

Momsens verksamhetsbegrepp i dåtid, nutid och framtid

Av Björn Forssén

1 Skall momsens verksamhetsbegrepp behållas och kan yrkesmässig verksamhet kopplas till inkomstskatterättens näringsverksamhet?

Med hänsyn till bl.a. två förhandsbesked om mervärdesskatt, RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13, skall denna artikel visa på problem för rättstillämpningen med verksamhetsbegreppet i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, i förhållande till EG-rättens ekonomisk verksamhet. Det handlar om att verksamhetsbegreppet i ML har vissa traditionella kopplingar till den nationella inkomstskatterätten och begreppen rörelse och verksamhet vilka inte är EG-rättskonforma. En särskild komplikation med rörelsebegreppet är att det inte bara influerar bestämningen av skatteobjektet, utan också bestämningen av skattesubjektet, och att Skatterättsnämnden (SRN) och Regeringsrätten inte gör en klar åtskillnad i sin prövning av en regel i ML om skatteobjektet från reglerna om skattesubjektet. Det handlar om 3 kap. 3 § första stycket 5 ML, där begreppet parkeringsverksamhet med en historisk koppling till det inkomstskatterättsliga parkeringsrörelse ingår för bestämningen av skattepliktig omsättning bestående i upplåtelse av parkeringsplatser (objektet).¹ Det kan anses medföra en icke avsedd begränsning av mervärdesskattens omfattning i förhållande till EG-rätten. En orsak till oklarheter i rättspraxis kan vara ett ointresse att ta tag i att skattesubjektet kan ges en alltför vidsträckt bestämning i förhållande till EG-rätten, genom hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, dvs. av vem som kan tillhöra momssystemet (skattesubjektet).

Förslag har också framlagts i utredningen Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74) om att utmönstra verksamhetsbegreppet ur ML. Finns det anledning till sådan åtgärd? Är det alls möjligt med hänsyn till EG-rätten? Verksamhetsbegreppet behandlas därför utifrån dåtid och nutid med avseende på om och hur äldre svensk rätt influerar gällande rätt, som inbegriper EG-rätten, och dessutom beträffande huruvida EG-rätten innebär att det bör finnas kvar i ML även i framtiden. Slutsatserna i artikeln återfinns också i ett verk från februari 2007.² Idén till översynen som ges här av verksamhetsbegreppet i nämnda tidsperspektiv, och som därmed avses ge en koncentrerad utveckling av slutsatserna, uppkom vid jämförelse av den strax därefter avfattade RÅ 2007 ref. 13 med RÅ 2003 ref. 80.

2 Begreppet parkeringsverksamhet i regel om skatteobjektet, påverkan av bestämningen av skattesubjektet

I RÅ 2003 ref. 80 ansågs en bostadsrättsförenings upplåtelse av parkeringsplatser till utomstående omfattad av regeln om skattepliktig omsättning, 3 kap. 3 § första stycket 5 ML. I RÅ 2007 ref. 13 ansågs ett bolags upplåtelse av platser för uppläggning av båtar omfattad av samma regel. I båda fallen berörs det faktum att regeln i fråga har sitt ursprung i äldre svensk

¹ Se Prop. 1989/90:111 s. 89 och 197 (Reformerad mervärdesskatt m.m.).

² EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen, av Björn Forssén (VJS. Stockholm 2007).

mervärdesskatt. Den infördes i punkt 8 andra stycket d av anvisningarna till 8 § lag (1968:430) om mervärdesskatt (GML) den 1 januari 1991 i samband med att tjänstebegreppet EG-anpassades. Regeln överfördes i sak oförändrad till 3 kap. 3 § första stycket 5 ML, när ML ersatte GML den 1 juli 1994. Regeringsrätten fastställde utan kommentarer majoritetens i SRN besked i RÅ 2007 ref. 13. Majoriteten i SRN hänvisar till uttalanden från förarbetena till ändringar i ML vid Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 av innebörd att regeln ansågs EG-rättskonform. Emellertid framgår av förarbetena att någon prövning av begreppet parkeringsverksamhet med avseende på kopplingen till inkomstskattens parkeringsrörelse aldrig skedde.³ Majoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 kan sägas bekräfta detta. Majoriteten i SRN anger att prövningen av regeln i fråga i förarbetena gjordes mot bakgrund av EG-målet 173/88 (Henriksen). Det fallet gällde huruvida tillämpning av den direktivbestämmelse som motsvarar aktuell regel i ML förutsätter att upplåtta parkeringsplatser ingår i samma fastighetskomplex som bostäderna och att upplåtelse görs till hyresgästen av en och samma hyresvärd.⁴ Uttalandena från förarbetena av innebörd att regeln i ML är EG-rättskonform kan inte anses ske med beaktande av frågan om kopplingen till inkomstskattens rörelsebegrepp. Nämda förutsättningar för direktivbestämmelsens tillämplighet avser nämligen skatteobjektets beskaffenhet och inte de subjektiva rekvisiten för rörelse.

Majoriteten i SRN i RÅ 2007 ref. 13 hänvisade till att EG-domstolen i målet C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn) funnit att den motsvarande direktivbestämmelsen till regeln i fråga i ML omfattar upplåtelse för samtliga transportmedel, dvs. inte bara bilar, utan även båtar. Minoriteten i SRN ansåg att en mervärdesbeskattning med stöd av regeln inte var möjlig med hänsyn till legalitetsprincipen, då de svenska förarbetena och svenskt språkbruk innebär att avsikten var att skatteplikten skulle omfatta ”parkering av motorfordon i en särskild verksamhetsgren”, inte upplåtelse av parkeringsplatser för båtar. Varken majoriteten eller minoriteten i SRN går in på huruvida den historiska kopplingen till inkomstskattens rörelsebegrepp påverkar bestämningen av skattesubjektet. Rättsfallet är därför till föga vägledning för gällande rätt avseende ML:s verksamhetsbegrepp.

Det är förstaeligt att sökanden till stöd för överklagandet till Regeringsrätten åberopar ett utlåtande från professor Björn Westberg med avseende på legalitetsprincipen. Om legalitetsprincipen innebär att upplåtarens prestation (objektet) inte är skattepliktig, skall vederbörande inte tillhöra momssystemet, vilket hade varit ett tillräckligt svar på ansökan om förhandsbesked för sökanden. Eftersom frågan inte behövde ha s.k. prejudikatsvärde för att Regeringsrätten skulle pröva överklagandet av SRN:s förhandsbesked, behövde inte sökanden gå in på frågan om bestämningen av skattesubjektet, för att ha möjligheten att erhålla ett besked om att denne inte skulle tillhöra momssystemet. Emellertid borde Regeringsrätten – åtminstone som *obiter dicta* – ha gått in på betydelsen av nämnda koppling till inkomstskatterätten för frågan om vem som kan tillhöra momssystemet. Nu vet läsaren av förhandsbeskedet egentligen bara att det enligt svensk rättspraxis föreligger en skyldighet att redovisa och erlägga utgående moms för upplåtelse av båtuppläggningsplatser, om upplåtaren omfattas av rekvisiten för yrkesmässig verksamhet. Att dessa rekvisit alls är uppfyllda kan enbart antas som förutsatt av SRN och Regeringsrätten. Läsaren av rättsfallet kan inte uttolka

³ Se SOU 1994:88 s. 110 och 114 (Mervärdesskatten och EG), som ledde till Prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG).

⁴ Se artikel 13B.b2 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet, som ersattes av artikel 135.2b i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), när mervärdesskattedirektivet ersatte sjätte direktivet och EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG), första direktivet, den 1 januari 2007. Av tredje stycket i preambeln i mervärdesskattedirektivet framgår att det i princip inte skall medföra några materiella ändringar att mervärdesskattedirektivet ersatte första och sjätte direktiven.

om SRN eller Regeringsrätten anser att den historiska kopplingen till inkomstskattens rörelsebegrepp alls influerar bestämningen av skattesubjektet, dvs. av vem som kan tillhöra momssystemet.

Om en person förutsätts uppfylla rekvisiten för yrkesmässig verksamhet, skall vederbörande mervärdesbeskattas för objektet (prestationen) bestående i upplåtelse av båtuppläggningsplatser enligt majoriteten i SRN, medan minoriteten anser att denne inte kan påtvingas beskattningsåtgärd. Minoriteten i SRN anger i stället att vederbörande själv kan yrka på mervärdesbeskattning enligt principen om s.k. direkt effekt med EG-rätten, för att kunna utöva avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv.

I RÅ 2003 ref. 80 däremot är majoriteten i SRN 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 förbi den frågeställningen och fastställer majoritetens i SRN besked, men hänvisar enbart till regeln om skatteobjektet, 3 kap. 3 § första stycket 5 ML. Det är inte heller till någon vägledning för gällande rätt avseende ML:s verksamhetsbegrepp.

RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13 visar ändå på ett behov av lagförtydligande angående ML:s verksamhetsbegrepp med avseende på historiska kopplingar till den nationella inkomstskatterätten. Minoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 anser att uthyrningen av parkeringsplatser till utomstående omfattas av bostadsrättsföreningens förvaltning av bostadshuset 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 (skattskyldig person) har *en* ekonomisk verksamhet. Minoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 behandlar korrekt regeln om skatteobjektet, men uttalar inte med tillräcklig tydlighet att resonemanget 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.

3 Icke skatterättsligt rörelsebegrepp i regel om skatteobjektet, påverkar inte bestämningen av skattesubjektet

Det historiska tolkningsproblemet enligt RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13 med begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första stycket 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. EG-rätten innebär att regler om skatteobjektet med rekvisit som handlar om subjektets status enbart förekommer beträffande vissa fall av omsättningar av organisationer utan vinstintresse och liknande.⁵

I sammanhanget kan nämnas att det finns regler om skatteobjektet i 3 kap. 3 § första stycket 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 stycket 4 respektive 6 ML, där skattepliktig omsättning anges gälla för rumsuthyrning i hotellrörelse respektive upplåtelse för fartyg av hamnar. Hotellrörelse omfattades av mervärdesskatteplikt redan före 1991, och begreppet – som överfördes i sak oförändrat till ML – baserades enligt förarbetena till GML på lagen från 1966 om hotell- och pensionärsrörelse.⁶ 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.⁷ Både hotellrörelse och hamnrörelse skiljer sig sålunda från parkeringsrörelse såtillvida att begreppen inte kopplar till inkomstskattens rörelsebegrepp.

Ett annat problem än det som berörs här har emellertid förekommit i rättstillämpningen beträffande GML och ML angående verksamheter som är tillståndspliktiga, vilket är fallet med hotellrörelse. Problemet är att det ibland har hävdats från skatteförvaltningens sida att tillståndsfrågan skulle utgöra något slags ”fjärde rekvisit” för rörelse eller näringsverksamhet utöver varaktighet och självständighet och det i äldre praxis beaktade vinstrekvisitet. Det har dock aldrig etablerats som gällande rätt för bestämningen av subjektets status vare sig inkomstskatte- eller momsmässigt. I linje härmed har Regeringsrätten, i ett fall angående en tillståndspliktig taxirörelse, ansett att den har varit skattepliktig enligt IL, trots att den saknade erforderligt tillstånd.⁸ Frågor om tillstånd kan sålunda enbart ha betydelse för bestämningen av skatteobjektet enligt ML, såsom med polistillstånd för hotellrörelse. Huruvida det 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 stycket 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 Se artikel 13A i sjätte direktivet (artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet). En annan sak är det för övrigt att begränsningen av mervärdesbeskattningen av allmännyttiga ideella föreningar (och registrerade trossamfund) enligt ML inte är EG-rättskonform, då begränsningen inte anges i 3 kap. ML om undantag från skatteplikt för vissa omsättningar (skatteobjektet), utan i 4 kap. 8 § ML med avseende på subjektet och begreppet yrkesmässig verksamhet. Det berörs inte särskilt i denna artikel, 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.

⁶ Se Prop. 1968:100 s. 67 (Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m.), Prop. 1989/90:111 s. 107 och 197 och Prop. 1993/94:99 s. 149 (Ny mervärdesskattelag).

⁷ Se Prop. 1989/90:111 s. 89, 197 och 198.

⁸ Se RÅ 2005 ref. 14.

4 Felaktig urvalsprocess för bestämningen av skattesubjektet förstärks av icke EG-rättskonform historisk koppling till inkomstskattens verksamhets- och förvärvskällebegrepp

EG-rätten om moms har ett absolut företräde framför svensk rätt på området. Därför fyller normalt sett en historisk tolkningsprincip inte någon större funktion för prövningen av EG-rättskonformiteten med begreppen i ML. EG-domstolen tillämpar en teleologisk tolkningsmetod, och den bör i momssammanhang vara av det slag som Jan Kellgren kallar målstyrd lagtolkning. Ändamålet är avgörande även för den varianten av teleologisk tolkning. Den handlar mera om att ”beakta ändamål [mål] för rättstillämpningen, inte för en enskild regel”.⁹ Det passar bra för momsen, där det grundläggande målet med tillämpningen av reglerna är att åstadkomma en konkurrensneutral åtskillnad av vem som kan tillhöra momssystemet (företagaren) och vem som är konsument. Frågan är om ML är effektiv för den urvalsprocessen.

En historisk tolkning av ett begrepp i ML kan däremot få betydelse för rättstillämpningen, beroende på det *lex scripta*-krav som följer av den grundlagsfästa legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder. Det är inte EG-rättskonformt, men det svenska dualistiska rättssystemet medför i sådant fall att legalitetsprincipen utgör ett hinder för mervärdesbeskattning mot den enskildes vilja. En beskattningsbar person (skattskyldig person) kan åberopa direktivrättens s.k. direkta effekt och själv yrka på mervärdesbeskattning, för att kunna utöva avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv.¹⁰ Detta påtalar minoriteten i SRN i RÅ 2007 ref 13 angående begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML. Ineffektiviteten i urvalsprocessen för bestämningen av skattesubjekt respektive konsumenter förstärks sedan av att förklaringen till att SRN och Regeringsrätten i RÅ 2003 ref. 80 får uppfattas utgå från den icke EG-rättskonforma premissen att ett och samma subjekt kan ha mer än en yrkesmässig verksamhet sannolikt också är historisk. En koppling sker nämligen 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.¹¹

5 Verksamhetsbegreppets historiska koppling till inkomstskattens verksamhets- och förvärvskällebegrepp är obsolet

Den historiska kopplingen i förarbetena i ML till det inkomstskatterättsliga verksamhets- och förvärvskällebegreppet borde inte utgöra något problem för SRN och Regeringsrätten. Den kan nämligen anses obsolet.

Begreppet förvärvskälla utmönstrades ur inkomstskattelagstiftningen genom att IL ersatte kommunalskattelagen (1928:370), KL, och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt vid 2002 års taxering. Emellertid förändrar det inte att förarbetena till ML hänvisar till inkomstskatterätten från tiden före den 1 januari 1994 för bestämningen av verksamhetsbegreppet i yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML.¹² Redan i förarbetena markerades dock att det äldre verksamhets- och förvärvskällebegreppet i KL från tiden före den 1 januari 1994 enbart kunde vara till viss ledning för ML:s verksamhetsbegrepp, och att en sådan koppling inte fick ge oönskat resultat vid mervärdesbeskattningen. Prövningen av

⁹ Se Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 203, av Jan Kellgren (Iustus förlag, Uppsala 1997).

¹⁰ Se RÅ 2000 ref. 5 och däri refererade EG-målen 26/62 (van Gend en Loos), 6/64 (Costa) och 8/81 (Becker).

¹¹ Se Prop. 1993/94:99 s. 165.

¹² Se Prop. 1993/94:99 s. 165.

verksamhetsbegreppets innebörd har sålunda förutsatts ske med hänsyn till de för mervärdesskatten särskilda villkoren.¹³ Prövningen av om begreppet verksamhet i yrkesmässig verksamhet är uppfyllt kan därmed förutsättas avse en verksamhet, oavsett om olika aktiviteter hos subjektet i fråga saknar naturlig anknytning. Det medger en EG-rättskonform prövning. Det finns nämligen inte något stöd i EG-rätten för att tala om skilda förvärvskällor i betydelsen olika verksamheter vid prövningen av begreppet yrkesmässig verksamhet.

En beskattningsbar person (skattskyldig 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 moms-systemet och avdragsreglerna skall tillämpas.¹⁴ 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 artikel 9.1 första och andra styckena 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 artiklarna 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 artikel 17.5 a och b i sjätte direktivet ersatts med det för blandad verksamhet mera tydliga verksamhetsgren i artikel 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 stycket tredje meningen av anvisningarna 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 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. 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. Eftersom förarbetena i 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 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 direktivrätten i ML skall innebära att ett subjekt endast kan ha en verksamhet med avseende på begreppet yrkesmässig verksamhet.

6 Inkomstskatterättsliga regler för juridiska personer som ger icke EG-rättskonform bestämning av skattesubjektet

¹³ Se Prop. 1993/94:99 s. 165 angående verksamhetsbegreppet och kopplingen till KL från tiden före den 1 januari 1994.

¹⁴ Se punkterna 33 och 35 i EG-målet C-400/98 (Breitsohl).

Ett annat problem som inte berörs av SRN eller Regeringsrätten i RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13 är att bestämningen av yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML idag sker med en koppling till IL:s näringsverksamhetsbegrepp som innebär att juridiska personer kan få tillträde till momssystemet utöver vad som förutsätts enligt EG-rätten. Beträffande beskattningsbar person (skattskyldig person) gör inte EG-rätten någon skillnad mellan fysiska och juridiska personer. Den problematiken verkar SRN och Regeringsrätten värja sig för, vilket kan förklara problemen med att åtskilja regeln om skattesubjektet från en regel om skatteobjektet som innehåller ett inkomstskatterättsligt rörelsebegrepp.

IL infördes den 1 januari 2000 (med tillämpning första gången vid 2002 års taxering). 4 kap. 1 § 1 ML hänvisade tidigare till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 21 § första meningen KL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet. Motsvarande ordning skulle ha inneburit en hänvisning till 13 kap. 1 § första stycket andra meningen i IL, men utan någon motivering har en utvidgning skett såtillvida att 4 kap. 1 § 1 ML hänvisar till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL, genom SFS 1999:1283 som trädde i kraft den 1 januari 2001. Det innebär att en juridisk person såsom ett aktiebolag eller en ekonomisk förening har yrkesmässig verksamhet formellt sett redan på grund av att juridiska personer enbart beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Regeringsrätten har i ett förhandsbesked om koncernbidrag uttalat att redan ett nybildat, vilande aktiebolag kan anses bedriva näringsverksamhet och att den fortgår tills bolaget upphör.¹⁵ Även om en sådan person inte uppfyller kraven för att kvalificera som beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, som ersatte motsvarande begreppet skattskyldig person i artikel 4.1 i sjätte direktivet, kan den formellt sett anses tillhörig momssystemet. En juridisk person har, trots avsaknad av förvärvssyfte med förvärv till en aktivitet, yrkesmässig verksamhet formellt sett, och kan i princip yrka på att mervärdesbeskattas för en skattepliktig omsättning om en krona, för att kunna utöva avdragsrätt för ingående moms på förvärven. Det är inte EG-rättskonformt, då direktivrätten förutsätter förvärvssyfte för att någon med en ekonomisk verksamhet skall anses ha karaktären av beskattningsbar person.

I stället för att behandla nämnda brist på EG-rättskonformitet kan Regeringsrätten antas förutsätta att rekvisitet yrkesmässig verksamhet är uppfyllt, bara för att fråga är om upplåtelse av fastighet och att sådant innehav hos juridiska personer sedan skattereformen 1990 alltid utgör näringsfastighet. Av 13 kap. 1 § andra stycket IL följer att innehav av näringsfastighet alltid anses utgöra näringsverksamhet. I RÅ 2007 ref. 13 sker inte någon hänvisning till RÅ 2003 ref. 80, men det är av intresse att Regeringsrätten i sistnämnda fall hänvisar i rättsfallsförteckningen till RÅ 1994 not. 302. Av RÅ 1994 not. 302 framgår att Regeringsrätten redan på GML:s tid ansåg att "[i]nnehav av en näringsfastighet får ... anses medföra att även yrkesmässig verksamhet ... föreligger". Att den generella och icke EG-rättskonforma utvidgningen av begreppet yrkesmässig verksamhet 2001 för juridiska personer inte har uppmärksammats av Regeringsrätten kan sålunda bero på att just på fastighetsområdet, vilket berörs i RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13, förelåg redan en tillika icke EG-rättskonform utvidgning av yrkesmässig verksamhet för juridiska personers fastighetsinnehav.¹⁶

EG-domstolens praxis innebär 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). Att en investering i sig genererar

¹⁵ Se RÅ 2006 ref. 58.

¹⁶ Se 2 kap. 14 § IL, Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501 (Reformerad inkomst- och företagsbeskattning) och RÅ 1994 not. 302.

avkastning i form av ränta e.d. är inte tillräckligt för att innehavaren av tillgången skall anses ha en sådan ekonomisk verksamhet. Det skall vara fråga om en utåtriktad aktivitet, och inte bara om att förvalta eget kapital, oavsett hur omfattande en sådan sysselsättning i sig kan vara.¹⁷ Förvärvsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL uttrycker ett förvärvssyftet, och i Regeringsrättens praxis ligger ett motsvarande varaktighetsrekvisit i det begreppet, när det gäller att skilja kapitalinkomster från näringsverksamhet (rörelse). Regeringsrätten anser att värdepappershandel (rörelse) förutsätter att fråga inte enbart är om subjektets i fråga egen förmögenhetsförvaltning. Det skall i stället vara fråga om att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare med investeringsobjekt. Det får dessutom inte vara fråga om den typ av portföljförvaltning som inriktas på kortsiktiga spekulationsvinster, utan värdepappershandel (rörelse) förutsätter en jämn avkastning eller realvärdesäkring.¹⁸ Om ordningen återställs till den som gällde före 2001, dvs. att hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML begränsas till nämnda lagrum i 13 kap. IL och inte till hela kapitlet, kan verksamhetsbegreppet i ML anses förenligt med direktivrättens ekonomisk verksamhet. Lagrummet i fråga, 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, innehåller ett självständighetsrekvisit precis som med den EG-rättsliga bestämningen i övrigt av beskattningsbar person. Eftersom det tredje subjektiva rekvisitet för näringsverksamhet – vinstsyfte – inte längre uppställs enligt inkomstskattemålet RÅ 1998 ref. 10, kan nämnda återställande anses innebära att bestämningen av yrkesmässig verksamhet i ML blir EG-rättskonform.¹⁹

Den inkomstskatterättsliga lagstiftningen definierar inte inkomstbegreppet, utan ”inkomstbeskattningens omfattning anges i stället genom ... inkomstlagen”.²⁰ Grunden för inkomstbeskattningen har dock alltsedan 1928 års KL varit och är alltså 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 värdetförändringar och vinster på själva inkomstkällan.²¹ Att förvärvskällebegreppet utmönstrades genom införandet av IL innebär enbart att den klassiska frågeställningen om en person har en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller har inkomster som skall beskattas i det inkomstslaget inte längre är av intresse. Det var för övrigt mera en fråga om skrivsätt i domar och doktrin. Någon materiell skillnad är inte avsedd med utmönstringen av förvärvskällebegreppet. Redan genom källteorin finns ett inkomstskatterättsligt varaktighetsrekvisit och ett aktivitetskrav beträffande ekonomisk verksamhet kan utläsas i uttrycket ”economic activity” i den engelska språkversionen av artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet eller tidigare artikel 4.1 i sjätte direktivet. Sedan kan den grad av aktivitet som Regeringsrättens nuvarande praxis ger varaktighetsrekvisitet beträffande inkomst av näringsverksamhet anses förenlig med EG-domstolens uppfattning om när en investering konstituerar ekonomisk verksamhet.

Återställs ordningen till den som gällde före 2001 blir sålunda hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till inkomstskatterätten EG-rättskonform materiellt sett, med hänsyn till rådande praxis hos Regeringsrätten och EG-domstolen. En gemensam beskattningsram mellan de båda

¹⁷ Se EG-målen C-333/91 (Sofitam), punkt 12; C-80/95 (Harnas & Helm), punkt 18; och C-142/99 (Floridienne), punkt 28 samt hänvisning i ”Harnas & Helm”-målet till ett liknande avgörande i EG-målet C-60/90 (Polysar) och kommentar av EG-målet C-155/94 (Wellcome Trust) i SOU 2002:74 Del 1 s. 82.

¹⁸ Se RÅ 1981 1:4 och RÅ 1988 not 276.

¹⁹ Se artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet (artikel 4.1 i sjätte direktivet), där det framgår att beskattningsbar person (skattskyldig person) som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet har sådan karaktär oberoende av den ekonomiska verksamhetens syfte eller resultat.

²⁰ Se SOU 1989:33 Del II s. 20 (Utredningen om reformerad inkomstbeskattning).

²¹ Se SOU 1989:33 Del I s. 54 (Utredningen om reformerad inkomstbeskattning).

skattelagen är inte något axiom, när det gäller bestämningen av vem som är företagare. Emellertid har det klara fördelar förfarandemässigt sett och i skatteprocessen att bevisningen kan företas samlat på det temat. Det finns med rådande rättsläge inte någonting som hindrar ett formellt närmande av IL:s näringsverksamhetsbegrepp till ML och EG-rätten, när det gäller att skilja ut företagaren från konsumenten. Det beläggs av ett förhandsbesked om moms, RÅ 1996 not.168, där en kyrklig stiftelse, med hänsyn till ”arten och omfattningen” av dess omsättning, ansågs bedriva näringsverksamhet enligt 21 § KL och ha yrkesmässig verksamhet enligt ML, trots att vaktmästartjänsterna som ansökan om förhandsbesked avsåg tillhandahölls till självkostnadspris. Regeringsrätten fastställde SRN:s bedömning, och enligt samtal med SRN:s Niclas von Oelreich gick SRN på huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML, där den formella hänvisningen till inkomstskatterättsens näringsverksamhet för bestämningen av yrkesmässig verksamhet återfinns. Därmed kan under rådande praxis den s.k. supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML om yrkesmässig verksamhet för verksamheter som enbart är jämförliga med näringsverksamhet anses obsolet och utmönstras ur ML. Om det i praxis inte sker en återgång till att beakta ett vinstrekvisit för bestämningen av de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet, kan ett återställande av ordningen som gällde före 2001 med en hänvisning i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, som motsvarar 21 § KL, ske.

7 ”Verksamhetstänkande” och ”transaktionstänkande”

Utredningen SOU 2002:74 missar den icke EG-rättskonforma formella utvidgningen av yrkesmässig verksamhet 2001. Utredningen tar i stället upp att ett ”verksamhetstänkande” skall ersättas av ett ”transaktionstänkande” i ML och verksamhetsbegreppet utmönstras ur ML. Ett ”verksamhetstänkande” och ett verksamhetsbegrepp är emellertid nödvändigt att ha i ML som en motsvarighet till ekonomisk verksamhet, för att kunna bestämma skattesubjektet, dvs. vem som kan tillhöra momssystemet. Ett ”transaktionstänkande” får i stället fortsatt bestämma i vilken grad en sådan person skall tillhöra momssystemet. Framför allt RÅ 2003 ref. 80 visar på behovet av att ha båda tänkesätten för bestämningen av ML:s omfattning. Rättsfallet visar också på vikten av att tänkesätten hålls strikt isär, så att ”verksamhetstänkandet” har bäring på regeln om skattesubjektet och ”transaktionstänkandet” på en regel om skatteobjektet. Det beläggs av en analys av RÅ 2003 ref. 80 i förhållande till en återgivning av de resonemang som en gång ledde till problematiken med begreppet parkeringsverksamhet i ML.

Redan från början uppmärksammade Fastighetsägareförbundet problemet med inblandningen av rörelsebegreppet i regeln i fråga om skatteplikt för upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet. Inför introduktionen av regeln den 1 januari 1991 avfattade Riksskatteverket (RSV) en promemoria benämnd Parkeringsverksamhet ur mervärdesskattesynpunkt.²² Den upptog inte ifrågavarande problematik med åtskillnad av prövningen av skattesubjektet respektive skatteobjektet. Emellertid kunde förbundet i en artikel 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”. Förbundet tolkade RSV 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”.²³

²² Se RSV:s promemoria Parkeringsverksamhet ur mervärdesskattesynpunkt av 1990-12-03 (dnr D29-1487-90).

²³ Se Fastighetstidningen 1.1991, s. 25, artikeln Upplåtelse av p-plats ur momssynpunkt, av förbundsjuristerna Leif Holmqvist och Christer Högbeck, Fastighetsägareförbundet.

Minoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 uttrycker den problematik med regeln i fråga som beskrevs vid dess tillkomst 1991 av Fastighetsägareförbundet, genom att tala om ”en särskild förvärvskälla avseende rörelse” med avseende på bostadsrättsföreningens uthyrningen av parkeringsplatser till utomstående. Minoriteten angav att vid bestämmelsens tillkomst den 1 januari 1991 ”synes utgångspunkten för avgränsningen av det skattepliktiga området ha varit att parkeringsverksamheten hänförts till rörelse enligt kommunalskattelagen i dess lydelse intill den 1 januari 1991 gällande lydelse samt med sådan rörelse jämförlig verksamhet”. Minoriteten menade att sammanslagningen av inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse till näringsverksamhetsbegreppet som skedde då i KL medförde att det lagtekniskt saknades förutsättningar för att låta avgränsningen komma till uttryck i GML. Minoriteten i SRN menar att det särskilda stadgandet om att skattefriheten inte omfattade ”upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet” infördes i stället, och att det därför saknades ”anledning att anta att någon avsikt förelåg att i sak ge begreppet parkeringsverksamhet en annan innebörd än begreppet parkeringsrörelse på det sätt sådan rörelse skulle anses föreligga enligt vad som gällde enligt kommunalskattelagen”.²⁴

Både majoriteten och minoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 kan sägas göra en ekonomisk bedömning baserad på grundprincipen om konkurrensneutralitet för indelningen av personer i företagare som kan tillhöra momssystemet respektive konsumenter. Även om tolkningsresultatet blir olika uppfyller således båda tolkningarna den EG-rättsliga effektivitetsprincipen, då konkurrens- och konsumtionsneutraliteten är grundläggande för mervärdesskatten som idé. Den momsmässiga neutralitetsprincipen fanns sålunda redan före Sveriges EU-inträde 1995. Att majoriteten i SRN och Regeringsrätten kan anses etablera en svensk rättspraxis i strid mot EG-rätten, genom att avgörandet kan uppfattas förutsätta att ett subjekt kan ha fler än en verksamhet, beror på att det inte korrekt och strikt hänför ”verksamhetstänkandet” till prövningen av subjektets status respektive ”transaktionstänkandet” till prövningen av objektets status. Majoriteten pekade för sin bedömning på att uthyrningen till utomstående utgjorde ca 60 procent av samtliga parkeringsplatser i föreningens garage. Det ”transaktionstänkandet” använder majoriteten i samband med prövningen av 4 kap. ML och kommer fram till att bostadsrättsföreningens uthyrning till utomstående får anses vara ”en från fastighetsförvaltningen avskild yrkesmässig verksamhet”. Det är inte EG-rättskonformt dels på grund av att det kan uppfattas som att ML förutsätter att ett och samma subjekt kan ha fler än en verksamhet, dels på grund av att 4 kap. ML handlar om skattesubjektet och inte objektet, som behandlas i den aktuella regeln 3 kap. 3 § första stycket 5 ML. Minoriteten i SRN kan uppfattas betona ett ”verksamhetstänkande”, när den talar om att de boendes efterfrågan på parkeringsplatser kan fluktuera beroende på olika faktorer och därmed inte alltid förutses. Bristen i förhållande till EG-rätten är att minoriteten i SRN inte talar om verksamhetsgren. Minoriteten i SRN behandlar korrekt regeln om skatteobjektet, men borde ha talat om en ”särskild verksamhetsgren” beträffande uthyrningen till utomstående. Det gjorde minoriteten i SRN i RÅ 2007 ref. 13, vilket bättre stämmer med EG-rätten, då det därmed inte kan antas att minoriteten anser att ML ger utrymme för fler än en verksamhet hos samma subjekt.

8 Problem med fastighetsbegreppet, påverkan från ”tradition” att inte behandla icke EG-rättskonforma regler om skatteobjektet vid bestämningen av skattesubjektet

²⁴ Se även Prop. 1989/90:111 s. 89, där det anges att ”[s]kattefriheten bör ... inte omfatta ... upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsrörelse”.

Reglerna om skatteplikt bl.a. för upplåtelse av parkeringsplats, rumsuthyrning i hotellrörelse och upplåtelse för fartyg av hamnar i 3 kap. 3 § första stycket ML utgör undantag från huvudregeln om undantag från skatteplikt för överlåtelse eller upplåtelse av fastighet i 3 kap. 2 § ML. Det undantaget utgör i sin tur ett av de i 3 kap. ML angivna undantagen från den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första stycket ML, vilken sedan 1991 inte bara gäller omsättning av varor, utan också omsättning av tjänster. Redan under GML:s tid EG-anpassades sålunda svensk mervärdesskatterätt med avseende på vilka objekt mervärdesskatten omfattar. Däremot återstår i det hänseendet ännu att åtgärda att fastighetsbegreppet inte är EG-rättskonformt. Majoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 och Regeringsrätten bortser från subjektfrågan och betydelsen för den av kopplingen av begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML till inkomstskattens rörelsebegrepp. Prövningen av den regeln mot bakgrund av ”Henriksen”-målet har enbart avsett skatteobjektets beskaffenhet. Emellertid har även prövningen på det temat varit alltför begränsad i ett EG-rättsligt perspektiv, då fastighetsbegreppet är snävare än direktivrättens fast egendom.²⁵ Att Regeringsrätten sålunda har underlåtit att ge ordentlig vägledning i såväl objektsfrågan som subjektfrågan förklarar sannolikt att Skatteverket (SKV) i skrivelser om parkeringsverksamhet och moms hänvisar till RÅ 2003 ref. 80 och ”Henriksen”-målet, men underlåter att gå in på vare sig det lex scripta-krav för beskattning som legalitetsprincipen uppställer eller frågan om bestämningen av yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML är EG-rättskonform.²⁶

Problemen med just omfattningen av mervärdesbeskattningen av parkeringsverksamhet började med RSV:s promemoria i samband med införandet av skatteplikten för upplåtelse av parkeringsplatser i sådan verksamhet 1991.²⁷ Genom åren har det kring frågan huruvida parkeringsverksamhet omfattas av momssystemet florerat olika tumregler i praktisk tillämpning med avseende på antal parkeringsplatser. Det finns inte något belägg för en sådan bestämning av skatteobjektet i artikel 13B.b2 i sjätte direktivet eller nuvarande artikel 135.2b i mervärdesskattedirektivet. Det är emellertid inte otänkbart att rättstillämpare influeras av den ”traditionen” vid tolkningen av majoritetens i SRN i RÅ 2003 ref. 80 ”transaktionstänkande”, och att det ger felaktiga impulser när skattesubjektet skall bestämmas.

9 Särskilda problem med fastighetsbegreppet för bestämningen av skatteobjektet

Dessutom är det alltså ett särskilt problem med bestämningen av skatteobjektet generellt sett på fastighetsområdet att ML använder just fastighet, vilket inte är EG-rättskonformt. Fastighet omfattar, till skillnad från direktivrättens fast egendom, enbart fastighetsindelad mark. I fastighetsrekommendationen RSV Im 1993:4 angav RSV att skatteplikt inte förelåg för

²⁵ I punkt 25 i EG-målet C-409/98 (Mirror Group) talar EG-domstolen om ”uthyrning av fast egendom” (*eng.* ”leasing or letting of immovable property”) enligt artikel 13B.b2 i sjätte direktivet (artikel 135.2b i mervärdesskattedirektivet), vilken artikel motsvarar 3 kap. 2 § (första stycket) ML.

²⁶ 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 däremot, 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, tagit upp bl.a. just 3 kap. 3 § första stycket 5 ML angående mervärdesbeskattning av upplåtelse av parkeringsplatser och problematiken med behovet av prövning av lex scripta-kravet mot avfattningen av regeln i fråga i ML och ordet ”parkeringsverksamhet” däri. Författaren till denna artikel var med om att ta fram advokatsamfundets remissvar.

²⁷ I sammanhanget kan för övrigt noteras att ett av Regeringsråden vilka utan någon närmare motivering fastställde majoritetens i SRN avgörande i RÅ 2003 ref. 80 också en gång skrev under den promemoria av 1990-12-03 från RSV vilken har varit roten till mycket av det onda för rättstillämpningen i förevarande hänseende.

”[t]illhandahållande av enbart råmark för uppläggning av båt”, då det ansågs utgöra ”skattefri upplåtelse av fastighet”. Regeln i fråga i GML överfördes oförändrad till ML som 3 kap. 2 § ML. Det är i linje med RÅ 2003 ref. 80 och att undantaget från undantaget för parkeringsverksamhet enligt 3 kap. 3 § första stycket 5 ML inte blir aktuellt så länge huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet enligt 3 kap. 2 § ML omfattar upplåtelsen. Emellertid kan problem ändå uppkomma med avseende på skillnaden mellan fastighet och fast egendom. Det visar sig beträffande upplåtelse av gatumark, torg och annat som inte är fastighetsindelad. I fastighetsrekommendationen anges att bl.a. upplåtelse av gatumark, torg och marknadsplatser bör anses som skattefri upplåtelse av mark. Emellertid medför en bokstavstolkning av 3 kap. 2 § ML att lagrummet inte aktualiseras för upplåtelse av icke fastighetsindelad mark, utan då gäller den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första stycket ML. Fastighetsrekommendationen har ”upphävts” genom RSV 2001:18 i och med utgången av maj 2001, men problematiken med det icke EG-rättskonforma fastighetsbegreppet i ML och legalitetsprincipen kvarstår. Dessa problem tar inte SRN och Regeringsrätten upp i vare sig RÅ 2003 ref. 80 eller RÅ 2007 ref. 13.

10 Sammanfattning och avslutande synpunkter

De inledande frågorna besvaras jakande. ML:s verksamhetsbegrepp skall behållas och yrkesmässig verksamhet kan kopplas till inkomstskatterättens näringsverksamhet (se avsnitt 1). Verksamhetsbegreppet bör emellertid inte influeras av äldre svensk rätt, då ett dylikt dåtidsperspektiv kan medföra icke EG-rättskonforma uppfattningar om att samma subjekt kan ha mer än en verksamhet momsmässigt. Det var möjligt på GML:s tid, men inte efter Sveriges EU-inträde 1995. Därför bör klargöras i ML att verksamhetsbegreppets historiska koppling till inkomstskattens verksamhets- och förvärvskällebegrepp är obsolet. Hänvisningen i förarbetena i ML till dessa inkomstskatterättsliga begrepp enligt gällande rätt från tiden före den 1 januari 1994 för bestämningen av verksamhet i begreppet yrkesmässig verksamhet kan leda till nämnda icke EG-rättskonforma uppfattning. SRN och Regeringsrätten i RÅ 2003 ref. 80 verkar ha utgått från det icke EG-rättskonforma antagandet att samma subjekt kan ha fler än en verksamhet momsmässigt sett (se avsnitten 4 och 5).

Problem uppkommer även på temat EG-rättskonformitet med tolkningar utifrån äldre svensk rätt, när verksamhetsbegreppet förekommer i en regel i ML om skatteobjektet och kopplar till det inkomstskatterättsliga rörelsebegreppet, och influerar bestämningen av skattesubjektet. En sådan sammanblandning kan leda till att prövningen av skattesubjektet, dvs. av vem som kan tillhöra momssystemet, sker en gång till i samband med prövningen av skatteobjektet, dvs. av om en sådan person skall tillhöra momssystemet. EG-rätten innebär att regler om skatteobjektet med rekvisit som handlar om subjektets status enbart förekommer beträffande vissa fall av omsättningar av organisationer utan vinstintresse och liknande (se avsnitten 2, 3 och 7).²⁸ Förhandsbeskeden RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13 visar på problem med nämnda sammanblandning beträffande begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML och dess historiska koppling till parkeringsrörelse och det inkomstskatterättsliga rörelsebegreppet (se avsnitt 2). I samband med andra regler om skatteobjektet återfinns rörelsebegrepp som inte är inkomstskatterättsliga, nämligen hotellrörelse angående 3 kap. 3 § första stycket 4 ML och hamnrörelse angående 3 kap. 3 § första stycket 6 ML, vilket inte

²⁸ En annan sak som inte berörs särskilt här är att begränsningen av mervärdesbeskattningen av allmännyttiga ideella föreningar (och registrerade trossamfund) enligt ML inte är EG-rättskonform, då den inte anges i en regel om skatteobjekt i 3 kap. ML, utan i 4 kap. 8 § ML med avseende på subjektet och begreppet yrkesmässig verksamhet (se not i avsnitt 3).

tycks leda till sådan sammanblandning i praxis av prövningen av skatteobjektet med prövningen av skattesubjektet (se avsnitt 3).

Det är inte bara möjligt att ha ett verksamhetsbegrepp i ML, utan det är nödvändigt också för framtiden, för att ha en motsvarighet till direktivrättens ekonomisk verksamhet i yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML (se avsnitt 7). EG-målet ”Breitsohl” visar detta, genom att det där anges att det är subjektet i fråga själv som genom sin planering av avsikten med förvärven bestämmer när momssystemet och avdragsreglerna skall tillämpas (se avsnitt 5). I regeln om avdragsrätten, 8 kap. 3 § första stycket ML, är därför verksamhetsbegreppet nödvändigt, vilket beläggs av ”Breitsohl”-målet såtillvida att EG-domstolen där i förhållande till sin tidigare praxis klarlägger att skattepliktiga transaktioner inte måste ha uppkommit, innan avdragsrätten för ingående moms på förvärv uppkommer.

”Breitsohl”-målet visar dessutom att regeln om registrering under uppbyggnadsskede för nystartade verksamheter, 10 kap. 9 § ML, är obsolet. Enligt EG-domstolen uppkommer den ekonomiska verksamhet som ger subjektet i fråga karaktären av beskattningsbar person (skattskyldig person) redan genom de första investeringarna som sker i förvärvssyfte, och om avsikten är att förvärvet eller förvärven skall leda till skattepliktiga transaktioner uppkommer därmed också avdragsrätten för ingående moms. Regeln om särskilda skäl för s.k. återbetalningsrätt för nystartade verksamheter ger intrycket att rätten att lyfta momsen uppkommer först när skattepliktiga transaktioner faktiskt förekommit. Uttrycket ”verksamhet som medför skattskyldighet” i 8 kap. 3 § första stycket ML som grund för avdragsrätt och regeln om särskilda skäl för återbetalningsrätt i 10 kap. 9 § ML för nystartade verksamheter ger vid en systematisk tolkning uppfattningen att ML stipulerar att skattepliktiga transaktioner som leder till skyldighet att redovisa och erläggande utgående moms måste ha förekommit, innan avdragsrätten uppkommer. Det är inte EG-rättskonformt och de påkallade materiella förändringarna är en justering av tempus i nämnda uttryck och att 10 kap. 9 § ML utmönstras ur ML, som måste göras formellt förenlig med EG-domstolens uppfattning att avdragsrätt uppkommer redan på grund av avsikten att skapa skattepliktiga transaktioner med förvärven.²⁹

Utredningen SOU 2002:74 anser att verksamhetsbegreppet skall utmönstras helt ur ML och ett ”transaktionstänkande” ersätta ett ”verksamhetstänkande”. Genomgången här visar att verksamhetsbegreppet är nödvändigt med hänsyn till EG-rätten och att ett ”verksamhetstänkande” fortsatt skall gälla som en motsvarighet till direktivrättens ekonomisk verksamhet, för att bestämma skattesubjektet, dvs. vem som är företagare och *kan* tillhöra momssystemet. Ett ”transaktionstänkande” får sedan fortsatt avgöra om en sådan person *skall* tillhöra momssystemet, vilket avgörs av vederbörandes avsikt att skapa skattepliktiga transaktioner (se avsnitten 5 och 7). Utredningen SOU 2002:74 berör inte alls ”Breitsohl”-målet, när den utifrån förhandsbeskedet RÅ 1999 not. 282 drar slutsatsen att behov skulle föreligga av en materiell förändring av gällande rätt beträffande begreppet verksamhet i 8 kap. 3 § första stycket ML och att verksamhetsbegreppet helt skulle utmönstras ur ML. I det förhandsbeskedet, som behandlade bidragsfinansierad verksamhet, hänvisade Regeringsrätten till EG-målen ”Harnas & Helm”, ”Sofitam”, 89/81 (Hong-Kong Trade), C-97/90 (Lennartz) och C-291/92 (Armbrecht), men en genomgång av bl.a. dessa EG-mål visar i stället att ett ”verksamhetstänkande” ingår i direktivrätten vid bedömningen av vem som är skattskyldig person (beskattningsbar person) och kan tillhöra momssystemet. Förslaget från utredningen SOU 2002:74, vilken också reserverar sig för avsaknaden av en analys av de materiella

²⁹ Se punkt 34 i ”Breitsohl”-målet.

konsekvenserna av sina förslag,³⁰ kan sannolikt tillskrivas det faktum att RÅ 1999 not. 282 tillkom innan EG-domstolen avgjorde ”Breitsohl”-målet den 8 juni 2000.

I stället för att ersätta ett ”verksamhetstänkande” med ett ”transaktionstänkande”, såsom SOU 2002:74 föreslår, bör de båda synsätten behållas på beskrivet sätt, och kompletteras med ett ”tillgångstänkande”. Den som har en ekonomisk verksamhet i kraft av sina förvärv kan inte tillhöra moms-systemet, om tillgångarna skall användas för att skapa skattefria transaktioner – trots att vederbörande har karaktären av beskattningsbar person (skattskyldig person). Om tillgångarna ändrar karaktär till omsättningstillgångar, blir denne skyldig att redovisa och erlagga utgående moms för omsättning av dem. Vederbörande skall då tillhöra moms-systemet i likhet med den som från början förvärvat anläggnings- och omsättningstillgångar för att skapa skattepliktiga transaktioner. ”Transaktionstänkandet” manifesterar den för momsens unika principen att momsavdrag övervältras på konsumenten, som blir skattebärare.

I nutidsperspektivet innebär kravet på EG-rättskonformitet med verksamhetsbegreppet och en fortsatt koppling för ”verksamhetstänkandet” av yrkesmässig verksamhet till näringsverksamhet att bestämmningen av skattesubjektet likställs för fysiska respektive juridiska personer. Hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML måste därför ändras från att avse näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL till att enbart gälla de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, som motsvarar 21 § KL. Därmed undviks den icke EG-rättskonforma utvidgning av begreppet yrkesmässig verksamhet som gällt formellt sett sedan 2001 för juridiska personer, genom att de endast kan ha inkomst av näringsverksamhet. Dessutom bör lagändring ske så att den tillika icke EG-rättskonforma utvidgning av begreppet som redan rådde då för juridiska personers fastighetsinnehav undviks; sådant innehav hos juridiska personer utgör sedan skattereformen 1990 alltid näringsfastighet och de har därmed automatiskt näringsverksamhet. Yrkesmässig verksamhet i ML är konformt med direktivrättens beskattningsbar person (skattskyldig person), om hänvisningen i fråga begränsas till de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet. Regeringsrätten uppställer nämligen sedan inkomstskattemålet RÅ 1998 ref. 10 inte något vinstrekvisit för näringsverksamhet, och uttrycker – jämte självständighetsrekvisitet som också uppställs i direktivrätten – ett varaktighetsrekvisit med ett aktivitetskrav som kan anses motsvara det EG-domstolen uttrycker för ekonomisk verksamhet (se avsnitt 6).

Med rådande praxis skulle lika gärna IL kunna anpassas till ML som att den motsatta ordningen formellt sett fortsätter att gälla, när det gäller bestämmningen av skattesubjektet. Redan med anledning av förhandsbeskedet om moms RÅ 1996 not. 168 kan den utvidgning av yrkesmässig verksamhet som formellt sett sker genom supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML om yrkesmässig verksamhet i fall av verksamhet jämförlig med näringsverksamhet anses obsolet. Så länge praxis inte återgår till att uppställa vinstrekvisit för näringsverksamhet, är en hänvisning i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL inte bara möjlig, utan också tillräcklig för bestämmningen av yrkesmässig verksamhet i ML. Med en oförändrad praxis är det inte heller något som hindrar att inkomstskattens näringsverksamhet formellt sett anpassas till ML:s yrkesmässig verksamhet (se avsnitt 6). Det är inte något axiom att de båda skattelagarna skall ha en gemensam beskattningsram beträffande vem som är företagare. Emellertid är det åtminstone en förfarandemässig och processuell fördel att bevisningen i form av bokföringen behandlas likartat och inte leder till skillnader beträffande vem som är företagare enbart på grund av att den momsmässiga respektive inkomstskatterättsliga prövningen inte sker sammanhållet. Redovisningsrätten styrs av EG-

³⁰ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186 som i princip begränsar sig till redovisningsreglerna.

rätten och även om inkomstskatterätten inte styrs generellt av EG-rätten som fallet är med momsens kan det vara lämpligt att passa på med den här föreslagna anpassningen beträffande bestämmningen av vem som är företagare, när rådande praxis tillåter det. Det civilrättsliga begreppet god redovisningssed är inte prejudiciellt för frågan om vem som är beskattningsbar person (skattskyldig person), dvs. företagare. Det är emellertid grundläggande för såväl inkomstskatten som momsens att kunna göra en åtskillnad mellan företagare och konsumenter, och bokföringen fungerar som bevisning beträffande vem som är företagare. Jan Kellgren och Robert Pålsson framhåller för inkomstbeskattningen att skattedomstolarna är självständiga i sina avgöranden, men att de influeras i periodiseringsfrågan av normbildningen hos Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. Skattedomstolarna åtföljer normalt sett yttranden inhämtade från dem i frågan om vad som är god redovisningssed.³¹ Det saknas anledning att inta någon annan ståndpunkt beträffande momsens, då den i likhet med redovisningsrätten styrs av EG-rätten. Därför vore det just förfarandemässigt och processuellt sett olämpligt att genomföra förslaget från utredningen SOU 2002:74 om att frikoppla de momsmässiga redovisningsreglerna från begreppet god redovisningssed. Det skulle i vart fall 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 momsens till skillnad från inkomstskatten. Det finns sålunda ett värde i sig att behålla det s.k. kopplade området mellan de civilrättsliga redovisningsreglerna och båda skatteslagen.

Det är viktigt att inte fastna i ”traditionellt” tänkande, vilket Regeringsrätten kan anses göra i RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13, när den verkar bortse från EG-rätten och behovet av en klar åtskillnad mellan regler om att bestämma skattesubjektet respektive skatteobjektet. Traditionens makt verkar också avhålla Regeringsrätten från att ta upp de särskilda problemen med att fasighetsbegreppet i ML inte är EG-rättskonformt. Direktivrätten använder fast egendom (*eng.* ”immovable property”) och ML det snävare fastighet, vilket medför att undantaget från undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 3 § första stycket 5 ML inte blir aktuellt att bedöma vid upplåtelse av icke fastighetsindelad mark. Då är objektet skattepliktigt redan enligt den generella skatteplikt som gäller också för tjänster sedan 1991, och som följer av 3 kap. 1 § första stycket ML. Huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet i 3 kap. 2 § ML aktualiseras inte i sådana fall. Under åren har det florerat olika tumregler i praktisk tillämpning med avseende på antal platser vid bedömning av om ML omfattar upplåtelse av parkeringsplatser, vilket saknar stöd i direktivrätten. En mera stringent tillämpning av EG-rätten från Regeringsrättens sida bör råda bot på sådant och på den tillika icke EG-rättskonforma situationen med att ML, genom bruket av fastighetsbegreppet, formellt sett öppnar för mervärdesbeskattning av upplåtelse av icke fastighetsindelad mark såsom gatumark, torg och marknadsplatser – oavsett att RSV uttryckt att sådant bör anses som skattefritt upplåtelse av mark (se avsnitten 8 och 9).

³¹ Se Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, s. 107, av Jan Kellgren (Studentlitteratur. Lund 2004) och Företagens inkomstskatt, s. 36 och 37, av Robert Pålsson (Iustus Förlag. Uppsala 2002) samt även Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 178, Ny bokföringslag m.m. (med hänvisning till Prop. 1975:104 s. 205, Bokföringslag m.m.). Se även Prop. 1995/96:10 Del 2 s. 11 och 181, Års- och koncernredovisning.