

EG-rättskonformitet mellan vissa begrepp i ML och den nationella svenska inkomstskatterätten

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 2008
ISBN 978-91-977553-0-6

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 9

1. INLEDNING, s. 11

1.1 ÄMNE OCH SYFTE, s. 11

1.2 METOD, s. 12

1.3 ÖVERSIKTLIGT OM EG-RÄTTSLIGA OCH ANDRA ASPEKTER PÅ FRÅGORNA I DETTA ARBETE, s. 16

1.3.1 Momsen och inkomstskatten i förhållande till EG-rätten, s. 16

1.3.2 Begrepp i ML vilka omfattas av respektive utelämnas från analysen, s. 23

1.3.3 Internationell jämförelse, s. 29

1.3.4 Något om sociala avgifter, punktskatter och tull, s. 41

1.4 DISPOSITION, s. 44

2. DEN NYA TOLKNINGSMILJÖN OVH FRÅGOR FÖR ANALYSEN I DETTA ARBETE, s. 46

2.1 UPPBÖRDEN AV MOMS, s. 46

2.2 KONKURRENSNEUTRALITET: EXTERN OCH INTERN, s. 48

2.2.1 Extern och intern neutralitet, mervärdesskatterätten, s. 48

2.2.2 Extern och intern neutralitet, jämförelse av mervärdesskatterätten med inkomstskatterätten, s. 51

2.3 INTERN NEUTRALITET OCH MOMSENS GRUNDPRINCIPER FÖR ATT SKILJA FÖRETAGARNA FRÅN KONSUMENTERNA, s. 54

2.3.1 Mervärde och konsumtion, s. 54

2.3.2 Företagaren åtskiljs från konsumenten genom att beskattningsbar 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. 55

2.3.3 Mervärdesskatteprincipens grundläggande beståndsdelar: reciprocitet och övervältring som syftar till en konkurrensneutral tillämpning av momsreglerna, s. 60

2.3.3.1 Analys av art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, s. 60

2.3.3.2 Viss fördragskonform konform tolkning på momsområdet? s. 63
2.3.3.3 EG-domstolen beaktar grundprinciperna i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, även om det ibland ej uttalas direkt i domen, s. 65

2.3.4 Bokstavstolkning, systematisk tolkning och teleologisk tolkning, s. 67

2.3.5 Rättigheter, skyldigheter och legalitetsprincipen, s. 72

2.4 FRÅGOR FÖR ANALYSEN AV HUVUDFRÅGAN, s. 74

3. BESKATTNINGSBAR PERSON: VEM, HUR OCH NÄR? s. 79

3.1 SKATTSKYDIG PERSON, VEM? s. 79

3.1.1 Huvudregeln, s. 79

3.1.2 Fakultativa regler om vem som är beskattningsbar person, s. 80

3.1.3 Offentliga verksamheter, s. 82

3.2 BESKATTNINGSBAR PERSON OCH EKONOMISK VERKSAMHET, HUR? s. 83

3.2.1 Företagare, ej anställd, s. 83

3.2.2 Ekonomisk verksamhet, s. 85

3.2.3 Aktivitetskravet i ekonomisk verksamhet, s. 86

3.2.3.1 Ekonomisk verksamhet, konsumtions- och konkurrensperspektiv i praktiken, s. 86

3.2.3.2 Bokföringsskyldighet enligt god redovisningssed, en indikator på ekonomisk verksamhet, s. 87

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. 90

3.2.3.4 Aktivitet, miniminivå för ekonomisk verksamhet: prövning utan stöd av fysisk aktivitet indikerad genom upprättade räkenskaper, s. 93

3.2.3.5 Varaktighetsrekvisitet i aktivitetskravet för ekonomisk verksamhet, växelverkan mellan ekonomisk verksamhet och subjektiva rekvisit, s. 98

3.3 BESKATTNINGSBAR PERSON, NÄR INTRÄDER AVDRAGSRÄTTEN OCH FINNS DET VILLKOR FÖR DESS BESTÅND DÄREFTER? s. 100

3.3.1 När inträder avdragsrätten? Följdfrågor och olika tolkningsalternativ, s. 100

3.3.1.1 Följdfrågor, s. 100

3.3.1.2 Olika tolkningsalternativ, s. 102

3.3.2 När inträder avdragsrätten? Följdfrågor. EG-domstolens praxis, s. 105

3.3.2.1 Avdragsrättens uppkomst: vid förvärv eller först när skattepliktiga transaktioner förekommit i den ekonomiska verksamheten? s. 105

- 3.3.2.2 *Avdragsrättens bestånd, kan avdrag vägras retroaktivt på grund av att förvärvat vara eller tjänst inte kommer till nytta i den ekonomiska verksamheten? s. 108*
- 3.3.2.3 *Avdragsrättens bestånd, kan avdrag vägras retroaktivt på grund av att den ekonomiska verksamheten kan anses ha upphört? s. 110*
- 3.3.2.4 *Avdragsrättens bestånd, är ett visst tempo i avskattningen nödvändigt och är det tillräckligt med en tillfällig skattepliktig transaktion? s. 113*

4. VERKSAMHETSBEGREPPET, KAN DET BEHÅLLAS I ML OCH NÄR UPPHÖR VERKSAMHET, EKONOMISK VERKSAMHET RESPEKTIVE NÄRINGSVERKSAMHET? s. 119

4.1 KAN VERKSAMHETSBEGREPPET I ML BEHÅLLAS? s. 119

4.1.1 Verksamhetsbegreppet, EG-rättskonformiteten i ML:s struktur, s. 119

4.1.2 Verksamhetsbegreppet, är nationell praxis enligt RÅ 1999 not. 282 oförenlig med mervärdesskattedirektivet och EG-domstolens praxis? s. 123

4.1.3 ”Verksamhetstänkande” och ”transaktionstänkande” i kombination med ett ”tillgångstänkande” i fall av karaktärsbyte på tillgångar, s. 126

4.2 NÄR UPPHÖR VERKSAMHET RESPEKTIVE NÄRINGSVERKSAMHET? s. 128

4.2.1 Ekonomisk verksamhet, upphör verksamheten eller karaktären av beskattningsbar person? s. 128

4.2.1.1 Ekonomisk verksamhet, en eller flera verksamheter? s. 128

4.2.1.2 Verksamhet avslutas, behandling enligt ML av utförsäljning av enstaka tillgångar respektive av verksamhet eller verksamhetsgren, s. 129

4.2.1.3 Verksamhetsöverlåtelse, fusion och liknande, jämförelse mellan momsen och inkomstskatterätten, s. 130

4.2.2 Beskattningsbar person, karaktärsförändring till konsument och jämförelse med när näringsverksamhet upphör, s. 132

4.2.2.1 Avsaknad av redovisningsregler i mervärdesskattedirektivet, jämförelse i stället via regeln om verksamhetsöverlåtelse, s. 132

4.2.2.2 Jämförelse av mervärdesskattedirektivet och fusionsdirektivet angående överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren, s. 134

4.2.2.3 Jämförelse av mervärdesskattedirektivet och svensk nationell inkomstskatterätt angående när momsredovisning respektive redovisning i inkomstslaget näringsverksamhet inte längre är aktuell, s. 136

4.3 KOPPLINGAR TILL DEN CIVILRÄTTSLIGA REDOVISNINGSRÄTTEN OCH NORMBILDNINGS- OCH BEVISFRÅGOR FÖR MOMS OCH INKOMSTSKATT, s. 137

5. ANALYS AV YRKESMÄSSIG VERKSAMHET I ML I FÖRHÅLLANDE TILL NÄRINGSVERKSAMHETSBEGREPPET I 13 KAP. II, s. 142

5.1 STRUKTURERING OCH BEGRÄNSNING AV DEN FORTSATTA ANALYSEN, s. 142

5.1.1 Skattskyldighet för omsättningar ”vid sidan av” huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 1 ML, s. 142

5.1.2 Analysen begränsas till huvudregeln, supplementärregeln och de båda fall av tillfälliga omsättningar, där ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet också kopplar till IL, s. 144

5.1.2.1 Analysen avser företag oavsett om de är etablerade i utlandet eller i Sverige, s. 144

5.1.2.2 Offentlig verksamhet analyseras inte, s. 146

5.2 YRKESMÄSSIG VERKSAMHET, s. 146

5.2.1 Fortsatt analys, yrkesmässig verksamhet i förhållande till övriga rekvisit i huvudregeln om skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. 1 ML, s. 146

5.2.1.1 Yrkesmässig verksamhet i förhållande till omsättning inom landet, s. 146

5.2.1.2 Yrkesmässig verksamhet i förhållande till skattepliktig omsättning (skatteobjektet), s. 148

5.2.2 Strukturering av bedömning yrkesmässig verksamhet i förhållande till näringsverksamhet och vice versa, s. 148

5.2.3 Yrkesmässig verksamhet, hänvisningen till 13 kap. IL och de subjektiva förutsättningarna för näringsverksamhet i 1 § första st. andra men. i kap., s. 150

5.2.3.1 Vinstrekvisitet, s. 150

5.2.3.2 Självständighetsrekvisitet, s. 153

5.2.3.3 Varaktighetsrekvisitet, s. 154

5.2.4 Yrkesmässig verksamhet, supplementärregeln om former som är jämförliga med näringsverksamhet, s. 160

5.2.5 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. 163

5.2.6 Undantag från yrkesmässig verksamhet, allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, s. 166

5.2.6.1 Förhållandet mellan 4 kap. 8 § ML och IL, nationell svensk praxis, s. 166

5.2.6.2 Förhållandet mellan 4 kap. 8 § ML och art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet, s. 168

5.2.7 Yrkesmässig verksamhet, hur bestämningen av skatteobjektet kan influera bestämningen av skattesubjektet, s. 174

5.2.8 Yrkesmässig verksamhet, särskilt om att juridiska personer enbart redovisar inkomst av näringsverksamhet respektive övrigt om hänvisningen till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL, s. 182

5.2.8.1 Betydelsen av att juridiska personer enbart redovisar inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet, s. 182

5.2.8.2 Övrigt om hänvisningen till inkomstslaget näringsverksamhet enligt hela 13 kap. IL, s. 189

5.2.9 Yrkesmässig verksamhet, betydelsen av att vissa inkomster faller utanför inkomstslagen i IL, s. 193

6. AVDRAGSFÖRBUDET I ML FÖR UTGIFTER FÖR REPRESENTATION OCH LIKNANDE OCH KOPPLINGEN TILL IL, s. 202

7. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s. 208

7.1 ALLMÄNT, s. 208

7.2 HUVUDFRÅGAN I DETTA ARBETE, s. 213

7.2.1 Bestämningen av yrkesmässig verksamhet i ML kan ske med hänvisning till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL, s. 213

7.2.2 Problem med att 4 kap. 1 § 1 ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet hänvisar till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL, s. 216

7.2.3 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. 217

7.2.4 Skattefria inkomster enligt IL och intäkter som faller utanför inkomstslagen, s. 219

7.2.5 Supplementärregeln 4 kap. 1 § 2 ML om yrkesmässig verksamhet under former liknande näringsverksamhet, s. 220

7.2.6 Begränsning av yrkesmässig verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund genom hänvisning till IL:s regler om kvalificerad skattebefrielse, s. 221

7.2.7 Problem då bestämningen av skatteobjektet kan influera bestämningen av skattesubjektet, s. 221

7.3 AVDRAGSFÖRBUDET I ML FÖR UTGIFTER FÖR REPRESENTATION OCH LIKNANDE OCH KOPPLINGEN TILL IL, s. 223

KÄLLFÖRTECKNING, s. 224

1 LAGAR, OFFENTLIGT TRYCK OCH EU-KÄLLOR ETC., s. 224

2 LITTERATUR, s. 230

3 RÄTTSFALL, s. 237

SAKREGISTER, s. 242

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
anv., anvisningarna
art., artikel/artiklarna
bet., betänkande
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
BFN, Bokföringsnämnden
bl.a., bland annat
C, curia (om EG-domstolen)
ca, cirka
CE, Communauté Européenne (franska för Europeiska gemenskaperna)
Dir., kommittédirektiv
dnr, diarienummer
Dr., Doctor (doktor)
Dt, direkt skatt taxering
dvs., det vill säga
EC, European Community (eng. för Europeiska gemenskaperna)
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
FB, förhandsbesked
f.d., före detta
ff, följande sidor
Fi., finansdepartementet
FN, Förenta Nationerna
första direktivet, EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG)
GBFL, bokföringslagen (1976:125)
GML, lag (1968:430) om mervärdesskatt
GTS, Goods and services tax
HST, Harmonized sales tax
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
 M, meddelanden (i SKV M)
 men., mening/-en
 m.fl., med flera
 ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
 m.m., med mera
 Moms, förkortning av mervärdesskatt
 Mr., mister (herr)
 Mrs., missis (fru)
 Ms., Miss (fröken)
 not., notismål
 nr, nummer
 OECD, Organization for Economic Co-operation and Development
 pkt, punkt
 Prof., Professor
 Prop., Regeringens proposition
 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
 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
 st., stycket/-na
 t.ex., till exempel
 TVA, taxe sur la valeur ajoutée (mervärdesskatt på franska)
 uppl., upplaga
 USA, United States of America (Amerikas Förenta Stater)
 UStG, Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen på tyska)
 utg., utgåva
 VAT, förkortning av moms på engelska (value added tax)
 VMB, vinstmarginalbeskattning
 www, world wide web

1. INLEDNING

1.1 ÄMNE OCH SYFTE

Detta arbete behandlar, som också anges i titeln, EG-rättskonformiteten med att det finns vissa begrepp med kopplingar i den svenska mervärdesskattelagen (1994:200), ML, till den nationella svenska inkomstskatterätten.

Syftet är i första hand att analysera om den formella kopplingen i ML till näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för bestämning av yrkesmässig verksamhet och därmed av skattesubjektets karaktär är EG-rättskonform. Det mest grundläggande begreppet är yrkesmässig verksamhet, då det bestämmer skattesubjektet, dvs. vem som *kan* tillhöra momssystemet. Bestämningen av yrkesmässig verksamhet i huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML sker med hänvisning till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL. Huvudfrågan i detta arbete gäller huruvida detta är konformt med EG-rättens beskattningsbar person. Ett av de nödvändiga rekvisiten för uppkomsten av skattskyldighet enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 1 ML, dvs. för skyldigheten att erlagga utgående mervärdesskatt (moms), är just att subjektet kan anses bedriva yrkesmässig verksamhet.

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.¹ Frågan är därför om den svenska tillämpningen av begreppet yrkesmässig verksamhet är EG-rättskonform. Vid arbetet med den stora skattereformen 1990 anfördes värdet av en gemensam beskattningsram mellan de båda aktuella skattelagen.² Det är emellertid inte något axiom att sådant förhållande skall råda. Är kopplingarna från ML till IL, t.ex. beträffande yrkesmässig verksamhet, inte EG-rättskonforma, bör de upphöra. Avgörande för att dessa kopplingar skall kunna fortsatt gälla är om rättspraxis är EG-rättskonform.

¹ Se EG-målet 107/76 (Hoffman-La Roche).

² Se Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms, s. 57, av Björn Forssén, där uttrycket gemensam beskattningsram används.

Begreppet verksamhet återfinns också i huvudregeln för bestämningen av uppkomsten av rätten att dra ingående moms på förvärv och import i 8 kap. 3 § första st. ML. En koppling i förarbetena till ML till inkomstskatterätten beträffande verksamhetsbegreppet berörs också. Avdragsrätten och den fordran mot staten som den grundar skiljer ut momsen från andra skatter, t.ex. inkomstskatten. En intressant fråga som behandlas här är därför det s.k. avdragsförbudet för ingående moms på utgifter för representation och liknande ändamål, där omfattningen av förbudet bestäms genom en hänvisning i 8 kap. 9 § första st. 2 ML till begränsningen av rätten att göra avdrag för sådana utgifter vid inkomsttaxeringen enligt 16 kap. 2 § IL.

Det andra grundbegreppet för bestämningen av skattskyldighetens uppkomst i 1 kap. 1 § första st. 1 ML är skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, vilket alltså handlar om skatteobjektet (varan eller tjänsten). 3 kap. ML behandlar frågor om skattepliktig omsättning och undantagen från skatteplikt, och där saknas formella kopplingar till inkomstskatterätten. Emellertid kan det finnas sådana kopplingar i rättstillämpningen på grund av att så skett i äldre svensk mervärdesskatterätt utan klargörande av att de upphört. Om det innebär en andra prövning av subjektfrågan i samband med bestämningen av skatteobjektet, och som sålunda sker vid sidan av prövningen av yrkesmässig verksamhet, är rättstillämpningen inte EG-rättskonform. En sådan koppling kan finnas beträffande begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första st. 5 ML, och den tas därför upp här.

Huvudfrågan och de andra frågorna enligt ovan sätts i avsnitten under 1.3 nedan i samband med ett urval av EG-rättsliga och andra frågor. Avsikten är att ge en översikt på de aspekter som har eller inte har att göra med de frågor som skall behandlas. Urvalet ger avgränsningarna i arbetet.

1.2 METOD

Analysen här följer en rättsdogmatisk metod. Sveriges inträde i Den europeiska unionen, EU, den 1 januari 1995 innebar en ny tolkningsmiljö för mervärdesskatten med EG-rätten som en del av gällande rätt.³ Kompetensen på mervärdesskatteområdet tilldelades då i princip EU:s institutioner av Sveriges Riksdag. På inkomstskatteområdet har däremot Sveriges Riksdag i princip kvar kompetensen. Valet av ämne är därför föga

³ 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.

kontroversiellt i förhållande till ett forskningsmässigt neutralitetsideal.⁴ Varje rättstillämpare, forskare eller lekman bör ställa sig själv frågan: är de kopplingar som finns från ML till den svenska inkomstskatterätten EG-rättskonforma? Rättskällorna på momsområdet har utvidgats med framför allt EG-direktiv och EG-domstolens förhandsavgöranden. De traditionella svenska rättskällorna med lagar och förarbeten etc. finns kvar, men ingår nu i en ny bredare tolkningsmiljö på momsområdet, genom att EG-rätten utgör en del av gällande rätt.

Eftersom det svenska rättssystemet inte är monistiskt, utan dualistiskt, måste EG:s direktiv på momsområdet implementeras i svensk nationell lag, och ML är 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.⁵ Detsamma gäller alltså om en regel i ett EG-direktiv om moms 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 mot dennes vilja 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.⁶

Den nya tolkningsmiljön ger en mera komplex situation för rättstillämparen när det gäller att lösa problem på momsområdet. Emellertid förändrar inte det kravet på neutralitet i förhållande till frågan om EG-rättskonformiteten med kopplingar från ML till inkomstskatterätten i samband med analysen av den här. Problemet här är dock rättskällematerialet att analysera.

⁴ Jämför Neutralitet i juridisk forskning, s. 8-11, av Christian Dahlman.

⁵ Se tredje st. i art. 234 EG-fördraget (f.d. 177). 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.

⁶ Se 8 kap. 3 § regeringsformen (RF) och även 2 kap. 10 § andra st. 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.

Problemställningen i fråga tycks nämligen vara unikt svensk. Den normativa ledstjärnan för frågan om vem som kan tillhöra momssystemet och hur det systemet kan anses tillerkänna den personen rättigheter och ålägga den skyldigheter är konkurrensneutralitet. I princip skall inte konsumenterna välja leverantör av vara eller tillhandahållare av tjänst beroende på skillnader i sådana frågor mellan olika företagare. Det är den moral och rättvisa som momssystemet utifrån gällande rätt inkluderande bl.a. konkurrensneutraliteten erbjuder företagare och konsumenter.⁷ Sådillvida kan konkurrensneutralitetsprincipen också sägas fungera som en rättspolitisk utgångspunkt för den här produkten, varmed författaren till detta arbete förenar sig med motsvarande uppfattning hos Eleonor Alhager.⁸

Det gäller sålunda att bilda sig en uppfattning deskriptivt sett av gällande rätt och de grundläggande momsprinciperna, för att kunna pröva huruvida kopplingarna från ML till inkomstskatterätten är EG-rättskonforma. Det berörs utförligt senare i framställningen, men förtjänar alltså att påpekas redan i detta sammanhang att konkurrensneutraliteten som en av dessa principer och grundnorm gör att de personliga åsikterna kan stå tillbaka vid analysen i detta arbete.⁹ I konkurrensneutralitetsprincipen som en grundnorm kan det värderande rättsbegreppet vid beskrivningen av gällande rätt på momsområdet sägas ligga.¹⁰ För den som accepterar marknadsekonomi och att ett beskattnings- och uppbördssystem för finansieringen av den allmänna välfärden skall bygga på bl.a. konsumtionsskatten mervärdesskatt, bör det inte vara någon kontroversiell sak vare sig sett från ett forskningsmässigt neutralitetsideal eller rättspolitiskt sett. Oavsett om de beskrivande inslagen i framställningen baseras på EU:s källor, ML och förarbeten, Regeringsrättens domar eller doktrin, måste de framställas med hänsyn till de grundläggande momsprinciperna med framför allt konkurrensneutralitetsprincipen. Det ligger i hela idén med momsen, och kan därför sägas ha varit vägledande redan före Sveriges EU-inträde.

EG-domstolen använder främst en teleologisk tolkningsmetod vid tillämpningen av EG-rätten över huvud taget. Eftersom EG-domstolen vid prövningen av momsfrågor tar hänsyn till momsens grundprinciper även i de fall det inte klart uttalas i domarna, kan en sådan teleologisk metod som

⁷ Jämför Neutralitet i juridisk forskning, s. 23, av Christian Dahlman och Rätt och rättfärdigande, s. 98, av Christian Dahlman.

⁸ Se Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 29, av Eleonor Alhager.

⁹ Jämför Neutralitet i juridisk forskning, s. 82, av Christian Dahlman.

¹⁰ Jämför Neutralitet i juridisk forskning, s. 18 och 19, av Christian Dahlman.

Jan Kellgren kallar målstyrd lagtolkning anses som grundläggande här.¹¹ Även om det inte sägs i klartext i alla sammanhang, ligger det hela tiden i analysen här att grundrekvisitet för prövningen av de frågor som ställs i detta arbete bör vara konkurrensneutralitet. Målet är framför allt att tillämpningen av momsreglerna skall medföra en konkurrensneutral åtskillnad av vem som kan tillhöra momssystemet (företagaren) och vem som är konsument. Medför kopplingarna från ML till den svenska inkomstskatterätten att den urvalsprocessen och andra frågor om skyldigheter och rättigheter fungerar ineffektivt, är de inte EG-rättskonforma, då EG-domstolen med sin teleologiska tolkningsmetod hänvisar till en effektivitetsprincip av innebörd att den lösning väljs som är den för gemenskapsrätten mest effektiva. Detta berörs mera nedan i kapitlet Den nya tolkningsmiljön och frågor för analysen i detta arbete.

Fokus ligger här på EG-rättskonformiteten i att yrkesmässig verksamhet i ML definieras genom hänvisning till näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Här är det emellertid inte fråga om att skapa sådana generellt giltiga skatterättsliga tumregler som har efterlyfts beträffande skatterättsliga metodfrågor.¹² Denna genomgång skall inte bli någon "tegelsten" som så att säga skymmer sikten och gör analysen svårtillgänglig och oöverblickbar.¹³ Genomgångar av normerna på skatteområdet är alltså i och för sig påkallade, 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,¹⁴ kommer här till uttryck i att både näringsverksamhet i IL och ekonomisk verksamhet i EG:s direktiv om moms har en gemensam nämnare i den civilrättsliga redovisningsrätten, 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 koppling från ML till IL inte möter något hinder så långt som

¹¹ Se Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 203, av Jan Kellgren.

¹² Se Skattenytt 1998 s. 539, artikeln Skatterättsliga metodfrågor (s. 535-540), av Aleksander Peczenik.

¹³ Jämför Skattenytt 2004 s. 741, artikeln Skatterättsliga avhandlingar i ett förändringsperspektiv, av Bergström, Sture, Norberg, Claes och Pålsson, Robert (s. 740-745).

¹⁴ Se Skattenytt 2004 s. 742, artikeln Skatterättsliga avhandlingar i ett förändringsperspektiv, av Bergström, Sture, Norberg, Claes och Pålsson, Robert (s. 740-745).

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 ske för den analysen åtminstone såtillvida att momsen som skatt avgränsas mot annan beskattning. De grundläggande momsprinciperna som ger den avgränsningen bildar också underlag för analysen av om en gemensam beskattningsram för företagarna är möjlig och i så fall hur långt den kan sträcka sig samt för analysen av övriga kopplingar från ML till inkomstskatterätten.

1.3 ÖVERSIKTLIGT OM EG-RÄTTSLIGA OCH ANDRA ASPEKTER PÅ FRÅGORNA I DETTA ARBETE

1.3.1 Momsen och inkomstskatten i förhållande till EG-rätten

Sveriges medlemskap i EU har alltså beträffande svenska regler om mervärdesskatt inneburit att EG-rätten numera är en del av gällande rätt. Genom Maastrichtfördraget 1992 traktatfästes EU år 1993. De 27 EU-länderna beslöt den 19 oktober 2007 att ersätta EU:s grundlag med ett reformfördrag till Europavalen 2009. Därmed kommer i princip det s.k. Romfördraget från 1958 fortsätta att gälla, vilket 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 art. 93 (f.d. 99) i EG-fördraget – förkortas art. 93 EG – följer av kravet på harmonisering beträffande de indirekta skatterna, dit framför allt momsen och punktskatterna hör,¹⁵ 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.

Alltsedan 1967 och EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG), första direktivet, gäller att ett land inte får bli medlem i EG (numera EU)

¹⁵ 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 (11:e uppl.), s. 4, av Sven-Olof Lodin m.fl.

om det inte har mervärdesskatt i sin ekonomi.¹⁶ Kumulativa flerstegsskatter skulle ersättas med ett gemensamt system för mervärdesskatt.¹⁷

Sverige ersatte den allmänna varuskatten från 1960 med ett moms-system genom införandet den 1 januari 1969 av lag (1968:430) om mervärdesskatt (GML).¹⁸ Redan då under influens av EG-rätten på området,¹⁹ och alltmer i samband med den stora skattereformen 1990 och när nu gällande ML ersatte GML den 1 juli 1994.

Genom Sveriges EU-inträde 1995 styr EG-rätten uttolkningen av reglerna i ML. Framför allt har det handlat 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.²⁰ Det innebär att avvikelser från sjätte direktivet enbart får förekomma övergångsvis i ML med stöd av Sveriges anslutningsfördrag med EU.²¹ Detsamma gäller sedan både första direktivet och sjätte direktivet ersattes den 1 januari 2007 av det s.k. mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Av tredje st. första men. i preambeln i mervärdesskattedirektivet framgår att det i princip inte skall medföra några materiella ändringar att det ersatte första och sjätte direktiven. I sjätte direktivet utfärdat på det svenska språket användes ”skattskyldig person” angående skattesubjektet, dvs. vem som kan tillhöra moms-systemet, och ”beskattningsbar person” beträffande skyldigheten att betala moms, medan mervärdesskattedirektivet konsekvent använder enbart ”beskattningsbar person”. Skattskyldig person (art. 4.1 i sjätte direktivet) respektive beskattningsbar person (art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet) har använts respektive används för att beskriva skattesubjektet, men det innebär alltså inte någon materiell förändring, utan fråga är möjligen om en bättre översättning av ”taxable person” i direktiven utfärdade på det engelska språket. Redan den engelska språkversionen av

¹⁶ Se art. 1 i första direktivet. Se även Prop. 1994/95:57 s. 73.

¹⁷ Se fjärde och åttonde st. i preambeln (ingressen) i första direktivet.

¹⁸ Se Prop. 1968:100 s. 1 och 31.

¹⁹ Se Prop. 1968:100 s. 25 och 51.

²⁰ Se 10 kap. 5 § regeringsformen (RF).

²¹ 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).

sjätte direktivet var också förebilden för den svenskspråkiga. I fortsättningen används i framställningen i första hand beskattningsbar person. T.ex. nyss nämnda språkliga förändring i den svenskspråkiga versionen av mervärdesskattedirektivet i förhållande till sjätte direktivet förändrar inte på något avgörande sätt analysen av frågorna i detta arbete, utan sådana förändringar kan sägas ge den en viss kontrastverkan.

Ett fåtal materiella ändringar har skett genom mervärdesskattedirektivet enligt tredje st. andra men. i dess preambel, men de berör inte frågorna i detta arbete och någon fullständig genomgång görs sålunda inte här beträffande sådana ändringar. En nyhet som berörs här är emellertid den nya artikeln (80) om omvärdering av en under- eller överprisöverlåtelse mellan vissa förbundna parter, och det sker i samband med att reglerna om uttagsbeskattning i ML berörs i förhållande till EG-rätten. Den nya direktivbestämmelsen är fakultativ och avser att åtgärda skatteflykt eller skatteundandragande. Genom SFS 2007:1376 har den implementerats i ML den 1 januari 2008. Den nya regeln om omvärdering av under- eller överprisöverlåtelser innehåller inte någon sådan koppling till inkomstskatterätten som främst skall behandlas här.

På inkomstskatteområdet har inte Sveriges Riksdag tilldelat EU:s institutioner kompetensen generellt sett. Art. 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. Inkomstskatten styrs inte materiellt sett av EG-rätten på det generella sätt som gäller för mervärdesskatten. Emellertid skall den som har karaktären av företagare i båda hänseendena ha en bokföring, och reglerna i bokföringslagen (1999:1078), BFL, kring den styrs av EG-rätten och bl.a. fjärde bolagsrättsliga direktivet (78/660/EEG). Den mervärdesskatterättsliga gemenskapsrätten saknar regler om redovisningen. Det finns dock regler i ML om särskilda mervärdesskatterättsliga innehållskrav för fakturor, baserade på det s.k. faktureringsdirektivet (2001/115/EG). Huvudfrågan i detta arbete handlar om bestämningen av vem som är skattesubjekt och skall skiljas ut från konsumenterna, dvs. av vem som är företagare. I bevishänseende finns det, som nämnts, en gemensam nämnare för båda de aktuella skattelagen för den frågan, nämligen bokföringsskyldigheten enligt BFL. Den aspekten berörs i detta arbete.

I sammanhanget kan nämnas mervärdesskatteutredningens betänkande Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74). I betänkandet, som ännu inte lett till något lagförslag, föreslås att det gemenskapsrättsliga

begreppet ”beskattningsbar person” införs i ML i stället för ”yrkesmässig verksamhet”. Avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt skall därmed bli självständigt i förhållande till IL jämfört med gällande koppling till näringsverksamhetsbegreppet där.²² Utredningen lämnar emellertid i första hand förslag angående momsens redovisningsregler, och det är viktigt att notera att utredningen reserverar sig för att inte ha gjort någon materiell översyn av reglerna om rättigheter och skyldigheter i ML som knyts till egenskapen beskattningsbar person. Det skulle innebära ett behov av en fullständig materiell översyn av ML, vilket inte rymdes inom utredningens uppdrag.²³ Utredningen gör därför inte någon analys över huvud taget av kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL. Den materiella analysen och andra av EG-rättskonformiteten med ML:s materiella regler sker i stället t.ex. här. Utredningen har föreslagit att ML:s redovisningsregler skall frikopplas från den hittillsvarande bestämningen av redovisningen av utgående och ingående moms genom hänvisningen i huvudreglerna därom i 13 kap. 6 och 16 §§ ML till begreppet god redovisningssed enligt BFL.²⁴ Emellertid görs inte någon analys av redovisningsreglerna i detta arbete. Därför lämnas frågor om en förändrad bevismässig och förfarandemässig situation av utredningens förslag från framför allt kontrollperspektivet och det processuella perspektivet för bestämningen av skattesubjektet därhän. Här handlar analysen om de materiella frågorna, dvs. det som i princip inte berörs i SOU 2002:74. Betydelsen av kopplingar till den civilrättsliga redovisningsrätten för normbildningen avseende de båda skattelagen i fråga berörs dock beträffande frågan om ML:s fortsatta koppling till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed. Frågan om kopplingar i rättstillämpningen mellan bestämningen av skatteobjektet och inkomstskatterätten, och som kan innebära en andra prövning av den momsmässiga subjektfrågan, innehåller även en förfarandemässig, bevismässig problematik, men i övrigt tas enbart de materiella beskattningsfrågorna upp här.

Verksamhetsbegreppet, som alltså ingår i yrkesmässig verksamhet och beträffande uppkomsten av avdragsrätten även ingår i 8 kap. 3 § första st. ML, är ett sådant grundbegrepp där utredningen SOU 2002:74 faktiskt lämnar ett materiellt förslag utan att det enbart är en konsekvens av terminologiska förslag eller av förslag angående redovisningsreglerna. Utredningen talar om en övergång från ett ”verksamhetstänkande” till ett ”transaktionstänkande” och anser att en utmönstring ur ML av verksamhetsbegreppet för att bestämma avdragsrättens uppkomst enbart

²² Se SOU 2002:74 Del 1 s. 16.

²³ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186.

²⁴ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 20.

skulle utgöra ”ett förtydligande av nu gällande rätt”, varvid utredningen hänvisar till RÅ 1999 not. 282.²⁵ Även om inte detta arbete utgör en genomgång av utredningen, finns sålunda särskild anledning att här beröra dess uppfattning om gällande rätt beträffande ML:s verksamhetsbegrepp.

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.²⁶ 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.²⁷ 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. kompetenskompetens och Regeringsrättens följsamhet därvidlag har både ifrågasatts och möjligen bekräftats av doktrinen.²⁸

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

²⁵ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 197 och även sidorna 17, 152 och 194-200 däri.

²⁶ Se bl.a. EG-målen 270/83 (avoir fiscal), C-279/93 (Schumacker) och C-118/96 (Safir).

²⁷ Se RÅ 2000 ref. 17, RÅ 2000 ref. 38, RÅ 2000 ref. 47 (I. och II.) och RÅ 2002 not. 210 (regleringsrättens 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]

²⁸ 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. 296 och 297, 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.

utfärdat direktiv,²⁹ ligger det inte någon mervärdesskatterättslig motsättning i att så ändock sker. Det följer av art. 93 EG (f.d. 99), andra st. i preambeln (ingressen) i första direktivet och tredje st. i preambeln i sjätte direktivet samt av fjärde st. i preambeln i mervärdesskattedirektivet att de nationella momsreglerna inte får hindra den fria rörligheten av personer, varor, tjänster och kapital inom den gemensamma marknaden. Av femte st. i preambeln i sjätte direktivet följde att som skattskyldig person skall också den betraktas som tillfälligt genomför vissa transaktioner i en medlemsstat.³⁰ ML:s regler skall sålunda vara avfattade med iakttagande av EG-fördragets princip om fri rörlighet för varor i art. 23 EG (f.d. 9), för tjänster i art. 49 EG (f.d. 59), för personer i art. 39 EG (f.d. 48) och för kapital i art. 56 EG (f.d. 73b) – de s.k. fyra friheterna – samt med iakttagande av art. 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,³¹ 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 också nämnas att begränsningen här till att inte gå in på frågan om omfattningen av principen om EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt inte hade påverkats av om den EU:s grundlag, som blev färdig i juni 2004, skulle ha ratificerats av samtliga 27 EU-länder. Principen om EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt skulle ha ”lagfästs” genom EU:s grundlag.³² Emellertid hade, så länge medlemsstaterna är suveräna som sådana och Sverige alltså har en

²⁹ 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 (rättdirektivet), 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 [rättdirektivet i lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter].

³⁰ Motsvarande anges angående beskattningsbar person i trettonde st. i preambeln i mervärdesskattedirektivet.

³¹ Se EG-målet 26/62 (van Gend en Loos) respektive EG-målet 6/64 (Costa), där principerna om EG-fördragets 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 art. 93 EG (f.d. 99), utan det handlar om ”tillnärmning” enligt art. 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.

³² Se art. I-10.1 i utkastet till EU:s grundlag. Motsvaras i färdiga EU-grundlagen av art. I-6 (art. I-6 EU).

dualistisk rättsordning, fortsatt den problematik som tas upp här med exempelvis legalitetsprincipen i 8 kap. 3 § RF varit aktuell. 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. Art. 93 EG respektive 94 EG hade fått motsvarande lydelse i EU-grundlagen, om EG-fördraget ersatts med EU-grundlagen.³³

I EU-grundlagen hade begreppet EG-förordning ersatts med europeisk lag och begreppet direktiv, som i exempelvis mervärdesskattedirektivet, 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.³⁴ EU-grundlagen skulle i denna del ha givit 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 fyra friheter och fria etableringsrätt.³⁵ 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 skall kunna tillhöra moms-systemet här. Vid EU-inträdet utmönstrades kravet på att yrkesmässig verksamhet skulle bedrivas ”här i landet” för att ett företag skulle bli skattskyldigt enligt 1 kap. 1 § första st. 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,³⁶ vilket är avgörande för om ett företag från utlandet skall kunna tillhöra svenska moms-systemet.

³³ Se art. III-62 pkt 1 respektive III-64 i utkastet till EU:s grundlag. Motsvaras i färdiga EU-grundlagen närmast av art. I-11 EU och art. III-130 EU respektive av art. I-42.1a EU.

³⁴ Se art. 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 art. I-23.3 EU, art. III-137 andra st. EU, art. III-156 EU och art. III-158.1a EU – i de artiklarna nämns dock inte längre ”bolagsskatt” uttryckligen.)

³⁵ EU-kommissionen avser dock att lämna lagförslag 2008 om frivillig gemensam konsoliderad *bas* för bolagsskatt (se Krister Andersson, Svensk skattetidning 2007 s. 393).

³⁶ Se lydelsen av 5 kap. 7 och 8 §§ ML enligt SFS 2001:971 (Prop. 2001/02:28).

Nu är avsikten att reformera EG-fördraget, i stället för att det ersätts av EU-grundlagen. Det påverkar inte heller momsreglerna. Här noteras bara att reformfördraget frångår tanken på att ”lagfästa” EG-rättens absoluta företrädare, men redan i utkastet i juli 2007 angavs att det på intet sätt ändrar att principen därom existerar.

1.3.2 Begrepp i ML vilka omfattas av respektive utelämnas från analysen

Analysen här av huvudfrågan gäller sålunda om det innehåll som gällande hänvisning i 4 kap. 1 § 1 ML till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL ger är EG-rättskonform. Den frågan behandlas i detta arbete med hänsyn bl.a. till att en utvidgning skedde den 1 januari 2001 genom SFS 1999:1283 såtillvida att 4 kap. 1 § 1 ML hänvisar till hela 13 kap. IL i stället för till enbart de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Tidigare hänvisade 4 kap. 1 § 1 ML enbart till 21 § första men. kommunalskattelagen (1928:370), KL, som motsvarade nuvarande 13 kap. 1 § första st. andra men. IL, för bestämningen av yrkesmässig verksamhet i ML. Utvidgningen 2001 skedde utan någon motivering.³⁷ IL infördes för övrigt redan den 1 januari 2000, med tillämpning första gången vid 2002 års taxering. IL, och ersatte bl.a. KL och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Utvidgningen av bestämningen av yrkesmässig verksamhet verkar ha varit oavsiktlig. Förarbetena till ML, som infördes den 1 juli 1994 och redan då med hänsyn till EG-rätten på momsområdet, talar också för en hänvisning endast till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet för den bestämningen.³⁸ Emellertid får analysen här ske med hänsyn till ML:s avfattning, och då måste den ske beträffande EG-rättskonformiteten med en bestämning av det mervärdesskatterättsliga skattesubjektet utifrån både denna snävare bestämning och den formellt sett vidare som hänvisningen till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL innebär.

³⁷ Motivering till ändringen i 4 kap. 1 § 1 ML saknas i förarbetena till IL, bet. 1999/2000:SkU2 (Inkomstskattelagen) och Prop. 1999/2000:2 (Inkomstskattelagen)

³⁸ Se Prop. 1993/94:99 (Ny mervärdesskattelag) s. 169, där det anges att yrkesmässig verksamhet bestäms av ”inkomstskattelagarnas” (notera på sidan 169 i propositionen att genitiv-s i ’inkomstskattelagarnas’ saknas i texten) regler om ”subjektiv skattskyldighet” och på sidorna 164 och 165 i propositionen anges att avgörande för om en verksamhet är yrkesmässig är om rekvisiten för näringsverksamhet enligt 21 § KL – ”varaktighet, självständighet, bakomliggande vinstsyfte m.m.” – är uppfyllda.

I sammanhanget kan också nämnas att enligt förarbetena skulle den tillämpning som gällde behållas i avvaktan på resultatet av en utredning om översyn av de begrepp i ML som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet (Dir. 1999:10).³⁹ Det ledde till mervärdesskatteutredningens betänkande Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74). Emellertid föreslog utredningen inte något annat materiellt sett än att verksamhetsbegreppet skulle utmönstras ur ML, vilken fråga alltså analyseras här.

Verksamhetsbegreppet bör granskas på grund av att det inte bara ingår i yrkesmässig verksamhet, utan också i bestämningen av uppkomsten av avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § första st. ML. Avdragsrätten och den fordran mot staten som den grundar för skattesubjektet skiljer alltså ut momsen från andra skatter, t.ex. inkomstskatten. Både näringsverksamhet i IL och ekonomisk verksamhet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet (art. 4.1 i sjätte direktivet) kan sägas ha sin minsta gemensamma nämnare i BFL:s regel om uppkomsten av bokföringsskyldigheten. Den handlar om att åtskilja företagarens ekonomi från den privata, dvs. i grunden om att skilja företagaren från konsumenten. Från ett bevisperspektiv är därför alltså frågan om begreppet verksamhet i ML av intresse här, då det närmast motsvarar direktivrättens ekonomisk verksamhet. I det perspektivet analyseras kopplingen i förarbetena till ML till inkomstskatterätten beträffande verksamhetsbegreppet.

Momsen är skyddad genom art. 401 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 33 i sjätte direktivet] som innebär ett förbud mot momsliknande skatter vid sidan av momsen. Med ett s.k. Wilmot-test prövas sådan fråga,⁴⁰ och huvudfrågan här är 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. Den frågan har aldrig prövats, men sedan Sveriges EU-inträde har Regeringsrätten prövat om reklamskatten strider mot principen om att varje medlemsland enbart får ha ett momssystem. Regeringsrätten konstaterade därvid 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”.⁴¹ Här finns anledning att inte

³⁹ Se Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 760.

⁴⁰ Se EG-målet 295/84 (Wilmot).

⁴¹ 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.

bara pröva kopplingen från ML till inkomstskatterätten när det gäller bestämningen av skattesubjektet, utan också om kopplingen från 8 kap. 9 § första st. 2 ML till 16 kap. 2 § IL, för bestämningen av omfattningen av avdragsförbudet för ingående moms på utgifter för representation och liknande ändamål, ger en så omfattande tillämpning att det inte är EG-rättskonformt i förhållande till den grundläggande tanken om en i princip generell avdragsrätt för den som skall tillhöra momssystemet.

Avdragsrätten och dess uppkomst är central för mervärdesskatten, och huvudfrågan om yrkesmässig verksamhet. Frågan om verksamhetsbegreppet sätts därför i relation till avdragsrätten, genom att analysen här också berör huruvida ML:s struktur är EG-rättskonform för bestämningen av avdragsrättens uppkomst. Framför allt gäller den strukturella, systematiska analysen därvidlag att ML i 8 kap. 3 § första st. ML använder begreppet skattskyldig i betydelsen skyldig att redovisa och erlagga utgående moms för bestämningen av uppkomsten av rätten att dra ingående moms på förvärv i verksamheten. Det är inte konformt med gemenskapsrätten som därvidlag använder begreppet beskattningsbar person, vilket närmast motsvaras av ML:s yrkesmässig verksamhet.

Här kan också nämnas att tillämpningsproblem kan uppkomma beträffande huvudfallet av beskattning av en näringsidkares s.k. gemenskapsinterna förvärv enligt 2a kap. 3 § första st. 3 ML, på grund av att just ”skattskyldig” i nyss angivna betydelse används i den regeln med avseende på säljaren i det andra inblandade EG-landet. Om det landet, till skillnad från Sverige, avviker från direktivrätten och i den nationella momslagstiftningen gör undantag från skattepliktig omsättning för varan i fråga, kan det ifrågasättas utifrån den grundlagsfästa legalitetsprincipen om avsedd beskattning kan åläggas näringsidkaren (köparen) i Sverige för förvärvet mot dennes vilja.⁴² Problematiken i fråga gäller sålunda objektsfrågan och kopplar inte till IL, varför frågeställningen inte berörs närmare här. Om det i stället handlade om att bedöma om en person från ett annat land än Sverige – EG-land eller

⁴² 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). 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 med om att ta fram advokatsamfundets remissvar.

tredje land – skall tillhöra det svenska momssystemet på grund av en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet (Sverige), gäller, liksom för inhemska personer, att prövningen av subjektfrågan skall ske utifrån begreppet yrkesmässig verksamhet i ML.

Jämte huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML med hänvisningen till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL finns en supplementärregel i 4 kap. 1 § 2 ML om yrkesmässig verksamhet, där den kopplingen till IL saknas. I stället anges i supplementärregeln att yrkesmässig verksamhet föreligger för en aktivitet som ”bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse”. 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.⁴³ Dessa regler behandlas också i detta arbete.

Yrkesmässig verksamhet är det ena grundbegreppet i huvudregeln om skattskyldighetens uppkomst i 1 kap. 1 § första st. 1 ML. Det andra grundbegreppet är, som nämnts, skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, vilket alltså handlar om skatteobjektet (varan eller tjänsten). Begreppet yrkesmässig verksamhet finns med i 1 kap. 6 § ML, för att avgränsa tjänsterna från varorna. Varor är materiella ting, däribland fastigheter, värme, kyla och elektrisk kraft och allt annat som ”kan” tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet är tjänst. Omsättning av varor eller tjänster är skattepliktig om inte undantag stipuleras i 3 kap. ML.⁴⁴ Det innebär att om skattesubjektet väl bestämts utifrån yrkesmässig verksamhet kan i princip vilka prestationer som helst av denne utgöra skatteobjekt enligt ML. Skatteobjektets bestämning i ML är på så vis förenlig med gemenskapsrätten, och det finns givetvis anledning att i annat sammanhang pröva EG-rättskonformiteten med begrepp som används för bestämning av skattepliktig omsättning eller undantag därifrån.

Av intresse här är i stället, som nämnts, om det finns kopplingar till inkomstskatterätten i samband med bestämningen av skatteobjektet som återverkar på bestämningen av skattesubjektet. I samband med vissa av reglerna i 3 kap. 3 § första st. ML om undantag från undantaget från skatteplikt på fastighetsområdet enligt 3 kap. 2 § ML förekommer begreppen hotellrörelse, hamnrörelse och parkeringsrörelse. Sistnämnda skiljer sig från de båda övriga såtillvida att det finns en koppling i äldre

⁴³ Se 4 kap. 3 § första st. 1 och 2 ML.

⁴⁴ Se 3 kap. 1 § första st. ML.

svensk mervärdesskatterätt till inkomstskattens rörelsebegrepp som kan ha betydelse vid rättstillämpningen efter Sveriges EU-inträde beträffande begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första st. 5 ML, då det inte har klargjorts att kopplingen upphört. Det skulle inte vara EG-rättskonformt om det innebär att subjektfrågan så att säga undergår en andra prövning i samband med bedömningen av objektets karaktär. Därför behandlas den frågan här.

I sammanhanget kan nämnas att begreppet fastighet i ML inte är EG-rättskonformt, då det är snävare än gemenskapsrättens fast egendom (*eng. "immovable property"*). Emellertid handlar den frågeställningen om bestämningen av skatteobjektet utan någon koppling till ett inkomstskatterättsligt rörelsebegrepp. Regler om fastigheter berörs i vissa sammanhang i detta arbete, men av nämnda anledning behandlas inte särskilt fastighetsbegreppets EG-rättskonformitet.

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 1994.⁴⁵ 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, när en skattskyldig i byggnadsrörelse enligt IL utför på eller förvärvar till sin fastighet bygg- och anläggningsarbeten.⁴⁶
- Det s.k. avdragsförbudet för ingående moms på utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har avdragsrätt vid inkomsttaxeringen enligt 16 kap. 2 § IL.⁴⁷

Nämnda uttagsregler på byggområdet gäller med stöd av anslutningsfördraget som nationell särlösning, i förhållande till mervärdesskattedirektivet, för mervärdesbeskattningen av tillhandahållande

⁴⁵ Se Prop. 1993/94:99 s. 326, där det framgår att 75 § GML saknar motsvarighet i ML.

⁴⁶ Se 2 kap. 7 § första st. ML. Genom SFS 2007:1376 omfattar från och med den 1 januari 2008 regeln om uttag i fråga även fastighet som inte utgör lagertillgång hos byggmästaren samt lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. Uttag i form av privat bruk av personbil i en verksamhet har också en koppling till IL (via SBL), men det gäller enligt 7 kap. 4 § ML enbart beskattningsunderlaget och får betecknas som perifert här, då den kopplingen inte rör frågor om omsättningen i sig eller skattesubjektet.

⁴⁷ Se 8 kap. 9 § första st. 2 ML.

av nyproducerade byggnader och byggnadsmark.⁴⁸ Avdragsförbudet i fråga gäller med stöd av andra st. i art. 176 mervärdesskattedirektivet [tidigare andra st. i art. 17.6 sjätte direktivet]. I båda fallen gäller avvikelser från mervärdesskattedirektivet endast övergångsvis. Framför allt frågan om avdragsförbudens EG-rättskonformitet har debatterats en del, men avvikelser från mervärdesskattedirektivet godtas alltså beträffande dem och för uttagsreglerna på byggområdet övergångsvis, dvs. tills rådet beslutar upphäva möjligheten till nationella särregler för de båda fallen.

Syftet med detta arbete är i första hand att 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 mervärdesskattedirektivet dessutom tillåts där. Inte heller de olika nationella avdragsförbuden analyseras i sig, då de är tillåtna tills vidare enligt mervärdesskattedirektivet. Däremot analyseras, som nämnts, avdragsförbudet för representation och liknande ändamål, då avdragsrätten är central för att avgränsa mervärdesskatten från exempelvis inkomstskatt och en koppling finns till IL för just det fallet av avdragsförbud i ML.

Formellt sett innebär det, som nämnts, 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 st. 1 ML och av frågan om vem som kan bli skattskyldig. Svenska domar på momsområdet har givetvis varit lagliga också från och med Sveriges EU-inträde 1995. Huvudfrågan 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. beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet (och tidigare skattskyldig person enligt art. 4.1 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 behandlas 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.⁴⁹

⁴⁸ 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.

⁴⁹ Se 4 kap. 6 och 7 §§ ML.

En analys av situationen för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund är dock motiverad här, då de kan undantas från att anses bedriva yrkesmässig verksamhet, varvid hänvisning sker till IL:s begreppsvärld.⁵⁰ Det är av visst 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 beskattningsbar person oavsett om denne arbetar under enskild firma eller i exempelvis aktiebolagsformen.

1.3.3 Internationell jämförelse

Analysen här sker utifrån EG-rätten, men det kan vara av intresse att i samband med avgränsningen av jämförelseunderlaget inte bara beröra EU:s 27 medlemsstater, vilka alltså samtliga måste ha ett mervärdesskattesystem, utan först också något om en del andra länder.

Den 6 februari 2008 fanns det 204 länder i världen, enligt Countries of the World på Internet.⁵¹ Antalet kan variera på grund av definitionsfrågan, men sedan 2006 är i vart fall 192 länder medlemmar i Förenta Nationerna.⁵² Eftersom antalet länder som har mervärdesskatt i sina ekonomier är knappt ett 50-tal,⁵³ kan cirka en fjärdedel av världens länder – däribland EU27-länderna – sägas ha ett mervärdesskattesystem.

USA, Kanada och Japan

Mervärdesskatten (*eng.*, value added tax – VAT) skall alltså i princip gälla generellt för företagens leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, varvid de tillika principiellt sett skall ha möjlighet att lyfta av momsen på sina förvärv och import för att producera sådana prestationer. Om avdragsrätt inte förekommer för dem respektive om den är alltför begränsad, handlar det om en varuskatt såsom den svenska som föregick GML på 1960-talet (*eng.* sales tax) eller punktskatt (*eng.* excise duty) respektive en generell skatt på varor och tjänster, vilken i övrigt kan likna momsen men som inte utgör en verklig moms, på engelska s.k. goods and services tax (GST). Enbart verkliga momssystem bildar jämförelseunderlag

⁵⁰ Se 4 kap. 8 § ML.

⁵¹ Se www.infoplease.com.

⁵² Se www.un.org.

⁵³ Se www.worldwide-tax.com (The Complete WorldWide Tax & Finance Site).

här, och därför faller t.ex. USA respektive Kanada, vilka har sales tax respektive GST, bort.

USA verkar ständigt utreda om de skall införa ”VAT”. Om de gör det, verkar avsikten vara att det skall bli en verklig moms med en i princip generell avdragsrätt för företagen.⁵⁴ Kanada har för tre av sina provinser en harmonized sales tax (HST) som skall tillämpas på samma beskattningsunderlag som den allmänna GST.⁵⁵ Det utgör hinder för en verklig moms på samma sätt som USA måste frångå sales tax på delstatsnivå för att införa VAT på federal nivå.

Japan har en ”Consumption Tax”, som benämns VAT. Den är i och för sig en generell skatt på varor och tjänster, men med ett generellt avdragsförbud beträffande skatten för nästa företag i förädlingskedjan – liknande vad som gäller för s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB). EG-rättens VMB är särskilda ordningar i förhållande till de generella reglerna i momssystemet, och förbehållna enbart återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter respektive viss resebyråverksamhet.⁵⁶ VMB medger dock rätt till momsavdrag på overhead-kostnader. Eftersom Japans Consumption Tax inte medger en i princip generell rätt till fordran på att återfå erlagd moms från staten för företagen, kan den sägas mera likna bruttoomsättningsskatterna, såsom allmän varuskatt eller punktskatt. En verklig moms skall leda till att konsumenten endast träffas av skatten på det samlade mervärdet av den slutliga prestationen, varför rätten till en sådan fordran för respektive företag i förädlingskedjan fram till konsumenten är grundläggande och skiljer momsen från bruttoomsättningsskatterna.⁵⁷ Även om Japan inte kan anses ha en verklig moms, kan noteras beträffande deras ”VAT” att skattesubjektet inte verkar bestämmas med hänvisning till inkomstskatterätten.⁵⁸

⁵⁴ Se s. 197 i Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America’s Tax System. Report of the President’s Advisory Panel on Federal Tax Reform. November 2005.

⁵⁵ Se kanadensiska regeringens hemsida: www.cra-arc.gc.ca.

⁵⁶ Se 9a kap. respektive 9b kap. ML som motsvarar art. 311-343 i mervärdesskattedirektivet (art. 26 a i sjätte direktivet) respektive art. 306-310 i mervärdesskattedirektivet (art. 26 i sjätte direktivet). För övrigt gäller begreppen yrkesmässig verksamhet respektive beskattningsbar person för bestämningen av skattesubjektet också beträffande företag för vilka reglerna om VMB kan bli tillämpliga.

⁵⁷ Se Prop. 1968:100 s. 36: ”Genom avdragsrätten för ingående skatt skiljer sig mervärdesskatten från flerledsskatter av s.k. kaskadtyp. I ett kaskadskattesystem medför varje omsättning en faktisk skattebelastning”.

⁵⁸ Se japanska finansministeriets hemsida angående Consumption Tax (VAT): www.mof.go.jp.

Norge, Island och Liechtenstein samt Schweiz och Turkiet

Bland de länder som inte är medlemsstater i EU, men som har moms i sina ekonomier, är EES-länderna av intresse samt även Turkiet, som kanske närmast står på tur att bli EU-medlem, och Schweiz, som får anses vara en näraliggande ekonomi till EU.⁵⁹

EES-länderna har inte den svenska lagtekniska lösningen med en koppling till inkomstskatterätten för bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet. I den norska momslagen, lov om merverdiafgift, talas i §§ 10 och 27 enbart om att den ”næringsdrivende” som ”driver omsetning” som är ”avgiftspliktig”, skall momsregistrera sig.⁶⁰ Norge ingick för övrigt i den enkät som nämns nedan i detta avsnitt, och som gjordes i samband med detta arbete till utländska skatteförvaltningar. De fick frågan om de har den svenska lagtekniska lösningen i fråga i sina momsagstiftningar för bestämningen av skattesubjektet. Svaret från Sentralskattekontoret for utenlandssaker blev att en sådan koppling saknas i den norska momslagen, vilket alltså också kan konstateras utifrån lagen. I den engelska översättningen av den isländska momslagen, Lög um virðisaukaskatt, anges i art. 3, som gäller bestämningen av ”Skattskyldir”, att ”all businesses” som innebär handel med varor och tjänster omfattas.⁶¹ I art. 21.1 i Liechtensteins momsag, Mehrwertsteuergesetz, anges att begreppet ”Steuerpflichtig” omfattar den som självständigt utövar verksamhet ”auch wenn die Gewinnabsicht fehlt”.⁶²

Varken Schweiz eller Turkiet har heller den svenska lagtekniska lösningen i fråga för bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet. I en kommentar till den turkiska momsagstiftningen anges att ”taxable person” är den som ”in the course of a trade or profession” gör skattepliktiga tillhandahållanden.⁶³ I det schweiziska finansministeriets kommentar till art. 21 i momslagen, Mehrwertsteuergesetz, anges samma rekvisit som i

⁵⁹ Sedan 1995 är de återstående EES-länderna Island, Liechtenstein och Norge.

⁶⁰ Se Lov om merverdiafgift av 19. juni 1969 nr. 66.

⁶¹ Se Lög um virðisaukaskatt 1988 nr. 50 och översättning på engelska av lagen, på isländska finansministeriets hemsida – <http://eng.fjarmalaraduneyti.is>.

⁶² Se Gesetz vom 16. Juni 2000 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG). Återfinns i Liechtensteinisches Landesgesetzblatt på hemsidan www.gesetze.li.

⁶³ Se European Tax Handbook 2008, s. 814, kapitlet om Turkiet, av Prof. Dr B. Yaltö.

den liechtensteinska momslagen för vem som är ”Steuerpflichtig”, varvid särskilt noteras avsaknaden av ett vinstrekvisit.⁶⁴

För övrigt kan noteras att de nyss berörda fem länderna verkar mer eller mindre följsamma mot art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och bestämningen där av beskattningsbar person. Framför allt är det fallet med Liechtenstein och Schweiz, vilka gör den bestämningen oberoende av ett vinstsyfte (”Gewinnabsicht”).

EU-länderna

Genomgången fortsätter nu med enbart EU-länderna, vilka alltså numera är 27 länder, EU27. Samtliga berörs. Eftersom EG-rättslig praxis hittills har omfattat i första hand EU15-länderna, behandlas dessa först och sedan de länder som anslöt till EU den 1 maj 2004 respektive den 1 januari 2007. Eftersom vissa EU-länder teoretiskt sett skulle kunna ha den svenska lagtekniska lösningen med att koppla bestämningen av skattesubjektet i momslagstiftningen till inkomstskatterätten, behandlas dessa först, nämligen Finland, Irland och Nederländerna. Dit hör också Ungern, som blev EU-medlem den 1 maj 2004. Till den gruppen skulle också Norge ha hört, om Norge var EU-medlem. Därefter behandlas de länder vilka av tradition har influerat den svenska mervärdesskattelagstiftningen: Danmark och Tyskland samt Storbritannien, genom att – som nämnts – de svenskspråkiga versionerna av EG-direktiven om moms har haft de engelskspråkiga versionerna som förebild. Frankrike följer därefter med hänsyn till att Frankrike var först i världen med att införa ett momssystem. Sedan följer i två grupper dels de återstående EU15-länderna, dels de övriga 11 EU-länderna, med de 9 vilka anslöt till EU tillsammans med Ungern den 1 maj 2004 samt Bulgarien och Rumänien vilka blev EU-medlemmar den 1 januari 2007.

Frågan om att bestämma skattesubjektet handlar om att skilja företagaren från konsumenten, varför en anställd normalt sett inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person i momssammanhang. Av intresse är sedan åtskillnaden av andra förvärvsinkomster från kapitalinkomster i inkomstskattesammanhang. Det en mervärdesskatt kan koppla till därvidlag är förvärvsinkomsten (arbetsinkomsten) med hänsyn till begreppet ekonomisk verksamhet som nödvändigt rekvisit för att någon skall anses ha karaktären av beskattningsbar person. I det perspektivet, och med hänsyn

⁶⁴ Se schweiziska finansdepartementets hemsida, Eidgenössisches Finanzdepartement EFD Government of Switzerland – www.efd.admin.ch.

till att förevarande arbete berör uppkomsten av en sådan verksamhet, är länder med inkomstskattemässiga system liknande det svenska, när det gäller att fördela förvärvsinkomster (arbetsinkomster) och kapitalinkomster i enmans- eller fåmansföretag, av intresse här. Den svenska lagtekniska lösningen i fråga, för att skilja ut en person från konsumenterna och bestämma att vederbörande är ett skattesubjekt som kan tillhöra momssystemet, skulle, som nämnts, teoretiskt ha kunnat användas av EU-länderna Finland, Irland, Nederländerna och Ungern samt av Norge. 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.⁶⁵ Därför börjar alltså genomgången av EU-länderna med Finland, Irland, Nederländerna och Ungern.

Innan genomgången fortsätter, skall nämnas att Finland, Irland, Nederländerna och Ungern samt, som nämnts, Norge ingick i en skriftlig enkät som utfördes i början av 2003 i samband med detta arbete. Skatteförvaltningarna i dessa länder och övriga dåvarande EU15-länder fick – på engelska – frågan om de hade den svenska lagtekniska lösningen i fråga i sina momslagstiftningar för bestämningen av skattesubjektet.⁶⁶ Skatteförvaltningarna i Finland, Nederländerna, Ungern och Norge samt i Danmark, Grekland, Italien, Luxemburg, Spanien, Storbritannien och Österrike besvarade enkäten.⁶⁷ Svaret blev i samtliga fall detsamma som från norska skatteförvaltningen, nämligen att deras momslagstiftningar inte har den svenska lagtekniska lösningen med en koppling till inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet. Irland hänvisade till sin momsguide på skatteförvaltningens hemsida där.⁶⁸ Frågan är nu om

⁶⁵ 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 dåvarande EU-länder.

⁶⁶ Skatteförvaltningen i Österrike ville ha frågan på tyska, och den ställdes också på tyska.

⁶⁷ Grekiska skatteförvaltningens svar översattes från grekiska till svenska med hjälp av Greklands ambassad i Stockholm (per telefon den 15 september 2003).

⁶⁸ 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. Se även Bilaga 4 i SOU 2002:74 Del 2, där en undersökning av utredningen SOU 2002:74 redovisas, men som inte innehöll frågan om kopplingen i fråga till inkomstskatterätten finns i andra EU-länders momslagstiftningar. Utredningen anger mest att vissa av dem följer gemenskapsrättens beskattningsbar person för bestämning av skattesubjektet och att vissa för den bestämningen anknyter till "business" i civilrättslig mening. Den undersökningen omfattade enbart EU15-länderna av vilka Frankrike, Irland och Portugal inte svarade. Utredningen översatte inte Greklands svar.

det som genomgången hittills och enkäten antyder, nämligen att den lagtekniska lösningen i fråga är unikt svensk, beläggs av utländska källor. Därför sker nu en genomgång av framför allt utländska momsagar, offentligrättsliga källor och doktrin.

Finland, som är särskilt intressant, eftersom Finland blev EU-medlem samtidigt med Sverige 1995 och har en officiell version av momsagstiftningen även på svenska språket (som är officiellt språk jämte finskan), anger i sin momsag att mervärdesskatt betalas på ”rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland” samt på varuinförsel (1 § första st.).⁶⁹ Sedan görs en negerad bestämning av rörelsemässig såtillvida att därmed inte skall avses lön enligt finska uppbördsagstiftningen (1 § tredje st.). I den finska mervärdesskattelagen används även begreppet rörelse, men en koppling till en uppdelning mellan å ena sidan näringsverksamhet (rörelse) och å andra sidan kapitalinkomster enligt inkomstskattelagstiftningen saknas.

Begreppet rörelsemässig kan liknas vid det svenska begreppet rörelse som bedrivs i former som enbart är jämförliga med näringsverksamhet, tidigare s.k. rörelseliknande former, enligt supplementärregeln 4 kap. 1 § 2 ML. Det begreppet – i likhet med finska rörelsemässig – bestäms inte heller med utgångspunkt i inkomstskatterätten. Finland kan komma att bli intressant som jämförelseunderlag för huvudfrågan som tas upp i förevarande arbete först 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 har yrkesmässig verksamhet. Mot bakgrund av svensk praxis sedan förhandsbeskedet RÅ 1996 not. 168,⁷⁰ som berörs mera senare i framställningen, kan i stället supplementärregeln anses obsolet för bestämningen av skattesubjektet. Det verkar vara vad Finland kan ha gemensamt med Sverige i förevarande sammanhang – inte den svenska lagtekniska lösningen med en koppling till inkomstskatterätten för bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet. Sålunda beläggs finska skatteförvaltningens svar på enkäten i samband med detta arbete.

En annan likhet med svenska ML är annars att den finska mervärdesskattelagen (4 §) anknyter till inkomstskattelagen (1535/92), när

⁶⁹ Se Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501, som trädde i kraft den 1 juni 1994, och först då ersatte den finska omsättningsskatten från 1964 med en mervärdesskatt.

⁷⁰ 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.

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, 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. En – i förhållande till huvudfrågan här – bisak, men som alltså berörs något i detta arbete, är om ML kan avvika, genom begränsningen av mervärdesskattens omfattning med avseende på subjektet i 4 kap. 8 § ML, från direktivrättens objektsstyrda begränsning med undantag från skatteplikt för vissa omsättningar som görs av organisationer utan vinstsyfte (*eng.* "non-profit-making"-organizations).⁷¹

Irland hänvisade alltså i svaret på enkäten till Guide to Value Added Tax på skatteförvaltningens hemsida.⁷² I kapitel 2 i guiden anges att "taxable person" är någon som ("one who") på annat sätt än som anställd ("otherwise than as an employee") omsätter skattepliktiga varor och tjänster affärsmässigt ("in the course or furtherance of business"). I en kommentar av de irländska momsreglerna anges att med "taxable person" avses "[e]ach person who in the course of a trade or profession makes taxable supplies".⁷³ Uttalandena indikerar att Irland saknar den svenska lagtekniska lösningen för bestämning av skattesubjektet momsmässigt.

Nederländerna anger i art. 7.1 i sin momslag att "ondernemer" (beskattningsbar person, *eng.* taxable person) är alla som utövar verksamhet självständigt ("ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent").⁷⁴ I en kommentar av de holländska momsreglerna anges att "[t]axable persons are, in general, all entrepreneurs".⁷⁵ Detta belägger svaret från skatteförvaltningen i Nederländerna på enkäten, dvs. att den svenska lagtekniska lösningen i fråga för bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet saknas där.

Ungern anger enligt en kommentar till de ungerska momsreglerna att med "taxable persons" avses alla fysiska och juridiska personer som driver

⁷¹ Se art. 13A.1. l, m och o i sjätte direktivet [art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet].

⁷² Se irländska skatteförvaltningens hemsida: www.revenue.ie.

⁷³ Se European Tax Handbook 2008, s. 376, kapitlet om Irland, av Ms. B. Obuoforibo.

⁷⁴ Se Wet op de omzetbelasting 1968.

⁷⁵ Se European Tax Handbook 2008, s. 579, kapitlet om Nederländerna, av Dr R. Offermanns.

”businesses”. Emellertid blandar de in ett vinstrekvisit (”profit”).⁷⁶ Det är alltså inte konformt med bestämmningen av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. mervärdesskattedirektivet. Svaret från skatteförvaltningen i Ungern på enkäten, dvs. att de saknar den svenska lagtekniska lösningen i fråga, kan anses belagt härmed, men indikationer finns alltså på att Ungern har en del kvar att göra på temat EG-rättskonformitet på momsområdet. Det påpekades för övrigt av EU-kommissionen inför Ungerns EU-inträde den 1 maj 2004.⁷⁷

Danmark, som införde mervärdesskatt vid halvårsskiftet 1967 och sålunda före Sverige och som blev EG-medlem före något annat nordiskt land, har av tradition varit en förebild för den svenska momslagstiftningen.⁷⁸ Danska lagen hade sålunda bildat det kanske främsta jämförelseunderlaget i nu berörda hänseende, om Danmark hade haft den svenska lagtekniska lösningen i fråga för bestämningen av skattesubjektet momsmässigt. En koppling mellan de båda skattelagen 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.⁷⁹ Den danska momslagen, 2 kap. 3 § första st., återger i stället i stort sett direkt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet: ”Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed”.⁸⁰ Härmed beläggs svaret från danska skatteförvaltningen på enkäten.

Storbritannien kan alltså, genom att det landet vid tiden för Sveriges EU-inträde var ensamt EU-land med engelska som officiellt språk, sägas ha influerat de svenskspråkiga versionerna av momsdirektiven i det att sjätte direktivet på engelska språket var förebild för den svenskspråkiga versionen av samma direktiv.⁸¹ T.ex. brukar svenskar som sysslar med momsfrågor ibland – åtminstone i talad svenska – till och med använda ”taxable person”, för att betona att beskattningsbar person i momshänseende åsyftas. Emellertid visar en genomgång av den brittiska

⁷⁶ Se European Tax Handbook 2008, s. 340, kapitlet om Ungern, av Mr. G. Antal.

⁷⁷ Se Activities of the European Union, på hemsidan <http://europa.eu>.

⁷⁸ 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.

⁷⁹ Se Skattenytt 2000 s. 24 och 25, artikeln Jämförelse mellan omfördelningsregler för enskilda näringsidkare i Sverige och Danmark (s. 23-33), av Urban Rydin.

⁸⁰ Se Lov om merværdiafgift, LBK nr 804 af 16. august 2000.

⁸¹ Malta har, med maltesiska och engelska som officiella språk, tillkommit den 1 maj 2004 som ett EU-land med engelska som officiellt språk.

momslagen att inte heller Storbritannien har den svenska lagtekniska lösningen med en koppling till inkomstskatterätten för att bestämma innebörden i "taxable person" (beskattningsbar person). I art. 3.1-3.3 i Storbritanniens momslag anges att "a taxable person" skall tillhöra momsregistret för skattepliktiga tillhandahållanden ("taxable supplies") enligt tillägg ("schedules") 1-3 i lagen och frågan om det är "a 'business carried on by' a taxable person" ges en vidsträckt tolkning, då det i art. 94 anges att med "business" avses i lagen "any trade, profession or vocation".⁸² "Taxable person" som definition av det momsmässiga skattesubjektet är alltså självständigt i förhållande till inkomstskattelagstiftningen. Härmed beläggs också svaret från skatteförvaltningen i Storbritannien på enkäten i samband med detta arbete.

Tyskland och Bundesamt für Finanzen besvarade inte frågan i enkäten, men här konstateras att också tyska momslagen (Umsatzsteuergesetz, UStG) saknar den svenska lagtekniska lösningen med en koppling till inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet.⁸³ Av en kommentar till Umsatzsteuergesetz förtydligas också, beträffande frågan "Wer ist Unternehmer?" (vem är beskattningsbar person?), att "Eine Gewinnerzielungsabsicht" (vinstsyfte), som beträffande det inkomstskatterättsliga rörelseidkare ("Gewerbetreibenden"), inte erfordras för att en person skall ha karaktären av beskattningsbar person.⁸⁴ "Unternehmer" används även i den tyska inkomstskattelagstiftningen, men det är fråga om ett annat begrepp än i UStG, och den tyska bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet är alltså självständig i förhållande till inkomstskatterätten.⁸⁵

Frankrike och dess skatteförvaltning besvarade inte enkäten. Skattelagen, Code général des impôts, visar emellertid att den franska momslagstiftningen också saknar den svenska lagtekniska lösningen i fråga för bestämning av det momsmässiga skattesubjektet. Av Article 256 framgår att "taxe sur la valeur ajoutée" (TVA, moms) skall erläggas av en "assujetti" (beskattningsbar person) som mot ersättning levererar varor och tillhandahåller tjänster. I Article 256 A anges att med "assujetties" avses personer som självständigt utövar ("qui effectuent de manière indépendante") ekonomisk verksamhet ("activités économiques"), och att den bedömningen är fristående i förhållande till statusen i övrigt på dessa personer och i förhållande till andra skatter och deras inverkan ("quels que

⁸² Se Storbritanniens Value Added Tax Act 1994.

⁸³ Se § 2(1) Umsatzsteuergesetz 1980.

⁸⁴ Se Umsatzsteuergesetz, s. 2, 4 § 2, av Karl Ringleb m.fl.

⁸⁵ Se SOU 2002:74 Del 2 (Bilaga 4), s. 240, där det faktiskt också noteras av utredningen.

soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention”). Sedan anges att med verksam som självständig avses bl.a. inte löntagare och andra verksamma hos en arbetsgivare samt att med ”activités économiques” åsyftas i först hand all aktivitet med avyttringar av varor eller tjänster hos en producent.⁸⁶ Även om de båda skattelagen i fråga återfinns i samma lag, är den franska mervärdesskatterätten, åtminstone i förevarande hänseende, fristående från inkomstskatterätten. Det kan också anses ha stöd i en kommentar av de franska momsreglerna, där det anges att med ”taxable persons” avses ”[a]ll entrepreneurs”, dvs. företagare i allmänhet.⁸⁷

Frankrike var för övrigt alltså först i världen med att införa mervärdesskattesystemet, vilket skedde den 10 april 1954. Det omfattade först större företag, men utvidgades sedan till att gälla alla affärssektorer. Idén mervärdesskatt presenterades första gången 1919 av Wilhelm von Siemens.⁸⁸ Att benämna momsen idé lika gärna som en skatt kommer att visa sig berättigat vid genomgången av momsens grundprinciper. Det ligger till och med nära till hands att kalla momsen en ”uppfinning”. Det gör Leif Mutén i en artikel, där han uttrycker att Wilhelm von Siemens jämte Maurice Lauré, som var verksam när den franska momsreformen genomfördes, var mervärdesskattens ”uppfinnare”.⁸⁹

Även beträffande de återstående EU15-länderna saknas indikationer på att de skulle ha den svenska lagtekniska lösningen i fråga för bestämning av det momsmässiga skattesubjektet.

Beträffande de fall där de utländska skatteförvaltningarna lämnade svar på enkäten av innebörd att de saknar en koppling till inkomstskatterätten för den bestämningen, har detta belagts genom studier av momsreglerna för tre av dem, *Luxemburg*, *Spanien* och *Österrike*. Begreppen ”assujetti”, ”empresario o profesional” och ”Unternehmer” motsvarar för de tre länderna beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Österrike respektive Luxemburg anger i sin moms lag respektive skattelag att ”Unternehmer” respektive ”assujetti” bestäms utan hänsyn till vinstsyfte, bara det är fråga om någon som självständigt utövar en yrkesmässig aktivitet (”gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt”), vilket är samma lydelse som i tyska momslagen, respektive självständigt utför operationer av betydelse för en ”activité économique”. Spanien anger i sin moms lag för begreppet ”empresario o

⁸⁶ Se Code général des impôts (Version à venir au 1 janvier 2008).

⁸⁷ Se European Tax Handbook 2008, s. 245, kapitlet om Frankrike, av Ms. S. Baranger.

⁸⁸ 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.

⁸⁹ Se Skattenytt 2006 s. 494, artikeln Export av skattesystem. Skattepolitiska transformationsprocesser i tredje världen (s. 487-497), av Leif Mutén.

profesional” (företagare eller yrkesman), vilket skall anses motsvara direktivbestämmelsens beskattningsbar person, exempel på olika ekonomiska verksamheter (”Actividades Económicas”) som det omfattar. Skillnaden är bara att implementeringen av beskattningsbar person därmed får stöd också i direktivbestämmelsens andra st. På samma sätt som beträffande ”assujetti” och ”Unternehmer” uppställs inte något vinstrekvisit för att någon skall anses ha karaktären av ”empresario o profesional”. Det skall vara fråga om personer som ”realicen las actividades empresariales o profesionales” som anges i regeln i fråga i den spanska momslagen. Gemensamt är också frånvaron av en koppling till inkomstskatterätten i förevarande hänseende i de tre ländernas momsregler.⁹⁰ Skatteförvaltningarna i *Grekland* respektive *Italien* besvarade alltså också enkäten på samma sätt. Belägg för avsaknaden av den svenska lagtekniska lösningen där kan anses finnas i kommentarer av deras momsregler, där det anges att med ”taxable persons” avses ”every individual or legal entity or enterprise ... engaged in an independent economic activity” respektive ”[i]ndividuals and companies ... if they carry on a business or profession or an artistic activity”.⁹¹

Skatteförvaltningarna i *Belgien* respektive *Portugal* besvarade inte enkäten. Att Belgien också saknar en koppling i sin momslag till inkomstskatterätten för bestämningen av ”assujetti” kan anses följa av att den utan angivande av sådan koppling följer bestämningen av beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och anger att med ”assujetti” avses den som självständigt utövar en ”activité économique” (ekonomisk verksamhet) med eller utan vinstsyfte (”avec ou sans esprit de lucre”).⁹² Stöd för slutsatsen kan också anses återfinnas i en kommentar av de belgiska momsreglerna, där det anges att med ”taxable persons” avses ”[p]ersons engaged in economic activities”, varvid de också anges kunna benämnas ”entrepreneurs”, dvs. företagare i allmänhet.⁹³ Portugisiska finansministeriet har en handbok på Internet, och därav följer att med ”taxable persons” avses ”[a]ll individual and legal persons” som fortlöpande och självständigt utövar ”an activity of producer, trader or supplier of services”.⁹⁴ Någon koppling, som i den svenska lagtekniska lösningen i fråga, görs uppenbarligen inte heller här till inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet momsmässigt sett. Detta kan anses ha stöd i en kommentar till den portugisiska momslagstiftningen, där det anges att med ”taxable persons” avses ”individual or corporate entrepreneurs and self-employed professionals” vilka gör skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster.⁹⁵

⁹⁰ Se Section 3 Art. 4 1. i Code fiscal (Loi du 18 décembre 1992 modifiant et complétant la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée), Artículo 5 i Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido och § 2 i Umsatzsteuergesetz, UStG, 1994.

⁹¹ Se European Tax Handbook 2008, s. 307, kapitlet Grekland, av Dr G.S. Mavraganis respektive European Tax Handbook 2008, s. 413, kapitlet Italien, av Ms. G. Chiesa.

⁹² Se Article 4 § 1 i Code de la Tax sur la Valeur Ajoutée, version 2008.

⁹³ Se European Tax Handbook 2008, s. 105, kapitlet om Belgien, av Dr R. Offermanns.

⁹⁴ Se portugisiska finansministeriets hemsida, www.dgci.min-financas.pt.

⁹⁵ Se European Tax Handbook 2008, s. 636, kapitlet om Portugal, av Ms. P. Dias de Almeida.

Angående de återstående 11 EU-länderna har inte heller något återfunnits som indikerar att någon av dem skulle ha den svenska lagtekniska lösningen för bestämningen av skattesubjektet momsmässigt sett.

Av översättningar av moms lagarna till engelska i följande länder kan konstateras att de är förenliga med art. 9.1 första och andra st. i mervärdesskattedirektivet för bestämningen av skattesubjektet ("taxable person"), och verkar sakna koppling till inkomstskatterätten: Bulgarien, Estland, Lettland, Litauen, Rumänien och Slovakien.⁹⁶ Detsamma synes följa av kommentarer på engelska av momsreglerna i respektive av följande länder på deras regeringars hemsidor, Cypern, Malta, Polen och Slovenien, samt, beträffande Tjeckien, på OECD:s hemsida.⁹⁷ Inte heller återfinns några indikationer på förekomst av den svenska lagtekniska lösningen i fråga för bestämning av det momsmässiga skattesubjektet enligt en genomgång av vissa kommentarer till de 11 ländernas moms lagstiftningar.⁹⁸

Oavsett om det teoretiskt sett vore möjligt eller inte, visar genomgången här att varken andra EU-länder än Sverige eller övriga undersökta länder med moms i sin ekonomi verkar ha någon koppling från den nationella moms lagstiftningen till sin inhemska inkomstskattelagstiftning, när det gäller att skilja skattesubjektet från konsumenten momsmässigt sett. Sverige tycks sålunda – åtminstone för jämförbara länder – vara 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

⁹⁶ Se angående Bulgarien, Article 3(1) i Value Added Tax Act, promulgerad den 4 augusti 2006; angående Estland, § 3(1) i Value Added Tax Act av den 10 december 2003; angående Lettland, Section 1.6 och Section 1.7 i Value Added Tax Act, uppdaterad per den 16 juni 2005; angående Litauen, Article 2.2 och Article 2.6 i Republic of Lithuania Law on Value Added Tax av den 5 mars 2002; angående Rumänien, art. 127.1 i Fiscal Code of Romania (Law No. 571/2003); och angående Slovakien, § 3(1) i Act No. 222/2004 Coll. On Value Added Tax.

⁹⁷ Se angående Cypern, VAT Services – Information For Business; angående Malta, VAT Department Malta den 1 februari 2008, s. 3; angående Polen, Tax Administration and Tax System in Poland, avsnitt 4.2.1, i Tax Information Bulletin 2004 från Ministerstwo Finansów; angående Slovenien, s. 23 i Taxation in Slovenia March 2007 från Republic of Slovenia Ministry of Finance; och angående Tjeckien, s. 17 och 55 i The Tax System in the Czech Republic. Economics Department Working Papers No. 245 (den 25 maj 2000), av Chiara Bronchi och Andrew Burns.

⁹⁸ Se European Tax Handbook 2008: s. 123, kapitlet om Bulgarien, av Mr. K. Lozev; s. 204, kapitlet om Estland, av Mr. M. Herm; s. 444, kapitlet om Lettland, av Mr. Z. Kronbergs; s. 476, kapitlet om Litauen, av Mr. R. Degesys; s. 655, kapitlet om Rumänien, av Mr. R. Badea; och s. 695, kapitlet om Slovakien, av Dr. T. Mkrtchyan; samt s. 148, kapitlet om Cypern, av Mr. A. Taliotis; s. 525, kapitlet om Malta, av Mr. A. Zarb och Mr. P. Portelli; s. 614, kapitlet om Polen, av Ms. M. van Doorn-Olejnicka; s. 709, kapitlet om Slovenien, av Ms. J. Dolšák; och s. 166, kapitlet om Tjeckien, av Dr. T. Mkrtchyan.

mervärdesskattedirektivet, men alltså även de tidigare 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.⁹⁹ 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 mervärdesskattedirektivet och andra direktiv om moms eller förordningen om skatteadministrativt samarbete på momsområdet 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.

1.3.4 Något om sociala avgifter, punktskatter och tull

Av intresse är att den svenska lagstiftningen om sociala avgifter, punktskatter och tull i likhet med momsen styrs av EG-rätten.¹⁰⁰ För avgränsningen får därför kort något nämnas om det finns kopplingar i de svenska lagstiftningarna därom till den svenska inkomstskatterätten.

- 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 utger ersättningen inte skall betala arbetsgivaravgifter på den.¹⁰¹ Det överensstämmer väl med att EG-förordningen om social trygghet omfattar både egenföretagare och anställda.¹⁰²

⁹⁹ Se Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 528.

¹⁰⁰ 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.

¹⁰¹ Se 3 kap. 3, 4, 5, 6, 8 och 11 §§ SAL.

¹⁰² Se art. 1a och Bilaga 1 i EG:s förordning 1408/71.

- 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”.¹⁰³ För reklamskatten bestäms begreppet yrkesmässig verksamhet delvis också med hänvisning till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL,¹⁰⁴ medan med yrkesmässigt beträffande t.ex. alkoholskatt förstås – utan koppling till IL – att en upplagshavares verksamhet är ett led i ”näringsutövning”.¹⁰⁵
- 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.¹⁰⁶ Detsamma gäller frågan om vem som är skattskyldig för moms på den importerade varan.¹⁰⁷ 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. SAL är inte heller av intresse här. Problematiken där gäller inte om, utan vem av uppdragsgivaren eller den som utför arbetet som skall erlägga sociala avgifter på arbete. Däremot kan punktskattelagarnas kopplingar till IL:s näringsverksamhetsbegrepp vara av intresse på temat EG-rättskonformitet på motsvarande sätt som med kopplingen till det begreppet för bestämningen av yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 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

¹⁰³ Se 1 kap. 4 § lag (1994:1776) om skatt på energi och SKV:s Handledning för punktskatter 2008, s. 226.

¹⁰⁴ Se första st. anv. till 9 § lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam och SKV:s Handledning för punktskatter 2008, s. 414.

¹⁰⁵ 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 2008, s. 62.

¹⁰⁶ Se 3 kap. 3 och 4 §§ och 5 kap. 1 och 2 §§ tullagen (2000:1281).

¹⁰⁷ Se 1 kap. 2 § första st. 6 och andra st. och 1 kap. 1 § första st. 3 ML.

knyta den indirekta beskattningen till den direkta.¹⁰⁸ 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 art. 401 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 33 i sjätte direktivet]. I doktrinen har hittills inte någon analys skett av om den nationella lagstiftningen om punktskatter är konform med ”näringsidkare” i art. 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 st. andra men. IL respektive de objektsrelaterade förutsättningarna för näringsverksamhet i 13 kap. IL i övrigt ställs mot rekvisiten för beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet (och tidigare 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.¹⁰⁹ 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 annonser och

¹⁰⁸ Se Prop. 1994/95:54 s. 81 och 82.

¹⁰⁹ Se Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, s. 159, av Stefan Olsson samt Mervärdesskatten Rättsliga grunder och problem, s. 88, av Peter Melz var till Stefan Olsson hänvisar. Notera att Stefan Olsson konsekvent felaktigt anger titeln till Peter Melz verk ”Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder”. Dåför tiden (1990) stavades mervärdesskatt med ett ”s” i GML, vilket även Peter Melz tillämpade, och titeln i Peter Melz verk sätter ’rättsliga grunder’ före ’problem’.

reklam, och kopplingarna däri till det nationella inkomstskatterättsliga begreppet näringsverksamhet, mot begreppet näringsidkare i cirkulationsdirektivet.¹¹⁰

Det kan alltså 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 bl.a. behandlar kopplingen från ML till IL för bestämningen av skattesubjektet och förhållandet till mervärdesskattedirektivet.

1.4 DISPOSITION

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 huvudfrågan angående ML:s koppling till inkomstskatterätten för bestämning av yrkesmässig verksamhet, dvs. av skattesubjektet. I det följande görs alltså därför först en genomgång av momsens grundprinciper och hur de – tillsammans med EG-rättslig praxis – kan bidra till bl.a. analysen av om innehållet i begreppet yrkesmässig verksamhet i ML, genom kopplingen till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, är EG-rättskonformt. Den genomgången kan inte sägas bilda det enda, ideala verktyget för ändamålet, men ger utifrån grundprinciperna så att säga noderna, dvs. riktlinjer och ramar, för den fortsatta analysen av bl.a. frågan om bestämningen i ML av skattesubjektet är EG-rättskonform. Dispositionen av den fortsatta framställningen blir därför följande:

- Genomgången av momsens grundprinciper och metodfrågorna företas i kapitel 2, vilket avslutas med avsnitt 2.4. Där ges en översikt av hur analysen av huvudfrågan i detta arbete skall gå till väga.
- I kapitel 3 företas en genomgång av vem som är beskattningsbar person och begreppet ekonomisk verksamhet enligt EG-rätten. Tillsammans med genomgången i kapitel 2 av momsens grundprinciper bildar den nödvändiga riktlinjer och ramar för prövningen av frågorna i detta arbete.

¹¹⁰ Se Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, s. 169, av Stefan Olsson.

- Kapitel 4 innehåller en prövning av om det svenska verksamhetsbegreppet i ML är EG-rättskonformt och när en verksamhet upphör momsmässigt respektive inkomstskattemässigt. Där berörs också kort betydelsen av kopplingar till den civilrättsliga redovisningsrätten för normbildningen avseende de båda skattelagen i fråga, beträffande frågan om ML:s fortsatta koppling till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed.
- I avsnitten under 5.1 anges strukturen för och begränsningen av den fortsatta EG-rättsliga analysen i kapitel 5 av huvudfrågan huruvida bestämningen av yrkesmässig verksamhet i ML är EG-rättskonform beträffande den formella kopplingen till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL.
- I kapitel 6 berörs frågan om EG-rättskonformiteten med hänvisningen till 16 kap. 2 § IL i 8 kap. 9 § första st. 2 ML för bestämningen av omfattningen av det s.k. avdragsförbudet för ingående moms på utgifter för representation och liknande ändamål.
- Kapitel 7 innehåller en sammanfattning med avslutande synpunkter.

Detta arbete beaktar lagstiftning etc. per den 1 januari 2008.

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

2.1 UPPBÖRDEN AV MOMS

Vid varje analys av momssystemet bör beaktas att momsreglerna är starkt präglade av sättet på vilket skatten uppbärs. ”Den skattskyldige fungerar i princip som uppbördsman för staten”, sägs det från den svenska lagstiftarens sida beträffande mervärdesskatten.¹¹¹ Beträffande engelsk mervärdesskatt anses ”the taxpayer” som ”agent for the Commissioners” (Inland Revenue Commissioners),¹¹² 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, som nämnts, 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, 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.¹¹³

Tanken på momssystemet som ett uppbördssystem kan möjligen uppfattas som förstärkt genom att uttrycket ”skatteuttaget” (Eng., ”charging the tax”) ändrades till ”uppbörden” (Eng., ”collecting VAT”), när den viktiga regeln i art. 27.1 i sjätte direktivet om att medlemsstater måste inhämta tillstånd från EU, för att införa regler som avviker från direktivet för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, ersattes den 1 januari 2007 av art. 395.1 i mervärdesskattedirektivet.

¹¹¹ Se Prop. 1989/90:111 s. 294.

¹¹² Se British Tax Review 1998 s. 591, artikeln Restitution of Overpaid VAT (s. 582-591), av Graham Virgo.

¹¹³ Se andra st. i preambeln i sjätte direktivet samt Prop. 1994/95:57 s. 73 och 93.

Om ett land skall bli medlem i EU skall det ha moms i sin ekonomi, och den delen av uppördssystemet 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. Konsumenterna utanför EU skall inte välja bort producenter inom EU bara för att samtliga medlemsländer skall 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".¹¹⁴

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.¹¹⁵ För att uppnå att skattskyldighet uppkommer enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 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. Mervärdesskattedirektivets 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 faktureringskyldigheten för beskattningsbar persons "leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster" beträffande transaktioner som sådan

¹¹⁴ Se EG-skatterätt, s. 197, 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.

¹¹⁵ Se femte st. i preambeln i sjätte direktivet samt Prop. 1994/95:57 s. 155 och 175.

företagare ”utför på deras territorium”.¹¹⁶ Sedan gäller en förordning om administrativt samarbete om mervärdesskatt mellan skattemyndigheterna i EU:s medlemsländer.¹¹⁷

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.¹¹⁸ 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”.¹¹⁹

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 art. 99 i mervärdesskattedirektivet [art. 12.4 i sjätte direktivet] medger reducerade momssatser jämte den generella.¹²⁰ Robert Pålsson har i en kommentar av avhandlingen ifrågasatt synsättet

¹¹⁶ Se art. 220 och 221.2 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 22.3a första och fjärde st. i sjätte direktivet]. Se även det s.k. faktureringsdirektivet på momsområdet 2001/115/EG som implementerades i art. 22.3 i sjätte direktivet [art. 217-248 i mervärdesskattedirektivet] och den 1 januari 2004 i 11 kap. ML (Prop. 2003/04:26).

¹¹⁷ 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.

¹¹⁸ Se pkt 15 i EG-målet C-37/95 (Ghent Coal), där hänvisning också sker till pkt 19 i EG-målet 268/83 (Rompelman) och till pkt 15 i EG-målet 50/87 (kommissionen mot Frankrike).

¹¹⁹ Se pkt 26 i EG-målet C-4/94 (BLP Group), där hänvisning också sker till pkt 19 i EG-målet ”Rompelman”.

¹²⁰ Se Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 72 och 73, av Eleonor Alhager.

som en definition av neutralitet.¹²¹ 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".¹²² 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 "garantera den inre marknadens upprättande och funktion",¹²³ 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.¹²⁴

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,

¹²¹ Se Svensk skattetidning 2001 s. 749, Bokanmälan av En avhandling om mervärdesskatt vid omstruktureringar (s. 747-753), av Robert Pahlsson.

¹²² Se Skattenytt 2001 s. 714, Bokanmälan av Mervärdesskatt vid företagsöverlåtelser (s. 712-719), av Peter Melz.

¹²³ Se fjärde st. i preambeln i cirkulationsdirektivet 92/12/EEG för punktskatterna.

¹²⁴ Se Skattenytt 2002 s. 178, artikeln Neutralitetsfrågor avseende punktskatter (s. 177-186), av Stefan Olsson.

utifrån EG-domstolens nämnda praxis och momsens grundprinciper enligt mervärdesskattedirektivet, i första hand kan uppfattas genom sättet på vilket momsreglerna tillämpas.

Sjätte direktivet tog redan enligt sin preambel avstamp i första direktivet, och i preambeln i sjätte direktivet angavs att avdrag för debiterad ingående moms skall medges förvärvande företag oavsett de momssatser som tillämpas av medlemsstaterna, vilket även följer av trettionde st. i preambeln i mervärdesskattedirektivet. Det åligger medlemsstaterna att sätta momssatserna så att de ”medger normalt avdrag” av den moms som tagits ut i tidigare omsättningsled.¹²⁵ Reglerna om skattesatserna innebär att varje EU-land får ha en generell momssats och en eller två reducerade momssatser; den generella får vara lägst 15 % och reducerade lägst 5 %.¹²⁶ Det neutralitetsstörande med reducerade momssatser skall begränsas – som det stipuleras i art. 99.2 i mervärdesskattedirektivet – av att varje sådan skall bestämmas så att dess tillämpning medger ”i normalfallet” avdrag för hela den moms som är avdragsgill enligt art. 168 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 17.2 i sjätte direktivet]. Reglerna i mervärdesskattedirektivet 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,¹²⁷ 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.¹²⁸ 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.

¹²⁵ Se elfte st. i preambeln i sjätte direktivet.

¹²⁶ Se art. 97.1 och 99.1 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 12.3a första och tredje st. 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. Se t.ex. art. 30 och tillägg (*eng. schedule*) 8 i Storbritanniens Value Added Tax Act 1994 angående varor och tjänster som är ”zero-rated”.

¹²⁷ Se EG:s direktiv 91/680/EG som återfinns i art. 402-404 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 28a-28n i sjätte direktivet].

¹²⁸ Se Prop. 1994/95:57 s. 78 och 79.

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.¹²⁹ 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 (vilket för övrigt inte är detsamma som att den är begagnad).¹³⁰ 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 återgavs av första och sjätte direktiven och numera återges av mervärdesskattedirektivet, 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"),¹³¹ ansågs det strida mot gemenskapsrätten att vägra avdrag för koncernbidrag från svenskt moderbolag till svenskt dotterbolag, när

¹²⁹ Se 1 kap. 13a § och 2a kap. 3 § första st. 1 jämfört med andra st. ML.

¹³⁰ Se EG:s direktiv om särskilda momsregler för handel med begagnade varor m.m. 94/5/EG, implementerat i art. 26a i sjätte direktivet [art. 311-343 i mervärdesskattedirektivet] och i 9a kap. ML, de s.k. vinstmarginalbeskattningsreglerna.

¹³¹ 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)

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 art. 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 art. 43 EG (f.d. 52), och fann att EG-fördraget utgör hinder mot regler i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) och IL om att uppskov med beskattning av övervärde på aktier som överläts 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 befasts också genom att EG-domstolen bl.a. söker vägledning i OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet.¹³² 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,¹³³ förstärker det, i förening med att moder-dotterbolagsdirektivet belägger samma princip, principen

¹³² 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.

¹³³ 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. 163 och 164, 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).

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 kompetenskompetens 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.¹³⁴ 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.

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 en princip om att avdragsrätten skall vara beroende av att beskattningsrätten också tillkommer samma stat för motsvarande inkomst.¹³⁵ ”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.¹³⁶

¹³⁴ 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

¹³⁵ Se EG-skatterätt, s. 149, 150 och 153, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, där i den här refererade andra upplagan också ”Bosal Holding”-målet har kunnat beaktas.

¹³⁶ Se t.ex. Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord, s. 94, av Pelin, Lars och Elwing, Carl M.

Reciprocitetsprincipen uppställs också för mervärdesskatterätten, genom art. 1.2 respektive art. 167 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 2 i första direktivet respektive art. 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 art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, när det gäller att bestämma vem som är beskattningsbar 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 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 art. 43 EG (f.d. 52).¹³⁷ 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

¹³⁷ Se Svensk skattetidning 2002 s. 566, artikeln Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten, av Leif Mutén (s. 561-573).

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 moms-systemet. Det värdet på varan eller tjänsten kan dock vara lägre ekonomiskt sett när den lämnar förädlingskedjan än i ledet dessförrinnan. Av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet framgår att en beskattningsbar person kan anses ha karaktären som sådan, och sålunda omfattas av momsreglerna och tillhörig moms-systemet på grund av att produkten är av en skattepliktig karaktär momsmässigt, oberoende av resultatet av den ekonomiska verksamheten.

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 moms-systemet 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 beskattningsbar 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 st. i preambeln i mervärdesskattedirektivet [tidigare femte st. 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.¹³⁸ En företagare som är beskattningsbar person och sålunda omfattas av reglerna i mervärdesskattedirektivet 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 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.¹³⁹ 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

¹³⁸ Se EG-målen 348/87 (SUFA), pkt 13, C-2/95 (Sparekassernes Datacenter), pkt 20, C-358/97 (kommissionen mot Irland), pkt 52, C-150/99 (Stockholm Lindöpark), pkt 25, C-269/00 (Seeling), pkt 44 och C-275/01 (Sinclair Collis), pkt 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.

¹³⁹ Se SFS 1990:576; bet. 1989/90:SkU31; Prop. 1989/90:111; SOU 1989:35.

omsättning medför en faktisk skattebelastning med åtföljande kumulativa effekter.¹⁴⁰

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 mervärdesskattedirektivet [tidigare 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 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”).¹⁴¹

Företagaren kan sålunda anses i grunden åtskild från konsumenten, genom att beskattningsbar 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 menade att sjätte direktivets skattskyldig person kunde ersättas med beskattningsbar person, som en utifrån flera språkversioner av sjätte direktivet sammanvägd term.¹⁴² Utredningen ansåg emellertid inte att det handlade om annat än att ge uttryck för skattesubjektet, ”dvs. någon som kan komma i fråga för

¹⁴⁰ Se Prop. 1968:100 s. 36.

¹⁴¹ Se KOM (1998)377 slutlig [eng.: COM (1998)377 final].

¹⁴² En sådan förändring skedde när mervärdesskattedirektivet ersatte sjätte direktivet den 1 januari 2007, men utredningens förslag att införa beskattningsbar person i ML i stället för skattskyldig och yrkesmässig verksamhet har inte lett till något lagförslag ännu.

beskattning”, och ”som är underkastad systemet”.¹⁴³ Beskattningsbar person, som nu återfinns i mervärdesskattedirektivet, kan sägas ligga närmare ”taxable person” i engelska språkversionerna av sjätte direktivet och mervärdesskattedirektivet, men det förelåg inte heller med tidigare 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.¹⁴⁴

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 värdeminskingsavdrag på investeringar som aktiveras dras från intäktsposterna.¹⁴⁵ 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.¹⁴⁶ 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.¹⁴⁷ 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

¹⁴³ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 163.

¹⁴⁴ 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.

¹⁴⁵ Se 14 kap. 2 § andra st. första men. och 21 § första st. samt 16 kap. 1 § IL.

¹⁴⁶ Se 14 kap. 22 § tredje st. och 40 kap. 2 § IL.

¹⁴⁷ Se 1 kap. 8 § andra st. och 8 kap. 2 § ML samt 8 kap. 3 § första st. ML, som skall anses motsvara art. 168 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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.

skattedeklarationen för redovisningsperioden i fråga *eller*, i det fall årsomsättningen är låg och momsen deklarerar i självdeklarationen, till den del den överstiger utgående moms och andra skatter och avgifter i slutskattsedeln för beskattningsåret i fråga.¹⁴⁸ Idealet är att ingående moms respektive utgående moms inte skall bli kostnad respektive intäkt för företagaren.¹⁴⁹

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 art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet och begreppet beskattningsbar person (och tidigare skattskyldig person enligt art. 4.1 i sjätte direktivet).

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, 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 mervärdesskattedirektivet. 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, då den frågan inte berörs av det nämnda reformfördraget. Annars är målet att momsen tillämpas konkurrensneutralt. Det följer redan av sjunde st. i preambeln i mervärdesskattedirektivet [tidigare åttonde st. i preambeln i första direktivet] att ”även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade” inom EU skall konkurrensneutralitet eftersträvas i hela förädlingskedjan.

¹⁴⁸ Se 11 kap. 10 och 14 §§ samt 18 kap. 2 § första st. 1 SBL.

¹⁴⁹ Se 16 kap. 16 § första st. respektive 15 kap. 6 § första st. första men. IL.

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

2.3.3.1 Analys av art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet

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".¹⁵⁰ 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, går att utläsa ur art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 2 i första direktivet], som beskriver just grundprinciperna för det gemensamma momssystemet.

En analys av art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet 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 st. i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet lyder:

¹⁵⁰ Se Skattenytt 1998 s. 553, artikeln Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik? (s. 550-559), av Åsa Gunnarsson.

”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 VAT entails the application to goods and services of a general tax on consumption exactly proportional to the price of the goods and services, however many transactions take place in the production and distribution process before the stage at which the tax is charged.”*)

Första st. kan – tillsammans med andra st. – sägas uttrycka övervälringsprincipen.

Andra st. i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet lyder:

”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.” (Jämför även t.ex. engelska versionen av direktivtexten: *“On each transaction, VAT, calculated on the price of the goods or services at the rate applicable to such goods or services, shall be chargeable after deduction of the amount of VAT borne directly by the various cost components”*.)

Andra st. kan – tillsammans med första st. – sägas uttrycka övervälringsprincipen samt uttrycker reciprocitetsprincipen.

I den svenskspråkiga versionen av andra st. har, i förhållande till lydelsen i första direktivet, slutet ändrats från ”... kostnadskomponenterna” till ”... kostnadskomponenter som utgör priset”. Det kan leda till missuppfattningen att ett vinstpåslag inte skulle ingå i priset, som normalt sett utgör beskattningsunderlaget. Vid gratistillhandahållanden däremot utgörs beskattningsunderlaget endast och högst av prestationens kostnader, varvid fråga är om s.k. uttagsbeskattning. Om ändringen i den svenskspråkiga versionen alls kan anses ha varit påkallad, borde stycket ha avslutats ”... kostnadskomponenter som *ingår i priset*”. Med den noteringen bortses i denna framställning, vid resonemang om de principer som kan anses uttryckas av direktivbestämmelsen i fråga, från att slutet av andra st. i den svenskspråkiga versionen har undergått nämnda ändring.

Tredje st. i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet lyder:

”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.” (Jämför även t.ex. engelska versionen av

direktivtexten: *“The common system of VAT shall be applied up to and including the retail trade stage”*.)

Tredje st. kan – tillsammans med första st. – 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 fanns även ett fjärde st. i art. 2 i första direktivet, men det var inte aktuellt sedan 1993. Det möjliggjorde undantag från tredje st. 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 de tre övriga st. i bestämmelsen, vilka alltså överfördes från art. 2 i första direktivet till art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, 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.¹⁵¹ 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 momsen, där alltså neutralitet förutsattes generellt sett redan enligt andra st. i preambeln i första direktivet [fjärde st. i preambeln i mervärdesskattedirektivet]. Det är därför av intresse att jämföra principerna i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet med inkomstskatten.

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

¹⁵¹ Se Skattenytt 2004 s. 742, artikeln Skatterättsliga avhandlingar i ett förändringsperspektiv, av Bergström, Sture, Norberg, Claes och Pahlsson, Robert (s. 740-745).

annan skattskyldig (reciprocitetsprincipen).¹⁵² Det som skiljer är att reciprocitetsprincipen är starkare på momsområdet, genom att övervälringsprincipen skall tillgodose kravet på konkurrensneutralitet.¹⁵³ 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 från mervärdesskattedirektivet beträffande undantag från skatteplikt tillåts, skall målet vid tillämpningen av momsreglerna vara konkurrensneutralitet.

Reciprocitetsprincipens starka ställning på momsområdet kommer också till direkt uttryck i art. 167 i mervärdesskattedirektivet, där det anges att "[a]vdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar" [tidigare art. 17.1 i sjätte direktivet]. 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.¹⁵⁴ 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 mervärdesskattedirektivet. 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 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

¹⁵² Se Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord, s. 94, av Pelin, Lars och Elwing, Carl M.

¹⁵³ 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.

¹⁵⁴ 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.

de enligt anslutningsfördraget tillåtna avvikelserna från mervärdesskattedirektivet, 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 dessförrinnan 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.¹⁵⁵ Förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i den svenska konstitutionen,¹⁵⁶ 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. Regeringsrätten kan, även om det inte uttrycks klart, antas ha tagit åtminstone ett indirekt intryck av sin egen tolkning av EG-domarna också i

¹⁵⁵ 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.

¹⁵⁶ Se 2 kap. 10 § andra st. RF.

de båda målen som gällde tid före EU-inträdet.¹⁵⁷ 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 mervärdesskattedirektivet [tidigare 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 art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, 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.¹⁵⁸ Det var också fallet med preamlarna i första och sjätte direktiven. Rättstillämparna missade många gånger att EG-domstolen hänvisade inte bara till sjätte direktivet, utan också till första direktivet. De missade ofta också att EG-domstolen betonade exempelvis den av preamlarna i båda direktiven följande konkurrensneutralitetsprincipen eller de av art. 2 i första direktivet följande övriga grundprinciperna i mervärdesskatteprincipen. Framför allt övervältringsprincipen borde betonas mera i rättstillämpningen, och det kan förhoppningsvis bli en bättring nu när första och sjätte direktiven sammanförts till mervärdesskattedirektivet och de grundläggande principerna i art. 2 i första direktivet återfinns i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Har en avskattning av ett momsavdrag skett genom att företaget redovisat och erlagt utgående moms för sina prestationer? Vikten av dessa faktorer bör inte underskattas på något sätt.

¹⁵⁷ 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).

¹⁵⁸ Se Mervärdesskatt – en kommentar, s. 26, av Björn Westberg.

Frågan om ett momsmässigt undandragande skett får betydelse vid prövning av frågor om skattetillägg och skattebrott på området. Saknas den analysen i t.ex. en åklagares gärningsbeskrivning på temat momsmässigt skattebrott eller i domen, kan den tilltalade kanske ha blivit dömd och straff ha verkställts, innan skatteprocessen ens har avgjorts i länsrätten. Genom att reglerna i första direktivet den 1 januari 2007 slogs samman i mervärdesskattedirektivet med reglerna i sjätte direktivet, vilka oftare har angivits uttryckligen i EG-domarna, kan en förstärkning av medvetenheten om de grundläggande mervärdesskatteprinciperna förhoppningsvis uppnås.

Den stora betydelsen av att prövningen av avdragsfrågor sker med utgångspunkt i övervälringsprincipen 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 art. 2 i första direktivet (och även art. 2 i sjätte direktivet), och sålunda till bl.a. avskattningstanken i övervälringsprincipen. Betoningen av art. 2 i första direktivet för att beskriva omfattningen av avdragsrätten för ingående moms enligt art. 17 i sjätte direktivet [art. 167-171 och 173, 176 och 177 i mervärdesskattedirektivet] 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 art. 17 i sjätte direktivet "relied on Article 2 of the First Directive".¹⁵⁹ 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 art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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 erlagga utgående moms, utan också ha rätten till momsavdrag.

Ett exempel på förhandsavgörande där EG-domstolen inte särskilt hänvisar till art. 2 i första direktivet, utan indirekt betonar grundprinciperna därifrån för frågan om momsens tillämpningsområde, är EG-målet C-291/92 (Armbrrecht). Där framhåller EG-domstolen i pkt 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 övervälringsprincipen etc. från art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet

¹⁵⁹ Se British Tax Review 1998 s. 569, artikeln A Tide in the Affairs of Men ... (s. 563-572), av Michael Conlon.

[tidigare art. 2 i första direktivet] som återspeglas i målet, även om EG-domstolen går direkt in i sjätte direktivet och behandlar art. 2.1, 17.2 och 20.2 i sjätte direktivet [numera art. 2.1 a och c, 168 och 187 i mervärdesskattedirektivet]. Momsen på varor och tjänster skall inte stanna som en kostnad i en förädlingskedja med företag som tillhör momssystemet, utan övervältras på konsumenten (skattebäraren). Det kan för övrigt noteras att utredningen SOU 2002:74 inte gör någon ”vidare utredning” av denna ”begränsning av mervärdesskattens tillämpningsområde”.¹⁶⁰ 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 art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet 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

Ibland sägs att ”all tolkning börjar med texten”.¹⁶¹ Det handlar på momsområdet i första hand om mervärdesskattedirektivet, 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 mervärdesskattedirektivet. Reglerna i mervärdesskattedirektivet 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 mervärdesskattedirektivet 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.¹⁶² 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

¹⁶⁰ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 64.

¹⁶¹ Se EG-skatterätt, s. 42, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

¹⁶² Se EG-målet 283/81 (CILFIT).

direktivet.¹⁶³ Komparationen av språkversioner presenterar sålunda en särskild komplikation för bokstavstolkningen. Klart är i alla fall att om en bokstavstolkning av en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet är klarläggande för 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 mervärdesskattedirektivet 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”.¹⁶⁴ 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 överbältring. Om en systematisk tolkning inte kan ske med täckning i texten i reglerna i mervärdesskattedirektivet, kan inte samma antagande göras som vid en bokstavstolkning av en enda regel i mervärdesskattedirektivet. 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 mervärdesskattedirektivet – 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

¹⁶³ 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.

¹⁶⁴ 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.

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 uppfyller ändamålet. Domstolen hänvisar ofta till att den valda lösningen är den för gemenskapsrätten mest effektiva, dvs. till effektivitetsprincipen.¹⁶⁵

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.¹⁶⁶ 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 Storbritannien 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 Storbritannien kunde påföras trots klagandenas påpekande om rättsosäkerhet på grund av att den danska och grekiska språkversionen av cirkulationsdirektivet kontradikerade de övriga språkversionerna – vilket påstående domstolen för övrigt anmärkte var en konsekvens av att man skulle följa det resonemang som föreslogs av klagandena.

¹⁶⁵ Se Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 484.

¹⁶⁶ Se EG-skatterätt, s. 52, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

- 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.¹⁶⁷ Här konstateras i stället dels att domstolen antyder att den otydlighet mellan olika språkversioner som målet gällde förutsatte att man följde klagandenas resonemang, dels framför allt att domstolen inte uttryckte att tolkningsresultatet utifrån de danska och grekiska språkversionerna skulle innebära någon orimlig utgång i förhållande till den engelska nationella lagens ordalydelse, vilken kort och gott angav att ”punktskatt skall tas ut på tobaksvaror som importeras ... till Förenade kungariket”. Om principen om att 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 Storbritannien.¹⁶⁸
- 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 versioner av ett direktiv på andra officiella EG-språk än det landets, 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”.¹⁶⁹ Målet här är att

¹⁶⁷ Se EG-skatterätt, s. 54, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

¹⁶⁸ ”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.

¹⁶⁹ Se Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 203, av Jan Kellgren.

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 (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 1995.¹⁷⁰ 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 84 1:67.¹⁷¹ 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 st. 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. Skattskyldigheten gäller även för tillfälliga, enstaka omsättningar här, och uppdragsgivaren i 1984 års fall borde ha större anledning idag att förlita sig på att debitering av svensk ingående moms i fakturan gällde ett korrekt förvärv och att uppdragstagaren kunde antas bli skattskyldig för motsvarande omsättning. Av de förenade EG-målen C-439/04 och C-440/04 (Kittel och Recolta Recycling) följer att avdragsrätt för ingående moms kan utövas i god tro om

¹⁷⁰ Se Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 486 och 487 och kommentar där av EG-målet 6/64 (Costa).

¹⁷¹ 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.

motpartens skattebedrägeri. Det överensstämmer alltså med svensk mervärdesskatterätt från tiden före Sveriges EU-inträde 1995 och därefter. Av intresse är i stället om regler från tiden före EU-inträdet som kvarstår oförändrade i ML till sitt innehåll kan medföra problem för bestämningen av yrkesmässig verksamhet. Det berörs senare i framställningen.

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.

Bestämmelsen i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet om vem som anses utgöra beskattningsbar person är obligatorisk. Det finns inte heller någon svensk särreglering av begreppet enligt anslutningsfördraget. Om begreppet yrkesmässig verksamhet i ML materiellt sett avviker från beskattningsbar 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 art. 15.3 i sjätte direktivet [numera art. 146.1d i mervärdesskattedirektivet]. 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 mervärdesskattedirektivet skall implementeras i den nationella ML, kan det sägas att direktivet är direkt tillämpligt inom den svenska rättsordningen, men inte omedelbart.¹⁷² Regeringsrätten hänvisade i RÅ 2000 ref. 5 också till EG-målet 8/81 (Becker) av innebörd att principen om direkt effekt av EG:s direktiv också gäller t.ex. sjätte direktivet [numera mervärdesskattedirektivet]. Om en förvaltningsdomstol i Sverige (länsrätt, kammarrätt eller regeringsrätten) finner att en föreskrift i ML strider mot en bestämmelse med direkt effekt i mervärdesskattedirektivet, skall domstolen inte tillämpa regeln i ML i det aktuella målet. Ett exempel är art. 168a i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 17.2a i sjätte direktivet] som ger en beskattningsbar 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”.¹⁷³

Mervärdesskattedirektivet 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).¹⁷⁴ ML är emellertid fortfarande svensk lagstiftning. Det medför att ett åliggande mot den enskilde att redovisa och erlagga utgående moms enligt mervärdesskattedirektivet 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

¹⁷² Se Förvaltningsprocesslagen m.m. En kommentar, s. 32, av Bertil Wennergren.

¹⁷³ 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), pkt 35.

¹⁷⁴ 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 erlagga skatt”.

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.¹⁷⁵

2.4 FRÅGOR FÖR ANALYSEN AV HUVUDFRÅGAN

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 beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet.

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 beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet 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 beskattningsbar person, är det inte heller EG-rättskonformt.

En bokstavstolkning är av intresse här enbart beträffande *vem* beskattningsbar person avser. Redan här kan konstateras utifrån art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet att vederbörande skall vara självständig och sålunda inte anställd. Bokstavstolkningen fortsätter med *hur* den ekonomiska verksamheten enligt direktivbestämmelsen kan beskrivas. Den internationella jämförelsen i inledningskapitlet i detta arbete antyder ett aktivitetskrav utöver innehavet av egendom som i sig genererar intäkter, för att ekonomisk verksamhet skall anses föreligga i förevarande hänseende. I Storbritanniens momslag används, som nämnts, "business", men i den engelskspråkiga versionen av direktivbestämmelsen används "economic activity". Det kan sägas motsvara "activité économique" i den franskspråkiga versionen av direktivbestämmelsen, och, som nämnts, innehåller den belgiska momslagen och de franska och luxemburgska skattelagarna uttrycket "activités économiques", eller singularformen av samma uttryck. Ett aktivitetskrav kan också anses ligga i att Storbritanniens momslag, som nämnts, innehåller uttrycket "business carried on". Detsamma kan sägas gälla för Danmark, Nederländerna respektive Spanien, vilka, som nämnts, i sina momslagar använder uttrycken "driver ...

¹⁷⁵ 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.

økonomisk virksomhed”, ”bedrijf ... uitoefent” respektive ”realicen ... actividades”. Oavsett om det är någon skillnad mellan verksamhet eller aktivitet, tycks uppfattningen vid implementeringen av direktivbestämmelsen vara att det alltså är fråga om något som utövas. På samma sätt kan en uppfattning om ett aktivitetskrav skönjas också i det att de tyska och österrikiska momslagarna inte innehåller ”Wirksamkeit” i förevarande hänseende, utan, som nämnts, uttrycket ”Tätigkeit ... ausübt”. Uppfattningen om ett aktivitetskrav kan kanske också återfinnas från finskt håll, genom att, som nämnts, momslagen där innehåller ”rörelse” och ”rörelsemässig” i samband med beskrivningen av skattesubjektet. Frågan får kompletteras med en analys av vad EG-domstolens praxis säger om aktivitetskravet och graden därav för att en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första och andra st. i mervärdesskattedirektivet skall anses etablerad.

En annan fråga är *när* en person är beskattningsbar person och som sådan avdragsberättigad enligt art. 168 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 17.2 i sjätte direktivet]. Krävs att skattepliktiga transaktioner först faktiskt har företagits? Finns ett lönsamhetskrav? Art. 9.1 första st. talar om en beskattningsbar 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 art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet? Finns det för bestämningen av beskattningsbar 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 beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet som yrkesmässig verksamhet i ML och kopplingen för det begreppet till näringsverksamhet i 13 kap. IL skall prövas.

Först sker en analys av begreppet beskattningsbar 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 mervärdesskattedirektivets beskattningsbar person inte kan

anses tillhöra momssystemet eller att kopplingen i fråga tvärtom innebär att den som inte är beskattningsbar 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 beskattningsbar 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 beskattningsbara personer enligt mervärdesskattedirektivet 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 erlagga utgående moms, om de inte vill tillhöra momssystemet.

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

Direkt efter analysen av begreppet beskattningsbar person görs ytterligare en analys, innan analysen fortsätter med frågan om kopplingen av begreppet yrkesmässig verksamhet i ML till 13 kap. IL och näringsverksamhetsbegreppet. Den 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 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 [numera mervärdesskattedirektivet] 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.¹⁷⁶ 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 mervärdesskattedirektivet [tidigare sjätte direktivet] på det sätt som utredningen anför, har det sin motsvarighet i mervärdesskattedirektivets 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 beskattningsbar 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 en verksamhet, ekonomisk verksamhet respektive näringsverksamhet upphör.

¹⁷⁶ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 152 och 194.

I samband med analysen av verksamhetsbegreppet berörs också något om betydelsen av kopplingar till den civilrättsliga redovisningsrätten för normbildningen avseende de båda skattelagen i fråga. Det sker i förhållande till frågan om ML:s fortsatta koppling till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed. Därvid ifrågasätts om det inte kan finnas 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 skattelagen i fråga när det gäller att bestämma skattesubjektet. Den fortsatta analysen av huvudfrågan om ML:s koppling till 13 kap. IL är EG-rättskonform för bestämningen av skattesubjektet sker därför sedan utan särskild hänsyn till om ett sådant värde kan anses föreligga.

3. BESKATTNINGSBAR PERSON: VEM, HUR OCH NÄR?

3.1 BESKATTNINGSBAR PERSON, VEM?

3.1.1 Huvudregeln

I art. 9 i mervärdesskattedirektivet anges vem som anses ha karaktären av beskattningsbar person. I art. 9.1 första st., som är en obligatorisk direktivbestämmelse, återges huvudregeln för vem som är beskattningsbar person.

Enligt huvudregeln avses med beskattningsbar 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 beskattningsbar person (*eng.* 'taxable person').¹⁷⁷ Om sedan resultatet är vinst eller förlust spelar i sig inte någon roll för bedömningen om subjektet i fråga är beskattningsbar person, vilket alltså också uttryckligen anges i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

I mervärdesskattedirektivet sker begränsningen av tillhörigheten till momssystemet för ideella subjekt med avseende på skatteobjektet, dvs. omsättningen av varor eller tjänster. I art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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 vinstsyfte (*eng.* "non-profit-making"-organizations).

Finland respektive Sverige är de enda av här undersökta EU-länder som inte följer mervärdesskattedirektivet 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

¹⁷⁷ Se pkt 12 i EG-målet 89/81 (Hong-Kong Trade).

”rörelsemässig” i finska momslagen komma att bli av komparativt intresse för det i supplementärregeln om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 2 ML, 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 mervärdesskattedirektivet 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 art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 13A i sjätte direktivet] eller just på grund av sin karaktär som sådant subjekt enligt art. 13 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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 art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet för offentligrättsliga eller kulturella organ och organisationer utan vinstsyfte inte får ”befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt”, och att en sådan begränsning av undantagande av offentligrättsliga organ som sådana anges i art. 13 i mervärdesskattedirektivet.

3.1.2 Fakultativa regler om vem som är beskattningsbar person

I art. 12 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.3 i sjätte direktivet], som är en fakultativ regel i mervärdesskattedirektivet, anges att medlemsländerna kan anse som beskattningsbar 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 utgör lagertillgångar i sådan rörelse. Eftersom de reglerna i ML har stöd i anslutningsfördraget, är det tillåtet redan av den anledningen om de skulle medföra en avvikelse från det urval av byggmästare som skulle anses som beskattningsbar person enligt huvudregeln i mervärdesskattedirektivet, dvs. vid bestämningen av skattesubjektet. Dessutom har ett sådant förhållande stöd i art. 12 i mervärdesskattedirektivet. 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.

Art. 12 i mervärdesskattedirektivet eller föregångaren art. 4.3 i sjätte direktivet har aldrig återopats 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 art. 4.4 andra och tredje st. i sjätte direktivet [numera art. 11 i mervärdesskattedirektivet] om möjlighet till registrering av mervärdesskattegrupper, och reglerna infördes i ett nytt kapitel (6a) i ML.¹⁷⁸ 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.¹⁷⁹ I ett av fallen med möjlighet till gruppregistrering kopplar ML till reglerna om kommissionärsförhållanden enligt 36 kap. IL.¹⁸⁰ Emellertid innebär det inte någonting för prövningen av om den enhet som gruppen utgör omfattas av begreppet beskattningsbar 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.

¹⁷⁸ Se SFS 1998:346; Prop. 1997/98:134 och Prop. 1997/98:148.

¹⁷⁹ Se Prop. 1997/98:148 s. 26.

¹⁸⁰ Se 6a kap. 2 § första st. 3 ML.

3.1.3 Offentliga verksamheter

I art. 13 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.5 i sjätte direktivet] anges att ett offentligrättsligt organ (*eng.* "public body") inte är beskattningsbar person när det gäller verksamhet eller transaktioner som det utför i sin myndighetsutövning. Däremot är det en beskattningsbar person om avgift, arvode, bidrag eller inbetalningar uppbärs i samband med myndighetsutövningen, och det skulle medföra 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 beskattningsbar 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 beskattningsbar 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.¹⁸¹ Genom SFS 2007:1376 infördes för övrigt den 1 januari 2008 ett andra stycke i 4 kap. 7 § ML av innebörd att ett offentligrättsligt organs omsättning inte omfattas av undantag från yrkesmässig verksamhet för myndighetsutövning, om den medför betydande konkurrenssnedvridning.

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.¹⁸² Även sådan verksamhet omfattas av huvudfrågan i detta arbete, dvs. om kopplingen från ML till IL är EG-rättskonform för 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 beskattningsbar person för det allmännas, offentligrättsliga organs, myndighetsutövning i art. 13 i mervärdesskattedirektivet inte gäller någon prövning på temat åtskillnad mellan företagare och konsument samt ML:s bestämning av yrkesmässigheten för offentlig verksamhet sker med avseende på

¹⁸¹ Se 4 kap. 6 och 7 §§ ML.

¹⁸² Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005, s. 157 och 158 och SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2008 Del 1, s. 175.

skatteobjektet utan någon koppling till IL:s begreppsvärld, saknas anledning att i detta arbete ytterligare beröra offentliga verksamheter och gränssnittet mellan myndighetsutövning och beskattningsbar 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 st. 1 ML för omsättningar som sker i viss offentlig verksamhet som ett led i myndighetsutövning i jämförelse med konkurrensvillkoret i art. 4.5 första st. andra men. i sjätte direktivet [numera art. 13.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet], ansåg Regeringsrätten att ”direktivet ... inte kan åberopas *mot* kommunen”. Även om en sådan konkurrenssnedvridning skulle kunna anses föreligga i fallet som avses i direktivbestämmelsen, och som borde ge kommunen karaktären av beskattningsbar person ”kan kommunen för sin del åberopa det undantag från skattskyldighet som följer av 4 kap. 7 § första st. 1 ML”.¹⁸³

3.2 BESKATTNINGSBAR PERSON OCH EKONOMISK VERKSAMHET, HUR?

3.2.1 Företagare, ej anställd

Huvudregeln om beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet är alltså av intresse i detta arbete, och rekvisiten ”självständigt” och ”ekonomisk verksamhet” i bestämmelsen utvecklas i art. 9.1 andra st. och art. 10 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.2 och 4.4 första st. i sjätte direktivet].

I art. 10 anges att med uttrycket ”självständigt” avses att undanta alla slags rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande beträffande arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar. Avgränsningen av självständighetsrekvisitetet 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 rekvisitetet självständighet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL för bestämningen av yrkesmässig

¹⁸³ Se även SKV:s skrivelse 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111, angående RÅ 2003 ref. 99.

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.¹⁸⁴

Riksskatteverket (RSV) har i en skrivelse 2000-04-06,¹⁸⁵ 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 st. 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 art. 14a i EG:s förordning om socialavgifter respektive beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Bedömningen av vem som är självständig företagare respektive anställd inkomstskatterättsligt enligt svensk rättspraxis följer den socialavgiftsrättsliga bedömningen och vice versa. 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.¹⁸⁶ Sålunda kan, mot bakgrund av det beskrivna svenska förhållningssättet i praktisk tillämpning till EG-rättslig praxis,

¹⁸⁴ Se EG-målen C-178/97 (Barry Banks m.fl.) och C-202/97 (Fitzwilliam Executive Search Ltd).

¹⁸⁵ Se RSV:s skrivelse dnr 3997-00/100.

¹⁸⁶ 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 avgörande samma dag i Regeringsrätten angående förhandsbesked om mervärdesskatt (Regeringsrättens mål nr 4453-2000).

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.

3.2.2 Ekonomisk verksamhet

För att bestämma ”ekonomisk verksamhet” räknas först upp i art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet ett antal aktiva yrkeskategorier: ”varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken”. Dessutom anges att som ekonomisk verksamhet skall också betraktas ”[u]tnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav” [tidigare art. 4.2 i sjätte direktivet innehöll ungefär samma lydelse].

En beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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 den ekonomiska verksamheten är någon form av aktivitet som skall generera intäkter fortlöpande. Belägg för det kan, som nämnts, sökas i att de engelskspråkiga respektive franskspråkiga versionerna av direktiven innehåller uttrycken ”economic activity” respektive ”activité économique” och att belgiska, franska och luxemburgska lagstiftningarna på området innehåller uttrycken ”activités économiques”, eller singularformen ”activité économique” samt i att Storbritanniens moms lag innehåller uttrycket ”business carried on”; danska momslagen, ”driver ... økonomisk virksomhed”; nederländska momslagen, ”bedrijf ... uitoefent”; spanska momslagen, ”realicen ... actividades”; tyska och österrikiska momslagarna, ”Tätigkeit ... ausübt”; och att finska momslagen innehåller uttrycken ”rörelse” och ”rörelsemässig”. Aktivitet kan tyckas vara mera precist för sammanhanget, 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 art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet? Att något slags egendomsinnehav materiellt eller immateriellt förutsätts, när fråga inte är om beskattningsbar 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 art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 2.1 i sjätte direktivet] följer att det är den skattskyldiges egen prestation som skall bedömas med avseende på frågan om omsättningen av 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 beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap”. På den punkten var svensk praxis EG-rättskonform redan vid Sveriges EU-inträde 1995.¹⁸⁷ Om personen är en konsument, t.ex. vanlig privatperson, kan vederbörande företa en skattepliktig transaktion, men blir inte skyldig att betala moms, då denne inte agerar i egenskap av beskattningsbar 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. Den

¹⁸⁷ 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)].

ekonomiska verksamheten skall kunna skiljas ut objektivt sett, för att det skall gå att bevisa när denne agerar i egenskap av beskattningsbar 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 mervärdesskattedirektivet. 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.¹⁸⁸

I sitt yttrande över införandet taxeringsåret 2002 av IL – som ersatte bl.a. KL och 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 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.¹⁸⁹ 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”,¹⁹⁰ och begreppet behövs av lagstiftaren och återfinns i 14 kap. 2 § IL: ”[r]esultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder”.

¹⁸⁸ Se Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 229.

¹⁸⁹ Se Prop. 1999/2000:2 Del 3 s. 396 och 397.

¹⁹⁰ Se Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 177 och 178.

Det civilrättsliga begreppet affärshändelse bör sålunda anses utgöra en viktig företagsskatterättslig regel.¹⁹¹ 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”.¹⁹² 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”.¹⁹³ Emellertid är det tydligt att den bevisning som bäst 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 beskattningsbar 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.¹⁹⁴ Därigenom tydliggörs jämfört med GBFL kravet att

¹⁹¹ 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 st. 7 BFL.

¹⁹² Se SOU 1996:157 s. 331 och Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 167.

¹⁹³ Se Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 179 och 180. Se även, angående uttrycket kopplat område, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (11:e uppl.), s. 259, av Sven-Olof Lodin m.fl. samt Skattenytt 2003 s. 508-518, artikeln Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området – några reflektioner, av Claes Norberg.

¹⁹⁴ Se 1 kap. 2 § första st. 7 BFL.

näringsidkaren klart måste åtskilja sin privata ekonomi från rörelsens.¹⁹⁵ 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.¹⁹⁶ Alla affärshändelser skall bokföras löpande och så måste ske med iakttagande av god redovisningssed enligt BFL, oavsett om faktura utfärdas eller mottas.¹⁹⁷ På grund de nya handelsmönster som skapats av framför allt IT-utvecklingen utmönstrades kopplingen i 8 § andra st. GBFL till när faktura eller motsvarande handling bort föreligga enligt god affärssed för frågan om när en affärshändelse skall bokföras, genom att BFL infördes.¹⁹⁸

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 bokföras enligt god redovisningssed.¹⁹⁹ 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.²⁰⁰ Begreppet god redovisningssed, som utvecklas under bokföringsnämndens (BFN) ansvar enligt 8 § första st. 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 pkt 1 av anv. 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.

¹⁹⁵ Se SOU 1996:157 s. 463.

¹⁹⁶ Se SOU 1996:157 s. 464.

¹⁹⁷ Se 4 kap. 1 § första st. 1 och 2 § och 5 kap. 2 § BFL.

¹⁹⁸ Se SOU 1996:157 s. 276ff och 291 samt även Prop. 1975:104 s. 168.

¹⁹⁹ 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.

²⁰⁰ Se Prop. 1975:104 s. 179.

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”.²⁰¹ 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.

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”.²⁰² Rekvisiten för bokföringsskyldighet är inte oförenliga med rekvisiten för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. 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 mervärdesskattedirektivet kan i sig sägas utgöra ett helt objektivet begrepp.²⁰³ 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 beskattningsbar person, innebär att enbart ett

²⁰¹ Se Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 179.

²⁰² Se Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 381.

²⁰³ Se EG-skatterätt, s. 198, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

egendomsinnehav inte kan innebära att en sådan ekonomisk verksamhet föreligger som avses i art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet. 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 beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. 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 beskattningsbar 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?

Betoningen av art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 2 i första direktivet] för att beskriva omfattningen av avdragsrätten för ingående moms enligt art. 167-171 och 173, 176 och 177 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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 art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Grundprinciperna enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet 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 mervärdesskattedirektivet.

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 vice versa. Därför behöver förutsättningarna för en beskattningsbar persons avdragsrätt enligt art. 168 i mervärdesskattedirektivet [tidigare 17.2 i sjätte direktivet] analyseras. Reciprocitetsprincipen uppställs i art. 167 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 17.1 i sjätte direktivet], 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 art.

168 om att förvärvad vara eller tjänst berättigar till avdrag "[i] den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara 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 pkt 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 pkt 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 mervärdesskattedirektivet.²⁰⁴

Det är ett problem processuellt sett att EG-domstolens och generaladvokatens betoning av momsens grundprinciper i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 2 i första 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 pkt 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 art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet 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

²⁰⁴ 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.

instans har också redan kritiserats på EG-rättslig grund. Danska regeringen framför enligt pkt 11 i EG-målet C-99/00 (Lyckeskog) just att det systemet, i strid mot EG-domstolens praxis,²⁰⁵ 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 st. i art. 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 art. 2 i första direktivet [art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet], som beskriver bl.a. övervältringsprincipen, och art. 17 i sjätte direktivet [art. 167-171 och 173, 176 och 177 i mervärdesskattedirektivet], som beskriver avdragsrätten, innebär följande. Bortsett från i undantagsfallet beträffande försäkringstjänster och finansiella tjänster till kund i tredje land, måste en beskattningsbar 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 art. 2 i första direktivet tillika betonades, behandlar EG-domstolen också avdragsfrågan som en bevisfråga. EG-domstolen anger i pkt 40 att kriterierna för avdrag är att förvärven i fråga kan anses utgöra allmänna kostnader i den del av verksamheten där skattepliktiga transaktioner skapas. I pkt 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 bevis temat är om avdragen övervältras och därmed avskattas i enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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

²⁰⁵ Se EG-målet ”Hoffman-La Roche”.

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, betonade att sistnämnda principiella aspekt framgick av art. 2 i första direktivet.²⁰⁶ 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 iaktar principerna om övervältring och avskattning i art. 2 i första direktivet [numera art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet].²⁰⁷ I motsats till RSV m.fl. gjorde alltså inte Regeringsrätten det förbiseendet, men det finns fall där EG-rätten inte iaktas vid prövningen av avdragsrätten och där prövningstillstånd kanske vägras enbart på grund av att sådant inte lämnas i bevismål.²⁰⁸ 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 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 mervärdesskatt”. Annars förutsattes för avdragsrätt enbart att bolagen i fråga i sina priskalkyler för

²⁰⁶ Se RÅ 2003 ref. 36. Se även förhandsbeskedet RÅ 2004 ref. 60 och mervärdesskattmålen RÅ 2006 ref. 19 I och II, vilka fall uttrycker samma princip för avdragsrätt för förvärv som utgör allmänna kostnader i verksamheten som 2003 års fall: det skall kunna visas att de avses leda till skattepliktiga transaktioner. I 2006 års fall uttrycker Regeringsrätten att även om ett direkt och omedelbart samband saknas mellan förvärv och skattepliktiga transaktioner, kan kostnaderna för förvärven ”utgöra sådana allmänna kostnader i verksamheten som har ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges hela verksamhet”. Sådana allmänna kostnader kan ”anses utgöra en del av kostnadskomponenterna för ett företags produktion, och ... därför medföra avdragsrätt”.

²⁰⁷ Se Skattenytt 2002 s. 129, artikeln Momsavdrag vid viss momsfri omsättning (igen) samt för nyemissionskostnader (s. 123-130), av Björn Forssén.

²⁰⁸ Gemensamt för 2003, 2004 och 2006 års fall är att de, till stöd för att avdragsrätt för förvärv som utgör en del av allmänna kostnader förutsätter att det kan visas att de skall leda till skattepliktiga transaktioner, hänvisar till ”Cibo”-målet.

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 dåför tiden för att avdragsrätt skulle anses föreligga.²⁰⁹

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 mervärdesskattedirektivet, måste en förvärvad tillgång, egendomsinnehavet i sig, kunna förväntas ge fortlöpande intäkter som uppfyller förvärvssyftet och frågan blir då vari aktivitetskravet består. Eftersom en beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet 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 beskattningsbara personer som enbart avser att skapa skattefria transaktioner inte kan tillhöra momssystemet.

Om ett sådant aktuellt undantag från skatteplikt skulle upphävas, skulle en sådan beskattningsbar person tillhöra momssystemet precis som en beskattningsbar 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.

Eftersom något mervärde inte definieras i vare sig ML eller mervärdesskattedirektivet, 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 art.

²⁰⁹ 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 Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms, s. 213, av Björn Forssén och Mervärdesskatt En handbok, s. 291 och 292, av Björn Forssén.

9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet har karaktären av beskattningsbar 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 pkt 12 i EG-målet C-333/91 (Sofitam) och av pkt 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 pkt 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.²¹⁰ 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.²¹¹

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 beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

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.²¹² Räntor skiljer sig emellertid inte momsmässigt från andra betalningar som en person uppbär.

Om fråga är om ersättning för en beställd prestation, vara eller tjänst, föreligger en omsättning enligt ML,²¹³ och den är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § första st. 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

²¹⁰ I ”Harnas & Helm”-målet hänvisar EG-domstolen till ett liknande avgörande i EG-målet C-60/90 (Polysar).

²¹¹ Se kommentar av EG-målet C-155/94 (Wellcome Trust) i SOU 2002:74 Del 1 s. 82.

²¹² Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 402.

²¹³ Se 1 kap. 3 § ML.

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.²¹⁴

En bank är en beskattningsbar 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 mervärdesskattedirektivet, 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 beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet. 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 beskattningsbar 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 mervärdesskattedirektivet, 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 art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet består sålunda i den beskrivna växelverkan mellan förvärv av tillgångar och det subjektiva förvärvssyftet. Mervärdet definieras alltså inte i vare sig mervärdesskattedirektivet eller ML, utan det kommer bara till uttryck i ett

²¹⁴ Se Mervärdesskatt En handbok, s. 139, av Björn Forssén och hänvisning där till SOU 1989:35 Del 1 s. 192.

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.²¹⁵ 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 beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet. Syftet med bokföringsskyldigheten är också att skilja personen i fråga från konsumenterna. Även om gränsdragningen mellan konsument och företagare, genom begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet, givetvis sker utifrån 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 mervärdesskattedirektivet 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 investerare som gör att vederbörande anses ha en ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet [numera mervärdesskattedirektivet], varvid den principiella bedömningen består i att iaktta det

²¹⁵ Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 53ff, av Björn Forssén.

varaktighetsrekvisitet också för prövningen av förvärvssyftet. Det är i den växelverkan mellan det objektiva rekvisitet ekonomisk verksamhet och det subjektiva självständighetsrekvisitet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet som både uppkomsten av ekonomisk verksamhet och att vederbörande har karaktären av beskattningsbar person bestäms. Dessutom ligger alltså i förvärvssyftet att vederbörandes aktivitet inte omfattas av anställningsförhållande. Syftet med begreppet beskattningsbar 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. Vid den prövningen har det civilrättsliga begreppet bokföringsskyldighet framför allt ett bevisvärde. 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 beträffande om begreppen ändå kan anses ha en influens på normbildningen för de båda skattelagen i fråga.

För prövningen av EG-rättskonformiteten med ML:s hänvisning till 13 kap. IL och begreppet näringsverksamhet ger bl.a. varaktighetsrekvisitet för ekonomisk verksamhet vägledning. En fråga är också *när* avdragsrätten uppkommer i en ekonomisk verksamhet som ger personen i fråga karaktären av beskattningsbar 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 om hänvisningen till 13 kap. IL för bestämningen av vem som har yrkesmässig verksamhet enligt ML är konform med ekonomisk verksamhet och beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

3.3 BESKATTNINGSBAR 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 beskattningsbar person är avdragsberättigad enligt art. 168 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 17.2 i sjätte direktivet] handlar, mot bakgrund av avskattningstanken i övervältringsprincipen i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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 art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet. 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 beskattningsbara 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 beskattningsbar 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 art. 1.2 och de aktuella bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet.

3.3.1.2 Olika tolkningsalternativ

Avdragsrättens omfattning enligt art. 168 i mervärdesskattedirektivet hänger alltså ihop med begreppet beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Beskattningsbar 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 art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 2.1 i sjätte direktivet] anges att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som beskattningsbar person gör i den egenskapen.²¹⁶ Däremot går det inte att utläsa att skattepliktiga transaktioner måste ha förekommit i den ekonomiska verksamheten, innan beskattningsbar person i fråga har erhållit avdragsrätt för förvärv. I art. 168 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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 art. 21.1a i sjätte direktivet användes redan beskattningsbar person och där angavs att denne är skyldig att betala in utgående moms till myndigheten, *när* denne utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster [art. 193 och 194 i mervärdesskattedirektivet]. Då angavs i art. 10.1a i sjätte direktivet att skattskyldigheten har inträtt, dvs. beskattningsutlösande omständighet inträffat [art. 62.1 i mervärdesskattedirektivet]. Är den omständigheten en förutsättning för avdragsrättens inträde? Utredningen SOU 2002:74 gjorde, beträffande bl.a. uttrycket skattskyldig person, vissa jämförelser med andra språkversioner än den svenska, t.ex. den engelska, men reserverade sig alltså för att någon materiell analys inte kunde göras inom ramen för det uppdraget. Även av den orsaken är det av värde att en sådan analys sker här.

Det uttrycktes 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

²¹⁶ I art. 2.1d i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 2.2 i sjätte direktivet] anges att mervärdesskatt skall betalas för import [tidigare: *införsel*] av varor.

för skattepliktiga transaktioner, skulle uttrycket för reciprocitetsprincipen i art. 17.1 i sjätte direktivet ha kunnat ge ett tolkningsresultat av innebörd att åtminstone någon skattepliktig transaktion faktiskt förekommit, innan avdragsrätten kunde anses ha uppkommit i tiden. Där angavs 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 beskattningsbara personen i fråga. Avskattningstanken i övervältringsprincipen enligt art. 2 i första direktivet i förening med art. 2.1 i sjätte direktivet skulle, tillsammans med det uttrycket för den starka reciprocitetsprincipen på momsområdet (också uttryckt i art. 2 i första direktivet), ha kunnat ge den systematiska tolkningen att den skattskyldiga personen måste ha företagit åtminstone någon skattepliktig transaktion, innan avdragsrätten kan anses ha uppkommit i tiden. Samma synpunkter kan anföras utifrån en tolkning av motsvarande direktivbestämmelser i mervärdesskattedirektivet, då de överförts dit utan någon avsedd materiell förändring.

Det som talade emot nämnda tolkning redan tidigare är en bokstavstolkning och jämförelse mellan den svenska och engelska direktivtexten. I den svenskspråkiga versionen av sjätte direktivet användes skattskyldig person i art. 2.1, art. 4.1 och art. 17.2, men beskattningsbar person i art. 21.1a. I den engelskspråkiga versionen används "taxable person" konsekvent i samtliga dessa direktivbestämmelser. Att beskattningsbar person inte användes i art. 17.2 i sjätte direktivet, kunde uppfattas som att sjätte direktivet inte förutsatte någon egen beskattningsutlösande händelse enligt art. 10.1a, innan avdragsrätten uppkom för den skattskyldiga personens förvärv. Om skattskyldig person var ett annat begrepp och det användes i art. 4.1 för att beskriva karaktären på skattesubjektet och tillika i art. 17.2 för att bestämma avdragsrätten, kunde avdragsrätten anses uppkomma utan att en skattepliktig transaktion först företagits av vederbörande. Å andra sidan gick det alltså att försvara också den motsatta tolkningen med hänsyn till en systematisk tolkning utifrån grundprinciperna om reciprocitet och övervältring enligt art. 2 i första direktivet, om en kompletterande bokstavstolkning inte uppfyllde målet med tolkningen här, en konkurrensneutral moms. Emellertid är inte heller en sådan teleologisk tolkning problemfri. Eftersom den beskrivna bokstavstolkningen inte längre är aktuell sedan skattskyldig person i sjätte direktivet ersatts konsekvent av beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet, är det av intresse med en fortsatt analys av förevarande fråga på temat konkurrensneutralitet.

Om skattepliktiga transaktioner inte måste göras, innan avdragsrätten uppkommer, kan den som är kapitalstark 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 blir en konkurrensfördel i sig genom att den kapitalstarke därigenom inte bara kan sätta lägre priser på grund av mängdrabatter, utan den effekten förstärks då 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 förutsättningarna för uppkomsten av rätt till momsavdrag skulle samverka med möjligheter 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 beskattningsbar person har rätt att dra ingående moms på det eller de förvärv som kvalificerat vederbörandes aktivitet som ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivets 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 i stället tendera att bli uppfylld effektivare av en beskattningsbar person med låg självfinansieringsgrad i verksamheten, om denne har rätt till avdrag på sina förvärv redan innan vederbörande har företagit skattepliktiga transaktioner. En sådan aktör skulle annars 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 förutsätta att skattepliktiga transaktioner först förekommit och följdfrågorna sökas i EG-domstolens praxis.

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 pkt 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.²¹⁷ Enligt pkt 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 pkt 28 i EG-målet C-137/02 (Faxworld) noterade EG-domstolen för övrigt också, bl.a. med hänvisning till pkt 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 avsågs i art. 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 art. 5.8 i sjätte direktivet inte gjorde någon omsättning [numera art. 19 i mervärdesskattedirektivet]. Avdragen hänförde sig ändå till transaktioner som enkla bolaget – tyskt s.k.

²¹⁷ Se även SOU 2002:74 Del 1 s. 81, 82 och 163

Vorgründungsgesellschaft – genomfört i syfte att möjliggöra skattepliktiga transaktioner som planerades bli utförda av den färdigbildade kapitalassociationen.²¹⁸

EG-domstolen framhåller i pkt 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”*).²¹⁹

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 företags 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 mervärdesskattedirektivets [tidigare sjätte direktivets] bestämmelser i det hänseendet, och det innebär att avdragsrättens inträde inte kan vara avhängig 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 art. 17.1 i sjätte direktivet (reciprocitetsprincipen) [art. 167 i mervärdesskattedirektivet], 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

²¹⁸ Se pkt 41 i ”Faxworld”-målet.

²¹⁹ EG-domstolen hänvisar därvid till EG-målen: ”Rompelman”, pkt 23; C-110/94 (INZO), pkt 16; och förenade målen C-110-98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), pkt 45.

(förvärvet). De första handlingarna inom ramen för den ekonomiska verksamheten är att anskaffa 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.²²⁰

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.²²¹ Därvid kan den drabbade företagaren inta ställning som part i förstainstansrätten hos EU på eget initiativ.²²² 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.

²²⁰ Se pkt 13 i ”Rompelman”-målet.

²²¹ Se art. 81 EG (f.d. 85) och art. 82 EG (f.d. 86).

²²² 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 pkt 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 beskattningsbar person. Har vederbörande väl styrkt sin karaktär som beskattningsbar 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 pkt 28 i EG-målet C-97/90 (Lennartz) framgår också att EG-domstolen har fastslagit att art. 17 i sjätte direktivet [numera art. 167-171 och 173, 176 och 177 i mervärdesskattedirektivet] inte ens implicit kunde 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 pkt 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.²²³

Av pkt 35 i "Breitsohl"-målet framgår att det är den beskattningsbara 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 pkt 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 art. 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 and the extent of*

²²³ Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 66, 69 och 70, av Björn Forssén.

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 art. 16 och 26 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 5.6 och 6.2 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 art. 184-192 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 20 i sjätte direktivet] uppkommit.²²⁴

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.²²⁵ 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 art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet ens existerar längre?

²²⁴ 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.

²²⁵ Se även punkterna 41 och 42 i EG-målet C-269/00 (Seeling) samt punkterna 30-33 i EG-målet "Armbrrecht".

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 art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet.

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 mervärdesskattedirektivet eller ML. Art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet talar om en beskattningsbar 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", pkt 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 art. 4 sjätte direktivets mening [art. 9.1 mervärdesskattedirektivet], ”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 fränkännas egenskapen av beskattningsbar 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”.²²⁶ 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 beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

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 beskattningsbara personen fortfarande måste erlagga 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

²²⁶ 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”.

samband finns mellan fortsatta hyresbetalningar och den ekonomiska aktiviteten och frånvaro av bedrägeri eller missbruk kan konstateras.²²⁷

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 stipulerade 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.²²⁸ EG-domstolen underkände i en dom den 20 januari 2005 ML på den punkten; ML var enbart EG-rättskonform beträffande att uttagsbeskattning skall ske för gratistillhandahållanden – inte till den del ML sålunda stipulerade uttagsbeskattning för underprissättning.²²⁹ I sistnämnda hänseende följer av EG-domstolens ställningstagande att ML:s uttagsregler stred mot motsvarande bestämmelser i art. 16 och 26 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet], vilka enbart stipulerar uttagsbeskattning när varor levereras eller tjänster tillhandahålls gratis (utan ersättning). Reglerna har därför måst ändras så att ML enbart stipulerar uttag för gratistillhandahållanden och inte för underprissättningar. Det kan noteras för sammanhanget att en ny direktivbestämmelse införts genom mervärdesskattedirektivet den 1 januari 2007, nämligen art. 80, som handlar om omvärdering av vissa fall av under- eller överprisöverlåtelse mellan vissa förbundna parter och där åtminstone en part inte har full avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet. Emellertid handlar den nya artikeln om omvärdering av en överlåtelse till att gälla till ”marknadsvärdet” under sådana omständigheter och inte om uttag. Därför förändrade den nya direktivbestämmelsen inte behovet av att ändra ML:s uttagsregler i enlighet med vad som följde av ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet, vilket sedermera skedde den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376. Av intresse kan också vara att den nya direktivbestämmelsen, som implementerades i ML den 1 januari 2008 för att undvika skatteflykt eller skatteundandragande (vilket också skedde genom SFS 2007:1376), inte krävde artikel 27-tillstånd från EU, dvs. vad som sedan

²²⁷ Se EG-målet C-32/03 (I/S Fini H).

²²⁸ Se 2 kap. 2 § 2 respektive 2 kap. 5 § första st. 1 ML.

²²⁹ Se EG-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck).

mervärdesskattedirektivet ersatte sjätte direktivet den 1 januari 2007 bör kallas artikel 395-tillstånd.²³⁰

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 beskattningsbara 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 beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. 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.

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.²³¹ Det finns en del kvar att pröva på temat EG-rättskonformitet med ML:s regler om uttagsbeskattning, även om de ändrades den 1 januari 2008 i enlighet med målet. 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,²³² 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

²³⁰ Se Svensk skattetidning 2007 s. 204, artikeln Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar den flera momsproblem än den löser? – av Björn Forssén (s. 195-206).

²³¹ Se RÅ 2005 ref. 20.

²³² 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.

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 mervärdesskattedirektivet 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 övervärtringsprincipen enligt art. 2 i första direktivet [numera art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet] 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 beskattningsbara 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 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 fick enligt EG-domstolen lösas genom att Sverige hemställer enligt art. 27 i sjätte direktivet om tillstånd att införa regler i syfte att hindra skatteflykt eller skatteundandragande [art. 395 i mervärdesskattedirektivet].²³³ 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 art. 27.²³⁴ Av intresse i sammanhanget kan vara att det

²³³ Se punkterna 21, 25 och 26 i "Hotel Scandic Gåsabäck"-målet.

²³⁴ Se Prop. 1998/99:69 s. 15.

för byggsektorn genom SFS 2006:1031 och SFS 2006:1293 infördes s.k. omvänd skattskyldighet (förvärvsbeskattning av kunden) också för omsättningar mellan näringsidkare inom landet den 1 juli 2007. Här är av intresse att motiven för dessa regler är desamma som med motsvarande förvärvsbeskattningsregler för omsättning inom landet av investeringsguld från år 2000, nämligen att råda bot på missbruk med avdragsrätten för debiterad ingående moms. De nya reglerna inom byggsektorn baseras däremot på art. 27 i sjätte direktivet,²³⁵ 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.²³⁶ Även om det inte uttrycks direkt kan EG-domstolen därmed anses ha tagit hänsyn till art. 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 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 art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 2 i första direktivet] jämförd med art. 401 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 33 i sjätte direktivet].

²³⁵ Se Prop. 2005/06:130 s. 1, 13, 24, 25, 28-30, 32, 45 och 47.

²³⁶ Se pkt 23 i EG-målet C-412/03.

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.²³⁷ 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.²³⁸ 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 beskattningsbar 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 verksamhet i den mening som avses i art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet 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.²³⁹

Det bör sålunda anses klarlagt idag att tempot i avskattningen inte avgör avdragsrättens bestånd. Avdragsrätt kan uppkomma i en ekonomisk

²³⁷ Se Prop. 1994/95:57 s. 117 och Prop. 2002/03:5 s. 52.

²³⁸ Se Prop. 1994/95:57 s. 118 och Prop. 2002/03:5 s. 53.

²³⁹ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 94 och 95.

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 mervärdesskattedirektivet 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.²⁴⁰ 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.

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 art. 12.1 i mervärdesskattedirektivet om att t.ex. för aktiviteter med att tillhandahålla nyproducerade byggnader och

²⁴⁰ 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 pkt 24 i "Midland Bank"-målet visar alltså till och med på att så redan kan anses vara fallet.

byggnadsmark införa bestämmelse om att tillfälliga transaktioner utgör ekonomisk verksamhet. För att bestämma skattesubjektet är det sålunda huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet som skall anses implementerad i ML. Den närmast motsvarande regeln i ML är 4 kap. 1 § och begreppet yrkesmässig verksamhet, där alltså pkt 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 är oförenlig med att mervärdesskattedirektivet inte kräver att betalningsskyldighet uppkommit för utgående moms, innan avdragsrätten för ingående moms uppkommer. Emellertid är det förenligt med mervärdesskattedirektivet 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 mervärdesskattedirektivets beskattningsbar 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 beskattningsbar 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.²⁴¹ Det är EG-rättskonformt. Däremot inte att avdragsrättens uppkomst för förvärv i verksamheten skulle vara beroende av att skattepliktig omsättning först förekommit i verksamheten. Det är emellertid 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

²⁴¹ Se 1 kap. 1 § första st. 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.

utländsk företagare får godta ”ett annat lands bedömning att en verksamhet som bedrivs i det landet är yrkesmässig”.

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 st. 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 mervärdesskattedirektivet. 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 beskattningsbar 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 beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet 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 beskattningsbar person och kan tillhöra momssystemet.

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

En person kan vara beskattningsbar 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 beskattningsbara personen som genom sin planering bestämmer i vilken grad denne skall tillhöra moms-systemet. Det innebär att det ligger ett ”transaktionstänkande” i den bedömningen. Är avsikten att göra skattepliktiga transaktioner? Det hindrar emellertid inte att en person kan vara beskattningsbar person om skattefria transaktioner planeras, i stället för skattepliktiga 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 beskattningsbar 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 beskattningsbar 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 beskattningsbar 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 beskattningsbar person. Om det inte är skattefria transaktioner som planeras, kan vederbörande tillhöra moms-systemet 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 moms-fritt 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 beskattningsbar 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 beskattningsbar person, och denne kan inte tillhöra moms-systemet och dra någon ingående moms på förvärven. Även om exempelvis en sålunda

förvärvat 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 beskattningsbar person, utan som konsument.

Ett "verksamhetstänkande" i förening med ett "transaktionstänkande" är sålunda motiverat i ML utifrån mervärdesskattedirektivet 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 st. 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 beskattningsbar person, dvs. vem som kan bli skattskyldig.

Slutsatsen är att verksamhetsbegreppet i ML kan och bör behållas. Det är förenligt med ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivet, när det gäller att bestämma vem som är beskattningsbar 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 mervärdesskattedirektivets beskattningsbar 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 mervärdesskattedirektivet och EG-domstolens praxis föreligger?

4.1.2 Verksamhetsbegreppet, är nationell praxis enligt RÅ 1999 not. 282 oförenlig med mervärdesskattedirektivet 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,²⁴² men inte "Breitsohl"-målet. Det gäller också SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2008.²⁴³ Emellertid är RSV klar i sin ståndpunkt att "[a]vdragsrätten 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 – art. 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet [art. 168, 173, 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet] att i den nationella momslagstiftningen särskilt föreskriva att beskattningsbar 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").²⁴⁴

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 beskattningsbar 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

²⁴² Se RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2003, s. 99-105 och 379-380.

²⁴³ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2008 Del 1, s. 415 och 496-499.

²⁴⁴ 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 verksamheter 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 verksamheter. Genom SFS 2007:1376 utmönstrades för övrigt 8 kap. 13a § ML ur ML den 1 januari 2008.

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 egentligen utgör en ersättning för en motprestation från mottagaren.²⁴⁵ 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 st. ML bör inte genomföras, när det gäller att begreppet skall ge uttryck för ett aktivitetskrav motsvarande ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivet, för att en självständig person genom uppfyllande av det kravet skall kunna anses ha karaktären av beskattningsbar 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 st. ML) och varit avdragsberättigad också i den delen.²⁴⁶

Om en beskattningsbar 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”,²⁴⁷ vara

²⁴⁵ Se Prop. 2002/03:5 s. 109.

²⁴⁶ Se även förhandsbeskedet RÅ 1999 ref. 33, förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 25, RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1998 (s. 151ff) respektive 2002 (s. 98ff), SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2008 Del 1 s. 137, 138, 496 och 497 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.

²⁴⁷ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 151, 152 och 195.

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 skattepliktiga transaktioner uppkommit först. Problemen med blandad verksamhet har inte bäring på bestämningen av skattesubjektet, dvs. av vem som är beskattningsbar person, vilken person alltså kan ha en skattefri aktivitet. Beskattningsbar person är någon som kan beskattas, och det kan också en beskattningsbar 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 2002:74.²⁴⁸ Här räcker det emellertid med att konstatera att RÅ 1999 not. 282 är förenligt med mervärdesskattedirektivet 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 beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Dessförinnan kan emellertid undersökningen göras huruvida kopplingen från ML till IL är EG-rättskonform, när det gäller frågan om när en verksamhet upphör.

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

Det har konstaterats att verksamhetsbegreppet i ML är förenligt med EG-rätten, och nödvändigt för att ML skall innehålla ett begrepp motsvarande ekonomisk verksamhet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet vid bestämningen av vem som är beskattningsbar person och kan tillhöra

²⁴⁸ Se Svensk skattetidning 2004 s. 305-315, artikeln ”Out of scope of VAT” och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, av Ulrika Grefberg och Jan Kleerup.

momssystemet. Innan analysen går vidare med frågan om när en verksamhet upphör, kan något också sägas till ytterligare belägg av att ett ”verksamhetstänkande” inte bör ställas i motsats till ett ”transaktionstänkande”, utan att båda synsätten bör finnas, nämligen såtillvida att de båda synsätten i stället bör kombineras med ett ”tillgångstänkande” i visst hänseende för frågor om moms.

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.²⁴⁹ 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.

Analysen här gäller kopplingen mellan ML och IL för att bestämma skattesubjektet och då kan i och för sig bortses från ”tillgångstänkandet”, eftersom en beskattningsbar 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

²⁴⁹ Se pkt 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 korrigerings tiden ”in activity, subject to VAT”.

investeringsvaror inte uppkommer genom jämkning, trots att skatteplikt – till följd av karaktärsbytet – uppkommer för försäljning av dem. Även om analysen här alltså gäller materiella frågor om bestämningen av skattesubjektet, och inte bevisfrågor, kan noteras att i ett sådant perspektiv kan det vara motiverat att kombinera ett ”verksamhetstänkande” och ett ”transaktionstänkande” med ett ”tillgångstänkande”

4.2 NÄR UPPHÖR VERKSAMHET RESPEKTIVE NÄRINGSVERKSAMHET?

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

4.2.1.1 Ekonomisk verksamhet, en eller flera verksamheter?

Förvärv av tillgångar är gemensamt för ML respektive mervärdesskattedirektivet 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 taxering utmönstrades förvärvskällebegreppet ur inkomstskattelagstiftningen, och det skall undersökas på temat förenlighet med mervärdesskattedirektivet för bedömningen av bl.a. när i tiden yrkesmässig verksamhet enligt ML kan anses föreligga.

Av art. 4.2 i sjätte direktivet kunde enligt den svenskspråkiga versionen dras slutsatsen att ekonomisk verksamhet var 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. Skattskyldig person hade ”alla verksamheter” (*eng. ”all activities”*) i en ekonomisk verksamhet. I den svenskspråkiga versionen av art. 9.1. första st. i mervärdesskattedirektivet har detta också blivit tydligare, genom att däri anges att beskattningsbar person bedriver ”en” ekonomisk verksamhet (vilket även berörs senare i framställningen). Om vederbörande har gjort förvärv för skattefria transaktioner, kan denne vara beskattningsbar person, men måste tillhöra momssystemet först om skattepliktiga transaktioner företas.

Verksamhetsbegreppet definieras alltså inte i ML och saknar en direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet [tidigare sjätte direktivet],²⁵⁰ men verksamhetsbegreppet förenas med ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivet, genom att ett ”verksamhetstänkande” måste ingå vid prövningen av om en person har karaktären av beskattningsbar 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 beskattningsbar 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 aktiviteter hos den beskattningsbara personen. Denne måste ha avvecklat alla aktiviteter och inte avse att skapa skattepliktiga transaktioner längre, för att vederbörande skall anses ha förlorat karaktären av beskattningsbar person. Den ekonomiska verksamheten upphör inte bara för att tillgångarna i verksamheten sålts ut. Den beskattningsbara personen kan fortfarande ha den karaktären, om vederbörande avser att göra nya transaktioner. Förutsättningarna för att någon kan betraktas som beskattningsbar person upphör alltså inte ”[o]nce the criteria are proved to have been fulfilled”.²⁵¹ Det är mera ett processuellt problem att avgöra när en person som en gång har erhållit karaktären av beskattningsbar person övergår till att enbart vara 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 beskattningsbar 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 art. 136 a och b i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 13B.c i sjätte direktivet] endast om de ”enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt” enligt art. 132, 135, 371, 375, 376, 377, 378.2, 379.2 och 380-390 [tidigare art. 13, utom 13B.c, och art. 28.3b i sjätte direktivet]. 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

²⁵⁰ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 194.

²⁵¹ Se tidigare hänvisning till: 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”.

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”.²⁵² Numera är därmed ML direktivkonform såtillvida att en beskattningsbar 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 överläts 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 moms och inkomstskatterätten

Det finns alltså inte något EG-direktiv om när en person är företagare inkomstskatterettsligt 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 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.²⁵³ 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 överläts

²⁵² Se Prop. 1993/94:99 s. 156.

²⁵³ Se Prop. 1998/99:15 s. 102.

mot vederlag i form av andelar i det köpande företaget. Det inträder i det säljande företags skattemässiga situation.²⁵⁴

Genom nya aktiebolagslagen (2005:551), ABL, är numera fissioner möjliga också civilrättsligt sett.²⁵⁵ Fissioner var möjliga inkomstskatterättsligt sett redan tidigare genom att fusionsdirektivet innebar krav på lagstiftning för att underlätta gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.²⁵⁶ Såväl fusioner som fissioner är ombildningar som omfattar "[s]amtliga tillgångar och skulder" enligt såväl IL som ABL.²⁵⁷ Rekvisitet "samtliga tillgångar" gäller även verksamhetsöverlåtelser enligt IL.²⁵⁸ Genom ett tillägg i fusionsdirektivet har ytterligare en möjlighet till omstrukturering utan omedelbar beskattning kunnat införas i IL den 1 januari 2007, nämligen partiell fission, om överlåtande företag har minst en verksamhetsgren kvar.²⁵⁹ En verksamhetsgren är enligt uppskovsreglerna en del av verksamhet lämplig att avskilja till en självständig verksamhet.²⁶⁰ 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".²⁶¹ Enligt de inkomstskatterättsliga reglerna från 1998 kan uttagsbeskattning underlåtas i vissa fall vid underprisöverlåtelse av en enstaka tillgång, vilket reste fråga om motsvarande ändring i 3 kap. 25 § ML (men sådan har aldrig skett).²⁶²

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 jämningsreglerna 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.²⁶³ Jämkning sker inte om

²⁵⁴ Se Prop. 1998/99:15 s. 233.

²⁵⁵ Se 24 kap. ABL och SOU 2001:1 s. 271-274.

²⁵⁶ Se 37 kap. 5 § IL och Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (11:e uppl.), s. 462, av Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer.

²⁵⁷ Se 37 kap. 3 och 5 §§ IL samt 23 kap. 1 § första st. och 24 kap. 1 § andra st. 1 ABL.

²⁵⁸ Se 38 kap. 2 § 1 IL.

²⁵⁹ Se Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (11:e uppl.), s. 465, av Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer om 38 a kap. 2 § IL.

²⁶⁰ Se Prop. 1998/99:15 s. 137.

²⁶¹ Se RÅ 2001 not. 99 angående tolkningen av 3 kap. 25 § ML efter Sveriges EU-inträde.

²⁶² Se Prop. 1998/99:15 s. 173.

²⁶³ Se SFS 2000:500; bet. 1999/2000:SkU21; Prop. 1999/2000:82; SOU 1999:47.

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.²⁶⁴ 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 beskrivna inkomstskatterättsliga uppskovsreglerna som i grunden baseras på fusionsdirektivet.

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

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

I ML ger redovisningsreglerna ledning för när en verksamhet upphör, nämligen när den överläts. Då slutredovisas enligt 13 kap. 11 § ML utgående moms för redovisningsperioden då verksamhetsöverlåtelsen gjordes hos överlåtaren, om inte redovisningsskyldighet uppkommit för en

²⁶⁴ Se SOU 1999:47 s. 108 och 109.

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.²⁶⁵ 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 mervärdesskattedirektivet saknas alltså redovisningsregler, men art. 19 [tidigare art. 5.8 i sjätte direktivet] anger förutsättningarna för att överföra tillgångar till annan utan skyldighet för beskattningsbar person att erlägga mervärdesskatt för dem, trots att de vid förvärv berättigat till momsavdrag.

Art. 19 i mervärdesskattedirektivet 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") överläts, 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.²⁶⁶ Nu är emellertid, för den processuella bedömningen av när den som en gång bedömts ha karaktären av beskattningsbar person upphört att agera i den egenskapen, enbart av intresse att överlåtelse av en verksamhet eller verksamhetsgren normalt anses ske genom att substansen överläts 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 [numera mervärdesskattedirektivet] redan

²⁶⁵ Se Prop. 1993/94:99 s. 240 och hänvisning där till RSV Im 1984:2 (avsnitt 7).

²⁶⁶ 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 (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.

vid Sveriges EU-inträde 1995.²⁶⁷ Hur överensstämmer de kriterierna med de inkomstskatterättsliga om när en företagare kan upphöra att deklarerat i den egenskapen?

4.2.2.2 Jämförelse av mervärdesskattedirektivet och fusionsdirektivet angående överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren

Eleonor Alhager framhåller beträffande frågor kring vad som skall anses vara "samtliga tillgångar" enligt art. 19 i mervärdesskattedirektivet, 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 art. 19 i mervärdesskattedirektivet 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.²⁶⁸

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 mervärdesskattedirektivets art. 19.²⁶⁹

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 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 hänförs sig.²⁷⁰ Sistnämnda villkor skulle möjligen kunna anses oförenlig

²⁶⁷ Se RÅ 2001 not. 99 angående 3 kap. 25 § ML i förhållande till art. 5.8 i sjätte direktivet [art. 19 i mervärdesskattedirektivet] samt RÅ 2001 not. 97 och RÅ 2001 not. 98, vilka gällde 8 § 18 GML, som motsvarade nuvarande 3 kap. 25 § ML.

²⁶⁸ Se Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 378 och 379, av Eleonor Alhager.

²⁶⁹ 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.

²⁷⁰ Se Svensk skattetidning 2002 s. 566, artikeln Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten, av Leif Mutén (s. 561-573).

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, art. 43 EG (f.d. 52), och EG-fördragets fyra friheter i övrigt är därför av intresse i sammanhanget på temat EG-domstolens kompetens.²⁷¹ 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 mervärdesskattedirektivets 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.²⁷² Det är alltså förenligt med 3 kap. 25 § ML och Regeringsrättens bedömning i RÅ 2001 not. 99 av lagrummet i förhållande till art. 5.8 i sjätte direktivet [art. 19 i mervärdesskattedirektivet], där alltså verksamhetsgren också beskrivs som en sådan självständig enhet och undantaget gäller när samtliga dit hörande tillgångar överläts.²⁷³ Bedömningen här förändras inte principiellt sett av ett förhandsbesked om inkomstskatt från Regeringsrätten angående begreppet verksamhetsgren. Regeringsrätten fastställde den av SRN gjorda 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”.²⁷⁴

²⁷¹ 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.

²⁷² Se Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 378, av Eleonor Alhager och kommentar där av art. 2c och 2i i fusionsdirektivet.

²⁷³ 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.

²⁷⁴ Se RÅ 2006 ref. 57.

Oavsett den lagtekniska skillnaden mellan regeln i ML och i mervärdesskattedirektivet, gäller frågorna om verksamhetsöverlåtelser, fusioner och liknande utan mervärdesbeskattning moms-specifika 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 art. 19 i mervärdesskattedirektivet konformt sätt.

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

Om inte verksamheten överläts 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.²⁷⁵ 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 art. 19 i mervärdesskattedirektivet 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 överläts gratis, sker uttagsbeskattning såväl momsmässigt som inkomstskatemässigt som för de sista affärshändelserna.²⁷⁶

Det är sålunda bara en fråga om olika perspektiv på frågan om en person har kvar karaktären av beskattningsbar 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 moms-systemet. Frågan om en person fortfarande har karaktären av

²⁷⁵ Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 705.

²⁷⁶ Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660 och ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet.

beskattningsbar person kan alltså enbart vara av processuell betydelse. Vill den beskattningsbara 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 mervärdesskattedirektivet.

Att en ekonomisk verksamhet kan innehålla flera aktiviteter (*eng.* "activities") är enbart av intresse för bedömningen av avdragsrättens omfattning i en blandad verksamhet. Enligt art. 173 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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 beskattningsbar 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 beskattningsbar person. Mervärdesskattedirektivet saknar särskilda redovisningsregler, utan där sammanfaller tempot i redovisningen med skattskyldigheten enligt art. 193, 194, 206, 250.1 och 252.1 [tidigare art. 21.1a, 22.4a första och andra men. och 22.4b i sjätte direktivet]. Emellertid 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 inkomstskattmässigt. Det innebär dock 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.

4.3 KOPPLINGAR TILL DEN CIVILRÄTTSLIGA REDOVISNINGSRÄTTEN OCH NORMBILDNINGS- OCH BEVISFRÅGOR FÖR MOMS OCH INKOMSTSKATT

Även om analysen här inte skall gälla redovisningsfrågor, förfarandemässiga frågor och skatteprocessen, kan det vara av intresse att något beröra influenser från normbildningen inom den civilrättsliga redovisningsrätten för bestämningen av skattesubjektet.

God redovisningssed och bokföringsskyldighetens inträde har en inverkan på företagsskatterätten i första hand när det gäller periodiseringsfrågan, men det civilrättsliga begreppet god redovisningssed och sambandet mellan redovisning och beskattning har också en influens för normbildningen på inkomstskatteområdet. Jan Kellgren använder uttrycket 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.²⁷⁷ 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.²⁷⁸ 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.²⁷⁹

Robert Pålsson 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”.²⁸⁰ Saknas allmänna råd från BFN för en viss bransch eller situation, kan god redovisningssed fastställas efter tillämpad praxis.²⁸¹ 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

²⁷⁷ Se Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, s. 105 och 107, av Jan Kellgren.

²⁷⁸ Se Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, s. 107, av Jan Kellgren.

²⁷⁹ 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.

²⁸⁰ Se Företagens inkomstskatt, s. 36 och 37, av Robert Pålsson.

²⁸¹ Se Företagens inkomstskatt, s. 37, av Robert Pålsson.

innebörden av begreppet har givetvis de uttalanden i redovisningsfrågor som görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på redovisningsområdet”. Det är alltså inte något statiskt begrepp, utan det förändras ständigt och uppdateras i BFN:s allmänna råd.²⁸²

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 beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet och utvecklingen i båda hänseendena styrs av och med hänsyn till EG-rätten, dvs. med hänsyn till bl.a. fjärde bolagsrättsliga direktivet (78/660/EEG) respektive mervärdesskattedirektivet, 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”.²⁸³ På så vis kan det ha ett värde att – i motsats till vad utredningen SOU 2002:74 föreslår – behålla det s.k. kopplade området också för momsen, dvs. kopplingen från redovisningsreglerna på momsområdet till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed. Om en gemensam beskattningsram mellan de båda skattelagen i fråga inte skulle vara möjlig att upprätthålla materiellt sett beträffande åtskillnaden mellan företagare och konsumenter, får det accepteras. Det är vad analysen här gäller, men det kan alltså noteras att det kan anses ha ett rättssäkerhetsmässigt värde i sig för den enskilde att så

²⁸² 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.

²⁸³ Se Mervärdesskatt – en kommentar, s. 419, av Björn Westberg.

långt som möjligt kunna förutse sin skattemässiga karaktär baserat på tillgängliga bevis för båda skattelagen i fråga samtidigt.

En utveckling av en skattemässig god redovisningssed skulle sannolikt medföra en rättsosäkerhet bevismässigt i beskattningsförfarandet och skatteprocessen, och den frikoppling som SOU 2002:74 föreslår just för momsens redovisningsregler i förhållande till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed kan öppna för en sådan utveckling. 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 subjektfrågan”. Han menar att det praktiskt sett inte blir fråga om ”att beskatta andra subjekt än de som utpekats i företagets räkenskaper”.²⁸⁴ Beträffande betydelsen av begreppsbestämningar och klassificeringar i redovisningsrätt och i företagets 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 skatterättslig syn på en fråga, särskilt om vald redovisningsmetod ”framstår som utstuderad”.²⁸⁵ Jan Kellgren hänvisar i sitt verk Redovisning och beskattning också till första utgåvan av den bok, som nu omarbetats till denna produkt, när han konstaterar – beträffande att räkenskaperna endast utgör en rapportering av vad som har hänt – att det är ”affärshändelsen som är den i grunden avgörande händelsen, inte rapporteringen av affärshändelsen (se även Forssén 2004 s. 233). En annan sak är att skatterätten i vissa fall är bunden av den bild av företagets affärshändelser som ges i räkenskaperna”.²⁸⁶ 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. Sedan

²⁸⁴ Se Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, s. 90 och 91, av Jan Kellgren.

²⁸⁵ Se Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, s. 97, av Jan Kellgren.

²⁸⁶ Se Redovisning och beskattning, s. 79, av Jan Kellgren [och Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, s. 233, av Björn Forssén, som för övrigt utgavs redan 2003].

får analysen här fortsätta med frågan om en gemensam beskattningsram mellan de båda skattelagen är möjlig att upprätthålla materiellt sett beträffande åtskillnaden mellan företagare och konsumenter, och den frågan skall besvaras utifrån den EG-rätt som styr tolkningen av ML.

Här kan också nämnas att det givetvis inte heller är så att redovisningsrätten har någon prejudiciell verkan för objektsfrågan, 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”.²⁸⁷

²⁸⁷ 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.

5. ANALYS AV YRKESMÄSSIG VERKSAMHET I ML I FÖRHÅLLANDE TILL NÄRINGSVERKSAMHETSBEGREPPET I 13 KAP. IL

5.1 STRUKTURERING OCH BEGRÄNSNING AV DEN FORTSATTA ANALYSEN

5.1.1 Skattskyldighet för omsättningar ”vid sidan av” huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 1 ML

Analysen här gäller i första hand det nödvändiga rekvisitet för skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. 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. Dessförinnan skall bara något beröras 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 st. 1 ML.²⁸⁸ Det är ”[s]ärskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig” enligt ”6 kap., 9 kap. och 9c kap” i ML.²⁸⁹ Dessa tre fall gäller sålunda formellt sett skattskyldighet ”vid sidan av” huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 1 ML. De saknar därför betydelse för den prövning som skall ske här av begreppet yrkesmässig verksamhet, och följande kan noteras för det konstaterandet.

6 kap. ML kan – åtminstone i vissa delar – uppfattas som redovisningsregler, även om rubriken på kapitlet är Skattskyldighet i särskilda fall. Reglerna i fråga berör emellertid inte huvudfrågan här om yrkesmässig verksamhet. 6 kap. 1 § ML utgör enbart ett förtydligande av att ML godtar handelsbolag och EEIG som skattesubjekt. Det saknar betydelse att dessa inte beskattas själva enligt IL. Yrkesmässig verksamhet är ett nödvändigt rekvisit också för att ett handelsbolag eller EEIG skall kunna tillhöra momssystemet. 6 kap. 2 § handlar enbart om att delägare i enkelt bolag eller partrederi sinsemellan kan utse en enmansredovisare av momsen, och regeln kan jämföras med när näringsidkare ansöker om gruppregistrering enligt 6a kap. ML och utser en grupp huvudman för samma ändamål. 6 kap. 3 och 4 §§ ML utgör enbart de rättsliga grunderna för att ett konkursbo eller dödsbo skall tillhöra momssystemet som ”skattskyldig”, om avvecklingen av ”verksamheten” hos en gäldenär eller avliden som har varit skattskyldig enligt ML leder till omsättningar. Dessa regler kan hellre betraktas

²⁸⁸ Se 1 kap. 2 § första st. 1 ML.

²⁸⁹ Se 1 kap. 2 § sista st. ML.

som särskilda redovisningsregler, då de innebär att någon särskild prövning inte skall ske i sådant fall angående huruvida konkursboet eller dödsboet har yrkesmässig verksamhet.²⁹⁰ 6 kap. 6 § ML är nödvändigt för att bestämma att när subjektet staten gör omsättningar genom något av sina statliga affärsverk, är verket skattskyldigt enligt ML. Det är inte av intresse här, då lagrummet gäller offentliga verksamheter och detta arbete gäller frågan om att momsmässigt skilja företagen från konsumenterna. 6 kap. 7 § ML är inte heller av intresse här, då det lagrummet handlar om att en mellanmans förmedling av en vara eller tjänst under vissa förutsättningar kan medföra att varan eller tjänsten skall anses omsatt av såväl vederbörande som dennes huvudman. 6 kap. 8 § ML anger att 6 kap. 7 § ML gäller också för producentföretag som bildats av producenter för avsättning av deras produkter på auktion. Frågan om en mellanman har yrkesmässig verksamhet och över huvud taget kan tillhöra momssystemet skall emellertid avgöras utifrån 4 kap. 1 § ML precis som för andra. 6 kap. 7 § ML anger inte att den frågan skall ges någon särskild behandling, utan 6 kap. 7 och 8 §§ ML är enbart specialregler avseende objektsfrågan.

9 kap. ML angående frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser har nämnts tidigare i framställningen i samband med att jämkning av ingående moms för s.k. investeringsvaror berörts. Här får enbart noteras att frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML finns med stöd av en fakultativ regel, art. 137.1d i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 13C.a, i sjätte direktivet], vid sidan av mervärdesskattedirektivets och ML:s regler om obligatorisk skattskyldighet. Eftersom den frivilliga skattskyldigheten inte begränsas till uthyrare med yrkesmässig verksamhet, utan kan omfatta också privatpersoner, är reglerna i fråga inte av intresse för förevarande arbete med huvudfrågan om uppdelningen av vilka som kan tillhöra momssystemet i företagare respektive konsumenter.

9c kap. ML handlar om den momsmässiga behandlingen av varor i vissa lager. Reglerna i fråga 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. Subjektsfrågan påverkas alltså inte. Reglerna i 9c kap. är en del av övergångsordningen för varuhandeln mellan EU-länderna och frågor om dem handlar sålunda om den externa neutraliteten för momsen.²⁹¹

²⁹⁰ Här kan nämnas att 6 kap. 3 § ML om konkursboets skattskyldighet har behandlats av Jesper Öberg. Se Mervärdesbeskattning vid obestånd, s. 115ff, av Jesper Öberg.

²⁹¹ Se art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 28c i sjätte direktivet och art. 16 i sjätte direktivet], där direktivbestämmelserna motsvarande 9c kap. ML återfinns. Övergångsordningen (91/680/EG) återfinns alltså i art. 402-404 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 28a-28n i sjätte direktivet].

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

5.1.2.1 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 st. 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 st. 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 mervärdesskattedirektivet [tidigare sjätte direktivet].²⁹² 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 mervärdesskattedirektivet [tidigare sjätte direktivet] enbart används i vissa av reglerna för att bestämma omsättningens placering.²⁹³ 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 (numera SKV:s huvudavdelning) 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

²⁹² Se Prop. 2001/02:28 s. 62.

²⁹³ Se Prop. 2001/02:28 s. 44.

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 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 pkt 1 av lagrummet till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL är konformt med beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet, 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 st. 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 st. 3 ML anges att uthyrning av fastighet som avses i pkt 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 st. 1 ML) och försäljning av produkter från privatbostadsfastighet eller privatbostadsföretag (4 kap. 3 § första st. 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 är 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 art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 13A i sjätte direktivet] med avseende på skatteobjektet.

5.1.2.2 Offentlig verksamhet analyseras inte

Analysen här begränsas till företagen. Undantaget från beskattningsbar person för det allmännas, offentligrättsliga organs, myndighetsutövning i art. 13 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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.²⁹⁴ Därför saknas alltså anledning att i detta arbete beröra offentliga verksamheter och gränssnittet mellan myndighetsutövning och beskattningsbar person.

5.2 YRKESMÄSSIG VERKSAMHET

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

5.2.1.1 Yrkesmässig verksamhet i förhållande till omsättning inom landet

Den fortsatta analysen gäller alltså om åtskillnaden mellan företagare och konsument, genom hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML beträffande yrkesmässig verksamhet till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL, är förenligt med beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Yrkesmässig verksamhet är ett av de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 1 ML.

²⁹⁴ 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.

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 st. 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 st. 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 mervärdesskattedirektivets beskattningsbar 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 beskattningsbara personer enligt mervärdesskattedirektivet 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 erlagga 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 [numera mervärdesskattedirektivet].

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.

5.2.1.2 Yrkesmässig verksamhet i förhållande till skattepliktig omsättning (skatteobjektet)

Det återstående nödvändiga rekvisitet för skattskyldighet enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 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.

5.2.2 Strukturering av bedömning yrkesmässig verksamhet i förhållande till näringsverksamhet och vice versa

Rekvisiten för skattskyldighetens uppkomst enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 1 ML har sedan ML:s tillkomst den 1 juli 1994 enbart justerats genom att det sedan EU-inträdet 1995 inte längre krävs 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”,²⁹⁵ 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”.²⁹⁶ 21 § KL motsvaras av 13 kap. 1 § första st. andra men. 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 inkomstlaget 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.²⁹⁷ 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 inkomstlaget 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 st. andra men. 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 st. andra men. IL.

²⁹⁵ Se Prop. 1993/94:99 s. 164, 165 och 169. Notera på sidan 169 att genitiv-s i ’inkomstskattelagarnas’ i citerad text saknas.

²⁹⁶ Se Prop. 1993/94:99 s. 164 och 165.

²⁹⁷ 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 beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet? 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 ett remissvar 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”.²⁹⁸ 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.

5.2.3 Yrkesmässig verksamhet, hänvisningen till 13 kap. IL och de subjektiva förutsättningarna för näringsverksamhet i 1 § första st. andra men. i kap.

5.2.3.1 Vinstrekvisitet

I enlighet med förarbetena till föregångaren till 13 kap. 1 § första st. andra men. 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 vinstsyfte.²⁹⁹

²⁹⁸ 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.

²⁹⁹ Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 310 och även s. 649.

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.³⁰⁰

Vinstrekvisitet är inte förenligt med förutsättningarna för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det framgår alltså direkt av artikelbestämmelsen, som anger att en person kan ha karaktären av beskattningsbar person oberoende av syfte med eller ”resultat” i den ekonomiska verksamheten. 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 beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet, framgår direkt av att begreppet förvärvsverksamhet används i lagrummet 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.³⁰¹

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.³⁰²

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.³⁰³ Reformen innebar för övrigt att rörelse, tillsammans med de båda tidigare inkomstslagen annan fastighet och jordbruk, bildade inkomstslaget näringsverksamhet. Genom utvidgningen

³⁰⁰ Se även Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (11:e uppl.), s. 239ff, av Sven-Olof Lodin m.fl.

³⁰¹ Se SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering Del 2, s. 52 och 53.

³⁰² Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 312.

³⁰³ Se SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering Del 2, s. 53.

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.³⁰⁴

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”.³⁰⁵ 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 st. andra men. 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) hävdar 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”.³⁰⁶

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

³⁰⁴ Se Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 160.

³⁰⁵ Se EG-skatterätt, s. 198, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

³⁰⁶ I fallet hänvisar Regeringsrätten till RÅ 1983 1:40 och RÅ 1984 1:101 som exempel på fall där personens i fråga bolag ej genomlysts och till RÅ 1969 ref. 19, RÅ 1973 Fi. 85, RÅ 1974 A 2068 och RÅ 1981 1:17 som exempel på när vederbörande skall beskattas personligen för ersättningen från uppdragsgivaren. Se även SOU 1975:1 s. 723.

direkt ägt aktiebolag och i ett som ägs indirekt i form av ett helägt dotterbolag”.³⁰⁷

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”.³⁰⁸

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 beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. De svenska förvaltningsdomstolarna har vid tillämpningen av ML i över ett decennium nu haft att iaktta en gällande rätt som innefattar EG-rätten, och 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-rättskonform materiellt sett åtminstone i det hänseendet.

5.2.3.2 Självständighetsrekvisitet

Ett självständighetsrekvisit motsvarande det i art. 10 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.4 första st. i sjätte direktivet] återfinns i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Det är som redan

³⁰⁷ Se RÅ 2004 ref. 62.

³⁰⁸ Se Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (11:e uppl.), s. 241 och 242, 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.

konstaterats här EG-rättskonformt i det att det enligt en sedan länge etablerad nationell praxis hos Regeringsrätten är ägnad 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.

5.2.3.3 Varaktighetsrekvisitet

När det gäller varaktighetsrekvisitet uttrycks inte ett sådant explicit i 13 kap. 1 § första st. andra men. 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 st. 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 mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person. ”Verksamhetstänkandet” är nödvändigt för bestämningen av vem som kan tillhöra momssystemet, och ”transaktionstänkandet” är nödvändigt för att bestämma i vilken grad beskattningsbar 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 objektiva verksamhetsbegrepp för att indikera att tillräckliga förvärv skett av personen i fråga till stöd för dennes förvärvssyfte och sålunda karaktär av beskattningsbar 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 moms-systemet 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 övervälringsprincipen och avskattningen av momsavdrag, dvs. beträffande ”transaktionstänkandet”. Däremot måste 13 kap. IL ge uttryck för ett ”verksamhetstänkande” och förvärvssyfte motsvarande vad som menas med beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, 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 objektivet hänseende handlar det enligt såväl mervärdesskattedirektivet [tidigare 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 inkomstlaget 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 st. andra men. IL, som fyller funktionen av att objektivet sett beskriva uppkomsten av en aktivitet som omfattas av mervärdesskattedirektivets ”ekonomisk verksamhet”. Det handlar alltså 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 går 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".³⁰⁹ Det faktum att förvärvskällebegreppet utmönstrats ur inkomstskattelagstiftningen genom IL innebär att den klassiska frågeställningen om en person har en förvärvskälla i inkomstlaget näringsverksamhet eller har inkomster som skall beskattas i det inkomstlaget 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 inkomstlaget näringsverksamhet. Enligt förarbetena skall reformen med införandet av IL betraktas som lagteknisk och språklig med få materiella ändringar. Avgränsningen av inkomstlaget 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.³¹⁰ 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 pkt 1 av anv. 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 st. andra men. IL.³¹¹ 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 lagen (1962:381) om allmän försäkring och att uppdelningen på skilda förvärvskällor för varje verksamhet slopades 1993.³¹²

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 inkomstlaget näringsverksamhet. I stället handlade det om

³⁰⁹ Se 14 kap. 12 § första men. IL.

³¹⁰ 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 (11:e uppl.), s. 35 och 398, av Sven-Olof Lodin m.fl.

³¹¹ Se även Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 184, 190 och 191.

³¹² Se Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 185 och Prop. 1993/94:50 s. 222.

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.³¹³ Den reservationen från lagstiftaren kan, som framgår senare i detta arbete, emellertid vara otillräcklig, för att undvika icke EG-rättskonforma tolkningsresultat av innebörd att ML skulle tillåta att ett skattesubjekt kan ha fler än en verksamhet momsmässigt också efter Sveriges EU-inträde 1995. Därför ställer sig frågan om ett lagförtydligande i ML kan vara påkallat, för att markera att prövningen av ML:s verksamhetsbegrepp skall vara självständig i förhållande till inkomstskattens verksamhets- och förvärvskällebegrepp från tiden före 1994.

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 förenlig med EG-domstolens praxis angående när en ekonomisk verksamhet kan anses ha uppkommit enligt mervärdesskattedirektivet [tidigare 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 önskat resultat vid mervärdesbeskattningen.³¹⁴ 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 st. andra men. IL som uttrycker förvärvssyftet. Även om nyss nämnda lagförtydligande i ML skulle anses påkallat, vilket alltså berörs senare i framställningen, räcker det därför här med att konstatera att någon materiell

³¹³ Se Prop. 1993/94:99 s. 163 och 165.

³¹⁴ Se Prop. 1993/94:99 s. 165.

skillnad inte är avsedd med utmönstringen av förvärvskällebegreppet ur inkomstskattelagstiftningen. Den inkomstskatterättsliga lagstiftningen definierar inte inkomstbegreppet, utan ”inkomstbeskattningens omfattning anges i stället genom ... inkomstslagen”.³¹⁵ Här är av intresse att grunden för inkomstbeskattningen alltsedan 1928 års KL har varit och, mot bakgrund av att utmönstringen av förvärvskällebegreppet genom att bl.a. KL ersattes av IL inte skall anses ha inneburit någon materiell förändring, alltjämt är den s.k. källteorin. Den innebär att beskattning endast bör ske av inkomst som utgör avkastning från en varaktig inkomstkälla, varvid enbart regelbundet återkommande inkomst räknas som inkomst – inte värdeförändringar och vinster på själva inkomstkällan.³¹⁶ Redan genom källteorin finns sålunda ett inkomstskatterättsligt varaktighetsrekvisit. Frågan är i nu ifrågavarande hänseende enbart om den grad av aktivitet som Regeringsrättens nuvarande praxis ger varaktighetsrekvisitet beträffande inkomst av näringsverksamhet kan anses förenlig med EG-domstolens uppfattning om när en investering konstituerar ekonomisk verksamhet.

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 mervärdesskattedirektivet när det gäller att bestämma skattesubjektet.

En fysisk person som gör en investering på ren spekulat, 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.³¹⁷ Samma slutsats kan dras från ett annat avgörande i

³¹⁵ Se SOU 1989:33 Del II s. 20.

³¹⁶ Se SOU 1989:33 Del I s. 54.

³¹⁷ Se RÅ 1988 not. 276.

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.³¹⁸

Gränsdragningen kapital kontra näringsverksamhet i nationell praxis stämmer sålunda tämligen väl med EG-rättens skiljelinje mellan privatekonomin kontra ekonomisk verksamhet, där ett minimikrav är att personen i fråga skall ägna sina investeringar mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör, för att denne skall anses ha en ekonomisk verksamhet.

Av intresse är också att tillgångar inte kan anses näringsbetingade bara för att de innehas av en juridisk person, utan för det krävs att de innehas som ett led i en rörelsedrivande verksamhet. Ett förvaltningsföretag som enbart innehar kontanta medel, värdepapper eller liknande kan inte anses bedriva rörelse i den meningen.³¹⁹ 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 st. andra men. IL respektive av ekonomisk verksamhet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

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 st. andra men. IL är hänvisningen från 4 kap. 1 § 1 ML för den bestämningen konform med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet och EG-domstolens praxis angående vem som är beskattningsbar 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

³¹⁸ Se RÅ 1981 1:4.

³¹⁹ 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 och SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering Del 3, s. 615.

”bedrivs i former som är jämförliga med” näringsverksamhet enligt 13 kap. IL.

5.2.4 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 st. andra men. 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 art. 281-294 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 24 i sjätte direktivet] om särskilda regler för små företag återopas. Om förslaget från SOU 2002:74 om att införa sådana regler för små företag införs, med skattebefrielse för beskattningsbara personer med en årsomsättning under 90.000 kr, blir supplementärregeln, som för övrigt saknar en direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, obsolet av den anledningen.

Supplementärregeln 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 underlätta kontrollen av att vissa yrkeskategorier med stora investeringsutgifter inte ställdes utanför momssystemet och möjligheten att lyfta ingående moms på förvärven. Supplementärregeln infördes av kontrolltekniska och inte skattetekniska skäl.³²⁰ I vart fall var motivet till att införa regeln inte fiskalt, utan den utvidgning av yrkesmässigheten som supplementärregeln om rörelseliknande former innebär syftar till att i första hand ge möjlighet till korrigering av situationer i vilka mervärdesskatten har en icke önskvärd konkurrenseffekt. Supplementärregeln används när en person som i övrigt uppvisar tecken på att beskattas i inkomstslaget tjänst har så stora investeringar i utrustning etc., och för vilka uppdragsgivaren (arbetsgivaren) inte bestrider kostnaderna, att vederbörandes kunder skulle välja annan tillhandahållare av produkterna (varor eller tjänster), om inte

³²⁰ Se Prop. 1973:163 s. 60.

denne kunde avlyfta ingående mervärdesskatt och kunderna därmed skulle betala priser för produkterna som skulle innehålla latent moms-kostnader (s.k. kumulativa effekter skulle uppkomma).³²¹

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.³²² 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 skattelagen avgöras samtidigt.³²³ Något hinder föreligger därför inte att behandla avdragsfrågan för ingående mervärdesskatt på exempelvis inköp av den första travhästen i samband med taxeringsfrågan. 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,³²⁴ 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

³²¹ 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, SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2008 Del 1 (avsnitt 8.3.2), s. 158ff, Prop. 1973:163 s. 31 och 62 och EG-skatterätt, s. 200 och 201, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

³²² Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 312 och 313.

³²³ Se Prop. 1989/90:74 s. 363 och 364.

³²⁴ Se RÅ 1996 not. 168. Se kommentar av fallet i Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 27 och 62, av Björn Forssén.

(numera 13 kap. 1 § första st. andra men. IL). Stiftelsen ansågs ha yrkesmässig verksamhet enligt ML, trots att tjänsterna som ansökan avsåg, vaktmästartjänster, tillhandahölls kunder till självkostnadspris.³²⁵

I 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. Enligt föredragande i SRN har den vid bedömningen tillämpat 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 övrigt sammanfaller med Sveriges EU-inträde 1995).³²⁶ 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 mervärdesskattedirektivet. Den strider inte mot mervärdesskattedirektivet, då den alltså skulle kunna anses förankrad i art. 281-294 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 beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet bli än större,

³²⁵ Se även RÅ 2001 not. 15.

³²⁶ I samband med detta arbete inhämtades för ordnings skull vid samtal 2003-03-12 med föredragande i SRN, Niclas von Oelreich, dennes bekräftelse av uppfattningen från samtal 1996 om förhandsbeskedet.

genom att supplementärregeln skulle kunna uppfattas innebära att ytterligare personer därutöver anses ha yrkesmässig verksamhet enligt ML.

5.2.5 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 st. 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.

4 kap. 3 § första st. 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 beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet först anger i första men. i artikelns andra st. olika fall av ekonomisk verksamhet, för att sedan i det styckets andra men. 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 beskattningsbar person 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 art. 9.1 andra st. andra men. i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.2 andra men. i sjätte direktivet] ändå skulle kunna anses innebära ett problem för

den frågeställningen, kan de båda fallen av tillfälliga omsättningar anses ha stöd i art. 12 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.3 i sjätte direktivet], där det alltså anges att medlemsländerna kan behandla även de som tillfälligtvis utför transaktioner som beskattningsbara personer.

Den fakultativa bestämmelsen i art. 12 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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.³²⁷ En anpassning hade redan skett i samband med att ML ersatte GML den 1 juli 1994, men den bestod endast i att ändringen av 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.³²⁸

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 inkomstlaget näringsverksamhet enligt 13 kap. IL i stället för i inkomstlaget kapital. Det innebär å andra sidan inte att beskattning måste ske i inkomstlaget 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 inkomstlaget näringsverksamhet.³²⁹

4 kap. 1 § 1 ML kan alltså till den del hänvisningen till 13 kap. IL avser 1 § första st. andra men. – mot bakgrund av nuvarande nationella inkomstskatterättsliga praxis – anses konform med begreppet beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Genom att ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet kan uppfattas innebära ett klarläggande om att engångsersättningar inte diskvalificerar en aktivitet

³²⁷ Se Prop. 1994/95:57 s. 175.

³²⁸ Se Prop. 1993/94:99 s. 168.

³²⁹ Se 13 kap. 1 § andra st. andra men. IL. För övrigt begränsades inkomstbeskattningen hänförlig till fastigheten för privatbostadsföretag den 1 januari 2007 (SFS 2006:1344).

som ekonomisk verksamhet enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, kan därmed de båda lagrummen 4 kap. 3 § första st. 1 ML respektive 4 kap. 3 § första st. 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 st. 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 st. andra men. IL genomförs, bör i stället tilläggas i 4 kap. 1 § 1 ML att yrkesmässig verksamhet föreligger också i sådant fall när det i 13 kap. 1 § andra st. IL anges att privatbostäder inte kan ingå i näringsverksamhet. Frågan om yrkesmässig verksamhet föreligger bör sålunda frikopplas från fastighetsbegreppet. Att 13 kap. 1 § andra st. IL 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 st. 1 och 2 ML kvarstå, eftersom de lagrummen i fråga alltså kan anses ha stöd i art. 12 i mervärdesskattedirektivet. Lagrummen bör också lämnas oförändrade för det fall fortlöpandekriteriet i art. 9.1 andra st. andra men. i mervärdesskattedirektivet 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 st. av lagrummet, för tillämpning av 4 kap. 3 § första st. 2 ML, ändå utmönstras. Sådana gränsbelopp godtas inte i mervärdesskattedirektivet, om inte fråga är om regler om befrielse från skattskyldighet för små företag respektive om schablonbeskattning av jordbrukare enligt art. 281-294 respektive 295-305 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 24 respektive art. 25 i sjätte direktivet]. Sådana regler finns inte i ML.

Utredningen SOU 2002:74 berör enbart 4 kap. 3 § första st. 1 och 2 ML översiktligt, men har alltså också allmänt sett reserverat sig för att inte göra någon analys av de materiella beskattningsreglerna.³³⁰

5.2.6 Undantag från yrkesmässig verksamhet, allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

5.2.6.1 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 st. IL respektive trossamfund för vilket skattskyldighet inte föreligger enligt 7 kap. 14 § IL.³³¹ För övrigt anges, enligt 4 kap. 8 § andra st. ML, begränsningen i fråga av 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.³³²

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.³³³

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. Hänvisning till fallet från domstolarnas sida skedde alltså också i inkomstskattemålet RÅ 1998 ref. 10 vid bedömningen av om

³³⁰ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 91, 93 och 130-134 och SOU 2002:74 Del 2 s. 21.

³³¹ Se 4 kap. 8 § första st. ML.

³³² Se 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av IL, vartill hänvisning alltså sker i 4 kap. 8 § andra st. ML.

³³³ Se Prop. 1998/99:38 s. 2 och 210. Se även Skattenytt 2002 s. 691, artikeln De registrerade trossamfundet och beskattningssystemet (s. 690-699) av Dan Hanqvist samt SKV:s Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2008, s. 245 och 246.

näringsverksamhet skulle anses föreligga. Regeringsrätten synes sålunda inte utesluta att ML, och därmed indirekt mervärdesskattedirektivet [tidigare sjätte direktivet], kan vara vägledande vid bedömningen av frågor om förvärvssyfte på inkomstskatteområdet lika gärna som vice versa. Regeringsrätten ansåg i båda fallen att näringsverksamhet enligt 21 § KL – vilket lagrum alltså numera motsvaras av 13 kap. 1 § första st. andra men. 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 st. 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. Annonsverksamheten ansågs ske i konkurrens med annonsföretag och därmed vara skild från den tidningsutgivning som föreningen bedrev utan vinstsyfte.³³⁴

Även om det också finns formella aspekter med avseende på att motsvarande i art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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.³³⁵

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

³³⁴ Se RÅ 2005 ref. 37.

³³⁵ Se även SOU 2002:74 Del 1 s. 258-263.

skattelagen 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 st. andra men. IL. Den har alltså visat att svensk inkomstskatterättslig praxis är förenlig med bestämningen av skattesubjektet enligt begreppet beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. 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 st. 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.

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.³³⁶

Frågan är nu bara om det är konformt med mervärdesskattedirektivet att begränsningen av mervärdesbeskattningen för organisationer utan vinstsyfte ("non-profit-making"-organizations) enbart träffar de båda associationsformerna allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Någon sådan begränsning till vissa subjekt anges inte i art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 13A i sjätte direktivet], vilka alltså avser vissa aktiviteter för vilka undantag från skatteplikt skall gälla för organisationer utan vinstsyfte.

5.2.6.2 Förhållandet mellan 4 kap. 8 § ML och art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet

Analysen av 4 kap. 8 § ML och hänvisningen till reglerna om kvalificerad skattebefrielse för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade

³³⁶ Se inkomstskattemålet RÅ 1987 ref. 153. Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 31, av Björn Forssén.

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 vinstsyfte genom undantag med avseende på skatteobjektet enligt art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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 art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet anges att omsättningar av varor och tjänster som görs av organisationer utan vinstsyfte ("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.

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.³³⁷ 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 mervärdesskattedirektivet. 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 undantagen från mervärdesbeskattning i art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet. I RÅ 1999 ref. 50 ändrade Regeringsrätten SRN:s förhandsbesked av den 28 januari 1998, och godtog att rockmusikkonserter numera av hävd kan anses

³³⁷ Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 31, av Björn Forssén.

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 överförs för reklam- och marknadsföringssammanhang till ett handelsbolag (RÅ 1993 ref. 100) respektive rätten att i reklamsammanhang nyttja föreningens namn upplåtits 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.³³⁸

I två förhandsbesked har Regeringsrätten uttalat sig om spelrätter i golfförening.³³⁹ 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

³³⁸ Se RÅ 2005 not. 96.

³³⁹ Se RÅ 2005 ref. 4 I och II.

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.³⁴⁰ 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.³⁴¹

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 art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet även framgent, när det gäller att avgränsa omfattningen av mervärdesbeskattningen av ideella aktiviteter.

³⁴⁰ Se RÅ 2005 ref. 4 I.

³⁴¹ Se RÅ 2005 ref. 4 II.

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 art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet omfattar dock sådan vård och utbildning som också undantas från skatteplikten enligt 3 kap. (4-8 §§) ML.

Att mervärdesskattedirektivet 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 st. och 14 § IL.

De trossamfund som inte registreras är som regel organiserade som ideella föreningar,³⁴² 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,³⁴³ 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 vinstsyfte (”non-profit-making”-organizations). Emellertid är det formellt sett riktigare att tekniken för begränsning av mervärdesbeskattningen här följer mervärdesskattedirektivet och begränsningen av beskattningen bestäms

³⁴² Se Prop. 1998/99:38 s. 210.

³⁴³ Se Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (11:e uppl.), s. 496, av Sven-Olof Lodin m.fl.

med avseende på skatteobjektet. En sådan formell konformitet mellan ML och mervärdesskattedirektivet 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.³⁴⁴

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 mervärdesskattedirektivet 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,³⁴⁵ och därmed enligt ML kan mervärdesbeskattas för omsättningar av varor och tjänster som art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet undantar från 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 art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet.

Slutsatsen blir sålunda att en gemensam beskattningsram kan upprätthållas mellan de båda skattelagen 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 st. andra men. 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 vinstsyfte inte kan begränsas till associationsformerna allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, och att regler om sådan

³⁴⁴ 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.

³⁴⁵ Se angående kyrklig stiftelse, RÅ 1996 not. 168.

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.³⁴⁶ Om det vore ett argument i sig att det ”[i]nom EG är ... endast mervärdesskattereglerna som avgör om beskattning skall ske”,³⁴⁷ 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 mervärdesskattedirektivet [tidigare sjätte direktivet] inte lägger något formellt hinder för att hänvisa till IL för att bestämma vem som är beskattningsbar 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 förevarande arbete vore onödig om det bara handlade om att mekaniskt gå igenom vilka begrepp i ML som kopplar till annan lagstiftning.

5.2.7 Yrkesmässig verksamhet, hur bestämningen av skatteobjektet kan influera bestämningen av skattesubjektet³⁴⁸

Tidigare i framställningen har anförts att en historisk tolkningsprincip saknar större betydelse för huvudfrågan om EG-rättskonformiteten med hänvisningen i ML till IL för bestämningen av skattesubjektet, men att problem för bestämningen av yrkesmässig verksamhet kan uppkomma om en regel i ML har givits sitt innehåll i äldre svensk mervärdesskatterätt utan att ha ändrats vid Sveriges EU-inträde 1995.

³⁴⁶ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 18.

³⁴⁷ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 257.

³⁴⁸ Se Svensk skattetidning 2007 s. 538-557, artikeln Momsens verksamhetsbegrepp i dåtid, nutid och framtid, av Björn Forssén.

Verksamhetsbegreppet är grundläggande i begreppet yrkesmässig verksamhet, då det är avgörande för att någon skall kunna anses ha ett sådant förvärvssyfte med en aktivitet att den inte bara konstituerar en verksamhet motsvarande gemenskapsrättens ekonomisk verksamhet, utan också att vederbörande därmed är självständig och kan anses uppfylla rekvisiten för beskattningsbar person. Tillämpningsproblem som tas upp på temat influenser från äldre svensk mervärdesskatterätt är att det finns en koppling i förarbetena till ML till det inkomstskatterättsliga verksamhets- och förvärvskällebegreppet från tiden före den 1 januari 1994 för bestämningen av verksamhetsbegreppet i yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML. Det problemet borde emellertid vara hanterbart vid tillämpning av gällande rätt, då lagstiftaren markerade 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. En sådan koppling får enligt nämnda förarbeten inte ge ett oönskat resultat vid mervärdesbeskattningen.³⁴⁹ Prövningen av verksamhetsbegreppets innebörd har sålunda förutsatts ske med hänsyn till de för mervärdesskatten särskilda villkoren och bestämningen av yrkesmässig verksamhet borde sålunda kunna hanteras till sitt innehåll. Detta eftersom det i svensk inkomstskatterättslig praxis är klarlagt sedan RÅ 1998 ref. 10 att vinstsyftet är obsolet och att förvärvssyftet som uttrycks med förvärvsverksamhetsbegreppet i stället skall prövas mot de båda andra rekvisiten, varaktighet och självständighet, vilka kan sägas ha visat sig förenliga med EG-domstolens praxis beträffande beskattningsbar person.

Det är i stället mera problematiskt om bestämningen av yrkesmässig verksamhet inte kan anses ske så att säga en gång för alla, utan influeras av att karaktären på subjektet berörs även i en regel om bestämningen av skatteobjektet. Det är fallet med begreppet parkeringsverksamhet i regeln om skatteplikt för upplåtelse av parkeringsplatser i sådan verksamhet enligt 3 kap. 3 § första st. 5 ML. Begreppet parkeringsverksamhet bestämdes nämligen i förarbetena till ändringar i GML den 1 januari 1991, när sådana verksamheter belades med mervärdesskatt, genom en hänvisning till det dåvarande inkomstskatterättsliga begreppet parkeringsrörelse.³⁵⁰ Parkeringsverksamhet överfördes sedan i sak oförändrat till ML och har inte heller ändrats vid EU-inträdet. I förarbetena till ändringarna i ML vid EU-inträdet anges bara att 3 kap. 3 § första st. 5 ML ansågs EG-rättsform. Någon prövning av begreppet parkeringsverksamhet med avseende på

³⁴⁹ Se Prop. 1993/94:99 s. 165.

³⁵⁰ Se Prop. 1989/90:111 s. 89 och 197.

kopplingen till inkomstskattens parkeringsrörelse skedde aldrig i förarbetena.³⁵¹ Regeringsrätten missar detta vid prövning i RÅ 2007 ref. 13 av ansökan om förhandsbesked och fastställer majoritetens i SRN:s besked att ett bolags upplåtelse av platser för uppläggning av båtar omfattas av regeln om skatteplikt i 3 kap. 3 § första st. 5 ML. Majoriteten i SRN noterade bara att lagstiftaren ansåg att regeln var EG-rättskonform utan att göra nämnda prövning.

Problemet med RÅ 2007 ref. 13 för ifrågavarande sammanhang är att varken SRN eller Regeringsrätten går in på frågan om hur den historiska kopplingen till inkomstskattens rörelsebegrepp påverkar bestämningen av skattesubjektet. Prövningen stannar vid att regeln om skatteobjektet, 3 kap. 3 § första st. 5 ML, är förenlig med att EG-domstolen i målet C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn) funnit att motsvarande direktivbestämmelse omfattar upplåtelse för samtliga transportmedel, dvs. inte bara bilar, utan även båtar.³⁵² Minoriteten i SRN ansåg att legalitetsprincipen ändå innebar att beskattning mot sökandebolagets vilja inte kunde genomdrivas, då de svenska förarbetena och svenskt språkbruk enligt dem innebar att avsikten var att skatteplikten skulle omfatta ”parkering av motorfordon i en särskild verksamhetsgren”, och inte upplåtelse av parkeringsplatser för båtar. Den problematiken med regeln i fråga är inte av intresse här, utan här behandlas problemet med att den kopplar till inkomstskattens rörelsebegrepp och att sålunda en regel om skatteobjektet kan influera bestämningen av skattesubjektet. I sammanhanget kan ändå nämnas att 3 kap. 3 § första st. 5 ML är en av flera regler i 3 kap. 3 § första st. ML som utgör undantag från undantaget från skatteplikt på fastighetsområdet i 3 kap. 2 § ML, och att särskilda problem föreligger på det området på grund av att fastighetsbegreppet i ML inte är EG-rättskonformt i förhållande till gemenskapsrättens fast egendom (*eng. ”immovable property”*). Den frågeställningen beträffande bestämningen av skatteobjektet berörs inte heller här, eftersom den också saknar koppling till inkomstskattens begrepp rörelse eller näringsverksamhet. Frågan om influensen från regeln i fråga vid bestämningen av skattesubjektet har aldrig fått någon ordentlig genomgång, men det uppmärksammades redan från början att rörelsebegreppet i samband med regeln kunde förorsaka problem. Inför introduktionen av regeln om skatteplikt för upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet i pkt 8 andra st. d av anv. till 8 § GML den 1 januari 1991 skrev RSV en promemoria benämnd

³⁵¹ Se SOU 1994:88 s. 110 och 114.

³⁵² Se art. 13B.b2 i sjätte direktivet, som har ersatts av art. 135.2b i mervärdesskattedirektivet.

Parkeringsverksamhet ur mervärdesskattesynpunkt.³⁵³ Den upptog inte ifrågavarande problematik med åtskillnad av prövningen av skattesubjektet respektive skatteobjektet. Emellertid kunde Fastighetsägareförbundet i en artikel, där RSV:s promemoria berörs, ange som sin tolkning från underhandskontakter med RSV att även om det inkomstskatterättsliga rörelsebegreppet då ersattes med näringsverksamhet skulle det ”alltjämt avgöra frågan om mervärdesskatteplikt föreligger eller ej”.³⁵⁴

I förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 80 ansågs en bostadsrättsförenings upplåtelse av parkeringsplatser till utomstående omfattad av regeln om skattepliktig omsättning i 3 kap. 3 § första st. 5 ML, men inte heller där noteras att uttalandena i förarbetena om regelns EG-rättskonformitet skedde utan någon analys av ifrågavarande koppling till inkomstskattens parkeringsrörelse. Majoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 kan sägas bekräfta detta, när den anger att prövningen av regeln i fråga i förarbetena gjordes mot bakgrund av EG-målet 173/88 (Henriksen). Det fallet gällde enbart huruvida direktivbestämmelsen som motsvarar aktuell regel i ML förutsätter att upplåtna parkeringsplatser ingår i samma fastighetskomplex som bostäderna och att upplåtelseerna görs till hyresgästen av en och samma hyresvärd. SKV berör i sina skrivelser om parkeringsverksamhet varken legalitetsprincipen eller frågan om kopplingen till inkomstskattens rörelsebegrepp, utan hänvisar bara till RÅ 2003 ref. 80 och ”Henriksen”-målet.³⁵⁵ Majoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 är däremot inne på hur den historiska kopplingen till inkomstskattens rörelsebegrepp vid bestämningen av parkeringsverksamhet influerar bestämningen av skattesubjektet. Majoriteten i SRN tar upp att den avgörande frågan för att bestämma om bostadsrättsföreningen kan tillhöra momssystemet är om upplåtelseerna utgör yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. ML. Regeringsrätten går emellertid förbi den frågeställningen och fastställer majoritetens i SRN besked, och hänvisar enbart till regeln om skatteobjektet, 3 kap. 3 § första st. 5 ML.

³⁵³ Se RSV:s promemoria Parkeringsverksamhet ur mervärdesskattesynpunkt av 1990-12-03 (dnr D29-1487-90).

³⁵⁴ Se Fastighetstidningen 1.1991, s. 25, artikeln Upplåtelse av p-plats ur momssynpunkt, av förbundsjuristerna Leif Holmqvist och Christer Högbeck, Fastighetsägareförbundet.

³⁵⁵ Se SKV:s skrivelser 2004-09-22, dnr 130-557045-04/113, 2004-11-01, dnr 130-624085-04/111 och 2004-12-22, dnr 130-735843-04/111. Sveriges advokatsamfund har dock, i samband med ett remissvar 2004-12-22 (dnr R-2004/1266) till finansdepartementet på förslag om en EG-förordning med vissa tillämpningsföreskrifter för specifika regler i sjätte direktivet, i vart fall tagit upp bl.a. ordet ”parkeringsverksamhet” i 3 kap. 3 § första st. 5 ML och det lex scripta-krav som följer av legalitetsprincipen. Författaren till detta verk var med om att ta fram advokatsamfundets remissvar.

RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13 visar på ett behov av lagförtydligande angående ML:s verksamhetsbegrepp med avseende på historiska kopplingar till den nationella inkomstskatterätten.

Behovet av nämnda lagförtydligande visar sig också på ett annat sätt. Minoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 ansåg att uthyrningen av parkeringsplatser till utomstående omfattas av bostadsrättsföreningens förvaltning av bostadshusen och att den därmed inte ingår i ”en särskild förvärvskälla avseende rörelse”. Majoriteten i SRN anser i stället att uthyrningen i fråga till utomstående får anses vara ”en från fastighetsförvaltningen avskild yrkesmässig verksamhet”. De kommer till olika slut i frågan om mervärdesbeskattning, men i vart fall majoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 är uppenbarligen inne på att ett subjekt kan ha mer än en yrkesmässig verksamhet. Det är inte förenligt med EG-rätten, som innebär att beskattningsbar person har *en* ekonomisk verksamhet. En beskattningsbar person har en enda ekonomisk verksamhet även om den är blandad och avses leda till såväl skattefria som skattepliktiga transaktioner. Det är genom sin planering av avsikten med förvärven som vederbörande själv bestämmer när momssystemet och avdragsreglerna skall tillämpas.³⁵⁶ Det är en och samma ekonomiska verksamhet som kan vara helt eller delvis avdragsberättigande eller inte berättiga till avdrag alls. Det kommer klarare till uttryck i art. 9.1 första och andra st. i mervärdesskattedirektivet, där det anges att beskattningsbar person bedriver ”en ekonomisk verksamhet” och att med sådan avses ”varje verksamhet” av visst slag, för att fortlöpande vinna intäkter därav. I art. 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet angavs att skattskyldig person bedrev ”någon form av ekonomisk verksamhet” och att därmed avsågs ”alla verksamheter” av visst slag. I samma förtydligande riktning verkar också den förändringen att begreppet rörelsegren i art. 17.5 a och b i sjätte direktivet ersatts med det för blandad verksamhet mera tydliga verksamhetsgren i art. 173.2a och 2b i mervärdesskattedirektivet.

Att SRN och Regeringsrätten i RÅ 2003 ref. 80 verkar vara inne på att ett subjekt kan ha flera verksamheter mervärdesskattemässigt är – i ett historiskt perspektiv – förklarligt. Fram till dess att ML ersatte GML den 1 juli 1994 förutsatte den svenska mervärdesskatterätten att ett subjekt kunde ha flera verksamheter. Det framgår av regeln om fördelning av avdragsrätten för ingående moms på förvärv i blandad verksamhet, andra st. tredje men. av anv. till 17 § GML. Där talas om sådan fördelning bl.a. när ett förvärv avser ”... endast delvis verksamhet som medför skattskyldighet eller verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet”. Andra ledet av

³⁵⁶ Se punkterna 33 och 35 i ”Breitsohl”-målet.

lokutionen avsåg en blandad verksamhet, vilket är förenligt med EG-rätten, men första ledet avsåg att ett förvärv användes i minst två verksamheter hos samma subjekt, där den ena var skattepliktig och den andra skattefri (se även RÅ 1995 not. 224). I vart fall sedan Sveriges EU-inträde 1995 registreras inte samma subjekt för flera verksamheter, och i konsekvens därmed finns numera enbart tilläggsnumret 01 i momsregistreringsnumret. Det borde ha klarlagts vid Sveriges EU-inträde att det momsmässiga skattesubjektet numera endast kan ha en ekonomisk verksamhet. När regeln i fråga om parkeringsverksamhet introducerades 1991 tillät lagstiftningen att flera verksamheter registrerades för samma subjekt. Fastighetsägareförbundet tolkade då RSV:s uppfattning som att skattskyldighet till mervärdesskatt för uppburna avgifter förelåg "[o]m fastighetsägare skulle ha deklarerat och skattat för sin uthyrning som en från fastighetsförvaltningen i övrigt separat rörelse".³⁵⁷ Att uppfattningen om möjligheten att registrera fler än en verksamhet för samma subjekt lever kvar visar sig i att minoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 talar om "en särskild förvärvskälla avseende rörelse" med avseende på bostadsrättsföreningens uthyrningen av parkeringsplatser till utomstående.³⁵⁸

Eftersom förarbetena till ML gör en hänvisning till KL:s verksamhets- och förvärvskällebegrepp före den 1 januari 1994 beträffande verksamhetsbegreppet i yrkesmässig verksamhet, bör ett lagförtydligande ske av innebörd att den kopplingen till inkomstskatterätten är obsolet. RÅ 2003 ref. 80 visar att reservationen i förarbetena till ML för oönskade resultat vid mervärdesbeskattningen inte är tillräcklig, för att nationell praxis skall fullt ut respektera att EG-rätten på området gäller sedan Sveriges EU-inträde 1995 och att implementeringen av gemenskapsrätten i ML skall innebära att ett subjekt endast kan ha en verksamhet med avseende på begreppet yrkesmässig verksamhet. Nämda lagförtydligande skulle utgöra en bättre försäkran om att prövningen av om begreppet verksamhet i yrkesmässig verksamhet är uppfyllt förutsätts avse en verksamhet, oavsett om olika aktiviteter hos subjektet i fråga saknar naturlig anknytning.

Minoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 behandlar korrekt regeln om skatteobjektet, men uttalar inte med tillräcklig tydlighet att resonemanget

³⁵⁷ Se Fastighetstidningen 1.1991, s. 25, artikeln Upplåtelse av p-plats ur momssynpunkt, av förbundsjuristerna Leif Holmqvist och Christer Högbeck, Fastighetsägareförbundet.

³⁵⁸ På temat historisk tolkning kan i sammanhanget nämnas att ett av Regeringsråden i RÅ 2003 ref. 80 också en gång skrev under nämnda promemoria från RSV inför introduktionen av regeln i fråga 1991.

om ”en särskild förvärvskälla avseende rörelse” bör handla om en verksamhet med en skattefri verksamhetsgren bestående i uthyrningen till utomstående. Minoriteten i SRN i RÅ 2007 ref. 13, vilken delvis är densamma som minoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80, ligger formellt sett närmare EG-rätten, genom att tala om ”särskild verksamhetsgren” med avseende på regeln om skatteobjektet. En verksamhet kan momsmässigt ha en skattepliktig och en skattefri verksamhetsgren, men samma subjekt kan enligt EG-rätten inte ha två verksamheter med samma eller olika karaktär beträffande skatteobjektet.

Det historiska tolkningsproblemet enligt RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13 med begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första st. 5 ML och kopplingen till inkomstskattens rörelsebegrepp visar på att en sammanblandning av regeln om skattesubjektet med en regel om skatteobjektet kan ge ett icke EG-rättskonformt urval med avseende på vem som skall tillhöra momssystemet. Problemet är att inkomstskattens rörelsebegrepp handlar om subjektets status, och den prövningen skall vara klar genom prövningen av begreppet yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § ML. Den skall inte återkomma också som en del av prövningen av objektets status. En andra materiell prövning av subjektfrågan via prövningen av objektfrågan leder alltså även till påtagliga bevismässiga problem i förfarandet och skatteprocessen. EG-rätten innebär att regler om skatteobjektet med rekvisit som handlar om subjektets status enbart förekommer beträffande vissa fall av omsättningar av organisationer utan vinstsyfte och liknande.³⁵⁹

I sammanhanget kan nämnas att det finns regler om skatteobjektet i 3 kap. 3 § första st. ML vilka innehåller rörelsebegrepp, men som inte medför det beskrivna problemet, då det i dessa fall inte handlar om kopplingar till det inkomstskatterättsliga rörelsebegreppet. Det är 3 kap. 3 § första st. 4 respektive 6 ML, där skattepliktig omsättning anges gälla för bl.a. rumsuthyrning i hotellrörelse respektive för bl.a. upplåtelse för fartyg av hamnar. Hotellrörelse omfattades av mervärdesskatteplikt redan före 1991,

³⁵⁹ Tidigare i framställningen har också berörts EG-rättskonformiteten med att begränsningen av mervärdesbeskattningen av allmännyttiga ideella föreningar (och registrerade trossamfund) sker med avseende på skattesubjektet genom regeln om undantag från yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 8 § ML, i stället för i någon regel om objektet i 3 kap. ML. Det hade varit det formellt riktiga i förhållande till art. 13A i sjätte direktivet [art. 132.1 i mervärdesskattedirektivet]. Det är emellertid inte av intresse här, då RÅ 2003 ref. 80 respektive RÅ 2007 ref. 13 inte handlar om sådana föreningar, utan om bostadsrättsförening, som är ett slags ekonomisk förening, respektive bolag. Sålunda var enbart fråga om tillämpning av huvudregeln om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML relevant för de båda fallen.

och begreppet – som överfördes i sak oförändrat till ML – baserades enligt förarbetena till GML på lagen från 1966 om hotell- och pensionatsrörelse.³⁶⁰ Regeln om skatteplikt för upplåtelse för fartyg av hamnar infördes i GML 1991, och den ersatte förordningen (1968:616) om skattskyldighet till mervärdeskatt för hamn- och flygplatsverksamhet beträffande upplåtelse för fartyg och luftfartyg. Genom regeln – som också överfördes oförändrad i sak till ML – utvidgades skatteplikten till att gälla ”inte bara handelshamn utan även annan hamnrörelse”. Det rörelsebegreppet syftade emellertid till att markera att skatteplikten omfattar även upplåtelse av hamnutrustning och annat som inte ingår som ett led i fastighetsupplåtelsen.³⁶¹ Både hotellrörelse och hamnrörelse skiljer sig sålunda från parkeringsrörelse såtillvida att begreppen inte kopplar till inkomstskattens rörelsebegrepp. Bestämningen av sådana rörelser sker med avseende på främst objektiva omständigheter som antal rum och gäster, beträffande hotell, respektive investeringar i kajplatser och hamnutrustning, beträffande hamnar. Bestämningen av skatteobjektet i dessa båda fall innehåller inte något om subjektets karaktär som i praktiken kan återverka på bestämningen av yrkesmässig verksamhet.

Ett annat problem vore om det skulle hävdas att det beträffande tillståndspliktiga verksamheter föreligger något slags ”fjärde rekvisit” för rörelse eller näringsverksamhet.³⁶² Hotellrörelse kräver tillstånd från polismyndigheten, och det har genom kopplingen i förarbetena till GML till nämnda lag från 1966 betydelse för bestämningen av skatteobjektet i det att regeln om skatteplikten i GML har överförts oförändrad till ML. Tillståndsfrågan påverkar emellertid inte bestämningen av skattesubjektet. Det finns inte något ”fjärde rekvisit” utöver varaktighet och självständighet och det i äldre praxis beaktade vinstrekvisitet för bestämningen av näringsverksamhet. Det kan anses följa av en dom från Regeringsrätten, där underrättsinstansernas domar undanröjdes och Regeringsrätten fastställde SKV:s talan. Fallet gällde en tillståndspliktig taxirörelse, och Regeringsrätten ansåg att den har varit skattepliktig enligt IL, trots att den saknade erforderligt tillstånd. Regeringsrätten uttalade att det faktum att en viss näringsverksamhet är otillåten på grund av att erforderligt tillstånd för att driva den lagenligt saknas kan ”inte i sig få till konsekvens att inkomsten av verksamheten inte är skattepliktig”, även om ”näringsidkaren

³⁶⁰ Se Prop. 1968:100 s. 67, Prop. 1989/90:111 s. 107 och 197 och Prop. 1993/94:99 s. 149.

³⁶¹ Se Prop. 1989/90:111 s. 89, 197 och 198.

³⁶² Se även Momshandboken Enligt 1998 års regler, s. 42, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 53, av Björn Forssén.

... därigenom gör sig skyldig till en brottslig handling”.³⁶³ Frågor om tillstånd kan sålunda enbart ha betydelse för bestämningen av skatteobjektet enligt ML, såsom med polistillstånd för hotellrörelse, inte beträffande bestämningen av skattesubjektet. Huruvida tillståndsrekvisitet för bestämning av skatteplikten enligt ML för upplåtelse av hotellrum är EG-rättskonformt är en annan fråga än den som behandlas här.

Här kan nämnas att reglerna om hotellrörelse respektive hamnar berörs i RÅ 2003 ref. 80 respektive RÅ 2007 ref. 13, men enbart som en pendang i objektsfrågan till begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första st. 5 ML. De båda rättsfallen säger därför ingenting om det begreppets koppling till det inkomstskatterättsliga rörelsebegreppet och betydelse för subjektfrågan, och det är verksamhetsbegreppet i samband med bestämningen av skattesubjektet som är av intresse här.

5.2.8 Yrkesmässig verksamhet, särskilt om att juridiska personer enbart redovisar inkomst av näringsverksamhet respektive övrigt om hänvisningen till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL

5.2.8.1 Betydelsen av att juridiska personer enbart redovisar inkomster i inkomstlagen näringsverksamhet

Juridiska personers inkomster och utgifter räknas enligt 13 kap. 2 § IL alltid till inkomstlagen 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 st. 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 st. andra men. 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 st. andra men. IL. Emellertid är den formella förändringen intressant såtillvida att den inte är EG-rättskonform till de

³⁶³ Se RÅ 2005 ref. 14.

delar den innebär att personer som inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet 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 st. 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.³⁶⁴ 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”.³⁶⁵ Den aktivitetsbaserade klassificeringen är förenlig med det aktivitetskrav som ligger i ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet. 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 st. 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 st. andra men. 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 beskattningsbar person. Varaktighetsrekvisitet för ekonomisk verksamhet som belägger karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet kan knappast anses uppfyllt i den beskrivna situationen. I detta arbete föreslås alltså en begränsning av hänvisningen i 4

³⁶⁴ Se 2 kap. 14 § IL, Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501 och RÅ 1994 not. 302 (vartill hänvisning för övrigt sker i rättsfallsförteckningen i RÅ 2003 ref. 80).

³⁶⁵ Se Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet Arbetsinkomst eller kapitalinkomst? – s. 392, av Urban Rydin.

kap. 1 § 1 ML till att gälla enbart de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. 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 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 alltså 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.³⁶⁶ I andra hand

³⁶⁶ 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.

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 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 ett förhandsbesked om mervärdesskatt, där hänvisning sker till bl.a. RÅ 2005 ref. 19, noteras att det faktum att en bolagsman tillhandahåller det handels- eller kommanditbolag i vilket han är delägare tjänster inte i sig utesluter uppkomsten av skattskyldighet, men att vederlagskravet vanligen inte kan anses uppfyllt om ersättning till denne endast utgår i form av rätt till del i framtida vinst från bolagets verksamhet.³⁶⁷

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 beskattningsbar person, 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

³⁶⁷ Se RÅ 2007 ref. 6.

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. (I förhandsbeskedet RÅ 1995 not. 224 prövades omsättningskriteriet inom koncern, men med begränsning till GML).

Enbart innehav av andelar eller aktier i ett rörelsedrivande bolag ger alltså inte innehavaren karaktären av beskattningsbar person. Aktieinnehav och dylikt konstituerar inte i sig ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. 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 innehav i spekulations syfte som hos en privatinvesterare eller värdepappershandel (ekonomisk verksamhet). Skattskyldighet uppkommer inte enligt 1 kap. 1 § första st. 1 ML, då aktier inte är skatteobjekt momsmässigt. Sålunda föreligger inte heller avdragsrätt enligt 8 kap. 3 § första st. ML i 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 st. 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 gälla direkt ägande av en fastighet, har aktiebolaget i fråga inte bara yrkesmässig verksamhet formellt sett. Det kan då välja att tillhöra momssystemet även om tillgången inte konstituerar ekonomisk verksamhet som belägger sådant förvärvssyfte att det skulle anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, 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 beskattningsbar person.³⁶⁸ ”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.³⁶⁹ 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 beskattningsbar 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 pkt 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 pkt 27 i EG-målet C-465/03 (Kretztechnik) ansåg EG-domstolen dessutom att någon omsättning inte görs av ett bolag i dess egenskap av beskattningsbar person enligt art. 2.1 i sjätte direktivet [art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet] 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 pkt 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”.

³⁶⁸ Se EG-målen ”Sofitam” (pkt 12) och ”Floridienne” (pkt 28), ”Harnas & Helm” (pkt 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.

³⁶⁹ Se Skattenytt 2001 s. 237, artikeln Beskattning av ”danska holdingbolag” – dansk internationell skatterätt i svensk jämförelse (s. 236-254), av Mattias Dahlberg.

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 pkt 65 i "EDM"-målet noterar EG-domstolen, med hänvisning till pkt 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: *"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 omsättning i form av en ränta som inte enbart grundas på innehavet av andelar i dotterbolaget. Omsättningen omfattas av mervärdesskattereglerna, och då den är undantagen från skatteplikt enligt art. 135.1b i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 13B.d1 i sjätte direktivet] begränsas avdragsrätten för ingående moms på förvärv i verksamheten.³⁷⁰ Av intresse här är att SRN och Regeringsrättens synsätt 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 utbetalning mellan bolagen skall omfattas av mervärdesskattens regler, 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 beskattningsbar 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

³⁷⁰ Enligt EG-målet C-437/06 (Securenta) omfattar avdragsrätten för övrigt aldrig utgifter hänförliga till "non-economic activities", då sådant faller utanför momssystemet.

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 st. andra men. 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.³⁷¹ 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 beskattningsbar person kan anses ha yrkesmässig verksamhet formellt sett, oavsett om de är fysiska eller juridiska personer.

5.2.8.2 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 beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. 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

³⁷¹ Se RÅ 2006 ref. 58.

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 st. IL gäller reglerna för juridiska personer också ett handelsbolag eller kommanditbolag, men för delägare i sådant bolag räknas enligt *13 kap. 4 § andra st. 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. Såttillvida 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.

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 mervärdesskattedirektivets 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 mervärdesskattedirektivet, 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.³⁷² Denna valfrihet har ansetts svår att förena med art. 11A.3 a och b i sjätte direktivet [art. 79 a och b i mervärdesskattedirektivet] av innebörd att beskattningsunderlaget inte får reduceras på grund av villkorliga rabatter. Med stöd av att viss bestämmanderätt ges medlemsstaterna beträffande prisnedsättningar i efterhand enligt art. 90 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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.³⁷³ 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 delägarätter, 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

³⁷² Se Prop. 1993/94:99 s. 240 och 7 kap. 6 § första st. och 13 kap. 24, 25 och 26 §§ ML.

³⁷³ Se Prop. 2002/03:5 s. 73.

räknas till näringsverksamheten. Däremot är det ett problem på förevarande tema med ett urval av företagare som skall vara konformt med beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet, 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 st. där att en enskild näringsidkare kan välja att hänföra kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter, vilka annars enligt första st. 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 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 st. 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 mervärdesskattedirektivet, 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.³⁷⁴ 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.³⁷⁵ 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 kap. 3 § första st. 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.³⁷⁶

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 st. andra men. IL och sålunda de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet, för att åtskillnaden mellan företagare och konsumenter skall kunna anses konform med beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet.

5.2.9 Yrkesmässig verksamhet, betydelsen av att vissa inkomster faller utanför inkomstlagen i IL

Utvidgningen 1990 av inkomstbeskattningen till att gälla också de tidigare skattefria hobbyverksamheterna innebar emellertid inte att det helt saknas

³⁷⁴ Se 2 kap. 8, 13 och 14 §§ IL. Se även Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet Arbetsinkomst eller kapitalinkomst? – s. 392, av Urban Rydin.

³⁷⁵ Se 1 kap. 3 § första st. andra men. 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.

³⁷⁶ Se förhandsbeskedet RÅ 2002 ref. 13. Jämför även tidigare berörda RÅ 2003 ref. 80, där betydelsen av medlemmarnas i bostadsrättsföreningens behov av garageplatser berördes för frågan om yrkesmässig verksamhet.

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 inkomstlagen näringsverksamhet, tjänst och kapital. Att momsbeskattning inte förekommer för intäkter i inkomstlagen 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 st. andra men. IL, med hänsyn till svensk inkomstskatterättslig praxis. Emellertid finns det intäkter som helt faller utanför inkomstlagen och inte leder till någon inkomstbeskattning alls. En inkomst som inte kan hänföras till något av de tre inkomstlagen 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 eller tjänst,³⁷⁷ 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 fångat gåva, vilket också kan förekomma vid bodelning,³⁷⁸ 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

³⁷⁷ Se 1 kap. 3 § första st. andra men. ML och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 32 och 33, av Björn Forssén.

³⁷⁸ Se Mervärdesskatt En handbok, s. 243, av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 32, av Björn Forssén.

därvidlag sedan Sveriges EU-inträde 1995.³⁷⁹ 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 [numera mervärdesskattedirektivet].³⁸⁰ Kravet finns dock kvar i regeln 2 kap. 7 § ML angående uttagsbeskattning av egenregibyggnation, vilken regel alltså existerar som en särlösning i förhållande till gemenskapsrätten 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.³⁸¹ Därvid refererades till då redan existerande regler om uttagsbeskattning av tjänster på momsområdet, vilket talar för att lagstiftaren såg ett värde i kongruens mellan de båda skattelagen i förevarande avseende.³⁸²

Bortsett från dessa reflektioner på temat omsättning återstår att bedöma om intäkter som helt faller utanför de tre inkomstlagen, genom kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till inkomstlaget näringsverksamhet i IL, medför att momsbeskattningen begränsas i strid mot mervärdesskattedirektivet. 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 kommenterats i doktrinen,³⁸³ 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

³⁷⁹ Se 22 kap. 7 § första st. 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".

³⁸⁰ Se Prop. 1994/95:57 s. 117. Se även Svensk moms i EU, s. 24, av Björn Forssén.

³⁸¹ Se Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (11:e uppl.), s. 250, av Sven-Olof Lodin m.fl. och Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660.

³⁸² Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660.

³⁸³ Se t.ex. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (11:e uppl.), s. 699, av Sven-Olof Lodin m.fl. och Det svenska skattesystemet, s. 592, av Johansson, Gunnar och Rabe, Gunnar, där fallet saknas i rättsfallsförteckningarna.

intäkter kan falla helt utanför inkomstbeskattningen, vilket principiellt sett alltså gäller.³⁸⁴

RÅ 1964 ref. 16 gällde fråga om skattskyldighet för ersättning för överlåtelse av en hyresrätt. Den avsåg en affärslokal och innehavarinnan avled varefter rörelsen överfördes på ett av maken och tre myndiga barn bildat aktiebolag, men hyresrätten överfördes enligt värdens krav på efterlevande maken, som hyrde ut lokalen i andra hand till aktiebolaget. När även denne avled avsåg dödsboet efter honom att överlåta både hyresrätten och aktierna i bolaget. Riksskattenämnden ansåg att en ersättning för hyresrätten inte utgjorde skattepliktig intäkt för dödsboet. Efterlevande maken kunde genom andrahandsuthyrningen inte anses ha bedrivit rörelse och varken han själv eller dennes dödsbo kunde anses ha förvärvat hyresrätten genom något realisationsvinstgrundande fång. Regeringsrätten fastställde nämndens bedömning, varvid ett regeringsråd var skiljaktig och ansåg att beskattning för sådan ersättning skulle ske i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (vilket idag ingår i inkomstslaget kapital).

En omsättning som består i överlåtelse eller upplåtelse av hyresrätt till en lokal undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första st. ML, varför mervärdessbeskattning 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 beskattningsbar 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 st. 1 ML.

SRN har i ett lagakraftvunnet förhandsbesked 2005-12-21 om mervärdesskatt ansett att en stilleståndsansättning till företag med delägare som är medlemmar i en branschorganisation, vars servicebolag utbetalade

³⁸⁴ Se Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 307 och 308 samt även Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (11:e uppl.), s. 68 och 69, av Sven-Olof Lodin m.fl. och Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord, s. 95, av Pelin, Lars och Elwing, Carl M.

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 st. IL eller därmed jämförlig rörelse”.³⁸⁵

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 hävdad. 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 företrädde 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 st. IL eller därmed jämförlig rörelse”.

³⁸⁵ Författaren till detta arbete biträdde sökandena i förhandsbeskedet.

Därmed kunde inte heller vid prövningen mot art. 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 st. andra men. IL, förutsätter att de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet uppfylls. Eftersom svensk inkomstskatterättslig praxis därvidlag alltså är konform med bestämmningen av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 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 st. andra men. 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 art. 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 pekade på att art. 4.1 i sjätte direktivet [art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet] bestämmer vem som är skattskyldig person [beskattningsbar 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 st. 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 subjeks- 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 stillestånd hos 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 subjeks- 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 erlagga 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 st. andra men. 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 st. andra men. 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 beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, men när ML ger ett större avdragsutrymme än mervärdesskattedirektivet, 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 erlagga utgående moms för nu ifrågakommande 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 st. andra men. IL.

6. AVDRAGSFÖRBUDET I ML FÖR UTGIFTER FÖR REPRESENTATION OCH LIKNANDE OCH KOPPLINGEN TILL IL

Frågor om avdragsrätten har berörts tidigare i framställningen, men då i ett mera systematiskt, strukturellt hänseende. Det har i första hand gällt förhållandet mellan skattskyldigheten och avdragsrätten och betydelsen därvidlag av uttrycket ”verksamhet som medför skattskyldighet” i 8 kap. 3 § första st. ML, som behandlar den generella avdragsrätten för ingående moms, och förekomsten av en regel om registrering under förutsättning av särskilda skäl i 10 kap. 9 § ML, innan intäkter förekommit. Ett förtydligande bör, som nämnts, ske så att ML inte kan anses förutsätta att skattepliktiga transaktioner måste ha uppkommit hos beskattningsbar person med avsikt att göra sådana transaktioner i sin ekonomiska verksamhet, innan avdragsrätten uppkommer. Ett sådant krav strider mot EG-rätten sådan den uttryckts i EG-domstolens praxis. I övrigt har konstaterats att ML är konform med mervärdesskattedirektivet när det gäller verksamhetsbegreppet. Det är nödvändigt i yrkesmässig verksamhet för att ML skall innehålla ett begrepp motsvarande direktivets ekonomisk verksamhet, för att belägga att ett förvärvssyfte föreligger och att personen i fråga kan anses ha karaktären av beskattningsbar person och därmed kunna tillhöra momssystemet. Därför återstår på temat avdragsrätt – med hänsyn till ämnesvalet här – enbart att undersöka om den koppling som finns i 8 kap. 9 § första st. 2 ML till 16 kap. 2 § IL för att bestämma omfattningen av det s.k. avdragsförbudet för utgifter för representation och liknande är EG-rättskonform.

Avdragsförbud är alltså möjliga för Sverige att behålla tills vidare efter EU-inträdet 1995 enligt art. 176 andra st. i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 17.6 andra st. i sjätte direktivet]. Emellertid innebär det inte att tillämpning av ett sådant avdragsförbud får ske utan hänsyn till EG-rätten på momsområdet. Tidigare i framställningen har nämnts att EU-kommissionen i samband med sitt – icke genomförda – förslag den 17 juni 1998 om att införa särskilda regler om avdragsförbud också påpekade att ”avdragsrätten utgör en grundläggande del av mervärdesskattesystemet”, och att det ”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’” (*eng.*, ”unacceptable unless it is specifically justified”). Av intresse är därför om nämnda koppling till IL i 8 kap. 9 § första st. 2 ML till IL är EG-rättskonform. De andra avdragsförbuden i ML, av vilka

kan noteras det för förvärv hänförliga till stadigvarande bostad och det för förvärv av personbilar och motorcyklar,³⁸⁶ 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.³⁸⁷

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 art. 27.1 i sjätte direktivet [art. 395.1 i mervärdesskattedirektivet] för undvikande av skatteundandragande och skattebortfall, införts undantag från den generella avdragsrätten i art. 17 i sjätte direktivet [art. 167-171 och 173, 176 och 177 i mervärdesskattedirektivet] beträffande den skattskyldiges förvärv av varor och tjänster för representation. Avvikelser från bestämmelserna i sjätte direktivet [numera mervärdesskattedirektivet] 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 art. 5 EG (f.d. 3b tredje st.), står i proportion till målet att hindra skatteflykt och skatteundandragande, och påverkar då sjätte direktivets mål och principer i alltför stor utsträckning.

EG-domstolens tolkning av art. 27 [art. 395 i mervärdesskattedirektivet] gjordes i målet i jämförelse med just art. 17.6 andra st. i sjätte direktivet [art. 176 andra st. i mervärdesskattedirektivet], varvid domstolen bl.a. framhöll att det ”[a]v fast rättspraxis följer att den rätt till avdrag som avses i art. 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

³⁸⁶ Se 8 kap. 9, 10, 15 och 16 §§ ML.

³⁸⁷ Se t.ex. RÅ 2003 ref. 100, där hänvisning – i fall I – bl.a. sker till Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 176, av Björn Forssén.

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 därför att inkomstskatterättens principer beträffande begränsningen av omfattningen av avdragsgill intern och extern representation enligt 16 kap. 2 § IL inte verkar vara EG-rättskonforma, om det svenska rättsläget på området beaktas. För momsens del måste en prövning av omfattningen av avdragsförbudet få lov att ske på temat om de kostnader som formellt kan avses därmed har uppkommit i rörelsen och ändå skall berättiga till avdrag. Därvid måste avseende 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 enligt de rekommendationer respektive allmänna råd som utgivits av RSV respektive SKV:s huvudavdelning.

Den gränsdragning som enligt Riksskatteverkets rekommendation RSV S 1997:2 dras upp i inkomstskattesammanhang är tämligen schablonartad, när det gäller att åtskilja inre representation från privatlivet. I rekommendationen dras den gränsen på ett ganska 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 st. 2 ML till 16 kap. 2 § IL upphöra. Risken är annars att ML formellt sett hänvisar till ett avdragsförbud för representation och liknande som inte har stöd i mervärdesskattedirektivet. Även om myndigheter och domstolar skall bortse från en sådan inhemsk praxis i strid mot mervärdesskattedirektivet, 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 inte Regeringsrätten med möjlighet att få oklarheter i lagstiftningen utredda genom förhandsavgörande från EG-domstolen.

Att inkomstkatten 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 st. första men. IL) om att kostnaderna (utgifterna) skulle vara för intäkternas (inkomsternas) förvärvande och bibehållande.³⁸⁸ 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 pkt 28 i "Lennartz"-målet ansåg alltså EG-domstolen att art. 17 i sjätte direktivet [art. 167-171 och 173, 176 och 177 i mervärdesskattedirektivet] inte ens implicit kunde anses innehålla någon regel om begränsning av avdragsrätten för det fall användningen i den ekonomiska verksamheten ligger under en viss nivå.³⁸⁹ 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 inkomstkattens 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

³⁸⁸ Se Prop. 1998/99:32 s. 80.

³⁸⁹ Se även EG-skatterätt, s. 219, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, där de mot bakgrund av "Lennartz"-målet anför att svensk rätt kan komma i konflikt med EG-rätten "genom kravet i 8:15 ML på mer än 'ringa användning' för avdragsrätt i visst fall för personbil".

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 & Sveltis-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.

Problemet med en icke EG-rättskonform rättsutveckling beträffande bl.a. avdragsrätten för representation och liknande har tagits upp av författaren till detta arbete i en artikel.³⁹⁰ Där berördes komparativt en annan artikel av författaren till detta verk,³⁹¹ 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 också 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.

Rättstillämpningen för momsen kan sålunda uppfattas ha ”moderniserats” beträffande synen på avdragsrätten för investeringar i humankapital för 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

³⁹⁰ 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 1999-03-12 (dnr 271-99/120) samt utredningen SOU 1999:94, Förmåner och ökade levnadskostnader.

³⁹¹ 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 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.

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. I dessa fall är gränsdragningen mellan privata levnadskostnader och utgifter i rörelsen så sofistikerad att hänvisningen till den nationella svenska inkomstskatterättens praxis med tämligen schablonartade kriterier inte kan anses konform med EG-rätten för bedömningen av om utgifterna omfattas av avdragsförbudet i fråga. Kopplingen från 8 kap. 9 § första st. 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 provas självständigt och utan hänsyn till den svenska nationella inkomstskatterättens motsvarande principer.³⁹²

³⁹² 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 st. 2 ML (se SOU 2002:74 Del 2 s. 68 och 69).

7. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER

7.1 ALLMÄNT

Detta arbete gäller EG-rättskonformiteten med att vissa begrepp i ML bestäms genom hänvisning till den nationella svenska inkomstskatterätten. Huvudfrågan handlar om att skattesubjektet, dvs. den som till skillnad från konsumenten kan tillhöra momssystemet, formellt bestäms genom att en hänvisning sker till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL för begreppet yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML. Huvudfrågan kan anses besvarad genom analysen i detta arbete med att indelningen av personer i å ena sidan företagare som kan tillhöra momssystemet och å andra sidan konsumenter är EG-rättskonform även med den formella hänvisningen. Förutsatt dock att den begränsas till att gälla de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL och att nationell svensk inkomstskatterättslig praxis därvid kvarstår vid att inte lägga ett vinstrekvisit till de övriga. Avdragsrätten och den fordran mot staten på ingående moms att återfå eller kreditera mot utgående moms skiljer ut momsen från andra skatter, t.ex. inkomstskatt och punktskatter. Därför har också kopplingen från 8 kap. 9 § första st. 2 ML till 16 kap. 2 § IL för bestämningen av omfattningen av det s.k. avdragsförbudet för utgifter för representation och liknande behandlats.

På grund av avdragsrättens centrala betydelse som särskiljande för momsen har frågor av strukturell, systematisk art också berörts. Begreppet verksamhet i yrkesmässig verksamhet återkommer i regeln om avdragsrättens uppkomst i 8 kap. 3 § ML. Verksamhetsbegreppet är sålunda mycket viktigt, och det har ifrågasatts av utredningen SOU 2002:74 – som ännu inte lett till lagförslag – att det alls skulle ha en plats i ML, utan att i stället rättigheter och skyldigheter i momssystemet skulle knytas till transaktionen. Analysen här har visat att verksamhetsbegreppet är nödvändigt, för att ML skall ha en motsvarighet till ekonomisk verksamhet, som är ett av de nödvändiga rekvisiten för bestämningen av beskattningsbar person, dvs. skattesubjektet, enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Ett ”verksamhetstänkande” bör behållas för tillämpningen av ML tillsammans med ett ”transaktionstänkande”, och de båda synsätten bör kombineras med ett ”tillgångstänkande” (se avsnitt 4.1.3). Andra strukturella, systematiska aspekter är att begreppet ”skattskyldig” i ML, dvs. skyldig att redovisa och erlagga utgående moms,

används för att bestämma avdragsrättens uppkomst i 8 kap. 3 § första st. ML, vilket inte är förenligt med EG-domstolens tolkning av direktivrätten på området. Det kan leda till den icke EG-rättskonforma uppfattningen att avdragsrättens uppkomst skulle förutsätta att skattepliktiga transaktioner först faktiskt uppkommit, i stället för att det är tillräckligt att den som genom sina förvärv har yrkesmässig verksamhet avser att skapa skattepliktiga transaktioner med dem (se avsnitt 3.3.2.1 och även avsnitt 3.3.2.4). Därför bör två åtgärder vidtas. 10 kap. 9 § ML om återbetalningsrätt på grund av särskilda skäl innan skattepliktiga transaktioner uppkommit bör utmönstras ur ML som obsolet. Det bör klarläggas beträffande uttrycket ”verksamhet som medför skattskyldighet” i 8 kap. 3 § första st. ML att avdragsrätt uppkommer för förvärv i verksamhet som ”kan komma att” medföra skattskyldighet, eller att det i ett nytt andra stycke i lagrummet anges att avdragsrättens uppkomst ”inte är beroende av” att skattskyldighet först uppkommit (se avsnitt 4.1.1).

Dessa strukturella, systematiska frågor är viktiga deskriptivt för att sätta huvudfrågan om kopplingen till IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet i ML och frågan om kopplingen till IL för bestämningen av avdragsförbudet för representation och liknande i ML i sitt sammanhang.

Analysen här av huvudfrågan och frågan om avdragsförbudet sker från det materiella perspektivet. Någon särskild analys av redovisningsreglerna görs inte i detta arbete. Därför lämnas frågor om en förändrad bevismässig och förfarandemässig situation därhän angående det förslag som utredningen SOU 2002:74 har gjort om att frikoppla redovisningsreglerna i ML från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed. Emellertid noteras att det kan ha ett rättssäkerhetsmässigt värde i sig från normbildningsperspektivet att ha kvar det s.k. kopplade området även för momsen. Dvs., oavsett om analysen här av de materiella frågorna – vilka SOU 2002:74 inte behandlade – skulle ha visat att det inte vore möjligt utifrån EG-rätten med en gemensam beskattningsram för momsen och inkomstskatten när det gäller huvudfrågan här om bestämningen av skattesubjektet (se avsnitt 4.3).

Huvudfrågan om kopplingen från ML till IL för bestämningen av skattesubjektet verkar vara ett unikt svenskt problem. Prövningen här sker utifrån EG-rätten, och det har konstaterats att fenomenet saknas i de övriga av nuvarande EU27-länder. Det verkar inte heller existera i övrigt i de länder som har moms i sina ekonomier – i vart fall inte i undersökta länder jämförbara med Sverige (se avsnitt 1.3.3). För övrigt kan det, även om analysen här endast gäller ML, vara av visst intresse – för framtida forskningsinsatser – att det för punktskatterna och bestämningen där av

yrkesmässig verksamhet också förekommer hänvisningar i lagstiftningarna därom till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL (se avsnitt 1.3.4). På momsområdet återstår mycket att undersöka, t.ex. de frågor som inte går igenom särskilt här: redovisningsfrågorna, bevisfrågor och frågor om förfarande och skatteprocess. Detsamma gäller sambandet med brottmålsprocessen och momsfrågor kring begreppet oriktig uppgift. Även bland de materiella frågorna återstår en hel del på temat EG-rättskonformitet med ML:s regler, och detta arbete ger åtminstone följande trådar att följa upp.

På temat extern neutralitet kan det faktum att mervärdesskattedirektivet saknar en motsvarighet till ML:s utländsk företagare vara intressant att utreda (se avsnitt 5.1.2.1 och även avsnitt 1.3.1).³⁹³ T.ex. i det sammanhanget kan begreppet "skattskyldig" i samband med reglerna om gemenskapsinterna förvärv i ML utredas ytterligare. Det har alltså tagits upp av författaren till detta arbete i olika sammanhang och vid medverkan till Sveriges advokatsamfunds remissvar 2004-12-22 till finansdepartementet (se avsnitt 1.3.2). Här kan nämnas att SFS 2007:1376, som nämnts i avsnitten 1.3.1, 3.1.3 och 3.3.2.3, också innebar en implementering i ML den 1 januari 2008 av art. 203 i mervärdesskattedirektivet [art. 21.1d i sjätte direktivet]. Det innebär att den som felaktigt debiterar moms i en faktura för t.ex. en skattefri prestation ändå blir skyldig att redovisa utgående moms enligt ML. I RÅ 2005 ref. 81 hade Regeringsrätten fastslagit att skattskyldighet inte kunde uppkomma i en sådan situation. Implementeringen i fråga har emellertid inte skett så att felaktigt debiterad mervärdesskatt också benämns mervärdesskatt såsom i direktivbestämmelsen, utan i en separat bestämmelse (2e §) i 1 kap. ML anges, med hänvisning till 1 kap. 1 § tredje st., att betalningsskyldighet skall gälla "beloppet" som betecknats som "mervärdesskatt" och den skall enligt 1 kap. 1 § tredje st. ML gälla "även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt denna lag". Det kan medföra att den nya regeln i ML anses gå utöver de ramar för beskattningsåtgärder mot den enskildes vilja som sätts av legalitetsprincipen. Det är ett problem i sig som kan analyseras. Här konstateras bara att den nya regeln i fråga baserad på art. 203 inte omfattar problemet att "skattskyldig" används om säljaren av varan i det andra inblandade EG-landet i regeln om huvudfallet av skattskyldighet för gemenskapsinterna förvärv i 2a kap. 3 § första st. 3 ML. Nya 1 kap. 2e § ML avser skyldighet att redovisa utgående moms för den som utfärdar en faktura med felaktigt angivande av svensk moms. 2a kap. 3 § första st. 3 ML handlar om beskattning av förvärvaren i Sverige och ett gemenskapsinternt förvärv kan inte samtidigt vara en omsättning inom landet, enligt 1 kap. 1 § första st. 2 ML. Därför bör inte ett "felaktigt angivande" av beräknad svensk utgående moms för gemenskapsinternt förvärv kunna omfattas av den nya regeln ens i fall av s.k. självfakturerings, då sådant förfarande enbart kan omfatta omsättningar inom landet enligt 11 kap. 4 § ML. SOU 2002:74 har för övrigt inte ens noterat att problemet med begreppet "skattskyldig" i 2a kap. 3 § första st. 3 ML existerar.

Framför allt i samband med en utredning av redovisningsreglerna kan det vara intressant att ytterligare beröra reglerna i 6 kap. ML om skattskyldighet i särskilda fall (se avsnitt

³⁹³ Se även avsnitten 6.1.1.1 och 7.1 i EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen, av Björn Forssén, där bl.a. åttonde direktivet berörs.

5.1.1). Här har alltså berörts från ett normbildningsperspektiv värdet av att behålla det kopplade området också för momsen. För det sammanhanget kan det också vara av intresse med frågor om skatterättens återverkningar på den civilrättsliga redovisningsrätten. En sådan fråga är om de särskilda reglerna om skattskyldighet enligt 6 kap. ML kan anses medföra en skyldighet att föra räkenskaper i sig, dvs. utan att bokföringsskyldighet uppkommit först enligt BFL:s regler. Någon djupare analys av de särskilda fallen av skattskyldighet i 6 kap. ML har veterligen aldrig gjorts. Här kan för förhållandet mellan skatterätten och redovisningsrätten noteras, beträffande vissa subjekt som omfattas av reglerna i 6 kap. ML om skattskyldighet i särskilda fall, att handelsbolag och dödsbon såsom juridiska personer omfattas av reglerna om bokföringsskyldighet enligt 2 kap. 1 § BFL, medan konkursbon undantas från bokföringsskyldighet enligt 2 kap. 5 § 2 BFL. Det kan ifrågasättas i vart fall momsmässigt om inte ett konkursbo bör ha skyldighet enligt BFL att föra räkenskaper för omsättningar och – åtminstone om omsättningar då förekommer – även för förvärv efter konkursbeslutet under iakttagande av civilrättens god redovisningssed, genom hänvisningen till det begreppet från huvudreglerna om redovisning av utgående och ingående moms i 13 kap. 6 och 16 §§ ML. Dessa frågor begränsas inte enbart till det normbildningsperspektiv som har tagit upp här, och bör behandlas innan förslaget från SOU 2002:74 om att frikoppla redovisningsreglerna i ML från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed genomförs. Utredningen SOU 2002:74 gör över huvud taget inte någon analys av reglerna i 6 kap. ML, utan föreslår bara att de skall flyttas till ett nytt kapitel (1a) om beskattningsbar person och att de i konsekvens med den föreslagna terminologiändringen i stället skall anges gälla Beskattningsbara personer i vissa fall.³⁹⁴

Att fastighetsbegreppet i ML inte överensstämmer med mervärdesskattedirektivets fast egendom är också något som kan utredas särskilt (se avsnitten 1.3.2 och 5.2.7).

ML:s regel om allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund har berörts här i förhållande till huvudfrågan om att skilja företagarna från konsumenterna, och den regeln är också värd en särskild uppmärksamhet (se avsnitten 5.2.6.1, 5.2.6.2 och 7.2.6).

ML:s uttagsregler är av intresse, trots att ML justerades den 1 januari 2008, så att uttag enbart uppkommer för gratistillhandahållanden (se avsnitten 1.3.1, 3.3.2.3 och 3.3.2.4). EG-domstolen berörde inte specialreglerna för uttag i ML i ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet, dvs. bl.a. de angående viss byggverksamhet i 2 kap. 7 och 8 §§ ML. Även om nämnda specialregler inom bygg har stöd i anslutningsfördraget (se avsnitt 1.3.2), kan fråga uppkomma på samma sätt som beträffande avdragsförbud med stöd i art. 176 andra st. i mervärdesskattedirektivet (se kapitel 6), nämligen huruvida sådan specialregel är förenlig med tillämpningen av de grundläggande momsprinciperna om avskattning av ett avdrag (se avsnitten 2.3.3.1 och 2.3.3.3). Avdragsbegränsningarna i ML för personbilar (och motorcyklar) har redan rönt kritik på temat EG-rättskonformitet (se kapitel 6). I det sammanhanget kan också specialregeln i ML – med en koppling via SBL till IL – om schablonmässigt fastställda beskattningsunderlag vid uttag i form av privat bruk av personbil i en verksamhet tas upp på temat EG-rättskonform tillämpning av nämnda grundläggande momsprinciper (se avsnitt 1.3.2). Då framför allt mot bakgrund av att EG-rätten anses innebära att syftet med uttag på momsområdet enbart skall vara att staten tar tillbaka ett tidigare momsavdrag (se avsnitt 3.3.2.4). Av särskilt

³⁹⁴ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 69-70 och SOU 2002:74 Del 2 s. 22-23.

intresse i samband med en analys av uttagsreglerna i ML kan det alternativ till uttag vara som infördes den 1 januari 2008 om omvärdering av under- eller överprisöverlåtelse mellan vissa förbundna parter, och som – till skillnad från uttagsreglerna – har marknadsvärde som riktmärke (se avsnitten 1.3.1, 3.3.2.3 och 3.3.2.4).

Här har frågan om att skilja företagen från konsumenterna momsmässigt behandlats, och även hur avdragsrätten kan begränsas för en företagare genom koppling till IL utifrån momsens krav på EG-rättskonformitet. Av intresse kunde också vara att gå vidare med strukturella frågor angående vilka gränser momssystemet har när det gäller att kompensera företagen för dennes utgifter. Här har berörts att momsreglerna starkt präglas av sättet på vilket skatten uppbärs (se avsnitt 2.1). En fråga utan koppling till IL är i det sammanhanget var gränsen går för den enskildes möjligheter att med stöd av ML utkräva en fordran på ingående moms från staten. Kan det finnas fall där ML borde justeras för att undvika att reglerna ger företagen en avdragsrätt formellt sett som inte är motiverad materiellt sett? Om det inte finns en sådan gräns, kan det kanske ifrågasättas om ens åtskillnaden mellan företagare och konsumenter kan upprätthållas och att till och med privatpersoner skulle kunna ha rätt att utkräva sådan fordran från staten? Författaren till detta arbete berör en liknande frågeställning i en artikel om reglerna om jämkning (korrigering) av ingående moms på fastighetsområdet i samband med konkurser, och då angående huruvida staten kan ålägga en förvärvare av fastighet jämkningsskyldighet för återstående korrigeringstid efter förvärv av fastighet i konkurs, trots att parterna utnyttjat möjligheten som ML:s jämningsregler för investeringsvaror ger dem att träffa ”avtal om att överlåtaren skall jämka”. Från och med den 1 januari 2001 upphörde den äldre varianten med s.k. intygsmoms, vilken gällde på fastighetsområdet parallellt med jämningsreglerna som reviderades den 1 januari 2001. Frågan är emellertid om nämnda avtalsmöjlighet medför liknande effekter med systemet med jämkning av ingående moms som de som tilläts beträffande intygsmomsen, innan det systemet reviderades i och med införandet av ML den 1 juli 1994, nämligen att en köpare av en fastighet från ett konkursbo enbart på grund av intyg kunde återfå ingående moms i fastigheten utan att gäldenären eller konkursboet hade återbetalat till staten den ingående moms som upptogs i intyget.³⁹⁵ Den frågan kunde tas upp i samband med en mera allmän översyn av frågor om förhållandet mellan de formella reglerna om avdragsrätt i ML och den avsedda materiella innebörden med dem.

³⁹⁵ Se Svensk skattetidning 2006 s. 375-377, artikeln Gamla momsfrågor som nya – intygsmoms då, korrigeringsmoms nu, av Björn Forssén. Där nämns bl.a. att fenomenet med intygsmomsen togs upp i en artikel i Svenska Dagbladet den 4 mars 1993 av Björn Dickson och att frågan om dubbelkompensation från statskassan aldrig prövades i RÅ 1993 ref. 78, vilket hade förutskickats i Björn Dicksons artikel. Jesper Öberg tar för övrigt inte upp ifrågasättande problematik alls i Mervärdesbeskattning vid obestånd, och tar enbart upp RÅ 1993 ref. 78 beträffande frågan om återföringsskyldigheten ålåg gäldenären eller konkursboet (se s. 219-222 i nämnda verk).

7.2 HUVUDFRÅGAN I DETTA ARBETE

7.2.1 Bestämningen av yrkesmässig verksamhet i ML kan ske med hänvisning till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. 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 art. 13 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.5 i sjätte direktivet] inte är av intresse här (se avsnitten 3.1.3 och 5.1.2.2). Här gäller prövningen av huvudfrågan i detta arbete begreppet yrkesmässig verksamhet enligt ML i förhållande till art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet och vem som i egenskap av företagare kan anses ha karaktären av beskattningsbar 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 beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet (se avsnitten 3.1.1, 5.2.3.1 och 5.2.9).
- Den kopplingen är emellertid enbart EG-rättskonform i nämnda hänseende i den del den avser 13 kap. 1 § första st. andra men. IL, där de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet om förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet anges (se avsnitten 5.2.8.1 och 5.2.8.2).

Även om det inte är något axiom att en gemensam beskattningsram för moms 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 st. andra men. IL. Det skulle innebära att ordningen som gällde före 2001, när hänvisningen i fråga avsåg näringsverksamhet enligt 21 § KL, återställs (se avsnitten 1.3.2, 5.2.2 och 5.2.8.1).

Art. 10 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.4 första st. i sjätte direktivet] gör samma avgränsning som den svenska inkomstskatterätten har gjort sedan begynnelsen, när det gäller självständighetsrekvisitet, dvs. 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 5.2.3.2).

Ett aktivitetskrav kan uttolkas ur det andra rekvisitet för beskattningsbar person, ekonomisk verksamhet, redan vid en jämförelse med den franskspråkiga respektive engelskspråkiga versionen av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet och framför allt vid en jämförelse av beskrivningen av skattesubjektet i momslagarna i EG-länderna Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Luxemburg, Nederländerna, Spanien, Storbritannien, Tyskland och Österrike (se avsnitten 1.3.3, 2.4 och 3.2.2). 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 beskattningsbar 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, beskattningsbar person (se avsnitt 5.2.3.3). 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 (se kapitel 3). Att utmönstra verksamhetsbegreppet ur ML,

såsom utredningen SOU 2002:74 föreslår, är därför inte möjligt, och analysen här visar att utredningens uppfattning baserad på RÅ 1999 not. 282 kan ifrågasättas, då det senare tillkomna "Breitsohl"-målet visar att begreppet är förenligt med EG-domstolens praxis (se avsnitten under 4.1). I stället är frågan om bestämningen av ML:s verksamhetsbegrepp kan ske med hänvisning till det äldre inkomstskatterättsliga verksamhets- och förvärvskällebegreppet såsom, med viss reservation för oönskade tolkningsresultat mervärdesskattemässigt sett, sker i förarbetena till ML (se avsnitt 7.2.7 och slutsatserna där från avsnitten 5.2.3.3 och 5.2.7).

I en artikel berör för övrigt författaren till detta verk samlat framför allt det som här sägs om verksamhetsbegreppet i följande avsnitt: 1.3.1, 2.3.3.1, 2.3.4, 2.3.5, 2.4, 3.2.2, 3.2.3.4, 3.3.2.1, 3.3.2.2, 3.3.2.3, 3.3.2.4, 4.1.1, 4.1.2, 4.1.3, 4.2.1.1, 4.3, 5.2.2, 5.2.3.1, 5.2.3.3, 5.2.4, 5.2.7, 5.2.8.1 och 7.1.³⁹⁶

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 1.3.3). Även om momsbegrepp, till skillnad från inkomstskatten, styrs generellt av EG-rätten enligt primärrätten, är den svenska lagtekniska lösningen inte förbjuden i mervärdesskattedirektivet. En koppling till 13 kap. 1 § första st. andra men. 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 beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. 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 avsnitt 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 art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 2 i

³⁹⁶ Se Svensk skattetidning 2007 s. 538-557, artikeln Momsens verksamhetsbegrepp i dåtid, nutid och framtid, av Björn Forssén.

första direktivet], av innebörd att ändamålet med en konkurrens- och konsumtionsneutral moms uppnås genom att momsavdraget avskattas genom övervärling, 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. Beträffande handeln med andra EU-länder och den externa neutraliteten uppkommer i princip inget problem för huvudfrågan här, då skattskyldigheten enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 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 vid Sveriges EU-inträde 1995, för att de fyra friheterna och etableringsfriheten – principer nödvändiga för den inre marknaden – skulle iakttas i ML (se avsnitten 1.3.1, 2.1, 2.3.4, 3.2.1, 5.1.2.1, 5.2.1.1 och 5.2.2).

7.2.2 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 om t.ex. ett visst aktiebolag kan tillhöra momssystemet. Eftersom alla inkomster beskattas i inkomstlaget 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 bolaget om det vill utöva avdragsrätt för ingående moms på investeringen i aktiviteten, förutsatt att en skattepliktig omsättning planeras med den. Först om bolaget 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 här av hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till att gälla enbart de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. 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 5.2.8.1).

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 st. andra men. 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 st. andra men. IL (se avsnitt 5.2.8.2).

7.2.3 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 st. 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 art. 12 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.3 i sjätte direktivet] om att begreppet beskattningsbar 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 art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.2 i sjätte direktivet]. Eftersom 4 kap. 1 § 1 ML till den del hänvisningen till 13 kap. IL avser 1 § första st. andra men. kan – mot bakgrund av nuvarande nationella inkomstskatterättsliga praxis – anses konform med begreppet beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, kan därmed de båda lagrummen 4 kap. 3 § första st. 1 ML respektive 4 kap. 3 § första st. 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 st. 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 st. andra men. IL genomförs, tilläggas i 4 kap. 1 § 1 ML att yrkesmässig verksamhet föreligger också i sådant fall när det i 13 kap. 1 § andra st. 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 art. 12 i mervärdesskattedirektivet, men då bör gränsbeloppet för tillämpning av 4 kap. 3 § första st. 2 ML utmönstras, då sådana gränsbelopp inte godtas i mervärdesskattedirektivet om inte fråga är om regler om befrielse från skattskyldighet för små företag respektive om schablonbeskattning av jordbrukare enligt art. 281-294 respektive 295-305 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 24 respektive art. 25 i sjätte direktivet] – vilket inte har införts i ML. Med samma reservation för gränsbeloppet avseende pkt 2 bör 4 kap. 3 § första st. 1 och 2 ML kvarstå också för det fall att fortlöpandekriteriet i art. 9.1 andra st. andra men. i mervärdesskattedirektivet för bestämning av ekonomisk verksamhet enligt huvudregeln i art. 9.1 andra st. första men. i mervärdesskattedirektivet, trots ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet, skulle kunna anses utgöra ett problem beträffande engångsersättningar på temat ekonomisk verksamhet (se avsnitt 5.2.5).

Eftersom 4 kap. 3 § första st. 1 och 2 ML i princip kan anses EG-rättskonforma och kvarstå i ML, bör 4 kap. 5 § ML ändras så att det lagrummet omfattar också dessa båda fall av yrkesmässig verksamhet. Annars kan kopplingen till IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet vara alltför restriktiv för utländska företagare, genom att 4 kap. 5 § enbart hänvisar till 4 kap. 1 § ML (se avsnitt 5.1.2.1).

För övrigt finns en fakultativ regel till om vem som kan vara beskattningsbar person – art. 11 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.4 andra och tredje st. i sjätte direktivet]. Den har Sverige använt sig av, och handlar om möjlighet till registrering av mervärdesskattegrupper, och implementerades av Sverige den 1 juli 1998, genom att regler infördes i ett nytt 6a kap. i ML om att vissa näringsidkare kan ansöka om registrering som mervärdesskattegrupp. Reglerna utgör undantag från huvudprincipen att moms inte koncernredovisas. I ett fall kopplar ML till reglerna om kommissionärsförhållanden enligt 36 kap. IL, men det betyder inget för prövningen här av begreppet yrkesmässig verksamhet, då den momsmässiga enhet som gruppen utgör för redovisning av ingående och utgående moms måste ha sådan verksamhet. Mervärdesskattegruppen omfattas därför också av huvudfrågan i detta arbete om kopplingen från ML till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL för att bestämma yrkesmässig verksamhet (se avsnitt 3.1.2).

7.2.4 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 st. andra men. 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 st. andra men. IL genomförs, kan inte SKV tvinga bolaget att redovisa och erlagga 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 beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och därför bör – för undvikande av konkurrenssnedvridning beroende på val av företagsform – ifrågakommande hänvisning i 4 kap. 1 § 1 ML begränsas till att avse enbart de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL också av denna anledning (se avsnitt 5.2.9)

7.2.5 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 st. andra men. 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 gör supplementärregeln det problemet större. Eftersom det i rättspraxis inte upprätthålls ett vinstrekvisit för näringsverksamhet, behövs inte supplementärregeln som just ett supplement till huvudregeln för att bestämma skattesubjektet, dvs. vem som har yrkesmässig verksamhet. Supplementärregeln kan utmönstras ur ML. Det skulle också innebära en markering att nationell praxis inte bör regrediera till att hävda ett vinstrekvisit för näringsverksamhet (se avsnitt 5.2.4).

Om rättsutvecklingen skulle ha inneburit att stöd söktes i supplementärregeln hellre än i huvudregeln, för att bestämma yrkesmässig verksamhet, kunde för övrigt Finland ha varit av intresse som jämförelseunderlag för frågan om bestämningen av skattesubjektet momsmässigt (se avsnitt 1.3.3).

7.2.6 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 innebär att inkomstskatten kan närma sig ML formellt sett när det gäller att bestämma vem som är företagare, och sålunda är en gemensam beskattningsram möjlig för de båda skatteslagen, då inkomstskatterättsliga avgöranden verkar ha tagit intryck av mervärdesskatten när det gäller att bestämma om förutsättningarna för sådan kvalificerad skattebefrielse är uppfyllda (se avsnitt 5.2.6.1). Däremot är inte själva tekniken med att i ML bestämma undantag från beskattning i fall med organisationer utan vinstsyfte (*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 4 kap. 8 § utmönstras ur ML och regler införas i 3 kap. ML om undantag från beskattning som avser skatteobjektet. Då anpassas ML till art. 131-134 i mervärdesskattedirektivet, där undantag från skatteplikt för vissa omsättningar av varor eller tjänster anges för organisationer utan vinstsyfte (se avsnitt 5.2.6.2).

Här kan nämnas att reglerna i 7 kap. IL om kvalificerad skattebefrielse skall ses över senast den 30 juni 2009, och moderniseras och förenklas (Dir. 2007:97). Utredningen kunde också titta på ett problem med 4 kap. 8 § ML och fotbollsklubbar. Regeringsrätten har i ett avgörande 2007-09-21, RÅ 2007 ref. 57, ansett att klubbarnas spelarköp från utlandet medför förvärvsbeskattning, då begreppet näringsidkare ingår i regeln om *omsättningens* placering, 5 kap. 7 § ML, och anses motsvara direktivrättens skattskyldig person [beskattningsbar person], med just motivet att sjätte direktivet [mervärdesskattedirektivet] saknar en motsvarighet till 4 kap. 8 § ML. En icke EG-rättskonform konkurrenssnedvridning uppstår, då mervärdesskatt för spelarköp mellan klubbar i Sverige inte kan genomdrivas mot legalitetsprincipen, på grund av den särskilda svenska begränsningen av *yrkesmässig verksamhet* i 4 kap. 8 § ML.

7.2.7 Problem då bestämningen av skatteobjektet kan influera bestämningen av skattesubjektet

En av frågorna i detta arbete är om det i reglerna i 3 kap. ML om bestämningen av objektet (varan eller tjänsten) finns kopplingar till inkomstskatterätten som återverkar på bestämningen av skattesubjektet och kan medföra att subjektfrågan undergår en andra prövning i samband med bedömningen av objektets karaktär (se avsnitten 1.1, 1.3.1 och 5.2.7).

Genomgången av förhandsbeskeden RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13 beträffande regeln om skatteplikt för upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet, 3 kap. 3 § första st. 5 ML, har visat att kopplingen i äldre svensk mervärdesskatterätt till det inkomstskatterättsliga begreppet parkeringsrörelse för bestämning av parkeringsverksamhet enligt ML måste upphöra, genom ett lagförtydligande som uttrycker att kopplingen är obsolet. Annars uppkommer just det nämnda problemet med en icke EG-rättskonform influens för bestämningen av skattesubjektet från bestämningen av objektets karaktär vid tillämpningen av ML, vilket genomgången av de båda fallen får anses påvisa att SRN och Regeringsrätten har haft, när de inte klart håller isär de båda rättsfrågorna vid prövningen av omständigheterna. Åtminstone för att underlätta den bevis- och förfarandemässiga hanteringen av dessa momsfrågor bör nämnda lagförtydligande göras (se avsnitt 5.2.7).

I samband med nämnda lagförtydligande bör också klarläggas att verksamhetsbegreppet i ML inte längre kopplar till något inkomstskatterättsligt verksamhets- och förvärvskällebegrepp. I förarbetena till ML hänvisas till det inkomstskatterättsliga verksamhets- och förvärvskällebegreppet från tiden före 1994 för bestämning av verksamhet i begreppet yrkesmässig verksamhet med reservationen för att en sådan bestämning av verksamhet inte får leda till ett oönskat momsmässigt tolkningsresultat. Emellertid visar genomgången av de båda nyss nämnda förhandsbeskeden att den reservationen inte är tillräcklig för att undvika att det i tillämpningen uppkommer den icke EG-rättskonforma uppfattningen att en beskattningsbar person skulle kunna ha fler än en verksamhet momsmässigt sett. Ett lagförtydligande är därför påkallat av innebörd att ML inte kan hänvisa till det äldre inkomstskatterättsliga verksamhets- och förvärvskällebegreppet för bestämning av verksamhet i yrkesmässig verksamhet, vilket kan förenas med ett förtydligande om att nämnda koppling till parkeringsrörelse för bestämningen av parkeringsverksamhet är obsolet (se avsnitt 5.2.7). Det hindrar emellertid inte att ML hänvisar till det varaktighetsrekvisit som ligger i näringsverksamhetsbegreppet. Ett varaktighetsrekvisit ligger redan i källteorin på inkomstskatteområdet, vilket inte har förändrats av att förvärvskällebegreppet utmönstrades genom att IL ersatte bl.a. KL, och svensk inkomstskatterättslig praxis överensstämmer med det EG-rättsliga varaktighetskravet angående vem som skall kunna anses utgöra företagare (se avsnitten 5.2.3.3 och 7.2.1).

7.3 AVDAGSFÖRBUDET I ML FÖR UTGIFTER FÖR REPRESENTATION OCH LIKANDE OCH KOPPLINGEN TILL IL

EG-rätten tillåter avdragsförbud på momsområdet. Emellertid innebär den för momsen särskiljande och därmed så grundläggande principen om avdragsrätten i form av en fordran på staten att kopplingen från 8 kap. 9 § första st. 2 ML till 16 kap. 2 § IL för bestämningen av omfattningen av avdragsförbudet för representation och liknande är alltför långtgående. Svensk nationell praxis som i stort sett får uppfattas baserad på RSV:s rekommendationer och SKV:s huvudavdelnings allmänna råd i ämnet innehåller en inkomstskatterättslig schablon som innebär en åtskillnad mellan vad som tillhör eller inte tillhör ”sällskapslivet”, medan svensk praxis på momsområdet får uppfattas som mera dynamisk och ändamålsenlig från EG-rättsligt perspektiv. Den formella kopplingen i fråga från ML till IL för bestämningen av omfattningen av avdragsförbudet i fråga bör därför upphävas. Annars kan det leda till sådana avvikelser från bestämmelserna i sjätte direktivet [numera mervärdesskattedirektivet] som EG-domstolen inte tillåter för tillämpningen av regler om avdragsförbud, nämligen 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 (se kapitel 6).

Här har de materiella frågorna behandlats och det har noterats att det kan ha ett rättssäkerhetsmässigt värde i sig från normbildningsperspektivet att ha kvar det s.k. kopplade området även för momsen (se avsnitt 7.1). Utöver de tidigare nämnda exemplen på momsfrågor för framtida forskningsinsatser kan den frågan vara intressant att utreda vidare också när det gäller avdragsrätten enligt ML och bevisningen. Hur förhåller sig framför allt den materiella regeln om en i princip generell avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamhet som medför skattskyldighet, 8 kap. 3 § första st. ML, till bevisregeln, 8 kap. 5 § ML, som innebär att avdragsrätten kan utövas ”endast” med stöd av reglerna om fakturainnehåll i 11 kap. ML? Frågor som ställer sig är om det redan har utvecklats en skattemässig god redovisningssed och vad det medför beträffande bevismässig rättsosäkerhet i beskattningsförfarandet och skatteprocessen. SOU 2002:74 tar inte alls upp dessa frågor, när utredningen föreslår en frikoppling för ML:s redovisningsregler i förhållande till BFL:s begrepp god redovisningssed, men inte för inkomstskatten (se även avsnitt 4.3). Författaren till detta verk tar upp frågorna och bl.a. några kammarrättsdomar i t.ex. det tidigare nämnda verket, som blev ett av resultaten av arbetet med denna produkt, och intresserade kan läsa vidare där.³⁹⁷

³⁹⁷ Se framför allt avsnitt 8.2.2.2 i EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen, av Björn Forssén.

KÄLLFÖRTECKNING

1 LAGAR, OFFENTLIGT TRYCK OCH EU-KÄLLOR ETC.

Sverige

Lagar

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
Förordningen (1968:616) om skattskyldighet till mervärdesskatt för hamn- och flygplatsverksamhet beträffande upplåtelse för fartyg och luftfartyg
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)
Kommunalskattelagen (1928:370)
Konkurrenslagen (1993:20)
Lag (1968:430) om mervärdesskatt
Mervärdesskatteförordningen (1994:223)
Mervärdesskattelagen (1994:200)
Regeringsformen (1974:152)
SFS 1990:576 – Reformerad mervärdesskatt m.m.
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 1999:1283 – lag om ändring i mervärdesskattelagen
SFS 2000:500 – Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter m.m.
SFS 2001:971 – Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige
SFS 2002:1004 – Vissa mervärdesskattefrågor m.m.
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 2006:1031 – 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
SFS 2006:1344 – lag om ändring i IL
SFS 2007:1376 – lag om ändring i ML (Prop. 2007/08:25)
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)
Socialavgiftslagen (2000:980)
Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
Tillkännagivande (1994:1501) av fördrag och andra instrument med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen
Lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse
Tullagen (2000:1281)
Årsredovisningslagen (1995:1554)

Offentligt tryck

Utskottsbetänkanden

bet. 1989/90:SkU31 – Reformerad mervärdeskatt m.m.
bet. 1993/94:SkU29 – Ny mervärdesskattelag
bet. 1999/2000:SkU2 – Inkomstskattelagen
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. 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. 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 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 företagens mervärdesskatt i Sverige
Prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.
Prop. 2003/04:26 – (om nya faktureringsregler i ML 1/1 2004)
Prop. 2005/06:130 – Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn
Prop. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor

Statens offentliga utredningar och Regeringens kommittédirektiv, m.m.

SOU 1964:25 – (utredningen som ledde till införande av lag om mervärdesskatt 1969)
SOU 1975:1 – Demokrati på arbetsplatsen (Om arbetstagarbegreppet)
SOU 1989:33 Del I – Utredningen om reformerad inkomstbeskattning
SOU 1989:33 Del II – Utredningen om reformerad inkomstbeskattning
SOU 1989:35 Del 1 – Reformerad mervärdesskatt 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 1999:47 – 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 2002:74 – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Betänkande av Mervärdesskatteutredningen (Del 1 och Del 2)

Dir. 1999:10 – Kommittédirektiv, Översyn av reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen m.m.
Dir. 2002:106 – Kommittédirektiv, Redovisning enligt internationella redovisningsstandarder
Dir. 2007:97 – Kommittédirektiv, Översyn av bestämmelserna om inkomstbeskattning av stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och vissa andra juridiska personer
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. 206	1999-04-12, dnr 3254-99/120 – s. 193
1998-02-03, dnr 875-98/900 – s. 206	2000-04-06, dnr 3997-00/100 – s. 84
1998-08-17, dnr 7115-98/900 – s. 206	2000-05-05, dnr 5056-00/110 – s. 124
1999-02-03, dnr 851-99/100 – s. 206	2001-02-28, dnr 2758-01/120 – s. 124
1999-03-12, dnr 271-99/120 – s. 206	2002-07-03, dnr 4860-02/120 – s. 184

2004-09-22, dnr 130-557045-04/113 – s. 177	2004-11-03, dnr 130 553890-04/111 – s. 83
2004-11-01, dnr 130 624085-04/111 – s. 177	2004-12-22, dnr 130 735843-04/111 – s. 177

Allmänna råd/meddelanden/rekommendationer/promemorior

RSV:s promemoria 1990-12-03, dnr D29-1487-90 – s. 177
 RSV Im 1984:2 – s. 133
 RSV S 1997:2 – s. 204 och 206
 RSV S 1998:40 – s. 205 och 206
 SKV A 2004:5 – s. 204
 SKV M 2004:4 – s. 204

Sveriges advokatsamfund

(Nedan angivna remissvar återfinns under Artiklar på hemsidan www.forssen.info.
 Författaren till detta arbete har deltagit som opponenter vid utarbetandet av
 advokatsamfundets remissvar; advokatsamfundet utser för utarbetande av sina remissvar
 en grupp bestående av en ordförande, en författare och en opponenter – samtliga advokater)

Sveriges advokatsamfunds remissvar till finansdepartementet 2004-12-22, ang EG-
 kommissionens förslag till rådet KOM(2004)641 slutlig (Fi2004/5143), dnr R-2004/1266 –
 s. 25, 177 och 210

Utland

Lagar

- Act No. 222/2004 Coll. On Value Added Tax [eng. översättning], slovakiska finansministeriets hemsida – www.finance.gov.sk
- Code de la Tax sur la Valeur Ajoutée, version 2008, belgiska regeringens hemsida – www.fisconet.fgov.be
- Code fiscal (Loi du 18 décembre 1992 modifiant et complétant la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée) [Luxemburg] Internetkälla – <http://saturn.etat.lu/etva/index.do>
- Code général des Impôts (Version à venir au 1 janvier 2008), franska regeringens hemsida – www.legifrance.gouv.fr
- Fiscal Code of Romania (Law No. 571 (2003) [eng. översättning], rumänska finansministeriets hemsida – www.mfinante.ro
- Gesetz vom 16. Juni 2000 über die Mehrwertsteuergesetz (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) [Liechtensteins momslag, återfinns i Liechtensteinisches Landesgesetzblatt på hemsidan www.gesetze.li]
- Inkomstskattelagen (1535/92) [Finland]
- Ley 37/1992, de 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [Spaniens momslag]
- Lov om merværdiafgift av 19.juni 1969 nr. 66 (uppdaterad genom lov 21.desember 2001 nr. 103) [Norge]
- Lov om merværdiafgift, LBK nr 804 af 16. august 2000 [Danmark]

- Lög um virðisaukaskatt 1988 nr. 50 (uppdaterad per den 1 mars 2007 [Islands momslag, på isländska och i engelsk översättning – på isländska finansministeriets hemsida – <http://eng.fjarmalaraduneyti.is>]
- Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501 [Finland]
- Republic of Lithuania Law on Value Added Tax av den 5 mars 2002 [eng. översättning], litauiska regeringens hemsida – www.vml.lt
- Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG 1980), neugefasst durch Bekanntmachung vom 9. Juni 1999 [Tyskland]
- Umsatzsteuergesetz, UstG, 1994 [Österrike]
- Value Added Tax Act 1994 (5th July 1994) [Storbritannien]
- Value Added Tax Act av den 10 december 2003 [eng. översättning], estniska regeringens hemsida – www.legaltext.ee
- Value Added Tax Act, promulgerad den 4 augusti 2006 [eng. översättning], bulgariska finansministeriets hemsida – www.minfin.government.bg
- Value Added Tax Act, uppdaterad per den 16 juni 2005 [eng. översättning], lettiska regeringens hemsida – www.fm.gov.lv
- Wet op de omzetbelasting 1968 [Nederländernas momslag]

Offentligrättsliga källor

- Consumption Tax (VAT), på japanska finansministeriets hemsida – www.mof.go.jp
- Eidgenössisches Finanzdepartement EFD Government of Switzerland, schweiziska finansdepartementets hemsida – www.efd.admin.ch
- Goods and Services Tax (GST) och Harmonized Sales Tax (HST), på kanadensiska regeringens hemsida – www.cra-arc.gc.ca
- Guide to Value Added Tax, irländska skatteförvaltningens hemsida – www.revenue.ie
- Handbok i bl.a. Value Added Tax (VAT), kapitel VII, på portugisiska finansministeriets hemsida – www.dgci.min-financas.pt
- Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System, Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform. November 2005 [Advisory Panel bestod av Connie Mach, III (ordförande), John Breaux (vice ordförande), William E. Frenzel, Elisabeth Garrett, Edward P. Lazear, Timothy J. Muris, James M. Poterba, Charles O. Rossotti och Liz Ann Sonders. Executive Director: Jeffrey F. Kupfer.]
- Taxation in Slovenia March 2007 från Republic of Slovenia Ministry of Finance, slovenska regeringens hemsida – www.mf.gov.si
- Tax Administration and Tax System in Poland, Tax Information Bulletin 2004 från Ministerstwo Finansów, polska regeringens hemsida – www.mf.gov.pl
- VAT Department Malta 91/02/2008, maltesiska regeringens hemsida – www.vat.gov.mt
- VAT Services. Information For Business, cypriotiska regeringens hemsida – www.mof.gov.cy

FN, OECD och övriga källor (utom EU)

- Countries of the World – www.infoplease.com
- Förenta Nationernas hemsida – www.un.org
- OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet (1977) – sedan 1992 lösbladspublikationen "OECD Model Tax Convention on Income and on Capital"

- The Complete World Wide Tax & Finance Site – www.worldwide-tax.com
- The Tax System in the Czech Republic. Economics Department Working Papers No. 245 (den 25 maj 2000), av Chiara Bronchi och Andrew Burns, OECD:s hemsida – www.oecd.org

EU-källor

Activities of the European Union (EU-kommissionen) [angående Ungern], hemsidan <http://europa.eu>

Amsterdamfördraget 1997 (artiklarna i Romfördraget – EG-fördraget – omnummerades)
COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax [engelskspråkiga versionen av mervärdesskattedirektivet, ersatte den 1 januari 2007 First and Sixth Council Directives]

Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [franskspråkiga versionen av mervärdesskattedirektivet]

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: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 social trygghet [beräknas att i huvudsak bli ersatt av förordning (EG) nr 883/2004 vid utgången av 2009]

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 tullkodex – Rådets förordning (EEG) nr 2913/92

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 – ersätter inte EG-fördraget, utan nu är avsikten att Reformfördraget genomförs vid Europavalen 2009

Faktureringsdirektivet (2001/115/EG)

Maastrichtfördraget 1992 (traktatfäste Den europeiska unionen av år 1993, EU)
 Reformfördraget – Documents approved at the Intergovernmental Conference of 18-19 October 2007 in Lisbon: DS 865/07, DS 866/07, DS 869/07, DS 870/07, DS 871/07 och DS 878/07 (www.consilium.europa.eu)
 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 [direktivet benämns ofta bara mervärdesskattedirektivet och ersatte den 1 januari 2007 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
 Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment (77/388/EEC) [engelska språkversionen av sjätte direktivet]
 Utkast den 23/24 juli 2007 till fördrag om ändring av fördraget om EU och fördraget om upprättandet av EG (dvs. utkastet till det s.k. reformfördraget)
 Åttonde direktivet – 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)

2 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 momsammanhang
- 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

Andersson, Krister

- Svensk skattetidning 2007 s. 369-394, artikeln En frivillig konsoliderad bolagsskattebas (CCCTB) i EU

Bergström, Sture, Norberg, Claes och Pahlsson, 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

Dahlman, Christian

- Neutralitet i juridisk forskning. Studentlitteratur. Lund 2006
- Rätt och rättfärdigande – en tematisk introduktion i allmän rättslära. Studentlitteratur. Lund 2007

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?

European Tax Handbook 2008 – International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD. Amsterdam 2008 (huvudredaktör, Juhani Kesti):

- Antal, Mr. G., kapitlet om Ungern
- Badea, Mr. R., kapitlet om Rumänien
- Baranger, Ms. S., kapitlet om Frankrike
- Chiesa, Ms. G., kapitlet om Italien
- Degesys, Mr. R., kapitlet om Litauen
- Dias de Almeida, Ms. P., kapitlet om Portugal
- Dolšak, Ms. J., kapitlet om Slovenien
- Herm, Mr. M., kapitlet om Estland
- Kronbergs, Mr. Z., kapitlet om Lettland
- Lozev, Mr. K., kapitlet om Bulgarien
- Mavraganis, Dr. G.S., kapitlet om Grekland
- Mkrtchyan, Dr. T., kapitlet om Slovakien och Tjeckien
- Obuoforibo, Ms. B., kapitlet om Irland
- Offermanns, Dr. R., kapitlet om Belgien och Nederländerna
- Taliotis, Mr. A., kapitlet om Cypern
- Van Doorn-Olejnicka, Ms. M., kapitlet om Polen
- Yaltö, Prof. Dr. B., kapitlet om Turkiet

- Zarb, Mr. A., och Portelli, Mr. P., Kapitlet om Malta

Forssén, Björn

- Balans 6-7/2000 s. 34-41, artikeln Personalvård – går utvecklingen mot en vidare avdragsrätt på momsområdet än på inkomstskatteområdet?
- EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen. VJS. Stockholm 2007
- Mervärdesskatt 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. VJS. Stockholm 2003
- 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 4/2000 s. 69-83, artikeln Momsfritt i EU – moms i Sverige?
- Ny Juridik 1/2005 s. 66-85, artikeln EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet
- Skattenytt 1998 s. 848-854, artikeln Momsavdrag på inköp av ”hemdatorer”
- 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 – intygs moms då, korrigeringsmoms nu
- Svensk skattetidning 2007 s. 195-206, artikeln Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar den flera momsproblem än den löser?
- Svensk skattetidning 2007 s. 538-557, artikeln Momsens verksamhetsbegrepp i dåtid, nutid och framtid

Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans

- När tar EG-rätten över? EG:RÄTTENS RÄTTSSVERKAN. 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)

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

Holmqvist, Leif och Högbeck, Christer

- Fastighetstidningen 1.1991 (Fastighetsägareförbundet), artikeln Upplåtelse av p-plats ur momssynpunkt

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
- Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen. Studentlitteratur. Lund 2004

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer

- Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (11:e uppl.). Studentlitteratur. Lund 2007

Melz, Peter

- Mervärdesskatten Rättsliga grunder och problem. Juristförlaget. Stockholm 1990
- Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kapitlet Who is a taxable person? Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer. Norstedts Juridik. Stockholm 2001

- 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

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 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
- 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

Riksskatteverket

- Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering Del 1 (RSV 301 utg. 21)
- Handledning – mervärdesskatt 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)

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 vid 2008 års taxering Del 2 (SKV 302 utgåva 24)
- Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering Del 3 (SKV 336 utgåva 7)
- Handledning för mervärdesskatt 2005 (SKV 553 utgåva 16)
- Handledning för mervärdesskatt 2008 Del 1 (SKV 553 utgåva 19)
- Handledning för punktskatter 2008 (SKV 504 utgåva 11)
- Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2008 (SKV 327 utgåva 8)

Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger

- EG-skatterätt, Iustus förlag, andra upplagan, Uppsala 2006

- 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

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

- 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

Intervjuer/enkät i samband med detta arbete

- Samtal med Burmeister, Jari 2003-01-08 – s. 33
- Samtal med von Oelreich, Niclas 2003-03-12 – s. 162
- Samtal med Paulander, Henrik 2003-09-09 – s. 22
- Samtal med Nilsson, Leif 2003-10-02 – s. 34

Följande personer har svarat per brev, fax och/eller per telefon på enkäten i januari 2003 till utländska skatteförvaltningar som utfördes i samband med detta arbete: Jens Peder Thomsen, Danmark; Sari Sorjonen och Eeva Niemimaa, Finland; herr Roumellioti [Γ. Ρουμelliώτης], Grekland; Marco Iuvinale, Italien; herr Speffes, Luxemburg; Lasse markhus, Norge; Antonio Blanco Dalmau, Spanien; Margaret Laurenson, Storbritannien; dr. Gábor Bessenyei, Ungern; och Elisabeth Plank, Österrike. Även Nederländerna svarade på enkäten. Irland hänvisade till sin guide på skatteförvaltningens hemsida där.

3 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 nyttillkomna 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. 21 och 72
6/64 (Costa), IT [Rä] – s. 21, 71 och 72
107/76 (Hoffman-La Roche), DE [Vm] – s. 11 och 94
8/81 (Becker), DE [M] – s. 73 och 74
89/81 (Hong-Kong Trade), NL [M] – s. 79, 113, 114, 117, 120 och 124
283/81 (CILFIT), IT [Rä] – s. 67 och 68
14/83 (von Colson och Kamann), DE [Sop] – s. 64 och 69
268/83 (Rompelman), NL [M] – s. 48, 106, 107, 111 och 129
270/83 (avoir fiscal) – kommissionen mot Frankrike [I] – s. 20
295/84 (Wilmot), FR [M] – s. 24, 54 och 58
102/86 (Apple and Pear Development Council), GB [M] – s. 125

50/87 (kommissionen mot Frankrike) [M] – s. 48
348/87 (SUFA), NL [M] – s. 56
173/88 (Henriksen), DK [M] – s. 177
C-60/90 (Polysar), NL [M] – s. 97 och 187
C-97/90 (Lennartz), DE [M] – s. 108, 120 och 205
C-204/90 (Bachmann), BE [I] – s. 53
C-333/91 (Sofitam), FR [M] – s. 97, 98, 120 och 187
C-291/92 (Armbrecht), DE [M] – s. 66, 109 och 120
C-16/93 (Tolsma), NL [M] – s. 193
C-62/93 (BP Soupergaz), EL [M] – s. 73
C-279/93 (Schumacker), DE [I/He] – s. 20 och 52
C-4/94 (BLP Group), GB [M] – s. 48, 66, 92, 94 och 206
C-110/94 (INZO), BE [M] – s. 106, 110 och 111

C-155/94 (Wellcome Trust), GB [M] – s. 97 och 187
 C-230/94 (Enkler), DE [M] – s. 92, 93 och 97
 C-306/94 (Régie dauphinoise), FR [M] – s. 188
 C-2/95 (Sparekassernes Datacenter), DK [M] – s. 56 och 86
 C-37/95 (Ghent Coal), BE [M] – s. 48 och 108
 C-80/95 (Harnas & Helm), NL [M] – s. 97, 98, 99, 120, 187 och 188
 C-250/95 (Futura), LU [I/He] – s. 52
 C-258/95 (Julius Fillibeck Söhne), DE [M] – s. 206
 C-296/95 (Man-in-Black), GB [P] – s. 69 och 70
 C-118/96 (Safir), SE [P] – s. 20
 C-336/96 (Gilly), FR [I] – s. 52
 C-178/97 (Barry Banks m.fl.), BE [Sof] – s. 84
 C-202/97 (Fitzwilliam Executive Search Ltd), NL [Sof] – s. 84
 C-236/97 (Aktieselskabet Forsikringsselskabet Codan), DK [KapI] – s. 68
 C-307/97 (Saint-Gobain), DE [I] – s. 52
 C-358/97 (kommissionen mot Irland) [M] – s. 56
 C-391/97 (Gschwind), DE [I/He] – s. 52
 C-23/98 (Heerma), NL [M] – s. 185 och 187
 C-35/98 (Verkooijen), NL [I/He] – s. 51
 C-98/98 (Midland Bank), GB [M] – s. 66, 92 och 117
 Förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), ES [M] – s. 106
 C-200/98 (X AB och Y AB), SE, [I, förhandsavgörande i RÅ 2000 ref. 17] – s. 20, 51, 54 och 134
 C-251/98 (Baars), NL [Fö/He] – s. 51
 C-400/98 (Breitsohl), DE [M] – s. 105, 106, 108, 111, 120, 121, 123, 124, 178 och 215
 C-408/98 (Abbey National), GB [M] – s. 66, 93 och 94
 C-142/99 (Floridienne), BE [M] – s. 97, 98 och 187
 C-150/99 (Stockholm Lindöpark), SE [M] – s. 56
 Förenade målen C-177/99 och C-181/99 (Ampafrance m.fl.), FR [M] – s. 203, 204 och 205
 C-16/00 (Cibo), FR [M] – s. 66, 94, 95 och 117
 C-99/00 (Lyckeskog), SE [Br/Tu] – s. 94
 C-269/00 (Seeling), DE [M] – s. 56 och 109
 C-436/00 (X och Y), SE [I, förhandsavgörande i RÅ 2002 not. 210] – s. 20, 52 och 53
 C-8/01 (Taksatorringen), DK [M] – s. 125
 C-77/01 (EDM), PT [M] – s. 188
 C-168/01 (Bosal Holding), NL [I] – s. 52, 53 och 135
 C-275/01 (Sinclair Collis), GB [M] – s. 56
 C-137/02 (Faxworld), DE [M] – s. 105, 106 och 111
 C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn), DK [M] – s. 176
 C-32/03 (I/S Fini H), DK [M] – s. 112 och 129
 C-204/03 (kommissionen mot Spanien), ES [M] – s. 124
 C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), SE [M] – s. 112, 113, 114, 115, 116, 132, 136, 163, 164, 165, 194, 211 och 218
 C-465/03 (Kretztechnik), AT [M] – s. 187
 C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), FI [M] – s. 127
 Förenade målen C-439/04 och C-440/04 (Kittel och Recolta Recycling), BE [M] – s. 71
 C-437/06 (Securenta), DE [M] – s. 188

Regeringsrättsdomar och 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 1964 ref. 16 [I] – s. 195, 196 och 197
RÅ 1969 ref. 19 [I] – s. 152
RÅ 1973 Fi. 85 [I] – s. 152
RÅ 1974 A 2068 [I] – s. 152
RÅ 1978 1:51 [M] – s. 96
RÅ 1981 1:4 [I] – s. 159
RÅ 1981 1:17 [I] – s. 152
RÅ 1983 1:40 [I] – s. 84 och 152
RÅ 1984 1:67 [M] – s. 71
RÅ 1984 1:101 [U] – s. 84 och 152
RÅ 1985 Aa 203 [M] – s. 86
RÅ 1987 ref. 153 [I] – s. 168 och 169
RÅ 1987 ref. 163 [A] – s. 84
RÅ 1988 not. 276 [I] – s. 158
RÅ 1988 not. 642 [M] – s. 86
RÅ 1988 ref. 74 [M] – s. 71
RÅ 1989 ref. 86 [M] – s. 125 och 185
RÅ 1991 not. 82 [M] – s. 86
RÅ 1992 not. 209 [M] – s. 86
RÅ 1992 not. 210 [M] – s. 86
RÅ 1992 ref. 62 [M] – s. 86
RÅ 1993 ref. 13 [M] – s. 86
RÅ 1993 ref. 78 [M] – s. 212
RÅ 1993 ref. 100 [I] – s. 170
RÅ 1994 not. 13 [M] – s. 86
RÅ 1994 not. 302 [M] – s. 183
RÅ 1995 not. 224 [M] – s. 179 och 186
RÅ 1996 not. 168 [M] – s. 34, 80, 161, 162 och 173
RÅ 1997 ref. 16 [M] – s. 153, 166, 167 och 199
RÅ 1998 not. 111 [M] – s. 86
RÅ 1998 ref. 10 [I] – s. 153, 161, 166, 167 och 175
RÅ 1998 ref. 40 [M] – s. 206
RÅ 1999 not. 46 [M] – s. 86
RÅ 1999 not. 176 [M] – s. 206
RÅ 1999 not. 282 [M] – s. 20, 76, 77, 120, 123, 124, 125, 126 och 215
RÅ 1999 ref. 8 [P] – s. 24
RÅ 1999 ref. 33 [M] – s. 125
RÅ 1999 ref. 37 [M] – s. 206
RÅ 1999 ref. 50 [I] – s. 169 och 170
RÅ 2000 not. 59 [P] – s. 24

RÅ 2000 not. 189 [I] – s. 84 och 152
RÅ 2000 ref. 5 [M] – s. 72 och 73
RÅ 2000 ref. 17 [I],
förhandsavgörande inhämtat från EG-domstolen: C-200/98 – s. 20 och 51
RÅ 2000 ref. 38 [I] – s. 20
RÅ 2000 ref. 47 (I och II) [I] – s. 20 och 51
RÅ 2000 ref. 53 [I] – s. 170
RÅ 2001 not. 15 [M] – s. 34 och 162
RÅ 2001 not. 97 [M] – s. 64, 65, 134 och 135
RÅ 2001 not. 98 [M] – s. 64 och 134
RÅ 2001 not. 99 [M] – s. 64, 71, 131, 134 och 135
RÅ 2001 ref. 60 (regeringsrättens dom 2001-11-16, mål nr 6655-2000) [I] – s. 84 och 184
RÅ 2002 not. 210 (regeringsrättens dom 2002-12-20, mål nr 7009-1999) [I], förhandsavgörande inhämtat från EG-domstolen: C-436/00 – s. 20 och 52
RÅ 2002 ref. 13 [M] – s. 193
RÅ 2003 ref. 25 [M] – s. 125
RÅ 2003 ref. 36 (regeringsrättens dom 2003-06-06, mål nr 1438-2001) [M] – s. 73 och 95
RÅ 2003 ref. 80 [M] – s. 177, 178, 179, 180, 182, 183, 193 och 222
RÅ 2003 ref. 99 [M] – s. 83
RÅ 2003 ref. 100 I och II [M] – s. 203
RÅ 2004 ref. 60 [M] – s. 95
RÅ 2004 ref. 62 [I] – s. 153
RÅ 2004 ref. 65 [M] – s. 71
RÅ 2005 not. 96 [I] – s. 170
RÅ 2005 ref. 4 I och II [I] – s. 170, 171 och 191
RÅ 2005 ref. 14 [I] – s. 182
RÅ 2005 ref. 19 [M] – s. 185
RÅ 2005 ref. 20 [M] – s. 113
RÅ 2005 ref. 37 [I] – s. 167
RÅ 2005 ref. 67 [I] – s. 170
RÅ 2005 ref. 74 [M] – s. 125
RÅ 2005 ref. 81 [M] – s. 210
RÅ 2006 ref. 19 I och II [M] – s. 95

RÅ 2006 ref. 31 [M] – s. 199
RÅ 2006 ref. 47 [M] – s. 124
RÅ 2006 ref. 57 [I] – s. 135
RÅ 2006 ref. 58 [I] – s. 189
RÅ 2007 ref. 6 [M] – s. 185
RÅ 2007 ref. 13 [M] – s. 176, 178,
180, 182 och 222
RÅ 2007 ref. 57 [M] – s. 221

Regeringsrättens dom 2001-11-16,
mål nr 4453-2000 [M], hänvisning till
domen under anm. sist i RÅ 2001 ref.
60 – s. 84 och 184

Skatterättsnämndens (SRN) etc. förhandsbesked [SRN ersatte den 1 juli 1991 RSV:s nämnd för rättsärenden]

[”ej överklagat”=lagakraftvunnet besked]

- RSV/FB Im 1978:1 (=RÅ 1978 1:51) [M] – s. 96
- RSV/FB Dt 1985:33. Beskedet ej överklagat [I] – s. 184
- SRN 1998-01-28. Överklagat och avgjort (RÅ 1999 ref. 50) [I] – s. 169
- SRN 1998-07-10. 2 stycken, överklagade och avgjorda (RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176) [M] – s. 206
- SRN 2001-02-14. Överklagat och avgjort (RÅ 2003 ref. 36 – regeringsrättens dom 2003-06-06, mål nr 1438-2001) [M] – s. 95
- SRN 2005-05-16. Beskedet ej överklagat [M] – s. 185
- SRN 2005-06-23. Överklagat, men avskrivet hos Regeringsrätten 2005-11-07 på grund av återkallande av överklagandet [M] – s. 185
- SRN 2005-12-21. Beskedet ej överklagat [M] – s. 196, 198, 200 och 219

SAKREGISTER

—A—

Absolut företrädare	
EG-rätten framför nationell rätt	71, 72
Ackordskontrolltjänster	166, 199
Actividades Económicas	39
Activité économique	74, 85
Activités économiques	37
Affärshändelse	88, 90, 133, 136, 140, 191
definition	88
Allmän varuskatt	30
Allmänna råd	138
Allmännyttiga ideella föreningar	29, 79, 148, 166, 168, 221
Analogislut	69
Anslutningsfördraget	17
Arbetsgivaravgifter	41, 58
Arbetsinkomster	33
Arv	194
Assujetti	37, 38
Autonom europeisk innebörd	
gemenskapsrättsliga begrepp	11, 84, 215
Avdragsförbud	12, 27, 45, 202
Avdragsrätt	7, 25, 202
fordran på staten, skiljer momsen	
från andra skatter	24
grundläggande för momsen som idé	63
subjektiv bedömning	105
verksamhet under viss nivå	108
Wilmot-test skiljer andra skatter	
från momsen	24
Avgifter	
för idrottsutövare	173
Avgiftspliktiga personer	36
Avgränsningen	16

—B—

Bedrijf	35
Bedrijf uitoefent	75, 85
Belgien	39, 74, 85, 214
Beloppsramar	
RSVs	205
Beskattningsbar person	17, 19, 40, 55, 72
vem, hur och när?	79
Bidrag	194
Bilaterala dubbelbeskattningsavtal	52
Bingoaftnar	169
Biodlare	161

Blandad verksamhet	95, 96, 125
Bodelning	194
Bokföringsskyldighet	15, 18, 87, 88, 90, 100, 211
Bolagsskatt	22
Bostadsrättsföreningar	163
Branschorganisation	196, 199
Bruttoomsättningsskatterna	30
Bulgarien	40
Business	37, 74
Byggnader	28, 114, 117
Byggnadsmark	28, 114, 118
Byggnadsrörelse	27, 81, 114, 192

—C—

Cirkulationsdirektivet	69
för punktskatter	41, 49, 69
Consumption Tax	30
Cypern	40

—D—

Danmark	32, 36, 40, 74, 85, 214
dansk	36, 69, 70, 94, 187
Direkt effekt	
direktiv	13
Dubbelbeskattning	47, 52, 70

—E—

Economic activity	74, 85
EES-länderna	31
Effektivitetsprincipen	15, 69
Egenavgifter	41
EG-rätten	
absolut företrädare framför nationell rätt	71
Ekonomisk verksamhet	75, 83, 85, 97, 100, 110, 119, 154, 183, 186, 214
bokföringsskyldighet indikator på	87
fråga om miniminivå för	90, 93
i fall med engångsersättningar	165
konstitueras ej av att investering i sig genererar avkastning (aktivitetskrav)	187
konsumtions- och konkurrensperspektiv i praktiken	86
upphör verksamheten eller karaktär av beskattningsbar person?	128
varaktighetsrekvisit i aktivitetskrav för	98
Empresario o profesional	38
engelsk	70
Entré	

för publik till idrottsevenemang	173
Estland.....	40
Etableringsfrihet..	20, 22, 51, 135, 215
EU-grundlag	
klar men ej ratificerad.....	21
Europeisk lag.....	22
Europeisk ramlag.....	22
Excise duty	29
Exporttjänst	72
—F—	
Fackförbund	166
Fackföreningar	166, 199
Faktureringsdirektivet	18
Fast driftställe.....	22
Fast egendom.....	27, 185
Fast etableringsställe	22, 144
Fastighet ...	27, 81, 109, 113, 131, 145, 151, 163, 173, 183, 190, 192, 216, 217
Finland.....	32, 33, 34, 75, 85, 214
Fjärde bolagsrättsliga direktivet	18
Flerledsskatter	30
Fordran på staten	
ingående mervärdesskatt....	58, 106, 155
Forskare.....	13
Fotbollsklubbar.....	221
Frankrike	32, 37, 38, 74, 85, 214
fransk.....	203
Freelance-fotograf	161
Fri rörlighet	20, 22, 84
de fyra friheterna	51
Friskis & Svettis-kort	206
Frivillig skattskyldighet.....	132, 145
Fusionsdirektivet	21, 130, 134, 215
Fåmansföretag	33
Fördragsbrott	
talan om	107
Fördragskonform	
tolkning (långtgående).....	64
Förenta Nationerna.....	29
Företagsform	152, 220
Företagshälsovård.....	207
Förfarande	
hantering vara i tullager etc.	143
regler i SBL	41
Förmögenhetsskatt	86
Första direktivet.....	16
Försäkringsersättning	194
Förtullning.....	42
Förvärvsinkomster.....	33
Förvärvskällegreppet	
utmönstrat	156
Förvärvssyfte	79

allmännyttiga ideella föreningar	
och registrerade trossamfund	172
att aktiviteten avses bli varaktig,	
tecken på.....	107
att skapa skattepliktiga	
transaktioner, nödvändigt för	
tillhörighet till momssystemet	96
exempel	86
förutsätts av subjektiva rekvisit för	
näringsverksamhet.....	151
förvärv, objektivet belägg för.....	117
i växelverkan med objektivet	
konstaterbara investeringar, för	
bestämning av beskattningsbar	
person	214
indikeras av viss aktivitet med	
förvaltningsåtgärder.....	186
ML kan vara vägledande för	
inkomstskatten och vice versa,	
enligt nationell praxis	167
nödvändigt rekvisit för	
beskattningsbar person	90
objektivt verksamhetsbegrepp,	
nödvändigt för indikation på	
tillräckliga förvärv för	154
uttrycks av	
förvärvsverksamhetsbegreppet i	
de subjektiva rekvisiten för	
näringsverksamhet.....	157
vari består aktivitetskravet?.....	96
verksamhetsbegreppet nödvändig	
motsvarighet till ekonomisk	
verksamhet, till belägg av.....	202
Förvärvsverksamhetsbegreppet.....	157
—G—	
Gemensam beskattningsram	11
Gemenskapsinternt förvärv	50
Generaladvokaten	41
Gewerbetreibenden	37
Gewinnabsicht.....	31
Gewinnerzielungsabsicht	37
God redovisningssed.....	78, 138, 139
bokföringsskyldighet enligt,	
indikator på ekonomisk	
verksamhet.....	87
faktisk praxis hos kvalitativt	
representativ krets av	
bokföringsskyldiga	138
och bokföringsskyldighet, ej	
prejudiciell verkan för vem som	
är företagare enligt skatterätten	
men bevisverkan därvid.....	100
Goods and services tax.....	29
grekisk.....	69, 70
Grekland.....	33

Gym.....	207	rättspolitisk utgångspunkt	14
Gåva	194	Konsumtionsneutralitet.....	57
—H—		Konsumtionsskatt.....	55
Handelsbolag.159, 170, 182, 184, 185, 189, 190, 191, 224		Kontroll.....	46
Harmonized sales tax	30	Kostnad	58
Hobby.....	151, 161	Kostnadsdelning.....	199
Holdingbolag.....	187	Kreditnota	191
—I—		Kumulativa effekter	56, 161
Ideell organisation		Kyrklig stiftelse.....	161
utländsk	168	Källskatter.....	58
Ideella föreningar ...146, 166, 168, 221		Källteorin	158, 222
allmännyttiga.....	35, 166	—L—	
utan vinstintresse	172	Lagertillgång.....	27, 81
Idrottsklubb	169	Lagvalsregler	
Immateriell tillgång.....	190	moms och punktskatter inom EU 47	
Immovable property	27	Latenta momskostnader	161
Import.....42, 47, 51, 58, 62, 70, 72		Legalitetsprincipen 13, 70, 72, 83, 148, 199	
Ingress	41	Lekman	13
Ingående mervärdesskatt.... 55, 58, 66, 71, 89, 94, 102, 121, 137, 147, 160, 188		Lettland	40
fordran på staten	72	Leverans av varor.....	86
jämkning (investeringsvara) 109, 131, 143		Liechtenstein.....	31
Inkomstskatt.....18, 23, 51, 62, 79, 87, 116, 128, 130, 134, 136, 140, 148, 154, 161, 166, 169, 171, 184, 189, 190, 194, 203, 204, 207, 213, 218, 221		Likformighetsprincipen	49
Inkomstslagen	194	Litauen	40
intäkter som faller utanför	195	Livsföringsinstitut.....	207
restinkomstslaget (tjänst). 152, 200, 219		Lotterier	169
Inkomstslaget kapital	158	Luxemburg. 33, 38, 69, 70, 74, 85, 214	
Inkomstslaget näringsverksamhet .. 26, 42, 44, 152		Lönsamhetsstudie.....	110
Inkomstslaget tjänst.....	151	—M—	
Innehav av tillgång	190	Maastrichtfördraget.....	16
Investeringsvara	109, 131, 143	Malta	40
Irland	32, 33, 35, 50	Marknadsekonomi	14
Island.....	31	Materiell tillgång.....	190
Italien	33	Mehrwertsteuergesetz	31
—J—		Mervärdesskatt	
Japan	30	förkortas moms	16
Jämkning av ingående mervärdesskatt investeringsvaror108, 131, 143		idén.....	38
—K—		lagvalsregler inom EU.....	47
Kanada	30	Mervärdesskattedirektivet.....	17
Kapitalinkomster.....	33, 158	Metod	
Karusellhandel.....	25	rättsdogmatisk	12
Kommun.....	82	Moder-dotterbolagsdirektivet ...21, 51, 135	
Konkurrensneutralitet.....	57	Moms	16
extern och intern.....	48	Moral	14
grundnorm	14	Multilateralt dubbelbeskattningsavtal	52
		Musikkonserter	169
		Myndighetsutövning	82
		—N—	
		Nederländerna..32, 33, 35, 74, 85, 214	
		Neutralitetsideal	
		forskningsmässigt.....	13
		Non-profit-making organizations....35, 79, 167, 169, 221	

Norge.....	31, 32, 33, 40
Normbildning	19, 24, 45, 78
Näringsbidrag.....	124
Näringsfastighet	165, 186, 192, 216
alltid näringsverksamhet.....	183
alltid om fastigheten innehas av	
juridisk person	183
Näringsidkare	
enligt förarbetena till BFL	90
Näringsverksamhet. 19, 152, 168, 182,	
188, 189, 194, 213, 216	
andra skatters etc. än moms	
koppling till.....	41
ej konkurrerande moms	58
former liknande	26, 42, 220
MLs formella koppling till, för	
bestämning av yrkesmässig	
verksamhet.....	11, 213
subjektiva rekvisit.....	149, 201, 217
—O—	
OECD	40
OECD:s modellavtal	52
Offentligrättsligt organ	82
Omsättning	
uppkomst	193
Omvärdering	
av underprisöverlåtelse	18, 112, 212
Ondernemer	35
Ordnad bokföring	89, 90, 109
Organisationer utan vinstintresse ..	169
—P—	
Paraplyorganisation	184
Personalvård.....	205
Planerad verksamhet	110
Polen.....	40
Portugal	39
Preamble.....	41
Preliminär skatt	58
Primärrätt.....	20
Pristillägg	190
Privatbostad.....	203
Privatbostadsfastighet... 145, 164, 193,	
217	
Privatbostadsfastigheter	
produkter från	163
Privatbostadsföretag.....	145, 163
produkter från fastighet hos.....	163
Privatbostäder.....	218
kan inte ingå i näringsverksamhet	
.....	164
Privatinvesterare.....	186
Proportionalitetsprincipen	203, 204
Prövningstillstånd	93, 162
Public body.....	82
Punktskatt.....	29, 69
Punktskatter	
alkoholskatt	42
cirkulationsdirektivet från EG	41,
49, 69	
energiskatt	42
lagvalsregler inom EU.....	47
reklamskatt	24, 42
Purist approach.....	66, 91
—Q—	
Qui facit per alium facit per se.....	69
—R—	
Rabatt	190
Realicen actividades.....	75, 85
Reciprocitetsprincipen ..	53, 60, 61, 91,
103	
stark ställning på momsområdet..	63
Registrerade trossamfund.....	146, 148,
166, 168, 221	
Religiösa institutioner	172
Representation	
intern och extern.....	204
Retroaktiv skattelagstiftning	
förbud mot.....	13
Rockmusikkonsert.....	169
Romersk rätt.....	69
Romfördraget	16
Royalty	190
Royaltydirektiv	
Ränta/royaltydirektivet.....	21
Rumänien	40
Ränta	97, 194
Räntedirektiv	
om räntebetalningar för	
privatpersoner.....	21
Rättsakter	41, 204
Rättstillämpare	13
Rättvisa	14
Rörelse	34, 75, 85, 152, 158
Rörelsemässig	34, 75, 85
—S—	
Sales tax	29
Samfällighet.....	192
Schweiz.....	31
Sekundärrätt	20
Självkostnadspris	162
Självständighetsrekvisitet.....	153, 213
Sjätte direktivet	17
Skattebortfall.....	203
Skattebrott	13, 66
Skatteflykt	203, 205
Skattefritt	
vid inkomstbeskattningen.....	194
Skatteobjekt	28
Skatteparadis	22
Skatteplanering	69, 70

Skattepliktig omsättning.....	12, 26
Skattesubjekt	11, 28, 213
Skattetillägg	66
Skatteundandragande	203, 205
Skatteverket	
SKV	68
Skattskyldig person	17
<i>kan</i> beskattas	58
SKV	
Skatteverket	68
Slovakien.....	40
Slovenien.....	40
Slutskattsedel	59
Spanien.....	33, 38, 74, 85, 214
Stadigvarande bostad	203
Staten.....	82
Statsbidrag.....	124
Steuerpflichtig	31
Stilleståndsersättning.....	196
Storbritannien....	17, 32, 36, 50, 69, 70, 74, 85, 214
Value Added Tax Act 1994.....	37
Supplementärregeln.....	26, 34, 42, 71, 80, 144, 145, 160
former liknande näringsverksamhet	220
Sveriges Riksdag.....	12, 22
—T—	
Taxable person	31, 35, 40, 79
Storbritannien.....	37
Taxe sur la valeur ajoutée.....	37
Testamente	194
Tillfällig förvärvsverksamhet.....	196
Tillgång	
näringsbetingad	159
Tillgångstänkande	5, 126
Tillhandahållande av tjänster	86
Tjänst.....	26, 86, 92, 97, 99, 103, 108, 112, 114, 115, 143, 144, 148, 163, 185, 188, 193, 206, 219
Tolkning	
fördragskonform (långtgående) ..	64
historisk	71, 169, 174
målstyrd	15, 70
teleologisk	14, 70
Tolkningsmetod	
teleologisk	14
Tolkningsmiljö	
ny 13	
Transaktionstänkande... 5, 19, 77, 121, 122, 125, 126, 127, 133, 137, 174	
Travhäst	
innehavare av.....	161
Trossamfund	
registrerade	35, 166
Tullunion	
EU	42
Tullverket.....	42
Turkiet.....	31
tysk.....	105
Tyskland	32, 37, 85, 214
Tätigkeit.....	38
Tätigkeit ausübt.....	75, 85
—U—	
Umsatzsteuergesetz.....	37
Underprissättning.....	101, 110, 194
Underskott.....	58, 151
Ungern	32, 33, 35
Unternehmer	37, 38
Uppbörd	46
Upphovsrätter	190
Upplagshavare	42
USA	30
Utgifter	
för att förvärva och bibehålla inkomster.....	205
Utgående mervärdesskatt....	58, 65, 72, 76, 81, 102, 109, 116, 123, 148, 163, 183, 200, 216
avskattning av avdrag.....	101
Uttagsbeskattning..	101, 131, 134, 136, 163, 194
bygg	27, 80, 192
underprissättning	110
—V,W—	
Vaktmästartjänster	162
Vara 26, 86, 92, 97, 99, 103, 108, 112, 114, 115, 122, 143, 144, 148, 163, 185, 186, 188, 193, 206, 219	
Varaktighet	151
Varaktighetsrekvisitet	154, 158, 213
Verksamhet	
del av	126
Verksamhetsbegreppet.....	19
behov förändring	125
Verksamhetsgren	126
Verksamhetstänkande	19, 77, 117, 119, 120, 122, 126, 127, 129, 137, 154, 155
Verksamhetsöverlåtelse	64
Wilmot-test	24
avdragssidan avgör om annan skatt är otillåten konkurrerande moms	58
skiljer andra skatter från momsen	54
Vinstmarginalbeskattning	30
Vinstrekvisit.....	150, 151, 213
Wirksamkeit.....	75
von Colson-principen.....	64
Vägsamfällighet	192

Värdepappershandel..... 158, 186

—Y—

Yrkesmässig verksamhet. 19, 142, 146
angående bestämningen genom
hänvisning till
näringsverksamhetsbegreppet i
hela 13 kap. IL 182
begränsning av, för allmännyttiga
ideella föreningar och
registrerade trossamfund under
vissa förutsättningar 166
bestämningen av skatteobjektet kan
influera bestämningen av
skattesubjektet i vissa
hänseenden..... 174
huvudregel 42, 44
hänvisning till
näringsverksamhetsbegreppet i
IL för andra skatter etc. än
momsen..... 41

hänvisning till subjektiva
förutsättningar för
näringsverksamhet.....150
strukturering bedömning i
förhållande till
näringsverksamhet och vice
versa148
supplementärregel26, 42
supplementärregeln160
vissa inkomster faller utanför
inkomstslagen enligt IL,
betydelsen av193
vissa tillfälliga omsättningar26, 163

—Ø—

økonomisk virksomhed85

—Ö—

Österrike.....33, 38, 85, 214
Övergång till fri omsättning42
Övervältringsprincipen..60, 61, 65, 66,
94, 95, 101, 110, 124, 132, 155, 204