EG) återfinns alltså i artiklarna 28a-28n.
[299] Se 3 kap. 3 § andra stycket ML, dess lydelse enligt SFS 2000:1358.

med hänvisning till den vanliga varianten när väl hyresgäster och intäkter finns. SKV:s huvudavdelning svarade 2005-03-03, men undvek därvid att besvara just omprövningsfrågan.[300] Här kan emellertid, mot bakgrund av genomgången i detta arbete av momsens grundprinciper och olika EG-mål, noteras som en inte alltför långsökt slutsats att det får anses strida mot direktivrättens princip om intern neutralitet och EG-domstolens praxis med kumulativa effekter, om det skulle leda till olika momsmässig behandling materiellt sett av konkurrenter att hyresvärdarna så att säga har använt sig av olika ingångar till momssystemet. Uthyraren skulle enligt RSV vara hänvisad till jämkningsreglerna, för att utöva avdragsrätten, och den skulle inte på någotdera av de båda sätten gälla för tid före en frivillig registrering, bara för att vederbörande inte avvaktat inflyttning av hyresgäster och ansökt om registrering enligt 9 kap. 1 § ML, utan dessförinnan utnyttjat den nya möjligheten till frivilligt inträde i momssystemet redan under ett uppbyggnadsskede enligt 9 kap. 2 § ML. Reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler är alltså tillkomna i de momsskyldiga hyresgästernas intresse,[301] och de drabbas av momsen som kostnad på ett godtyckligt sätt, beroende på om deras hyresvärd valt ”fel dörr” in i momssystemet. ”Uudenkaupungin kaupunki”-målet talar dessutom mera emot än för RSV:s synsätt beträffande den alternativa möjligheten till avdrag genom jämkning av ingående moms för förvärvade byggtjänster som s.k. investeringsvara. EG-domstolen fastslår där att jämkning av ingående moms för investeringsvaror inte begränsas så att jämkning (”adjustment”) inte skulle vara möjlig till den skattskyldiges fördel, bara för att investeringsvarorna först använts i skattefri aktivitet och sedan inom korrigeringstiden i aktivitet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt.

Reglerna om återbetalning av momsutgifter till utländska företagare baseras för övrigt också på direktiv om mervärdesskatt från EG.[302] De skall givetvis också vara förenliga med konkurrensneutralitetsprincipen. De får sålunda inte motverka det grundläggande sjätte direktivet. I det hänseendet kan det vara av intresse här att regeringen, med hänvisning till bl.a. EG-målet C-302/93 (Debouche), tog initiativ till en ändring i ML:s regler om

[300] Se SKV:s skrivelse 2005-03-03, dnr 130 344-04/1152.
[301] Notera för övrigt i sammanhanget att lagstiftaren redan när systemet med frivillig skattskyldighet infördes den 1 juli 1979, och Sverige så att säga var långt ifrån att bli EU-medlem, hade sjätte direktivet i beaktande (se Prop. 1978/79:141 s. 69).
[302] Se EG:s åttonde rådsdirektiv av den 6 december 1979 angående återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare från annat EG-land än Sverige (79/1072/EEG) och EG:s trettonde rådsdirektiv av den 17 november 1986 angående återbetalning av mervärdesskatt till näringsidkare från tredje land (86/560/EEG).

återbetalning av moms till utländska företagare, och som genomfördes den 1 januari 2003.[303] Det ansågs nödvändigt för att åstadkomma harmoniering i dessa regler när samma prestation har olika skattemässig karaktär i Sverige respektive i annat EG-land. När reglerna om återbetalning av mervärdesskatteutgifter till utländska företagare infördes i Sverige 1991 genom SFS 1991:119 uttalades i förarbetena nämligen en motsatt ståndpunkt i förhållande till EG-domstolens inställning i frågan i det senare ”Debouche”-målet. Regeringen ansåg dåförtiden att ”[d]et bör … inte ha någon betydelse om företagarens verksamhet medför skattskyldighet i hans hemland”, när det gäller att bedöma återbetalningsrätten.[304] EG-domstolen ansåg i stället i ”Debouche”-målet, som gällde juristtjänster, att undantag från skatteplikt i Belgien för sådana medförde att en belgisk jurist inte hade rätt till återbetalning enligt åttonde direktivet av mervärdesskatteutgifter i Holland, där dylika tjänster var skattepliktiga. EG-domstolens principiella ställningstagande får anses innebära att skattefriheten i det ena EG-landet påverkar bedömningen av prestationen i det andra landet där den var skattepliktig. Regeringen hänvisade i samband med lagändringen 2003 till att EG-domstolen i punkt 18 i ”Debouche”-målet betonar att ”syftet med det åttonde direktivet (enligt tredje strecksatsen i preambeln) inte är att underminera ordningen enligt det sjätte direktivet. Åttonde direktivet syftar till att eliminera diskrepanser mellan länderna som kan ge upphov till konkurrenssnedvridning” (jämför även t.ex. engelska versionen av domen: “*it is not the purpose of the Eighth Directive to undermine the scheme introduced by the Sixth Directive. According to the third recital in the preamble, the Eighth Directive is intended rather to eliminate discrepancies between the arrangements then in force in the Member States, which can give rise in some cases to deflection of trade and distortion of competition*”). EG-domstolen slog fast principen att en ”taxable person” (skattskyldig person) inte i något fall skall få återbetalning av ingående moms enligt åttonde direktivet, om denne inte skulle ha avdragsrätt i sitt etableringsland.[305] På samma sätt anser EG-domstolen att det inte kan föreligga avdragsrätt enligt sjätte direktivet i etableringslandet, bara för att transaktioner vilka annars som skattefria inte genererar avdragsrätt skulle göras som gemenskapsinterna förvärv till ett annat EG-land där transaktionerna är skattepliktiga. I punkterna 36-40 i EG-målet C-240/05 (Eurodental) konstaterar EG-domstolen med hänvisning till övervältringsprincipen i artikel 2 i första direktivet och neutralitetsprincipen

[303] Se den nya punkt 2 i 10 kap. 1 § första stycket ML införd genom SFS 2002:1004.
[304] Se Prop. 1990/91:72 s. 6.
[305] Se Prop. 2002/03:5 s. 84, där regeringen angående den principen också hänvisar till EG-målet C-136/99 (Siena).

att det skulle strida mot syftet med sjätte direktivet, då avskattningen av momsavdrag skulle gå helt förlorad inom gemenskapen i sådana fall.

Beträffande fallet 6 kap. ML är det mera komplicerat att bedöma om det har någon betydelse för bestämningen av skattesubjektet som avviker från rekvisitet yrkesmässig verksamhet. En analys kräver en uppdelning av de olika särskilda fall av skattskyldighet som beskrivs i 6 kap. ML.

6.1.1.2 Något om särskilda fall av skattskyldighet enligt 6 kap. ML

Veterligen har aldrig någon djupare analys skett av de särskilda fallen av skattskyldighet som stipuleras i 6 kap. ML. Utredningen SOU 2002:74 gör inte heller någon sådan. Utredningen föreslår alltså att en frikoppling skall ske av huvudreglerna om redovisning av utgående och ingående moms i 13 kap. 6 och 16 §§ ML från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed, medan utredningen föreslår att reglerna för redovisning av moms i förskott och a conton i dessa regler behålls.[306] Den enda ändringen som föreslås beträffande reglerna om särskild skattskyldighet är att de flyttas från 6 kap. till ett nytt kapitel (1a) om beskattningsbar person och att de i konsekvens med terminologiändringen i stället anges gälla Beskattningsbara personer i vissa fall.[307] Här skall något sägas om reglerna i 6 kap. ML, för att påvisa att det bör ske en materiell analys, som den som också sker här, innan förslagen i SOU 2002:74, vilken utredning alltså reserverar sig för att inte ha gjort just den materiella analysen, genomförs beträffande redovisningsreglerna. Tidigare har i denna framställning påvisats att en frikoppling från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed kan få negativa effekter på normbildningen och medföra en negativ utveckling för frågor om bevisprövning. Det som kan läggas till därvid med avseende på reglerna i 6 kap. ML är att de i vissa fall uppfattas som redovisningsregler, och att en uppdelning av dem i olika kategorier är påkallad för att analysera i vad mån de har betydelse för frågan om yrkesmässig verksamhet för bestämningen av skattesubjektet.

6 kap. 6 § ML är inte av särskilt intresse här, då lagrummet gäller offentliga verksamheter och detta arbete är inriktat på frågan om att momsmässigt skilja företagen från konsumenterna. Det har emellertid ett komparativt värde för analysen av reglerna i 6 kap. ML. Lagrummet är nödvändigt för att bestämma att när subjektet staten gör omsättningar genom något av sina statliga affärsverk, är verket skattskyldigt enligt ML.

[306] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 20.
[307] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 69-70 och SOU 2002:74 Del 2 s. 22-23.

6 kap. 1 § ML anses också nödvändig för att kunna mervärdesbeskatta omsättningar i verksamheter som bedrivs av handelsbolag (varmed även avses kommanditbolag) och s.k. europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG). Dessa subjekt anses därmed skattskyldiga till mervärdesskatt på bolagsnivå och inte på delägarnivå. IL däremot lägger, likt föregångarna KL och SIL, skattskyldigheten för sådana subjekt på delägarna.[308] Frågan är emellertid om inte en särskild reglering av skattskyldigheten för subjekten i fråga blev obsolet redan genom att ML, till skillnad från GML, alltså inte kopplar till den inkomstskatterättsliga begreppsvärlden annat än när så explicit uttrycks i en regel i ML. ML kopplar inte till lagrummen i IL som gör att handelsbolag och EEIG inte behandlas som skattesubjekt. Det finns sålunda inte något i IL som skulle göra att dessa subjekt inte skulle accepteras som skattesubjekt momsmässigt. I stället kopplar alltså ML till 13 kap. IL och vad som utgör näringsverksamhet för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, oavsett associationsform.

Den koppling till IL som är av intresse på temat associationsform är i stället att ML för begränsningen av vem som kan anses ha yrkesmässig verksamhet hänvisar i 4 kap. 8 § ML till IL beträffande allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Det som skall undersökas därvid är alltså den skillnaden att begränsningen av tillhörigheten till momssystemet för ideella subjekt sker med avseende på skatteobjektet enligt artikel 13A i sjätte direktivet, där undantag från skatteplikt för vissa omsättningar utförda av ”non-profit-making”-organizations anges, medan 4 kap. 8 § ML tar sikte på associationsformen, dvs. skattesubjektet som sådant.

Det kan sålunda ifrågasättas om inte 6 kap. 1 § ML är obsolet, men mot bakgrund av den traditionella förklaringen till varför lagrummet finns, kan det givetvis kvarstå som ett förtydligande att ML godtar handelsbolag och EEIG som skattesubjekt, oavsett att dessa inte beskattas själva enligt IL. I slutbetänkandet av Förenklingsutredningen, Ny handelsbolagsbeskattning (SOU 2002:35), föreslås för övrigt att också inkomstbeskattningen av handelsbolag och kommanditbolag skall ske på bolagsnivå. Tills en sådan ändring sker i IL bör sålunda den särskilda regeln i 6 kap. 1 § ML finnas för handelsbolag, kommanditbolag och EEIG.

[308] Se 2 kap. 3 § första och fjärde stycket IL och 5 kap. 1 och 2 §§ IL. Se även Taxeringsprocess – en läro- och handbok, s. 39, av Björn Forssén.

Innan övriga regler i 6 kap. berörs skall kort beröras den särskilda mellanmansregeln i 6 kap. 7 § ML.[309] Det handlar om en mellanmans förmedling i eget namn av varor eller tjänster och att denne uppbär likviden från kund. Under sådana omständigheter anses varan eller tjänsten omsatt av såväl vederbörande som dennes huvudman. Regeln har inte någon direkt motsvarighet i sjätte direktivet, men närmast jämförbara bestämmelser är ”artikel 5.4c om förmedling av vara mot provision och artikel 6.4 som avser förmedling av tjänst i eget namn”.[310]

6 kap. 7 § ML är mycket omdiskuterad och bör ges en egen analys på temat EG-rättskonformitet, då omsättningsfrågan leder till svåra ställningstaganden. Det gäller framför allt om mellanmannen kan anses ha samma begränsning av avdragsrätten som en huvudman med skattefri omsättning, trots att den förmedlingstjänst som försörjer mellanmannen och genererar den provision som vederbörande behåller efter avräkning till huvudmannen är skattepliktig enligt ML.

Emellertid får här bara noteras att det hittills i tillämpningen ansetts att mellanmannen måste vara yrkesmässig i sin verksamhet för att kunna tillhöra momssystemet.[311] En anställd kan alltså i och för sig göra en skattepliktig omsättning, men kan inte heller i detta särskilda fall av skattskyldighet anses skattskyldig, eftersom vederbörande saknar egen yrkesmässig verksamhet. 6 kap. 7 § ML och föregångaren, punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 § GML, har sitt gemensamma ursprung i den allmänna varuskatten från 1960 och en EG-rättslig analys vore alltså önskvärd. Det får noteras att utredningen SOU 2002:74 inte föreslår någon materiell förändring av regeln, förutom vad som alltså följer av utredningens förslag om att ersätta bl.a. skattskyldighetsbegreppet i allmänhet med beskattningsbar person.[312]

Det viktiga här är att konstatera att 6 kap. 7 § ML inte kan anses ge upphov till en skattskyldighet utan att den skattskyldige har en yrkesmässig verksamhet. Staten och andra offentliga verksamheter behöver alltså inte omfattas av rekvisiten i 4 kap. 1 § ML för att anses ha yrkesmässig verksamhet.[313] Det måste emellertid i stort sett alla ”företag”. 6 kap. 7 §

[309] Se även 6 kap. 8 § ML, där det framgår att 6 kap. 7 § gäller producentföretag som bildats av producenter för avsättning av deras produkter på auktion.
[310] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 653.
[311] Se RÅ 1987 ref 163, RÅ 1992 Ref 62, RÅ 1996 Not 192, RÅ 1997 Not 82 och RÅ 2002 Ref 9.
[312] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 653 och SOU 2002:74 Del 2 s. 23.
[313] Se 4 kap. 6 och 7 §§ ML.

ML är därför av komparativt intresse för övriga fall av skattskyldighet i särskilda fall enligt 6 kap. ML. Det är inte fråga om att reglerna i 6 kap. ML bildar något nytt fall av yrkesmässig verksamhet jämte det begrepp som ingår som ett nödvändigt rekvisit för skattskyldighet i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. I stället finns det vissa fall av utvidgning av begreppet yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 2 och 3 §§ ML i förhållande till 4 kap. 1 § ML och som gäller oavsett vilken person det gäller. Reglerna i övrigt i 6 kap. ML som omfattar företag är därför att uppfatta som redovisningsregler, där frågan är om en person kan redovisa momsen för flera personers verksamhet (6 kap. 2 § ML) eller om en person skall slutredovisa en annan persons verksamhet momsmässigt (6 kap. 3 och 4 §§ ML).

Att delägare i enkelt bolag eller i ett partrederi med stöd av 6 kap. 2 § ML utser en enmansredovisare av momsen bland sig kan jämföras med när näringsidkare ansöker om gruppregistrering enligt 6a kap. ML och utser en grupphuvudman som redovisningsansvarig bland medlemmarna i gruppen. Det som är gemensamt med 6 kap. 7 § ML är att det inte skapas någon ny slags yrkesmässig verksamhet genom reglerna, och 6 kap. 2 § ML är en uttalad specialregel för redovisningen av moms.[314] När det gäller 6 kap. 3 och 4 §§ ML är det litet mera komplicerat, då dessa båda specialregler gäller slutredovisning av omsättningar i en annan persons verksamhet.

Här kan nämnas att 6 kap. 3 § ML om konkursboets skattskyldighet redan har behandlats av Jesper Öberg.[315] Författaren till förevarande verk har också berört den regeln och 6 kap. 4 § ML om skattskyldighet för dödsbon.[316] Konkursfrågan berörs dock även i detta arbete i samband med den avslutande frågan om en fordran på ingående moms mot staten kan genomdrivas även om aktuell regel i ML materiellt sett beskriver något annat än moms. Den frågan är momsspecifik, men ändå av visst pedagogiskt värde i detta verk.

Konkursboet och dödsboet är processuella figurer som kan sägas överta via 6 kap. 3 och 4 §§ ML redovisningen av gäldenärens respektive den avlidnes fortsatta verksamhet momsmässigt. Om inte skattskyldighet stipulerades för konkursboet i 6 kap. 3 § ML, skulle det inte bli skattskyldigt till mervärdesskatt för omsättningar efter konkursbeslutet. För att bestämma det nödvändiga rekvisitet yrkesmässig verksamhet i 1 kap. 1 § första

[314] Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 97, av Björn Forssén.
[315] Se Mervärdesbeskattning vid obestånd, s. 115ff, av Jesper Öberg.
[316] Se Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 97, 98, 147-149 och 227, av Björn Forssén och Skattenytt 1997 s. 467-468, artikeln Två frågor om moms (s. 467-468), av Björn Forssén.

stycket 1 ML för skattskyldighet hänvisar alltså 4 kap. 1 § 1 ML till IL, och där saknas det stöd för att ett konkursbo skulle vara skattskyldigt för inkomst. Inkomstskatteskyldighet har i praxis ansetts åligga gäldenären.[317] För ett dödsbo skulle emellertid inte den situationen uppkomma, då det anges i IL att dödsboet ”är skattskyldigt för den dödes och dödsboets inkomster”.[318] Dödsbon godtas alltså fullt ut som juridiska personer enligt IL, och de deklarerar för inkomster under dödsåret som om den avlidne levde och därefter gäller beräkning av skatt som för en juridisk person. Inkomstskatteskyldigheten åligger dock dödsboet som juridisk person från och med dödsåret.[319]

Det knepiga med den särskilda regeln om skattskyldighet för dödsbon, 6 kap. 4 § ML, ligger i stället i att den stipulerar skattskyldighet för omsättning i verksamheten efter dödsfallet, ”[o]m en skattskyldig har avlidit”. Därvidlag föreligger en likhet med den särskilda skattskyldighetsregeln för konkursbon, 6 kap. 3 § ML, men i praktiken föreligger den skillnaden att ett dödsbo kan förbli oskiftat under lång tid, vilket kan medföra problem vid ändringar av skattskyldigheten enligt ML under tiden på olika områden. Den 1 januari 1997 blev upphovsrätter generellt skattepliktiga enligt ML. Tidigare gällde skatteplikten patent och liknande men numera gäller den generellt för omsättningar på immaterialrättens område med olika momssatser för patent och liknande respektive konstnärliga och litterära verk. Det innebär att om t.ex. en kompositör avled före 1997 och royalties för numera skattepliktiga musikrättigheter tillfaller dödsboet, som alltså ännu kan vara oskiftat, kan det ifrågasättas om dödsboet blir skattskyldigt enligt ML, när den avlidne inte var ”skattskyldig” på grund av att rättigheterna inte var skattepliktiga enligt ML dåförtiden. I samband med införandet av ML den 1 juli 1994 infördes ordet omsättning i de båda särskilda beskattningsreglerna för konkursbon och dödsbon, för att undvika problem med vem som är skattskyldig för inkomster efter konkursbeslutet respektive dödsfallet, gäldenären eller konkursboet respektive den avlidne eller dödsboet.[320] Emellertid uppmärksammades inte problemet med oskiftade dödsbon och ändringar av olika omsättningars momsmässiga karaktär under tiden efter dödsfallet.[321]

---

[317] Se Mervärdesskatt vid obestånd, s. 194, av Jesper Öberg.
[318] Se 4 kap. 1 § första stycket IL.
[319] Se 4 kap. 1 § första och andra stycket IL. Se även Taxeringsprocess – en läro- och handbok, s. 39, av Björn Forssén.
[320] Se Prop. 1993/94:99 s. 189.
[321] Se Skattenytt 1997 s. 467-468, artikeln Två frågor om moms (s. 467-468), av Björn Forssén.

Den nu beskrivna delen av förutsättningarna för skattskyldighet enligt ML kan alltså vara ett problem för dödsbon, men inte yrkesmässighetsfrågan som detta arbete i första hand behandlar. De juridiska personerna bildas inte för att bedriva yrkesmässig verksamhet, utan konkursboet och dödsboet har för momssammanhang funktionen att redovisa moms på fortsatta omsättningar ”i verksamheten” efter konkursbeslutet respektive dödsfallet. Ett dödsbo skulle i och för sig kunna påbörja en ny verksamhet eftersom det har en starkare ställning som juridisk person än konkursboet, som har den karaktären mera uttalat för att bilda en processuell figur nödvändig för att hantera avvecklingen av verksamheten. Emellertid tyder de gemensamma uttrycken i de båda lagrummen på att funktionen med de båda särskilda reglerna om skattskyldighet skall vara att reglera fortsatta omsättningar från den verksamhet som gäldenären respektive den avlidne bedrev.

När reglerna i 6 kap. ML inte är eller anses vara nödvändiga för att ett visst subjekt inte skall kunna anses undgå beskattning eller för att en viss enhet hos ett skattesubjekt skall omfattas av beskattningen (6 kap. 1 och 6 §§ ML), och de ej heller gäller att reglera omsättningar i vissa mellanmanssituationer (6 kap. 7 § ML), är det alltså fråga om att reglera redovisningen av moms för personer som vill utse en gemensam redovisare (6 kap. 2 § ML) eller om att slutredovisning av omsättningar inte skall bortfalla vid konkurs eller dödsfall (6 kap. 3 och 4 §§ ML). Eftersom sjätte direktivet inte innehåller något undantag från vem som skall anses ha karaktären av skattskyldig person med avseende på associationsform, är det sannolikt inte oförenligt med sjätte direktivet att ha de särskilda reglerna i 6 kap. ML. Sjätte direktivet innehåller alltså inte heller några regler om redovisningen av moms. Bortsett från frågan om 6 kap. 1 § ML är obsolet och frågan om 6 kap. 7 § ML är konform med närmast motsvarande mellanmansregler i sjätte direktivet, ställer sig för övriga regler i 6 kap. och framför allt då 3 och 4 §§ frågan om de särskilda reglerna om skattskyldighet enligt ML i sig kan föranleda bokföringsskyldighet. Med konstaterandet att reglerna i 6 kap. ML inte presenterar något särskilt problem för frågan om yrkesmässig verksamhet kan sålunda något beröras huruvida aktuella fall av särskilda redovisningsregler i ML påverkar civilrätten.

6.1.1.3 Kan särskilda regler om skattskyldighet i 6 kap. ML i sig medföra bokföringsskyldighet?

Av intresse som en jämförelse är att BFN i uttalandet BFN U 90:2 om bokföringsskyldighetens inträde reserverade sig inledningsvis för att inte ha uttalat sig angående ”vad som är rätt redovisningsperiod enligt ML”. I de allmänna råd från BFN om löpande bokföring som ersatt uttalandet, BFNAR 2001:2, upprepar inte BFN den reservationen. Emellertid gäller givetvis fortfarande att BFN inte kan uttala sig i frågor om förskott och a conton där 13 kap. 6 § och 13 kap. 16 § ML innehåller specialregler som uttryckligen frångår god redovisningssed och i stället stipulerar momsredovisning enligt en kontantprincip.[322] I övrigt hänvisar 13 kap. 6 och 16 §§ ML till god redovisningssed som huvudregel för redovisning av utgående respektive ingående moms, och det gäller så länge inte förslaget från utredningen SOU 2002:74 genomförs av innebörd att ML:s redovisningsregler skulle frikopplas från det civilrättsliga begrepp god redovisningssed som BFN ansvarar för att utveckla.

Även om förslaget från utredningen SOU 2002:74 om frikopplingen av ML:s huvudregler om redovisning från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed skulle genomföras, kvarstår, om förslaget inte ändras i andra nu berörda delar, frågan som alltså ställer sig redan idag, nämligen om de särskilda reglerna om skattskyldighet i 6 kap. ML föranleder bokföringsskyldighet. Dvs., om mervärdesskatterätten i sig utlöser bokföringsskyldighet. Framför allt är detta av intresse för konkursboet som alltså har karaktären av juridisk person i första hand för att bilda en processuell figur som skall avveckla gäldenärens tillgångar och skulder. Konkursbon undantas från bokföringsskyldighet enligt BFL,[323] men momsmässigt kan det ifrågasättas om inte ett konkursbo bör föra räkenskaper för omsättningar och – om omsättningar då förekommer – även för förvärv efter konkursbeslutet under iakttagande av god redovisningssed genom hänvisningen till det begreppet från huvudreglerna om redovisning av utgående och ingående moms i 13 kap. 6 och 16 §§ ML. Emellertid saknas alltså inkomstskattemässiga motiv för att ålägga ett konkursbo att föra räkenskaper. Frågeställningen verkar inte ha berörts av någon tidigare.

Exempelvis handelsbolaget erhåller som en jämförelse, och då i likhet med t.ex. aktiebolag och ekonomiska föreningar, en bokföringsskyldighet som juridisk person direkt genom subjektsregistreringen, dvs. baserat direkt på

[322] ML tar i sådant fall över som *lex specialis* i förhållande till BFL som *lex generalis*.
[323] Se 2 kap. 5 § 2 BFL.

reglerna i BFL om bokföringsskyldighet för juridiska personer som en huvudregel.[324]

Detsamma verkar också gälla dödsbon, då de inte räknas upp bland juridiska personer som undantas från huvudregeln i BFL om att juridiska personer är bokföringsskyldiga redan i sin egenskap av just juridiska personer.[325] Till skillnad från fysiska personer vilka alltså i princip är bokföringsskyldiga förutsatt att de faktiskt bedriver en verksamhet av ekonomisk natur och yrkesmässig karaktär. Om dödsbon inte skulle vara bokföringsskyldiga som juridiska personer i sig enligt BFL, ställer sig motsvarande fråga som för konkursbon, dvs. om de kan anses skyldiga att föra räkenskaper på grund av att den särskilda regeln om skattskyldighet i 6 kap. ML blir tillämplig för dem om omsättningar uppkommer i den avlidnes verksamhet också efter dödsfallet. För dödsbon skulle en sådan företagsskatterättsligt baserad skyldighet att föra räkenskaper alltså vara inkomstskatterättsligt motiverad också.

Sådana frågor om en bokföringsskyldighet baserad på de särskilda reglerna om skattskyldighet i 6 kap. ML i sig kan alltså också vara av intresse, men här berörs i första hand den omvända situationen. Dvs., företagsskatterättens koppling till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed när aktiviteten som kan medföra bokföringsskyldighet och skattskyldighet respektive avdragsrätt prövas här framför allt för den som börjat bedriva den yrkesmässiga verksamheten. Därvid har det redan framlagts här att det på goda grunder kan anses ha ett värde i sig med en samsyn på en ordnad bokföring som bevisning för de båda skatteslagen i fråga. Dvs. även om det i den fortsatta analysen visar sig att en gemensam beskattningsram för att bestämma vem som är skattesubjekt inte är möjlig, bör inte förslaget från SOU 2002:74 om att frikoppla redovisningsreglerna i ML från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed genomföras.

[324] Se 2 kap. 1 § BFL.
[325] Se 2 kap. 1 § BFL jämförd med 2 kap. 2-5 §§ BFL.

6.1.2 Analysen begränsas till huvudregeln, supplementärregeln och de båda fall av tillfälliga omsättningar, där ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet också kopplar till IL

6.1.2.1 Analysen avser företag oavsett om de är etablerade i utlandet eller i Sverige

Analysen fortsätter med begränsningen till huvudregeln för skattskyldighet i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, där alltså begreppet yrkesmässig verksamhet är ett av de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet. De övriga är att skattepliktig omsättning av vara eller tjänst sker i sådan verksamhet inom landet.

Analysen här gäller i första hand om begreppet yrkesmässig verksamhet och kopplingen till det svenska inkomstskatterättsliga begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL är EG-rättskonform. Prövningen gäller subjekt etablerade var som helst i världen. Är det fråga om en utländsk företagare har redan konstaterats att denne kan bli skattskyldig för skattepliktig omsättning inom landet (Sverige) också för tillfälliga, enstaka omsättningar här, då ML anpassades till sjätte direktivet vid EU-inträdet 1995, genom att rekvisitet att fråga skulle vara om yrkesmässig verksamhet som ”bedrivs här i landet” utmönstrades ur 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. I 4 kap. 5 § ML anges att ”[e]n utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige eller i utlandet, om företagaren bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet enligt 1 §” i 4 kap. ML. Det skall noteras att begreppet utländsk företagare i 1 kap. 15 § ML inte har någon motsvarighet i sjätte direktivet.[326] Den 1 januari 2002 ersattes alltså det med motsvarande inkomstskatterättsliga begrepp likalydande fast driftställe i ML med fast etableringsställe. Här är av intresse att det motsvarande begreppet i sjätte direktivet enbart används i vissa av reglerna för att bestämma omsättningens placering.[327] I ML används det för att bestämma även subjektets status som icke inländskt subjekt momsmässigt. Det är emellertid inte av särskilt intresse här, då också subjekt i utlandet skall prövas på temat yrkesmässig verksamhet, dvs. om de kan tillhöra det svenska momssystemet, utifrån 4 kap. 1 § ML. RSV har alltså uttalat att den svenska skatteförvaltningen på temat ”yrkesmässighet” enligt ML hos utländsk företagare får godta ”ett annat lands bedömning att en verksamhet som bedrivs i det landet är yrkesmässig”. Om det skulle visa sig att det inte är möjligt, har SKV stöd i 4 kap. 5 § ML för att samma prövning skall gälla

[326] Se Prop. 2001/02:28 s. 62.
[327] Se Prop. 2001/02:28 s. 44.

för utländska subjekt som för svenska när det gäller vad som är yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Frågan här är om yrkesmässig verksamhet med kopplingen i punkt 1 av lagrummet till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL är konformt med skattskyldig person enligt sjätte direktivet, oavsett om prövningen gäller inländska eller utländskt etablerade företag.

Skillnaden mellan utländskt etablerade företag och svenska är i stället att det för svenska subjekt alltså finns ett par hänvisningar till IL för bestämning av yrkesmässig verksamhet vid vissa tillfälliga omsättningar. Nämligen i 4 kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML. Annars omfattas både utländskt etablerade och svenska företag av huvudregeln om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML med kopplingen till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL och av supplementärregeln om yrkesmässig verksamhet under s.k. rörelseliknande former i 4 kap. 1 § 2 ML.

Det kan vara så att andra fall av yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. ML, där någon hänvisning inte sker till IL för den bestämningen, också bör analyseras på temat EG-rättskonformitet. När det gäller företagen är det 4 kap. 2 § ML angående personalserveringar hos arbetsgivare med skattefria verksamheter enligt ML samt 4 kap. 4 § ML som stipulerar att beloppsgränserna i 1-3 §§ gäller hela verksamheten och inte varje enskild delägare i fall med enkla bolag eller samägande av verksamhet. Det lämnas därhän mot bakgrund av begränsningen för detta arbete. I 4 kap. 3 § första stycket 3 ML anges att uthyrning av fastighet som avses i punkt 2 av samma lagrum omfattas av begreppet yrkesmässig verksamhet i fall av frivillig skattskyldighet. Det är emellertid inte av intresse här, bl.a. på grund av att frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML alltså kan omfatta också icke yrkesmässiga såsom privatpersoner.

Här räcker det med att notera att om de båda fallen av yrkesmässig verksamhet för tillfälliga omsättningar vilka kopplar till IL, dvs. upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter mot engångsersättning (4 kap. 3 § första stycket 1 ML) och försäljning av produkter från privatbostadsfastighet eller privatbostadsföretag (4 kap. 3 § första stycket 2 ML), är EG-rättskonforma och inte bör utmönstras, bör 4 kap. 5 § ML ändras till att omfatta också dessa båda fall. Annars kan det innebära att kopplingen till IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet blir för restriktiv för utländska företagare, genom att 4 kap. 5 § hänvisar enbart till 4 kap. 1 § ML.

Med denna reservation för utländska företagare kan analysen av kopplingen till 13 kap. IL för att bestämma vem som är företagare momsmässigt och kan tillhöra momssystemet fortsätta. Det är alltså 4 kap. 1 § ML som är av intresse oavsett om fråga är om svensk eller utländskt etablerad företagare. Av intresse är att också bryta av regeln mot 4 kap. 8 § ML, där kopplingen till IL gäller att bestämma undantag från yrkesmässig verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Därvid skall alltså också undersökas om begränsningen av mervärdesbeskattningen för dessa båda associationsformer kan ske med avseende på just skattesubjektet, och inte som i artikel 13A i sjätte direktivet med avseende på skatteobjektet.

6.1.2.2 Offentlig verksamhet analyseras inte

Analysen här begränsas till företagen. Undantaget från skattskyldig person för det allmännas, offentligrättsliga organs, myndighetsutövning i artikel 4.5 i sjätte direktivet gäller inte någon prövning på temat åtskillnad mellan företagare och konsument och i 4 kap. 6 och 7 §§ ML sker bestämningen av yrkesmässigheten för offentlig verksamhet med avseende på skatteobjektet utan någon koppling till IL:s begreppsvärld.[328] Därför saknas alltså anledning att i detta arbete beröra offentliga verksamheter och gränssnittet mellan myndighetsutövning och skattskyldig person.

6.1.3 Avdragsförbudet för representation och liknande analyseras

Det har alltså redan konstaterats att ML:s skattskyldighetsbegrepp inte är EG-rättskonformt när det vid en systematisk tolkning av ML leder till att avdragsrättens uppkomst inte kan inträffa innan skattepliktig omsättning först faktiskt skett i verksamheten. Analysen fortsätter med frågan om kopplingarna till IL för att bestämma yrkesmässig verksamhet är EG-rättskonforma. Dessutom är det av intresse att undersöka avdragsförbudet för representation och liknande med kopplingen till IL i det avseendet, då avdragsrätten är så central som den är för att bestämma vad som är mervärdesskatt.

[328] Se för övrigt 6 kap. 6 § ML, där det alltså endast förtydligas för offentlig verksamhet att om omsättning sker i ett statligt affärsverk är affärsverket skattskyldigt.

6.1.4 Avslutningsvis berörs begreppet ”skattskyldig” och dess betydelse för beskattningen av gemenskapsinterna förvärv av varor som är skattefria i annat EU-land men där Sverige tillämpar skatteplikt enligt sjätte direktivet

Avslutningsvis kommer något att sägas om den rubricerade situationen vid gemenskapsinterna förvärv, för att ytterligare belysa kompetens- och suveränitetsfrågorna. Vad innebär det därvidlag att 2a kap. 3 § första stycket 3 ML, som beskriver huvudfallet av s.k. gemenskapsinternt förvärv hos köparen i Sverige, innehåller begreppet ”skattskyldig” beträffande säljaren i det andra inblandade EU-landet? Det får redan nu noteras att utredningen SOU 2002:74 verkar omedveten om de tillämpningsproblem som kommer att tas upp här. I samband med detta fall av skattskyldighet återknyts också till ”Debouche”-målet och lagändringen 2003 i ML angående villkoren för återbetalning av moms till utländsk företagare.

6.1.5 Avslutningsvis berörs också frågan om en fordran på ingående moms mot staten kan genomdrivas även om aktuell regel i ML materiellt sett beskriver något annat än moms

I likhet med frågan om gemenskapsinterna förvärv berörs avslutningsvis också något om momssystemet som uppbördssystem betraktat. Det gäller alltså frågan om överkompensation kan förekomma med formellt stöd i ML, men där ML mot bakgrund av momsens grundprinciper kan anses beskriva något annat än mervärdesskatt. Den frågan saknar, likt frågan om gemenskapsinterna förvärv, koppling till IL, men kan alltså vara av intresse pedagogiskt sett och särskilt då den veterligen aldrig berörts tidigare.

6.2 YRKESMÄSSIG VERKSAMHET

6.2.1 Fortsatt analys, yrkesmässig verksamhet i förhållande till övriga rekvisit i huvudregeln om skattskyldighet i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML

6.2.1.1 Yrkesmässig verksamhet i förhållande till omsättning inom landet

Den fortsatta analysen gäller alltså om åtskillnaden mellan företagare och konsumenter, genom hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML beträffande yrkesmässig verksamhet till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL, är förenligt med skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet. Yrkesmässig verksamhet är ett av de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML.

Det har redan konstaterats att det tillika nödvändiga rekvisitet för uppkomsten av skattskyldighet, nämligen att omsättningen som sker i den yrkesmässiga verksamheten skall ske inom landet, inte är av intresse här. En företagare etablerad i utlandet blir skattskyldig i Sverige också för tillfälliga, enstaka omsättningar här, då 1 kap. 1 § första stycket 1 ML sedan Sveriges EU-inträde 1995 inte innehåller rekvisit att den yrkesmässiga verksamheten skall bedrivas ”här i landet”. Förvärvsbeskattning för sådana omsättningar inom landet sker hos kunden i de flesta fall sedan den 1 juli 2002, om kunden är momsregistrerad här. Då har den utländska företagaren möjlighet att ansöka om frivilligt inträde i det svenska momssystemet i stället. Den lagändringen bygger också på EG-direktiv om moms, 2000/65/EG. Oavsett om kunden skall debiteras moms eller omfattas av omvänd skattskyldighet och förvärvsbeskattas, är alltså ML EG-rättskonform såtillvida att företag etablerade i utlandet omfattas av det svenska momssystemet på samma villkor som svenska subjekt när det gäller begreppet yrkesmässig verksamhet. De skillnader som kan föreligga med avseende på omsättningar inom landet har stöd i EG-direktiv. Skillnaden mellan utländskt etablerade företag och svenska är de båda fallen av tillfälliga omsättningar i 4 kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML som hänvisar till IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, och enbart omfattar svenska subjekt. Huvudregeln om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML med kopplingen till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL och supplementärregeln om yrkesmässig verksamhet under s.k. rörelseliknande former i 4 kap. 1 § 2 ML omfattar alltså såväl utländskt etablerade som svenska subjekt.

Med den skillnaden mellan svenska och utländska subjekt noterade sker analysen här av om det svenska momssystemet är EG-rättskonformt när det gäller att bestämma vem som kan tillhöra det med avseende på huvudregeln, supplementärregeln och de båda fallen av tillfälliga omsättningar, där hänvisning också sker till IL för att bestämma yrkesmässig verksamhet.

Om kopplingarna i fråga till IL för att bestämma yrkesmässig verksamhet innebär att någon, i förhållande till vad som annars skulle gälla vid tillämpningen av sjätte direktivets skattskyldig person, stängs ute från momssystemet och möjligheterna att ta till vara rätten att dra ingående moms på förvärv, har direktivet direkt effekt och myndigheter och domstolar skall bortse från hänvisningen i fråga till IL.

Om tolkningsresultatet av kopplingen i fråga från ML till IL för att bestämma vem som har yrkesmässig verksamhet medför att momssystemet i Sverige överkompenserar såtillvida att personer som inte är skattskyldiga personer enligt sjätte direktivet ges tillträde och möjlighet att dra ingående moms på sina förvärv, får staten alltså finna sig i att de utövar den möjligheten. Däremot kan inte staten genomdriva åliggande om att redovisa och erlägga utgående moms, om de inte vill tillhöra momssystemet i sådant fall. Legalitetsprincipen gäller alltså alltjämt trots att ML sedan 1995 skall tolkas utifrån framför allt sjätte direktivet.

De särskilda reglerna om skattskyldighet för vissa subjekt har alltså inte någon betydelse för frågan om omfattningen av yrkesmässig verksamhet. Därför får associationsformen betydelse här enbart när det gäller begränsningen av vem som har yrkesmässig verksamhet och hänvisningen till IL i 4 kap. 8 § ML beträffande allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.

6.2.1.2 Yrkesmässig verksamhet i förhållande till skattepliktig omsättning (skatteobjektet)

Det återstående nödvändiga rekvisitet för skattskyldighet enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första stycket 1 ML är att det skall vara fråga om skattepliktig omsättning av vara eller tjänst i den yrkesmässiga verksamheten. Skatteobjektets karaktär är inte av intresse här i första hand, då arbetet begränsas till EG-rättskonformiteten med hänvisningen till IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, dvs. av skattesubjektets karaktär. Emellertid är det av visst intresse att det finns regler i 3 kap. ML med ett verksamhetsbegrepp som bestämmer prestationens (objektets) karaktär som skattepliktig eller skattefri, och som också baseras på ett inkomstskatterättsligt rörelsebegrepp eller ett rörelsebegrepp från civilrätten.

6.2.2 Strukturering av bedömning yrkesmässig verksamhet i förhållande till näringsverksamhet och viceversa

Rekvisiten för skattskyldighetens uppkomst enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första stycket 1 ML har sedan ML:s tillkomst den 1 juli 1994 enbart justerats genom att det sedan EU-inträdet 1995 inte längre krävs av att fråga är om skattepliktiga omsättningar i en yrkesmässig verksamhet ”som bedrivs här i landet”. För bestämningen av yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln därom i 4 kap. 1 § 1 ML hänvisas emellertid till hela 13 kap. IL och näringsverksamhetsbegreppet däri. I förarbetena till ML framgår att

huvudregeln endast skulle omfatta ”inkomstskattelagarnas regler om subjektiv skattskyldighet”,[329] och fram till den 1 januari 2001 upprätthölls detta också formellt, genom att 4 kap. 1 § 1 ML hänvisade till näringsverksamhet enligt 21 § KL.

Meningen har alltsedan GML:s tid varit att den momsmässiga yrkesmässigheten skall bestämmas med utgångspunkt i inkomstskatterättens subjektiva rekvisit för näringsverksamhet, vilket i förarbetena till ML uttrycktes med att fråga skulle vara om att ”verksamheten har en sådan karaktär – varaktighet, självständighet bakomliggande vinstsyfte m.m. – att den utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL”.[330] 21 § KL motsvaras av 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, där det anges att ”[m]ed näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”. När IL ersatte KL (och SIL) vid 2002 års taxering beaktades inte detta, utan hänvisningen till näringsverksamhet för att bestämma yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML avser hela 13 kap. IL, dvs. hela inkomstslaget näringsverksamhet och inte enbart vad som uppfyller de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet. Detta problem uppmärksammas inte av utredningen SOU 2002:74. Utredningen refererar enbart till att det i förarbetena till IL angavs att ”hänvisningen i 4 kap. 1 § ML till 13 kap. IL” skulle behållas i avvaktan på just utredningen (SOU 2002:74), och anser sig därför inte ha någon anledning till att gå in på de olika bestämmelserna om näringsverksamhet i 13 kap. IL.[331] Problemet i fråga får sålunda tas upp här i stället. Förändringen 2001 kan knappast ha varit avsiktlig, men formellt sett har alltså begreppet yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML utvidgats, genom att hänvisning sker till hela inkomstslaget näringsverksamhet.

Analysen här börjar med hänvisningen från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL och de subjektiva förutsättningarna för näringsverksamhet i 1 § första stycket andra meningen av lagrummet. Är den formella kopplingen från ML till IL EG-rättskonform i det avseendet? Sedan görs med anledning av nämnda formella förändring 2001 med hänvisningen till hela 13 kap. IL en analys strukturellt sett av om subjekt som inte skulle anses tillhöra momssystemet utan den förändringen omfattas av yrkesmässig verksamhet. I så fall bör hänvisningen till näringsverksamhetsbegreppet begränsas till att gälla enbart 13 kap. 1 § första stycket andra meningen.

---

[329] Se Prop. 1993/94:99 s. 164, 165 och 169. Notera på sidan 169 att genitiv-s i ’inkomstskattelagarnas’ i citerad text saknas.
[330] Se Prop. 1993/94:99 s. 164 och 165.
[331] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 79 med hänvisning till Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 759-760.

I samband med analysen av hänvisningen till de subjektiva förutsättningarna berörs också den s.k. supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML som anger att yrkesmässig verksamhet också kan omfatta en aktivitet som ”bedrivs i former som är jämförliga med en till [sådan] näringsverksamhet hänförlig rörelse”, förutsatt att årsomsättningen överstiger 30.000 kr. Är det lagrummet nödvändigt för att beskriva en företagare i enlighet med vad som avses med skattskyldig person enligt sjätte direktivet? Om inte, bör det utmönstras ur ML, då det formellt sett till och med öppnar för att med yrkesmässig verksamhet också skulle förstås subjekt vars inkomster inte alls omfattas av 13 kap. IL.

Det är också av intresse att följa upp med momsaspekterna på en kommentar från Juridiska fakulteten vid Lunds universitet i samband med införandet av IL. Fakulteten ansåg att det i 13 kap. IL redan inledningsvis borde anges att avgränsningarna mot andra inkomstslag är relevanta endast för enskild näringsverksamhet, då aktiebolag bara har ett inkomstslag – näringsverksamhet. Lagstiftaren ansåg att fakultetens förslag skulle leda till svåröverblickbara konsekvenser, ”bl.a. när det gäller avgränsningen mot det skattefria området”.[332] Här skall framför allt beröras vad det innebär att en juridisk person, t.ex. aktiebolag eller ekonomisk förening, enbart behöver ha inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet för att kunna tillhöra momssystemet, då 4 kap. 1 § 1 ML alltså hänvisar till hela 13 kap. IL. Emellertid är det också av intresse huruvida yrkesmässig verksamhet skall omfatta aktiviteter som ger inkomster som är skattefria inkomstskattemässigt av den anledningen att de faller utanför inkomstslagen.

6.2.3 Yrkesmässig verksamhet, hänvisningen till 13 kap. IL och de subjektiva förutsättningarna för näringsverksamhet i 1 § första stycket andra meningen i kapitlet

6.2.3.1 Vinstrekvisitet

I enlighet med förarbetena till föregångaren till 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, 21 § KL, är de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet, förutom att verksamheten enligt lagtexten skall bedrivas yrkesmässigt och självständigt, att den bedrivs varaktigt och med

[332] Se Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 161 och även s. 191, där det noteras att efter Svenska Revisorssamfundet SRS påpekande ändrades ordet ”verksamheten” till ”näringsverksamheten” i förslaget till 13 kap. IL, för att undvika att skattefria inkomster skulle bli beskattade.

vinstsyfte.[333] Självständighetskriteriet ger en avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet mot inkomst av tjänst (anställning och liknande), medan vinstsyftet avgränsar det mot hobby och en avgränsning mot inkomstslaget kapital erhålls genom varaktighetsrekvisitet.[334]

Vinstrekvisitet är inte förenligt med förutsättningarna för skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet. Det framgår alltså direktiv av artikelbestämmelsen, som anger att en person kan ha karaktären av skattskyldig person oberoende av syfte med eller ”resultat” i den ekonomiska verksamheten. I t.ex. den tyska momslagen (Umsatzsteuergesetz) förtydligas också att frågan om vem som har karaktären av skattskyldig person (Unternehmer) avgörs utan krav på att personen i fråga skall ha något vinstsyfte med sin aktivitet, även om ett sådant rekvisit uppställs av inkomstskatterätten.[335] Om det vore så att ett vinstrekvisit upprätthölls av svensk nationell praxis för bestämningen av näringsverksamhet, skulle den formella kopplingen till det begreppet för att bestämma yrkesmässig verksamhet enligt ML vara tvunget att upphävas. Att ett förvärvssyfte förutsätts för att de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet skall anses uppfyllda, på ett liknande sätt som för bestämningen av skattskyldig person i sjätte direktivet, framgår direkt av att begreppet förvärvsverksamhet används i lagrummet 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL.[336]

Redan inför den stora skattereformen 1990 fanns förslag om att slopa vinstrekvisitet. Problemen med gränsdragningen mellan hobby och rörelse, och framför allt kontrollmöjligheterna och svårigheterna därvid med att bedöma vinstsyftet med nystartade verksamheter vilka ofta ”går med förlust”, gjorde emellertid att systemet med att ”rulla” underskott i näringsverksamhet framåt, och att ha en möjlighet att ompröva en aktivitet som SKV från början bedömt som hobby (inkomst av tjänst) senare inom omprövningsperioden till att bedömas som näringsverksamhet, valdes i stället.[337]

---

[333] Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 310 och även s. 649.
[334] Se även Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 231ff, av Sven-Olof Lodin m.fl.
[335] Se kommentaren till tyska momslagen [dvs. till Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG 1980), neugefasst durch Bekanntmachung vom 9. Juni 1999], Umsatzsteuergesetz, s. 2, 4 § 2, av Karl Ringleb m.fl., där det beträffande frågan ”Wer ist Unternehmer?” anges att ”Eine Gewinnerzielungsabsicht” (vinstsyfte), som beträffande det inkomstskatterättsliga rörelseidkare (”Gewerbetreibenden”), inte erfordras.
[336] Se SKV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering Del 2, s. 48.
[337] Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 312.

Emellertid har vinstrekvisitet för näringsverksamhet uttunnats i praxis. Vinstrekvisitets betydelse ligger framför allt i att avgränsa rörelse (näringsverksamhet) mot inkomstslaget tjänst i den del det inkomstslaget genom den stora skattereformen 1990 utvidgades till att omfatta de tidigare skattefria hobbyverksamheterna.[338] Reformen innebar för övrigt att rörelse, tillsammans med de båda tidigare inkomstslagen annan fastighet och jordbruk, bildade inkomstslaget näringsverksamhet. Genom utvidgningen av inkomst av tjänst till att omfatta tidigare skattefria hobbyverksamheter blev det inkomstslaget (tjänst) restinkomstslag i förhållande till näringsverksamhet. Tidigare gällde det motsatta, dvs. att rörelse var ett restinkomstslag i förhållande till tjänst.[339]

Vinstrekvisitet, om det ens nämns i domar och förhandsbesked från SRN, omnämns mera som en del av vad som refereras att den enskilde uttalat. I doktrinen anges beträffande vinstsyftet som rekvisit för näringsverksamhet att ”detta krav kommit att uttunnas och knappast alls föreligger för juridiska personer”.[340] Någon skillnad i fråga om företagsform torde emellertid knappast föreligga för ifrågavarande problematik, då 4 kap. 1 § 1 ML alltså hänvisar hela 13 kap. IL där de subjektiva förutsättningarna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL ingår. Den omständigheten att intäkter hos juridiska personer formellt sett alltid hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL saknar relevans. När det gäller själva bedömningen av om tjänst eller rörelse (näringsverksamhet) skall anses föreligga lutar sig domstolarna – eller SRN – i stället mot objektiva omständigheter såsom hur många uppdragsgivare vederbörande person eller dennes bolag har eller förväntas ha, dvs. självständighetskriteriet är det som i praktiken får betydelse för ifrågavarande bedömning – inte vinstsyftet.

Regeringsrätten hänvisar i RÅ 2000 Not 189 till ett antal domar där skattemyndigheten (numera: SKV) hävdat att en person själv, och inte dennes bolag, skall beskattas för ersättning från uppdragsgivare, och att ”kännetecknande” för regeringsrättens ställningstagande om vederbörande omfattas av tjänst hellre än rörelse (näringsverksamhet) ”har i allmänhet varit att aktiebolaget haft bara en eller ett fåtal uppdragsgivare”.[341]

---

[338] Se SKV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering Del 2, s. 48.
[339] Se Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 160.
[340] Se EG-skatterätt, s. 172, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.
[341] I fallet hänvisar Regeringsrätten till RÅ 1983 1:40 och RÅ 1984 1:101 som exempel på fall där personens i fråga bolag ej genomlysts och till RÅ 1969 ref 19, RÅ 1973 Fi. 85, RÅ

Regeringsrätten har för övrigt beträffande den situationen att ett dotterbolag i en koncern utbetalat ersättning till moderbolaget för arbete som dess ägare utfört i dotterbolaget ansett att dotterbolaget varit självständigt och att ägaren inte skulle beskattas direkt, utan att denne beskattas först vid löneuttag från moderbolaget. Regeringsrätten betonade för sitt avgörande att koncernbidrag fritt kunde fördelas mellan bolagen i koncernen och då förelåg inte ”[n]ågot skäl att göra åtskillnad mellan arbete som utförs i ett direkt ägt aktiebolag och i ett som ägs indirekt i form av ett helägt dotterbolag”.[342]

RÅ 1998 Ref 10 gällde fråga om skattskyldighet för en ideell förening och Regeringsrätten uttalade där att ”åtminstone i fråga om juridiska personers verksamhet gäller … enligt praxis avsaknaden av ett vinstsyfte” inte som ett hinder för näringsverksamhet (rörelse), ”förutsatt att den inte har alltför begränsad omfattning”. Regeringsrätten ansåg att näringsverksamhet inte ens utesluts om ”en verksamhet har bedrivits på självkostnadsbasis eller t.o.m. utan full kostnadstäckning”.[343]

Sålunda kan konstateras att rättspraxis för närvarande kan betecknas som EG-rättskonform materiellt sett vad gäller hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till begreppet näringsverksamhet i den del som nationell rätt inte föreskriver något vinstrekvisit, utan praxis till och med godtar att näringsverksamhet skall anses föreligga i frånvaro av full kostnadstäckning.

Om inte rättsutvecklingen övergår till att Regeringsrätten betonar ett vinstrekvisit vid bedömningen av näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL, skulle sålunda ett upphävande av kopplingen till det begreppet från 4 kap. 1 § 1 ML vid bedömningen av yrkesmässighetskriteriet enbart handla om en formell åtgärd. Med rådande nationella praxis i berörda hänseende skulle alltså en dylik åtgärd inte innebära någonting materiellt sett vad gäller frågan om yrkesmässig verksamhet i ML är konformt med skattskyldig person i artikel 4.1 i sjätte direktivet. De svenska förvaltningsdomstolarna har vid tillämpningen av ML i över ett decennium nu haft att iaktta en gällande rätt som innefattar EG-rätten, och

---

1974 A 2068 och RÅ 1981 1:17 som exempel på när vederbörande skall beskattas personligen för ersättningen från uppdragsgivaren. Se även SOU 1975:1 s. 723.

[342] Se RÅ 2004 Ref 62.

[343] Se Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 233 och 234, av Sven-Olof Lodin m.fl. Se även referens till fallet i Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 31, av Björn Forssén. I fallet hänvisar Regeringsrätten för sin bedömning också till RÅ 1997 Ref 16, som är ett momsmål, varom mera senare i framställningen.

utvecklingen med att bortse från ett vinstrekvisit vid prövningen av näringsverksamhet gör att den aktuella kopplingen från ML till IL för att bestämma skattesubjektet är EG-rättskonformt materiellt sett åtminstone i det hänseendet.

6.2.3.2 Självständighetsrekvisitet

Ett självständighetsrekvisit motsvarande det i artikel 4.1 i sjätte direktivet återfinns i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL. Det är som redan konstaterats här EG-rättskonformt – jämför artikel 4.4 i sjätte direktivet – i det att det enligt en sedan länge etablerad nationell praxis hos Regeringsrätten är ägnat att skilja företagarna från personer med anställningsförhållande. Även i detta hänseende är alltså den aktuella kopplingen från ML till IL för att bestämma skattesubjektet EG-rättskonformt materiellt sett.

6.2.3.3 Varaktighetsrekvisitet

När det gäller vararaktighetsrekvisitet uttrycks inte ett sådant explicit i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, men det kan sägas ligga i yrkesmässighetsrekvisitet där och framgår alltså av de inkomstskatterättsliga förarbetena.

Tidigare har här konstaterats att ML inte är EG-rättskonform såtillvida att en systematisk tolkning av 8 kap. 3 § första stycket ML och 10 kap. 9 § ML ger tolkningsresultatet att med ”verksamhet som medför skattskyldighet” förstås att skattepliktig omsättning (transaktioner) faktiskt måste ha uppkommit, innan avdragsrätt för ingående moms på förvärv i verksamheten kan uppkomma. Det är emellertid en tempofråga som inte innebär att verksamhetsbegreppet behöver utmönstras ur ML. I stället har analysen här visat – i motsats till vad utredningen SOU 2002:74 hävdar – att ”verksamhetstänkandet” är nödvändigt. Om verksamhetsbegreppet i yrkesmässig verksamhet skulle tas bort, skulle ML för bestämningen av skattesubjektet sakna en motsvarighet till ekonomisk verksamhet i sjätte direktivets begrepp skattskyldig person. ”Verksamhetstänkandet” är nödvändigt för bestämningen av vem som kan tillhöra momssystemet, och ”transaktionstänkandet” är nödvändigt för att bestämma i vilken grad skattskyldig person tillhör momssystemet och avdragsrätten för ingående moms samt för dennes skyldighet att redovisa utgående moms.

Här gäller emellertid analysen den förstnämnda frågan, dvs. vem som kan tillhöra momssystemet. Därvid har det konstaterats här att det är nödvändigt

med ett objektivt verksamhetsbegrepp för att indikera att tillräckliga förvärv skett av personen i fråga till stöd för dennes förvärvssyfte och sålunda karaktär av skattskyldig person. Det varaktighetsrekvisit som EG-domstolens praxis uppställer med att skilja ut företagaren från en person som enbart ägnar förvärvade tillgångar förvaltningsåtgärder motsvarande vad som kan förväntas av en privatperson kan sägas ha sin beskrivning i denna växelverkan mellan det objektiva förvärvet av tillgångar och det subjektiva förvärvssyftet. Frågan är om ett sådant varaktighetsrekvisit återfinns i näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL.

Momsen skiljer sig alltså från t.ex. inkomstskatten framför allt på den punkten att det är enbart i momssystemet som en företagare kan ha en fordran på ingående moms mot staten. Det är sålunda inte meningen att IL skall efterlikna EG:s momsdirektiv när det gäller övervältringsprincipen och avskattningen av momsavdrag, dvs. beträffande ”transaktionstänkandet”. Däremot måste 13 kap. IL ge uttryck för ett ”verksamhetstänkande” och förvärvssyfte motsvarande vad som menas med skattskyldig person i artikel 4.1 i sjätte direktivet, för att hänvisningen i ML till 13 kap. IL och näringsverksamhetsbegreppet för bestämningen av yrkesmässig verksamhet skall vara EG-rättskonform.

”Verksamhetstänkandet” är, som redan har konstaterats här, EG-rättskonformt när det gäller att bedöma om en verksamhet har ”upphört”. I objektivt hänseende handlar det enligt såväl sjätte direktivet som de svenska inkomstskatterättsliga förarbetena om att samtliga tillgångar och skulder skall ha avvecklats. Frågan nu är om varaktighetsrekvisitet som uppställs enligt de inkomstskatterättsliga förarbetena och som kan sägas ligga i yrkesmässighetsrekvisitet är förenligt med det beskrivna varaktighetsrekvisitet enligt EG-domstolens praxis. Med det skall bestämmas om personen i fråga kan beskattas för inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet, vilket förutsätter en varaktighet med aktiviteten till underbyggnad av förvärvssyftet i yrkesmässighets- och självständighetsrekvisiten. Huruvida det varaktighetsrekvisitet är förenligt EG-domstolens praxis är en fråga som kräver en analys av Regeringsrättens praxis på inkomstskatteområdet därvidlag.

Frågan nu är sålunda huruvida ett varaktighetsrekvisit uppställs i svensk inkomstskatterättslig praxis, för bestämningen av de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, som fyller funktionen av att objektivt sett beskriva uppkomsten av en aktivitet som omfattas av sjätte direktivets ekonomisk verksamhet. Det handlar alltjämt om att bestämma skattesubjektet. Verksamhetsbegreppet på

objektsnivå är inte av intresse här, utan det får därvid enbart noteras att det finns frågor som inte är färdigutredda också i det hänseendet. Framför allt – som framgått tidigare här – sådant som om och när bidrag begränsar avdragsrätten. Innan svensk nationell praxis angående varaktighetsrekvisitet gås igenom får något sägas om att förvärvskällebegreppet utmönstrades ur IL vid 2002 års taxering.

Sedan 2002 års taxering, då KL och SIL ersattes av IL, uttrycks att ”[a]ll näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet”.[344] Det faktum att förvärvskällebegreppet utmönstrats ur inkomstskattelagstiftningen genom IL innebär att den klassiska frågeställningen om en person har en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller har inkomster som skall beskattas i det inkomstslaget inte längre förekommer. Det var i och för sig mera en fråga om skrivsätt i domar och doktrin, och någon materiell skillnad är inte avsedd. Beträffande juridiska personer gällde för övrigt redan tidigare att alla skattepliktiga inkomster upptas i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt förarbetena skall reformen med införandet av IL betraktas som lagteknisk och språklig med få materiella ändringar. Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet i 13 kap. IL skall enligt förarbetena inte medföra materiella konsekvenser såsom att skattefria inkomster skulle bli beskattade. De inkomster som ”normalt beskattas i näringsverksamheten” hör dit även idag.[345] För frågorna om när en aktivitet som medför att inkomster som skall redovisas i näringsverksamhet uppkommer eller upphör är det tillräckligt att konstatera att IL enbart av lagtekniska och språkliga skäl använder ”näringsverksamheten” för att förtydliga att 13 kap. IL endast omfattar inkomster i näringsverksamheten. ”Förvärvsverksamheten”, som användes i 28 § KL och punkt 1 av anvisningarna till det lagrummet, innan det upphörde vid 1990 års skattereform då all aktiv näringsverksamhet gjordes till en förvärvskälla, finns alltså kvar i legaldefinitionen av näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL.[346] Att förvärvskälla utmönstrats innebär inte någon materiell förändring av rekvisiten för att bestämma att någon är företagare inkomstskatterättsligt sett. För frågeställningarna här är det också ointressant att definitionen av aktiv näringsverksamhet flyttades till

[344] Se 14 kap. 12 § första meningen IL.
[345] Se Prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 476 och Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 157, 161, 184, 185, 190 och 191. Se även Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 35 och 384, av Sven-Olof Lodin m.fl.
[346] Se även Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 184, 190 och 191.

lagen (1962:381) om allmän försäkring och att uppdelningen på skilda förvärvskällor för varje verksamhet slopades 1993.[347]

I sistnämnda hänseende kan nämnas att enligt förarbetena till ML kan ledning sökas i det verksamhetsbegrepp som användes i 18 § KL, innan uppdelningen på skilda förvärvskällor slopades 1993, för att bestämma innebörden i verksamhetsbegreppet enligt ML. Därmed avsågs inte en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet. I stället handlade det om en verksamhet som enligt 18 § ML ingick i eller utgjorde en förvärvskälla. Undantag från den regeln gjordes emellertid så att flera verksamheter med naturlig anknytning betraktades som en enda verksamhet och förvärvskälla. Lagstiftaren ansåg emellertid att den inkomstskatterättsliga avgränsningen av verksamhetsbegreppet kunde vara till ledning för ML:s motsvarande begrepp i sådana fall där mervärdesskattens särskilda behov inte gör det olämpligt, framför allt när det gäller gränsdragningen mellan det skattepliktiga och skattefria området i en blandad verksamhet.[348]

Kopplingen i fråga från ML till IL gäller näringsverksamhetsbegreppet. Det är alltså inte materiellt sett påverkat av att begreppet förvärvskälla utmönstrats ur IL vid 2002 års taxering. Här är det därför tillräckligt att beakta om nationell inkomstskatterättslig praxis med avseende på varaktighetsrekvisitet är förenligt med EG-domstolens praxis angående när en ekonomisk verksamhet kan anses ha uppkommit enligt sjätte direktivet. Redan i förarbetena till ML markerades att det äldre verksamhets- och förvärvskällebegreppet i KL från tiden före den 1 januari 1994 enbart kunde vara till viss ledning för ML:s verksamhetsbegrepp, och att en sådan koppling inte fick ge oönskat resultat vid mervärdesbeskattningen.[349] Lagstiftning skall som bekant inte ske i förarbeten, och även med beaktande av uttalandena i förarbetena till ML om viss vägledning från äldre inkomstskatterätt har prövningen av verksamhetsbegreppets innebörd förutsatts ske med hänsyn till de för mervärdesskatten särskilda villkoren. Prövningen av om en verksamhet uppkommit som gör att personen i fråga anses ha yrkesmässig verksamhet och sålunda kan tillhöra momssystemet får, när det gäller kopplingen till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet, alltså från början anses avse varaktighetsrekvisitet i det förvärvsverksamhetsbegrepp i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL som uttrycker förvärvssyftet.

[347] Se Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 185 och Prop. 1993/94:50 s. 222.
[348] Se Prop. 1993/94:99 s. 163 och 165.
[349] Se Prop. 1993/94:99 s. 165.

EG-domstolens praxis av innebörd att en ekonomisk verksamhet förutsätter att en investering ägnas mera förvaltningsåtgärder än vad som kan förväntas från en person som investerar i tillgångar i egenskap av privatperson (konsument) och Regeringsrättens praxis angående varaktighetsrekvisitet, för att skilja kapitalinkomster från näringsverksamhet, ger inte upphov till någon materiell skillnad mellan ML och sjätte direktivet när det gäller att bestämma skattesubjektet.

En fysisk person som gör en investering på ren spekulation, exempelvis förvärvar en eller flera aktier utan att räkna med att leva på avkastningen, kapitalbeskattas inkomstskattemässigt och anses enligt EG-rätten sakna ekonomisk verksamhet. Om däremot en eller flera personer gör så många aktieaffärer, inköp och försäljningar, att de kan anses bedriva yrkesmässig handel med värdepapper (värdepappershandel) eller fråga inte blott är om den egna förmögenhetsförvaltningen, utan att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare med investeringsobjekt, dvs. att personen eller personerna i fråga har kunder, och fråga sålunda är om dylik handel av den anledningen, anses näringsverksamhet (rörelse) föreligga inkomstskattemässigt. Det följer av ett avgörande i Regeringsrätten, där två personer i sitt aktiebolag gjorde ca 50 transaktioner om ca 2.556.000 kr i inköp och ca 2.961.000 kr i försäljning aktuellt år, varför bolaget bedömdes bedriva rörelse.[350] Samma slutsats kan dras från ett annat avgörande i Regeringsrätten, där i och för sig en person som köpte och sålde aktier genom handelsbolag vari denne var delägare ansågs ha haft omfattande sådan verksamhet, men eftersom fråga var om den typ av portföljförvaltning som inriktas på kortsiktiga spekulationsvinster och inte på t.ex. en jämn avkastning eller realvärdesäkring, kunde emellertid värdepappershandel (rörelse) inte anses föreligga, varvid även beaktades att fråga var om den egna och bolagets förmögenhetsförvaltning och inte om aktiehantering åt allmänheten eller särskilda investerare.[351]

Gränsdragningen kapital kontra näringsverksamhet i nationell praxis stämmer sålunda tämligen väl med EG-rättens skiljelinje mellan privatekonomin kontra ekonomisk verksamhet, där ett minimikrav är att personen i fråga skall ägna sina investeringar mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör, för att denne skall anses ha en ekonomisk verksamhet.

Av intresse är också att tillgångar inte kan anses näringsbetingade bara för att de innehas av en juridisk person, utan för det krävs att de innehas som

[350] Se RÅ 1988 Not 276.
[351] Se RÅ 1981 1:4.

ett led i en rörelsedrivande verksamhet. Ett förvaltningsföretag som enbart innehar kontanta medel, värdepapper eller liknande kan inte anses bedriva rörelse i den meningen.[352] Detta kan också tas som stöd för att värdepappershandel, som exempel på rörelse i en mera inskränkt betydelse än näringsverksamhetsbegreppet totalt sett, utgör exempel på en aktivitet som, genom att de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet uppfylls, utgör en gemensam skiljelinje för vad som omfattas av 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL respektive av ekonomisk verksamhet i artikel 4.1 i sjätte direktivet.

Sålunda kan konstateras att svensk inkomstskatterättslig praxis avseende varaktighetsrekvisitet ger ett EG-rättskonformt tolkningsresultat när det gäller att bestämma yrkesmässig verksamhet via hänvisningen till 13 kap. IL. I vart fall beträffande de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL är hänvisningen från 4 kap. 1 § 1 ML för den bestämningen konform med artikel 4.1 i sjätte direktivet och EG-domstolens praxis angående vem som är skattskyldig person och sålunda kan tillhöra momssystemet. Frågan gäller nu närmast EG-rättskonformiteten med 4 kap. 1 § 2 ML, där yrkesmässig verksamhet utvidgas till att gälla också aktiviteter som ”bedrivs i former som är jämförliga med” näringsverksamhet enligt 13 kap. IL.

6.2.4 Yrkesmässig verksamhet, supplementärregeln om former som är jämförliga med näringsverksamhet

Även här begränsas prövningen till att gälla förhållandet till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL. Genom den s.k. supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML utvidgas begreppet yrkesmässig verksamhet i ML till att utöver näringsverksamhet enligt 13 kap. IL gälla för verksamhet som ”bedrivs i former som är jämförliga med en till … näringsverksamhet hänförlig rörelse”, förutsatt att ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30.000 kr exklusive mervärdesskatt.

Till stöd för att utvidga yrkesmässig verksamhet till att gälla sådana verksamheter som bedrivs under s.k. rörelseliknande former kan alltså artikel 24 i sjätte direktivet om särskilda regler för små företag åberopas. Om förslaget från SOU 2002:74 om att införa sådana regler för små företag införs, med skattebefrielse för beskattningsbara personer med en

[352] Se Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 44 och 45 samt RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering Del 1, s. 70.

årsomsättning under 90.000 kr, blir supplementärregeln, som för övrigt saknar en direkt motsvarighet i sjätte direktivet, obsolet av den anledningen.

Supplementärregeln är obsolet redan idag, då den tillkom under en tid när kopplingen till inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet innebar att det dåförtiden uttalade vinstrekvisitet för näringsverksamhet gav problem med avgränsningen mot hobbyaktiviteter. Supplementärregeln skulle, som framgått tidigare här, underlätta kontrollen av att vissa yrkeskategorier med stora investeringsutgifter inte ställdes utanför momssystemet och möjligheten att lyfta ingående moms på förvärven. Ett typiskt fall är alltså freelance-fotografen med dyr kamerautrustning, som därigenom uppvisar en företagarrisk som åtminstone liknar den som förekommer i näringsverksamhet, men som helt kan gå miste om intäkter och har aktiviteten vid sidan av en anställning som försörjer vederbörande mera kontinuerligt. Sedan RÅ 1998 Ref 10, som anger att näringsverksamhet kan anses föreligga också för verksamheter som går med förlust, och faktiskt redan genom ett förhandsbesked om moms, RÅ 1996 Not 168, kan det anses fastlagt att supplementärregeln är obsolet.

Inkomstskattemålet från 1998 kan sägas bekräfta att huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML inte hänvisar till någon gällande rätt av innebörd att ett vinstrekvisit skulle uppställas för näringsverksamhet. I förhandsbeskedet om moms, RÅ 1996 Not 168, fastställde regeringsrätten SRN:s bedömning,[353] vilken innebar att en kyrklig stiftelse, som inklusive bidrag om ca 50 miljoner kr/år omsatte ca 130 miljoner kr/år, ansågs ha en verksamhet av den ”arten och omfattningen” att stiftelsen bedrev näringsverksamhet enligt 21 § KL (numera 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL). Stiftelsen ansågs ha yrkesmässig verksamhet enligt ML, trots att tjänsterna som ansökan avsåg, vaktmästartjänster, tillhandahölls kunder till självkostnadspris.[354]

I fallet (RÅ 1996 Not 168) nämns både huvudregeln om yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML och ifrågavarande supplementärregel enligt 4 kap. 1 § 2 ML. Av den anledningen tillfrågade författaren till detta arbete föredraganden i SRN, Niclas von Oehlreich, vilken av de båda reglerna SRN tillämpat vid sin bedömning. Svaret var att SRN gått på huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML. Redan dåförtiden (1996) skulle SRN sedan ett par år ha nedtonat betydelsen av vinstrekvisitet i dylika fall (vilket för

[353] Se RÅ 1996 Not 168. Se kommentar av fallet i Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 27 och 62, av Björn Forssén.
[354] Se även RÅ 2001 Not 15.

övrigt sammanfaller med Sveriges EU-inträde 1995).[355] Detta stödjer att rättsläget i ett nationellt perspektiv inte är sådant att något behov föreligger för ifrågavarande supplementärregel i ML om en utvidgning av begreppet yrkesmässig verksamhet jämfört med enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML.

Supplementärregeln har inte någon direkt motsvarighet i sjätte direktivet. Den strider inte mot sjätte direktivet, då den alltså skulle kunna anses förankrad i artikel 24 om små företag. Emellertid är supplementärregeln en reminiscens från den tid då nationell praxis medförde ett behov av att undvika konkurrenssnedvridningar såtillvida att vissa yrkeskategorier som på grund av sina investeringsutgifter i en aktivitet borde tillhöra momssystemet ställdes utanför det och möjligheten att lyfta ingående moms på förvärven till aktiviteten. Supplementärregeln är sålunda obsolet och borde utmönstras ur ML utan avvaktan på om det kommer regler om skattebefrielse för små företag. Det finns, som konstaterats tidigare här, inte något fiskalt motiv med supplementärregeln, men den kan medföra rättsosäkerhet såtillvida att dess existens tas som stöd av lägre instanser för en systematisk tolkning av innebörd att det ändå skulle finnas ett vinstrekvisit för yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML. Eftersom långt ifrån alla sådana tecken på kursändringar i gällande rätt från underrättsinstanserna får prövningstillstånd i Regeringsrätten, är det angeläget att supplementärregeln 4 kap. 1 § 2 ML, som ett förtydligande i förevarande hänseende, utmönstras ur ML. Dessutom är det alltså så att om det är ett problem med att hänvisningen för yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln sker till hela 13 kap. IL, kan problemet med att personer som inte borde tillhöra momssystemet med hänsyn till vem som kan anses utgöra skattskyldig person enligt sjätte direktivet bli än större, genom att supplementärregeln skulle kunna uppfattas innebära att ytterligare personer därutöver anses ha yrkesmässig verksamhet enligt ML.

6.2.5 Yrkesmässig verksamhet, två fall av tillfälliga omsättningar med hänvisning till IL: engångsersättning för allframtidsupplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter samt produkter från privatbostadsfastigheter och från fastigheter hos privatbostadsföretag

4 kap. 3 § första stycket 1 ML stipulerar att begreppet yrkesmässig verksamhet utvidgas till att omfatta även upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter där ersättningen enligt 45 kap. 8 § IL behandlas som engångsersättning för allframtidsupplåtelse.

[355] Bekräftelse inhämtad för ordnings skull i samband med detta arbete vid samtal med SRN:s Niclas von Oehlreich 2003-03-12.

4 kap. 3 § första stycket 2 ML innebär också en utvidgning av begreppet yrkesmässig verksamhet till att omfatta försäljning av en vara från en fastighet som är privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL eller från en fastighet som tillhör ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL, vanligen en bostadsrättsförening.

De båda reglerna skall i första hand ställas mot att huvudregeln för vem som är skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet alltså i artikel 4.2 först anger olika fall av ekonomisk verksamhet, för att sedan utvidga det till att gälla ”[u]tnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav”. Kravet på att intäkter skall avses bli genererade fortlöpande kan tolkas som att det skulle kunna ifrågasättas om tillfälliga omsättningar, såsom engångsersättningar, diskvalificerar mottagaren som skattskyldig persson därvidlag. Om det någonsin har varit oklart, får alltså EG-domstolen genom ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet, där uttagsbeskattning inte kunde anses ske bara ett vederlag – om än symboliskt – utgår för tillhandahållen vara eller tjänst, anses ha klarlagt att engångsersättningar inte diskvalificerar i sig vid bedömningen av om ekonomisk verksamhet föreligger. Om det faktum att ett pris satt som en engångsersättning skulle medföra att någon ekonomisk verksamhet med momsavdrag att avskatta genom debitering av utgående moms på vederlaget inte uppkom, skulle EG-domstolen i det fallet ha haft all anledning att ta upp frågan om uppkomsten av ekonomisk verksamhet också. Beskattningsåtgärden skulle i sådant fall ha varit att avdragsrätt för ingående moms inte kunde anses föreligga från början, eftersom någon ekonomisk verksamhet inte uppkom. Om fortlöpandekriteriet i artikel 4.2 ändå skulle kunna anses innebära ett problem för den frågeställningen, kan de båda fallen av tillfälliga omsättningar anses ha stöd i artikel 4.3 i sjätte direktivet, där det alltså anges att medlemsländerna kan behandla även de som tillfälligtvis utför transaktioner som skattskyldiga personer.

Den fakultativa bestämmelsen i artikel 4.3 i sjätte direktivet har aldrig åberopats av lagstiftaren till stöd för att anse att de båda ifrågavarande slagen av tillfälliga omsättningar i 4 kap. 3 § ML också skall anses ske i yrkesmässig verksamhet. I stället anges i förarbetena till lagändringarna som föranleddes av Sveriges EU-inträde 1995 enbart att bl.a. reglerna i 4 kap. 3 § anknyter till inkomstskattelagstiftningen och någon justering föreslogs inte.[356] En anpassning hade redan skett i samband med att ML ersatte GML den 1 juli 1994, men den bestod endast i att ändringen av

[356] Se Prop. 1994/95:57 s. 175.

skatteplikten för tjänster 1991 hade inneburit att rättigheter som tidigare likställdes med varor föll utanför området för mervärdesbeskattningen. I samband med införandet av ML återställdes den tidigare ordningen, genom att 4 kap. 3 § ML anger att inte bara varor från aktuella slag av fastigheter, utan också upplåtelse av avverkningsrätt är sådan tillfällig omsättning som också skall anses ske i yrkesmässig verksamhet.[357]

Om någon får en engångsersättning som för allframtidsupplåtelse för avyttring av en fastighet enligt 45 kap. 8 § IL, innebär det inte att inkomsten inte kan beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. IL i stället för i inkomstslaget kapital. Det innebär å andra sidan inte att beskattning måste ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Beträffande det andra fallet är det fråga om ersättning i annat inkomstslag än näringsverksamhet, när det är fråga om privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL eller fastighet som ägs av bostadsrättsförening enligt 2 kap. 17 § IL, då varje slag av ”privatbostäder” inte kan ingå i inkomstslaget näringsverksamhet.[358]

4 kap. 1 § 1 ML kan alltså till den del hänvisningen till 13 kap. IL avser 1 § första stycket andra meningen – mot bakgrund av nuvarande nationella inkomstskatterättsliga praxis – anses konform med begreppet skattskyldig person i artikel 4.1 i sjätte direktivet. Genom att ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet kan uppfattas innebära ett klarläggande om att engångsersättningar inte diskvalificerar en aktivitet som ekonomisk verksamhet enligt huvudregeln i artikel 4.1 i sjätte direktivet, kan därmed de båda lagrummen 4 kap. 3 § första stycket 1 ML respektive 4 kap. 3 § första stycket 2 ML vara mer eller mindre obsoleta. Ett konkurrensneutralt urval av företagare uppnås i praktiken redan enligt huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML, även om fråga är om tillfälliga omsättningar.

Om fastigheten i fråga ägnas mera förvaltningsåtgärder kommersiellt än vad som kan förväntas av en privat investerare, behövs inte den utvidgning av begreppet yrkesmässig verksamhet som 4 kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML innebär i förhållande till huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML för urvalet av skattesubjekt.

Om den begränsning som föreslås i detta arbete av hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till att gälla enbart 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL genomförs, bör i stället tilläggas i 4 kap. 1 § 1 ML att yrkesmässig

[357] Se Prop. 1993/94:99 s. 168.
[358] Se 13 kap. 1 § andra stycket andra meningen IL.

verksamhet föreligger också i sådant fall när det i 13 kap. 1 § andra stycket IL anges att privatbostäder inte kan ingå i näringsverksamhet. Frågan om yrkesmässig verksamhet föreligger bör sålunda frikopplas från fastighetsbegreppet. Att 13 kap. 1 § andra stycket å andra sidan stipulerar att en näringsfastighet alltid räknas som näringsverksamhet medför för övrigt problem på samma tema, när en fastighet som används för privat bruk ägs av en juridisk person, då den på grund av att innehavaren är just en juridisk person därmed automatiskt utgör näringsfastighet. Det problemet berörs senare i framställningen.

Om inte de båda nyss nämnda ändringarna vidtas, kan i och för sig 4 kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML kvarstå, eftersom de lagrummen i fråga alltså kan anses ha stöd i artikel 4.3 i sjätte direktivet. Lagrummen bör också lämnas oförändrade för det fall fortlöpandekriteriet i artikel 4.2 i sjätte direktivet skulle kunna anses utgöra ett problem med engångsersättningar på temat ekonomisk verksamhet, trots ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet. Emellertid bör i sådana fall gränsbeloppet som anges i andra stycket av lagrummet, för tillämpning av 4 kap. 3 § första stycket 2 ML, ändå utmönstras. Sådana gränsbelopp godtas inte i sjätte direktivet, om inte fråga är om regler om befrielse från skattskyldighet för små företag respektive om schablonbeskattning av jordbrukare enligt artikel 24 respektive artikel 25 i sjätte direktivet. Sådana regler finns inte i ML.

Utredningen SOU 2002:74 berör enbart 4 kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML översiktligt, men har alltså också allmänt sett reserverat sig för att inte göra någon analys av de materiella beskattningsreglerna.[359]

6.2.6 Undantag från yrkesmässig verksamhet, allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

6.2.6.1 Förhållandet mellan 4 kap. 8 § ML och IL, nationell svensk praxis

Yrkesmässig verksamhet i ML begränsas uttryckligen enbart för två associationsformer, nämligen allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Begränsningen framgår av 4 kap. 8 § ML. Där anges den omfatta ideell förening för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket IL respektive trossamfund för vilket skattskyldighet inte föreligger enligt 7 kap. 14 § IL.[360] För övrigt anges, enligt 4 kap. 8 § andra stycket ML, begränsningen i fråga av

[359] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 91, 93 och 130-134 och SOU 2002:74 Del 2 s. 21.
[360] Se 4 kap. 8 § första stycket ML.

yrkesmässig verksamhet också avse sådan förening som fått bestå som registrerad vid införandet av 1987 års lag om ekonomiska föreningar, förutsatt att den kvalificerar som ideell förening enligt IL.[361]

Registrerade trossamfund är inte skattebefriade enligt ifrågavarande regler på grund av registreringen i sig, utan prövningen av den kvalificerade skattebefrielsen för ideella föreningar skall också företas beträffande dem, vilket framgår genom hänvisningen till 7 § i 7 kap. 14 § IL.[362]

När det gäller föreningarna rör det sig om sådana som tidigare benämndes allmännyttiga. Därför omfattas t.ex. inte fackföreningar – vilka tillgodoser medlemmarnas ekonomiska intressen och inte något allmännyttigt ändamål – av undantaget. I tidigare nämnda momsmålet RÅ 1997 Ref 16 ansågs ett fackförbund ha från övrig verksamhet särskiljbara skattepliktiga omsättningar av ackordskontrolltjänster åt medlemmarna. Därför ansågs beskattningsbar yrkesmässig verksamhet enligt ML föreligga beträffande omsättningarna. Fallet åberopades alltså också i inkomstskattemålet RÅ 1998 Ref 10 vid bedömningen av om näringsverksamhet skulle anses föreligga. Regeringsrätten synes sålunda inte utesluta att ML, och därmed indirekt sjätte direktivet, kan vara ledande vid bedömningen av frågor om förvärvssyfte på inkomstskatteområdet lika gärna som viceversa. Regeringsrätten ansåg i båda fallen att näringsverksamhet enligt 21 § KL – vilket lagrum alltså numera motsvaras av 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL – förelåg, och i RÅ 1998 Ref 10 bedömdes de kvalificerade kraven på ändamål etc i 7 § 5 mom. SIL, som numera motsvaras av nu ifrågavarande 7 kap. 7 § första och andra stycket IL och 7 kap. 14 § IL, för skattebefrielse vara uppfyllda. Det ansågs sålunda inte vara fallet i RÅ 1997 Ref 16.

Regeringsrättens praxis enligt de båda fallen visar att den begränsning av begreppet yrkesmässig verksamhet som görs genom kopplingen från 4 kap. 8 § ML till den kvalificerade skattebefrielsen för ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 7 kap. 7 § IL och 7 kap. 14 IL (tidigare 7 § 5 mom. SIL) fungerar med hänsyn till den momsmässiga principen om intern neutralitet. I linje härmed är också ett förhandsbesked, där Regeringsrätten har ansett att en fackförenings försäljning av annonsplatser i medlemstidningen var en skattepliktig särskild näringsverksamhet.

[361] Se 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av IL, vartill hänvisning alltså sker i 4 kap. 8 § andra stycket ML.
[362] Se Prop. 1998/99:38 s. 2 och 210. Se även Skattenytt 2002 s. 691, artikeln De registrerade trossamfunden och beskattningssystemet (s. 690-699) av Dan Hanqvist samt RSV:s Handledning för stiftelser och ideella föreningar, s. 156.

Annonsverksamheten ansågs ske i konkurrens med annonsföretag och därmed vara skild från den tidningsutgivning som föreningen bedrev utan vinstsyfte.[363]

Även om det också finns formella aspekter med avseende på att motsvarigheten i artikel 13A i sjätte direktivet alltså beskriver omfattningen av mervärdesskattefriheten på de ideella och religiösa områdena (*eng*. ”non-profit-making”-organizations) som ett undantag avseende skatteobjektet, dvs. omsättningen av varor eller tjänster, och inte som i 4 kap. 8 § ML beträffande subjektets karaktär, kan prövningen av om begränsningen av mervärdesbeskattningen i fråga är EG-rättskonform ske i första hand utifrån ändamålet med en konkurrensneutral mervärdesskatt.[364]

Om den prövningen inte föranleder att regleringen i fråga av begränsningen av mervärdesbeskattningen för ”non-profit-making”-organizations måste flyttas från 4 kap. 8 § ML till 3 kap. ML, där undantagen från skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster anges, kan de båda avgörandena från Regeringsrätten 1997 och 1998 anses ge ytterligare stöd för att närma inkomstskatterätten till ML lika gärna som tvärtom, om det skulle vara möjligt att upprätthålla en gemensam beskattningsram mellan de båda skatteslagen när det gäller att skilja ut företagarna från konsumenterna. Åtminstone gäller det i så fall med hänsyn till analysen av 4 kap. 1 § 1 ML i förhållande till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL. Den har alltså visat att svensk inkomstskatterättslig praxis är förenlig med bestämningen av skattesubjektet enligt begreppet skattskyldig person i artikel 4.1 i sjätte direktivet. Begreppet yrkesmässig verksamhet enligt den sålunda EG-rättskonforma huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML kan sägas ha brutits av mot 4 kap. 8 § ML genom 1997 och 1998 års fall. Begränsningen av begreppet utifrån IL:s begränsning av beskattningen till att för ideella föreningar och registrerade trossamfund gälla enbart ”sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §” IL, förutsatt att ändamålskravet etc enligt 7 kap. 7 § första stycket IL är uppfyllda, fungerar på subjektsnivå enligt Regeringsrätten, och även om det är oklart om EG-domstolen har kompetens för ifrågavarande inkomstskatterättsliga problematik, är det inte något som hindrar att IL anpassades till ML lika gärna som tvärtom i förevarande hänseende.

[363] Se RÅ 2005 Ref 37.
[364] Se även SOU 2002:74 Del 1 s. 258-263.

Det är inte heller något problem med kopplingen från 4 kap. 8 § ML till IL när det gäller förhållandet till utländska subjekt. Om en utländsk ideell organisation gör en tillfällig insamling för något ideellt ändamål i Sverige, konkurreras de inte ut av någon hårdare beskattning i Sverige, utan hela verksamheten undantas från beskattning här om intäkterna i huvudsak är kvalificerat skattebefriade enligt nu ifrågavarande regler i IL.[365]

Frågan är nu bara om det är konformt med sjätte direktivet att begränsningen av mervärdesbeskattningen för organisationer utan vinstintresse (”non-profit-making”-organizations) enbart träffar de båda associationsformerna allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Någon sådan begränsning till vissa subjekt anges inte i artikel 13A i sjätte direktivet, som alltså avser vissa aktiviteter för vilka undantag från skatteplikt skall gälla för organisationer utan vinstintresse.

6.2.6.2 Förhållandet mellan 4 kap. 8 § ML och artikel 13A i sjätte direktivet

Analysen av 4 kap. 8 § ML och hänvisningen till reglerna om kvalificerad skattebefrielse för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund fokuseras alltså nu på om det finns någon risk för en svensk nationell rättsutveckling som skulle kunna ge upphov till konkurrenssnedvridning på grund av kopplingen till IL. Dessutom sätts fokus på frågan om 4 kap. 8 § ML och nämnda koppling ger ett urval av skattesubjekt som är förenligt med den begränsning av mervärdesbeskattningen som anges för organisationer utan vinstintresse genom undantag med avseende på skatteobjektet enligt artikel 13A i sjätte direktivet. Föreligger inte någon sådan risk, och fungerar nuvarande lösning materiellt sett, för att bestämma vem som skall vara skattesubjekt, saknas anledning att upphäva 4 kap. 8 § ML eller överföra reglerna till 3 kap. ML.

I artikel 13A i sjätte direktivet anges att omsättningar av varor och tjänster som görs av organisationer utan vinstintresse (”non-profit-making”-organizations), religiösa institutioner och liknande omfattas av undantag från skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster. I ML har sålunda en annan lagteknisk lösning valts i det att omfattningen av undantag från mervärdesbeskattning där bestäms med avseende på skattesubjektet.

[365] Se inkomstskattemålet RÅ 1987 ref 153. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 31, av Björn Forssén.

Inkomstskattemålen RÅ 1987 ref 153 och RÅ 1999 Ref 50 visar att Regeringsrättens praxis de senaste åren gått mot en ”modernare” linje angående vad som av hävd skall anses utgöra ideella inkomster: från idrottsföreningens traditionella bingoaftnar och lotterier till musikkonserter.[366] En dynamisk utveckling av nationell praxis i förevarande hänseende är mycket betydelsefull, för att någon diskrepans inte skall uppkomma med avseende på att en regel i ML skall tolkas mot bakgrund av syftet med motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet. Det syftet förändras givetvis allteftersom samhället förändras; idrottsklubben får inte längre in lika mycket medel till att köpa idrottsutrustning på att bara ha bingoaftnar, utan måste kanske ordna exempelvis rockmusikkonsert. Ett historiskt synsätt på tolkning passar alltså inte på momsområdet, utan där är teleologisk tolkning att föredra. Utan en dynamisk nationell utveckling av praxis på ifrågavarande område, kommer med nödvändighet konkurrenssnedvridning att uppkomma, vilket uttryckligen inte godtas för tillämpningen av undantaget från mervärdesbeskattning i artikel 13A i sjätte direktivet. I RÅ 1999 Ref 50 ändrade regeringsrätten SRN:s förhandsbesked av den 28 januari 1998, och godtog att rockmusikkonserter numera av hävd kan anses som något som utnyttjas för att finansiera ideellt arbete, vilket också var minoritetens i SRN ståndpunkt.

Regeringsrätten noterar i förhandsbeskedet om inkomstskatt RÅ 2005 Ref 67 dels att ”[b]ingospel har sedan lång tid tillbaka utgjort en hävdvunnen finansieringskälla för allmännyttiga ideella föreningar”, dels att den omständigheten att en allmännyttig ideell förening tar hjälp av annan juridisk person och i samverkan genomför verksamheten inte har ansetts medföra att verksamheten inte skulle bedömas som hävdvunnen i förevarande mening. I vart fall menade Regeringsrätten – som hänvisade till nyss nämnda förhandsbeskedet om inkomstskatt RÅ 1999 Ref 50 – detta, förutsatt att föreningsmedlemmarna medverkar i arbetet. Regeringsrätten ansåg därför i förhandsbeskedet RÅ 2005 Ref 67 att en förening som ingick i en bingoallians med omkring femtio andra föreningar inte förlorade sin skattefrihet enligt 7 kap. 7 § IL, bara för att bingoverksamheten bedrivits genom ett av föreningarna gemensamt ägt serviceföretag. Föreningen ansågs bara ha tagit hjälp av annan beträffande de praktiska arrangemangen för verksamheten. I två andra förhandsbesked om inkomstskatt som Regeringsrätten jämförde med hade ensamrätten till den goodwill som var förenad med föreningen överförts för reklam- och marknadsföringssammanhang till ett handelsbolag (RÅ 1993 Ref 100) respektive rätten att i reklamsammanhang nyttja föreningens namn upplåtits

[366] Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 31, av Björn Forssén.

till ett aktiebolag (RÅ 2000 Ref 53). Då kunde enligt Regeringsrätten fråga inte vara om verksamhet som helt eller delvis bedrivs av de ideella föreningarna själva, och de kunde inte anses frikallade från skattskyldighet för handelsbolagsinkomsten respektive inkomst av upplåtelsen.

Däremot har Regeringsrätten – på temat hävd – i ett förhandsbesked ansett att tillhandahållande av abonnemang på on line-spel på Internet inte omfattas av den kvalificerade skattebefrielsen för ideell förening enligt IL. Intäkterna därifrån kunde inte av hävd anses utgöra finansieringskälla för det allmännyttiga ideella ändamålet med föreningen eller ens anses ha naturlig anknytning till det ändamålet.[367]

I två förhandsbesked har Regeringsrätten uttalat sig om spelrätter i golfförening.[368] I det första av de båda förhandsbeskeden har Regeringsrätten inte ansett att kraven för kvalificerad skattebefrielse enligt IL för allmännyttiga ideella föreningar – här en golfförening – inte längre uppfylls, enbart på grund av att medlemmarnas reverslån till föreningen omvandlas till spelrätter för dem. Verksamheten i föreningen kan inte enbart på grund av den åtgärden omedelbart anses övergå till att gynna medlemmarnas egna ekonomiska intressen och öppenhetskravet ansågs inte heller åsidosatt därvid. Regeringsrätten markerade emellertid att därmed ställning inte tagits till huruvida åtgärden på sikt kan anses medföra sådan ändrad inriktning av föreningens verksamhet att villkoren för kvalificerad skattebefrielse inte längre gäller, då den frågan inte var föremål för bedömning med ansökan om förhandsbeskedet. Även om en finansieringskälla av hävd kan anses ägnad det ideella ändamålet med föreningen, kan givetvis inte en utveckling av vad som kan omfattas av de kvalificerade kraven för skattebefrielse i övrigt förändra att ett av de nödvändiga rekvisiten för sådan befrielse är just att aktiviteten inte får övergå till att gynna medlemmarnas i den ideella föreningen egna ekonomiska intressen. En prövning får sålunda som vanligt göras i ett femårsperspektiv av förutsättningarna för föreningens inskränkta skattskyldighet enligt IL.[369] Vid innehavarens avyttring av en sådan spelrätt skall för övrigt enligt Regeringsrättens bedömning i det andra förhandsbeskedet bestämmelserna om beskattning av avyttring av ”personliga tillgångar” – varmed avses också annat än lösöre – i 52 kap. IL tillämpas.[370]

[367] Se RÅ 2005 Not 96.
[368] Se RÅ 2005 Ref 4 I och II.
[369] Se RÅ 2005 Ref 4 I.
[370] Se RÅ 2005 Ref 4 II.

Regeringsrättens här beskrivna ”modernisering” i förevarande frågor får antas ha skett under iakttagande av konkurrensneutralitetshänsyn, då sådana hänsyn gäller just vid bestämningen av omfattningen av begränsningen av skattskyldigheten enligt ifrågavarande inkomstskatterättsliga regel på samma sätt som generellt sätt gäller på momsområdet. Sålunda innebär, med rådande nationella praxis, kopplingen från 4 kap. 8 § ML till 7 kap. 7 § och 7 kap. 14 § IL enbart en annan lagteknisk lösning än direktivets. Den får anses som EG-rättskonform materiellt sett, då en för närvarande dynamisk nationell rättsutveckling när det gäller att bestämma skattesubjekten på området hindrar konkurrenssnedvridning.

Återstår sålunda frågan om nuvarande ordning med 4 kap. 8 § ML och kopplingen i fråga till IL medför en risk för en framtida inhemsk nationell rättsutveckling som leder till konkurrenssnedvridning.

Frågan är om 4 kap. 8 § ML kan förväntas fungera i förhållande till artikel 13A i sjätte direktivet även framgent, när det gäller att avgränsa omfattningen av mervärdesbeskattningen av ideella aktiviteter.

I 7 kap. 15 § IL – vartill hänvisning inte sker från 4 kap. 8 § ML – anges att kyrkor och vissa andra inrättningar enbart är skattskyldiga för näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. Detta är i linje med att huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML, för att bestämma omfattningen av yrkesmässigheten, borde koppla formellt sett till just regeln om de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i IL, och inte till hela 13 kap. IL. Av intresse är att 7 kap. 15 § IL, bland de juridiska personer som är skattskyldiga enbart för verksamhet som uppfyller de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet, nämner ”sjukvårdsinrättningar som inte bedrivs i vinstsyfte”.

En kyrka etc som inte är registrerat trossamfund omfattas formellt sett inte av undantag från mervärdesbeskattning genom begränsning av yrkesmässigheten enligt 4 kap. 8 § ML, då någon hänvisning däri inte sker till 7 kap. 15 § IL. Undantaget från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster hos dylika religiösa institutioner i artikel 13A i sjätte direktivet omfattar dock sådan vård och utbildning som också undantas från skatteplikten enligt 3 kap. (4-8 §§) ML.

Att sjätte direktivet på ifrågavarande områden avser att begränsa beskattningen av annars skattepliktiga transaktioner, medan 4 kap. 8 § ML tar sikte på fråga om förvärvssyfte, dvs. på karaktären hos subjektet, innebär sålunda inte någon konflikt mellan ML och direktivet bara för att 4

kap. 8 § ML inte hänvisar också till 7 kap. 15 § IL, utan bara till 7 kap. 7 § första och andra stycket och 14 § IL.

De trossamfund som inte registreras är som regel organiserade som ideella föreningar,[371] och eftersom registrerade trossamfund skattebefrias på samma villkor som för ideella föreningar uppkommer materiellt sett inte någon konkurrenssnedvridning enbart på grund av att 4 kap. 8 § ML inte hänvisar till subjekt som avses i 7 kap. 15 § IL. Någon nationell civilrättslig lagstiftning om ideella föreningar finns inte,[372] och även religiösa institutioner som inte är registrerade trossamfund torde uppfylla de kvalificerade kraven på ändamål etc för skattebefrielse enligt 7 kap. 7 § IL såsom ideella föreningar utan vinstintresse (”non-profit-making”-organizations). Emellertid är det formellt sett riktigare att tekniken för begränsning av mervärdesbeskattningen här följer sjätte direktivet och begränsningen av beskattningen bestäms med avseende på skatteobjektet. En sådan formell konformitet mellan ML och sjätte direktivet föreligger enbart för ifrågavarande ideella föreningar genom undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11a § ML för deras (eller stat och kommuns) tillhandahållande av entré för publik till idrottsevenemang och avgifter för idrottsutövare.[373]

Enligt 7 kap. 16 och 17 §§ IL är vissa stiftelser och andra juridiska personer enbart skattskyldiga för inkomst på grund av innehav av fastigheter. Eftersom något undantag från yrkesmässig verksamhet inte anges i 4 kap. 8 § ML med hänvisning till dessa båda lagrum i IL, omfattas ifrågavarande juridiska personer av yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML.

Att ML formellt sett enbart är konform med sjätte direktivet på idrottsområdet beträffande tekniken för att bestämma omfattningen av undantag från mervärdesbeskattning, innebär en risk för konkurrenssnedvridning genom att exempelvis religiösa verksamheter i stiftelseform inte omfattas av undantaget från yrkesmässighet i 4 kap. 8 § ML,[374] och därmed enligt ML kan mervärdesbeskattas för omsättningar av varor och tjänster som artikel 13A i sjätte direktivet undantar från

[371] Se Prop. 1998/99:38 s. 210.
[372] Se Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 479, av Sven-Olof Lodin m.fl.
[373] På idrottsområdet föreligger för övrigt idag en dubbelreglering av omfattningen av undantag från mervärdesbeskattning genom 4 kap. 8 § ML som avser skattesubjektet och 3 kap. 11a § ML som avser skatteobjektet. Se Svensk skattetidning 2003 s. 135 och 135, artikeln Förslag till nya momsregler för ideell verksamhet (s. 127-137), av Peter Iwarsson.
[374] Se angående kyrklig stiftelse, RÅ 1996 Not 168.

skatteplikt. Av den anledningen bör 4 kap. 8 § ML beträffande allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund upphävas, och erforderliga kompletteringar av reglerna om undantag från skatteplikt för omsättningar av varor och tjänster i 3 kap. ML göras för sådana aktiviteter i förhållande till avsedd omfattning av undantag från skatteplikt för dem enligt artikel 13A i sjätte direktivet.

Slutsatsen blir sålunda att en gemensam beskattningsram kan upprätthållas mellan de båda skatteslagen i fråga när det gäller att bestämma skattesubjektet, om yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML ställs mot de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL. I det hänseendet kan inkomstskatterätten lika gärna anpassas till ML som att det motsatta eftersträvas formellt sett enligt ML idag. Däremot visar analysen här på temat EG-rättskonformitet att begränsningen av mervärdesbeskattningen för organisationer utan vinstintresse inte kan begränsas till associationsformerna allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, och att regler om sådan begränsning för dylika organisationer skall avfattas med avseende på skatteobjektet i stället, vilket alltså innebär att 4 kap. 8 § ML utmönstras och kompletteringar sker av 3 kap. ML.

Eftersom reglerna i 3 kap. ML avser mervärdesskattens specifika begreppsvärld med ett ”transaktionstänkande” avseende frågor om kumulativa effekter med en alltför omfattande tillämpning av undantag, kan det förväntas att det blir svårare för Regeringsrätten att avgöra frågor om kvalificerad skattebefrielse för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt IL med vägledning från ML efter det att regleringen i 4 kap. 8 § ML justerats och förts över till 3 kap. ML.

Utredningen SOU 2002:74 berör också dessa frågor, men utredningens förslag om att utmönstra 4 kap. 8 § ML blir mera en konsekvens av att utredningen allmänt sett föreslår att upphäva bl.a. begreppet yrkesmässig verksamhet och ersätta det med beskattningsbar person.[375] Om det vore ett argument i sig att det ”[i]nom EG är … endast mervärdesskattereglerna som avgör om beskattning skall ske”,[376] skulle den jämförelse som utredningen ändå gör mellan olika språkversioner av sjätte direktivet inte vara nödvändig för utredningens förslag om att ersätta yrkesmässig verksamhet med beskattningsbar person. Det är i stället så att sjätte direktivet inte lägger något formellt hinder för att hänvisa till IL för att

[375] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 18.
[376] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 257.

bestämma vem som är skattskyldig person. Annars vore det lika meningslöst att – som utredningen gör – reservera sig för att utredningens arbete inte innebär någon analys av de materiella beskattningsreglerna. Analysen i detta arbete vore onödig om det bara handlade om att mekaniskt gå igenom vilka begrepp i ML som kopplar till annan lagstiftning.

6.2.7 Yrkesmässig verksamhet, hur bestämningen av skatteobjektet i vissa fall kan influera bestämningen av skattesubjektet i vissa hänseenden

I Regeringsrättens praxis angående kriterierna för rörelse eller det numera använda näringsverksamhet har det aldrig godtagits något ytterligare rekvisit utöver varaktighet och självständighet och det i äldre praxis beaktade vinstrekvisitet. I linje härmed har också Regeringsrätten, i ett fall angående en tillståndspliktig taxirörelse, ansett att den har varit skattepliktig enligt IL, trots att den saknade erforderligt tillstånd.[377] Ibland har det dock från SKV:s sida hävdats att just tillstånd, när så erfordras i en aktuell bransch, skulle utgöra något slags ”fjärde rekvisit” för näringsverksamhet. Emellertid klarlägger rättsfallet i fråga för förevarande sammanhang, att när EG-rättskonformiteten med den formella kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL prövas, är det enbart fråga om de tre nämnda rekvisiten. Sedan RÅ 1998 Ref 10 är det för övrigt alltså klarlagt i praxis att vinstrekvisitet är obsolet och att förvärvssyftet som uttrycks med förvärvsverksamhetsbegreppet skall prövas mot de båda andra rekvisiten, varaktighet och självständighet.

Ett ”fjärde rekvisit” för yrkesmässig verksamhet skulle enbart kunna handla om rekvisitet skattepliktig omsättning för skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. Det handlar alltså om momsens specifika begrepp utan koppling till IL. Emellertid kan det alltså finnas regler om just skatteobjektet i 3 kap. ML, där dess mervärdesskatterättsliga karaktär – skatteplikt eller skattefritt – bestäms av ett verksamhetsbegrepp baserat på rörelsebegrepp från civilrätten. Även om skattesubjektets karaktär bestäms utan något ”fjärde rekvisit”, kan sådant förhållande påverka åtminstone bevismässigt och förfarandemässigt sett när det skall prövas om någon är företagare mervärdesskatterättsligt sett och kan tillhöra momssystemet. Om vederbörande inte förväntas skapa skattepliktiga transaktioner på grund av att avsaknaden av ett tillstånd enligt aktuell regel i 3 kap. ML gör att denne inte kan bli skattskyldig i det avseendet, kan det återverka på prövningen

[377] Se RÅ 2005 Ref 14.

om personen i fråga har karaktären av skattskyldig person. Skulle ett avslag på en skatte- och avgiftsanmälan om mervärdesskatteregistrering erhålla en bristfällig motivering angående huruvida personen i fråga uppfyller rekvisiten varaktighet och självständighet, kan vederbörande själv eller en domstol som prövar ett överklagande av beslutet bli mindre vaksam på följande omständigheter. Skattskyldighet kan ha uppkommit under tiden på grund av att en skattepliktig omsättning skett av en förvärvad tillgång som inte omfattades av prövningen enligt 3 kap. ML eller att en tillgång som omfattades av den prövningen ändrat karaktär från anläggnings- till omsättningstillgång och skall medföra redovisning och erläggande av utgående moms i enlighet med 3 kap. 24 § ML och artikel 13B.c i sjätte direktivet, trots att förvärvet av den inte berättigade till avdrag för ingående moms.

Begreppet yrkesmässig verksamhet används för att bestämma vad som är en tjänst enligt ML. Enligt 1 kap. 6 § andra meningen ML är det ”allt annat” än en vara och som ”kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet”. Med en vara förstås enligt första meningen i samma lagrum ”materiella ting, bland dem fastigheter och gas samt värme, kyla och elektrisk kraft”. Ett ”tillgångstänkande” har sålunda betydelse för bedömningen av om en fråga om skatteobjektet gäller huruvida skattepliktig eller från skatteplikt undantagen omsättning föreligger för en vara eller tjänst. Det kan leda till frågor som huruvida undantag från mervärdesbeskattning föreligger även om annat undantag i 3 kap. ML inte gäller, t.ex. 3 kap. 25 § ML om verksamhetsöverlåtelser. Om det inte är fråga om en tillgång som det går att ta på fysiskt eller gas, värme, kyla eller elektrisk kraft, ställer sig frågan om den kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet. Om inte det är möjligt, kan inte ett uttag av tillgången mervärdesbeskattas även om det sker utan vederlag (gratis) och den har som en del av en förvärvad vara berättigat till momsavdrag, eftersom det per definition i ML inte är fråga om ett tillhandahållande av tjänst. Legalitetsprincipen hindrar beskattning i sådant fall, då skatteobjektet och den generella skatteplikten beskrivs som ”[o]msättning av varor och tjänster” i 3 kap. 1 § första stycket ML. Sådana frågor om skatteobjektet berörs inte mera här, utan av intresse är i detta arbete hur ett undantag från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst i 3 kap. ML kan ha beskrivna bevismässiga eller förfarandemässiga återverkningar på prövningen av skattesubjektet. Därvidlag kan bara nämnas att det för frågan om en tillgångs karaktärsförändring från anläggnings- till omsättningstillgång kan föreligga en skillnad mellan 3 kap. 24 § ML och artikel 13B.c i sjätte direktivet, då nämnda regel i ML stipulerar undantag från beskattning av andra ”tillgångar” än omsättningstillgångar för vilka rätt till momsavdrag inte förelåg vid

förvärvet, medan direktivbestämmelsen beskriver detsamma men enbart beträffande ”varor” som används i verksamheten. Tillgångar enligt ML innefattar både varor och tjänster, såsom patent i ett skattefritt vårdföretag, men en sådan anläggningstillgång skulle inte omfattas av undantag vid försäljning med stöd av sjätte direktivet. Här bortses emellertid från sådana momsspecifika frågor och i stället berörs ett par exempel på när bestämningen av skatteobjektet kan ge beskrivna bevismässiga och förfarandemässiga problem för bestämningen av skattesubjektet, på grund av att 3 kap. ML grundar vissa undantag från skatteplikt på ett verksamhetsbegrepp baserat på ett inkomstskatterättsligt rörelsebegrepp eller ett rörelsebegrepp från civilrätten.

De båda fallen som tas upp här berör fastighetsområdet. Där gäller faktiskt en huvudregel om generellt undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML, varför de båda fallen här som stipulerar skatteplikt för fastighetsupplåtelse kan sägas utgöra exempel från 3 kap. 3 § ML på ”undantag från undantaget”.

ML använder ett fastighetsbegrepp baserat på jordabalken, vilket också är fallet enligt IL. Det föranleder vissa momsspecifika problem, dvs. problem utan anknytning till IL, såtillvida att gränssnittet vara respektive tjänst blir annorlunda i ML jämfört med i sjätte direktivet. I punkt 25 i EG-målet C-409/98 (Mirror Group) talar EG-domstolen om ”uthyrning av fast egendom” enligt artikel 13B.b i sjätte direktivet, vilken artikel motsvarar 3 kap. 2 § första stycket ML. Av EG-målet 173/88 (Henriksen) framgår för övrigt att ”undantaget från undantaget” för parkeringsverksamhet enligt artikel 13B.b2 i sjätte direktivet täcker ”the letting of all places designed to be used for parking vehicles”. Emellertid omfattar ”fast egendom” (*eng*. ”immovable property”) mera än ML:s ”fastighet”, då begreppet enligt ML avser fast egendom som är fastighetsindelad. Huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet enligt 3 kap. 2 § första stycket ML omfattar sålunda inte sådan allmän plats för vilken kommun är huvudman.[378] Det innebär att ”undantaget från undantaget” i ML som motsvarar artikel 13.B.b2 i sjätte direktivet om skatteplikt för upplåtelse av plats för parkering av fordon, nämligen 3 kap. 3 § första stycket 5 ML, inte är den enda grunden för mervärdesbeskattning av upplåtelse av parkeringsplats. En kommuns upplåtelse av en parkeringsplats på ett icke fastighetsindelat torg utgör skattepliktig omsättning redan på grund av att huvudregeln om undantag för upplåtelse av *fastighet* enligt 3 kap. 2 § ML

[378] Se 6 kap. 26 § plan- och bygglagen, varav framgår att kommunen skall vara huvudman för allmänna platser inom områden med detaljplan, om det inte finns särskilda skäl till annat.

inte aktualiseras.[379] Huvudregeln om generell skatteplikt för varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första stycket ML gäller i situationen, eftersom undantag enligt någon regel i 3 kap. ML inte är tillämplig. Samma problematik föreligger för upplåtelse av torget för torghandel, festival etc. Här är emellertid inte dylika momsspecifika problem av intresse.[380] I stället är det intressanta här att 3 kap. 3 § första stycket 5 ML anger mervärdesbeskattning för upplåtelse av parkeringsplatser i ”parkeringsverksamhet”.

Vad som avses med ”parkeringsverksamhet” kan föranleda en prövning av begreppet utifrån den svenska grundlagens lex scripta-krav för beskattning. Av intresse är ett förhandsbesked, RÅ 2003 Ref 80, som gällde om en bostadsrättsförening skulle anses skattskyldig för upplåtelse av parkeringsplatser till utomstående, dvs. till icke boende i föreningen. Regeringsrätten omnämnde det danska ”Henriksen”-målet från EG-domstolen, men kom inte in på det i det svenska lagrummet centrala ordet ”parkeringsverksamhet” och lex scripta-kravet. SKV relaterar i skrivelser, till stöd för mervärdesbeskattning av dylika upplåtelser av parkeringsplatser, till såväl avgörandet i Regeringsrätten som EG-målet, men berör inte heller lex scripta-kravet.[381] Sveriges advokatsamfund har däremot, i samband med ett remissvar 2004-12-22 till finansdepartementet på förslag om en EG-förordning med vissa tillämpningsföreskrifter för specifika regler i sjätte direktivet, tagit upp bl.a. just 3 kap. 3 § första stycket 5 ML angående mervärdesbeskattning av upplåtelse av parkeringsplatser och problematiken med behovet av prövning av lex scripta-kravet mot avfattningen av regeln i fråga i ML och det däri centrala ordet ”parkeringsverksamhet”. Författaren till detta arbete var med om att ta fram advokatsamfundets remissvar, och får, för att belysa problematiken med återverkningar från bedömningen av skatteobjektet på bedömningar av skattesubjektet, ta upp skillnader i sättet att resonera mellan majoriteten och minoriteten hos SRN i RÅ 2003 Ref 80. Regeringsrätten fastställde majoritetens uppfattning att bostadsrättsföreningen skulle anses skattskyldig för upplåtelsen av parkeringsplatser till utomstående.

---

[379] Se 6 kap. plan- och bygglagen och bl.a. 28, 31 och 37 §§ däri, varav – indirekt – följer att gator, torg, parker eller andra sådana allmänna platser inte omfattas av indelning i fastigheter.

[380] Här noteras bara att RSV i fastighetsrekommendationen RSV Im 1993:4, vilken för övrigt ”upphävts” genom RSV:s allmänna råd RSV 2001:18, uttalade att upplåtelse av t.ex. gatumark, torg- och marknadsplatser borde omfattas av undantaget från skatteplikt enligt huvudregeln därom på fastighetsområdet

[381] Se SKV:s skrivelser 2004-09-22, dnr130-557045-04/113, 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111 och 2004-12-22, dnr130 735843-04/111.

Majoriteten i SRN kom fram till att uthyrningen till icke boende i bostadsrättsföreningen var en från fastighetsförvaltningen avskiljd yrkesmässig verksamhet. Därför ansågs uthyrningen medföra skattskyldighet enligt ML. Majoriteten pekade för sin bedömning på att uthyrningen till utomstående utgjorde ca 60 procent av samtliga parkeringsplatser i föreningens garage.

Minoriteten i SRN gjorde för sin motsatta ståndpunkt också en ekonomisk bedömning, som tillika får anses ha skett med iakttagande av den momsmässiga grundprincipen om konkurrensneutralitet, men pekade på att garagets storlek inte gick utöver det antal parkeringsplatser som inrättats för att skapa goda boendeförhållanden för bostadsrättshavarna. Behovet av parkeringsplatser för dem kunde fluktuera på grund av oförutsedda faktorer när garaget projekterades, och uthyrningen till utomstående fick enligt minoriteten anses ha skett på grund av låg efterfrågan hos bostadsrättshavarna för att undvika eller minska förlust till följd av uteblivna avgiftsintäkter, som beaktats i föreningens ekonomiska plan.

Minoritetens i SRN materiella prövning av frågan om en särskild yrkesmässig verksamhet förelegat beträffande den externa uthyrningen kan uppfattas ha skett med hänsyn i första hand till ekonomin inom föreningen, medan majoriteten kan uppfattas mera ha utgått ifrån ett kundperspektiv, när omfattningen av sådan uthyrning bedömts utgöra en från fastighetsförvaltning avskiljd yrkesmässig verksamhet.

Minoriteten i SRN gör emellertid en mera genomgripande analys i det att den pekar på att ordet ”parkeringsverksamhet” utan någon avsedd ändring i sak ersatt äldre rätt, där ordet ”parkeringsrörelse” användes. Förändringen var enbart en konsekvens av att inkomstslaget näringsverksamhet i och med den stora skattereformen 1990 ersatte inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. Minoriteten i SRN kan därmed uppfattas ha betonat ett ”verksamhetstänkande”, när den kommer till slutsatsen att den externa uthyrningen av parkeringsplatser omfattas av förvaltningen av bostadshusen och inte kan anses ingå i ”en särskild förvärvskälla avseende rörelse”.

Majoriteten kan åtminstone jämförelsevis uppfattas representera ett ”transaktionstänkande”, vilket kan försvaras särskilt mot bakgrund av att begreppet som skall prövas – ”parkeringsverksamhet” – placerats i regeln om skatteplikten, inte i regeln om yrkesmässig verksamhet.

Genomgången av RÅ 2003 Ref 80 visar att bedömningen av skatteobjektet bör baseras på ett ”transaktionstänkande”, och att den bör föregås av en prövning om yrkesmässig verksamhet alls kan anses föreligga hos subjektet. Den prövningen bör emellertid ske enligt ett ”verksamhetstänkande”, såsom minoriteten i SRN får uppfattas göra i fallet. Det är först då som kopplingen mellan grunderna för att personen i fråga – här bostadsrättsföreningen – kan anses vara ett skattesubjekt, dvs. någon som kan beskattas enligt ML, respektive att fråga är om en skattepliktig omsättning (objektet) beaktas med avseende på det just i detta fall gemensamma rörelsebegreppet därvidlag. Det är givetvis viktigt att också framhålla bristen i fallet när det gäller att ”parkeringsverksamhet” inte prövades mot lex scripta-kravet för beskattning, men allmänt sett är det desto mera betydelsefullt att beakta att prövningen av skatteobjektets karaktär inte får ske med förbigående av prövningen av subjektets karaktär. Om de ekonomiska implikationerna med respektive bedömning vore större än de tycks ha varit i det relaterade fallet, kan ett rörelsebegrepp från en regel om skatteobjektets karaktär påverka bedömningen av subjektet.

Om utgången i RÅ 2003 Ref 80 hade blivit den motsatta, hade förhandsbeskedet för bostadsrättsföreningen framför allt haft ett värde om det också visade mera precist vilken ekonomisk faktor som gjorde att föreningen inte kunde anses ha en yrkesmässig verksamhet. Uppfylldes de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet eller inte? Kundperspektivet är viktigt för momsen med sitt uttalade konkurrensneutrala ändamål, men frågan huruvida en verksamhet som är yrkesmässig enligt ML alls uppkommit avgörs – i enlighet med EG-domstolens praxis enligt framför allt ”Breitsohl”-målet – främst mot bakgrund av vad som har planerats med investeringen i garaget i fråga. Minoritetens i SRN materiella prövning med hänsyn i första hand till ekonomin i föreningen är mera lämplig för att avgöra om bostadsrättsföreningen kunde anses ha en yrkesmässig verksamhet. Majoriteten borde egentligen inte ha uttalat något om yrkesmässig verksamhet, eftersom den för sin bedömning därvid verkar ha influerats av kundperspektivet i stället för att pröva de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet först.

3 kap. 3 § första stycket 5 ML är sålunda ett exempel på att problem kan uppkomma indirekt för bestämningen av skattesubjektet, när just regeln om skatteobjektet också innehåller det inkomstskatterättsliga rörelsebegreppet. 3 kap. 3 § första stycket 4 ML är det andra exemplet på problematiken i fråga, skillnaden är att rörelsebegreppet i den regeln kommer från civilrätten.

Rumsuthyrning i hotell utgör skattepliktig omsättning av tjänst enligt 3 kap. 3 § första stycket 4 ML och kräver polismyndighetens på orten tillstånd. I lagrummet används begreppet ”hotellrörelse”, som alltså kan sägas baseras på civilrätten – med inslag av offentlig rätt genom kravet på tillstånd.

Problemet med att begreppet ”hotellrörelse” används i lagrummet om skattepliktig omsättning kan emellertid rationaliseras bort med att regeln om skatteplikt för uthyrning av rum i hotell enligt förarbetena till GML baserats på lagen från 1966 om hotell- och pensionatsrörelse,[382] och att begreppet har överförts oförändrat i sak till 3 kap. 3 § första stycket 4 ML.[383] Lagrummet kan därför sägas innehålla ett annat rörelsebegrepp än det skatterättsliga. De subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt IL, som motsvarar de för KL:s rörelse, kan omfatta också rumsuthyrning som inte samtidigt omfattar minst nio gäster eller minst fem gästrum, dvs. som är av en omfattning som inte skulle konstituera hotellrörelse enligt 1966 års lag därom.

Begreppet hotellrörelse enligt den lagstiftningen berör sålunda inte den problematik som kan föreligga när det gäller att skilja företagarna som kan tillhöra momssystemet från konsumenterna. Något ”fjärde rekvisit” till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet har aldrig förelegat. Däremot kan beskrivna bevismässiga och förfarandemässiga problem för den frågan och bedömningen av yrkesmässig verksamhet i sådant perspektiv föranledas av att bestämningen av skatteobjektet innehåller ett rörelsebegrepp med ingrediensen tillståndsplikt. Den som fått avslag på en anmälan om mervärdesskatteregistrering på grund av att tillståndspliktig rumsuthyrning inte förelegat, kan t.ex. komma att göra en skattepliktig lagringstjänst.[384] Om vederbörande eller domstolen i samband med prövning av ett överklagat avslagsbeslut inte har med i bilden att rekvisiten för yrkesmässig verksamhet var uppfyllda, kan den för subjektet uppkomna skattskyldigheten för lagringstjänsten bli förbisedd.

Genomgången av de båda ”undantagen från undantaget” enligt 3 kap. 3 § ML på fastighetsområdet belägger dels att ett ”verksamhetstänkande” är

[382] Se Prop. 1968:100 s. 67 och Prop. 1989/90:111 s. 107.
[383] Se Prop. 1993/94:99 s. 149.
[384] Se Prop. 1989/90:111 s. 196, där det framgår att en lagringstjänst är en skattepliktig omsättning enligt de obligatoriska reglerna, medan uthyrning av lagerlokal åt någon som själv lagrar varor omfattas av undantaget från skatteplikt på fastighetsområdet (numera 3 kap. 2 § ML). I sistnämnda situation måste uthyraren ansöka om frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML, för att kunna tillhöra momssystemet. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 178, av Björn Forssén.

viktigt för att bedöma förvärvssyftet och om en person alls kan anses vara ett skattesubjekt, dvs. någon som kan bli skattskyldig enligt ML, dels vikten av att göra den prövningen innan skatteobjektet bedöms enligt momsens specifika begreppsvärld. En annan fråga, som inte berörs särskilt här, är givetvis om ett civilrättsligt krav på tillstånd är EG-rättskonformt, när det gäller bestämningen av skattepliktiga och från skatteplikt undantagna transaktioner. I just fallet med rumsuthyrning i hotell verkar slutsatsen att så är fallet kunna dras direkt av ordalydelsen i aktuell direktivbestämmelse, då det i artikel 13B.b1 i sjätte direktivet, som motsvarar ”undantaget från undantaget” i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML, anges att tillhandahållande av logi inom hotellbranschen är skattepliktig, såsom sådan logi ”definieras i medlemsstaternas lagstiftning”.

6.2.8 Yrkesmässig verksamhet, särskilt om att juridiska personer enbart redovisar inkomst av näringsverksamhet respektive övrigt om hänvisningen till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL

6.2.8.1 Betydelsen av att juridiska personer enbart redovisar inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet

Juridiska personers inkomster och utgifter räknas enligt 13 kap. 2 § IL alltid till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. Här kan noteras att för svenska handelsbolag – vilket omfattar kommanditbolag också – behandlas bolagets inkomster och utgifter på samma sätt som för andra juridiska personer, såsom aktiebolag, vilket följer av 13 kap. 4 § första stycket IL som hänvisar till 13 kap. 2 § IL. Trots att det kan vara fråga om kapitalvinster och kapitalförluster innebär enligt 13 kap. 2 § IL enbart det faktum att subjektet är juridisk person att den har näringsverksamhet. Detta oavsett om de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL är uppfyllda eller inte. Därför gäller analysen nu den omständigheten att hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet avser hela 13 kap. IL. Vad får strukturen i 13 kap. IL för betydelse för bestämningen av yrkesmässig verksamhet i ML? Den formella hänvisningen till hela 13 kap. IL är alltså inte en avsedd förändring jämfört med den tidigare hänvisningen till 21 § KL, som motsvarade 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL. Emellertid är den formella förändringen intressant såtillvida att den inte är EG-rättskonform till de delar den innebär att personer som inte kan anses ha karaktären av skattskyldig person enligt sjätte direktivet omfattas av näringsverksamhetsbegreppets bestämning i 13 kap. IL utöver vad som

följer av en prövning med hänsyn enbart till de subjektiva rekvisiten för det begreppet. Vilka är då dessa delar?

Först noteras att det för de juridiska personerna föreligger en särskild risk för felaktigt urval av skattesubjekt, när en juridisk person äger fastighet. Av 13 kap. 1 § andra stycket IL följer alltså att innehav av näringsfastighet alltid räknas som näringsverksamhet. Av intresse därvidlag är att en fastighet som innehas av juridisk person alltid anses utgöra näringsfastighet.[385] En fysisk persons fastighet klassificeras utifrån byggnadens karaktär och användningssättet. Leder det till att fråga anses vara om en näringsfastighet, sker sedan, för att allokera näringsinkomst som arbetsinkomst eller kapitalinkomst, en aktivitetsklassificering, där ”ägarens aktivitet i den totala enskilt bedrivna näringsverksamheten beaktas”.[386] Den aktivitetsbaserade klassificeringen är förenlig med det aktivitetskrav som ligger i ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet. För en juridisk person räcker det emellertid med att konstatera att den rätt och slätt äger en fastighet, så har den juridiska personen automatiskt näringsverksamhet avseende inkomster och utgifter härrörande till fastigheten. Det innebär att en prövning av om förutsättningarna för utvidgningen av begreppet yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML, där alltså ML också kopplar till IL:s begreppsvärld, inte är nödvändig, om ägaren av fastigheten är t.ex. ett aktiebolag. Aktiebolaget har därmed med automatik en yrkesmässig verksamhet redan enligt 4 kap. 1 § 1 ML, på grund av att det lagrummet hänvisar till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL och inte bara till 1 § första stycket andra meningen däri. Även om aktiebolaget bara säljer ett träd från sin fastighet och den innehas för privat bruk, har det rätt till momsavdrag på utgifter för att genomföra transaktionen. En skyldighet att debitera utgående moms och redovisa till staten för försäljningen uppkommer emellertid bara om aktiebolaget yrkar momsavdrag för utgifterna därvid, då aktiebolaget enligt EG-domstolens praxis knappast kan anses agera i egenskap av skattskyldig person. Varaktighetsrekvisitet för ekonomisk verksamhet som belägger karaktären av skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet kan knappast anses uppfyllt i den beskrivna situationen. I detta arbete föreslås alltså en begränsning av hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till att gälla enbart de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL. Emellertid bör, mot bakgrund av den beskrivna situationen med juridiska personers fastighetsinnehav, det förslaget förenas med att det i 4 kap. 1 § 1 uttrycks att yrkesmässig

[385] Se 2 kap. 14 § IL, Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501 och RÅ 1994 Not 302.
[386] Se Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet Arbetsinkomst eller kapitalinkomst? – s. 392, av Urban Rydin.

verksamhet inte föreligger enbart på den grunden att verksamheten består i innehav av en fastighet som utgör näringsfastighet.

Av intresse i övrigt när det gäller hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till hela 13 kap. IL och den omständigheten att juridiska personer enbart kan redovisa inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet är t.ex. förhandsbeskedet om inkomstskatt RÅ 2001 Ref 60. Det innebär att om exempelvis en delägare som är aktiebolag enbart uppfyller sina förpliktelser som bolagsman i ett handelsbolag eller kommanditbolag, uppfylls inte de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet för delägarbolaget.

Enligt regeringsrättens förhandsbesked samma dag (2001-11-16) i momsfrågan (mål nr 4453-2000) innebär det att ”någon skattepliktig omsättning” – av tjänster – mellan delägarbolag och handels- eller kommanditbolaget, som är det s.k. faktureringsbolaget i förhållande till externa kunder, inte kan anses föreligga. För sin bedömning hänvisade Regeringsrätten blott till avgörandet av inkomstskattefrågan i RÅ 2001 Ref 60, varför det får anses ha bäring på frågan om yrkesmässig verksamhet.

För frågan om tillhörighet till momssystemet innebär Regeringsrättens båda avgöranden 2001-11-16 i första hand att delägarbolag inte kan vara så osjälvständiga att de saknar möjlighet enligt handelsbolags- eller kommanditbolagsavtalet att ha andra kunder än sitt handels- eller kommanditbolag (faktureringsbolaget). Då brister rekvisitet yrkesmässig verksamhet. Det ger för momsens vidkommande en mera EG-rättskonform nationell praxis än om förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1985:33 alltjämt skulle vara vägledande för frågeställningen. RSV:s nämnd för rättsärenden, dvs. föregångaren till SRN, uttalade däri att ett aktiebolag som redovisar inkomst endast på grund av delägarskap i ett rörelsedrivande handelsbolag ansågs berättigat att från inkomsten göra avdrag för lön till aktieägare som för aktiebolagets räkning varit verksam i handelsbolaget.[387] I andra hand innebär förhandsbeskeden 2001-11-16 en bekräftelse på att skattskyldighet för en transaktion förutsätter att avtal om omsättning av vara eller tjänst föreligger med utbetalaren, även när det är ett dotterbolag. Det räcker inte med att exempelvis de civilrättsliga reglerna i lag (1980:1102) om

[387] Se Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 27, av Björn Forssén; RSV:s skrivelse 2002-07-03, dnr 4860-02/120; SRN:s förhandsbesked 2003-01-23 (ej överklagat); Svensk skattetidning 2002 s. 720-727, artikeln Moms i paraplyorganisationer, av Torbjörn Boström; Svensk skattetidning 2002 s. 455-470, artikeln Paraply – överspelad (?) organisationsform, av Sune E. Jansson; och Svensk skattetidning 2002 s. 582-584, artikeln Paraplyorganisation – en kommentar i anledning av Sune Janssons artikel, av Brita Munck-Persson.

handelsbolag och enkla bolag innehåller regler om beräkning och fördelning av bruttoöverskott i ett kommanditbolag mellan bolagsmännen. I RÅ 2005 Ref 19 ansågs inte ett aktiebolag, som var komplementär i ett kommanditbolag, ha gjort någon momspliktig omsättning av tjänst till kommanditbolag, när aktiebolaget enbart i sin egenskap av komplementär förvaltat fastigheter som ägdes av kommanditbolaget. Regeringsrätten saknade någon annan grund för att anse att omsättning förelåg. Däremot anses omsättning föreligga om t.ex. ett koncernbidrag egentligen motsvarar vederlag för en beställd vara eller tjänst från utbetalande bolag i en koncern, vilket Regeringsrätten fastställde redan i RÅ 1989 Ref 86.

I linje med det redogjorda synsättet på rekvisiten yrkesmässig verksamhet och skattepliktig omsättning är två andra förhandsbesked från SRN. I SRN:s förhandsbesked 2005-06-23 (överklagat, men avskrivet på grund av återkallande), anser SRN att två delägarbolag gör skattepliktiga omsättningar av byggtjänster åt sitt gemensamma handelsbolag. SRN hänvisar till att bolagsmännen här ”till skillnad från vad som har varit fallet i de situationer av liknande art som har varit föremål för Regeringsrättens bedömning” inte uppbär ”del i någon vinst från handelsbolagets verksamhet utan ersättningar för tillhandahållna varor och tjänster”. Med hänvisning till EG-målet C-23/98 (Heerma) ansåg SRN att bolagsmännen därmed, ”på motsvarande sätt som var fallet” i det EG-målet, fick ”anses handla enskilt för egen räkning gentemot bolaget och inte som förvaltande i bolaget”. Delägare i bolaget var en fysisk person och dennes hustru. Personen i fråga ansågs vara skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet, trots att dennes enda ekonomiska verksamhet var att hyra ut fast egendom till bolaget. Sålunda förelåg inte den begränsningen för uthyraren att denne på grund av lydelsen av något bolagsavtal endast hade möjlighet att hyra ut till bolaget. I ett annat förhandsbesked kom SRN 2005-05-16 (ej överklagat) till motsatt slutsats, dvs. att omsättning enligt ML inte kunde anses föreligga, just på grund av att där handlade det om att sökanden som deltagare i enkelt bolag enbart uppbar andel i vinst från enkla bolagets verksamhet, som för övrigt bestod i momsfri lotteriverksamhet. Se även förhandsbeskeden om moms RÅ 1995 Not 224 och SRN 2007-01-12.

Enbart innehav av andelar eller aktier i ett rörelsedrivande bolag ger alltså inte innehavaren karaktären av skattskyldig person. Aktieinnehav och dylikt kan inte i sig konstituera ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.1 sjätte direktivet. Det krävs alltså viss aktivitet med förvaltningsåtgärder som indikerar ett förvärvssyfte med innehavet, för att skilja ut personen i fråga från privatinvesterare (konsumenter). Den enskilde har inga problem med att förutse beskattningskonsekvenserna av just en aktieförsäljning, då

den omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML oavsett om fråga blott är om ett innehav i spekulationssyfte som hos en privatinvesterare eller värdepappershandel (ekonomisk verksamhet). Skattskyldighet uppkommer inte enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML på grund av att aktier inte är skatteobjekt momsmässigt och sålunda föreligger inte heller avdragsrätt enligt 8 kap. 3 § första stycket ML med sådan ekonomisk verksamhet.

När det gäller en juridisk persons innehav av fastighet gäller jämförelsen med aktieinnehav enbart förvärv och försäljning av fastigheten eller upplåtelse av den. Huvudregeln är att försäljningen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Emellertid är alltså t.ex. aktiebolagets innehav av fastigheten näringsfastighet och inkomsterna beskattas i näringsverksamhet. Skulle inkomsterna i stället vara försäljning av produkter från fastigheten, kan aktiebolaget alltså välja att tillhöra momssystemet, då båda rekvisiten för skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML – förutom att omsättning skall ske inom landet – är uppfyllda: yrkesmässig verksamhet i kraft av att hänvisningen i det avseendet till IL gäller hela 13 kap. och försäljningen om än av blott ett enda träd (vara) från fastigheten är en skattepliktig omsättning.

Ett aktiebolags eller annan juridisk persons innehav av andelar eller aktier i annat bolag, där själva verksamheten är förlagd med fakturering till kunder, innebär alltså att vinstutdelningen blir inkomst av näringsverksamhet och formellt sett inkomst i yrkesmässig verksamhet enbart på grund av att juridiska personer endast redovisar i inkomstslaget näringsverksamhet och 4 kap. 1 § 1 ML hänvisar till hela 13 kap. IL. Ett sådant delägarbolag hamnar i stället utanför momssystemet på grund av avsaknaden av avtal om att göra omsättningar till faktureringsbolaget i vilket det äger andelarna eller aktierna. Vinstfördelning mellan delägare är inte tillräcklig i sig för att konstituera omsättning till bolaget i vilket andelar eller aktier innehas. Skulle innehavet emellertid gälla direkt ägande av en fastighet har aktiebolaget i fråga inte bara yrkesmässig verksamhet formellt sett, utan då kan det välja att tillhöra momssystemet även om tillgången inte konstituerar en ekonomisk verksamhet som belägger sådant förvärvssyfte att det skulle anses ha karaktären av skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet, förutsatt att fastigheten genererar inkomster som inte utgör från skatteplikt undantagen omsättning enligt 3 kap. ML om än blott tillfälliga och enstaka.

Tidigare i framställningen har alltså konstaterats att en person som inte ägnar sina investeringar mera förvaltningsåtgärder än vad en privat

investerare gör inte kan anses ha en ekonomisk verksamhet. EG-domstolen anser i sådant fall att personen i fråga inte kan anses ha en egen ekonomisk verksamhet som ger karaktären av skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet.[388] ”Heerma”-målet bekräftar den inställningen, när det gäller delägarbolag och deras investeringar (*eng*. ”holdings”) i andra verksamheter. Uttrycket holdingbolag definieras för övrigt inte i svensk rätt, och inte heller i exempelvis dansk rätt. Uttrycket är vagt och de allmänna bolags- och skatterättsliga regelverken blir i stället tillämpliga när ett holdingbolag skall bildas.[389] Klart är i vart fall att sådana regler inte handlar om annat än vad som åligger delägaren i egenskap av bolagsman, och att regelverken i sig inte ger delägaren karaktären av skattskyldig person.

Det är också av intresse att SRN och Regeringsrätten har belägg även för det beskrivna synsättet på omsättningsfrågan i EG-domstolens praxis. Det har tidigare konstaterats enligt punkt 18 i ”Harnas & Helm”-målet att det faktum att en investering i sig ger avkastning i form av ränta e.d. inte är tillräckligt för att innehavaren av tillgången skall anses ha ekonomisk verksamhet. Enligt punkt 27 i EG-målet C-465/03 (Kretztechnik) anser EG-domstolen dessutom att någon omsättning inte görs av ett bolag i dess egenskap av skattskyldig person enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet på grund av en nyemission (”share issue”) i sig. Därmed uppkommer enligt EG-domstolen inte någon skattefri omsättning av finansiell tjänst som skulle begränsa avdragsrätten i verksamheten. Enligt punkt 37 i domen är ”expenses … in the context of the share issue” avdragsgilla “provided … all the transactions carried out … in the context of” bolagets “economic activity constitute taxed transactions”. EG-domstolen hänvisar i punkterna 19 och 20 i domen bl.a. till just “Harnas & Helm”-målet och till EG-målet C-77/01 (EDM). I punkt 65 i ”EDM”-målet noterar EG-domstolen, med hänvisning till punkt 17 i EG-målet C-306/94 (Régie dauphinoise) och ett liknande resonemang där, att det av EG-domstolens praxis följer ”att räntor som uppbärs av ett holdingbolag som ersättning för lån som det beviljat bolag i vilka det äger andelar inte skall undantas från mervärdesskattens tillämpningsområde, eftersom betalningen av dessa räntor inte följer enbart av egendomsinnehavet, utan utgör vederlag för tillhandahållande av kapital till förmån för tredje man” (jämför även t.ex. engelska versionen av domen:

[388] Se EG-målen ”Sofitam” (punkt 12) och ”Floridienne” (punkt 28), ”Harnas & Helm” (punkt 18) samt även ”Wellcome Trust”, och ”Polysar”. Se även Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet Who is a taxable person?, s. 168, av Peter Melz (s. 158-172), av Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer.

[389] Se Skattenytt 2001 s. 237, artikeln Beskattning av ”danska holdingbolag” – dansk internationell skatterätt i svensk jämförelse (s. 236-254), av Mattias Dahlberg.

”*interest received by a holding company in consideration of loans granted to companies in which it has shareholdings cannot be excluded from the scope of VAT, since that interest does not arise from the simple ownership of the asset, but is the consideration for making capital available for the benefit of a third party*”). I lånesituationen uppkommer en omsättning i form av en ränta som inte enbart grundas på innehavet av andelar i dotterbolaget. Omsättningen omfattas av mervärdesskattereglerna, och eftersom den är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13B.d1 i sjätte direktivet begränsas avdragsrätten för ingående moms på förvärv i verksamheten. Av intresse här är att SRN och Regeringsrättens synsätt av innebörd att det måste finnas ett separat avtal om omsättning av vara eller tjänst mellan delägarbolaget och det bolag i vilket det innehar andelar eller aktier vid sidan av själva aktiebolags- eller handelsbolagsavtalet, för att en utbetalning mellan bolagen skall omfattas av mervärdesskattens regler, också överensstämmer med EG-domstolens praxis.

Hänvisningen till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet enligt ML medför sålunda enbart det problemet i fall med juridiska personer, att de enbart redovisar inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet och att de därmed kan komma att tillhöra momssystemet för aktiviteter som inte uppfyller rekvisiten för att någon skall anses ha karaktären av skattskyldig person. Jämför med exemplet tidigare i framställningen om att den som köper och säljer en cykel inte kan anses ha yrkesmässig verksamhet. Även om vederbörande gör en skattepliktig omsättning, kan det inte anses som annat än att förvärvet av tillgången skett i egenskap av konsument. Därför skall personen i fråga inte tillhöra momssystemet, till skillnad från cykelhandlaren, som har yrkesmässig verksamhet. Den som bildar bolag kan formellt sett göra en verksamhet som materiellt sett inte motsvarar annat än den aktivitet som förekommer vid privat konsumtion till en yrkesmässig verksamhet. Det kan alltså leda till konkurrenssnedvridningar och hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML bör begränsas till att avse de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL. Dvs., ordningen bör återställas till vad som gällde före 2001 när hänvisningen avsåg 21 § KL. Allra helst som genomgången i detta arbete visar att svensk inkomstskatterättslig praxis är EG-rättskonform i det hänseendet när det gäller att bestämma skattesubjektet, dvs. vem som kan tillhöra momssystemet. I sammanhanget får noteras att Regeringsrätten i ett förhandsbesked om inkomstskatt uttalat att redan ett nybildat, vilande aktiebolag kan anses bedriva näringsverksamhet och att den fortgår tills bolaget upphör. Uttalandet skedde i samband med frågor om koncernbidrag, och med hänvisning till att ett aktiebolags inkomster och

utgifter inte kan hänföras till annat inkomstslag än näringsverksamhet.[390] Det belägger, för frågan om kopplingen till näringsverksamhetsbegreppet för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, ytterligare behovet av att formellt sett återgå till ordningen från tiden före 2001.

Genomgången fortsätter med att belysa att hänvisningen till hela 13 kap. IL i 4 kap. 1 § 1 ML kan medföra att personer som inte uppfyller villkoren för skattskyldig person kan anses ha yrkesmässig verksamhet formellt sett, oavsett om de är fysiska eller juridiska personer.

6.2.8.2 Övrigt om hänvisningen till inkomstslaget näringsverksamhet enligt hela 13 kap. IL

Andra fall där den formella utvidgningen av yrkesmässighetsbegreppet enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML ger ett icke EG-rättskonformt resultat, genom hänvisningen däri till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL, beskrivs i det följande.

> En fysisk persons avyttring av sin andel i ett svenskt handelsbolag medför yrkesmässig verksamhet redan formellt sett enligt ML, då *13 kap. 5 § IL* för vissa fall stipulerar att kapitalvinsten därav hör hemma i inkomstslaget näringsverksamhet. Mervärdesskattens regler blir tillämpliga, oavsett om ett förvärvssyfte föreligger, och det är inte förenligt med begreppet skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet. En annan sak är det alltså att skattskyldighet eller avdragsrätt inte uppkommer på grund av undantaget från skatteplikt för andelar och fordringsrätter enligt 3 kap. 9 § ML. Situationen blir densamma beträffande att s.k. förbjudna lån enligt 21 kap. 1-7 §§ ABL eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. räknas till inkomstslaget näringsverksamhet enligt *13 kap. 3 § IL*. Enligt 13 kap. 4 § första stycket IL gäller reglerna för juridiska personer också ett handelsbolag eller kommanditbolag, men för delägare i sådant bolag räknas enligt *13 kap. 4 § andra stycket IL* bolagets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter inte till näringsverksamhet, utan till inkomstslaget kapital samt förbudet lån enligt vad nyss sagts till inkomstslaget tjänst. Såtillvida uppkommer sålunda den problematik som tas upp här med hänvisningen till hela 13 kap. IL inte beträffande sådan delägares inkomstskatterättsliga status, eftersom inkomsterna i beskrivna situationer inte i sig medför att inkomstslaget näringsverksamhet blir tillämpligt för delägaren.

[390] Se RÅ 2006 Ref 58.

En fysisk eller juridisk person som uppbär ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift anses bedriva näringsverksamhet enligt *13 kap. 11 § IL*, om inte fråga är om att royaltyn eller avgiften grundar sig på anställning eller tillfällig verksamhet utanför näringsverksamhet – i vilket fall inkomsten i stället hör till inkomstslaget tjänst. Även detta strider mot att blotta innehavet av den materiella eller immateriella tillgången som grundar rätten till royaltyn eller avgiften inte konstituerar ekonomisk verksamhet i sjätte direktivets mening. Royalty etc handlar idag om skattepliktiga rättigheter. Från och med 1997 är alltså upphovsrätter såsom författares royalty inte längre undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. ML och kommersiella rättigheter såsom patent blev skattepliktiga redan den 1 juli 1986. Här uppkommer formellt sett skattskyldighet och avdragsrätt enligt ML enbart på grund av innehavet av rätten till royalty, och det förhållandet är inte EG-rättskonformt.

I *13 kap. 9 § IL* anges att utdelning från ett aktiebolag eller ekonomisk förening räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, även om andelen som berättigar till utdelningen inte är en tillgång i näringsverksamhet enligt *13 kap. 7 § IL*, om utdelningen lämnas i förhållande till köp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) som gjorts i näringsverksamheten. Den som bedriver näringsverksamhet skall beskattas i det inkomstslaget för en rabatt som erhålls på grund av en affärstransaktion med den som lämnar rabatten också om mottagaren äger andelar i utdelande bolag eller förening och andelen eller andelarna inte ingår i en av denne bedriven värdepappershandel. Detta är förenligt med sjätte direktivet, då direktivet respektive ML inte medger att skattepliktiga transaktioner undandras beskattning när de görs i den ekonomiska verksamheten respektive verksamheten.

En rabatt i efterhand räknas emellertid som en ny affärshändelse och, om aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen har valt att minska det ursprungliga beskattningsunderlaget för mervärdesskatt och utfärda kreditnota därom till köparen/mottagaren, har tidigare gällt att rabatten föranleder en skattehöjning hos mottagaren genom reduktion av ursprungligen yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt, förutsatt att köparen/mottagaren var avdrags- eller återbetalningsberättigad.[391] Denna valfrihet har ansetts svår att förena med artikel 11A.3a i sjätte direktivet av innebörd att beskattningsunderlaget inte får reduceras på grund av

[391] Se Prop. 1993/94:99 s. 240 och 7 kap. 6 § första stycket och 13 kap. 24, 25 och 26 §§ ML.

villkorliga rabatter. Med stöd av att viss bestämmanderätt ges medlemsstaterna beträffande prisnedsättningar i efterhand enligt artikel 11C.1 i sjätte direktivet, har, genom SFS 2002:1004 och med verkan från och med den 1 juli 2003, införts i 7 kap. 6 § ML en möjlighet för säljaren och köparen att avtala om att bonus och rabatt som lämnas i efterhand inte skall reducera beskattningsunderlaget.[392] I annat fall gäller från och med nämnda datum att sådan reduktion måste företas. Om möjligheten att välja att rabatt i efterhand skall ingå i beskattningsunderlaget utnyttjas, kommer, i likhet med vad som gällt sedan IL infördes, den uppburna rabatten i sig att innebära att mottagaren har yrkesmässig verksamhet enligt ML. Den effekten av att hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML sedan 2001 avser hela 13 kap. IL är alltså inte EG-rättskonform, och förbisågs uppenbarligen vid lagändringen genom SFS 2002:1004.

Annars medför 13 kap. 7 § IL i sig inte något problem på här aktuellt tema med kopplingen från ML till hela 13 kap. IL, då delägarrätter, fordringsrätter och andelar i svenska handelsbolag – eller kommanditbolag – och sådana ”personliga tillgångar” som avses i 52 kap. IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamhet, om de innehas av en enskild näringsidkare. Detta är alltså i linje med Regeringsrättens ställningstagande i det i framställningen tidigare nämnda fallet RÅ 2005 Ref 4 II angående avyttring av spelrätter i en golfförening. Det medför inte heller några problem på ifrågavarande tema att *13 kap. 8 § IL* anger att en enskild näringsidkares skuld hänförlig till tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten inte heller räknas till näringsverksamheten. Däremot är det ett problem på förevarande tema med ett urval av företagare som skall vara konformt med skattskyldig person i sjätte direktivet, att *13 kap. 12 § IL* stipulerar att fysisk persons andel av alla inkomster och utgifter i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster räknas i sig till inkomstslaget näringsverksamhet. Detsamma gäller *13 kap. 6 § IL*, när det stipuleras i andra stycket där att en enskild näringsidkare kan välja att hänföra kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter, vilka annars enligt första stycket i lagrummet skulle hänföras till inkomstslaget kapital, till inkomstslaget näringsverksamhet, om avyttringen medför rätt till avdrag för avsättning till ersättningsfond enligt 31 kap. 5 § IL. En sådan avdragsrätt uppkommer nämligen inte bara i fall av att avyttringen skett som ett led i rationalisering av jordbruk (näringsverksamhet), utan i vissa fall enligt

[392] Se Prop. 2002/03:5 s. 73.

det lagrummet uppkommer den enbart på grund av att expropriation eller tvångsavyttring i annat fall skett.

I ett fall ger däremot 13 kap. IL inte något felaktigt urval av företagare momsmässigt sett vid sidan av de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket IL. Det gäller 13 kap. 10 § IL. För övrigt kan först noteras att *13 kap. 1a § IL* hänvisar till fall av näringsverksamhet i form av byggnadsrörelse och handel med fastigheter respektive fysisk persons avyttring av andel i s.k. skalbolag, men de fallen är inte av intresse här, då 1a § inte i sig anger att inkomstslaget näringsverksamhet skall tillämpas, utan för dessa fall hänvisar till sådan bestämning i 27 kap. IL respektive 49a kap. IL. 4 kap. 1 § 1 ML hänvisar inte dit för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, och byggnadsrörelse enligt IL kommer enbart in i samband med specialregleringen av uttagsbeskattning av byggtjänster i 2 kap. 7 § ML, vilket alltså inte är av särskilt intresse här, då det handlar om skatteobjektet.

Enligt *13 kap. 10 § IL* beskattas enskilda näringsidkare i näringsverksamhet för utdelning från en samfällighet, exempelvis vägsamfällighet, i vilken vederbörandes näringsfastighet är en delägarfastighet. Att 13 kap. 10 § IL stipulerar att utdelning som en enskild näringsidkare uppbär på grund av att dennes näringsfastighet är delägarfastighet i utdelande samfällighet räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, strider inte mot sjätte direktivet, då fråga är om en fysisk persons näringsfastighet. Denne måste alltså använda fastigheten i sin verksamhet för att den skall anses utgöra näringsfastighet och inte privatbostadsfastighet.[393] Det räcker inte med innehavet i sig för att fastigheten skall anses ha den karaktären, till skillnad från juridiska personer som alltså enbart kan ha näringsfastigheter. Någon skattskyldighet enligt ML uppkommer för övrigt inte för mottagaren av utdelningen, om den inte utgör ersättning för en vara eller tjänst som samfälligheten beställt från vederbörande. Ett beställningsmoment är nämligen en nödvändig förutsättning för att omsättning alls skall uppkomma enligt 2 kap. 1 § ML.[394] Exempelvis aktualiseras beskattning av utdelningen om näringsidkaren erhåller den för underhållsarbete på vägen i fråga om det handlar om en vägsamfällighet. Vägsamfälligheten å sin sida blir skattskyldig också under förutsättning av att skattepliktig omsättning görs. Det handlar om att ”undantaget från undantaget” på fastighetsområdet i 3

[393] Se 2 kap. 8, 13 och 14 §§ IL. Se även Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet Arbetsinkomst eller kapitalinkomst? – s. 392, av Urban Rydin.
[394] Se 1 kap. 3 § första stycket andra meningen ML. Se även EG-målet C-16/93 (Tolsma); RSV:s skrivelse 1999-04-12, dnr 3254-99/120; och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 249, av Björn Forssén.

kap. 3 § första stycket 10 ML som gäller upplåtelse för trafik av väg blir tillämpligt, genom att upplåtelse sker till utomstående mot ersättning och att tillhandahållandet avser annat än de delägande fastigheternas egna behov.[395]

Att hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till hela 13 kap. IL inte ger en icke EG-rättskonform åtskillnad mellan företagare och konsumenter just beträffande 13 kap. 10 § IL verkar enbart vara en tillfällighet och inte något medvetet från lagstiftarens sida. Det förändrar emellertid inte det beskrivna behovet i övrigt av en återgång till ordningen före 2001. Dvs., hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML för att bestämma yrkesmässig verksamhet bör begränsas till att avse endast 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL och sålunda de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet, för att åtskillnaden mellan företagare och konsumenter skall kunna anses konform med skattskyldig person i sjätte direktivet.

6.2.9 Yrkesmässig verksamhet, betydelsen av att vissa inkomster faller utanför inkomstslagen i IL

Utvidgningen 1990 av inkomstbeskattningen till att gälla också de tidigare skattefria hobbyverksamheterna innebar emellertid inte att det helt saknas fall där en ersättning faller utanför samtliga inkomstslag utan att fråga är om arv, gåva eller annat benefikt fång.

Inkomstbeskattning sker normalt sett i något av de tre inkomstslagen näringsverksamhet, tjänst och kapital. Att momsbeskattning inte förekommer för intäkter i inkomstslagen tjänst eller kapital, utan enbart beträffande näringsverksamhet är alltså EG-rättskonformt materiellt sett. I vart fall så länge yrkesmässig verksamhet kan bestämmas i förhållande till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, med hänsyn till svensk inkomstskatterättslig praxis. Emellertid finns det intäkter som helt faller utanför inkomstslagen och inte leder till någon inkomstbeskattning alls. En inkomst som inte kan hänföras till något av de tre inkomstslagen är skattefri och detsamma gäller vissa inkomster som uttryckligen är skattefria enligt 8 kap. IL.

De räntor, bidrag och försäkringsersättningar som räknas upp i 8 kap. IL som skattefria vid inkomstbeskattningen utgör inte omsättningar mervärdesskattemässigt, då fråga inte är om ersättningar för beställd vara

[395] Se förhandsbeskedet RÅ 2002 Ref 13. Jämför även tidigare berörda RÅ 2003 Ref 80 när det gäller betydelsen av medlemmarnas i bostadsrättsföreningens behov av garageplatser för frågan om yrkesmässig verksamhet.

eller tjänst,[396] varför de inte medför vare sig skattepliktig eller från skatteplikt undantagen omsättning mervärdesskattemässigt. Även arv, testamente, gåva eller bodelning är skattefritt inkomstskattemässigt enligt 8 kap. (2 §) IL, vilket också är exempel på sådant som inte utgör omsättning mervärdesskattemässigt.

Nu nämnda inkomstskattefria räntor etc faller helt vid sidan av en skattedeklaration eller självdeklaration, då de varken leder till skattepliktiga omsättningar eller omsättningar undantagna från skatteplikt enligt ML. Det benefika fånget gåva, vilket också kan förekomma vid bodelning,[397] kan emellertid leda till uttagsbeskattning enligt 2 kap. 1 § ML om gåvan avser tillgångar i en rörelse eller till en från skatteplikt undantagen omsättning enligt 3 kap. 25 § ML om gåvan avser hela rörelsen. Någon oklarhet föreligger dock inte mellan ML och 22 kap. IL angående vad som kan uttagsbeskattas, utan skillnaderna – förutom att uttag momsmässigt alltså inte föreligger vid underprissättning enligt ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet – ligger enbart i att ML, till skillnad från IL, inte utgår ifrån marknadsvärde därvidlag sedan Sveriges EU-inträde 1995.[398] Då (1995) genomfördes för övrigt den viktiga förändringen beträffande förutsättningarna för uttagsbeskattning av tjänster i ML av innebörd att det inte längre krävs att tjänsterna också normalt omsätts till utomstående, vilket krav inte ansågs ha stöd i sjätte direktivet.[399] Kravet finns dock kvar i regeln 2 kap. 7 § ML angående uttagsbeskattning av egenregibyggnation, vilken regel alltså existerar som en särlösning i förhållande till direktivrätten med stöd i anslutningslagen.

Bortsett från nämnda skillnader har kongruens förelegat mellan momsen och inkomstskatten också angående uttagsbeskattning av tjänster sedan den stora skattereformen 1990, då regler om uttagsbeskattning även för tjänster infördes för första gången på inkomstskatteområdet.[400] Därvid refererades till då redan existerande regler om uttagsbeskattning av tjänster på

[396] Se 1 kap. 3 § första stycket andra meningen ML och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 32 och 33, av Björn Forssén.
[397] Se Mervärdesskatt En handbok, s. 243, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 32, av Björn Forssén.
[398] Se 22 kap. 7 § första stycket IL, där innebörden av uttagsbeskattning inkomstskatterättsligt sett anges vara att ”[u]ttag av en tillgång eller en tjänst skall behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet”.
[399] Se Prop. 1994/95:57 s. 117. Se även Svensk moms i EU, s. 24, av Björn Forssén.
[400] Se Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 242, av Sven-Olof Lodin m.fl. och Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660.

momsområdet, vilket talar för att lagstiftaren såg ett värde i kongruens mellan de båda skatteslagen i förevarande avseende.[401]

Bortsett från dessa reflektioner på temat omsättning återstår att bedöma om intäkter som helt faller utanför de tre inkomstslagen, genom kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till inkomstslaget näringsverksamhet i IL, medför att momsbeskattningen begränsas i strid mot sjätte direktivet. Skulle intäkterna kunna utgöra inkomster i yrkesmässig verksamhet, om det inte vore för kopplingen till näringsverksamhetsbegreppet i IL? Därvidlag är ett äldre rättsfall, RÅ 1964 ref 16, som inte kommenteras i doktrinen,[402] av intresse.

Utvidgningen av omfattningen av vad som kan träffas av inkomstbeskattning, som skedde genom den stora skattereformen 1990, innebär att inkomsten i fallet i fråga skulle kunna bli föremål för inkomstbeskattning idag, men fallet tas här enbart upp i betydelsen att vissa intäkter kan falla helt utanför inkomstbeskattningen, vilket principiellt sett alltjämt gäller.[403]

RÅ 1964 ref 16 gällde fråga om skattskyldighet för ersättning för överlåtelse av en hyresrätt. Den avsåg en affärslokal och innehavarinnan avled varefter rörelsen överfördes på ett av maken och tre myndiga barn bildat aktiebolag, men hyresrätten överfördes enligt värdens krav på efterlevande maken, som hyrde ut lokalen i andra hand till aktiebolaget. När även denne avled avsåg dödsboet efter honom att överlåta både hyresrätten och aktierna i bolaget. Riksskattenämnden ansåg att en ersättning för hyresrätten inte utgjorde skattepliktig intäkt för dödsboet. Efterlevande maken kunde genom andrahandsuthyrningen inte anses ha bedrivit rörelse och varken han själv eller dennes dödsbo kunde anses ha förvärvat hyresrätten genom något realisationsvinstgrundande fång. Regeringsrätten fastställde nämndens bedömning, varvid ett regeringsråd var skiljaktig och ansåg att beskattning för sådan ersättning skulle ske i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (vilket idag ingår i inkomstslaget kapital).

---

[401] Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660.

[402] Se t.ex. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 664, av Sven-Olof Lodin m.fl. och Det svenska skattesystemet, s. 592, av Johansson, Gunnar och Rabe, Gunnar, där fallet saknas i rättsfallsförteckningarna.

[403] Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 307 och 308 samt även Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 66 och 67, av Sven-Olof Lodin m.fl. och Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord, s. 95, av Pelin, Lars och Elwing, Carl M.

En omsättning som består i överlåtelse eller upplåtelse av hyresrätt till en lokal undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första stycket ML, varför mervärdesbeskattning inte kan föranledas av sådant slag av tillhandahållande, vilket har gällt alltsedan mervärdesskatten infördes i Sverige 1969.

Emellertid uppkommer inte någon beskattning mervärdesskattemässigt ens om det enligt ML vore fråga om skattepliktig omsättning av en rättighet (tjänst) under förhållanden som i övrigt överensstämmer med 1964 års rättsfall. En rättighet som inte förvärvats för att ingå i produktionen av skattepliktiga eller från skatteplikt undantagna transaktioner, kan inte i sig konstituera ekonomisk verksamhet. Det saknas förvärv för att skapa skattepliktiga transaktioner som gör rättighetsinnehavaren till skattskyldig person, varför en omsättning av rättigheten inte görs av denne i en yrkesmässig verksamhet och sålunda inte leder till skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML.

SRN har i ett lagakraftvunnet förhandsbesked 2005-12-21 om mervärdesskatt, där författaren till detta verk biträdde sökandena, ansett att en stilleståndsersättning till företag med delägare som är medlemmar i en branschorganisation, vars servicebolag utbetalade ersättningen, fick anses utgå för ett sådant förtroendemannauppdrag för mottagande bolagets ägare (medlemmen), att det inte kunde anses utgöra ”någon av bolaget bedriven näringsverksamhet enligt 13 kap. första stycket IL eller därmed jämförlig rörelse”.

Sökandena, branschorganisationens servicebolag och ett aktiebolag vars ägare var medlem i branschorganisationen, hade bl.a. åberopat RÅ 1964 ref 16, och att stilleståndsersättningen var av sådan personlig art och kopplad till medlemmen som förtroendevald att den faller utanför inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom ersättningen avser att täcka fasta kostnader i medlemmens bolag under stillestånd då förtroendeuppdraget utförs, åberopades också att den inte kunde anses utgå för något personligt tjänsteförhållande till medlemmen, vilket motparten i ärendet SKV hade hävdat. Förhållandena angavs av sökandena gälla oavsett storlek på mottagande företag och antal delägare däri etc. SRN gick inte i något avseende på SKV:s linje. SRN uttalade enbart som reservation att frågan om servicebolagets avdragsrätt förföll på grund av att mottagande bolag inte blev skattskyldigt enligt ML för stilleståndsersättningen.

SKV representerade ett kontradiktoriskt synsätt. Om stilleståndsersättningen inte ingår i yrkesmässig verksamhet, måste den

utgöra inkomst av tjänst hos medlemmen/företagets ägare personligen. Ett sådant synsätt är kontradiktoriskt: om ej beskattning på det ena sättet skall det bli det på ett annat. Sökandena anförde ett konträrt synsätt, dvs. att både temat mervärdesbeskattning hos bolaget och beskattning hos delägaren personligen kan vara fel.

Sökandena anförde att prövningen gällde om stilleståndsersättningen mervärdesskattemässigt sett under rådande omständigheter handlar om gränssnittet omsättning kontra icke-omsättning. I andra hand anförde de att den gällde temat omsättning inom kontra utom mottagande bolags ekonomiska verksamhet, och att ersättningen inte kunde anses tillhöra någon annan än mottagande bolag – i motsats till den av SKV företrädda uppfattningen att ersättningen tillhörde medlemmen personligen och att ansökan därför skulle avvisas. SRN avvisade inte sökandena och ifrågasatte inte i sitt förhandsbesked att stilleståndsersättningen tillhörde medlemmens bolag, men förtroendemannauppdraget kunde ”inte anses utgöra någon av bolaget bedriven näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket IL eller därmed jämförlig rörelse”.

Därmed kunde inte heller vid prövningen mot artikel 4 i sjätte direktivet skattskyldighet till mervärdesskatt uppkomma för stilleståndsersättningen enligt SRN. Någon avvisning skedde alltså inte, och förhandsbeskedet innebär att stilleståndsersättningen tillhör medlemmens bolag. Den beskattas per definition i näringsverksamhet eftersom inkomster i aktiebolag enbart omfattas av det inkomstslaget, men ersättningen omfattas inte av den snävare innebörden av begreppet näringsverksamhet som, enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, förutsätter att de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet uppfylls. Eftersom svensk inkomstskatterättslig praxis därvidlag alltså är konform med bestämningen av skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet och beskattning inte heller skall ske i inkomstslaget tjänst hos medlemmen personligen, faller stilleståndsersättningen utanför inkomstslagen. Den utgör enligt den formellt sett bredare definitionen av näringsverksamhet enligt 13 kap. IL enbart en övrig intäkt i näringsverksamhet hos medlemmens bolag. Eftersom det bolaget inte önskade utöva en möjlighet till mervärdesbeskattning av stilleståndsersättningen, innebär förhandsbeskedet att det inte tillhör momssystemet med avseende på ersättningen.

SRN:s ordförande Carl-Gustaf Wingren, som deltog i avgörandet 2005-12-21, kommenterade förhandsbeskedet i fråga i Skattenytt nr 4 år 2006 (s. 166-167). Därav framgår att stilleståndsersättningen inte skall mervärdesbeskattas antingen på grund av att yrkesmässigheten brister eller

på grund av att omsättningsrekvisitet tillika brister samt noterar SRN:s ordförande att diskussionen huruvida stilleståndsersättningen tillkom bolaget eller aktieägaren förekommit inför avgörandet. Frågan om alternativet om inkomst av tjänst glömdes alltså inte bort vid SRN:s avgörande, bara för att det inte nämns uttryckligen i förhandsbeskedet. Ansökan avvisades inte heller trots att SKV:s jurist alltså framställde yrkande därom. Av intresse är för övrigt att Håkan Söderberg vid SKV:s huvudkontor (f.d. RSV) i Svensk skattetidning nr 2 år 2006 (s. 197) kommenterar förhandsbeskedet i fråga på samma sätt som SRN:s ordförande, nämligen av innebörd att varken omsättningsrekvisitet eller rekvisitet yrkesmässig verksamhet är uppfyllt beträffande stilleståndsersättningen.

SRN kan sägas ha uttryckt att ersättningen faller utanför de tre inkomstslagen, och har uttalat explicit att i och med att de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra mening IL inte kunde anses uppfyllda brast rekvisitet yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 och 2 ML, vilken prövning SRN angav fick ”anses vara i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet”, närmare bestämt artikel 4 i sjätte direktivet. SRN ansåg sig för sin bedömning inte behöva hänvisa till den av sökandena åberopade grundlagsfästa legalitetsprincipen, vilket får uppfattas innebära att SRN anser att kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL och näringsverksamhetsbegreppet är materiellt sett EG-rättskonform, när det gäller omfattningen av begreppet yrkesmässig verksamhet med hänsyn till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet.

Den tolkningen av förhandsbeskedet beläggs av att SRN pekar på att artikel 4.1 i sjätte direktivet bestämmer vem som är skattskyldig person, oberoende av syfte eller resultat med den ekonomiska verksamheten. SRN:s ställningstagande får sålunda åtminstone underförstått anses ha skett med iakttagande av att nationell rättspraxis inte uppställer något vinstrekvisit materiellt sett för prövningen av vad som skall anses utgöra näringsverksamhet. Till stöd för denna tolkning kan också nämnas att sökandena som alternativ grund för att stilleståndsersättningen inte skulle medföra skattskyldighet för mottagaren enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, som bl.a. anger att både yrkesmässighet och skattepliktig omsättning utgör nödvändiga rekvisit för uppkomsten av sådan skyldighet, bl.a. anförde att ersättningen enbart utgjorde en kostnadsdelning mellan företagen vars delägare var medlemmar i branschorganisationen för att stänga verksamheten när förtroendeuppdraget skulle utföras, och att skattskyldighet därmed inte uppkom på grund av att omsättningsrekvisitet,

vilket är momsspecifikt, brast, men SRN har i sitt avgörande enbart tagit upp begreppet yrkesmässig verksamhet.

Vid tolkningen av förhandsbeskedet i fråga är det viktigt att tänka på att det gällde en branschorganisations servicebolag. Det var sålunda fråga om kostnadsdelning mellan företag, och för jämförelses skull kan fall angående fackföreningar beröras. I det tidigare i framställningen nämnda RÅ 1997 Ref 16 var det fråga om att fackföreningen gjorde omsättningar momsmässigt genom att tillhandahålla medlemmarna ackordskontrolltjänster. I förhandsbeskedet RÅ 2006 Ref 31 ansågs ett företag utföra omsättningar momsmässigt, när det hyrde ut sin arbetskraft för att utföra uppgifter i fackföreningens där arbetskraften var medlemmar verksamhet. I 1997 års fall handlade det om att bedöma fackföreningens aktivitet med att tillhandahålla medlemmarna ackordskontrolltjänsterna till stöd i deras löneförhandling med arbetsgivaren, och om det kunde anses utgöra en särskild yrkesmässig verksamhet vari sådan omsättning företogs hos fackföreningen. Fackföreningen bedömdes i den delen som ett företag omfattat av skattskyldighet till mervärdesskatt, dvs. både subjekts- och objektsfrågan bedömdes. I 2006 års fall bedömdes emellertid bara objektsfrågan, då det förutsattes att arbetsgivaren bedrev yrkesmässig verksamhet (subjektsfrågan), och förhandsbeskedet enbart gällde uthyrningen av arbetskraften till en annan person (objektsfrågan). Att den personen var fackföreningen som organiserade den av företaget uthyrda arbetskraften ändrade inte det faktum att ett avtal om tillhandahållande av tjänsten uthyrning av arbetskraft förelåg mellan arbetsgivaren i egenskap av företag och fackföreningen som kund, och att företaget därmed ansågs göra en omsättning momsmässigt. Fallen från 1997 och 2006 kan inte handla om kostnadsdelning på samma sätt som i SRN:s förhandsbesked 2005-12-21, då det fallet i grunden handlar om kostnadsdelning mellan företag. Företagen i SRN:s förhandsbesked 2005-12-21 delar via servicebolaget varandras kostnader för stilleståndhos ett företag vars delägare utför förtroendeuppdraget till gagn för sitt företag och kollektivet av övriga företag vars delägare är medlemmar i branschorganisationen. Den kostnadsdelningsfrågan får bäring på både subjekts- och objektsfrågan.

Stilleståndsersättningen i fråga tas upp som en övrig intäkt i näringsverksamhet hos medlemmens bolag, men medför i sig att bolaget får välja att tillhöra momssystemet för den. Detta eftersom juridiska personers alla inkomster hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. SKV kan emellertid inte tvinga bolaget att redovisa och erlägga utgående moms för ersättningen i fråga, oavsett om förslaget i detta arbete om att begränsa hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. 1 § första stycket andra

meningen IL genomförs. Däremot kan, så länge den åtgärden inte vidtas, en juridisk person såsom bolaget i fråga – till skillnad från en fysisk person – välja att tillhöra momssystemet också för en intäkt som faller utanför inkomstslagen. Intäkten i fråga omfattas inte av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL och alltså inte heller av tjänst som restinkomstslag. Formellt sett innebär dock hänvisningen till hela 13 kap. IL idag att yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML kan omfatta också sådan intäkt hos juridisk person. Det är inte konformt med vem som anses ha karaktären av skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet, men när ML ger ett större avdragsutrymme än sjätte direktivet, är det alltså upp till bolaget i fråga att bestämma om det vill utöva avdragsrätten och tillhöra momssystemet. Först om så sker kan SKV genomdriva ett åliggande om att redovisa och erlägga utgående moms för nu ifrågavarande slag av intäkter. Just i fallet med stilleståndsersättningen i förhandsbeskedet föreligger dock inte den valmöjligheten för bolaget, då ersättningen inte heller kan anses motsvara en omsättning, vilket är en momsspecifik fråga utan anknytning till IL:s begreppsvärld. Här räcker det emellertid med att konstatera att skillnaden, som innebär att juridiska personer men inte fysiska personer kan välja att låta en intäkt som faller utanför inkomstslagen ingå i yrkesmässig verksamhet, kan leda till konkurrenssnedvridning i strid mot ändamålet med mervärdesskatten. Den skillnaden är sålunda ytterligare en anledning till att begränsa hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet till att gälla enbart de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL.

6.3 AVDRAGSRÄTTEN

En systematisk tolkning av regeln om den generella avdragsrätten för ingående moms i 8 kap. 3 § första stycket ML och regeln om registrering till mervärdesskatt under ett uppbyggnadsskede för nystartade företag i 10 kap. 9 § ML kan alltså leda till den icke EG-rättskonforma slutsatsen att avdragsrättens uppkomst inte kan inträffa, innan skattepliktig omsättning först faktiskt skett i verksamheten. Begreppet ”verksamhet som medför skattskyldighet” i förstnämnda lagrum bör förtydligas på den punkten. I övrigt är däremot ML konform med sjätte direktivet när det gäller att verksamhetsbegreppet i yrkesmässig verksamhet är nödvändigt för att ML skall innehålla ett begrepp motsvarande direktivets ekonomisk verksamhet, för att belägga att ett förvärvssyfte föreligger som gör att personen i fråga kan anses ha karaktären av skattskyldig person och därmed kunna tillhöra momssystemet.

Eftersom avdragsrätten är central för att bestämma vad som är mervärdesskatt, fortsätter nu analysen med den koppling som finns till 16 kap. 2 § IL för att bestämma omfattningen av avdragsförbudet för representation och liknande enligt 8 kap. 9 § första stycket 2 ML. Avdragsförbud är alltså möjliga för Sverige att behålla tills vidare efter EU-inträdet 1995 enligt artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet. Emellertid innebär det inte att tillämpning av ett sådant avdragsförbud får ske utan hänsyn till EG-rätten på momsområdet. Av intresse är därför om kopplingen till IL är EG-rättskonform i det avseendet. De andra avdragsförbuden i 8 kap. 9 § ML, framför allt för förvärv hänförliga till stadigvarande bostad, och avdragsförbudet för förvärv av personbilar och motorcyklar i 8 kap. 15 § 1 ML kopplar inte till IL:s begreppsvärld och berörs därför inte här. Eftersom det inkomstskatterättsliga privatbostadsbegreppet berörts tidigare kan bara nämnas att stadigvarande bostad anses som ett särskilt momsmässigt begrepp, där karaktären på ett rum eller lokal bedöms, till skillnad från det inkomstskatterättsliga begreppet som baseras på faktisk användning.[404]

I de förenade EG-målen C-177/99 och C-181/99 (Ampafrance m.fl.) ansåg EG-domstolen att nationell fransk lagstiftning inte var EG-rättskonform, då däri, med stöd av artikel 27.1 i sjätte direktivet för undvikande av skatteundandragande och skattebortfall, införts undantag från den generella avdragsrätten i artikel 17 i sjätte direktivet beträffande den skattskyldiges förvärv av varor och tjänster för representation. Avvikelser från bestämmelserna i sjätte direktivet kan enligt EG-domstolen inte godtas, om de innebär att en begränsning av avdragsrätten baseras på den objektiva karaktären av ett förvärv utan hänsyn till om det i det enskilda fallet kan bevisas att det rör sig om utgifter som har uppkommit i rörelsen. Om den enskilde vid tillämpningen av den avdragsbegränsande bestämmelsen inte har möjlighet att bevisa att skatteflykt eller skatteundandragande inte förekommer, och därmed inte kan utnyttja avdragsrätten, utgör bestämmelsen, ”på gemenskapsrättens nuvarande stadium” (jämför även t.ex. engelska versionen av domen: ”*as Community law now stands*”), som EG-domstolen uttryckte det, inte ett medel som, enligt den s.k. proportionalitetsprincipen i artikel 5 EG (f.d. 3b tredje stycket), står i proportion till målet att hindra skatteflykt och skatteundandragande, och påverkar då sjätte direktivets mål och principer i alltför stor utsträckning.

[404] Se t.ex. RÅ 2003 Ref 100, där hänvisning bl.a. sker till Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 176, av Björn Forssén.

EG-domstolens tolkning av artikel 27 gjordes i målet i jämförelse med just artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, varvid domstolen bl.a. framhöll att det ”[a]v fast rättspraxis följer att den rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet är oskiljaktigt förenad med mervärdesskatteordningen och därför i princip inte kan inskränkas” (jämför även t.ex. engelska versionen av domen: ”*[i]t is settled case-law that the right of deduction provided for in Article 17 et seq. of the Sixth Directive is an integral of the VAT scheme and in principle may not be limited*”). Enligt EG-domstolen är gemenskapsrättsakter angående mervärdesskatteordningen endast förenliga med proportionalitetsprincipen om bestämmelserna i rättsakten är nödvändiga för att uppnå dess särskilda mål och om de ”i minsta möjliga utsträckning påverkar direktivets mål och principer” (eng.: ”*have the least possible effect on the objectives and principles of the Sixth Directive*”), dvs. bl.a. övervältringsprincipen och konkurrensneutralitetsprincipen. Avdragsförbuden får alltså inte begränsa den annars generella avdragsrätten på ett icke EG-rättskonformt sätt såtillvida att momsens grundprinciper sätts ur spel.

Av särskilt intresse här är alltså avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 2 ML, angående utgifter för representation och liknande ändamål, då därvid, för bedömningen av vad som skall anses utgöra icke avdragsgill ingående mervärdesskatt på dylika utgifter, hänvisning sker till vad som anses utgöra icke avdragsgill representation och liknande enligt 16 kap. 2 § IL. Inkomstskatterättens principer beträffande begränsningen av omfattningen av avdragsgill intern och extern representation verkar inte vara EG-rättskonforma, om det svenska rättsläget på området beaktas. En prövning måste få lov att ske på temat om de kostnader som formellt avses med ett avdragsförbud uppkommit i rörelsen och skall berättiga till avdrag, varvid avseende måste fästas vid om utgifterna kan anses utgöra allmänna kostnader och inte onormala för ett företag inom den i det enskilda fallet aktuella branschen. Den möjligheten ges inte uttryckligen idag i enlighet med svensk nationell praxis, som i stället får uppfattas baserad på objektiva bedömningar i förevarande hänseende.

Problemet med en icke EG-rättskonform rättsutveckling beträffande bl.a. avdragsrätten för representation och liknande tas upp av författaren till detta arbete i en artikel.[405] I den artikeln berörs komparativt en annan artikel av

[405] Se Balans 6-7/2000, s. 34-41, artikeln Personalvård, går utvecklingen mot en vidare avdragsrätt på momsområdet än på inkomstskatteområdet? – av Björn Forssén. Artikeln återfinns också som Bilaga 2 (s. 394-407) i Momshandboken Enligt 2001 års regler, av Björn Forssén. I artikeln berörs förutom RSV S 1997:2 och RSV S 1998:40 också RSV:s skrivelser på området 1991-07-11 (dnr 14360-91/D19), 1999-02-03 (dnr 851-99/100) och

författaren till detta verk,[406] för att illustrera att någon skillnad i avdragsrätt inte borde föreligga momsmässigt mellan investeringar i t.ex. ”hemdatorer” jämfört med i humankapital, när det gäller frågan om en utgift för intern representation i företaget kan anses ha uppkommit i rörelsen.

Tillika komparativt tas i artikeln upp att praxis på vårdområdet angående vad som skall omfattas av skattefriheten enligt 3 kap. 4-7 §§ ML redan gått i en ”liberalare” riktning, där med barnomsorg enligt 3 kap. 7 § ML numera, enligt RÅ 1998 Ref 40, skall förstås också ett privatföretags barntillsyn av tillfällig art i den anställdes hem. Momsen kan sålunda uppfattas ha börjat släppa ”institutions”-Sverige som förebild beträffande synen på avdragsrätten för investeringar i humankapital och göra mera behovsanpassade prövningar. Behövs ett förvärv av en vara eller tjänst i termer av personalvård för att företaget skall finnas kvar inom sitt konkurrensområde på sikt, bör ingående momsen på förvärvet vara avdragsgill. I artikeln beskrivs en utveckling där det inte längre handlar om att företagen endast köper motionskort till sina anställda, utan att dessa genom företaget som arbetsgivare får tillgång till ”livsföringsinstitut” med program innefattande kostrådgivning, individanpassad träning och annat som går långt utöver vad ett vanligt gym kan erbjuda mot bakgrund av dagens krav på företagshälsovård.

Den gränsdragning som enligt Riksskatteverkets rekommendation RSV S 1997:2 dras upp i inkomstskattesammanhang är emellertid mera schablonartad, när det gäller att åtskilja inre representation från privatlivet. I rekommendationen dras den gränsen på ett tämligen trubbigt sätt mellan vad som tillhör eller inte tillhör ”sällskapslivet”. Det är fortfarande fallet i senare tillkomna allmänna råd respektive meddelanden från SKV:s huvudavdelning, SKV A 2004:5 respektive SKV M 2004:4. Mot bakgrund av att ”Ampafrance m.fl.”-målet inte tillåter avdragsförbud som inte ger möjlighet att visa att fråga är om en utgift i rörelse, borde sålunda kopplingen från 8 kap. 9 § första stycket 2 ML till 16 kap. 2 § IL upphöra. Risken är annars att ML formellt sett hänvisar till ett avdragsförbud för

---

1999-03-12 (dnr 271-99/120) samt utredningen SOU 1999:94, Förmåner och ökade levnadskostnader.

[406] Se Skattenytt 1998 s. 848-854, artikeln Momsavdrag på inköp av ”hemdatorer”, av Björn Forssén. Där berörs två skrivelser från RSV om ”hemdatorer”: dnr 875-98/900, 1998-02-03, och dnr 7115-98/900, 1998-08-17. Den senare föranleddes av två förhandsbesked från SRN 1998-07-10 (RÅ 1999 Ref 37 och RÅ 1999 Not 176), men som inte är föga vägledande, då SRN antagit att datorutrustningen inte kunde anses anskaffad i verksamheten. I målen hänvisas förutom till ”BLP Group”-målet till EG-målet C-258/95 (Julius Fillibeck Söhne). Se Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 70, av Björn Forssén.

representation och liknande som inte har stöd i sjätte direktivet. Även om myndigheter och domstolar skall bortse från en sådan inhemsk praxis i strid mot sjätte direktivet, medför det rättsosäkerhet att formella regler inte är i fas med de materiella. Alla kanske inte förstår att överklaga ett på felaktiga grunder baserat beslut om vägrat momsavdrag från SKV och alla överklaganden når som sagt inte Regeringsrätten med möjlighet att få oklarheter i lagstiftningen utredda genom förhandsavgörande från EG-domstolen.

Att inkomstskatten inte hänger med den mera dynamiska rättsutvecklingen för momsen på förevarande område beläggs bl.a. också av RSV:s rekommendation på inkomstskatteområdet RSV S 1998:40, där arbetsgivares avdragsrätt för personalvård görs beroende av om en privat förmån för den anställde som är av mindre värde eller inte skall förmånsbeskattas. Några fall av avdrag i ”spannet” från mer eller mindre offentligt reglerade vårdinsatser (företagshälsovård m.m.) till individuellt prövade sådana anges inte. Om en prövning huruvida en kostnad kan anses ha uppkommit i rörelsen skall ske, måste den på momsområdet också kunna ske utan begränsning till schabloner om vad som skall anses vara av mindre värde, oavsett om beloppsramarna fastställs av RSV (eller efterträdaren SKV:s huvudavdelning) beträffande avdragsgill representation eller liknande framgår direkt av 16 kap. 2 § IL beträffande måltidsutgifter. Syftet med att införa inkomstskatterättsliga regler som innebar en precisering och begränsning av avdragsrätten för kostnader för representation och liknande ändamål, vilket skedde vid 1964 års taxering (dvs. innan Sverige ens hade infört sitt momssystem), var att förhindra missbruk av avdragsrätten. Tidigare medgavs avdrag även för sådant med stöd av den allmänna regeln enligt 20 § KL (numera: 16 kap. 1 § första stycket första meningen IL) om att kostnaderna (utgifterna) skulle vara för intäkternas (inkomsternas) förvärvande och bibehållande.[407] Det syftet räcker alltså, i enlighet med EG-domstolens inställning, inte för att motivera ett system på momsområdet med schabloner eller beloppsramar för t.ex. representationsutgifter, om det inte tillåter den enskilde att bevisa att skatteflykt eller skatteundandragande inte förekommer och att därigenom kunna utnyttja avdragsrätten. Enligt punkt 28 i ”Lennartz”-målet anser alltså EG-domstolen att artikel 17 i sjätte direktivet inte ens implicit kan anses innehålla någon regel om begränsning av avdragsrätten för det fall användningen i den ekonomiska verksamheten ligger under en viss nivå.[408]

[407] Se Prop. 1998/99:32 s. 80.
[408] Se även EG-skatterätt, s. 191, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, där de mot bakgrund av ”Lennartz”-målet anför att svensk rätt kan komma i konflikt med EG-

Detta i förening med ”Ampafrance m.fl.”-målet talar för att avdragsförbudet för representation och liknande, om det alls skall behållas, inte bör koppla till inkomstskattens schablonartade begreppsvärld.

RSV har i skrivelser 1999-02-03 (dnr 851-99/100) och 1999-03-12 (dnr 271-99/120) inte heller givit vägledning till en utfyllande tolkning av nämnda ”spann”, utan säger endast att en personalvårdsförmån av mindre värde skall anses utgöra förvärv i verksamheten momsmässigt, trots förekomsten av inslag av privat konsumtion. RSV har i en skrivelse 1991-07-11 (dnr 14360-91/D19) ansett att s.k. Friskis & Svettis-kort för 500 kr per termin eller 1.000 kr per år utgör ”enklare slag av motion”, men EG-rätten innebär alltså att dylika beloppsramar från inkomstskatterätten inte får hindra en prövning av om sådana kostnader eller kostnader av mera sofistikerad art, t.ex. som när företag som arbetsgivare bereder sina anställda tillgång till ovan nämnda ”livsföringsinstitut”, uppkommit i rörelsen och skall berättiga till avdrag.

Kopplingen från 8 kap. 9 § första stycket 2 ML till 16 kap. 2 § IL borde sålunda upphävas, för att ge också en formellt sett riktig beskrivning av gällande rätt, där omfattningen av avdragsförbudet för ingående moms på utgifter för representation och liknande ändamål prövas självständigt och utan hänsyn till den svenska nationella inkomstskatterättens motsvarande principer. Förslagsvis kan sålunda lokutionen ”för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomsttaxeringen enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)” utmönstras ur 8 kap. 9 § första stycket 2 ML, då kopplingen till IL beträffande avdragsförbudet för ingående mervärdesskatt som hänför sig till ”utgifter för representation och liknande ändamål” ger upphov till risken att den generella avdragsrätten begränsas i strid mot artikel 17 i sjätte direktivet.[409]

---

rätten ”genom kravet i 8:15 ML på mer än ’ringa användning’ för avdragsrätt i visst fall för personbil”.

[409] Utredningen SOU 2002:74 föreslår å sin sida inte att kopplingen till IL skall upphöra vid bestämningen av omfattningen av avdragsförbudet för representation och liknande enligt 8 kap. 9 § första stycket 2 ML (se SOU 2002:74 Del 2 s. 68 och 69).

7. ÖVRIGA FRÅGOR

7.1 BEGREPPET ”SKATTSKYLDIG” I SAMBAND MED BESKATTNINGEN AV GEMENSKAPSINTERNA FÖRVÄRV AV VAROR SOM ÄR SKATTEFRIA I ANNAT EU-LAND MEN DÄR SVERIGE TILLÄMPAR SKATTEPLIKT ENLIGT SJÄTTE DIREKTIVET

För att ytterligare belysa kompetens- och suveränitetsfrågorna skall alltså huvudfallet av beskattning för s.k. gemenskapsinterna förvärv, 2a kap. 3 § första stycket 3 ML, beröras.

För att råda bot på den distorsion för beskattningen av varuinförsel hit som uppkommer om ett annat EG-land till skillnad från Sverige har undantag från skatteplikt för omsättning av varor utöver vad sjätte direktivet anger, måste uttrycket ”skattskyldig” i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML ändras till ”skattskyldig person” eller annat närmare liggande begrepp än skattskyldig. Annars måste Sverige, för att tillgodose berättigade krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut avseende varuinförsel från andra EG-länder som inte följer sjätte direktivet i berörda hänseende, anmäla dylika länder för fördragsbrott, för att EG-domstolen skall tvinga fram en EG-rättskonform tillämpning av regler om undantag från skatteplikt från dem. Frågeställningen gäller sålunda den externa neutraliteten och saknar koppling till IL, men har alltså ett pedagogiskt värde i framställningen beträffande rättskällehierarkin på momsområdet sedan Sveriges EU-inträde 1995.

I ett fall anmälde EU-kommissionen Tyskland för fördragsbrott. Tyskland hade, i likhet med Luxemburg, före 2000 undantag från skatteplikt i sin nationella momslag för s.k. finguld, till skillnad från bl.a. Sverige, som följde sjätte direktivet. Det ansåg kommissionen strida mot artikel 2 i sjätte direktivet och artikel 28a.1a i sjätte direktivet, där gemenskapsinternt

förvärv definieras.[410] Kommissionen ansåg att ”die Befreiung” för finguld stred mot, ”verstößt … gegen”, de båda artiklarna.[411]

Ett EU-land har alltså skattesuveränitet på momsområdet enbart såtillvida att ett annat EU-land, vars momssystem störs av att landet i fråga tillämpar undantag från skatteplikt i strid mot direktivet, måste söka åstadkomma ändring av tillståndet med EG-domstolens hjälp. T.ex. Sverige, som följde sjätte direktivet och inte angav undantag från skatteplikt för finguld, kunde alltså inte påverka tysk eller luxemburgsk momslagstiftning, utan kompetensen ligger hos EG-domstolen. Den kan utdöma skadestånd efter en fördragsbrottstalan mot landet i fråga på initiativ av annat EU-land eller kommissionen. Tyskland ådrog sig alltså en fördragsbrottstalan från kommissionen.

Den beskrivna situationen innebar emellertid också en fråga om det grundlagsfästa lex scripta-kravet för beskattningsåtgärder medgav att genomdriva åliggandet för näringsidkare i Sverige som köpte finguld från Tyskland eller Luxemburg av innebörd att denne skulle förvärvsbeskattas enligt 2a kap. 3 § första stycket 3 ML, när den regeln anger att säljaren i det andra EU-landet skall bli ”skattskyldig” till mervärdesskatt där.

Även om köparen är en näringsidkare och det begreppet i ML överensstämmer med skattskyldig person i sjätte direktivet, uppställer lex scripta-kravet hinder för mervärdesbeskattning i Sverige i den beskrivna situationen. Begreppet skattskyldig i ML saknar alltså en direkt motsvarighet i sjätte direktivet, då dess användning förutsätter att ställning tagits i både frågan om yrkesmässig verksamhet och om skattepliktig omsättning (inom landet). Med skattskyldig enligt ML avses den som på grund av att båda dessa rekvisit är uppfyllda är skyldig att redovisa och betala utgående moms.[412] Sjätte direktivet däremot gör en åtskillnad mellan skattskyldig person enligt artikel 4.1 och personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt enligt artikel 21.

---

[410] Se EG-målet C-432/97. Målet mot Tyskland var länge *pending* (anhängigt) och avfördes (*removed*) den 7 juli 2000 [se www.europa.eu.int (curia) eller www.curia.eu.int]. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 423, av Björn Forssén. Nya regler om undantag från skatteplikt för finguld som investeringsguld infördes i medlemsländernas lagstiftningar den 1 januari 2000, och alltså med stöd av direktivet 98/80/EG. Se SFS 1999:640; Prop. 1998/99:69 s. 13.

[411] Se kommentaren till tyska momslagen, Umsatzsteuergesetz, s. 26-27, 151 § 4 Nr. 8, av Karl Ringleb m.fl.

[412] Se 1 kap. 1 § första stycket, 2 § och 8 § första stycket ML samt Prop. 1993/94:99 s. 107 och 127.

Säljaren kan genom undantag från skatteplikt för omsättningen i det andra EU-landets momslagstiftning inte betraktas som ”skattskyldig” i ML:s mening. Även om köparen i Sverige är skattskyldig person, gör denne under sådana omständigheter inte något gemenskapsinternt förvärv här som tvingar denne att redovisa en beräknad utgående moms, trots att varan i fråga är skattepliktig enligt ML. Att genomdriva åliggandet i fråga mot vederbörande köpare skulle innebära ett åliggande i strid mot den grundlagsfästa legalitetsprincipen och lex scripta-kravet för beskattningsåtgärder.

Att den tidigare i framställningen beskrivna lagändringen i ML 2003 angående förutsättningarna för utländska företagare att återfå svenska momsutgifter, baserad på EG-domstolens tolkning i ”Debouche”-målet av åttonde direktivet, skall råda bot på diskrepanser mellan Sverige och annat EG-land, beträffande den situationen att en prestation har olika skattemässig karaktär i länderna i fråga, utan att ordningen enligt sjätte direktivet störs, belägger analysen här av uttrycket ”skattskyldig” i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML. Villkoret för återbetalning av innebörd att också företagarens momssituation i det andra EU-landet (hemlandet) skulle beaktas krävde enligt lex scripta-kravet ett tillägg i 10 kap. 1 § ML, för att genomdriva en beskattningsåtgärd i form av vägrad återbetalning för det fall den utländske företagaren inte bedrev avdrags- eller återbetalningsberättigad verksamhet i hemlandet. Det går inte att fylla ut en ”lucka” i beskattningen inom ”mervärdesskattelandet EG”, om det innebär en tolkning av ML i strid mot den grundlagsfästa legalitetsprincipen. Ett skattebortfall till följd av situationen och konkurrenssnedvridningseffekter får staten stå för och skall inte vara den enskildes ansvar.

I linje med vad nyss sagts är för övrigt också ett avgörande från Regeringsrätten till den enskildes fördel, när det gäller debitering av moms i faktura av prestation som är skattefri enligt ML.[413] En felaktigt debiterad moms i en faktura ansåg Regeringsrätten inte medföra skattskyldighet för utfärdaren på grund av att omsättningen i fråga inte var skattepliktig. Någon skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML uppkom inte på grund av omsättningens skattefria karaktär. Ett av de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet i lagrummet i fråga saknades. Därmed fick enligt Regeringsrätten det faktum att artikel 21.1d i sjätte direktivet stipulerar skyldighet att betala moms också för en sålunda felaktigt debiterad moms i faktura stå tillbaka för den grundlagsfästa legalitetsprincipen med ett lex scripta-krav för beskattningsåtgärder som innebär åligganden mot den

[413] Se RÅ 2005 Ref 81.

enskilde. Nämnda direktivbestämmelsen måste implementeras uttryckligen i ML för att kunna ges sådan rättsverkan.

Problematiken i fråga för beskattningen av gemenskapsinterna förvärv skapar stora tillämpningsproblem, vilka författaren till detta arbete tagit upp i olika sammanhang.[414] Sveriges advokatsamfund tog också upp frågan i sitt remissvar 2004-12-22 till finansdepartementet på förslag om en EG-förordning med vissa tillämpningsföreskrifter för specifika regler i sjätte direktivet. Författaren till detta arbete var alltså med om att ta fram advokatsamfundets remissvar. Inte minst medför användandet av ”skattskyldig” i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML för den beskrivna situationen med avvikelser från sjätte direktivet i det andra inblandade EU-landets momslagstiftning, när det gäller omfattningen av undantagen från skatteplikt för varor, rättsosäkerhet vid prövningen av skattebrott i samband med gränsöverskridande varuhandel med andra EU-länder.

Utredningen SOU 2002:74 verkar emellertid inte medveten om de beskrivna tillämpningsproblemen med användningen av ”skattskyldig” för beskrivningen av huvudfallen av om gemenskapsinterna förvärv i ML. Utredningen föreslår en justering av 2a kap. 3 § första stycket 3 ML, men bara såtillvida att ”skattskyldig” ersätts med det av utredningen allmänt föreslagna ”beskattningsbar person”, och som alltså skall ersätta även ”yrkesmässig” och ”näringsidkare”. När det gäller ifrågavarande problematik med skillnader i skattemässig karaktär i det andra inblandade EU-landet vid gränsöverskridande varuhandel mellan EU-länder, berörs den inte av utredningen. Den föreslagna justeringen av lydelsen av lagrummet i fråga förenas endast med att utredningen, i konsekvens med att införande om regler om skattefrihet för små företag föreslås införda i enlighet med artikel 24 i sjätte direktivet, också föreslår att gemenskapsinternt förvärv inte skall uppkomma om säljaren i det andra EU-landet är skattebefriad enligt motsvarande regler där om små företag.[415] Utredningen verkar inte alls uppfatta ifrågavarande problem i fall med olika

[414] Se Ny Juridik 4/2000, artikeln Momsfritt i EU – moms i Sverige? (s. 69-83), av Björn Forssén, Momshandboken Enligt 2001 års regler, Bilaga 3 avsnitten 3.2.2 och 4.5 (s. 420f och 436f), av Björn Forssén, Svensk skattetidning 2005 s. 118-133, artikeln EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, av Björn Forssén, Ny Juridik 1/2005 s. 66-85, artikeln EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, av Björn Forssén, och föredrag på Svensk juriststämma 2001-11-14, Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten, av Björn Forssén (publicerat på www.forssen.info).
[415] Se SOU 2002:74 Del 2 s. 31 och 32.

skattemässig karaktär på varan (omsättningen) i Sverige respektive annat EG-land.[416]

Utredningens förslag medför att ”skattskyldig”, som förutsätter yrkesmässighet och skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, ersätts med ”beskattningsbar person”, dvs. med en motsvarighet till sjätte direktivets ”skattskyldig person”, vilket begrepp bl.a. motsvaras av yrkesmässig verksamhet i ML idag. Därmed torde, om förslaget genomförs, en lucka i beskattningen av gemenskapsinterna förvärv inom mervärdesskattelandet EU inte uppkomma i de fall då ML stipulerar skatteplikt för en vara, medan EU-landet varifrån varan kommer har undantag från skatteplikt för den i sin nationella momslagstiftning utöver vad artiklarna 13-16 i sjätte direktivet medger. Att utredningen SOU 2002:74 inte berör problemet är emellertid en brist, och det borde behandlas utan avvaktan på att utredningen leder till förslag om lagändring med angivande av ikraftträdandedatum. Tills vidare bör alltså ”skattskyldig” i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML ersättas med ”skattskyldig person” eller ”näringsidkare”, som används beträffande köparen enligt andra stycket i lagrummet och i bestämmelser om omsättningens placering i ML, t.ex. 5 kap. 7 §.

7.2 KAN FORDRAN PÅ INGÅENDE MOMS MOT STATEN GENOMDRIVAS ÄVEN OM AKTUELL REGEL I ML MATERIELLT SETT BESKRIVER NÅGOT ANNAT ÄN MOMS?

Nu gäller det alltså en fråga om momssystemet som uppbördssystem betraktat. Kan en överkompensation i form av tillgodoräknande eller utbetalning av fordran på ingående moms mot staten genomdrivas av den enskilde, trots att aktuell regel i ML materiellt sett kan anses beskriva något annat än mervärdesskatt? Den frågan saknar, i likhet med frågan nyss om gemenskapsinterna förvärv koppling till IL, men kan alltså vara av intresse pedagogiskt sett och särskilt då den aldrig verkar ha tagits upp tidigare.

Sverige har alltså i egenskap av EU-land en skyldighet att ha ett momssystem. Redan enligt svensk mervärdesskatterätt från tiden före Sveriges EU-inträde anses företagaren som en ”uppbördsman” åt staten när det gäller mervärdesskatten och den uppfattningen bekräftas av t.ex. den engelska synen på momssystemet: ”the taxpayer” anses som ”agent for the Commissioners” (Inland Revenue Commissioners).

[416] Se SOU 2002:74 Del 1 s. 662, 677 och 678. Se även Prop. 1994/95:57 s. 164 och Svensk moms i EU, s. 67, av Björn Forssén.

Både EU-kommissionen och EG-domstolen bekräftar avdragsrättens betydelse för mervärdesskatten som sådan. Momsens grundprinciper i artikel 2 i första direktivet om konkurrensneutralitet, reciprocitet och övervältring handlar om att ett avdrag för ingående moms skall avskattas genom påslag av en utgående moms på mervärdet av den prestation i form av en vara eller tjänst som skapas med förvärven till aktiviteten i fråga. En tillämpning av mervärdesskattereglerna med ett konkurrens- och konsumtionsneutralt ändamål tillåter inte godtyckliga skillnader i möjligheterna för företagen som skall tillhöra momssystemet att tillgodoräknas eller få ut fordran på ingående moms på förvärven till verksamheten från staten. Den rätten till avdrag för ingående moms avgör också i ett s.k. Wilmot-test om en annan skatt liknar momsen i sådan grad att fråga är om en otillåten konkurrerande moms.

Frågan nu gäller alltså den situationen att ML skulle innehålla en regel om avdrag som inte bara ger en mera omfattande avdragsrätt än enligt artikel 17 i sjätte direktivet, utan en avdragsrätt som inte grundas på något förvärv som företagaren i fråga gör materiellt sett. Är staten tvungen att tillgodoräkna eller betala ut en ingående moms till företagaren i en sådan situation, bara för att denne formellt sett enligt regeln i fråga i ML kan deklarera på raden ingående moms i självdeklarationen eller skattedeklarationen?

Om ”felskrivningen” i ML är sådan att två företagare skulle ges rätt till momsavdrag för samma förvärv från en leverantör (dubbelavdrag), bör regeln åtminstone på ett av de båda hållen anses beskriva något annat än en verklig ingående moms, och endera av de båda förvärvarna inte vara berättigad till avdrag. Notera att härmed inte avses den situationen att en fysisk leverans direkt från början till slutet av en kedja av företag leder till fakturering i flera led, då därvid en omsättning och motsvarande förvärv sker i varje led. Här avses i stället att beskriva att bara för att en regel om momsavdrag återges i ML berättigar den inte till avdragsrätt enbart av den anledningen. Regeln kan anses beskriva något annat än verklig moms, och då skall givetvis inte staten behöva betala ut pengar från skattekontot dubbelt bara för att den ene företagaren förletts av en felskrivning i ML att ta upp en del av en utgift som momsavdrag i självdeklarationen eller skattedeklarationens momsdel. En sådan överkompensation av den enskilde företagaren vars utgift inte motsvaras av något förvärv motiveras inte av momssystemet. Praktiskt förutsätter situationen, som alltså inte handlar om att leverantören skulle ha fakturerat dubbelt, att det finns en regel som inte hänvisar till reglerna om fakturans innehåll när det gäller möjligheterna att utöva (yrka) momsavdrag. Teoretiskt skulle det också kunna handla om att

en materiell regel om avdrag formellt sett tillåter två att göra avdrag för ett förvärv som bara den ene av dem gör.

Författaren till detta arbete tar upp fenomenet i en artikel.[417] Det handlar om tekniken med s.k. intygsmoms som före 2001 tillämpades vid överlåtelser av fastigheter som omfattades av s.k. frivillig skattskyldighet. Den infördes i samband med reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler etc den 1 juli 1979. Nu liksom då undantas själva fastighetsöverlåtelsen från skatteplikt. Systemet med intygsmoms innebar att tidigare momsavdrag i viss mån och beroende på hur länge frivillig skattskyldighet gällt återfördes av säljaren vid överlåtelsen. Om köparen inom viss tid ansökte och fick beslut om frivillig skattskyldighet för fastigheten i fråga, kunde denne normalt lyfta momsen i intyget om återföring. Vid Sveriges EU-inträde 1995 infördes jämkning av ingående moms för investeringsvaror (s.k. korrigering av moms), vilket alltså omfattade bl.a. fastigheter. Systemen gällde parallellt på fastighetsområdet fram till 2001 då intygsmomsen avskaffades och jämkningssystemet, som nämnts här tidigare i framställningen, reformerades på fastighetsområdet. Här utvecklas jämförelsen från artikeln mellan fall av överkompensation i systemet med intygsmoms från början av nittiotalet och korrigeringsmomsen från och med 2001. Kan det finnas sådana fall idag där ML borde justeras för att undvika dilemmat med att reglerna ger företagaren en avdragsrätt formellt sett som inte är motiverad materiellt sett?

Den 1 juli 1994, dvs. i samband med att ML ersatte GML, lades det till i regeln om rätten att lyfta intygsmoms att överlåtaren av fastigheten för vilken beslut om frivillig skattskyldighet gällde skulle vara tvungen att faktiskt ha inbetalat momsen som skulle återföras till staten på grund av försäljningen, innan köparen med stöd av intyget kunde utöva avdragsrätt för återförd moms genom redovisning av den i sin deklaration efter att ha ansökt om frivillig skattskyldighet för fortsatt uthyrning av verksamhetslokaler i fastigheten i fråga.

Innan den lagändringen eller, beroende på om det verkligen fanns anledning till åtgärden materiellt sett, förtydligandet medgav vissa skattemyndigheter förvärvare av fastigheter avdrag för ingående moms enligt intyg från överlåtaren, trots att denne var ett konkursbolag som inte betalade in den moms enligt intyget som konkursbolaget tagit upp i sin

[417] Se Svensk skattetidning 2006 s. 375-377, artikeln Gamla momsfrågor som nya – intygsmoms då, korrigeringsmoms nu, av Björn Forssén.

momsdeklaration som återföringsmoms. Förvärvaren fick avdrag för samma moms som byggmästare och andra debiterat gäldenären utan att gäldenären kunde anses ha debiterat en verklig moms genom intyget. Det var inte så att konkursbolaget (gäldenären) i sin tur gjorde samma omsättningar som dennes leverantör en gång gjort, och för vilka konkursbolaget hade gjort avdrag för utgifterna avseende debiterad ingående moms. Ändå fick alltså hos vissa skattemyndigheter den som köpte fastigheten från gäldenären avdrag för samma moms, trots att gäldenären faktiskt inte hade fyllt på statens momskonto och därigenom likställt situationen momsmässigt med den som hade gällt om förvärvaren i stället hade gjort de förvärv för vilka gäldenären dragit moms baserad på faktura direkt från byggmästaren m.fl.

I en artikel i Svenska Dagbladet den 4 mars 1993 av Björn Dickson gavs ett exempel, där den som förvärvat en fastighet som omfattades av frivillig skattskyldighet från ett konkursbo för 40 miljoner kr som var värd just 40 miljoner kr sedan fick 16 miljoner kr från staten, bara för att vederbörande efter sitt frivilliga inträde i momssystemet för uthyrning av den kommersiella fastigheten lämnade en momsdeklaration med intygsmomsen noterad på raden avdrag för ingående moms. Förvärvaren kunde givetvis inte anses ha gjort en verklig momsutgift, då situationen inte likställts med förvärv direkt från leverantörer genom någon faktisk inbetalning till statskassan från gäldenärens, dvs. utfärdarens av intyget, sida.

De skattemyndigheter som tillät beskrivna dubbelavdrag av samma ingående moms ansåg att ordet ”återföring” i GML inte innebar något krav på sådan inbetalning, utan konkursbolaget kunde med full verkan för förvärvaren av fastigheten utfärda intyget bara konkursbolaget hade satt upp momsen i intyget som en skuld på raden för utgående moms i sin momsdeklaration.

I Björn Dicksons artikel förutskickades ett avgörande i Regeringsrätten, vilket kom genom RÅ 1993 Ref 78, men det kom att beröra enbart en del av problematiken, nämligen om återföringsskyldigheten beträffande momsavdrag ålåg gäldenären eller konkursboet vid boets försäljning av fastigheten. Regeringsrätten beslutade om att sistnämnda skulle gälla, vilket, på grund av åtföljande problematik med att konkursboet därmed också blev konkursmässigt, ledde till att det i 9 kap. 5 § femte stycket ML angavs att gäldenären var återföringsskyldig för avdrag hänförliga till tiden före konkursutbrottet, när ML den 1 juli 1994 ersatte GML.

I Mervärdebeskattning vid obestånd tar Jesper Öberg upp RÅ 1993 Ref 78, men enbart beträffande frågan om återföringsskyldigheten ålåg gäldenären eller konkursboet.[418] Den frågan hade för övrigt författaren till förevarande arbete behandlat redan 1993, och då utifrån legalitetsprincipen och huruvida den processuella figuren konkursboet alls kunde anses omfattad av beskattningsregeln om återföring före den 1 juli 1994, när regeln dåförtiden, 15 § sjätte stycket GML, stipulerade återföringsskyldighet för ”fastighetsägaren”. Någon fastighetsöverlåtelse från gäldenären till konkursboet sker inte på grund av konkursen. Utifrån legalitetsprincipen var det en uppenbar brist att SRN gick förbi att fastighetsägaren var skattskyldig för återföringen enligt regeln därom, för att i stället grunda beskedet att konkursboet skulle anses omfattad av den skyldigheten på redovisningsregeln 5a § fjärde stycket GML. Det är ett argumentum a fortiori, dvs. en argumentation som om redovisningsregeln som det större skulle innehålla beskattningsregeln som det mindre, och av samma funktion och natur som ett analogislut. SRN:s underbyggnad av förhandsbeskedet stred sålunda mot legalitetsprincipen för beskattning som inte tillåter analogislut för beskattningsåtgärder. Regeringsrätten, som i RÅ 1993 Ref 78 fastställde SRN:s förhandsbesked, förbisåg denna brist i SRN:s resonemang och berörde bara konkursrätten i övrigt.[419] Inte heller Jesper Öberg tar upp den skatterättsliga frågan om legalitetsprincipen i samband med frågan om gäldenären eller konkursboet är skattskyldig för återföringsmomsen, och frågan om dubbelavdraget har inte berörts vare sig i doktrin eller av Regeringsrätten.

Frågan om dubbelavdrag vid förvärv av en fastighet med frivilligt inträde skulle ha kunnat anses överspelad, genom att lagstiftaren alltså redan när ML ersatte GML den 1 juli 1994 införde i 9 kap. 3 § första stycket 2 ML just krav på en faktisk inbetalning av återförd ingående moms till staten från överlåtarens av fastigheten i fråga sida, för att förvärvaren skulle få lyfta momsen med stöd av intyg om återföring från denne. Emellertid kan den komparativt anses ha fått förnyad aktualitet i samband med nämnda reform av jämkningssystemet 2001 genom SFS 2000:500, när det gäller fastighetsområdet. Reformen tas upp i Eleonor Alhagers Mervärdesskatt vid omstruktureringar, men inte heller där berörs förevarande fråga om överkompensation från momssystemet.[420]

---

[418] Se Mervärdesbeskattning vid obestånd, s. 219-222, av Jesper Öberg.
[419] Se Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms, s. 196, av Björn Forssén och Mervärdesskatt En handbok, s. 268-270, av Björn Forssén.
[420] Se Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 453ff, av Eleonor Alhager.

Om systemet med intygsmoms kunde anses leda till att staten tvingades överkompensera på det beskrivna sättet, borde det intressera åtminstone Finansdepartementet om liknande situationer kan föreligga på grund av avfattningen av ML idag.

Om det antas att momssystemet såväl före som efter Sveriges EU-inträde utgör ett uppbördssystem, borde staten inte ha ansetts ha haft någon skyldighet att kompensera för icke-utgifter av ingående moms enligt intyg (överkompensation). En annan sak hade det alltså varit om det faktiskt var den som förvärvade fastigheten från konkursboet som hade gjort förvärv direkt från byggmästaren m.fl., och inte gäldenären. Då hade förvärvaren av fastigheten haft en utgift för en verklig debiterad ingående moms, och hade inte behövt försäkra sig om att momsen i fakturan från exempelvis byggmästaren faktiskt inbetalades av denne till staten, för att kunna utöva avdragsrätten. Sistnämnda sagt mera för jämförelses skull. Det har aldrig varit så att avdragsrätt enligt allmänna regler förutsätter att leverantören faktiskt fullgjort sin redovisnings- och betalningsskyldighet för utgående moms till staten, innan förvärvaren av varan eller tjänsten får utöva avdragsrätten för en motsvarande ingående moms debiterad i faktura från leverantören.[421] Frågan är nu om rådande system med korrigeringsmoms, jämkning, uppställer en liknande frågeställning om överkompensation efter revideringen av det systemet den 1 januari 2001.

Jämkningssystemet för investeringsvaror har alltså sedan 2001 som huvudregel att en överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet enbart medför att förvärvaren ikläder sig överlåtarens skyldigheter och rättigheter enligt ML beträffande de förvärv av arbeten på fastigheten som har varit av sådan omfattning att de utgör investeringsvaror.[422] Överlåtaren och förvärvaren kan emellertid ha ”träffat avtal om att överlåtaren skall jämka”.[423] Om sistnämnda sker med den följden att överlåtaren går i konkurs på grund av skyldigheten att erlägga ingående moms som sålunda omfattas av jämkning och fastigheten inte kan återvinnas av konkursboet, ställer sig frågan om förvärvaren därmed inte har övertagit någon skyldighet alls enligt ML beträffande förvärv till fastigheten som i och för sig utgjort investeringsvaror men som skett under överlåtarens innehavstid.

---

[421] Se SOU 1964:25 s. 382 samt Rå 1984 1:67, som alltså är en referens även efter Sveriges EU-inträde 1995 enligt RÅ 2001 Not 99 och RÅ 2004 Ref 65. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 74-76, av Björn Forssén.
[422] Se 8a kap. 12 § första stycket första meningen ML.
[423] Se 8a kap. 12 § första stycket andra meningen ML.

I ML anges enbart att jämkningsskyldighet uppkommer när en fastighetsägare försätts i konkurs och att staten får göra gällande fordran på grund av jämkning i konkursen, om den uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs.[424] Emellertid sägs inte något om staten kan ålägga förvärvaren av fastigheten i den beskrivna situationen någon jämkningsskyldighet för återstoden av korrigeringstiden efter förvärvet.

Det verkar som om det skydd mot dubbelavdrag som åstadkoms den 1 juli 1994 genom införandet av kravet på faktisk återbetalning från överlåtarens sida i 9 kap. 3 § första stycket 2 ML, beträffande systemet med intygsmoms, saknar en motsvarighet i det jämkningssystem som ensamt gäller i aktuella fall med fastighetsmoms sedan den 1 januari 2001. Är det eller borde det vara möjligt för staten att göra förvärvaren av fastigheten jämkningsskyldig för dennes förändrade användning eller vidareförsäljning inom korrigeringstiden, om överlåtaren inte har fullföljt träffat avtal om att denne ”skall jämka”, genom att denne antingen inte ens har redovisat ingående moms att återbetala eller har gjort sådan redovisning men inte betalat till staten?

Fördelarna med att förvärva en kommersiell fastighet från ett konkursbolag kan sedan år 2001 bli mycket lika de som tilläts förekomma på intygsmomsens tid före den 1 juli 1994. Konkurrensneutraliteten på marknaden snedvrids på grund av ML:s beskrivna lagtekniska lösning, vilket alltså strider mot momsens övergripande grundprincip. Frågan om dubbelkompensation från statskassan som aldrig prövades i RÅ 1993 Ref 78 angående intygsmomsen har då fått förnyad aktualitet genom lagändringen 2001. Frågan har enbart modifierats till att gälla dubbelkompensation genom att moms inte betalas in till statskassan i samband med överlåtelse av kommersiella fastigheter i konkursbolag, i stället för som tidigare att staten dubbelkompenserade genom utbetalning från momskontot.

Om inte Regeringsrätten ger tillräcklig vägledning, borde det ankomma på lagstiftaren att åtgärda den rådande beskrivna situationen i jämkningssystemet. Det bör inte anses rimligt att momssystemet som ett uppbördssystem skall medge rättigheter som materiellt sett inte kan anses förenliga med momsens grundprinciper om konkurrensneutralitet, reciprocitet och övervältring. Beträffande fenomenet med överkompensation i systemet med intygsmoms kan det ifrågasättas om det ens var moms i en egentlig mening (verklig moms) som betalades ut till den

[424] Se 8a kap. 4 § första stycket 6 och andra stycket ML.

som förvärvade fastigheten från konkursboet. I sådana fall borde det anses som en självklarhet att en felskrivning i ML inte i sig skall ge någon som helst rätt att utfå pengar från uppbördssystemet som om fråga var om kompensation för en utgift innehållande verklig moms.

Betänk att frivillig skattskyldighet alltså är möjligt att erhålla också för den som hyr ut verksamhetslokaler etc utan att fördenskull ha yrkesmässig verksamhet. Om en privatperson skulle kunna anses ha haft rätt att utfå ”moms” från staten på grund av tolkningen av ordet ”återföring” i regeln om sådan skyldighet utan att utgiften som skulle anses innehålla moms verkligen gjorde det, skulle det lika gärna kunna argumenteras för att enbart en felskrivning i ML i skulle grunda rätt också för konsumenter att få ut en fordran på ”moms” från staten. Det går inte att dra paralleller direkt till jämkningssystemet från och med 2001, men fördelarna med förvärv av fastigheterna i fråga från ett konkursbo kan alltså bli mycket lika de som – av vissa skattemyndigheter – ansågs gälla i systemet med intygsmoms före den 1 juli 1994. Den gemensamma nämnaren är framför allt att frågan om förvärvarens av fastigheten i fråga skyldighet att jämka ingående moms inte heller gäller en egen momsutgift till den som tillhandahållit byggtjänsten. Förvärvet av fastigheten är en ny affärshändelse för vilken köparen genom ”avtal” kan undantas från huvudregeln att överta skyldigheterna beträffande den av säljaren avdragna momsen på den byggtjänst för vilken moms debiterats. Därför bör övervägas från SKV, Finansdepartementet och kanske också från den akademiska världen om uttrycket ”träffat avtal om att överlåtaren skall jämka” skall få lov att ges liknande effekter för statskassan i rådande korrigeringssystem som vissa rättstillämpare tillät före den 1 juli 1994 angående tolkningen av ordet ”återföring” beträffande systemet med intygsmoms. Författaren till detta arbete har enbart med frågeställningen av pedagogiska skäl, för att belysa att skattejuridiken också har en uppbördssida. Orden skapar inte något i sig, utan momssystemet skall i första hand ses för vad det är: ett uppbördssystem. Orden i ML kan inte skapa en ”mervärdesskatt” utanför ramarna för idén, dvs. utanför momsens grundprinciper. På motsvarande sätt som den enskilde har ett skydd mot beskattningsåtgärder i den grundlagsfästa legalitetsprincipen, kan inte rättssystemet tvinga staten som subjekt att göra utbetalningar från statskassan när ML inte längre kan anses beskriva mervärdesskatt. Så skall inte uppbördssystemet användas. En sådan kompensation är inte folket som ”delägare” i subjektet staten skyldig den enskilde.

8. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER

8.1 HUVUDFRÅGAN I DETTA ARBETE

8.1.1 Bestämningen av yrkesmässig verksamhet i ML kan ske med hänvisning till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL

Prövningen av begreppet yrkesmässig verksamhet begränsas till åtskillnaden mellan företagare och konsumenter. Offentliga verksamheter kan också ha yrkesmässig verksamhet enligt ML, men då sker den bestämningen med avseende på skatteobjektet utan någon koppling till IL, varför prövningen av begreppet yrkesmässig verksamhet hos offentligrättsliga organ enligt ML i förhållande till artikel 4.5 i sjätte direktivet inte är av intresse här (se avsnitten 3.1.3 och 6.1.2.2). Här gäller prövningen av huvudfrågan i detta arbete begreppet yrkesmässig verksamhet enligt ML i förhållande till artikel 4.1 i sjätte direktivet och vem som i egenskap av företagare kan anses ha karaktären av skattskyldig person enligt den direktivbestämmelsen, och som sålunda kan tillhöra momssystemet.

Huvudfrågan är om den formella kopplingen i ML till IL:s näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av skattesubjektet är EG-rättskonform (se avsnitt 1.1). Svaret ges i konditionalis i två olika avseenden.

- Om svensk inkomstskatterättslig praxis inte går tillbaka till att upprätthålla det vinstrekvisit som tidigare traditionellt uppställdes jämte självständighetsrekvisitet och varaktighetsrekvisitet, för att bestämma om näringsverksamhet föreligger, är den formella kopplingen till det begreppet från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL förenlig med begreppet skattskyldig person i artikel 4.1 i sjätte direktivet (se avsnitten 3.1.1, 6.2.3.1 och 6.2.9).

- Den kopplingen är emellertid enbart EG-rättskonform i nämnda hänseende i den del den avser 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, där de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet om

förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet anges (se avsnitten 6.2.8.1 och 6.2.8.2).

Även om det inte är något axiom att en gemensam beskattningsram för momsen och inkomstskatten skall föreligga beträffande urvalet av vem som är företagare, är slutsatsen i detta arbete att en sådan är möjlig att upprätthålla, mot bakgrund av rådande nationella inkomstskatterättsliga praxis, om hänvisningen i 4 kap 1 § 1 ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet begränsas till att avse de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL. Det skulle innebära att ordningen som gällde före 2001, när hänvisningen i fråga avsåg näringsverksamhet enligt 21 § KL, återställs (se avsnitt 6.2.2).

Artikel 4 i sjätte direktivet gör samma avgränsning som den svenska inkomstskatterätten har gjort sedan begynnelsen, när det gäller självständighetsrekvisitet, nämligen att fråga inte får vara om anställningsförhållande för personen i fråga.

En fast svensk praxis överensstämmer med EG-rättens när det gäller att skilja företagarna från anställda såväl inkomstskatterättsligt som socialavgiftsrättsligt (se avsnitten 3.2.1 och 6.2.3.2).

Ett aktivitetskrav kan uttolkas ur det andra rekvisitet för skattskyldig person, ekonomisk verksamhet, redan vid en jämförelse med den franska och engelska språkversionen av artikel 4.1 i sjätte direktivet (se avsnitt 2.4, 3.2.2 och 3.2.3.4). I aktivitetskravet för ekonomisk verksamhet ligger ett varaktighetsrekvisit, för att skilja ut en aktivitet från sådana som kan förväntas hos en privat investerare. Personen i fråga skall i det avseendet ägna sin investering mera förvaltningsåtgärder än så, för att skilja ut sig som företagare från konsumenterna (se avsnitt 3.2.3.4). Varaktighetsrekvisitet i aktivitetskravet innebär att bestämningen av skattskyldig person sker i en växelverkan mellan att det objektivt kan konstateras att investeringar skett som indikerar att fråga är om att personen i fråga skall försörja sig på aktiviteten, och det förvärvssyftet är samtidigt förutsättningen för att ett förvärv kan anses ske i den ekonomiska verksamheten (se avsnitt 3.2.3.5).

Svensk inkomstskatterättslig praxis, när det gäller att dra skiljelinjen mellan näringsverksamhet och kapital, överensstämmer med det beskrivna EG-rättsliga varaktighetskravet på vem som skall kunna anses ha karaktären av företagare, skattskyldig person (se avsnitt 6.2.3.3).

Den formella kopplingen i ML till IL för att bestämma skattesubjektet är i jämförelse med andra EU-länder och jämförbara länder i övrigt unikt svensk (se avsnitt 1.2). Även om momsbegrepp, till skillnad från inkomstskatten, styrs generellt av EG-rätten enligt primärrätten, är den svenska modellen inte förbjuden i sjätte direktivet. En koppling till 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL är förenlig med principen om begrepp av autonom europeisk innebörd (se avsnitt 1.1), eftersom de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt nuvarande nationella praxis är förenliga med EG-domstolens praxis beträffande skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet. Problematiken med om EG-domstolen har kompetens på inkomstskatteområdet, beträffande frågor där direktiv inte har utfärdats, kan därför bortses från här. Skulle EG-domstolen pröva 13 kap. IL utifrån de fyra friheterna eller principen om EU-medborgares etableringsfrihet inom unionen enligt EG-fördraget, medför ett underkännande inte något problem för kopplingen i fråga, då den inte har bäring på sådan fråga om extern neutralitet (se avsnitten 1.1 och 2.2.2).

Här gäller frågeställningen huruvida ML är EG-rättskonform för bestämningen av skattesubjektet, dvs. av vem som kan tillhöra momssystemet, och därvidlag är intern neutralitet målet. Den sekundärrättsliga rättsakt från EG på inkomstskatteområdet som har varit av visst intresse för den analysen är fusionsdirektivet (se avsnitt 4.2.2.2). Avsnitten under 2.3 visar att de grundläggande principerna för mervärdesskatten enligt artikel 2 i första direktivet, av innebörd att ändamålet med en konkurrens- och konsumtionsneutral moms uppnås genom att momsavdraget avskattas genom övervältring, ligger till grund för att skilja ut företagarna (skattesubjekten) från konsumenterna (skattebärarna), även om EG-domstolen inte alltid uttryckligen hänvisar till den direktivbestämmelsen. Den inkomstskatterättsliga sekundärrätten och fusionsdirektivet har ett visst komparativt värde för analysen av verksamhetsbegreppet i yrkesmässig verksamhet. När det gäller handeln med andra EU-länder och sålunda den externa neutraliteten uppkommer inte några problem, då skattskyldigheten enligt huvudregeln därom i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML inte diskriminerar skattepliktiga omsättningar inom landet företagna av företagare etablerade utomlands; kravet att fråga skulle vara om yrkesmässig verksamhet ”som bedrivs här i landet” utmönstrades ur lagrummet i och med Sveriges EU-inträde 1995, för att de fyra friheterna och etableringsfriheten, vilka principer är nödvändiga för den inre marknaden, skulle iakttas i ML (se avsnitten 1.1, 2.1, 2.3.4, 3.2.1, 6.1.2.1. 6.2.1.1 och 6.2.2).

8.1.2 Problem med att 4 kap. 1 § 1 ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet hänvisar till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL

Hänvisningen till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet enligt ML medför ett problem när det gäller juridiska personer och huruvida t.ex. ett visst aktiebolag kan tillhöra momssystemet. Eftersom alla inkomster beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för en juridisk person enligt 13 kap. 2 § IL, kan aktiebolaget i fråga tillhöra momssystemet, trots att dess aktivitet inte är mera omfattande än vad som kan förväntas av en privat investerare. Det är till och med så att Regeringsrätten i samband med frågor om koncernbidrag uttalat att redan ett nybildat, vilande aktiebolag kan anses bedriva näringsverksamhet (som fortgår intill dess bolaget upphör). Konkurrenssnedvridning uppkommer på grund av att det blir upp till aktiebolaget om det vill utöva avdragsrätt för ingående moms på investeringen i aktiviteten, förutsatt att en skattepliktig omsättning planeras med den, och först om aktiebolaget väljer att yrka avdrag kan staten kräva att utgående moms redovisas om den skattepliktiga omsättningen också kommer till stånd.

För de juridiska personerna uppkommer ett särskilt fall med risk för felaktigt urval av skattesubjekt i fall med fastigheter, då sådana personers fastighetsinnehav alltid konstituerar näringsfastighet. Sålunda anses också en fastighet som innehas för privat bruk automatiskt utgöra näringsverksamhet, bara för att den innehas av juridisk person och därmed enbart kan anses ha karaktären av näringsfastighet. Begränsningen som föreslås i detta arbete av hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till att gälla enbart de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, bör därför förenas med att det i 4 kap. 1 § 1 uttrycks att yrkesmässig verksamhet inte föreligger enbart på den grunden att verksamheten består i innehav av en fastighet som utgör näringsfastighet (se avsnitt 6.2.8.1).

I övrigt uppkommer liknande problem oavsett om fråga är om en fysisk person eller juridisk person när hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till hela 13 kap. IL omfattar ytterligare andra lagrum i 13 kap. IL än 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL och de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet. Ibland är det fråga om en aktivitet enligt sådant lagrum som medför att personen i fråga inte kan anses tillhörig momssystemet på grund av att den utgör ett objekt som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Det innebär emellertid att frågan om vem som skall tillhöra

momssystemet avgörs godtyckligt på grund av skatteobjektet i det enskilda fallet. Frågan om vederbörande ägnar sin investering mera förvaltningsåtgärder än som kan förväntas av en privat investerare och därmed skiljer ut sig från konsumenterna förbigås helt genom hänvisningen till lagrum i 13 kap. IL där näringsverksamhet stipuleras utan anknytning till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet. Av de övriga lagrummen i 13 kap. IL är det enbart 13 kap. 10 § IL, angående utdelning från samfällighet till enskild näringsidkare med näringsfastighet som är delägarfastighet i samfälligheten, som inte verkar medföra snedvridning av det momsmässiga urvalet av företagare. Det förändrar dock inte helhetsbedömningen att hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till hela 13 kap. IL bör ändras, så att bestämningen av yrkesmässig verksamhet enbart görs med hänvisning till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL (se avsnitt 6.2.8.2).

8.1.3 De båda fall där ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet vid tillfälliga omsättningar hänvisar till andra lagrum i IL än 13 kap. medför inte några problem

De båda fall som avses är 4 kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML, och upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter när ersättningen enligt 45 kap. 8 § IL behandlas som engångsersättning för allframtidsupplåtelse respektive försäljning av produkter från privatbostadsfastigheter och från fastigheter hos privatbostadsföretag enligt 2 kap. 13 och 17 §§ IL.

Reglerna om tillfälliga omsättningar kan anses EG-rättskonforma med stöd av den fakultativa regeln artikel 4.3. i sjätte direktivet om att begreppet skattskyldig person också kan få omfatta sådana fall, även om lagstiftaren inte har åberopat den direktivbestämmelsen. Genom ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet kan EG-domstolen också uppfattas ha klarlagt att engångsersättningar inte diskvalificerar en aktivitet som ekonomisk verksamhet enligt huvudregeln i artikel 4.1 i sjätte direktivet. Eftersom 4 kap. 1 § 1 ML till den del hänvisningen till 13 kap. IL avser 1 § första stycket andra meningen kan – mot bakgrund av nuvarande nationella inkomstskatterättsliga praxis – anses konform med begreppet skattskyldig person i artikel 4.1 i sjätte direktivet, kan därmed de båda lagrummen 4 kap. 3 § första stycket 1 ML respektive 4 kap. 3 § första stycket 2 ML dock vara mer eller mindre obsoleta. Ett konkurrensneutralt urval av företagare uppnås i praktiken redan enligt huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML.

Om fastigheten i fråga ägnas mera förvaltningsåtgärder kommersiellt än vad som kan förväntas av en privat investerare, behövs inte någon utvidgning med stöd av 4 kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML av begreppet yrkesmässig verksamhet i förhållande till huvudregeln för det urvalet. I stället bör det, samtidigt som begränsningen som föreslås i detta arbete av hänvisningen i fråga till att gälla enbart 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL genomförs, tilläggas i 4 kap. 1 § 1 ML att yrkesmässig verksamhet föreligger också i sådant fall när det i 13 kap. 1 § andra stycket anges att privatbostäder inte kan ingå i näringsverksamhet. Om inte dessa ändringar vidtas, kan de båda lagrummen i fråga kvarstå, eftersom de kan anses ha stöd i artikel 4.3 i sjätte direktivet, men då bör gränsbeloppet för tillämpning av 4 kap. 3 § första stycket 2 ML utmönstras, då sådana gränsbelopp inte godtas i sjätte direktivet om inte fråga är om regler om befrielse från skattskyldighet för små företag respektive om schablonbeskattning av jordburkare enligt artikel 24 respektive artikel 25 i sjätte direktivet – vilket inte har införts i ML. Med samma reservation för gränsbeloppet avseende punkt 2 bör 4 kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML kvarstå också för det fall att fortlöpandekriteriet i artikel 4.2 i sjätte direktivet för bestämning av ekonomisk verksamhet enligt huvudregeln i artikel 4.1 i sjätte direktivet, trots ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet, skulle kunna anses utgöra ett problem beträffande engångsersättningar på temat ekonomisk verksamhet (se avsnitt 6.2.5).

Det finns för övrigt ytterligare en fakultativ regel om vem som kan anses som skattskyldig person i artikel 4 i sjätte direktivet, nämligen punkt 4 i artikeln, och den har Sverige använt sig av. Det handlar om möjligheten till registrering av mervärdesskattegrupper enligt artikel 4.4, och den implementerade Sverige den 1 juli 1998, genom att införa regler i ett nytt 6a kap. i ML om att vissa näringsidkare kan ansöka om registrering som mervärdesskattegrupp. Reglerna innebär undantag från huvudprincipen att moms inte koncernredovisas, och i ett av fallen kopplar ML till reglerna om kommissionärsförhållanden enligt 36 kap. IL, men det betyder inte något för prövningen här av begreppet yrkesmässig verksamhet, då den momsmässiga enhet som gruppen utgör beträffande redovisningen av ingående och utgående moms måste ha sådan verksamhet. Mervärdesskattegruppen omfattas därför också av huvudfrågan i detta arbete om kopplingen från ML till 13 kap. IL och begreppet näringsverksamhet för bestämningen av yrkesmässig verksamhet (se avsnitt 3.1.2).

8.1.4 Skattefria inkomster enligt IL och intäkter som faller utanför inkomstslagen

De räntor, bidrag och försäkringsersättningar som räknas upp som skattefria i 8 kap. IL utgör inte omsättningar momsmässigt, eftersom de inte motsvaras av någon beställning av vara eller tjänst. De medför varken skattepliktig eller från skatteplikt undantagen omsättning, och kan sålunda inte medföra att mottagaren omfattas av mervärdesskattens regelverk.

Vissa intäkter kan falla helt utanför inkomstslagen kapital, tjänst och näringsverksamhet. Det kan bero på att de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL inte är uppfyllda och att inte heller tjänst aktualiseras som restinkomstslag. I enlighet med ett lagakraftvunnet förhandsbesked om mervärdesskatt från SRN 2005-12-21 ingår inte ett sådant belopp i yrkesmässig verksamhet. Om mottagaren är en juridisk person, blir det en övrig intäkt i näringsverksamhet. Eftersom juridiska personers alla inkomster hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet, får t.ex. bolaget i förhandsbeskedet självt välja om det vill tillhöra momssystemet för dylika intäkter. Oavsett om förslaget i detta arbete om att begränsa hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL genomförs, kan inte SKV tvinga bolaget att redovisa och erlägga utgående moms för intäkten. Utan den åtgärden kan emellertid en juridisk person – till skillnad från en fysisk person – välja att tillhöra momssystemet, genom att hänvisningen idag till hela 13 kap. IL formellt sett gör att yrkesmässig verksamhet kan omfatta det beskrivna slaget av intäkter. Det är inte konformt med begreppet skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet, och därför bör – för undvikande av konkurrenssnedvridning beroende på val av företagsform – ifrågavarande hänvisning i 4 kap. 1 § 1 ML begränsas till att avse enbart de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL också av denna anledning (se avsnitt 6.2.9)

8.1.5 Supplementärregeln 4 kap. 1 § 2 ML om yrkesmässig verksamhet under former liknande näringsverksamhet

Formellt sett utvidgar 4 kap. 1 § 2 ML begreppet yrkesmässig verksamhet till att gälla fall utöver vad som avses med näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Oavsett om begränsningen som föreslås här av huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML till att enbart omfatta de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL genomförs, bör supplementärregeln 4 kap. 1 § 2 utmönstras ur ML. Det är konstaterat här att huvudregelns hänvisning till hela 13 kap. IL medför

problem med urvalet av personer som är skattesubjekt och kan tillhöra momssystemet, och formellt sett innebär supplementärregeln att det problemet blir större. Efter RÅ 1996 Not 168 är dessutom rättsläget alltså sådant att supplementärregeln inte behövs som kompensation för något inkomstskatterättsligt vinstrekvisit beträffande 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL. Supplementärregeln kan utmönstras ur ML, och det skulle också innebära en markering att den nationella rättsutvecklingen inte får regrediera till att hävda ett vinstrekvisit för näringsverksamt (se avsnitt 6.2.4).

8.1.6 Begränsning av yrkesmässig verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund genom hänvisning till IL:s regler om kvalificerad skattebefrielse

4 kap. 8 § ML hänvisar till reglerna i 7 kap. IL om kvalificerad skattebefrielse för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, och anger undantag från yrkesmässig verksamhet enligt ML i sådana fall. Nationell praxis ger stöd för att inkomstskatten skulle kunna närma sig ML formellt sett när det gäller bestämningen av vem som är företagare, och sålunda en gemensam beskattningsram upprätthållas mellan de båda skatteslagen i det avseendet, då inkomstskatterättsliga avgöranden verkar ha kommit att ta intryck av mervärdesskatten när det gäller att bestämma om förutsättningarna för sådan kvalificerad skattebefrielse är uppfyllda (se avsnitt 6.2.6.1). Däremot är inte själva tekniken med att i ML bestämma undantagen från mervärdesbeskattning i fall med organisationer utan vinstintresse (*eng*. ”non-profit-making”-organizations) med avseende på subjektet och vissa associationsformer EG-rättskonform. T.ex. innebär det en risk för konkurrenssnedvridning genom att religiösa verksamheter i stiftelseform hamnar utanför undantaget i 4 kap. 8 § ML. Därför bör ML ändras på denna punkt och 4 kap. 8 § utmönstras ur ML samt 3 kap. ML i stället kompletteras med regler om undantag från beskattning som avser skatteobjektet. Dvs., att ML anpassas till artikel 13A i sjätte direktivet, där undantag från skatteplikt för vissa omsättningar av varor eller tjänster anges för organisationer utan vinstintresse (se avsnitt 6.2.6.2).

8.1.7 Problem i de fall där beskrivningen av skatteobjektet innehåller skatterättsligt eller civilrättsligt rörelsebegrepp

Det är alltså inte något problem med att ML hänvisar till begreppet näringsverksamhet i IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, bara begreppet ges en innebörd som överensstämmer med innehållet i begreppet skattskyldig person enligt sjätte direktivet. Momsen styrs till skillnad från

inkomstskatten generellt av EG-rätten och ML:s begrepp skall ges en autonom europeisk innebörd (se avsnitten 1.1, 3.2.1 och 5.1.2). Frågan om vem som kan tillhöra momssystemet medför mot bakgrund av rådande nationella praxis inte något problem när urvalet handlar om subjektets karaktär, där begreppet yrkesmässig verksamhet bildar så att säga momsens ”inre motor”. Hänvisningen till IL för den bestämningen behöver alltså bara begränsas till att enbart avse de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL.

Den bestämningen gäller vem som *kan* tillhöra momssystemet. Sedan avgörs frågan om personen i fråga skall tillhöra momssystemet med avseende på skatteobjektet. Om denne med sina förvärv som ger vederbörande karaktären av skattskyldig person avser att skapa skattepliktiga transaktioner, blir denne skyldig att redovisa och erlägga utgående moms när en sådan transaktion väl genomförs. I 3 kap. ML finns två fall från fastighetsområdet, där bestämningen av skatteobjektet, på grund av att regeln därom i de båda fallen också innehåller ett rörelsebegrepp, kan medföra problem vid avgörandet av om den som kan anses ha karaktären av momsmässigt skattesubjekt *skall* tillhöra momssystemet. Dessa problem kan återverka på bedömningen av skattesubjektet bevismässigt och förfarandemässigt på sådant sätt att en materiellt riktig bedömning därvidlag inte sker utifrån begreppet yrkesmässig verksamhet i det enskilda fallet. De båda fallen är bestämningen i 3 kap. 3 § första stycket 4 och 5 ML av skattepliktig omsättning för rumsuthyrning i hotell respektive för upplåtelse av parkeringsplatser, där begreppet ”hotellrörelse” är ett rörelsebegrepp från civilrätten respektive begreppet ”parkeringsverksamhet” baseras på det inkomstskatterättsliga rörelsebegreppet (se avsnitt 6.2.7).

8.1.8 Vissa s.k. särskilda regler om skattskyldighet enligt ML påverkar inte frågan om yrkesmässig verksamhet föreligger, men de kan som särskilda regler om redovisning i ML i sig föranleda bokföringsskyldighet

I tre fall anges formellt sett skattskyldighet för omsättningar inom landet ”vid sidan” av huvudregeln i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. Det är enligt 1 kap. 2 § sista stycket ML: 6 kap., 9 kap. och 9c kap. i ML. De båda sistnämnda handlar om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser såsom av verksamhetslokaler respektive om momsmässig behandling av varor i vissa lager. Frivillig skattskyldighet är inte av särskilt intresse här, då det institutet inte är begränsat till att omfatta fastighetsägare som har yrkesmässig verksamhet, utan avser även

privatpersoner. Reglerna om vissa lager berör bara skatteobjektet i samband med varuhandeln med andra länder, och är inte heller av intresse för frågan om yrkesmässig verksamhet. Däremot har de särskilda bestämmelserna om skattskyldighet enligt 6 kap. ML krävt en analys (se avsnitt 6.1.1.1).

Den analysen har dock resulterat i att reglerna i 6 kap. ML i första hand får uppfattas som redovisningsregler för att en slutredovisning skall ske momsmässigt av omsättningar som sker utan att personen som uppbär intäkterna har startat någon yrkesmässig verksamhet. Reglerna handlar om skattskyldighet för konkursbon och dödsbon, men även om att utse en enmansredovisar i enkla bolag eller att en mellanman också skall anses skattskyldig för huvudmannens omsättning. Gemensamt är dock att personerna som omfattas av reglerna inte skapar någon yrkesmässig verksamhet som inte fanns förut hos annan person, bara för att de blir skattskyldiga för omsättningar som genererats av sådan verksamhet. En fråga av särskilt intresse för frågan om att behålla kopplingen från ML till civilrätten när det gäller redovisningen av moms är att de särskilda reglerna om skattskyldighet enligt 6 kap. ML skulle kunna anses medföra en skyldighet att föra räkenskaper i sig, dvs. utan att bokföringsskyldighet uppkommit först enligt BFL:s regler. I övrigt får nämnas att två regler i 6 kap. anses nödvändiga för att bestämma skattesubjektet. Det är 6 § som anger att om ett statligt verk gör en skattepliktig omsättning är det verket inom subjektet staten som är skattskyldigt enligt ML. Dessutom anges i 1 § att mervärdesbeskattningen sker på bolagsnivå i handelsbolag, kommanditbolag och s.k. EEIG. Emellertid får det mera anses vara ett förtydligande sedan ML, till skillnad från GML, inte kopplar generellt sett till inkomstskattens begreppsvärld, där beskattningen av sådana subjekt sker på delägarnivå (se avsnitten 6.1.1.2 och 6.1.1.3).

8.2 VERKSAMHETSBEGREPPET I ML OCH REDOVISNINGSREGLERNAS BETYDELSE I BEVISHÄNSEENDE FÖR FRÅGOR OM VERKSAMHET UPPKOMMIT RESPEKTIVE UPPHÖRT SAMT OM PRÖVNINGSTILLSTÅNDSINSTITUTET PÅ MOMSOMRÅDET

8.2.1 Verksamhetsbegreppet, nödvändigt objektivt rekvisit till belägg av förvärvssyftet

Analysen i kapitel 3 visar att ett verksamhetsbegrepp är nödvändigt i ML, för att ha något objektivt begrepp motsvarande ekonomisk verksamhet till belägg för förvärvssyftet.

Avsnitten under 4.1 visar att det svenska verksamhetsbegreppet i ML i princip kan behållas och att det, till skillnad från vad utredningen SOU 2002:74 anför, är förenligt med EG-domstolens praxis. Framför allt ”Breitsohl”-målet, som utredningen faktiskt inte berör i samband med sin kommentar av RÅ 1999 Not 282, är av intresse för den frågeställningen. Att ta bort verksamhetsbegreppet är för övrigt ett av få förslag från den utredningen som berör materiella beskattningsregler om moms. Utredningen SOU 2002:74 fokuserar i stället på momsens redovisningsregler och terminologifrågor.

Om det inte vore möjligt att behålla verksamhetsbegreppet i ML, skulle prövningen av kopplingen till IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet radikalt förändras, eftersom verksamhetsbegreppet ingår i det begreppet.

Eftersom det inte finns något EG-direktiv om när någon är företagare inkomstskatterättsligt (se avsnitt 4.2.1.3), kan en jämförelse med den inkomstskatterättsliga sekundärrätten alltså i stället ske beträffande fusionsdirektivet på temat när en verksamhet upphör (se avsnitt 4.2.2.2). Det och motsvarande bestämmelser i IL är inte mera vägledande än att den inkomstskatterättsliga sekundärrätten i vart fall inte kan uppfattas strida mot artikel 5.8 i sjätte direktivet och motsvarande lagrum i ML, 3 kap. 25 §, angående verksamhetsöverlåtelse. Frågan om en person som en gång bedömts kunna tillhöra momssystemet har upphört att ha en verksamhet blir av processuell betydelse. Om vederbörande har gjort sig av med alla tillgångar och skulder och inte har för avsikt att anskaffa nya för att försörja sig, kan denne anses ha upphört att ha verksamhet. Därvidlag överensstämmer den nationella inkomstskatterätten med momsen, när det gäller att bedöma om personen i fråga inte längre skall taxeras för näringsverksamhet respektive kunna tillhöra momssystemet (se avsnitt 4.2.2.3).

8.2.2 Civilrättsliga regler om bokföringsskyldighet och redovisning enligt god redovisningssed har bevisverkan förfarandemässigt och processuellt för bedömningen av om yrkesmässig verksamhet uppkommit respektive upphört

8.2.2.1 Analysen tidigare i framställningen

Av kapitel 5 framgår att även om de civilrättsliga redovisningsreglerna inte har någon prejudiciell verkan för frågan om yrkesmässig verksamhet uppkommit enligt ML, kan de ha en bevisverkan för frågan

förfarandemässigt och processuellt sett. På samma sätt som för frågan om en verksamhet har upphört sker den bedömningen objektivt sett utifrån tillgångarna och skulderna kring den förmenta aktiviteten i fråga. Därvidlag är det den civilrättsliga bokföringsskyldigheten med sina rekvisit om verksamhet som är av ekonomisk natur och av yrkesmässig karaktär, vilka är förenliga med rekvisiten för skattskyldig person i sjätte direktivet (se avsnitt 3.2.3.2 och 3.2.3.5), som får anses vara ett bevis av högsta tolkningsdatum.

Det skulle medföra en stor rättsosäkerhet i dessa avseenden att ta bort kopplingen från ML till civilrätten och begreppet god redovisningssed såsom utredningen SOU 2002:74 föreslår. Sjätte direktivet saknar redovisningsregler och det skulle inbjuda till tankar om något slags skatterättslig god redovisningssed på momsområdet – vilka tendenser skatteförvaltningen uppvisat i vart fall tidigare (se avsnitt 5.2.1). Även om en ”gemensam beskattningsram” inte skulle ha kunnat upprätthållas mellan de båda skatteslagen i fråga, när det gäller att skilja företagarna från konsumenterna, borde den ambitionen gälla för redovisningsfrågorna.

I stället för utvecklingen som är på väg med schablonskatter för vissa branscher och förenklingar som att ta bort revisionsplikten för små företag (se avsnitt 5.2.4.4), borde värdet av en ordnad bokföring i just förfarandemässiga och processuella frågor särskilt uppmärksammas. Det innebär en stor rättsosäkerhet om väsentligen samma fråga i sak, t.ex. om ett förvärv i syfte att försörja sig på en aktivitet skett, skulle ges olika bedömningar i dessa hänseenden, bara för att normbildningen skulle gå att olika håll i redovisningsfrågor för momsen respektive inkomstskatten. Allra helst som de civilrättsliga redovisningsfrågorna omfattas av EG-direktiv och det s.k. kopplade området kan ha en gemensam nämnare därvidlag för de båda skatteslagen.

8.2.2.2 Ytterligare argument till analysen tidigare i framställningen av de civilrättsliga redovisningsreglernas betydelse för beskattningsfrågan

I sistnämnda hänseende kan noteras från brottmålsprocessen att situationen idag kan vara så extrem att en person döms bokföringsbrott, trots att vederbörande har en ordnad bokföring som vitsordas som sådan av åklagaren. Till argumenten i kapitel 5 om en fortsatt samsyn på redovisningsfrågorna med koppling till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed och bokföringsskyldigheten kan därför följande beskrivning av fall från praktiken läggas.

- I en brottmålsprocess, där författaren till detta verk var offentlig försvarare för en delägare i ett bolag inom byggbranschen, gällde det bolagets inblandning i en s.k. härva med påstådda köp av osanna fakturor. Delägaren och den andre delägaren i bolaget dömdes för grovt skattebrott och bokföringsbrott av Svea hovrätt till 1 års fängelse vardera.[425] Bolaget anlitades av beställarbolag som i sin tur var underentreprenörer till större ”välrenommerade” beställare, vilket var åklagarens omdöme med hänvisning till RSV:s (numera SKV:s huvudavdelning) hemsida. Bolaget, som självt anlitade en underentreprenör, skulle emellertid enligt åklagaren inte anses ha haft att förlita sig på det uppdragstagarbolagets F-skatteinnehav. På enskild fråga i hovrätten vitsordade åklagaren dock att bolagets egen bokföring var exemplarisk. Frågan föranledd av att det inte var ifrågasatt att arbetena hade utförts och inte fanns någon kontrolluppgiftsavstämning som tydde på s.k. svart arbetskraft samt att uppbördsredovisningen stämde med lönelistor ingivna av bolaget till fackföreningen Byggettan. Den kontrollen fanns inte i förundersökningsprotokollet, trots att det av den av åklagaren anlitade skatterevisorn granskade bokföringsmaterialet gick att utläsa att den var möjlig. Betänk att åklagarens bevisbörda ligger på nivån ”bortom varje rimligt tvivel”, och att Svea hovrätt varken för de objektiva rekvisiten eller uppsåtsfrågan värderar betydelsen av att försvaret måste göra det arbetet och tvinga åklagaren genom den enskilda frågan att upphöra med antydningar om efterhandskonstruktioner.

- Åklagarens enda argument var att bolaget och det övriga dryga femtiotal bolag som anlitat underentreprenören i fråga ”dragit åt samma håll”. Åklagarens argument gick inte hem i Stockholms tingsrätt, som friade de båda i aktuellt bolag. Stockholms tingsrätt tillät författaren till detta verk att lägga fram skattereglerna i målet som rörde temat skattebrott, medan Svea hovrätt inte tillät detta. Varken ML eller SBL fick beröras där. Då är det inte heller särskilt underligt att Svea hovrätt i sin dom inte har beaktat att skatterevisorn, som vittnade på åklagarens begäran, inte kunde beslås med osaklighet som i tingsrätten beroende på just det processuella felet från hovrättens sida. I tingsrätten anförde skatterevisorn som grund för ansvar för arbetstagares skatter och avgifter samt vägrat momsavdrag att F-skatten inte gäller därvidlag om uppdragstagarens bokföring inte är ordnad.

[425] Se Svea hovrätts dom 2001-12-20 i mål nr B 5292-01 m.fl.

- Ser man till skattereglerna är det framför allt betänkligt med den fällande domen när det i förarbetena till skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, dess lydelse sedan den 1 juli 1996, med hänvisning till förarbetena till införandet av F-skatteinstitutet 1993, framgår att en uppdragsgivare skall kunna förlita sig på lämnade uppgifter från uppdragstagaren om dennes skattsedel i fakturan.[426] F-skatteinstitutet innebär alltså, i motsats till vad skatterevisorn yttrade i sitt vittnesmål, att uppdragsgivaren inte skall behöva gå bakom F-skatteuppgiften och kontrollera om uppdragstagaren har ordnad bokföring och sköter sin skatteredovisning. I stället framgår i förarbetena till F-skatteinstitutets införande 1993 att som ett ”effektivt ingripande … mot det bolag som missköter sina skyldigheter” skall ”avregistrering från F-skatt” ske från SKV:s sida.[427] I det aktuella fallet hade myndigheten gjort en F-skatterevision avseende underentreprenören i fråga, men inte vidtagit den åtgärden i samband därmed, trots att denne inte skötte skatteredovisningen. Den åtgärden vidtogs först vid en ny utredning långt senare. Hade skattemyndigheten agerat enligt förutsättningarna för systemet med F-skatt, hade uppdragsgivarbolaget i fråga haft enbart hälften av de problem som handlar om det hade att förlita sig på F-skatteuppgiften från underentreprenören. Detta är mycket bestickande, då bolaget i fråga var det enda som veterligen hade en ordnad bokföring att visa upp i den härva där ett femtiotal bolag skulle ha ”dragit åt samma håll”. Veterligen var för övrigt bolaget och dess båda företrädare de enda i hela den s.k. bygghärvan som betalade samtliga krav som föranleddes av de till brottmålsprocessen vidhängande skatteprocesserna.

- Ännu mera orimlig blir domen mot de båda företrädarna mot bakgrund av att de startade sitt bolag ca ett år efter det att brottmålsprocessen påbörjades. De båda skall alltså ha haft för avsikt att ”dra åt samma håll” som deltagarna i ett sådant moln av företag, men samtidigt vara det enda däri som har lagt sig vinn om att ha en ordnad bokföring.

- Bokföringsbrottet har enbart kunnat pådyvlas de båda av åklagaren som en konsekvens av påstått skattebrott och det har inte ens tillåtits att beröras i Svea hovrätt.

- Högsta domstolen fann ej skäl att meddela prövningstillstånd, och straffen mot de båda företrädarna för bolaget i fråga hade hunnit verkställas när skattemålet avgjordes till bolagets nackdel på samma lösa

[426] Se Prop. 1995/96:170 s. 121, där, med hänvisning till Prop. 1991/92:112, följande anges: ”Åberopas en F-skattesedel skall den … i princip gälla”.
[427] Se Prop. 1991/92:112 s. 92.

boliner som hos Svea hovrätt.[428] De båda orkade efter den behandlingen inte ens med ett överklagande till Regeringsrätten i skattemålen för bolaget och sig själva.

- Det är sålunda ett stort ansvar för bl.a. den akademiska världen att uppmärksamma i uppsatser och forskning fenomenet med att företagare kan dömas i dagens rättssystem till bokföringsbrott, trots att en ordnad bokföring är ett ostridigt faktum i processen. Det är lätt att börja tala om specialdomstolar, men sådana lär knappast råda bot på misshälligheterna om inte värdet totalt sett för företagaren av att vinnlägga sig om att hålla en ordnad bokföring ges en ordentlig analys. Dvs., en analys av vad det borde ha för värde för företagaren processuellt sett.

- Forskningen kan t.ex. börja med en genomgång av ett urval av rotlar hos olika länsrätter, kammarrätter, tingsrätter och hovrätter angående hur ofta de dömer till företagarens fördel eller statens och åklagarens. Följande frågor kan ställas. Finns vid sidan av en bokföring som godkänts av de externa revisorerna något annat än tyckanden från skatterevisorn och i förundersökningsprotokollet från åklagaren till stöd för åtal och fällande dom? Är skatterevisorernas revisionspromemoria som ligger med i förundersökningsprotokollet förenlig med gärningsbeskrivningen, om skattereglerna skulle ges en adekvat analys? Kunde tingsrätten ha beslutat i enlighet med 15 § SkBrL att vilandeförklara brottmålsprocessen i avvaktan på utgången i skatteprocessen? Kunde detta ha skett åtminstone med avseende på skattetilläggsfrågan? Därvidlag är det av särskilt intresse att oriktig uppgift skall ges samma innebörd i skattebrottsfrågan som i skatteilläggsfrågan.[429] Regeringsrätten fastslog i de fyra s.k. periodiseringsdomarna 1999-03-25, där RÅ 1999 Ref 16 var en av dem, att dokumentationen inte var saken, utan affärshändelsen. Regeringsrätten tog alltså bort skattetillägg som påförts enbart för att rättelse av underlag varit nödvändigt med hänsyn till kraven på fakturainnehåll i 11 kap. ML efter redovisningsperioden (se avsnitt 5.2.1). Att det har ett värde i sig att hålla ihop bevis- och förfarandemässiga frågor mellan de båda skatteslagen borde framstå som klart i det perspektivet. Huruvida ett förvärv av en byggtjänst skett,

[428] Se Kammarrättens i Stockholm domar 2004-08-24 (mål nr 4886—4890-03 och 778-04; Avd. 03).
[429] Se Förvaltningsprocess (1:a uppl.), s. 242, av Bertil Wennergren, Prop. 1995/96:170 s. 91, Skattenytt 2000 s. 415, artikeln Om muntlig förhandling i taxeringsmål (s. 405-417), av Börje Leidhammar, SOU 2001:25 s. 351 och Prop. 2002/03:106 s. 116.

avgör frågan om oriktig uppgift – inte att utfärdaren av fakturan inte har en ordnad bokföring.

- Ett annat exempel på när rättssystemet bidrar till att undergräva incitamenten att iaktta de ramar för företagandets villkor som sätts av skatteregler och bokföringsregler är följande, där författaren till detta verk var ombud för klagandebolaget. Fallet var ett vanligt bevismål i skattedomstolarna och brottmålsprocess var aldrig aktuell. I en skatterevision påstods från skatterevisorerna att dubbelavdrag förelåg mellan två bolag som bedrev ett gemensamt projekt. Frågan berodde på olika namnförvillelser i fakturor från leverantörer med avseende på partnerbolaget och ett projektnamn de båda bolagen använde för sitt gemensamma projekt. Bolagets externa revisorer tilläts gå igenom de båda bolagens bokföring, och det visade sig att dubbelavdrag inte förelåg. I beslut därefter hävdade skattemyndigheten att namnfelen i sig utgjorde grund för att vägra momsavdrag. Materiellt sett var det ostridigt att bolaget i fråga också för sådana fakturor hade avskattat momsavdragen genom redovisning av utgående moms på prestationerna i projektet.

- Processen pågick i över 2,5 år fram till muntlig förhandling i kammarrätten, där skattemyndighetens jurist försökte ta upp frågan om dubbelavdrag igen. Efter påpekande från klagandebolaget om att det skulle innebära ändring av talan och att förhandlingen måste avbrytas för genomgång av bevisningen i sådana delar igen, togs detta tillbaka från skattemyndigheten. Emellertid gick Kammarrätten i Stockholm i sin dom 1998-11-03 på den formalistiska linjen.[430] Kammarrätten ansåg att de formella namnfelen i fakturorna ändå ”utgör en fara för att avdrag kan ske för samma mervärdesskatt i båda bolagen”. Regeringsrätten gav märkligt nog inte prövningstillstånd på bolagets överklagande dit.[431]

- Kammarrättens inställning innebär ett sådant krav på legalbevisning att oavsett vad som kan anses utrett angående om momsens grundprinciper om avdragsrätt och avskattning genom övervältring skulle enbart det faktum att underlaget från leverantören inte till punkt och pricka uppfyller kraven på fakturainnehåll enligt 11 kap. 5 § ML (numera 11

[430] Se Kammarrättens i Stockholm mål nr 6461-6462-1996, Avd. 7. Domen överklagad, ej prövningstillstånd (Regeringsrättens mål nr 7895-7896-1998). Se kommentar av det fallet, och av Regeringsrättens fyra periodiseringsdomar av 1999-03-25, i Skattenytt 1999 s. 258-268, artikeln Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms? – av Björn Forssén.

[431] Se Regeringsrättens beslut 2000-07-17 (mål nr 7895-7896-1998).

kap. 8 § ML) i sig medföra förlust av avdragsrätten för ingående moms. Att en sådan dom har avkunnats belägger att vikten av att uppmärksamma frågor om vad som är saken och betydelsen av bokföringen som bevisning därvid samt, för undvikande av något slags skattemässig god redovisningssed vid sidan av det civilrättsliga begreppet, behovet av att det i 8 kap. 5 § ML uttalas direkt i lagrummet och inte bara i förarbetena att hänvisningen till 11 kap. ML och reglerna om fakturainnehåll enbart är en bevisregel (se avsnitt 5.2.1).

Genomgången i detta arbete borde vara tillräcklig som en motvikt mot förenklingsförslag såsom att avskaffa revisionsplikten för små företag. I materiellt hänseende kan det också ifrågasättas om sådana förenklingar som beslutet att införa s.k. förvärvsmoms på byggområdet den 1 juli 2007 (se avsnitt 3.3.2.4), hade varit påkallat om det värde som borde ligga i att företagaren håller en ordnad bokföring hade varit erkänt fullt ut i rättssystemet idag.

Att makt i viss utsträckning har blivit rätt visar sig i att de, i det nyss beskrivna fallet från byggbranschen, större ”välrenommerade” beställarna inte var kallade vare sig som tilltalade eller vittnen. Det är ett fåtal storbolag som de senaste åren nästan undantagslöst har varit inblandade i otillåtna s.k. asfaltkarteller. De styr de större byggprojekten i landet och vilka som släpps in på arbetsplatserna. De skall i sin ända av en kedja med entreprenörer inte förväntas behärska de fyra enkla räknesätten, när det gäller att bedöma om prissättningen på arbetena är marknadsmässig. I stället för att signalera att en högre nivå på utredningarna krävs, har rättssystemet fallit undan för ”saltsjöbadsandan”. Rättspolitiskt sett kan det inte anses bidra till att skapa rättvisa mellan nya företagare och de etablerade att Montesquieus maktfördelningslära sätts på undantag, genom att särregler införs beträffande materiella beskattningsregler och redovisningsregler för småföretagen, i stället för att bevisningen i form av en ordnad bokföring på deras nivå ges ett verkligt värde i den fria bevisvärderingen.

Om ”saltsjöbadsandan” och dess förespråkare skall regera såväl rättssystemet som lagstiftaren, är det från demokratisk synpunkt påkallat med en tvåkammarriksdag, där den ena kammaren skulle ha en företagar- och organisationsrepresentation. Först då kan det beskrivna problemet med korporativistiska influenser i rättssystem och lagstiftningsarbete på företagsskatteområdet ställas under en demokratisk granskning. Hur har lobbyismen gått till när det gäller att ta fram alla dessa förenklingsförslag? Att det knappast är en process som föregåtts av någon analys utifrån

småföretagarens situation totalt sett i rättssystemet är alltså ett ämne som borde intressera den akademiska världen. Om en åklagare med i vart fall formellt sett höga beviskrav ålagd sig av rättssystemet kan övertyga Svea hovrätt, som i det här beskrivna fallet från byggbranschen, att ett företag är drygt 1,5 gånger större än vad den bokföring som åklagaren vitsordar som exemplarisk utvisar, är något enkannerligen fel. Varför skulle det vara möjligt i det forumet men inte hos en bank i en normal lånesituation? Även det argumentet, som försvaret trots allt fick framföra i Svea hovrätt, båtade föga.

Ytterligare ett exempel på att rättssystemet – medvetet eller omedvetet – kan användas med korporativistiska förtecken om inte domstolarna visar integritet och noggrannhet med de signaler som inte bara domslut, utan också domskälen skickar ut, är ett fall om uttagsbeskattning på momsområdet, där författaren till detta verk biträdde klagandebolaget. Bolaget fick framgång i kammarrätten efter en nästan 7-årig skatteprocess. Ärendet gällde ML:s uttagsregler efter EU-inträdet 1995 och skattemyndighetens beslut att enbart det faktum att bolaget budgeterade ett underskott för första räkenskapsåret som omfattade den 1 mars till den 31 december 1995 skulle utgöra grund för momsmässig uttagsbeskattning. Skattemyndigheten använde alla upptänkliga argument för att bolaget, som ägdes av kommunala bostadsbolag och förmedlade hyresrätter åt dem, omfattades av sådan skyldighet enbart på nämnda grund.[432] Kammarrätten i Stockholm dömde till bolagets fördel 2002-05-03, men angav som grund att situationen kunde anses godtagbar med motiveringen att underskottet var marknadsmässigt betingat enligt 2 kap. 5 § första stycket 1 och 7 kap. 3 § 2b ML.[433] Frågan om bolaget kunde bestämma själv på hur lång tid projektet skulle bli lönsamt prövades sålunda inte som sådan och RSV överklagade inte kammarrättsdomen (som sålunda vunnit laga kraft).

Den frågan har i stället fått sitt svar genom EG-domen 2005-01-20 i målet ”Hotel Scandic Gåsabäck”, om den tolkning som ges här av att underprissättning inte utgör grund för uttagsbeskattning på momsområdet kan anses innebära att det avskattningen av avdragen moms får ta hur lång tid som helst (se avsnitten 3.3.2.3, 3.3.2.4, 4.2.1.3, 6.2.5 och 6.2.9). Den frågan är alltså inte prövad av EG-domstolen i nämnda mål, men den ligger nära till hands mot bakgrund av att något mervärde alltså inte definieras i

[432] Bl.a. fick det i processen påpekas från bolagets sida att skattemyndighetens argument, av innebörd att uttagsbeskattning av det var påkallad eftersom delägarbolagen saknade rätt att dra ingående moms på sina förvärv, stred mot huvudprincipen att koncernbeskattning alltså inte sker av mervärdesskatt, utan varje subjekt bedöms för sig.
[433] Kammarrättens i Stockholm mål nr 6431-6435-2000, Avd. 7.

ML eller sjätte direktivet och att syftet med uttagsreglerna endast är att staten tar tillbaka ett tidigare momsavdrag. I ett par artiklar om fallet som slutade i kammarrätten 2002 och som publicerades 1996, dvs. långt före den domen, anförde författaren till detta arbete att det vore en ”kommandoekonomi” om staten skulle bestämma på hur lång tid ett projekt skall gå ihop ekonomiskt.[434] Det finns fortfarande fall på väg upp i instanserna på det temat, och det verkar inte vara något som imponerar på SKV att EG-domstolens ställningstagande i ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet skulle kunna ges tolkningen att det är företagaren själv som bestämmer med rättsverkan också för mervärdesskatten angående hur lång tid ett projekt skall så att säga få på sig för att visa lönsamhet.[435] Situationen hade givetvis varit betydligt rättssäkrare för företagen om kammarrätten i sin dom 2002 hade varit mera tydlig i sina domskäl på ifrågavarande punkt.

I sammanhanget är det av intresse att Regeringsrätten i det tidigare i framställningen berörda förhandsbeskedet om mervärdesskatt, RÅ 1999 Not 282 (se avsnitten 2.4, 4.1.1, 4.1.2 och 8.2.1), undanröjde SRN:s besked på grund av att de EG-rättsliga aspekterna inte belysts på det sätt som bort ske och vikt lades därvid vid att de faktiska omständigheterna skulle relateras till EG-rätten. I RÅ 2001 Not 28, som också gällde förhandsbesked om mervärdesskatt, undanröjde och återförvisade Regeringsrätten målet till SRN av samma orsaker. Regeringsrätten påpekade därvid det olämpliga i att först i Regeringsrätten behandla de EG-rättsliga aspekterna. I ”Abbey National”-målet kan EG-domstolen uppfattas rikta en uppmaning till de nationella domstolarna att skilja ut bevismålen från de rättsfrågemässiga (se avsnitt 3.2.3.4). Det är sålunda mycket viktigt för att adekvata mål skall nå högsta instans och eventuellt gå vidare till EG-domstolen för förhandsavgörande till vägledning för rättstillämpningen på momsområdet. Domskälen i Kammarrättens i Stockholms dom 1998-11-03 är inte ett uttryck för gällande rätt, men de sänder felaktiga signaler till rättstillämparna, och det blir allt vanligare att kammarrättsdomar – till och med länsrättsdomar – åberopas i processer som gäller moms som om de gav uttryck för gällande rätt. Kammarrätten ger i det fallet de formella reglerna

[434] Se Skattenytt 1996 s. 535-536, artikeln Moms – några frågor avseende ”gamla” och ”nya” regler (s. 533-541), av Björn Forssén, Ny Juridik 4/1996 s. 87-89 och artikeln Tio frågor om moms (s. 74-103), av Björn Forssén. Se även Momshandboken Enligt 1998 års regler, s. 48, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 59, av Björn Forssén.

[435] Se även, angående att det på senare tid uppmärksammats att SKV söker vägar att kringgå ”Hotel Scandic Gåsabäck”-domen, Svensk skattetidning 2006 s. 741-746, artikeln Moms på koncernbidrag och andra vinstdispositioner, av Ulf Hedström.

om fakturans innehåll i 11 kap. ML en betydelse som diskvalificerar bevisningen i övrigt om att skatteundandragande inte förekommit materiellt sett.

Domskälen ger därmed signaler som strider mot ett annat lagakraftvunnet avgörande från annan avdelning hos Kammarrätten i Stockholm 2002-05-28.[436] Kammarrätten tog där bort ett skattetillägg och yttrade som skäl för att oriktig uppgift inte skulle anses ha lämnats, att ”[d]et är inte tillräckligt att den skattskyldige inte kan styrka sitt avdragsyrkande. Mot bolagets bestridande kan skattemyndigheten inte anses ha visat att den ifrågasatta fakturan saknar verklighetsunderlag eller avser kostnader som inte är hänförliga till bolagets verksamhet”. Det är i linje med att Regeringsrätten i de fyra periodiseringsdomarna 1999-03-25 får uppfattas ha fastslagit att affärshändelsen är saken och att dokumentationen inte har annat än bevisvärde. Det är sålunda av vikt också för bedömningen av frågor om skattebrott, där det ensartade begreppet oriktig uppgift i sak också skall prövas. Eftersom en sådan viktig fråga, som om formella fel i underlagen i sig kan anses medföra en sådan risk att inte ens en av skattemyndigheten godtagen utredning om att det från början i utredningen i målet som Kammarrätten i Stockholm avdömde 1998-11-03 påstådda dubbelavdraget inte förekommit materiellt sett skall anses ha ett värde i skatteprocessen på det temat, inte ledde till att Regeringsrätten meddelade prövningstillstånd, gör att tydlighet i domskäl är särskilt påkallat.

I den här beskrivna brottmålsprocessen från byggbranschen vittnade den av åklagaren kallade skatterevisorn i tingsrätten om att bristande ordning på bokföringen hos anlitad uppdragstagare diskvalificerade bevisning som dennes uppgifter i fakturorna om F-skatteinnehav och debitering av moms, när det gällde frågorna om ansvar för källskatt och sociala avgifter samt rätt till avdrag för ingående moms hos uppdragsgivaren. Tingsrätten tog fasta på att bolaget, där en av de båda delägarna alltså hade författaren till detta verk som offentlig försvarare, framförde att det borde få lov att förlita sig på uppbyggda system, allra helst som det själv hade en ordnad bokföring. F-skatten skulle alltså ha återkallats från uppdragstagaren av skattemyndigheten. Innan så skett innebar juridiken i målet att uppdragsgivaren hade att förlita sig på uppgift därom i fakturorna. Dessutom gäller enligt RÅ 1984 1:67 att en uppdragsgivare inte har ”någon mera omfattande utredningsskyldighet i frågan om skattskyldighet föreligger för den som debiterat skatten” (se avsnitt 2.3.4). Uppbyggda system gällde i Stockholms tingsrätt, men i Svea hovrätt fick de inte ens

[436] Kammarrättens i Stockholm mål nr 8568-2000, Avd. 2.

beröras. Vad är det som säger att företrädaren för bolaget i målet som ledde till Kammarrättens i Stockholm dom 1998-11-03 inte skulle ha kunnat dömas av Svea hovrätt, om den saken hade intresserat en åklagare? Vad finns det för garantier i dagens rättssystem för att de materiella reglerna och den grundliga analysen av bokföringen i de båda partnerbolagen ens hade fått lov att beröras i Svea hovrätt, om det ärendet också hade hamnat där? För tillfället är det mycket som talar för att en åklagare skulle kunna vinna gehör i en brottmålsprocess med kammarrättens resonemang i domskälen i det målet om att avfattningen av dokumentationen av en affärshändelse i sig skulle grunda oriktig uppgift i sak. På samma sätt som i målet från byggbranschen skulle i sådant fall bokföringsbrott mycket väl ha kunnat pådyvlas företrädaren för bolaget i målet som avdömdes av Kammarrätten i Stockholm 1998-11-03 indirekt genom en felaktig tillämpning av formella respektive materiella momsregler, varvid alltså en ordnad bokföring skulle sakna bevisvärde. Så länge sistnämnda missförhållande i domstolsprocessen inte rättas till är det desto angelägnare att det klarläggs i 8 kap. 5 § ML att regeln enbart är en bevisregel, t.ex. genom att ordet ”endast” med hänvisning till reglerna om fakturainnehåll i 11 kap. ML utmönstras ur lagrummet. Att lagrummet enbart innehåller en bevisregel och att reglerna om fakturainnehåll inte är någon exklusiv bevisning som skulle bilda något slags legalbevisning just på momsområdet bör följa av lagtexten och inte av förarbetena till ML (se avsnitt 5.2.1). Det skulle motverka att en dom om bokföringsbrott kan baseras på en felaktig rättslig värdering av reglerna om krav på innehåll i faktura enligt 11 kap. ML.

Skatterevisorn i den här beskrivna brottmålsprocessen från byggbranschen vittnade i tingsrätten aldrig om något i materiellt hänseende. Denne ”tyckte”, förutom beskrivna åsikter om F-skatteinnehavets rättsverkan i förhållande till ordningen i bokföringen hos uppdragstagaren, att fakturorna i fråga till bolaget med ordnad bokföring var alltför ”knapphändiga”, varför de därför skulle hållas för osanna. Med den logiken skulle alltså oriktig uppgift som – jämte uppsåt – föranleder skattebrott bestå i att det är fel på dokumentationen av affärshändelsen i sig. Skatterevisorn sade sig på fråga från försvaret inte ha någon uppfattning om relationen mellan uppdragsgivarbolaget som här berörs och uppdragstagarbolaget i materiellt hänseende. En anomali i sammanhanget är att åklagaren i förhören med arbetarna från uppdragstagarbolaget utan framgång försökte få dem att svara att de haft kontakt med uppdragsgivarbolagets båda företrädare, innan de fick kontakt med företrädarna för uppdragstagarbolaget. Det skulle givetvis ha varit bestickande för uppdragsgivarbolaget på temat osanna fakturor, men om åklagaren hade haft framgång såtillvida i materiellt hänseende hade åklagarens gärningsbeskrivning om att företrädarna för

uppdragstagarbolaget begått bokföringsbrott varit förfelad från början. Av RÅ 1991 Ref 6 följer nämligen att en brottslig verksamhet, dvs. en verksamhet som ”helt och hållet bygger på brott”, inte kan leda till bokföringsskyldighet, då inkomster därav inte är skattepliktiga. Däremot framgår av samma dom att intäkter av brottslig verksamhet som ingår som ett led i en legal verksamhet kan vara skattepliktiga.[437] Eftersom de materiella skattefrågorna och deras betydelse för såväl skattebrottsfrågan som frågan om bokföringsbrott inte fick beröras i Svea hovrätt, har domen där mot de båda företrädarna för uppdragsgivarbolaget enbart grundats på ett ”guilt by association”-resonemang och en felaktig tillämpning av materiella och formella skatteregler. I det västerländska rättssystemet borde en åklagare inte ha möjlighet att på det sättet nå framgång med en stämning på temat bokföringsbrott, trots att åklagaren vidgår att bokföringen hos de anklagades bolag är exemplarisk – inte ens hos Svea hovrätt. De båda dömdes för skattebrott och bokföringsbrott där, bara genom att åklagaren upprepade sitt mantra om att alla i den s.k. bygghärvan ”dragit åt samma håll”.

RÅ 1984 1:67 respektive RÅ 1988 ref 74 visar att om de yttre tecknen för bedömningen av om en uppdragstagare har yrkesmässig verksamhet är sådana att de inte föranleder uppdragsgivaren att ifrågasätta uppdragstagarens status som skattesubjekt, skall uppdragsgivaren kunna förvärva rätten till avdrag för debiterad ingående moms i fakturan från vederbörande i god tro, medan det givetvis inte går att förvärva sådan avdragsrätt om det handlar om rättsvillfarelse beträffande momsdebitering där skatteobjektet undantas från skatteplikt.[438] Noteras därvid att de båda rättsfallen anses gälla också för tid efter Sveriges EU-inträde, då de refereras till i RÅ 2001 Not 99 och RÅ 2004 Ref 65 (se avsnitt 2.3.4). I fall av rättsvillfarelse skulle för övrigt godtrosförvärv av ingående moms vara möjligt, om Sverige implementerar artikel 21.1d i sjätte direktivet i ML av innebörd att den som felaktigt debiterar utgående moms blir skattskyldig, även om objektet undantas från skatteplikt (se avsnitt 7.1).

Att EG-domstolen i ”Abbey National”-målet poängterar att frågan om grundläggande mervärdesskatterättsliga principer är uppfyllda för avdragsrätt i det enskilda fallet i första hand skall prövas av de nationella domstolarna själva, bör uppfattas som en uppmaning att inte göra bevisfrågorna till rättsfrågor. Innan förenklingsförslag som schablonskatter och avskaffad revisionsplikt för små företag okritiskt anammas, bör en

[437] Se Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.), s. 67, av Sven-Olof Lodin m.fl., där RÅ 1991 Ref 6 också kommenteras.
[438] Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 75, av Björn Forssén.

ordentlig genomlysning ske av hur rättssystemet fungerar när det gäller att garantera tilliten till uppbyggda system. F-skatt och särskilda regler om fakturainnehåll enligt ML bör ses som utanverk till bokföringen som bevisningen a priori. Genomgången här bör åtminstone kunna anses ge vid handen att en sådan genomlysning är påkallad, innan åtgärder vidtas som kan leda till ett moras systemmässigt sett.

Det är inte något axiom att det skall föreligga en ”gemensam beskattningsram” mellan inkomstskatten och momsen när det gäller att bestämma vem som är företagare (se avsnitt 3.2.3.2). Emellertid får genomgången här visa att det i bevisfrågor har ett stort värde i sig att samma bevisning så långt som möjligt ges samma värdering i processen för de båda skatteslagen, och att det därvid är lämpligt med en gemensam normgivning i redovisningsfrågor. Kopplingen till en civilrätt på det området som alltså styrs av EG-direktiv underbygger den ståndpunkten. Om någon anpassning sedan bör ske materiellt sett mellan de båda skatteslagen i fråga, när det gäller bestämningen av skattesubjektet, kan det, mot bakgrund av att rådande nationella praxis på inkomstskatteområdet angående de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet är förenliga med vem som avses med sjätte direktivets skattskyldig person och det faktum att Regeringsrätten följer primärrätten också på områden inom inkomstskatten där Sveriges Riksdag inte har tilldelat EG:s institutioner kompetens, lika gärna ske genom att IL anpassas till ML som viceversa (se avsnitten 5.1.2, 5.2.1, 5.2.4.2, 6.2.6.1, 8.1.6 och 8.2.2.1).

8.2.3 Om inte rättssystemet ger en ordnad bokföring något bevisvärde, bör prövningstillståndsinstitutet ses över hellre än att materiella och redovisningsmässiga särregler införs för vissa branscher och småföretag

Kammarrättens i Stockholm dom 1998-11-03 och det uteblivna prövningstillståndet, enligt redogörelsen i närmast föregående avsnitt, visar också på att om inte en bättre tingens ordning med att hålla isär materiella och formella momsregler kommer till stånd hos förvaltningsdomstolarna, bör prövningstillståndsinstitutet omprövas åtminstone för dem, dvs. för Regeringsrätten (se avsnitt 3.2.3.4).

Här kan också tilläggas att den propån är lika giltig för de allmänna domstolarna. I avsnitt 7.1 redogörs för problemen med frågor om skattesuveränitet och legalitetsprincipen för momsfrågan när huvudregeln för s.k. gemenskapsinterna förvärv innehåller begreppet ”skattskyldig” i stället för skattskyldig person eller något annat begrepp som ligger närmare

det begreppet i sjätte direktivet för att bestämma skattesubjektet, dvs. vem som kan tillhöra momssystemet.

I en brottmålsprocess dömde Svea hovrätt, mål B 1378/96,[439] den tilltalade för skattebrott, trots att omständigheterna var just de i avsnitt 7.1 beskrivna med undantag från skatteplikt för s.k. finguld i Luxemburg när Sverige följde sjätte direktivet och inte angav undantag i ML, men bruket av uttrycket ”skattskyldig” i regeln i fråga, mot bakgrund av lex scripta-kravet i den grundlagsfästa legalitetsprincipen, innebar att vederbörande inte kunde anses skyldig att redovisa och betala beräknad utgående moms som för ett gemenskapsintern förvärv. Högsta domstolen har i ett avslag på resningsansökan uttalat att Högsta domstolen inte fann ”anledning inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen”,[440] vilket alltså också får anses belägga behovet av en översyn av prövningstillståndets vara eller inte vara på momsområdet. Om inte rättssystemet ger en ordnad bokföring något bevisvärde, bör prövningstillståndsinstitutet ses över hellre än att materiella och redovisningsmässiga särregler införs för vissa branscher och småföretag.

Möjligen kan situationen förbättras genom att 15 § SkBrL kompletteras med en förstärkning av incitamentet att avvakta utgången i skatteprocessen, innan brottmålsprocessen fortsätter, när det gäller frågor om skattebrott och bokföringsbrott, där frågan i botten gäller mervärdesskatten eller annat område som också otvetydigt omfattas av EG-domstolens kompetensområde, såsom punktskatter, tull eller sociala avgifter.

Alternativet till att rättssystemet rycks upp beträffande bevisfrågorna verkar annars vara att Sverige hemställer enligt artikel 27 i sjätte direktivet om tillstånd från EG att införa särregler i syfte att hindra skatteflykt eller skatteundandragande, såsom nu alltså beslutats för första gången genom SFS 2006:1031 om omvänd skattskyldighet för byggtjänster mellan näringsidkare. När det gäller finguldsaffärer infördes en sådan ordning år

[439] Fallet är ett av flera som berörts i Ny Juridik 4/2000, s. 69-83, i artikeln Momsfritt i EU – moms i Sverige?, av Björn Forssén, i Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 408-445 (Bilaga 3), av Björn Forssén, i Svensk skattetidning 2005 s. 118-133, artikeln EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, av Björn Forssén, i Ny Juridik 1/2005 s. 66-85, artikeln EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, av Björn Forssén samt vid ett föredrag på Svensk juriststämma 2001-11-14, Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten, av Björn Forssén. Sveriges advokatsamfund tog också upp fallet i det remissvar 2004-12-22 till finansdepartementet, som författaren till detta arbete var med att ta fram, på förslaget om en EG-förordning med vissa tillämpningsföreskrifter för specifika regler i sjätte direktivet.
[440] Högsta domstolens mål nr Ö 257-99.

2000, men det var alltså enligt ett EG-direktiv och föranlett av problem också mellan EU-länder där Sverige inte var inblandat (se avsnitten 3.3.2.4 och 8.2.2.2). Likheten med den processuella situationen som nyss beskrivits för fall med kedjor av entreprenörer som fuskar var att aktörerna i toppen av kedjorna i Sverige var ett fåtal större bolag. De kallades inte heller som vittnen eller tilltalade i processerna om momsfusk vid handeln med finguld, trots att de borde ha varit väl så bevandrade för att bedöma exempelvis marknadsmässigheten i prissättningen. Det har påpekats av författaren till detta arbete i kommentarerna av exempelvis Svea hovrätts mål B 1378/96 som refererats till här.

Skillnaden är emellertid att problemen med s.k. bygghärvor inte handlar om kedjetransaktioner som medför omsättningar i flera led beträffande en eller ett fåtal transporter. Momskontrollen har varit erkänt låg i just Sverige (se avsnitt 5.2.4.3), och kedjetransaktioner inom handeln med finguld var ett problem på EG-nivå och löstes vederbörligen också genom direktiv för hela unionen, men de insatser som nu har beslutats inom byggsektorn på området är alltså nationella särregler. Därför är det påkallat med de forskningsinsatser som föreslås här, för att få ett grepp på frågan huruvida det svenska rättssystemet och problemen med att skilja på materiella och formella momsregler där har bidragit till problemen. Om det blir känt att den som satsar på ordning och reda får rätt slags erkänsla för det i rättssystemet och inte dras över samma kam som de som fuskar, bör det stimulera i rätt riktning. Behovet av att införa särregler materiellt sett kan minska därmed. Det får inte bli så att det argument som vanligen förekom före Sveriges EU-inträde för att införa eller behålla avvikande regler i förhållande till de allmänna momsreglerna, nämligen statsfinansiella skäl, ersätts med att Sverige åberopar artikel 27 i sjätte direktivet för att införa nationella särregler i förhållande till sjätte direktivet. Det gagnar inte det rättssäkerhetsmässiga förutsebarhetskravet i skattereglerna. Därför bör alltså de forskningsinsatser som här föreslås vidtas, oavsett att de beslutade reglerna om omvänd skattskyldighet på byggområdet införs den 1 juli 2007 med stöd av artikel 27. Om rättssystemet kan förbättras på de punkter som tas upp här, kan ytterligare sådana nationella särregler i förhållande till sjätte direktivet förhoppningsvis undvikas. Utvecklingen har alltsedan GML varit ett närmande till EG:s direktivrätt på området (se avsnitten 1.1, 1.2 och 2.3.2), och alla tendenser att frångå momsens allmänna regler bör undvikas. Det finns särskilda regler med stöd i sjätte direktivet, och därvid märks framför allt frivillig skattskyldighet för upplåtelse av verksamhetslokaler, men det är regler som så att säga släpper in även privatpersoner som äger fastigheter i momssystemet för att skapa konkurrensneutralitet mellan företagare som hyr sina lokaler och de som

har egna rörelselokaler. Det är sålunda fakultativa regler i sjätte direktivet som så att säga ansetts nödvändiga för att skapa möjligheter till harmoni bland dem som omfattas av sjätte direktivets obligatoriska regler, och där behovet av avvikelse från allmänna regler sålunda är uttalat (se avsnitt 5.2.2).

I sammanhanget kan erinras om att EG-domstolen i ”Halifax m.fl.”-målen och doktrinen om att rättigheterna i momssystemet enbart kan begränsas i fall av missbruk (”abusive practice”) – se avsnitt 5.2.1 – samt att EG-domstolen gör markeringen om att den inte avser att ge denna sin doktrin annan rättsverkan än en återbetalningsskyldighet av ingående moms som en konsekvens av att sådant förhållande konstaterats. Andra påföljder (”penalty”) får prövas i förhållande till särskilda legala grunder därom. Lagen (1995:575) mot skatteflykt omfattar inkomstskatt – och förmögenhetsskatt – men inte mervärdesskatt. EG-domstolen kan emellertid i ”Halifax m.fl.”-målen anses ange egna regler liknande dem i lagen mot skatteflykt. EG-domstolen har dock i ett annat fall, som också avgjorts på senare tid, fastslagit att en skattskyldig person inte kan bli betagen sin avdragsrätt för ingående moms på förvärv gjorda i avsikt att själv utföra skattepliktiga transaktioner, bara för att – denne ovetande – någon tidigare i den leveranskedja i vilken dessa transaktioner ingår har utfört en transaktion av bedräglig karaktär.[441] Med dessa avgöranden från EG-domstolen hade sannolikt utgången blivit en annan åtminstone i något led av de brottmålsprocesser om moms och kedjetransaktioner eller s.k. karusellhandel som alltså författaren till detta verk kommenterat i olika sammanhang. Det borde inte ha varit möjligt att fälla en företagare för skattebrott utan att de storbolag som borde ha haft minst lika stora insikter i marknadsmässigheten i prissättningen också suttit med på de anklagades bänk. Utan det fåtal storbolag som förekommit i slutet av ”kedjorna” hade momsfusket med finguld sannolikt inte haft någon ”marknad”. Det beskedet får EG-domstolen anses ha givit de rättstillämpande instanserna. För svensk del får tyvärr konstateras att ljuset kommer utifrån, dvs. från EG. Likheten med de senare årens asfaltkarteller bland storbolagen inom byggsektorn är påfallande, men skillnaden är att på momsområdet finns det inte något opartiskt Konkurrensverk (se avsnitt 3.3.2.1), utan när det gäller brottmålsprocesser om mervärdesskatt kräver uppryckningen att rättssystemet rycker upp sig på här berörda punkter och inte låter staten genom SKV, dess skattebrottsenhet och åklagarämbetet (ekobrottsmyndigheten) bedriva ”vittnes-/tilltalad-shopping” bland företagarna. Den här beskrivna bristen på integritet i rättssystemet

[441] Se de förenade EG-målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen Ltd m.fl.).

beträffande värderingen av en ordnad bokföring i det enskilda fallet och brist på respekt för uppbyggda system, såsom momssystemet respektive F-skatteinstitutet, gör att sådan aktivitet fortsätter och i den sanna ”saltsjöbadsandan” gör makt till rätt.

8.2.4 Civilrättsliga regler om affärshändelse uppkommit har bevisverkan för både frågan om yrkesmässig verksamhet uppkommit och frågan om omsättning skett

De civilrättsliga reglerna om bokföringsskyldighet och god redovisningssed har bevisverkan för bedömningen av skattesubjektets karaktär (se avsnitten under 8.2.2). Huruvida yrkesmässig verksamhet uppkommit och subjektet kan anses ha karaktären av företagare är också en fråga som påverkas bevismässigt av de civilrättsliga reglerna om när en affärshändelse uppkommit. Även BFL:s begrepp affärshändelse är en viktig företagsskatterättslig regel. Ingen affärshändelse, ingenting att bokföra (se avsnitt 3.2.3.2). Skillnaden är att begreppet affärshändelse också har bevisverkan när det gäller att bestämma om ett subjekt, som har konstaterats eller genom affärshändelsen i fråga kan konstateras ha yrkesmässig verksamhet, genom den aktuella affärshändelsen också kan anses göra en omsättning momsmässigt. Ett subjekt som har yrkesmässig verksamhet kan tillhöra momssystemet och om subjektet gör en skattepliktig omsättning inom landet, och kunden inte skall förvärvsbeskattas i stället, skall subjektet tillhöra momssystemet (se avsnitten 1.1, 1.2, 2.1 och 2.4).

Affärshändelsen har sålunda betydelse för den momsmässiga bedömningen av såväl skattesubjekt som skatteobjektet, och civilrätten har därigenom bevisverkan för den materiella skatterätten. Detta förstärker betydelsen av att i skatteprocessen skilja ut bevismålen från de rättsfrågemässiga, och att inte göra bevisfrågorna till rättsfrågor (se avsnitten 3.2.3.4 och 8.2.2.2). Det är viktigt att ett mål som i grunden handlar om att bedöma om en person ägnar en tillgång mera förvaltningsåtgärder än som kan förväntas från en privat investerare inte ges en annan karaktär än den av ett bevismål i skatteprocessen.

Om bevisningen i form av dokumenterade affärshändelser visar att fråga inte är enbart om ett holdingbolag eller innehav av en tillgång som i sig genererar avkastning i form av ränta e.d., kan en ekonomisk verksamhet anses föreligga och personen i fråga anses ha yrkesmässig verksamhet (se avsnitt 6.2.8.1).

På samma sätt indikerar affärshändelsen eller affärshändelserna att en omsättning kan anses ha uppkommit.

Om det inte finns någon särskild rättsfrågemässig gränsdragningsproblematik på temat skatteplikt kontra undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML, bör frågan om personens i fråga tillhörighet till momssystemet kunna prövas som ett bevismål såväl i subjektsfrågan som objektsfrågan. Att en ”gemensam beskattningsram” är möjlig att upprätthålla bevismässigt sett mellan de båda aktuella skatteslagen också i objektsfrågan, med bortseende från nyss nämnda momsspecifika gränsdragningsproblematik, beläggs av nationell praxis. Av t.ex. RÅ 1988 ref 106 (moms) och RÅ 1989 Ref 62 I och II (inkomstskatt) följer att bedömningen av om en sale and leaseback-affär lett till en omsättning avgörs av partsavsikten och den reella innebörd den ger åt transaktionerna i fråga. Avtal och räkenskapsmaterial som bildar bokföringen är den bevisning som i praktiken finns till hands för att objektivt underbygga bedömningen av den avsikten.[442] Sedan är det givetvis så att redovisningsrätten inte heller i objektsfrågan har en prejudiciell verkan, utan på momsområdet får nationell rätt stå tillbaka för EG-rätten rättsfrågemässigt sett, dvs. när en materiell principfråga uppkommer och fråga inte längre enbart är om att värdera tillgänglig bevisning i form av bokföring och annat. Civilrätten och inte bara BFL:s begrepp, utan också köprättsliga begrepp som kommer till uttryck i framför allt avtal utgör dock tillgängliga indikatorer för att bedöma rättsfrågan. Det verkar också Stefan Olsson ha tagit fasta på, när han kommenterar att ”Forssén illustrerar” reglerna om omsättningens placering i ML med begreppen transportköp och hämtningsköp, och stannar för att det är ”en ganska bra beskrivning”.[443]

8.3 ”VERKSAMHETSTÄNKANDE” OCH ”TRANSAKTIONSTÄNKANDE” KOMPLETTERAT MED ”TILLGÅNGSTÄNKANDE”

Verksamhetsbegreppet bör alltså fortsatt finnas kvar i ML, eftersom det annars saknas ett objektivt rekvisit motsvarande ekonomisk verksamhet, som enligt EG-domstolens praxis är nödvändigt, för att, tillsammans med syftet att skapa transaktioner, belägga att en person har karaktären av

[442] Se Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 34-36, av Björn Forssén, där hänvisning sker till ytterligare rättsfall från Regeringsrätten på det temat.
[443] Se Skattenytt 2006 s. 192, artikeln Internet och alkoholskatt (s. 183-193), av Stefan Olsson, där hänvisning sker till Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 338, av Björn Forssén.

skattskyldig person och sålunda kan tillhöra momssystemet. Det enda som behöver klarläggas i ML är att uppkomsten av avdragsrätten i verksamheten inte är beroende av att en skattepliktig transaktion faktiskt förekommit först. Det klarläggandet är, i motsats till vad utredningen SOU 2002:74 antagit utan någon materiell konsekvensanalys, inte något som hindrar att verksamhetsbegreppet kvarstår i ML (se avsnitten 4.1.1 och 8.2.1).

I stället för att ersätta ett ”verksamhetstänkande” med ett ”transaktionstänkande”, såsom utredningen SOU 2002:74 föreslår, bör dessa båda aspekter kompletteras med ett ”tillgångstänkande”. Den vars förvärv av tillgångar etablerar en ekonomisk verksamhet kan inte tillhöra momssystemet, om de skall användas i en verksamhet med att skapa från skatteplikt undantagen omsättning av varor eller tjänster, trots att vederbörande har karaktären av skattskyldig person. Om däremot tillgångarna ändrar karaktär till omsättningstillgångar, blir denne skattskyldig för omsättning av dem och skall då tillhöra momssystemet som om anläggnings- och omsättningstillgångar från början förvärvats för att skapa skattepliktiga transaktioner. Personen i fråga övergår från att ha en skattefri verksamhet till att ha en blandad verksamhet. Den enda skillnaden mellan anläggningstillgångarna som användes i den helt skattefria verksamheten och som bytte karaktär till omsättningstillgångar och förvärv som från början har karaktären av omsättningstillgångar, är att avdrag för ingående moms endast kan ske genom jämkning för tillgångarna som bytte karaktär på grund av uppkomsten av blandad verksamhet, om de utgjorde s.k. investeringsvaror (se avsnitt 5.1.1).

Betydelsen av ett gemensamt kopplat område mellan företagsbeskattningen och den civilrättsliga redovisningsrätten för båda skatteslagen i fråga, när det gäller periodiseringsfrågan och bevisfrågor vid beskattningsförfarandet och i skatteprocessen, torde vara väl framlagd vid det här laget i framställningen. Den beläggs ytterligare av att den civilrättsliga redovisningsrätten får en närmast materiellt sett prejudiciell verkan momsmässigt för klassificeringsfrågan i nu berörda fall av karaktärsbyte på tillgångar. Sjätte direktivet har bara en regel, artikel 13B.c, som berör temat och då enbart för varorna, där undantag från skatteplikt stipuleras för försäljning av varor som ”används” i skattefri ”verksamhet”.[444] I övrigt finns inte några klassificeringskriterier i direktivet, varför 3 kap. 24 § ML, som på samma tema behandlar ”omsättningstillgångar” och andra ”tillgångar” än sådana, dvs. anläggningstillgångar, får anses basera dessa

[444] Jämför förarbetena till ML och uttrycket ”användas eller förbrukas i verksamheten”, beträffande den generella avdragsrätten för förvärv (eller import) av varor eller tjänster enligt 8 kap. 3 § första stycket ML (Prop. 1993/94:99 s. 209).

begrepp för varor och tjänster på civilrätten. Detta är förenligt med att innehållet i begreppen i den civilrättsliga redovisningsrätten också styrs av EG-direktiv. I subjektsfrågan däremot har sjätte direktivet sitt eget begrepp skattskyldig person, men där får de civilrättsliga reglerna om bokföringsskyldighet anses ha en stark influens bevismässigt. Eftersom det kopplade området mellan inkomstskatten och redovisningsrätten är möjligt att upprätthålla i periodiseringsfrågan förstärker vad nu anförts om momsen och klassificeringsfrågan när det gäller tillgångarna sålunda bedömningen här att också ML:s redovisningsregler bör koppla till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed, beträffande huvudreglerna för redovisning av ingående och utgående moms (se avsnitten 3.2.3.2, 5.1.1, 5.1.2, 5.2.1, 6.1.1.2, 6.1.1.3, 6.2.7 och 8.2.2.1).

8.4 AVDRAGSRÄTTEN, ML:s STRUKTUR SAMT AVDRAGSFÖRBUD MED KOPPLING TILL IL

Analysen av EG-domstolens praxis visar att bara avsikten är att skapa skattepliktiga transaktioner med de förvärv som gör att personen i fråga har karaktären av skattskyldig person, uppkommer avdragsrätt för ingående moms på förvärven som konstituerar den ekonomiska verksamheten även om skattepliktiga transaktioner i verksamheten faktiskt ännu inte har förekommit (se avsnitt 3.3.2.1). Uttrycket ”verksamhet som medför skattskyldighet” i regeln om den generella avdragsrätten, 8 kap. 3 § första stycket ML, kan emellertid, tillsammans med den särskilda regeln i 10 kap. 9 § ML om återbetalningsrätt innan skattepliktig omsättning förekommit, vid en systematisk tolkning ge intrycket av att ett sådant krav föreligger så att säga i ML:s struktur. Därför bör dels 10 kap. 9 § som obsolet utmönstras ur ML, dels klarläggas i 8 kap. 3 § första stycket ML att uppkomsten av avdragsrätten inte är beroende av att en skattepliktig transaktion faktiskt förekommit först. Sistnämnda föranleder att tempus i lagrummet ändras, så att det framgår att avdragsrätt uppkommer för förvärv i verksamhet som ”kan komma att” medföra skattskyldighet, eller att det i ett nytt stycke i lagrummet anges att avdragsrättens uppkomst ”inte är beroende av” att skattskyldighet först uppkommit (se avsnitten 4.1.1 och 8.3).

Avdragsrätten är av central betydelse för att skilja ut mervärdesskatten från annan beskattning. Det får inte finnas någon konkurrerande moms, utan det skall finnas ett enda mervärdesskattesystem i EU-landet Sverige. Avgörande för om annan skatt har drag som liknar momsen i sådan grad att den är otillåten är att det konstateras genom ett s.k. Wilmot-test att den andra skatten också ger upphov till en fordran på ingående skatt mot staten. Något sådant problem föreligger inte med IL, där underskott i

näringsverksamhet inte grundar någon fordran mot staten, utan enbart ”rullas” till nästa beskattningsår och dras mot inkomsterna där (se avsnitten 1.2, 2.2.2, 2.3.2, 6.2.3.1 och 7.2).

Eftersom avdragsrätten utgör ett sådant avgörande kriterium på vad som skall förstås med mervärdesskatt, är det emellertid av intresse här att undersöka ett av de s.k. avdragsförbuden i ML. Det gäller 8 kap. 9 § första stycket 2 ML, där sådant förbud kopplas till vad som anses utgöra icke avdragsgill representation och liknande enligt 16 kap. 2 § IL representation och liknande. På grund av att IL:s regler därom är mera schablonartade och inte verkar ge samma dynamiska rättsutveckling som för momsen, där avdragsrätten för personalvård går i en för företagen ”liberalare” riktning, bör kopplingen ifrån 8 kap. 9 § första stycket 2 ML till 16 kap. 2 § IL upphävas. Risken är annars att nationell praxis kommer i konflikt med EG-domstolens praxis. Den innebär att även om avdragsförbuden som fanns i de nationella momslagstiftningarna vid EU-inträdet får behållas enligt artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet tills rådet beslutar annat, får tillämpningen av avdragsförbud inte ske så schablonartat att det i det enskilda fallet inte är möjligt att bevisa att fråga är om en utgift i rörelsen och att skatteflykt eller skatteundandragande inte uppkommer (se avsnitt 6.3).

8.5 REGISTRERING, KONTROLL OCH UPPBÖRD

I avsnitten under 5.2 berörs förutom redovisningsreglerna även frågor om momsregistrering och momskontroll. Registreringen har inte någon rättsverkan för frågor om avdragsrättens uppkomst och skattskyldighet, förutom i fall av s.k. frivillig skattskyldighet. I övrigt har registreringsåtgärden när det gäller de ordinarie momsreglerna, som i första hand är av intresse här, enbart funktionen av att den skatteadministrativa kontrollapparaten kopplas på och avregistrering att den stängs av (se avsnitt 5.2.2). Momskontroll är dock möjlig från SKV:s sida oavsett om granskat subjekt är momsregistrerad eller ej (se avsnitt 5.2.4.1). I det avseendet finns det, till ytterligare belägg av att det kan ha ett värde i sig med att de båda skatteslagen i fråga för redovisningsfrågor kopplar till civilrättens regler därom, rättssäkerhetsmässiga fördelar med en sådan samsyn också för kontrolländamål (se avsnitt 5.2.4.2). En utökad registreringskontroll bör också ge den tendensen att antalet onödiga skatteprocesser minskar (se avsnitt 5.2.4.3).

I sistnämnda hänseende kan, på temat demokrati i skattesystemet (se avsnitt 8.2.2.2), det tillägget göras att all kontroll inte behöver utföras av ekonomer

eller jurister. I samband med granskningen av en skatte- och avgiftsanmälan, och kontrollen av om en viss okomplicerad verksamhet finns på angiven adress (se avsnitt 5.2.4.3), kan den givetvis utföras likaväl av en assistent som en handläggare hos SKV. Den lokala anknytningen går förlorad när granskningen i det nya rikstäckande SKV verkar gå ut på att den skall utföras av handläggare eller skatterevisorer placerade var som helst i landet i förhållande till den skattskyldiges verksamhetsort. Löntagarorganisationerna skall givetvis precis som arbetsgivarorganisationerna få lov att ha åsikter om skattesystemet. De ca 9.400 årsarbetskrafterna hos SKV bör framför allt vid registreringskontrollen användas utan skrankor mellan assistent- och handläggarsidan såsom här föreslås. Utvecklingen sedan omorganisationen ”SOL90” i början på nittiotalet verkar i stället ha varit att handläggarna hos SKV övertar också de traditionella assistentsysslorna. Även om registreringskontrollen alltså inte ens berördes i förarbetena till införandet av det nya SKV 2004, är det inte för sent för löntagarorganisationerna hos SKV att diskutera resursfördelningen på det här beskrivna sättet. En sålunda förbättrad registreringskontroll skulle högst sannolikt leda dels till att vissa ”granskningsobjekt” aldrig uppkommer, dels till att urvalet för granskning åt skatterevisorerna därmed kan bli mera fokuserat på fall med momsfusk som inte kan lösas vid registreringskontrollen. Det skulle sannolikt leda till ett minskat behov av att föreslå regler som avviker från momsens allmänna regler, såsom nu beslutats med omvänd skattskyldighet mellan näringsidkare inom byggområdet, och det skulle gagna rättssäkerheten på området.

Det är viktigt att erinra sig att momssystemet är ett uppbördssystem, och ingenting annat. Ambitionen för såväl svensk del som från t.ex. brittiskt håll är att företagaren på området skall fungera som en uppbördsman åt staten (se avsnitten 2.1 och 7.2). Vikten av att materiellt sett korrekta och precisa signaler skickas ut från SKV respektive domstolarna, när de i sina beslut under rubriken Skäl för beslutet respektive Domskäl ger uttryck för vem som kan eller inte kan eller skall tillhöra momssystemet, kan i det perspektivet inte nog betonas.

I detta hänseende kan det av pedagogiska skäl vara av intresse att undersöka också om en fordran på ingående moms kan genomdrivas mot staten med stöd av rättsmaskineriet, även om aktuell regel i ML beskriver något annat än moms jämfört med momsens grundprinciper. En gräns måste finnas därvidlag. Annars skulle en felskrivning i ML kunna grunda rätt också för konsumenter att få ut en fordran på ”moms” från staten (se avsnitt 7.2).

I avsnitt 7.2. behandlas den frågeställningen genom en jämförelse av äldre rätt på momsområdet med gällande rätt innefattande EG-rätten, beträffande fall av överkompensation vid förvärv av fastigheter omfattade av beslut om frivillig skattskyldighet från konkursbolag.

Här kan tilläggas ett annat intressant fall som inte är direkt jämförbart, då det handlar om momsavdrag på deklarantens egna utgifter till den leverantör av vara eller tjänst för vilken motsvarande skattskyldighet uppkom, men det handlar ändå om att en överkompensation från momssystemet grundas på själva avfattningen av en regel i ML.[445] Det handlar om Regeringsrättens beslut att ge Nordbanken Finans AB återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv i verksamheten med motiveringen att en felaktig formulering av 10 kap. 11 § andra stycket ML gav finansföretag och försäkringsföretag sådan rätt, även om kunden inte var etablerad utanför EU, innan lagrummet ändrades den 1 november 1995 och återbetalningsrätten uttryckligen begränsades till sådana fall. Att sådan rätt skulle föreligga inom de båda branscherna för skattefria tillhandahållanden till privatpersoner i Sverige stred klart mot artiklarna 13B.a och 17.3c i sjätte direktivet. Det var emellertid bara Länsrätten i Stockholms län som alls berörde sistnämnda bestämmelse. Kammarrätten i Stockholm gick inte alls in på sjätte direktivet, utan stannade vid en bokstavstolkning av aktuell regel i ML. Regeringsrätten förenade sig med underrättsinstanserna och medgav Nordbanken Finans AB återbetalningsrätt – utan att gå in på sjätte direktivet.

Det som saknas i Regeringsrättens avgörande i målet är frågan om den återbetalningsrätt som felskrivningen alltså skall anses ha grundat formellt sett avviker i sådan grad från momsens grundprinciper, såsom de kommer till uttryck i artikel 2 i första direktivet och återspeglas i artikel 17 i sjätte direktivet om avdragsrätten (se avsnitt 2.3.3.1), att det materiellt sett inte längre kan anses vara fråga om återbetalning av moms och att en sådan överkompensation av ”moms” inte kan anses möjlig att utfå från momssystemet. Regeringsrätten borde ha inhämtat förhandsavgörande från EG-domstolen, vilket inte tycks vara för sent, då det i en artikel av Juan Flores i DN den 5 maj 2006 framgår att ytterligare fall är på väg dit angående försäkringsbolagens momsutgifter för de 10 månaderna efter Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 som hann förflyta innan den aktuella lagregeln ändrades. Frågan gäller alltså då inte om momsdirektiven har direkt effekt (se avsnitt 2.3.5), utan om momsen som idé genom sina

[445] Se RÅ 1999 Not 245.

grundläggande principer sätter en gräns för vad som kan anses vara en beskrivning av verklig moms, oavsett om så att säga ordet ”moms” används på visst sätt i ML eller inte.

Slutsatsen här är att rådande praxis inom inkomstskatteområdet inte medför ett problem i förhållande till EG-domstolens praxis angående vem som avses med begreppet skattskyldig person i sjätte direktivet, om 4 kap. 1 § 1 ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet begränsas till att hänvisa till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL. Emellertid ger Regeringsrätten oklara signaler om hänvisningar till inkomstskatten sker okritiskt vid avgörande av momsfrågor. Exempel på det är RÅ 2001 Not 69 och RÅ 2001 Not 70, där Regeringsrätten i fråga om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för nyemissionskostnader fastställde SRN:s förhandsbesked om vägrad avdragsrätt utan att beröra att SRN hänvisade till två inkomstskattemål, varav det ena, RÅ 1917 Fi. 64, var från tiden då moms inte ens fanns som idé. Det första mervärdesskattesystemet infördes i Frankrike 1955,[446] och idén mervärdesskatt presenterades första gången 1919 av Wilhelm von Siemens.[447] Särskilt betänkliga är 2001 års fall i det att avdragsfrågan i ML avgörs inte bara av subjektsfrågan, utan också av objektsfrågan som alltså är momsspecifik – utan koppling till IL.

Även om nationell praxis idag får anses ge ett materiellt riktigt resultat, när skattesubjektet bestäms momsmässigt sett genom den formella kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till det nationella inkomstskatterättsliga begreppet näringsverksamhet, om hänvisningen begränsas till att avse de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, är det viktigt att komma ihåg att det synsättet enbart bygger på en tradition från tiden före Sveriges EU-inträde 1995 med att bestämma yrkesmässighetsbegreppet för de indirekta skatterna genom en hänvisning till de direkta skatterna (se avsnitt 1.3). Traditionens makt är som bekant stor, och det är viktigt att rättstillämparna konsekvent respekterar att mervärdesskatten redan från början är en ”uppfinning” (idé) med en begreppsvärld som syftar till att ge en konkurrens- och konsumtionsneutral beskattning av konsumtion. Det handlar i grunden om att åtskilja de som kan respektive skall tillhöra momssystemet från konsumenterna, oavsett om

[446] Se Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet The EU VAT System – Time for a Change? av Gunnar Rabe (avsnitt 3), s. 226, av Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer.
[447] Se Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet The EU VAT System – Time for a Change? av Gunnar Rabe (avsnitt 3), s. 225, av Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer.

en bedömning av ett visst momsproblem gäller subjekts- eller objektsfrågan eller båda aspekterna. Både de principer som också förekommer inom inkomstskatten, som reciprocitetsprincipen, och de övriga helt momsspecifika grundprinciperna för momsen som idé, som övervältringsprincipen, är sedan Sveriges EU-inträde skyddade både i den EG-rättsliga primärrätten och sekundärrätten (se avsnitt 2.3.3.1). De ibland till synes godtyckliga hänvisningarna till inkomstskatten, när Regeringsrätten behandlar momsfrågor, ger en felaktig tendens såtillvida att förhållningssättet kan leda till en inhemsk praxis som avviker från EG-direktiven om moms, vilket inte är tillåtet (se avsnitten 1.1, 3.2.1, 5.1.2 och 8.1.7).

Författaren till detta verk har fått påskrivet från en redaktör i en skattetidskrift – bakläxa för den som så vill – när benämningen ”uppfinning” använts i artikelbidrag om momsen. Det är därför glädjande och förhoppningsvis en signal som tas väl upp av rättstillämpare och akademiker att Leif Mutén, som för övrigt också är redaktör för en skattetidskrift, uttrycker att Wilhelm von Siemens jämte Maurice Lauré, som var verksam när den franska momsreformen genomfördes, var mervärdesskattens ”uppfinnare”.[448]

Förhoppningen är också att detta arbete bidrar till att lyfta fram det särskilda behovet av att momsens grundprinciper skall fungera ihop med en annan uppfinning, bokföringen, och att den har en viktig betydelse för urvalsprocessen med att bestämma vem som är företagare momsmässigt sett i ett förfarandemässigt och bevismässigt perspektiv, även om den formella kopplingen från ML till IL därvidlag inte skulle kunna upprätthållas beroende på rättsutvecklingen. Uppbörd av inkomstskatt på företagsbeskattningens område kan, till skillnad från momsen, ske med större hänsyn till statsfinansiella skäl, eftersom den funktionalitet som knyter ihop momsen med den civilrättsliga redovisningsrätten inte behöver iakttas på samma sätt där. Inkomstskatt är inte en idé med särpräglande grundprinciper som de som uttrycks för momsen i artikel 2 i första direktivet. Skatterättens ekonomiska prägel i stort medför att t.ex. ett behov av neutralitet uppställs som ett grundantagande om verkligheten också för inkomstskatten (se avsnitt 2.3.3.1), men inte som för momsen med en konkurrensneutralitet som också skall ge konsumtionsneutralitet med hänsyn till beskattningen. Inkomstskatten är en skatt på produktionen, och frågan om EG-rätten tillåter distorsioner är än så länge primärrättslig och

[448] Se Skattenytt 2006 s. 494, artikeln Export av skattesystem. Skattepolitiska transformationsprocesser i tredje världen (s. 487-497), av Leif Mutén.

den akademiska diskussionen om EG-domstolen kan underkänna nationell inkomstskattelagstiftning som strider mot principen om etableringsfrihet och de fyra friheterna i EG-fördraget lär fortsätta (se avsnitt 1.1). Även om en sekundärrättslig reglering inte sker av det inkomstskatterättsliga urvalet av företagare från EG:s sida, är det emellertid inte något som hindrar med rådande nationella praxis att IL närmar sig mervärdesskatten därvidlag (se avsnitten 6.2.6.1, 8.1.6 och 8.2.2.2).

KÄLLFÖRTECKNING

1 LITTERATUR

Böcker samt artiklar från facktidskrifter och nyhetstidningar

Alhager, Eleonor
- Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus förlag. Uppsala 2001
- Skattenytt 2001 s. 276-278, artikeln EG-rättsliga aspekter på avdragsrätt för moms på fastighetsmäklartjänster
- Skattenytt 2004 s. 480-490, artikeln Going concern-kravet vid överlåtelse av verksamhet i momssammanhang
- Skattenytt 2005 s. 178-185, artikeln Något om den svenska uttagsbeskattningen på momsområdet efter EG-domstolens dom i Hotel Scandic Gåsabäck

Allgårdh, Olof, Jacobsson, Johan och Norberg, Sven
- EG och EG-rätten. En läro- och handbok i EG-rätt. Publica. Stockholm 1993

Bergström, Sture, Norberg, Claes och Påhlsson, Robert
- Skattenytt 2004 s. 740-745, artikeln Skatterättsliga avhandlingar i ett förändringsperspektiv

Bernitz, Ulf
- Juridisk Tidskrift 1991-1992 s. 29-40, artikeln Inför europeiseringen av svensk rätt

Boström, Torbjörn
- Svensk skattetidning 2002 s. 720-727, artikeln Moms i paraplyorganisationer

Burmeister, Jari
- Skattenytt 1998 s. 739-752, artikeln Jämförelse av de svenska s.k. 3:12-reglerna med utländska dito samt vissa ändringsförslag

Conlon, Michael
- British Tax Review 1998 s. 563-572, artikeln A Tide in the Affairs of Men …

Dahlberg, Mattias
- Skattenytt 2001 s. 236-254, artikeln Beskattning av ”danska holdingbolag” – dansk internationell skatterätt i svensk jämförelse

Dickson, Björn
- artikel i Svenska Dagbladet den 4 mars 1993, angående intygsmoms och köp av vissa fastigheter från konkursbon

Espenkrona, Madlen
- Skattenytt 2003 s. 75-88, artikeln Avdragsrätt för moms på nyemissionskostnader?

Flores, Juan
- Artikel i DN den 5 maj 2006 angående försäkringsbolagens momsutgifter 1/1-1/11 1995

Forssén, Björn
- Balans 6-7/2000 s. 34-41, artikeln Personalvård – går utvecklingen mot en vidare avdragsrätt på momsområdet än på inkomstskatteområdet?
- Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms. Publica. Stockholm 1993
- Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.). Publica. Stockholm 1994
- Mervärdesskatt En handbok, Supplement Nr II. Publica. Stockholm 1994
- Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys. Utgåva 3. VJS. Stockholm 2006
- Momsen och fakturan, m.m. – momsens krav på fakturainnehåll (Utgåva 4). VJS. Stockholm 2006
- Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten – Kompendium vid föredrag på Svensk juriststämma 2001-11-14 (eventuella överexemplar kan beställas från arrangören VJS, institutet för vidareutbildning av jurister, ekonomer och samhällsvetare, Stockholm eller gå in på www.forssen.info)
- Momshandboken Enligt 1998 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 1998
- Momshandboken Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001
- Ny Juridik 1/1995 s. 25-48, artikeln Mervärdesskatten och EU
- Ny Juridik 4/1996 s. 74-103, artikeln Tio frågor om moms
- Ny Juridik 4/2000 s. 69-83, artikeln Momsfritt i EU – moms i Sverige?
- Ny Juridik 1/2005 s. 66-85, artikeln EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet
- Ny Juridik 2/2006 s. 19-25, artikeln Revisionsplikten för små företag – börda eller komplement till brist på småföretagarpolitik?
- Skattenytt 1996 s. 533-541, artikeln Moms – några frågor avseende ”gamla” och ”nya” regler
- Skattenytt 1996 s. 471-475, artikeln Ett par frågor om mervärdesskatt och skattetillägg
- Skattenytt 1997 s. 467-468, artikeln Två frågor om moms. Fördelningsnyckel vid förskott samt royalty i dödsbo
- Skattenytt 1998 s. 848-854, artikeln Momsavdrag på inköp av ”hemdatorer”
- Skattenytt 1999 s. 258-268, artikeln Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms?
- Skattenytt 2001 s. 45-47, artikeln Avdragsrätt för ingående moms trots koppling till viss skattefri omsättning
- Skattenytt 2002 s. 123-130, artikeln Momsavdrag vid viss momsfri omsättning (igen) samt för nyemissionskostnader
- Svensk moms i EU. Juridik & Samhälle. Stockholm 1995
- Svensk skattetidning 2005 s. 118-133, artikeln EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet
- Svensk skattetidning 2006 s. 375-377, artikeln Gamla momsfrågor som nya – intygsmoms då, korrigeringsmoms nu

- Taxeringsprocess – en läro- och handbok. Studentlitteratur. Lund 2006

Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans
- När tar EG-rätten över? EG:RÄTTENS RÄTTSVERKAN. Juridik & Samhälle. Stockholm 1996
- När tar EG-rätten över? EG-rätten och dess inverkan på den svenska rättsordningen Utgåva 2 (Bokserien Juridik & Samhälle från Industrilitteratur) Industrilitteratur. Stockholm 2001 (referens till denna utgåva om ej annat anges)

Föreningen Auktoriserade Revisorer
- FAR INFO 2/2002:45 – Angående att International Accounting Standards Board åtagit sig gentemot EU att översätta samtliga International Accounting Standards (IAS)

Grefberg, Ulrika och Kleerup, Jan

- Svensk skattetidning 2004 s. 305-315, artikeln ”Out of scope of VAT” och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt

Gunnarsson, Åsa
- Skattenytt 1998 s. 550-559, artikeln Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?

Hanqvist, Dan
- Skattenytt 2002 s. 690-699, artikeln De registrerade trossamfunden och beskattningssystemet

Hansson, Ulrika
- Skattenytt 1997 s. 594-602, artikeln Subventioner – en tolkning av reglerna i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) med utgångspunkt från subventioner från EU
- Svensk skattetidning 1997 s. 207-218, artikeln Direkt effekt av EG:s primär- och sekundärrätt – en analys med utgångspunkt i praxis vid EG-domstolen med särskild hänsyn till mervärdesskatteområdet

Hedström, Ulf
- Svensk skattetidning 2006 s. 741-746, artikeln Moms på koncernbidrag och andra vinstdispositioner

Hultqvist, Anders
- Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Juristförlaget. Stockholm 1995

Iwarsson, Peter
- Svensk skattetidning 2003 s. 127-137, artikeln Förslag till nya momsregler för ideell verksamhet

Jansson, Sune E.
- Svensk skattetidning 2002 s. 455-470, artikeln Paraply – en överspelad (?) organisationsform

Johansson, Gunnar och Rabe, Gunnar
- Det svenska skattesystemet. (12 uppl.) Norstedts Juridik. Stockholm 1999

Kellgren, Jan
- Mål och metoder vid tolkning av skattelag. Iustus förlag. Uppsala 1997
- Svensk Juristtidning 2002 s. 514-530, artikeln Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning
- Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen. Studentlitteratur. Lund 2004

Krafft, Leif
- Svensk skattetidning 1998 s. 479-485, bokanmälan av Momshandboken Enligt 1998 års regler (av Björn Forssén)

Leidhammar, Börje
- Skattenytt 2000 s. 405-417, artikeln Om muntlig förhandling i taxeringsmål

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer
- Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (9:e uppl.). Studentlitteratur. Lund 2003

Melz, Peter
- Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet Who is a taxable person? Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer. Norstedts Juridik. Stockholm 2001
- Mervärdeskatten Rättsliga grunder och problem. Juristförlaget. Stockholm 1990
- Skattenytt 1999 s. 626-636, artikeln Redovisningstidpunkten för mervärdesskatt
- Skattenytt 2001 s. 712-719, Bokanmälan av Mervärdesskatt vid företagsöverlåtelser (Eleonor Alhager)

Moëll, Christina
- Skattenytt 1997 s. 682-689, artikeln Fusk med punktskatter

Munck-Persson, Brita
- Svensk skattetidning 2002 s. 582-584, artikeln Paraplyorganisation – en kommentar i anledning av Sune Janssons artikel

Mutén, Leif
- Skattenytt 2006 s. 487-497, artikeln Export av skattesystem. Skattepolitiska transformationsprocesser i tredje världen
- Svensk skattetidning 2002 s. 561-573, artikeln Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten

Nilsson, Ulf
- Skattenytt 2002 s. 35-41, artikeln Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – några EG-rättsliga synpunkter

Norberg, Claes
- Skattenytt 1993 s. 426-448, artikeln Felförräntade fordringar och skulder

- Skattenytt 2003 s. 508-518, artikeln Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området – några reflektioner

Nyquist, Kerstin
- Skattenytt 2005 s. 620-625, artikeln Slopad revisionsplikt i små aktiebolag

Olsson, Stefan
- Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus förlag. Uppsala 2001
- Skattenytt 2002 s. 177-186, artikeln Neutralitetsfrågor avseende punktskatter
- Skattenytt 2006 s. 183-193, artikeln Internet och alkoholskatt

Peczenik, Aleksander
- Rätten och förnuftet En lärobok i allmän rättslära. Studentlitteratur. Lund 1986
- Skattenytt 1998 s. 535-540, artikeln Skatterättsliga metodfrågor

Pelin, Lars
- Svensk intern- och internationell skatterätt (Andra omarbetade upplagan). Palmkrons Förlag. Lund 1997
- Skattenytt 1995 s. 15-29, artikeln Medlemskapet i Europeiska Unionen och skatter – en överblick
- Skattenytt 2004 s. 503-511, artikeln EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet

Pelin, Lars och Elwing, Carl M.
- Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord. Palmkrons Förlag. Lund 2003

Persson-Österman, Roger
- Skattenytt 1998 s. 584-593, artikeln Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen
- Skattenytt 2006 s. 205-211, artikeln Några synpunkter på JK:s beslut den 4 oktober 2005 att ge skadestånd till enskild på grund av att Skatterättsnämnden tolkade EG-rätten fel

Påhlsson, Robert
- Företagens inkomstskatt. Iustus Förlag. Uppsala 2002
- Riksskatteverkets rekommendationer. ALLMÄNNA RÅD OCH ANDRA UTTALANDEN PÅ SKATTEOMRÅDET. Iustus förlag. Uppsala 1995
- Svensk skattetidning 2001 s. 747-753, Bokanmälan av En avhandling om mervärdesskatt vid omstruktureringar (Eleonor Alhager)

Rabe, Gunnar
- Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet The EU VAT System – Time for a Change? Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer. Norstedts Juridik. Stockholm 2001
- Skattenytt 2007 s. 65-71, artikeln Momssystemet under attack

Riksskatteverket
- Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering Del 1 (RSV 301 utg. 21)
- Handledning – mervärdeskatt 1989 (RSV 553 utg. 04)
- Handledning för mervärdesskatt 1998 (RSV 553 utg. 9)
- Handledning för mervärdesskatt 2001 (RSV 553 utg. 12)
- Handledning för mervärdesskatt 2002 (RSV 553 utg. 13)
- Handledning för mervärdesskatt 2003 (RSV 553 utg. 14)
- Handledning för stiftelser och ideella föreningar – 2003 (RSV 327 utg. 4)
- Handledning för taxeringsförfarandet (utgiven 1996; RSV 615 utgåva 1)

Ringleb, Karl, List, Heinrich, Klenk, Friedrich, Mößlang, Gerhard, Schöll, Werner, Wagner, Wilfried och Weymüller, Rainer
- Umsatzsteuergesetz. Kommentar (BECK'SCHE STEUERKOMMENTARE). C.H. BECK'SCHE VERLAGSBUCHHANDLUNG. München 1999 (31 maj)

Rydin, Urban
- Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet Arbetsinkomst eller kapitalinkomst? Juristförlaget i Lund. Lund 2003
- Skattenytt 2000 s. 23-33, artikeln Jämförelse mellan omfördelningsregler för enskilda näringsidkare i Sverige och Danmark

Skatteverket
- Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering Del 2 (SKV 302 utgåva 22)
- Handledning för mervärdesskatt 2004 (SKV 553 utgåva 15)
- Handledning för mervärdesskatt 2005 (SKV 553 utgåva 16)
- Handledning för punktskatter 2004 (SKV 504 utgåva 7)
- Handledning för skattebetalning 2004 (SKV 404 utgåva 3)

Ström, Pernilla
- ledare i DN tisdagen den 4 oktober 2005, angående småföretagare och revisionsplikten

Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger
- EG-skatterätt, Iustus förlag. Uppsala 2000
- Svensk skattetidning 2002 s. 21-50, artikeln EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen

Söderberg, Håkan
- Svensk skattetidning 2006 s. 197, kommentar av SRN:s förhandsbesked om moms av 2005-12-21

Terra, Ben J.M. och Kajus, Julie
- A Guide to the Sixth VAT Directive del A. IBFD Publications. Amsterdam 1991

Thorell, Per och Norberg, Claes
- Rapporten Revisionsplikten i små aktiebolag. Mars 2005. Svenskt Näringsliv

Tjernberg, Mats
- Skattenytt 2003 s. 230-246, artikeln Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel

Virgo, Graham
- British Tax Review 1998 s. 582-591, artikeln Restitution of Overpaid VAT

Wennergren, Bertil
- Förvaltningsprocess (1 uppl.). Norstedts. Stockholm 1971
- Förvaltningsprocesslagen m.m. En kommentar (4:e uppl.). Norstedts Juridik. Stockholm 2001

Westberg, Björn
- Mervärdesskatt – en kommentar. Nerenius & Santérus förlag. Stockholm 1997

Wingren, Carl-Gustaf
- Skattenytt 2006 s. 166-167, kommentar av SRN:s förhandsbesked om moms av 2005-12-21

Öberg, Jesper
- Mervärdesbeskattning vid obestånd. (2 uppl.) Norstedts Juridik. Stockholm 2001

Ölund, Per
- Konsulten 6/2005 s. 12, artikeln Revisionsplikten har överlevt sig själv

Från Riksdag & Departement (R&D)
- R&D 4/2000 s. 10, artikel av Per-Anders Sjögren (om att EU-länderna inte gör tillräckligt för att stoppa momsfusk och att Sverige är sämst på momskontroll)
- R&D 28/2001 s. 21, artikel av Staffan Thulin (om utbrett momsfusk i Skåne inom livsmedelshandeln och vid privatinförsel av bilar)

Intervjuer/enkät i samband med detta arbete m.m.

- Samtal med Burmeister, Jari 2003-01-08 – s. 24
- Samtal med von Oehlreich, Niclas 2003-03-12 – s. 178 och 179
- Samtal med Paulander, Henrik 2003-09-09 – s. 19
- Samtal med Nilsson, Leif 2003-10-02 – s. 25
- Samtal med Tunudd, Madeleine 2004-01-14 – s. 147
  /
- Skriftväxling med Sentralskattekontoret for utenlandssaker (Lasse markhus) – Norge [januari 2003]
- Skriftväxling med Hungarian Tax and Financial Control Administration (dr. Gábor Bessenyei) – Ungern [januari 2003]

Skriftväxling med utländska skattemyndigheter ingick i en enkät i samband med detta arbete i januari 2003 riktad till Norge och Ungern (som då ännu inte var EU-medlem) samt till samtliga EU15-länder, vilken besvarades av de flesta. Följande personer vid skatteförvaltningar inom EU har, i likhet med de båda nämnda kollegorna i Norge respektive Ungern, svarat per brev, fax och/eller per telefon på enkäten som utförts i samband med detta arbete: Jens Peder Thomsen, Danmark; Sari Sorjonen och Eeva

Niemimaa, Finland; Roumellioti [Γ. Ρουμελλιώτη], Grekland; Marco Iuvinale, Italien; herr Speffes, Luxemburg; Antonio Blanco Dalmau, Spanien; Margaret Laurenson, Storbritannien; Elisabeth Plank, Österrike. Även Holland responderade på enkäten. Det gjorde däremot inte tyska Bundesamt für Finanzen, som genom Gerhard Häfner meddelade att man rutinmässigt hänvisar till skatterådgivare (’steuerberatenden’). Irland hänvisade till sin guide på skatteförvaltningens hemsida där. Information om momsregler har också kunnat hämtas från finansministeriernas hemsidor i Belgien och Portugal. [Frankrikes finansministerium har en hemsida].

www.treasury.fgov.be - belgiska finansministeriets hemsida
www.finances.gouv.fr - franska finansministeriets hemsida
www.revenue.ie - irländska skatteförvaltningens hemsida
www.dgci.min-financas.pt - portugisiska finansministeriets hemsida

2 LAGAR OCH OFFENTLIGT TRYCK

Lagar

Sverige

Aktiebolagslagen (2005:551)
Lag (1994:1564) om alkoholskatt
Lag (1962:381) om allmän försäkring
Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (kallas också anslutningslagen eller EU-lagen)
Lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser
Bokföringslagen (1976:125) – gamla
Bokföringslagen (1999:1078)
Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar
Förvaltningslagen (1986:223)
Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
Lag (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse
Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen
Inkomstskattelagen (1999:1229)
Förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen [ersatt av förordningen SFS 2003:1106]
Förordning (2003:1106) med instruktion för Skatteverket [ersatt förordningen SFS 1990:1293]
Kommunalskattelagen (1928:370)
Konkurrenslagen (1993:20)
Lag (1968:430) om mervärdeskatt
Mervärdesskatteförordningen (1994:223)
Mervärdesskattelagen (1994:200)
Plan- och bygglag (1987:10)
Regeringsformen (1974:152)
SFS 1990:576 – Reformerad mervärdesskatt m.m.
SFS 1991:119 (om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare)

SFS 1994:1798 [om ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200) i samband med Sveriges EU-inträde]
SFS 1998:346 (om s.k. gruppregistrering till mervärdesskatt)
SFS 1999:640 (om s.k. investeringsguld och moms)
SFS 2000:500 – Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter m.m.
SFS 2000:1358 (3 kap. 3 § andra stycket ML, ändring)
SFS 2001:971 – Utländska företagares mervärdesskatt i Sverige
SFS 2002:391 – lag om ändring i skattebetalningslagen
SFS 2002:1004 – Vissa mervärdesskattefrågor m.m.
SFS 2003:642 – lag med anledning av inrättande av Skatteverket
SFS 2003:1107 – Förordning om tillämpning av rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92
SFS 2006:874 – lag om ändring i BFL
SFS 2006:1031 – Om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (Prop. 2005/06:130)
SFS 2006:1293 – Regeringens föreskrifter om ikraftträdande den 1 juli 2007 av regler om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn
Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
Lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam
Lag (1994:1776) om skatt på energi
Skattebetalningslagen (1997:483)
Skattebrottslagen (1971:69)
Lagen (1995:575) mot skatteflykt
Socialavgiftslagen (2000:980)
Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
Taxeringslagen (1990:324)
Tillkännagivande (1994:1501) av fördrag och andra instrument med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen
Lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse
Tullagen (2000:1281)
Årsredovisningslagen (1995:1554)

Utländska mervärdesskattelagar etc

Lov om merværdiafgift, LBK nr 804 (af 16/08/2000, Gældende) – Danmark
Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501 – Finland
Inkomstskattelagen (1535/92) – Finland
Lov om merverdiavgift av 19.juni 1969 nr. 66 (reformerad genom lov 21.desember 2001 nr. 103) – Norge
Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG 1980), neugefasst durch Bekanntmachung vom 9. Juni 1999 – Tyskland

Offentligt tryck

Utskottsbetänkanden

bet. 1989/90:SkU31 – Reformerad mervärdeskatt m.m.
bet. 1993/94:SkU29 – Ny mervärdesskattelag
bet. 1994/95:SkU7 – Mervärdesskatten och EG

bet. 1999/2000:SkU21 – Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter

Regeringens propositioner

Prop. 1968:100 – Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m.
Prop. 1973:163 – Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring i förordningen (1968:430) om mervärdesskatt, m.m.
Prop. 1975:104 – Bokföringslag m.m. (förslaget till 1976 års bokföringslag, GBFL)
Prop. 1978/79:141 – om redovisning av mervärdeskatt, m.m.
Prop. 1989/90:74 – Ny taxeringslag m.m.
Prop. 1989/90:110 Del 1 – Reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1989/90:111 – Reformerad mervärdeskatt m.m.
Prop. 1990/91:72 (om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare)
Prop. 1991/92:112 – F-skattebevis, m.m.
Prop. 1993/94:50 – Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag
Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen
Prop. 1994/95:36 (om Sveriges anslutning till Europeiska unionen)
Prop. 1994/95:54 – Ny lag om skatt på energi, m.m.
Prop. 1994/95:56 – Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m.
Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG
Prop. 1995/96:10 Del 1 – Års- och koncernredovisning Lagförslag Allmänna utgångspunkter
Prop. 1995/96:10 Del 2 – Års- och koncernredovisning Företag i allmänhet
Prop. 1995/96:170 – Översyn av skattebrottslagen
Prop. 1996/97:100 Del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
Prop. 1997/98:134 (om gruppregistrering till mervärdesskatt)
Prop. 1997/98:148 (om gruppregistrering till mervärdesskatt)
Prop. 1998/99:15 – Omstruktureringar och beskattning
Prop. 1998/99:32 – EU-bedrägerier och korruption
Prop. 1998/99:38 – Staten och trossamfunden
Prop. 1998/99:69 (om s.k. investeringsguld och moms)
Prop. 1998/99:130 Del 1 – Ny bokföringslag m.m. (förslaget till 1999 års bokföringslag, BFL)
Prop. 1999/2000:2 Del 1-3 – Inkomstskattelagen – Lagtext och allmänmotivering, Författningskommentarer och Bilagor
Prop. 1999/2000:82 – Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter
Prop. 2001/02:28 – Utländska företagares mervärdesskatt i Sverige
Prop. 2001/02:127 – Punktskatternas infogning i skattekontosystemet, m.m.
Prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.
Prop. 2002/03:77 – Mervärdesskatteregler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar
Prop. 2002/03:99 – Det nya Skatteverket
Prop. 2002/03:106 – Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.
Prop. 2003/04:26 – (om nya faktureringsregler i ML 1/1 2004)
Prop. 2005/06:130 – Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn

Statens offentliga utredningar, Regeringens skrivelser, promemorior och kommittédirektiv

SOU 1964:25 – (utredningen som ledde till införande av lag om mervärdeskatt 1969)
SOU 1975:1 – Demokrati på arbetsplatsen (Om arbetstagarbegreppet)
SOU 1989:35 Del 1 – Reformerad mervärdeskatt m.m.
SOU 1994:88 – Mervärdesskatten och EG
SOU 1994:100 – Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.
SOU 1996:157 – Översyn av redovisningslagstiftningen (Slutbetänkande av redovisningskommittén)
SOU 1999:28 – Förenklingsutredningens betänkande Kontantmetod för småföretagare
SOU 1999:47 – Mervärdesskatt Frivillig skattskyldighet (Betänkande av utredningen om mervärdesskatt vid fastighetsuthyrning)
SOU 1999:94 – Förmåner och ökade levnadskostnader
SOU 1999:133 – Kommunkontosystemet och rättvisan
SOU 2001:1 – Ny aktiebolagslag
SOU 2001:25 – Skattetillägg m.m.
SOU 2002:35 – Ny handelsbolagsbeskattning (Slutbetänkande av Förenklingsutredningen)
SOU 2002:47 – Våra skatter? Betänkande från Skattebasutredningen (med bilagorna Volym A och Volym B)
SOU 2002:74 – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Betänkande av Mervärdesskatteutredningen (Del 1 och Del 2)

Ds 2002:15 – Det nya Riksskatteverket

Dir. 2002:106 – Kommittédirektiv, Redovisning enligt internationella redovisningsstandarder
Fi 2003/3465 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt
Fi 2004/5143 – Finansdepartementets remiss 2004-11-04 ang EG-kommissionens förslag till rådet KOM(2004)641 slutlig

Meddelanden m.m. från Riksskatteverket/Skatteverket

[Skatteverket bildades den 1 januari 2004 och är en rikstäckande myndighet som inbegriper f.d. Riksskatteverket (RSV) och de tidigare 10 regionala skattemyndigheterna – vid referens till skrivelser etc avses med Skatteverket (SKV) dess huvudkontor, dvs. f.d. RSV]

Skrivelser

1991-07-11, dnr 14360-91/D19 – s. 218 och 221
1998-02-03, dnr 875-98/900 – s. 219
1998-08-17, dnr 7115-98/900 – s. 219
1999-02-03, dnr 851-99/100 – s. 218 och 221
1999-03-12, dnr 271-99/120 – s. 219 och 221
1999-04-12, dnr 3254-99/120 – s. 208
1999-12-09, dnr 11530-99/100 – s. 125 [ersatt av 2004-03-16]
2000-04-06, dnr 3997-00/100 – s. 67
2000-05-05, dnr 5056-00/110 – s. 105
2001-02-28, dnr 2758-01/120 – s. 105 och 106
2001-03-02, dnr 2962-01/100 – s. 150
2002-07-03, dnr 4860-02/120 – s. 200
2003-06-18, dnr 10324-02/150 – s. 141

2004-03-16, dnr 130-256490-04/113 – s. 125 [ersatt 1999-12-09]
2004-09-22, dnr 130-557045-04/113 – s, 194
2004-09-28, dnr 130 553888-04/111 – s. 137
2004-11-01, dnr 130 624085-04/111 – s. 194
2004-11-03, dnr 130 553890-04/111 – s. 66
2004-12-22, dnr 130 735843-04/111 – s. 194
2005-03-03, dnr 130 344-04/1152 – s. 151

Allmänna råd/meddelanden/rekommendationer/rapporter

RSV Im 1984:2 – s. 113
RSV Im 1993:4 – s. 194
RSV S 1996:7 – s. 139
RSV S 1997:2 – s. 218 och 219
RSV S 1998:40 – s. 218 och 220
RSV 2001:18 – s. 139 och 194
RSV:s Rapport 1993:8 – s. 131
RSV:s Rapport 1994:3 – s. 130
RSV:s Rapport 2000:8 – s. 144
RSV:s Rapport 2000:12 – s. 146
RSV:s Rapport 2002:3 – s. 146
SKV A 2004:5 – s. 219
SKV M 2004:4 – s. 219
SKV A 2005:4 – s. 139

Bokföringsnämndens uttalanden och allmänna råd

BFN U 90:2 (Om tidpunkt för bokföring) – s. 159 [ersatt av BFNAR 2001:2]
BFNAR 2001:2 (Om löpande bokföring) – s. 159 [ersatt BFN U 90:2]

Riksrevisionsverkets (numera Riksrevisionen) rapport

Riksrevisionsverkets revisionsrapport 2003-06-10, dnr 23 2000-1504 – s. 142

Sveriges advokatsamfund

(Nedan angivna remissvar återfinns under Artiklar på hemsidan www.forssen.info. Här nedan anges inom [ ] med **BF=F** respektive **BF=O** om Björn Forssén deltagit som författare respektive opponent vid utarbetandet av advokatsamfundets remissvar; advokatsamfundet utser för utarbetande av sina remissvar en grupp bestående av en ordförande, en författare (F) och en opponent (O) – samtliga advokater)

Sveriges advokatsamfunds remissvar till finansdepartementet 2003-08-20, ”Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt” (Fi2003/3465), dnr R-2003/0656 [**BF=F**] – s. 147
Sveriges advokatsamfunds remissvar till finansdepartementet 2004-12-22, ang EG-kommissionens förslag till rådet KOM(2004)641 slutlig (Fi2004/5143), dnr R-2004/1266 [**BF=O**] – s. 194, 225 och 257

3 EG-KÄLLOR OCH OECD

Amsterdamfördraget 1997 (artiklarna i Romfördraget – EG-fördraget – omnumrerades)
EG-fördraget [Romfördraget från 1958, det grundläggande fördraget om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskaperna (EEG), EEG bytte namn till Europeiska gemenskaperna (EG) genom Maastrichtfördraget 1992]
EG-kommissionens förslag till EG:s råd den 17 juni 1998, KOM (1998)377 slutlig [eng.: *COM (1998)377 final*]
EG-kommissionens ”Förslag till rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt”, lämnat den 11 oktober 2004 till EU:s råd, KOM(2004)641 slutlig
EG-kommissionens sjuttonde årsrapport om kontroll av tillämpningen av gemenskapsrätten (1999), KOM(2000)92 slutlig
EG:s cirkulationsdirektiv för punktskatter (92/12/EEG)
EG:s direktiv om handel med begagnade varor, m.m. (94/5/EG)
EG:s direktiv om indirekta skatter på kapitalanskaffning (69/335/EEG)
EG:s direktiv 98/80/EG (om undantag från skatteplikt för investeringsguld)
EG:s direktiv 2000/65/EG (om att underlätta för företagare som blir mervärdesskatteskyldiga i andra EG-länder och om att stimulera det skatteadministrativa samarbetet mellan medlemsländerna)
EG:s direktiv om övergångsordningen för varuhandeln mellan EG-länderna (91/680/EEG)
EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv (78/660/EEG) – rådets direktiv av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa bolagsformer
EG:s förordning 1408/71 om sociala avgifter
EG-förordningen 574/72 om tillämpningen av förordningen 1408/71
EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG) – om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter [ersatt 1/1 -07 av 2006/112/EG]
EG:s fusionsdirektiv (90/434/EEG)
EG:s moder-dotterbolagsdirektiv (90/435/EEG)
EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – fullständig titel: ”RÅDETS SJÄTTE DIREKTIV av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund” [ersatt 1/1 -07 av 2006/112/EG]
EG:s trettonde rådsdirektiv av den 17 november 1986 angående återbetalning av mervärdesskatt till näringsidkare från tredje land (86/560/EEG)
EG:s tullkodex – Rådets förordning (EEG) nr 2913/92
EG:s åttonde rådsdirektiv av den 6 december 1979 angående återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare från annat EG-land än Sverige (79/1072/EEG)
EU-grundlag, Utkast till fördrag om upprättande av en konstitution för Europa (den 18 juli 2003, CONV 850/03) och antagen EU-grundlag på toppmötet i Bryssel 17-18 juni 2004 som undertecknades den 29 oktober 2004, men har ännu inte ratificerats av EU-länderna – ersätter om så sker EG-fördraget tidigast den 1 november 2006
EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder
Faktureringsdirektivet (2001/115/EG)
Maastrichtfördraget 1992 (traktatfäste Den europeiska unionen av år 1993, EU)
OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet (1977) – sedan 1992 lösbladspublikationen ”OECD Model Tax Convention on Income and on Capital”

Romfördraget 1958 (EG-fördraget)
Rådets direktiv 2001/115/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (”faktureringsdirektivet”)
Rådets direktiv 2003/48/EG – (om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar för privatpersoner)
Rådets direktiv 2003/49/EG (’Ränta/royaltydirektivet’)
Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (ersatte den 1 januari 2007 bl.a. första och sjätte direktiven)
Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92

4 RÄTTSFALL

EG-domstolens domar

*(se EG:s hemsida: **www.europa.eu.int** – curia **eller www.curia.eu.int**)*

Aktuellt EG-land framgår i målbeteckningen, när fråga är om att kommissionen fört talan om fördragsbrott mot landet. När fråga är om att nationell domstol etc ansökt om förhandsavgörande, anges medlemslandets i fråga landkod efter målbeteckningen – EU-ländernas landkoder anges därför särskilt i nästa stycke.

EU:s medlemsländer kallades ibland ‘EU15’ under den tid antalet var just 15. Genom utvidgningarna 1/5 -04 och 1/1 -07 består EU av 27 länder (EU27). Här anges dock landkoderna för EU15 först, då rättsfallsregistret ännu bara innehåller avgöranden av fall från länder som var med redan under EU15. Landkoderna anges i parentes framför respektive land: (AT) Österrike, (BE) Belgien, (DE) Tyskland, (DK) Danmark, (EL) Grekland, (ES) Spanien, (FI) Finland, (FR) Frankrike, (GB) Storbritannien, (IE) Irland, (IT) Italien, (LU) Luxemburg, (NL) Nederländerna, (PT) Portugal och (SE) Sverige. Landkoderna för de nytillkomna 10 + 2 EU-länderna är: (CY) Cypern, (EE) Estland, (LV) Lettland, (LT) Litauen, (MT) Malta, (PL) Polen, (SK) Slovakien, (SI) Slovenien, (CZ) Tjeckien och (HU) Ungern samt (BG) Bulgarien och (RO) Rumänien.

Inom parentes [ ] anges det/de materiella ämnesområde/-n som närmast berörs i domen med följande förkortningar: **Br**, brottmål/straffrätt; **Fö**, förmögenhetsskatt; **He**, frågor om skatterättsligt hemvist, filialer, etableringsfrihet etc; **I**, inkomstskatt; **KapI**, indirekt skatt på kapitalanskaffning; **M**, mervärdesskatt; **P**, punktskatt; **Sof**, social försäkring och sociala avgifter; **Sop**, social politik (arbetsrätt etc); **Tu**, tullrätt; och **Vm**, varumärkesrätt. I övrigt anges **Rä**: målet berör förhållandet mellan nationella regler och EG-rätten utan att något särskilt ämnesområde anges materiellt sett.

26/62 (van Gend en Loos), NL [Rä] – s. 18 och 56
6/64 (Costa), IT [Rä] – s. 18, 55 och 56
107/76 (Hoffman-La Roche), DE [Vm] – s. 15 och 76
8/81 (Becker), DE [M] – s. 57
89/81 (Hong-Kong Trade), NL [M] – s. 62, 95, 96, 99, 102 och 106
283/81 (CILFIT), IT [Rä] – s. 51
14/83 (von Colson och Kamann), DE [Sop] – s. 48 och 52
268/83 (Rompelman), NL [M] – s. 33, 89, 90, 94, 137 och 144
270/83 (avoir fiscal) – kommissionen mot Frankrike [I] – s. 17
295/84 (Wilmot), FR [M] – s. 22, 38, 42, 227 och 263

102/86 (Apple and Pear Development Council), GB [M] – s. 107
50/87 (kommissionen mot Frankrike) [M] – s. 33
Förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme m.fl.), BE [M] – s. 125
342/87 (Genius Holding), NL [M] – s. 125
348/87 (SUFA), NL [M] – s. 40
173/88 (Henriksen), DK [M] – s. 193 och 194
C-60/90 (Polysar), NL [M] – s. 79 och 203
C-97/90 (Lennartz), DE [M] – s. 91, 102, 137 och 220
C-204/90 (Bachmann), BE [I] – s. 38
C-333/91 (Sofitam), FR [M] – s. 79, 80, 102 och 203
C-10/92 (Maurizio Balocchi), IT [M] – s. 131 och 132
C-291/92 (Armbrecht), DE [M] – s. 50, 92 och 102
C-16/93 (Tolsma), NL [M] – s. 208
C-62/93 (BP Soupergaz), EL [M] – s. 57
C-279/93 (Schumacker), DE [I/He] – s. 17 och 37
C-302/93 (Debouche), NL [M] – s. 151, 152, 164 och 224
C-4/94 (BLP Group), GB [M] – s. 33, 50, 74, 76, 140, 141 och 219
C-110/94 (INZO), BE [M] – s. 89, 93, 94, 128, 131 och 137
C-155/94 (Wellcome Trust), GB [M] – s. 79 och 203
C-230/94 (Enkler), DE [M] – s. 74, 75, 79 och 137
C-306/94 (Régie dauphinoise), FR [M] – s. 203
C-2/95 (Sparekassernes Datacenter), DK [M] – s. 40 och 69
C-37/95 (Ghent Coal), BE [M] – s. 33 och 91
C-80/95 (Harnas & Helm), NL [M] – s. 79, 80, 81, 102 och 203
C-85/95 (Reisdorf), DE [M] – s. 125
C-250/95 (Futura), LU [I/He] – s. 37
C-258/95 (Julius Fillibeck Söhne), DE [M] – s. 219
C-296/95 (Man-in-Black), GB [P] – s. 53 och 54
C-118/96 (Safir), SE [P] – s. 17
C-141/96 (Langhorst), DE [M] – s. 125
C-336/96 (Gilly), FR [I] – s. 37
C-178/97 (Barry Banks m.fl.), BE [Sof] – s. 66
C-202/97 (Fitzwilliam Executive Search Ltd), NL [Sof] – s. 66
C-236/97 (Aktieselskabet Forsikringsselskabet Codan), DK [KapI] – s. 51
C-307/97 (Saint-Gobain), DE [I] – s. 37
C-358/97 (kommissionen mot Irland) [M] – s. 40
C-391/97 (Gschwind), DE [I/He] – s. 37
C-432/97 (kommissionen mot Tyskland) [M, målet var *pending* (anhängigt) och noterades som *removed* (avfört) den 7 juli 2000] – s. 223
C-23/98 (Heerma), NL [M] – s. 201 och 203
C-35/98 (Verkooijen), NL [I/He] – s. 36
C-98/98 (Midland Bank), GB [M] – s. 50, 74 och 99
Förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), ES [M] – s. 89, 126, 129, 130, 132 och 137
C-200/98 (X AB och Y AB), SE, [I, förhandsavgörande i RÅ 2000 Ref 17] – s. 17 och 36
C-251/98 (Baars), NL [Fö/He] – s. 36
C-396/98 (Grundstückgemeinschaft Schloßstraße), DE [M] – s. 137
C-400/98 (Breitsohl), DE [M] – s. 88, 89, 91, 94, 102, 103, 105, 106, 128, 130, 132, 137, 141, 196 och 244
C-408/98 (Abbey National), GB [M] – s. 50, 76, 137, 252 och 255
C-409/98 (Mirror Group), GB [M] – s. 193
C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel), DE [M] – s. 126
C-136/99 (Siena), FR [M] – s. 152
C-142/99 (Floridienne), BE [M] – s. 79, 80 och 203
C-150/99 (Stockholm Lindöpark), SE [M] – s. 40
Förenade målen C-177/99 och C-181/99 (Ampafrance m.fl.), FR [M] – s. 217, 219 och 221
C-16/00 (Cibo), FR [M] – s. 50, 77 och 99
C-99/00 (Lyckeskog), SE [Br/Tu] – s. 76

C-269/00 (Seeling), DE [M] – s. 40 och 92
C-436/00 (X och Y), SE [I, förhandsavgörande i RÅ 2002 Not 210] – s. 17, 36 och 37
C-8/01 (Taksatorringen), DK [M] – s. 107
C-77/01 (EDM), PT [M] – s. 203
C-168/01 (Bosal Holding), NL [I] – s. 36, 38 och 115
C-275/01 (Sinclair Collis), GB [M] – s. 40
C-137/02 (Faxworld), DE [M] – s. 88 och 94
Förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), GB [M] – s. 126 och 259
C-395/02 (TransportService), BE [M] – s. 126
C-32/03 (I/S Fini H), DK [M] – s. 94 och 109
C-204/03 (kommissionen mot Spanien), ES [M] – s. 106
Förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen Ltd m.fl.), GB [M] – s. 259
C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), SE [M] – s. 95, 96, 97, 98, 112, 117, 180, 181, 182, 210, 238, 239, 251 och 252
C-465/03 (Kretztechnik), AT [M] – s. 203
C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), FI [M] – s. 119 och 151
C-240/05 (Eurodental), LU [M] – s. 152

Domar och pågående mål samt skatterättsnämndens etc förhandsbesked

[Skatte- eller avgiftsslag etc som berörs i fallen nedan anges inom parentes [ ]: **A**=arbetsgivaravgiftsfråga; **I**=inkomstskattefråga; **M**=mervärdesskattefråga; **P**=punktskattefråga; och **U**=uppbördsfråga.]

Regeringsrättsdomar

RÅ 1917 Fi. 64 [I] – s. 267
RÅ 1964 ref 16 [I] – s. 211 och 212
RÅ 1969 ref 19 [I] – s. 170
RÅ 1973 Fi. 85 [I] – s. 170
RÅ 1974 A 2068 [I] – s. 170 och 171
RÅ 1978 1:51 [M] – s. 78
RÅ 1981 1:4 [I] – s. 176
RÅ 1981 1:17 [I] – s. 171
RÅ 1983 1:40 [I] – s. 67 och 170
RÅ 1984 1:67 [M] – s. 55, 231, 253 och 255
RÅ 1984 1:101 [U] – s. 67 och 170
RÅ 1985 Aa 203 [M] – s. 69
RÅ 1987 ref 115 [M] – s. 130
RÅ 1987 ref 153 [I] – s. 185 och 186
RÅ 1987 ref 163 [A] – s. 67, 138 och 155
RÅ 1988 Not 276 [I] – s. 176
RÅ 1988 Not 642 [M] – s. 69
RÅ 1988 ref 74 [M] – s. 55 och 255
RÅ 1988 ref 106 [M] – s. 261
RÅ 1988 ref 143 [M] – s. 132
RÅ 1989 Ref 62 I och II [I] – s. 261
RÅ 1989 Ref 86 [M] – s. 107 och 201
RÅ 1991 Not 82 [M] – s. 69
RÅ 1991 Ref 6 [I] – s. 255
RÅ 1992 Not 209 [M] – s. 69
RÅ 1992 Not 210 [M] – s. 69
RÅ 1992 Ref 62 [M] – s. 69 och 155
RÅ 1993 Ref 13 [M] – s. 69
RÅ 1993 Ref 78 [M] – s. 229, 230 och 232
RÅ 1993 Ref 100 [I] – s. 186
RÅ 1994 Not 13 [M] – s. 69
RÅ 1994 Not 302 [M] – s. 199
RÅ 1995 Not 224 [M] – s. 201
RÅ 1996 Not 168 [M] – s. 25, 63, 178, 189 och 241
RÅ 1996 Not 192 [M] – s. 155
RÅ 1997 Not 82 [M] – s. 155
RÅ 1997 Ref 16 [M] – s. 171, 183 och 215
RÅ 1998 Not 111 [M] – s. 69
RÅ 1998 Ref 10 [I] – s. 171, 178, 183 och 191
RÅ 1998 Ref 40 [M] – s. 219
RÅ 1999 Not 46 [M] – s. 69
RÅ 1999 Not 176 [M] – s. 219
RÅ 1999 Not 245 [M] – s. 266
RÅ 1999 Not 282 [M] – s. 60, 102, 104, 105, 106, 107, 108, 244 och 252
RÅ 1999 Ref 8 [P] – s. 22
RÅ 1999 Ref 16 [M] – s. 125 och 248
RÅ 1999 Ref 33 [M] – s. 107
RÅ 1999 Ref 37 [M] – s. 219
RÅ 1999 Ref 50 [I] – s. 186
RÅ 2000 Not 59 [P] – s. 22
RÅ 2000 Not 189 [I] – s. 67 och 170
RÅ 2000 Ref 5 [M] – s. 56
RÅ 2000 Ref 17 [I], förhandsavgörande inhämtat från EG-domstolen: C-200/98 – s. 17 och 36
RÅ 2000 Ref 38 [I] – s. 17
RÅ 2000 Ref 47 (I och II) [I] – s. 17 och 36
RÅ 2000 Ref 53 [I] – s. 187
RÅ 2001 Not 15 [M] – s. 25 och 178
RÅ 2001 Not 28 [M] – s. 252
RÅ 2001 Not 69 [M] – s. 267
RÅ 2001 Not 70 [M] – s. 267
RÅ 2001 Not 97 [M] – s. 48, 49, 114 och 115
RÅ 2001 Not 98 [M] – s. 48 och 114
RÅ 2001 Not 99 [M] – s. 48, 55, 111, 114, 115, 231 och 255
RÅ 2001 Ref 60 (regeringsrättens dom 2001-11-16, mål nr 6655-2000) [I] – s. 67 och 200
RÅ 2002 Not 26 (regeringsrättens dom 2002-02-27, mål nr 8365-1998) [M] – s. 130
RÅ 2002 Not 210 (regeringsrättens dom 2002-12-20, mål nr 7009-1999) [I], förhandsavgörande inhämtat från EG-domstolen: C-436/00 – s. 17 och 36
RÅ 2002 Ref 9 [M] – s. 155
RÅ 2002 Ref 13 [M] – s. 209
RÅ 2003 Ref 25 [M] – s. 107

RÅ 2003 Ref 36 (regeringsrättens dom 2003-06-06, mål nr 1438-2001) [M] – s. 57 och 77
RÅ 2003 Ref 80 [M] – s. 194, 196 och 209
RÅ 2003 Ref 99 [M] – s. 65 och 66
RÅ 2003 Ref 100 I och II [M] – s. 217
RÅ 2004 Ref 62 [I] – s. 171
RÅ 2004 Ref 65 [M] – s. 55, 231 och 255
RÅ 2005 Not 96 [I] – s. 187
RÅ 2005 Ref 4 I och II [I] – s. 187 och 207
RÅ 2005 Ref 14 [I] – s. 191
RÅ 2005 Ref 19 [M] – s. 201
RÅ 2005 Ref 20 [M] – s. 96
RÅ 2005 Ref 37 [I] – s. 184
RÅ 2005 Ref 67 [I] – s. 186
RÅ 2005 Ref 74 [M] – s. 107
RÅ 2005 Ref 81 [M] – s. 224
RÅ 2006 Ref 31 [M] – s. 215
RÅ 2006 Ref 47 [M] – s. 106
RÅ 2006 Ref 57 [I] – s. 116
RÅ 2006 Ref 58 [I] – s. 205

Regeringsrättens domar 1999-03-25 (mål nr 1035-1997, 3572-1997, 3618-1997 och RÅ 1999 Ref 16) [M] – s. 125, 248, 249 och 253
Regeringsrättens dom 2001-11-16, mål nr 4453-2000 [M] – s. 67 och 200

Kammarrättsdomar

[”Ej överklagad”, överklagande återkallat eller överklagad men ej prövningstillstånd=lagakraftvunna domar]

- Kammarrättens i Stockholm dom 1998-11-03 (mål nr 6461—6462-1996, Avd. 7). Regeringsrätten vägrade medge prövningstillstånd 2000-07-17 (mål nr 7895—7896-1998). [M] – s. 249, 252, 253, 254 och 256
- Kammarrättens i Stockholm dom 2002-05-03 (mål nr 6431-6435-2000, Avd. 7). Ej överklagad. [M] – s. 251
- Kammarrättens i Stockholm dom 2002-05-28 (mål nr 8568-2000, Avd. 2). Ej överklagad. [M] – s. 253
- Kammarrättens i Stockholm domar 2004-08-24 (mål nr 4886—4890-03 och 778-04; Avd. 03). Ej överklagade [(bl.a.) M] – s. 248

Skatterättsnämndens (SRN) etc förhandsbesked [SRN ersatte den 1 juli 1991 Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden som i sin tur hade ersatt Riksskattenämnden (RSN)]

[”ej överklagat”=lagakraftvunnet besked]

- RSV/FB Im 1978:1 (=RÅ 1978 1:51) [M] – s. 78
- RSV/FB Dt 1985:33. Beskedet ej överklagat [I] – s. 200
- SRN 1998-01-28. Överklagat och avgjort (RÅ 1999 Ref 50) [I] – s. 186
- SRN 1998-07-10. 2 stycken, överklagade och avgjorda (RÅ 1999 Ref 37 och RÅ 1999 Not 176) [M] – s. 219
- SRN 2001-02-14. Överklagat och avgjort (RÅ 2003 Ref 36 – regeringsrättens dom 2003-06-06, mål nr 1438-2001) [M] – s. 77
- SRN 2005-05-16. Beskedet ej överklagat [M] – s. 201
- SRN 2005-06-23. Överklagat, men avskrivet hos Regeringsrätten 2005-11-07 på grund av återkallande av överklagandet [M] – s. 201
- SRN 2005-12-21. Beskedet ej överklagat [M] – s. 212, 213, 215 och 240
- SRN 2007-01-12. Beskedet överklagat av SKV [M] – s. 201

Svea hovrätt

- Mål nr B 1378/96 (Högsta domstolens avslag på resningsansökan, mål nr Ö 257-99) [M] – s. 257 och 258
- Mål nr B 5292-01 m.fl. (Högsta domstolens beslut 2002-05-13 att ej meddela prövningstillstånd, mål nr B-447-02, och Högsta domstolens beslut 2002-05-13 att ej meddela prövningstillstånd i ärende om ersättning till offentlig försvarare, mål nr Ö 448-02) [(bl.a.) M] – s. 246

SAKREGISTER

—A—

A conto 153, 159
Absolut företräde
EG-rätten framför nationell rätt . 54, 56
Abusive practice 126, 259
Ackordskontrolltjänster 183, 215
Affärshändelse .. 70, 72, 113, 116, 120, 125, 126, 129, 206, 233, 248, 253, 254, 260
definition 71
Allmänna platser 194
Allmänna råd 122, 138
Allmännyttiga ideella föreningar 20, 62, 154, 166, 182, 185, 241
Analogislut 53
Anläggningstillgång 193
Anmälningsskyldighet 132
Anslutningsfördraget 14
Arbetsgivaravgifter 28, 43, 135
Arbetsinkomster 24
Arv 210
Automatiska beslut 135
Autonom europeisk innebörd
gemenskapsrättsliga begrepp 15, 67, 121, 236, 242
Avdragsförbud 217
ingående mervärdesskatt, för representation och liknande . 263
Avdragsrätt 216
fordran på staten, skiljer momsen från andra skatter 22
grundläggande för momsen som idé 47
subjektiv bedömning 88
verksamhet under viss nivå 91
Wilmot-test skiljer andra skatter från momsen 22
Avgifter
för idrottsutövare 189
Avgiftspligtige personer 26

—B—

Belgien 152
Beloppsramar
RSVs 220
Beskattningsförfarande 135
Bidrag 209
Bilaterala dubbelbeskattningsavtal .. 37
Bingoaftnar 186
Biodlare 134
Blandad verksamhet 78, 107
Bodelning 210
Bokföringsbrott 148, 245, 254
Bokföringsskyldighet 21, 69, 71, 73, 82, 136, 158, 159, 160, 242, 243, 244, 255, 263
Bolagsskatt 19
Bostadsrättsföreningar 180
Branschorganisation 212, 215
Brottslig verksamhet 255
Byggnader 16, 96, 100
Byggnadsmark 16, 96, 100
Byggnadsrörelse 16, 63, 96, 208

—C—

Cirkulationsdirektivet 53
för punktskatter 27, 33, 53

—D—

Danmark 26
dansk 26, 53, 54, 76, 203
Detaljplan 193
Dubbelbeskattning 32, 37, 54

—E—

EEIG 11, 154, 243
Effektivitetsprincipen 53
Egenavgifter 27
EG-rätten
absolut företräde framför nationell rätt 54
Ekonomisk verksamhet . 58, 66, 68, 79, 83, 93, 101, 137, 172, 199, 201, 235, 261
bokföringsskyldighet indikator på 69
fråga om miniminivå för 73, 75
i fall med engångsersättningar ... 182
konstitueras ej av att investering i sig genererar avkastning (aktivitetskrav) 203
konsumtions- och konkurrensperspektiv i praktiken 68
upphör verksamheten eller karaktär av skattskyldig person? 108
varaktighetsrekvisit i aktivitetskrav för 80
Elektroniska tjänster 140
engelsk 54
England 53, 54
Entré
för publik till idrottsevenemang 189
Etableringsfrihet ... 17, 19, 36, 115, 236
EU-grundlag

klar men ej ratificerad 18
Europeisk lag 19
Europeisk ramlag 19
Exporttjänst 56
—F—
Fackförbund 183
Fackföreningar 183, 215
Fast driftställe 19
Fast egendom 128, 193, 201
Fast etableringsställe 19, 161
Fastighet 16, 63, 92, 96, 112, 128, 150, 162, 170, 179, 189, 192, 197, 199, 205, 208, 228, 231, 237, 238, 242, 258, 266
Fastighetsrekommendationen 194
Finland 24, 25
Fjärde bolagsrättsliga direktivet ... 120, 121
Fodran på staten
ingående mervärdesskatt 226
Fordran på staten
ingående mervärdesskatt 43, 89, 156, 164, 173, 263
Frankrike 267
fransk 217
Freelance-fotograf 134
Fri rörlighet 17, 19, 67
de fyra friheterna 36
Friskis & Svettis-kort 221
Frisörer 146
Frivillig registrering
till mervärdesskatt 151
Frivillig skattskyldighet 112, 128, 143, 150, 162, 228, 242, 258
Fusionsdirektivet 18, 110, 114, 236
Fåmansföretag 24
Fördragsbrott 222
talan om 90
Fördragskonform
tolkning (långtgående) 48
Företagsform 146, 170, 240
Företagshälsovård 219
Förfarande 17, 191, 192, 197, 244, 262
deklaration och skatteprocess 61, 132
enligt TL 135
förhållande till materiella skattefrågor och bokföring ... 118
hantering vara i tullager etc 149
hos SKV 148
nystartade företag 130
regler i SBL 27
regler om identifiering i sjätte direktivet 86
tjänstemannabeslut 134
Förmögenhetsskatt 68, 259
Förskott 153, 159
Första direktivet 13
Försäkringsersättningar 209
Förtullning 28
Förvärvsinkomster 24
Förvärvskällegreppet
utmönstrat 174
Förvärvssyfte 24, 62
allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund 188
att aktiviteten avses bli varaktig, tecken på 90
att skapa skattepliktiga transaktioner, nödvändigt för tillhörighet till momssystemet 78
bestäms genom verksamhets- och transaktionstänkande 118
exempel 69
förutsätts av subjektiva rekvisit för näringsverksamhet 169
förvärv, objektivt belägg för 99
i växelverkan med objektivt konstaterbara investeringar, för bestämning av skattskyldig person 235
indikeras av viss aktivitet med förvaltningsåtgärder 201
ML kan vara vägledande för inkomstskatten och viceversa, enligt nationell praxis 183
nödvändigt rekvisit för skattskyldig person 73
objektivt verksamhetsbegrepp, nödvändigt för indikation på tillräckliga förvärv för 173
uttrycks av förvärvsverksamhetsbegreppet i de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet 175
vari består aktivitetskravet? 78
vcrksamhetsbegreppet nödvändig motsvarighet till ekonomisk verksamhet, till belägg av 216
verksamhetsbegreppet, nödvändigt objektivt rekvisit till belägg av 243
Förvärvsverksamhetsbegreppet 175, 191
—G—
Gatumark 194
Gemenskapsinternt förvärv 35, 164, 222, 225, 256
Gewerbetreibenden 169
Gewinnerzielungsabsicht 169

God redovisningssed 23, 61, 122, 123, 140, 244, 263
bestäms t.ex. branschvis 120
bokföringsskyldighet enligt, indikator på ekonomisk verksamhet 69
faktisk praxis hos kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga 122
frikoppling av MLs redovisningsregler från, risk för negativa effekter på normbildning..... 153
nationell (svensk) eller möjligen samnordisk standard 120
och bokföringsskyldighet, ej prejudiciell verkan för vem som är företagare enligt skatterätten men bevisverkan därvid 82
redovisningsrätten nödvändig för periodiseringsfrågan skatterättsligt..... 139
tendenser hos SKV skapa skattemässig sådan..... 127
undantag för förskott och a conton enligt ML 159
utveckling mot skattemässig sådan 145
grekisk 53, 54
Gym..... 219
Gåva 210
—H—
Handelsbolag 146, 154, 176, 186, 198, 200, 201, 205, 207, 243, 277
Hobby..... 134, 169
Holdingbolag..... 203, 260
Holland..... 152
Hotellrörelse..... 197, 242
—I—
Ideell organisation
utländsk 185
Ideella föreningar .. 163, 182, 184, 241
allmännyttiga 25, 183
utan vinstintresse 189
Idrottsklubb 186
Immateriell tillgång..... 206
Immovable property..... 193
Import..... 28, 32, 36, 43, 46, 54, 56
Ingress 26
Ingående mervärdesskatt 40, 43, 50, 55, 71, 77, 84, 103, 117, 126, 140, 150, 153, 159, 165, 178, 192, 204, 216, 226, 253
avdragsförbud i vissa fall, t.ex. under vissa förutsättningar för represenation och liknande ...263
fordran på staten.....55
jämkning (investeringsvara).....92, 112, 126, 228
återbetalningsskyldighet.....259
Inkomstskatt.....14, 36, 46, 62, 69, 98, 108, 110, 114, 116, 120, 123, 134, 135, 137, 146, 154, 166, 167, 169, 172, 183, 186, 188, 193, 196, 200, 204, 205, 209, 217, 219, 221, 234, 238, 241, 243, 244, 245, 256, 259, 263, 267
Inkomstskatteavdrag 135
Inkomstslagen 209
intäkter som faller utanför.....211
restinkomstslaget (tjänst)..170, 216, 240
Inkomstslaget kapital 176
Inkomstslaget näringsverksamhet ...14, 28, 30, 170
Inkomstslaget tjänst 169
Innehav av tillgång.....206
Investeringsvara92, 112, 126, 151, 228
Irland.....24, 35
Italien 146
—J—
Jura novit curia.....141
Jämkning av ingående mervärdesskatt 262
investeringsvaror 91, 112, 126, 151, 228
—K—
Kapitalinkomster.....24, 176
Karusellhandel 144, 225, 257
Konkurrensneutralitet.....41
extern och intern.....33
Konkurrenssnedvridning.....63, 224
Konsumtionsneutralitet 41
Kontantmetod.....146
Kostnad 43
Kostnadsdelning.....214, 215
Kreditnota 206
Kumulativa effekter 40, 134
Kyrklig stiftelse.....178
Källskatter.....43
—L—
Lagertillgång.....16, 63
Lagvalsregler
moms och punktskatter inom EU 32
Latenta momskostnader 134
Legalitetsprincipen 15, 54, 55, 65, 166, 192, 214, 224, 233, 256
Leverans av varor.....69

Likformighetsprincipen 34
Livsföringsinstitut 219
Lotterier 186
Luxemburg 53, 54, 222
Lönsamhetsstudie 93
—M—
Materiell tillgång 206
Mervärdesskatt 134
förkortas moms 13
idén 267
lagvalsregler inom EU 32
Moder-dotterbolagsdirektivet ... 18, 36, 115
Moms 13, 135
Momskontrollen 144
Momssystemet
ett enda med två registreringsformer 130
Multilateralt dubbelbeskattningsavtal 37
Musikkonserter 186
Målstyrd lagtolkning 139
—N—
Nederländerna 24
Non-profit-making organizations ... 25, 62, 154, 184, 185, 241
Norge 23, 24
Näringsbidrag 106
Näringsfastighet 182, 202, 207, 237
alltid näringsverksamhet 199
alltid om fastigheten innehas av juridisk person 199
Näringsidkare
enligt förarbetena till BFL 73
Näringsverksamhet170, 184, 195, 198, 204, 205, 209, 234, 237
andra skatters etc än momsen koppling till 27
ej konkurrerande moms 42
former liknande 14, 28, 240
MLs formella koppling till, för bestämning av yrkesmässig verksamhet 14, 234
subjektiva rekvisit.... 167, 216, 238, 256
underskott i 264
—O—
OECD:s modellavtal 37
Officialprincipen 135
Omprövning 134
Omsorg 139
Omsättning
uppkomst 208
Omsättningstillgång 262
Ordnad bokföring 61, 72, 92, 120, 124, 125, 127, 136, 137, 145, 146, 147, 148, 160, 245, 247, 248, 249, 250, 253, 254, 256, 257, 260
Organisationer utan vinstintresse ... 185
Oriktig uppgift 253
—P—
Paraplyorganisation 200
Parker 194
Parkeringsverksamhet 193, 242
Personalvård 220
Pizzerior 146
Plan- och bygglagen 193, 194
Planerad verksamhet 93
Preambel 26
Preliminär skatt 43
Primärrätt 17
Pristillägg 206
Privatbostad 217
Privatbostadsfastighet ... 162, 181, 208, 238
Privatbostadsfastigheter
produkter från 179
Privatbostadsföretag 162, 180
produkter från fastighet hos 179
Privatbostäder 239
kan inte ingå i näringsverksamhet 181
Privatinvesterare 201
Proportionalitetsprincipen 217, 218
Prövningstillstånd ... 76, 179, 243, 253, 256
Punktskatt 53
Punktskatter 27
alkoholskatt 28
cirkulationsdirektivet från EG 27, 33, 53
energiskatt 28
lagvalsregler inom EU 32
reklamskatt 22, 28
Purist approach 50, 74
Pärmmetoden 146
—Q—
Qui facit per alium facit per se 53
—R—
Rabatt 206
Reciprocitetsprincipen .. 38, 44, 46, 74, 85, 136, 268
stark ställning på momsområdet .. 47
Redovisning 135
av utgående moms, avskattning av momsavdrag 84
Redovisningsstandarder
internationella 121

Registrerade trossamfund 163, 166, 182, 184, 241
Registreringskontroll 141
Registreringsåtgärd
funktionen av att skatteadministrativa kontrollapparaten påkopplas 130
Rekommendation 139
Religiösa institutioner 189
Representation
intern och extern 218
Restauranger
mindre 146
Resultat 121
Retroaktiv skattelagstiftning
förbud mot 15
Rockmusikkonsert 186
Romersk rätt 53
Royalty 206
Royaltydirektiv
Ränta/royaltydirektivet 18
RSVs/SKVs handledning 140
Ränta 79, 209, 260
Räntedirektiv
om räntebetalningar för privatpersoner 18
Rättsakter 26, 218
Rättvisande bild 120, 121
internationell (europeisk) standard 120
med sikte på det enskilda företaget 121
Rörelse 170, 176, 193, 242
Rörelseliknande former 133
Rörelsemässig 24

—S—

Sale and leaseback 261
Saltsjöbadsandan 250, 260
Samfällighet 208
Schablonbeskattningsfrågor 146
Schabloninkomstskatt
förhållande till EGs momsdirektiv 146
Schablonmoms 147
Sekundärrätt 18
Självkostnadspris 178
Självständighetsrekvisitet 172, 234
Sjätte direktivet 14
Skattebortfall 217, 224
Skattebrott 15, 50, 148, 225, 246, 247, 253, 254, 257, 259
rekvisitet oriktig uppgift, samma innebörd som i skattetilläggsfrågan 248
Skatteflykt 217, 220
Skattefritt
vid inkomstbeskattningen 209
Skattenämnden 134, 135, 138
Skatteobjekt 16
Skatteparadis 19
Skatteplanering 53, 54
Skatteslag 135
Skattesubjekt 14, 234
Skattesuveränitet 223
Skattetillägg 50, 124, 248, 253
Skatteundandragande 217, 220
Skatteverket
en enda myndighet 142
SKV 52, 134, 135
Skattskyldig person 16, 23, 40, 56
kan beskattas 42
vem, hur och när? 62
SKV
Skatteverket 52
Slutskattsedel 43
Smågodisbutiker 146
Sociala avgifter 27, 253, 257
Spanien 146
Stadigvarande bostad 217
Statsbidrag 106
Stilleståndsersättning 212
Storbritannien 26, 35
brittisk 265
Supplementärregeln 14, 25, 28, 55, 62, 133, 161, 162, 177
former liknande näringsverksamhet 240
icke fiskala kontrollmotiv 136
Sveriges Riksdag 19

—T—

Taxable person 23, 62
Taxeringsförfarandet 134
Taxeringsnämnd 138
Taxeringsärende 134
Testamente 210
Tillfällig förvärvsverksamhet 211
Tillgång
näringsbetingad 176
Tillgångstänkande .. 118, 192, 261, 262
Tillhandahållande av tjänster 69
Tjänst 69, 74, 80, 81, 85, 91, 95, 96, 98, 149, 155, 161, 166, 180, 200, 204, 208, 219, 226, 227, 231, 240, 266
definition 192
Tolkning
fördragskonform (långtgående) ... 48
historisk 54
målstyrd 54, 139
teleologisk 54

Torg- och marknadsplatser 194
Transaktionstänkande23, 60, 103, 104, 107, 108, 113, 117, 118, 119, 190, 195, 196, 261, 262
Travhäst
innehavare av 134
Trettonde direktivet 151
Trossamfund
registrerade 25, 183
Tull 27
Tullunion
EU 28
Tullverket 28
tysk 88, 140, 169, 223
Tyskland 222, 223
—U—
Underprissättning 83, 93, 210, 251
Underskott 43, 169
Ungern 24
Unternehmer 169
Upphovsrätter 206
Upplagshavare 28
Utgifter
för att förvärva och bibehålla inkomster 220
Utgående mervärdesskatt ... 43, 49, 55, 59, 64, 84, 92, 98, 105, 133, 141, 166, 180, 192, 199, 215, 223, 237, 249
felaktig debitering av 255
redovisning av, avskattning av momsavdrag 84
Utländsk företagare
återbetalning av mervärdesskatteutgifter 152
Uttagsbeskattning 84, 112, 114, 117, 180, 210, 251
bygg 16, 63, 208
underprissättning 93
—V,W—
Vaktmästartjänster 178
Vara .69, 74, 80, 81, 85, 91, 95, 96, 98, 103, 149, 155, 161, 166, 180, 200, 202, 204, 208, 219, 224, 226, 227, 231, 240, 266
definition 192
Varaktighet 169
Varaktighetsrekvisitet ... 172, 176, 234
Varuskatt 155
Verksamhet
del av 107
Verksamhetsbegreppet
behov förändring 107
Verksamhetsgren 107
Verksamhetstänkande .23, 60, 99, 101, 102, 104, 108, 109, 117, 118, 119, 172, 173, 195, 196, 197, 261, 262
Verksamhetsöverlåtelse 48
Wilmot-test 22, 227, 263
avdragssidan avgör om annan skatt är otillåten konkurrerande moms 42
skiljer andra skatter från momsen 38
Vinstrekvisit 168, 170, 234
von Colson-principen 48
Vård 139
Vägsamfällighet 208
Värdepappershandel 176, 202
—Y—
Yrkesmässig verksamhet 149, 164
angående bestämningen genom hänvisning till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL 198
begränsning av, för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund under vissa förutsättningar 182
bestämningen av skatteobjektet kan influera bestämningen av skattesubjektet i vissa hänseenden 191
huvudregel 14, 28, 30
hänvisning till näringsverksamhetsbegreppet i IL för andra skatter etc än momsen 27
hänvisning till subjektiva förutsättningar för näringsverksamhet 168
strukturering bedömning i förhållande till näringsverksamhet och viceversa 166
supplementärregel 14, 28
supplementärregeln 177
vissa inkomster faller utanför inkomstslagen enligt IL, betydelsen av 209
vissa tillfälliga omsättningar 14, 179
—Å—
Årsredovisning 120
Årsredovisningslagen 120
Åttonde direktivet 151, 152
—Ö—
Övergång till fri omsättning 28
Övervältringsprincipen .44, 45, 49, 50, 76, 77, 83, 93, 106, 112, 173, 218, 268