

Skattskyldighet för moms

– Huvudregeln, enkla bolag och partrederier

Björn Forssén
Örebro universitet
Institutionen för juridik, psykologi och socialt arbete

FÖRKORTNINGAR

ang., angående
art., artikel/-larna
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
BL, bolagslagen, lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
bl.a., bland annat
Btw, belasting op de toegevoegde waarde (moms, mervärdesskatt på nederländska)
C, curia (om EU-domstolen)
ca, cirka
cit., citat eller citeras
Ds, departementsserien
dvs., det vill säga
EC, European Community
ECJ, the Court of Justice of the EU
e.g., exempli gratia, for example
EG, de Europeiska gemenskaperna eller referens till EG-fördraget
etc., etcetera
EU, Europeiska unionen (eng., European Union) eller unionen
ff, följande sidor
FML, finska mervärdesskattelagen – mervärdesskattlag 30.12.1993/1501
i.e., id est, that is
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
kap., kapitel
kr, kronor
men., meningen
Mervärdesskattedirektivet, Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt
m.fl., med flera
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
m.m., med mera
Moms, förkortning av mervärdesskatt
no., number
nr, nummer
p., page; pp., pages
para., paragraph
pkt, punkten/-erna
Prop., Regeringens proposition
ref., referatmål
RÅ, Regeringsrättens årsbok (från och med 2011 HFD, Högsta förvaltningsdomstolen)
s., sida/-or
SBL, skattebetalningslagen (1997:483) [ersatt av SFL 1/1 2012]
sen., sentence
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
s.k., så kallade
SKD, skattedeklaration
SKV, Skatteverket
SOU, statens offentliga utredningar
st., stycket/-na
Sw., Swedish
t.ex., till exempel
v., versus
VAT, value added tax (moms, mervärdesskatt på engelska)
VIES, VAT Information Exchange System

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR	2
1. INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Ämne och syfte	5
1.3 Metod	11
<i>1.3.1 Genomförandet av undersökningen i del 1</i>	11
<i>1.3.2 Genomförandet av undersökningen i del 2</i>	13
1.4 Avgränsningar	17
1.5 Central forskning på området	21
2. ÖVERSIKTLIGT – SLUTSATSERNA I DEL 1	23
2.1 Slutsatser angående huvudfrågan A – huvudregeln för yrkesmässig verksamhet	23
2.2 Slutsatser angående fråga B – verksamhetsbegreppet	25
2.3 Slutsatser angående fråga C – parkeringsverksamhet	25
2.4 Slutsatser angående bifrågorna D och E – vissa frågor om skattskyldighetsbegreppet	26
3. ÖVERSIKTLIGT – SLUTSATSERNA I DEL 2	28
4. AVSLUTANDE SYNPUNKTER	33
OVERVIEW – CONCLUSIONS IN PART 1	35
Conclusions concerning the main question A – the main rule on yrkesmässig verksamhet	35
Conclusions concerning question B – the concept verksamhet	37
Conclusions concerning question C – parkeringsverksamhet	38
Conclusions concerning the side issues D and E – certain questions about the concept skattskyldighet	38
OVERVIEW – CONCLUSIONS IN PART 2	41
CONCLUDING VIEWPOINTS	46

1. INLEDNING

1.1 Bakgrund

Denna uppsats avslutar en sammanläggningsavhandling, där den första delen består av licentiatavhandlingen *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (2011)*¹ och den andra delen utgörs av *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*.² Jag sammanfattar i denna avslutande uppsats slutsatserna från de nämnda böckerna. Innan jag redogör för dessa slutsatser och vissa av de avslutande synpunkterna från de båda böckerna i kapitlen 2–4 i denna uppsats, berör jag i detta inledningskapitel bakgrund, ämne, syfte, metod, avgränsningar och forskningen på området beträffande de båda undersökningarna.

För momsen som en konsumtionsskatt är det grundläggande att reglerna ska åtskilja skattesubjekten från konsumenterna. I del 1 låg fokus på huvudregeln för att åstadkomma just det. Frågan var om mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är förenlig med EU-rätten på momsområdet i det hänseendet, och framför allt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Enligt min uppfattning är den frågan typiskt sett den viktigaste ekonomiskt sett beträffande ML. Den gäller huvudregeln för vem som ska tillhöra momssystemet och redovisa och betala moms, och ML ska därvidlag vara förenlig med direktivets huvudregel.

I del 2 undersöks också bestämningen av skattesubjektet, men beträffande en av de särskilda bestämmelserna i ML. Den bestämmelsen benämner jag representantregeln. Representantregeln behandlar dels skattskyldigheten för delägare i enkla bolag och partrederier, dels en möjlighet för delägarna att låta en delägare såsom representant svara för redovisnings- och betalningsskyldigheten beträffande momsen i bolaget eller rederiet. Genom sin karaktär av särskild bestämmelse om skatt- och betalningsskyldighet är representantregeln inte av samma ekonomiska betydelse som huvudregeln för att bestämma skattesubjektet. Representantregeln har dock ett betydande ekonomiskt intresse, eftersom det finns drygt 7 000 aktiva enkla bolag enligt SCB:s företagsregister. Det finns för övrigt ett mörkertal beträffande oupptäckta enkla bolag.

Emellertid är det som enligt min uppfattning är av ett särskilt rättsvetenskapligt intresse med representantregeln att den berör ett mer klassiskt rättsvetenskapligt problem. Representantregeln berör nämligen beskattning och uppörd i samband med rättsliga figurer – enkla bolag och partrederier – som inte utgör rättssubjekt. Representantregeln ska dess-

¹ Cit. del 1.

² Cit. del 2.

utom också medföra en skattskyldighet som är förenlig med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet. Att en delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi anges som skattskyldig i representantregeln har inte någon motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Det finns ingenting i direktivet om bestämning av en delägare i en juridisk person, t.ex. i ett handelsbolag eller aktiebolag, som beskattningsbar person. I dessa fall bestäms skattskyldigheten på bolagsnivå, och inte på delägarnivå som beträffande delägare i enkla bolag och partrederier enligt representantregeln. Representantregeln har sålunda inte någon direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet.³

Problemet är i grunden att representantregeln som en särskild bestämmelse om skattesubjektet så att säga bygger ut begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt ML. Problemställningen är framför allt att representantregeln, till skillnad från huvudregeln, inte innehåller något uttryckligt krav på att verksamheten i enkla bolaget eller partrederiet ska vara yrkesmässig. En viktig fråga är därför om tolkningen av ordalydelsen av representantregeln innebär att den utvidgar bestämningen av vem som är skattskyldig enligt ML i förhållande till huvudregeln om skattskyldighet, så att en vanlig privatperson kan anses skattskyldig. I så fall är representantregeln såtillvida inte förenlig med mervärdesskattedirektivet. EU-domstolens praxis – målen C-408/06 (Götz) och 235/85 (Kommissionen mot Nederländerna) – innebär nämligen att en vanlig privatperson inte kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i mervärdesskattedirektivet.⁴

1.2 Ämne och syfte

Del 1 och del 2 är fristående böcker, men ämnet ligger i båda fallen inom mervärdesskatterätten, varvid jag behandlar skattskyldighetsbegreppet ur två perspektiv.⁵ I del 1 behandlade jag huvudregeln i ML för att bestämma skattesubjektet, nämligen yrkesmässighetsbegreppet i 4 kap. 1 § ML.⁶ I del 2 behandlar jag det särskilda fall av skattskyldighet som bestäms i det sammanhanget i 6 kap. 2 § ML, där hänvisning också sker i andra men. till 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Jag benämner gemensamt eller var för sig dessa båda regler representantregeln.⁷ I denna uppsats gör jag inte en fullständig sammanfattning av slutsatserna från de båda böckerna. Jag går igenom gemensamma problem och skillnader angående dessa båda perspektiv på skattskyldighetsbegreppet i ML. Framför allt behandlar jag huruvida begreppet är förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

³ Se avsnitten 1.1.1, 1.1.3, 2.8 och 7.1.1 i del 2.

⁴ Se avsnitten 1.1.1, 1.1.2, 1.1.3, 1.2.3, 2.8, 6.2.2.1 och 7.1.1 i del 2.

⁵ Se avsnitt 1.1.

⁶ Se s. 24 i del 1.

⁷ Se avsnitt 1.1.1 i del 2.

Undersökningen av skattskyldighetsbegreppet behandlar i första hand huruvida urvalet av skattesubjekt är förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt nyss nämnda direktivbestämmelse. Den stipulerar bl.a. att med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet.⁸ Det är grundläggande för mervärdesskatten att åtskilja skattesubjektet från konsumenten.⁹ Skattesubjektet är normalt sett en person som vanligen benämns företagare och konsumenten är normalt sett en vanlig privatperson.¹⁰ Skattesubjektet omfattas av mervärdesskatten och momssystemet och lägger normalt sett på utgående moms på priset för sina varor och tjänster.¹¹ Konsumenten omfattas inte av mervärdesskatten och saknar avdragsrätt för sålunda debiterad ingående moms på förvärvade varor och tjänster, varför konsumenten också kallas *skattebäraren*.¹² Ett rättspolitiskt mål med momsen enligt EU-rätten är neutralitet, dvs. att skatten ska vara konkurrens- och konsumtionsneutral.¹³ En neutral moms ska inte leda till att konsumenten väljer olika leverantörer av varor eller tillhandahållare av tjänster beroende på olikheter mellan dem med avseende på momsen.¹⁴ Att urvalet av skattesubjekten utifrån skattskyldighetsbegreppet i ML på så sätt ska vara neutralt och förenligt med mervärdesskattedirektivet är ett grundläggande och gemensamt tema för undersökningen av bestämningen av begreppet skattskyldighet. Undersökningen sker i del 1 och del 2 utifrån yrkesmässighetsbegreppet i 4 kap. 1 § ML respektive utifrån 6 kap. 2 § första men. ML om skattskyldighet för delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Ur båda perspektiven jämförs skattskyldighetsbegreppet enligt huvudregeln i ML¹⁵ med huvudregeln för vem som är betalningsskyldig enligt mervärdesskattedirektivet.¹⁶

Huvudregeln för vem som är skattskyldig enligt ML innebär att skattesubjektet gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster (inom landet) i sin yrkesmässiga verksamhet.¹⁷ Skattskyldighetsbegreppet har således en subjektssida (yrkesmässighet) och en objektssida (omsättning).¹⁸ Huvudregeln om skattskyldighetsbegreppet överensstämmer systematiskt med huvudregeln för vem som är betalningsskyldig enligt

⁸ Se s. 24 i del 1 och avsnitten 1.1.1 och 1.1.2 i del 2.

⁹ Se s. 26 i del 1 och avsnitt 1.1.3 i del 2.

¹⁰ Se s. 24 och 29 i del 1 och avsnitt 1.1.1 i del 2.

¹¹ Se s. 21 och 22 i del 1 och avsnitten 1.1.1, 1.1.2, 1.1.3 och 1.2.1 i del 2.

¹² Se s. 21 och 22 i del 1 och avsnitt 1.1.1 i del 2.

¹³ Se s. 37 i del 1 och avsnitten 1.2.1, 2.2, 2.4.1, 2.4.2 och 2.8 i del 2.

¹⁴ Se s. 91 i del 1 och avsnitt 2.4.1 i del 2.

¹⁵ Se 1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 ML.

¹⁶ Se art. 2.1 a och c och 193 i mervärdesskattedirektivet.

¹⁷ Se 1 kap. 1 § första st. 1 ML samt s. 21, 22 och 25 i del 1 och avsnitten 1.1.2, 1.1.3 och 3.3 i del 2.

¹⁸ Se s. 21 och 22 i del 1 och avsnitten 1.1.2 och 1.1.3 i del 2.

mervärdesskattedirektivet.¹⁹ Betalningsskyldig är enligt huvudregeln en beskattningsbar person som ska utföra beskattningsbara transaktioner av varor eller tjänster (inom svenskt territorium).²⁰ Direktivets *beskattningsbar person* motsvaras närmast av *yrkesmässig verksamhet*. Beskattningsbara transaktioner i direktivet motsvaras av skattepliktiga omsättningar.²¹ Regeln om yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § är en av reglerna i 4 kap. ML som bestämmer rekvisitet yrkesmässig verksamhet i huvudregeln angående skattskyldighetsbegreppet.²² Representantregeln utgör i enlighet med 1 kap. 2 § femte st. en av de särskilda bestämmelserna i ML om vem som är skattskyldig.²³ Representantregeln innehåller – till skillnad från huvudregeln – inte något uttryckligt krav om att verksamheten i enkla bolaget eller partrederiet ska vara yrkesmässig.²⁴

I del 1 behandlas i första hand om urvalet av skattesubjekt med tillämpning av skattskyldighetsbegreppet är förenligt med beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Frågan är om så är fallet trots att det inkomstskatterättsliga begreppet näringsverksamhet integreras i ML, genom att huvudregeln för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1, kopplar till det begreppet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.²⁵ Det grundläggande problemet med den kopplingen består i att primärrätten genom art. 113 Fördraget om EU:s funktionssätt uppställer ett allmänt harmoniseringskrav för moms- och skattstiftningarna i EU-länderna. Inkomstskatterätten är däremot icke harmoniserad och omfattas i vissa fall av sekundärrättsliga rättsakter såsom fusionsdirektivet (2009/133/EG).²⁶ I del 2 behandlas också i första hand huruvida urvalet av skattesubjekt är förenligt med beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Frågan är om så är fallet trots att skattskyldigheten i den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML åläggs en delägare i samband med vissa rättsliga figurer – enkla bolag och partrederier – och inte dessa rättsliga figurer själva. De utgör dessutom samverkansformer som inte är egna rättssubjekt.²⁷ Skattskyldigheten kvarstår hos delägarna även om

¹⁹ Se s. 25 i del 1 och avsnitt 1.1.3 i del 2.

²⁰ Se art. 2.1 a och c och 193 i mervärdesskattedirektivet samt s. 25 och 35 i del 1 och avsnitten 1.1.3, 2.4.1 och 3.2 i del 2.

²¹ Se s. 26 och 35 i del 1 och avsnitt 1.1.3 i del 2.

²² Se s. 24 i del 1.

²³ I 1 kap. 2 § femte st. ML anges att det finns särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML. Representantregeln 6 kap. 2 § är en sådan särskild bestämmelse, där första men. anger skattskyldighet för en delägare i ett enkelt bolag eller ett partrederi motsvarande dennes andel i bolaget eller rederiet. Se avsnitt 1.1.3 i del 2.

²⁴ Se avsnitt 1.1.3 i del 2.

²⁵ Se s. 22, 25 och 26 i del 1.

²⁶ Se s. 44 i del 1.

²⁷ Se avsnitten 1.1.1–1.1.3 i del 2.

de skulle välja att tillämpa den frivilliga regeln i 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL, och ansöka hos Skatteverket (SKV) om att en av dem ska utses att som representant sköta uppbörderna av momsen i verksamheten hos det enkla bolaget eller partrederiet.²⁸

Huvudsyftet i del 1 är att undersöka om bestämningen av yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML är förenlig med beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet eller kan göras förenlig med direktivbestämmelsen genom förslag om ändringar.²⁹ Det arbetet har som bisyfte att sätta in begreppet yrkesmässig verksamhet i ett vidare sammanhang än beträffande de materiella skyldigheterna i momssystemet. Jag behandlar därvidlag att ML:s huvudregel om avdragsrätt för ingående moms, 8 kap. 3 § första st., använder begreppet skattskyldig för att bestämma den rätten, och att skattskyldig motsvarar mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig, medan direktivet använder beskattningsbar person i huvudregeln om avdragsrätten, art. 168 a).³⁰ Dessutom ingår i bisyftet att beröra att på motsvarande sätt används skattskyldighet i samband med bestämningen av skyldigheten att momsregistrera sig enligt 3 kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL.³¹ I det sammanhanget används beskattningsbar person i art. 213–216 i mervärdesskattedirektivet.³²

Syftet med del 2 är att analysera representantregeln för enkla bolag och partrederier utifrån mervärdesskattens mest centrala syften, nämligen ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppörd och rättssäkerhet inklusive legalitet. Eftersom 6 kap. 2 § ML inte har någon direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, är frågan bl.a. om ändringar eller tillägg i representantregeln bör göras, för att göra regeln förenlig med EU:s mervärdesskattedirektiv.³³

För att åstadkomma en överblick över gemensamma problem och skillnader beträffande frågorna i de båda böckerna lämnar jag denna översikt avseende de frågor (A–E) som jag berör inom syftet med del 1 respektive de problemställningar (1–5) som bl.a. berörs inom syftet med del 2:

A) Huvudfrågan i del 1 gäller huruvida begreppet yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML är förenligt med beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet,

²⁸ Se avsnitt 1.1.1 i del 2.

²⁹ Se s. 24 och 32 i del 1.

³⁰ Se s. 38 i del 1.

³¹ Numera 7 kap. SFL.

³² Se s. 38 i del 1.

³³ Se avsnitt 1.1.2 i del 2 och avsnitt 1.1.

trots att 4 kap. 1 § 1 kopplar till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL.³⁴

B) Underfrågor till A är om begreppet verksamhet i yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 ML är förenligt med rekvisitet ekonomisk verksamhet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet samt frågan om verksamhetsbegreppet över huvud taget bör utmönstras ur ML.³⁵

C) En annan underfråga till A är frågan om bestämningen av skatteobjektet eventuellt påverkar bestämningen av skattesubjektet.³⁶

D) En av bifrågorna gäller huruvida skattskyldighetens uppkomst har en betydelse för avdragsrättens inträde.³⁷

E) En annan bifråga är om det föreligger kontrollproblem med att begreppet skattskyldig, som motsvarar mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig, används för skyldigheten att momsregistrera sig. I det hänseendet används beskattningsbar person används i art. 213–216 i direktivet. Dessutom använder det svenska skattesystemet för registreringen det allmänna skatteregistret eller momsregistret, beroende på om skattesubjektens transaktioner är beskattningsbara eller inte momsmässigt sett. Denna bifråga är den enda förfarandemässiga frågan i del 1.³⁸

1) En tolkningsfråga i del 2 är om den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML ensam kan medföra skattskyldighet för en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi på grund av egenskapen av delägare i sig, så att även en vanlig privatperson i den egenskapen kan vara skattskyldig. Frågan om tolkningen av begreppet skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML avgörs av vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML. Frågan är också om svaret påverkas av ordalydelsen av den frivilliga regeln, dvs. 6 kap. 2 § andra men. ML och 5 kap. 2 § SFL. Jag undersöker även hur skattskyldigheten fördelas och bör fördelas mellan delägarna i bolaget eller redet.³⁹

2) En annan fråga är också om enkla bolag och partrederier, trots att de inte är rättssubjekt, kan utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Enligt hu-

³⁴ Se s. 25–33 i del 1.

³⁵ Se s. 34 i del 1.

³⁶ Se s. 34–36 i del 1.

³⁷ Se s. 38–41 i del 1.

³⁸ Se s. 41 i del 1.

³⁹ Se avsnitt 1.1.2 i del 2.

vudregeln är en beskattningsbar person någon som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. Det är i första hand en sådan person som utgör ett skattesubjekt momsmässigt sett till skillnad från en konsument. Om företagsformerna enkla bolag och partrederier skulle kunna anses utgöra beskattningsbara personer, skulle de utgöra skattesubjekt momsmässigt sett i stället för – som enligt representantregeln – delägarna. I denna frågeställning ingår sålunda att bedöma om ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person.⁴⁰

3) Ett tredje problemområde avser huruvida representantregeln behöver preciseras genom tillägg i 6 kap. 2 § ML eller 5 kap. 2 § SFL, för att underlätta uppbörden (tillämpningsfrågor). Då berörs både subjektssidan och objektssidan beträffande skattskyldighetsbegreppet. Både frågor om yrkesmässighet och omsättning, och förhållanden mellan bolagsmännen eller delägarna i de enkla bolagen eller partrederierna respektive deras förhållanden till leverantörer och kunder berörs. Jag berör inte bara de materiella reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt, utan även huruvida representantregeln medför ett behov av att komplettera de formella förutsättningarna för avdragsrätt för ingående moms beträffande kraven på fakturainnehåll m.m. i 11 kap. ML. Om 11 kap. bör kompletteras med att faktureringskyldigheten också ska omfatta representantregeln, är frågan också om det föreligger särskilda behov av tillägg beträffande kraven på fakturainnehåll, för att skattekontrollen ska fungera tillfredsställande beträffande representantregeln. Den genomgående frågeställningen i samband med tillämpningsfrågorna är huruvida det visar sig föreligga ett så omfattande behov av tillägg i representantregeln respektive i 11 kap. ML att regeln blir alltför komplex. Det medför i så fall rättsosäkerhet för bolagsmännen eller delägarna. Det gäller huruvida redovisning av utgående moms uteblivit i skattedeklarationen (SKD) eller om en för låg utgående moms eller en för hög eller icke korrekt ingående moms redovisats där.⁴¹

4) I samband med problemställning 1 angående huruvida representantregeln kan medföra att en vanlig privatperson blir skattskyldig berör jag också följande frågeställningar. Förutom vid skattepliktig omsättning inom landet av varor eller tjänster (i yrkesmässig verksamhet) enligt huvudregeln i pkt 1 i 1 kap. 1 § första st. ML uppkommer skattskyldighet vid unionsinterna förvärv av varor och import av varor. Beträffande dessa båda andra fall av skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. ML, pkt 2 angående unionsinterna förvärv av varor och pkt 3 angående import av varor, får följande nämnas. Den skattskyldige kan i sistnämnda fall vara en vanlig privatperson eller en

⁴⁰ Se avsnitt 1.1.2 i del 2.

⁴¹ Se avsnitt 1.1.2 i del 2.

näringsidkare,⁴² medan med skattskyldig för unionsinterna förvärv normalt avses en näringsidkare.⁴³ En privatperson kan däremot bli skattskyldig för unionsinterna förvärv av nya transportmedel.⁴⁴ Beträffande vem som är skattskyldig för unionsinterna förvärv och import är ML i dessa hänseenden förenlig med mervärdesskattedirektivet.⁴⁵ Frågan är om en bolagsman eller delägare som är en vanlig privatperson bör bli skattskyldig när denne gör en import eller ett unionsinternt förvärv av vara åt det enkla bolaget eller partrederiet. Därvid behandlas också begreppet näringsidkare enligt 5 kap. 4 § ML beträffande bestämningen av omsättningsland för tjänster. Representantregeln och unionsinterna förvärv behandlas också i kontrollhänseende i samband med tillämpningsfrågorna, dvs. problemställning 3. I samband med problemställning 1 angående huruvida representantregeln kan medföra att en vanlig privatperson blir skattskyldig behandlar jag för övrigt också en annan fråga. Den gäller vilken omfattning representantregeln har vid frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. enligt 9 kap. ML.⁴⁶

5) Jag undersöker också om det finns någon regel beträffande skatteobjektet i ML vars tillämpning, oberoende av representantregelns existens, påverkas av företagsformen enkelt bolag.⁴⁷

1.3 Metod

1.3.1 Genomförandet av undersökningen i del 1

Undersökningen av huvudfrågan A har företagits genom en rättsvetenskaplig studie och gällt bedömningen av huruvida bestämningen av skattesubjektet enligt 4 kap. 1 § ML är förenlig med huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Analysen av *inhållet* i de nationella reglerna i ML och IL har skett utifrån svenska traditionella rättskällor såsom förarbetsuttalanden och rättspraxis samt doktrin.⁴⁸ Någon komparativ metod har inte varit aktuell, eftersom den svenska lagtekniska lösningen med en koppling till inkomstskatterätten för bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet enligt huvudregeln i ML har visat sig vara unikt svensk.⁴⁹ Vid prövningen av huvudfrågan A har mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet – dvs. principerna om

⁴² Se 1 kap. 2 § första st. 6 ML.

⁴³ Se 1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. ML.

⁴⁴ Se 1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 1 ML.

⁴⁵ Se art. 2.1 b i) och ii) eller d i mervärdesskattedirektivet. Art. 2.1 b i) är huvudregeln ang. beskattning av unionsinterna förvärv och art. 2.1 b ii) avser beskattning av unionsinterna förvärv av nya transportmedel. Art. 2.1 d avser beskattning av import.

⁴⁶ Se avsnitt 1.1.2 i del 2.

⁴⁷ Se avsnitt 1.1.2 i del 2.

⁴⁸ Se avsnitt 8.1.2 och även avsnitt 1.3 i del 1.

⁴⁹ Se avsnitt 8.1.2 och även avsnitt 1.3 samt Bilaga 2 i del 1.

generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring – haft en stor betydelse för prövningen av om 4 kap. 1 § ML är förenlig med direktivbestämmelsen, art. 9.1 första st.⁵⁰

Beträffande fråga B och frågan om verksamhetsbegreppet bör utmönstras ur ML samt frågan om samma subjekt kan ha fler än en verksamhet, har direktivbestämmelsens (art. 9.1 första st.) rekvisit ekonomisk verksamhet bedömts först. Sedan har den nationella rätten, där förarbetena till ML hänvisar till äldre inkomstskatterätt för bestämningen av verksamhetsbegreppet, prövats mot förstnämnda bedömning.⁵¹

Beträffande fråga C följer av mervärdesskattedirektivets huvudregel i art. 2.1 a och c angående vem som är betalningsskyldig att subjektssidan och objektssidan är fristående från varandra, varför en påverkan från en regel om skatteobjektet på bestämningen av skattesubjektet inte vore förenlig med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Undersökningen har gällt huruvida en sådan influens ändå finns i svensk rättspraxis i rättsfall angående en viss regel om skatteobjektet, nämligen skattepliktig upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet enligt 3 kap. 3 § första st. 5 ML. Där föreligger det en historisk koppling i förarbetena till ML till äldre inkomstskatterätt och begreppet parkeringsrörelse.⁵²

Beträffande bifrågan D om avdragsrättens inträde har konstaterats att EU-domstolen konstaterat⁵³ att det strider mot neutralitetsprincipen om en regel uppställer ett krav av innebörd att inträdet av avdragsrätten i en ekonomisk verksamhet, där avsikten är att skapa skattepliktiga transaktioner, skulle vara beroende av att sådana transaktioner först faktiskt uppkommit i verksamheten. Undersökningen har därför gällt om användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätt för ingående moms i 8 kap. 3 § första st. ML kan tolkas som att ML uppställer ett sådant krav.⁵⁴

Beträffande bifrågan E har undersökningen bestått i att lägga tillämpningsaspekter i kontrollhänseende på att 3 kap. SBL⁵⁵ för skyldigheten att momsregistrera sig använder ML:s begrepp skattskyldig. I art. 213–216 i mervärdesskattedirektivet används däremot beskattningsbar person och inte det mot skattskyldig svarande betalningsskyldig. Frågorna om kontroll gäller i första hand att det svenska skattesystemet för registreringen använder det allmänna skatteregistret eller momsregistret,

⁵⁰ Se avsnitt 8.1.2 och även avsnitt 1.3 samt avsnitt 1.1.4 och Bilaga 1 i del 1.

⁵¹ Se avsnitt 8.1.2 och även avsnitt 1.3 i del 1.

⁵² Se avsnitt 8.1.2 och även avsnitt 1.3 samt avsnitt 1.1.3.3 i del 1.

⁵³ Pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman). Se s. 39 och 40 i del 1.

⁵⁴ Se avsnitt 8.1.2 och även avsnitt 1.3 samt avsnitt 1.1.5.2 i del 1.

⁵⁵ Numera 7 kap. SFL.

beroende på om skattesubjektens transaktioner är beskattningsbara eller inte momsmässigt sett.⁵⁶

1.3.2 Genomförandet av undersökningen i del 2

Det genomgående med problemställningarna beträffande representantregeln är om ändringar eller tillägg i 6 kap. 2 § ML bör göras, för att göra regeln förenlig med huvudregeln för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Den frågeställningen föranleds i första hand av att 1 kap. 2 § femte st. ML bygger ut begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 ML. Det sker genom att 1 kap. 2 § femte st. anger att det finns särskilda bestämmelser om vem som är skattskyldig i bl.a. 6 kap., där 2 § återfinns.⁵⁷ Därför har jag uppställt de problemställningar beträffande representantregeln vilka återges i avsnitt 1.2 ovan.⁵⁸ En viktig tolkningsfråga för undersökningen av representantregeln är om enkla bolag och partrederier, trots att de inte är rättssubjekt, kan utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁵⁹ Den särskilda frågan om skatteobjektet enligt problemställning 5 i avsnitt 1.2 ovan gäller bestämningen av tillämplig skattesats enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML. Frågan gäller därmed upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, och berör enkla bolag men föreligger oavsett att representantregeln finns i ML. Den har därför behandlats för sig.⁶⁰

Jag har med en rättsvetenskaplig metod och med hjälp av sedvanliga rättskällor undersökt representantregeln 6 kap. 2 § ML och skattskyldighetsbegreppet i den obligatoriska bestämmelsen i första men. jämte den frivilliga bestämmelsen i andra men., med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL, och representantregelns funktion som uppbörsregel. Att EU-rätten på momsområdet är en del av gällande rätt vid tolkningen av reglerna i ML innebär att skattesubjektet *de lege lata* bestäms i två regelverk: ML och mervärdesskattedirektivet. Innehållet i reglerna i mervärdesskattedirektivet ska, med avseende på det resultat som ska uppnås med direktivet, genomföras i ML. Därför är frågan om representantregeln är förenlig med huvudregeln för beskattningsbar person beträffande bestämningen av skattesubjektet. Vid undersökningen av representantregeln har jag genom EU-konform (direktivkonform) tolkning brutit ned regeln (analys). Om tolkningsresultatet från den analysen har visat att regeln inte kan anses förenlig med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, har jag försökt sätta samman den (syntes) genom förslag *de lege ferenda*, så att den därigenom – om möjligt – görs förenlig med

⁵⁶ Se avsnitt 8.1.2 och även avsnitt 1.3 samt avsnitt 1.1.5.3 i del 1.

⁵⁷ Se avsnitt 7.1.1 och även avsnitt 1.1.3 i del 2.

⁵⁸ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitt 1.1.2 i del 2.

⁵⁹ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitten 1.1.2 och 1.1.3 i del 2.

⁶⁰ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitten 6.1 och 6.5 i del 2.

direktivbestämmelsen.⁶¹ Jag har också fört resonemang *de sententia ferenda* beträffande tolkningen av representantregeln.⁶² I samband med undersökningen har jag även i viss mån använt, i ett tjänande syfte, en komparativ analys.⁶³ Genom en internationell utblick har jag funnit att framför allt reglerna i den finska mervärdesskattelagen (FML)⁶⁴ om s.k. sammanslutningar – vilka inte utgör rättssubjekt men behandlas som skattesubjekt – uppvisar sådana likheter med representantregeln att jag vid undersökningen har gjort viss komparation med finsk mervärdesskatterätt.⁶⁵

Utifrån EU-rätten, och de primär- och sekundärrättsliga källorna på området och de grundläggande principer för momsen som kan utläsas ur dessa, har jag uppställt och valt att inkludera i undersökningen av representantregeln vissa rättspolitiska mål för det svenska momssystemet.⁶⁶ Dessa mål är: ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet inklusive legalitet. Efter en genomgång av varje mål har jag sammanfattat översiktligt hur jag har uppställt och valt målen. Därvidlag har jag också förklarat hur jag har bedömt deras relevans vid prövningen av representantregeln, och illustrerat det i schema 1 och schema 2.⁶⁷

Schema 1

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

⁶¹ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitt 1.2.1 i del 2.

⁶² Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitten 1.2.1 och 2.8 i del 2.

⁶³ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitt 1.2.1 i del 2.

⁶⁴ Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501.

⁶⁵ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitten 4.4 och 4.5 i del 2.

⁶⁶ Se avsnitten 1.2.1, 2.2 och 7.1.2 i del 2.

⁶⁷ Se avsnitten 2.8 och 7.1.2 i del 2.

Schema 2

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

Målen har beaktats vid undersökningen av representantregeln. Emellertid har prövningen av regeln också skett med beaktande av genomgången av enkla bolag och partrederier utifrån civilrättsligt perspektiv och att FML har konstaterats vara av visst komparativt intresse. Dessutom har hänsyn till målen också påverkats av användningen av ABCSTUXY-modellen enligt min beskrivning nedan.⁶⁸

Undersökningen av representantregeln har skett genom en indelning dels i tolkningsfrågor, dels i tillämpningsfrågor.⁶⁹ Dessförinnan har jag gjort en översikt avseende enkla bolag och partrederier utifrån civilrättsligt perspektiv.⁷⁰ En historisk bakgrund har getts avseende utformningen av representantregeln i samband med undersökningen av den.⁷¹ I sam-

⁶⁸ Se avsnitten 2.8, 6.1 och 7.1.2.

⁶⁹ Se avsnitten 1.6 och 6.1 i del 2.

⁷⁰ Se kapitel 5 i del 2.

⁷¹ Se avsnitten 1.2.1 och 6.2.2.2 i del 2.

band med tillämpningsfrågorna har jag bedömt behovet av preciserande tillägg i representantregeln. Därvid har hypotetiska fallstudier gjorts, varvid, för bedömning av subjektssidan och objektssidan hos begreppet skattskyldig enligt representantregeln, ett verktyg använts som jag har konstruerat och kallar ABCSTUXY-modellen.⁷² Jag har gett denna illustration av modellen.⁷³

Schema 4

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

Genom att använda personerna A, B, C, S, T, U, X och Y i fallstudierna har en akronym skapats, A-B-C-STUXY, för att underlätta att memorera i vilken roll de olika personerna satts i samband med tillämpningsfrågorna.⁷⁴ I samband med schema 4 har jag gett två exempel på de hypotetiska fallstudier som sedan har genomförts och på vilka ytterligare fallstudier har utvecklats.⁷⁵ I de hypotetiska fallstudierna har jag i första hand hållit mig till de allmänna bestämmelserna i ML.⁷⁶ Därmed avser jag grundbegreppen för skattskyldighetens uppkomst enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 1 ML, dvs. omsättningsbegreppet och begreppet yrkesmässig verksamhet, samt det mot omsättningsbegreppet svarande begreppet förvärv i huvudregeln för avdragsrättens uppkomst i 8 kap. 3 § första st. ML.⁷⁷

Undersökningen har också berört frågan om 11 kap. ML, som innehåller momsens regler om fakturering, bör kompletteras med att fakturerings-skyldigheten också ska omfatta representantregeln. Faktureringsreglerna

⁷² Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitten 1.2.1 och 3.2 i del 2.

⁷³ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitt 3.3 i del 2.

⁷⁴ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitten 1.2.1 och 6.4.1–6.4.6 i del 2.

⁷⁵ Se avsnitt 7.1.2 och även avsnitten 6.4.1–6.4.6 i del 2.

⁷⁶ Se avsnitt 7.1.2 i del 2.

⁷⁷ Se avsnitt 1.5 i del 2.

enligt ML behandlas även i samband med tillämpningsfrågorna och nämnda hypotetiska fallstudier avseende 6 kap. 2 § ML. För att skattekontrollen ska fungera tillfredsställande beträffande representantregeln gäller det att finna en avvägning mellan å ena sidan individens rättssäkerhetsintresse och reglernas komplexitetsgrad och å andra sidan SKV:s behov av att kunna kontrollera att uppbörderna fungerar genom representantregeln. Jag har haft för avsikt att hålla prövningen av behovet av precisering genom tillägg i representantregeln på en sådan nivå att en alltför hög komplexitetsgrad som riskerar att leda till rättsosäkerhet ska visa sig redan beträffande grundbegreppen skattskyldighet och förvärv.⁷⁸

1.4 Avgränsningar

I mina studier om skattskyldighet för moms har jag valt att inrikta mig dels på huvudregeln, dels på bestämmelserna om skattskyldighet för bolagsmän i enkla bolag och partrederier. Det innebär att en rad regler om skattskyldighet har utelämnats ur min analys. Dessa är beträffande del 1 reglerna om: yrkesmässig verksamhet beträffande vissa tillfälliga omsättningar, 4 kap. 3 § ML; yrkesmässighet i vissa personserveringar, 4 kap. 2 § ML; yrkesmässighet i viss offentlig verksamhet, 4 kap. 6 och 7 §§ ML; och begränsningen av yrkesmässigheten för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, 4 kap. 8 § ML.⁷⁹ Jag har valt att undersöka bestämningen av skattesubjektet i ML i förhållande till huvudregeln för vem som är beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁸⁰ Den regel i 4 kap. ML om bestämningen av vem som har yrkesmässig verksamhet som ska innebära ett genomförande av direktivbestämmelsen är 1 § med huvudregeln i pkt 1 och supplementärregeln i pkt 2.⁸¹ Därför har jag i del 1 valt att undersöka 4 kap. 1 § ML i förhållande till direktivbestämmelsen, och inte övriga regler i 4 kap. ML.⁸²

En förstudie som jag har gjort⁸³ har bidragit till valet av representantregeln, 6 kap. 2 §, bland de särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i vissa fall i ML för undersökningen av subjektfrågan i del 2. Jag har utelämnat 6 kap. 1, 3, 4, 6, 7 och 8 §§ samt 9 kap. och 9 c kap. ML. Det är nämligen enbart 6 kap. 2 § ML som innehåller den beskrivna komplikationen med reglering av skattskyldighet och uppbörd i samband med en rättslig figur som inte utgör ett rättssubjekt, i förevarande fall ett enkelt bolag eller partrederi. I 6 kap. 1 § behandlas handelsbolag, dvs. en företagsform som utgör juridisk person. I 6 kap. 3 och

⁷⁸ Se avsnitt 1.2.1 i del 2.

⁷⁹ Se s. 79 i del 1.

⁸⁰ Se s. 24 i del 1.

⁸¹ Se s. 27 i del 1.

⁸² Se s. 78 och 79 i del 1.

⁸³ Se avsnitten 1.2.1 och 1.3 i del 2 ang. Forssén och Kellgren 2010.

4 §§ ML, angående konkursbon och dödsbon, behandlas fall av skattskyldighet i dessa båda former beträffande omsättning i en verksamhet under avveckling för vilken en annan person har varit skattskyldig, dvs. gäldenären respektive den avlidne. Det är inte av intresse för rättskapacitetsfrågan såsom beträffande representantregeln. Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 6 § har enbart den innebörden att om verksamhet bedrivs av staten genom ett statligt affärsverk ska verket självt vara skattskyldigt för sina omsättningar. Återstående regler i 6 kap., 7 och 8 §§, behandlar skattskyldighet i samband med viss förmedling av varor eller tjänster. Det berör frågor om bestämningen av skatteobjektet vilka saknar ett särskilt intresse beträffande representantregeln. Detsamma gäller 9 kap. och 9 c kap. ML. De båda kapitlen behandlar frågan om skattskyldighet beträffande vissa omsättningar, nämligen angående frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse respektive undantag från skatteplikt för omsättning av varor placerade i vissa lager.⁸⁴ Till skillnad från i del 1 berörs i del 2 även unionsinterna förvärv av varor och faktureringsreglerna i ML samt 5 kap. 4 § ML angående bestämningen av omsättningsland för tjänster.⁸⁵ Därvid används begreppet näringsidkare i stället för skattskyldig beträffande subjektet. Dessa regler berörs emellertid enbart i samband med frågorna om 6 kap. 2 § ML. Även 9 kap. berörs i viss mån angående i vilken mån 6 kap. 2 § ML bör omfatta frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. enligt 9 kap. ML.⁸⁶

Genom att del 1 i första hand behandlar kopplingen till begreppet näringsverksamhet i IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet i huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML, jämte supplementärregeln 4 kap. 1 § 2 ML, i förhållande till huvudregeln om beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, har jag också avgränsat bort vissa andra frågor om skattesubjektet. I den boken behandlas inte begreppet *näringsidkare* när det används i ML bl.a. i samband med reglerna i 5 kap. ML om placeringen av omsättningen av tjänster inom eller utom landet och reglerna om s.k. unionsinterna förvärv av varor i 2 a kap. ML samt reglerna om fakturering i 11 kap. ML. Näringsidkare är nämligen självständigt i förhållande till IL.⁸⁷

I del 2 begränsas undersökningen till huruvida skattskyldighetsbegreppet och uppbörden enligt 6 kap. 2 § ML är förenlig med huvudreglerna för vem som är beskattningsbar person, avdragsrätten och betalningsskyldighet enligt mervärdesskattedirektivet till gälla huvudreglerna för skattskyldighet och avdragsrätt enligt ML. Därför lämnas frågan om

⁸⁴ Se avsnitt 1.3 i del 2.

⁸⁵ Se avsnitten 1.2 och 1.3.2.

⁸⁶ Se avsnitt 1.3 i del 2.

⁸⁷ Se s. 78 i del 1.

kopplingen till IL i huvudregeln för yrkesmässig verksamhet därhän. I utredningarna SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) och Ds 2009:58 (Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.) och i Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 (Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen) föreslås att kopplingen till IL ska utmönstras ur 4 kap. 1 § 1 ML.⁸⁸ Även om så sker, kvarstår frågan om skattskyldighetsbegreppet i representantregeln är förenligt med beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. I likhet med de båda utredningarna berör promemorian över huvud taget inte representantregeln. Därför kan 6 kap. 2 § ML och 5 kap. 2 § SFL förväntas kvarstå under överskådlig tid. Finansdepartementet föreslår att begreppen yrkesmässig verksamhet, företagare och näringsidkare ska ersättas med beskattningsbar person. Även om förslagen genomförs, kvarstår emellertid problemställningarna enligt avsnitt 1.2 beträffande begreppet skattskyldig och redovisnings- och betalningsskyldigheten enligt representantregeln. Det beror på följande. Skattskyldighetsbegreppet motsvaras av mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig och inte av direktivets beskattningsbar person. Finansdepartementet föreslår inte någon ändring i ML vare sig för huvudregeln om vem som är skattskyldig, 1 kap. 2 § första st. 1, eller för 1 kap. 2 § femte st., som anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. I 6 kap. ML ingår 2 §, dvs. representantregeln.

För övrigt berör jag inte i del 2 frågan om avdrags- eller återbetalningsrättens inträde, dvs. bifråga D i del 1.⁸⁹ Om avdragsrätten i 8 kap. 3 § första st. ML, i enlighet med mitt förslag i del 1,⁹⁰ skulle komma att knytas till yrkesmässighetsbegreppet i stället för skattskyldighetsbegreppet, bör det konsekvensmässigt gälla också beträffande representantregeln.⁹¹ Undersökningen av skattskyldighetsbegreppet i representantregeln berör beträffande förvärv i stället bl.a. huruvida avdragsrättens (eller återbetalningsrättens) räckvidd, i likhet med vad som gäller beträffande huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML, är förenlig med huvudregeln i art 168 a) i mervärdesskattedirektivet.

⁸⁸ Finansdepartementets förslag innebär också att 4 kap. 1 § ML ändras så att beskattningsbar person används i stället för yrkesmässig verksamhet. Vidare föreslås i Finansdepartementets promemoria också bl.a. att näringsidkare i 2 a kap., 5 kap. 4 §, 6 a kap. och 11 kap. ML ska ändras till beskattningsbar person. Dessutom föreslås att skattskyldig i 2 a kap. 3 § första st. 3 ändras till beskattningsbar person. Enligt förslaget ska ändringarna genomföras den 1 juli 2013. Se avsnitt 1.3 i del 2 samt även kapitel 3.

⁸⁹ Se avsnitt 1.3 i del 2.

⁹⁰ Se s. 262 i del 1.

⁹¹ Något förslag i förevarande hänseende lämnar för övrigt inte Finansdepartementet i sin promemoria av 2012-11-23 ang. 8 kap. 3 § första st. ML.

Rättsosäkerhet beträffande grundbegreppen skattskyldighet och förvärv innebär en sådan osäkerhet angående huruvida redovisning av utgående moms borde ha skett eller huruvida en för låg utgående moms eller en för hög eller icke korrekt ingående moms har redovisats i SKD. Felaktig redovisning i nämnda hänseenden kan dessutom leda till sanktioner i form av skattetillägg och straffrättsligt ansvar. Beträffande frågor om rättssäkerhet stannar jag dock i del 2 vid frågeställningen huruvida representantregeln medför rättsosäkerhet angående bedömningen av grundbegreppen skattskyldighet och förvärv samt av redovisnings- och betalningsskyldigheten.⁹²

Beträffande redovisningsfrågor berörs inte i någon av de båda böckerna kopplingen i reglerna i 13 kap. ML angående i vilken redovisningsperiod utgående respektive ingående moms ska redovisas och bör bokföras till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed.⁹³ När jag skriver om redovisning i del 2 gäller det i första hand förhållandet mellan å ena sidan de materiella reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt och å andra sidan faktureringsreglerna i 11 kap. ML. I det arbetet berörs enbart den regel i bokföringslagen (1999:1078), BFL, som gör det möjligt för bolagsmännen i ett enkelt bolag eller partrederi att ha gemensam bokföring, nämligen 4 kap. 5 § BFL.⁹⁴ Jag berör inga regler i övrigt i BFL. I del 1 berörs redovisningsfrågor enbart i samband med frågan om bevisningen påverkar bestämningen av skattesubjektet.⁹⁵ I kontrollhänseende sätts i del 2 fokus på representantregeln och redovisningen av utgående och ingående moms i en SKD i förhållande till fakturerings-skyldigheten.⁹⁶

Beträffande den förfarandemässiga bifrågan E i del 1 angående skattskyldighetsbegreppet som prejudiciellt för registrerings-skyldigheten föreslog jag av kontrollskäl att alla beskattningsbara personer bör omfattas av samma kontrollsystem från början, oavsett karaktären på de omsättningar de avser att genomföra. Jag föreslog sålunda att 3 kap. 1 § första st. 2 och 4 SBL⁹⁷ borde ändras, så att däri skulle stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när yrkesmässig verksamhet enligt ML inleds, förändras eller upphör.⁹⁸ I och för sig har – efter publiceringen av del 1 – möjligheten som gavs enligt 10 kap. 31 § SBL för företag med låg omsättning att redovisa momsen i självdeklarationen borttagits, när SFL ersatte SBL den 1 januari 2012. Emellertid är det fortfarande så att skyldigheten att momsregistrera sig knyts till skatt-

⁹² Se avsnitt 1.3 i del 2.

⁹³ Se s. 33, 79 och 80 i del 1 och avsnitt 1.3 i del 2.

⁹⁴ Se avsnitt 1.3 i del 2.

⁹⁵ Se s. 33, 79, 80, 81 och 176–181 i del 1.

⁹⁶ Se avsnitt 1.3 i del 2.

⁹⁷ Numera 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL.

⁹⁸ Se s. 263 och 264 i del 1.

skyldigheten enligt ML (eller att fråga är om verksamhet vari från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar sker).⁹⁹ Således kvarstår de kontrollproblem som jag anförde i del 1 med att beskattningsbara personer hänförs till momsregistret respektive allmänna skatteregistret beroende på följande. Åtskillnaden bestäms av om personerna avser att genomföra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster respektive från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster.¹⁰⁰ Mina förslag i samband med bifråga E i del 1 påverkar sålunda inte undersökningen av representantregeln i del 2. Där behandlas i stället bl.a. från kontrollsynpunkt den särskilda förfarandemässiga möjligheten att redovisa moms i ett enkelt bolags eller partrederis verksamhet genom att en av delägarna i bolaget eller rederiet utses till representant enligt den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL.

1.5 Central forskning på området

Någon motsvarande studie av representantregeln har inte förekommit före detta arbete. I *Mervärdesbeskattning vid obestånd*¹⁰¹ har en av de andra särskilda reglerna om skattskyldighet i 6 kap. ML behandlats, nämligen 3 § beträffande konkursbon. Det är dock inte av intresse för undersökningen av representantregeln.¹⁰² Verk som är ämnesmässigt närliggande till detta arbete är min licentiatavhandling, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*,¹⁰³ och en förstudie till förevarande arbete, *Momsskyldighet i särskilda fall: handelsbolag, enkla bolag, konkursbon, dödsbon och förmedlare m.fl.*¹⁰⁴

Angående beskattningsbar person respektive avdragsrätt har *Merværdisafgiftsplikten – en analyse af den afgiftspligtige transaktion*¹⁰⁵ respektive *Fradragsret for merværdisafgift*¹⁰⁶ varit forskning av centralt intresse för undersökningen av representantregeln. Även *Contractuele samenwerkingverbanden in de btw*¹⁰⁷ respektive *Arvonlisäveroryhmät*¹⁰⁸ har utgjort forskning av sådant intresse för undersökningen.

Beträffande neutralitetsaspekterna på moms utgör annan central forskning på området *Strukturneutralitet i momssystemet*¹⁰⁹ och *Neutral*

⁹⁹ Se 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL, som har ersatt 3 kap. 1 § första st. 2 och 4 SBL, och prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 1 s. 320.

¹⁰⁰ Se s. 263 i del 1.

¹⁰¹ Cit. Öberg 2001.

¹⁰² Se avsnitt 1.3 i del 2.

¹⁰³ Cit. Forssén 2011 (1).

¹⁰⁴ Cit. Forssén och Kellgren 2010.

¹⁰⁵ Cit. Ramsdahl Jensen 2003.

¹⁰⁶ Cit. Stensgaard 2004.

¹⁰⁷ Cit. van Doesum 2009.

¹⁰⁸ Översättning: Skattskyldighetsgrupper. Cit. Saukko 2005.

¹⁰⁹ Cit. Bjerregaard Eskildsen 2012.

*uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet.*¹¹⁰ Angående frågor om EU-rätten och tolkning inom skatteområdet har även följande båda forskningsprojekt varit av betydelse för detta arbete: *Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser En studie av beskattningen av den löpande avkastningen av aktieinvesteringar på bolags- och ägarnivå mot bakgrund av EG:s fria kapitalmarknad*¹¹¹ och *Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten.*¹¹² *Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter En inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag*¹¹³ berörde i och för sig främst inkomstskatten. Emellertid har det verket också varit av betydelse för detta arbete. Detsamma gäller *Personbolag i beskattningen Inkomstbeskattningen av öppna bolag och kommanditbolag i spänningsfältet mellan beskattningen av enskilda näringsidkare och aktiebolag*¹¹⁴ samt *Taxation of Cross-Border Partnerships Double Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations.*¹¹⁵

¹¹⁰ Cit. Sonnerby 2010.

¹¹¹ Cit. Ståhl 1996.

¹¹² Cit. Kellgren 1997.

¹¹³ Cit. Mattsson 1974.

¹¹⁴ Cit. Rehbinder 1995.

¹¹⁵ Cit. Barenfeld 2005.

2. ÖVERSIKTLIGT – SLUTSATSERNA I DEL 1

2.1 Slutsatser angående huvudfrågan A – huvudregeln för yrkesmässig verksamhet

Enligt EU-domstolens praxis – målen C-408/06 (Götz) och 235/85 (Kommissionen mot Nederländerna) – kan en vanlig privatperson inte anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det beror på att rekvisitet ekonomisk verksamhet innebär att ett varaktighetskriterium uppställs för att en person ska ha den karaktären. Det är enbart möjligt om fråga är om tillämpning av den fakultativa bestämmelsen om beskattningsbar person enligt art. 12 i mervärdesskattedirektivet, vilken framför allt är tänkt för tillfälliga transaktioner beträffande nyproduktion på byggområdet.¹¹⁶ Att ekonomisk verksamhet innebär att ett varaktighetskriterium uppställs har varit centralt för prövningen av om yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML, med kopplingen till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, är förenligt med beskattningsbar person enligt huvudregeln i direktivet. Vidare kan en vanlig privatperson inte anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln.

Jag har konstaterat att den enda regel om näringsverksamhet i 13 kap. IL som har en allmän räckvidd på samma sätt som art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet är regeln om egentlig näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.¹¹⁷ Den liknar art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, som bl.a. anger att med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet.¹¹⁸ Med näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL avses att förvärvsverksamhet bedrivs yrkesmässigt och självständigt.¹¹⁹ EU-domstolens praxis respektive svensk rättspraxis har visat sig innebära att självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL innehållsmässigt sett kan anses förenligt med självständighetskriteriet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det bestäms med uteslutande av anställningsförhållandena och innehåller kravet att personen ska ta en egen företagarrisk (affärsmässig risk).¹²⁰ Begreppet förvärvsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL kan anses innehålla ett varaktighetsrekvisit i sig. Praxis från EU-domstolen och svensk rättspraxis uppvisar en gemensam avgränsning av ekonomisk verksamhet respektive näringsverksamhet med avseende på varaktighet såtillvida att det i båda fallen krävs att personen ägnar sina tillgångar mer förvaltningsåtgärder än som kan förväntas från en privat investerare.¹²¹

¹¹⁶ Se s. 30 och 247 i del 1 och avsnitten 1.1.3 och 1.2.3 i del 2 samt avsnitt 1.1.

¹¹⁷ Se s. 248 i del 1.

¹¹⁸ Se s. 27 och 248 i del 1.

¹¹⁹ Se s. 248 i del 1.

¹²⁰ Se s. 255 i del 1.

¹²¹ Se s. 256 i del 1.

Slutsatserna beträffande huvudfrågan A innebär att kopplingen i huvudregeln för yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1 ML, till begreppet näringsverksamhet åtminstone bör begränsas till att enbart avse 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Det är inte förenligt med beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet att kopplingen sker till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL. Det innebär nämligen att de juridiska personerna, genom kopplingen till 13 kap. 2 § IL, är yrkesmässiga enligt 4 kap. 1 § 1 ML redan på grund av att de har just karaktären av juridiska personer. Kravet på att bl.a. ekonomisk verksamhet ska föreligga enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet gäller oavsett i vilken rättslig form verksamheten bedrivs. Samma krav gäller för vem som ska anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt direktivbestämmelsen för såväl fysiska personer som juridiska personer.¹²²

Även om den aktuella kopplingen begränsas enligt vad nyss sagts, medför svensk rättspraxis ett behov av att huvudregeln fortsatt kompletteras med supplementärregeln för yrkesmässig verksamhet under näringsverksamhetsliknande former, 4 kap. 1 § 2 ML, för att 4 kap. 1 § totalt sett ska kunna anses förenlig med direktivbestämmelsen.¹²³ Svensk rättspraxis utesluter verksamhet som i sin helhet är brottslig från näringsverksamhetsbegreppet,¹²⁴ medan EU-domstolen anser att neutralitetsprincipen förhindrar en åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner för bestämningen av ekonomisk verksamhet.¹²⁵ Dessutom kan enligt förarbetena vissa engångsbelopp såsom skadestånd falla utanför inkomstlagen i IL och tillika utanför inkomstslaget näringsverksamhet.¹²⁶ Det innebär en begränsning av bestämningen av vem som är yrkesmässig och sålunda på subjektssidan – vilket inte är förenligt med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Sålunda behövs supplementärregeln för att totalt sett göra 4 kap. 1 § ML förenlig med direktivbestämmelsen.¹²⁷ Svensk rättspraxis uppställer dock inte längre ett sådant vinstrekvisit för näringsverksamhet som skulle medföra behov av supplementärregeln, eftersom det rekvisitet är uttunnat i praxis och har sin betydelse framför allt i att avgränsa näringsverksamhet mot sådan inkomst av tjänst som utgör hobbyverksamhet.¹²⁸ I art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet anges att en beskattningsbar person har den

¹²² Se s. 248, 251 och 252 i del 1.

¹²³ Se s. 253 i del 1.

¹²⁴ Se s. 185 och 253 i del 1.

¹²⁵ Se s. 167 i del 1.

¹²⁶ Se s. 175 och 253 i del 1.

¹²⁷ Se s. 253 i del 1.

¹²⁸ Se s. 254 i del 1.

karaktären beträffande sin ekonomiska verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.¹²⁹

Utöver nämnda begränsning av kopplingen i 4 kap. 1 § 1 till IL och det fortsatta behovet av supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2, bör 30 000 kr-gränsen i supplementärregeln utmönstras, för att yrkesmässighetsbegreppet enligt 4 kap. 1 § ML totalt sett ska bli förenligt med huvudregeln för beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹³⁰ Beträffande det andra st. som infördes 2009 i 13 kap. 1 § IL för bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt, har jag noterat att rättsutvecklingen får bevakas. Det gäller huruvida det andra st. påverkar innebörden i självständighetskriteriet, trots att det enligt lagrådets uppfattning enbart skulle innebära en kodifiering av då rådande praxis angående begreppet.¹³¹

2.2 Slutsatser angående fråga B – verksamhetsbegreppet

Ett förtydligande bör införas i 4 kap. 1 § ML av innebörd att verksamhet i uttrycket yrkesmässig verksamhet i lagrummet inte längre bestäms utifrån det inkomstskatterättsliga verksamhetsbegreppet från tiden före 1994. Den hänvisning som sker i förarbetena till ML till det verksamhetsbegreppet i äldre svensk inkomstskatterätt, innebär att samma subjekt kan ha fler än en verksamhet om olika aktiviteter saknar naturlig anknytning till varandra. Det är inte förenligt med att EU-domstolens praxis innebär att samma person har en enda ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, oavsett antalet aktiviteter.¹³² Slutsatsen berör också bifråga E såtillvida att 3 kap. 2 § andra st. SBL¹³³ bör ändras, så att samma person registreras för en verksamhet, även om nya aktiviteter tillkommer därefter.¹³⁴ För övrigt har undersökningen i denna del visat att EU-domstolens praxis och svensk rättspraxis innebär att ett *transaktionstänkande* inte kan generellt sett ersätta ett *verksamhetstänkande* i ML på det sätt som utredningen SOU 2002:74 föreslår, varför verksamhetsbegreppet bör behållas i ML.¹³⁵

2.3 Slutsatser angående fråga C – parkeringsverksamhet

En genomgång av två förhandsbesked, RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13, vilka behandlar 3 kap. 3 § första st. 5 ML angående skatteplikt för upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet, har visat att den bestämningen av skatteobjektet kan påverka bestämningen av skattemotståndaren enligt huvudregeln om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1

¹²⁹ Se s. 113, 128, 129, 132 och 254 i del 1.

¹³⁰ Se s. 253 i del 1.

¹³¹ Se s. 255 i del 1.

¹³² Se s. 260 i del 1.

¹³³ Numera 7 kap. 2 § andra st. SFL.

¹³⁴ Se s. 260 i del 1.

¹³⁵ Se s. 259 i del 1.

ML.¹³⁶ Det beror på att 3 kap. 3 § första st. 5 ML kan anses innehålla en historisk koppling i förarbetena till det äldre inkomstskatterättsliga begreppet parkeringsrörelse.¹³⁷ Att bestämningen av skatteobjektet skulle influera bestämningen av skattesubjektet – eller vice versa – är inte förenligt med vare sig ML eller mervärdesskattedirektivet. Reglerna om skattesubjektet respektive reglerna om skatteobjektet bedöms var för sig. Att en sådan influens har konstaterats i ett fall är enligt min mening tillräckligt för att det bör klarläggas i ML att om det föreligger historiska kopplingar i förarbetena till ML till näringsverksamhets- eller rörelsebegrepp i inkomstskatterätten för bestämningen av skattepliktig eller från skatteplikt undantagen omsättning av vara eller tjänst i 3 kap. ML, ska de anses obsoleta.¹³⁸ EU-domstolen har i och för sig fastslagit att en nationell domstol vid tolkning av nationell rätt är skyldig att om möjligt tolka den nationella rätten utifrån ordalydelsen och syftet med ett direktiv så att dess avsedda resultat uppnås, även om förarbetena till den nationella bestämmelsen är av en motsatt innebörd. Emellertid kan problem uppkomma i den beskrivna situationen på grund av att lojaliteten till förarbeten är så tungt förankrad i svensk rättskällehänsyn att den är en nationell tolkningsprincip.¹³⁹

2.4 Slutsatser angående bifrågorna D och E – vissa frågor om skattskyldighetsbegreppet

Beträffande bifråga D har jag dragit slutsatsen att avdragsrätten i 8 kap. 3 § första st. ML bör knytas till yrkesmässighetsbegreppet i stället för skattskyldighetsbegreppet.¹⁴⁰ Huvudregeln om avdragsrätten, 8 kap. 3 § första st. ML, där skattskyldighetsbegreppet är ett nödvändigt rekvisit för avdragsrättens uppkomst, och 10 kap. 9 § ML, stipulerar särskilda skäl för återbetalningsrätt innan skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten. Det kan tolkas på så sätt att det krävs att skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, innan avdragsrätten inträder för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten.¹⁴¹ Det är inte förenligt med EU-domstolens praxis, av vilken det följer att det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet att kräva att avdragsrätten skulle inträda först när skattepliktig omsättning förekommit i verksamheten.¹⁴² Avsikten att skapa sådan omsättning avgör i stället avdragsrättens uppkomst enligt huvudregeln art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet.¹⁴³ För övrigt bör 10 kap. 9 § ML utmönstras ur ML,

¹³⁶ Se s. 261 i del 1.

¹³⁷ Se s. 205 och 261 i del 1 och avsnitt 1.3.1.

¹³⁸ Se s. 261 i del 1.

¹³⁹ Se avsnitt 1.2.2 i del 2.

¹⁴⁰ Se s. 262 i del 1 och avsnitt 1.4.

¹⁴¹ Se s. 218, 219 och 262 i del 1.

¹⁴² Se pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman). Se s. 39, 215, 216 och 262 i del 1.

¹⁴³ Se s. 40 i del 1.

eftersom regeln – mot bakgrund av nyss beskriven praxis hos EU-domstolen – är obsolet i sig.¹⁴⁴

Beträffande bifråga E har konstaterats att EU-domstolens praxis inte klart uttrycker att även beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar ska momsregistreras enligt art. 213–216 i mervärdesskattedirektivet. På grund av kontrollproblem vid förändrade förhållanden jämfört med när skatte- och avgiftsanmälan lämnades bör dock alla beskattningsbara personer från början omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt sett. Beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar omfattas idag av det allmänna skatteregistret och bör i stället från början omfattas av momsregistret, i likhet med dem som från början avser att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. Det underlättar SKV:s kontrollverksamhet och framförhållningen för företagaren om vederbörande övergår till att göra skattepliktiga – eller från skatteplikt kvalificerat undantagna – omsättningar.¹⁴⁵ Sålunda bör inte längre registreringskyldigheten för moms knytas till skattskyldighetsbegreppet. I stället bör 3 kap. 1 § första st. 2 och 4 SBL¹⁴⁶ ändras så att däri stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när yrkesmässig verksamhet enligt ML inleds, förändras eller upphör.¹⁴⁷ Då bör också klart uttryckas att begreppet näringsverksamhet i 3 kap. 2 § första st. SBL¹⁴⁸ förbehålls andra registreringsåtgärder än beträffande momsen.¹⁴⁹ För övrigt bör också 3 kap. 2 § andra st. SBL¹⁵⁰ ändras i konsekvens med slutsatsen att samma person har en enda ekonomisk verksamhet oavsett antalet aktiviteter, så att samma person registreras för en verksamhet oavsett om nya aktiviteter tillkommer därefter.¹⁵¹

¹⁴⁴ Se s. 263 i del 1.

¹⁴⁵ Se s. 263 i del 1.

¹⁴⁶ Numera 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL.

¹⁴⁷ Se s. 263 och 264 i del 1 och avsnitt 1.4.

¹⁴⁸ Numera 7 kap. 2 § första st. SFL.

¹⁴⁹ Se s. 264 i del 1.

¹⁵⁰ Numera 7 kap. 2 § andra st. SFL.

¹⁵¹ Se s. 260 och 264 i del 1 och avsnitt 2.2.

3. ÖVERSIKTLIGT – SLUTSATSERNA I DEL 2

Ett viktigt konstaterande från del 1, och som jag har återkommit till i del 2, är att en vanlig privatperson inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁵² Jag har tolkat ordalydelsen av representantregeln på så sätt att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Det är sålunda inte förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person. Min tolkning har avgjorts av frågan om vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML, varvid konstaterats att oavsett om den obligatoriska regeln i första men. eller den frivilliga regeln i andra men. är i fråga bestäms vad som däri avses med enkelt bolag eller partrederi av civilrätten. Ett bolag kan föreligga även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är av ekonomisk natur, bara ändamålet är gemensamt. Ett enkelt bolag kan sålunda föreligga utan krav på att verksamheten utgör näringsverksamhet. En delägare som är en vanlig privatperson kan anses som skattskyldig för sin andel i bolaget enbart på grund av rollen som delägare, enligt 6 kap. 2 § första men. ML.¹⁵³

Att uttrycket *för verksamheten* används i 5 kap. 2 § SFL, vartill den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML hänvisar, visar på att det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet inte behöver vara yrkesmässig.¹⁵⁴ Den frivilliga regeln påverkar på så sätt bedömningen att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Sålunda föreligger det ett behov av att förtydliga representantregeln så att en vanlig privatperson inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 § första men. ML skulle vara tillämplig. Representantregeln bör enligt min mening preciseras så att 6 kap. 2 § första men. ML anges avse enkla bolag och partrederier med yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. ML *och* att det också anges att delägarna i sådana bolag och rederier ska vara yrkesmässiga i sig. Om representantregeln behålls, är följdfrågan om skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML fortsatt bör åläggas delägarna i förhållande till deras andelar i enkla bolaget eller partrederiet. Jag har dragit slutsatsen att fördelningen av skattskyldigheten i så fall i stället bör ske på så sätt att omsättningskriteriet knyts till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet. Det bör ske genom att en bolagsmans eller delägars skattskyldighet för bolagets eller rederiets (yrkesmässiga) verksamhet bestäms med hänvisning enbart till 4 kap. 5 § första st. BL. För övrigt bör det klarläggas i representantregeln att en ansökan om utseende av representant enligt 6 kap. 2 §

¹⁵² Se avsnitten 1.1 och 2.1.

¹⁵³ Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2.

¹⁵⁴ Se avsnitten 6.2.2.3 och 6.2.2.4 i del 2.

andra men. ML är möjlig även för det fall bolaget eller rederiet har bildats av enbart utländska personer. Emellertid bör den frågan lösas i samband med en genomgång av det särskilda problemet att ML, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, låter bestämningen av vem som är utländsk företagare avgöra om förvärvaren av vissa varor eller tjänster är skattskyldig i stället för den som gör omsättningen inom landet.¹⁵⁵ Jag stannar därför vid att nämnda klarläggande bör innebära att möjligheten till registrering av en representant för redovisning av moms i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet bestäms av om omsättningar sker i Sverige i dess verksamhet, oberoende av t.ex. frågor om registrering av filial för utländska företag ska ske eller inte. Det bör också klarläggas i representantregeln att 6 kap. 2 § andra men. ML även omfattar begreppet näringsidkare enligt 5 kap. 4 § ML angående bestämningen av om omsättning av tjänster sker inom landet.¹⁵⁶

Alternativet till att behålla representantregeln med föreslagna klarläggande tillägg eller att utmönstra regeln är att helt formulera om den. Jag har inte med ledning av den praxis från EU-domstolen som finns på området med säkerhet kunnat komma fram till om ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det är helt klart att den inom EU harmoniserade mervärdesskatten inte är beroende av nationella civilrättsliga klassificeringar, men frågan är ändå om en person som inte är ett rättssubjekt kan vara tillräckligt självständig för att vara ett mervärdesskatterättsligt skattesubjekt. Emellertid anser jag att ett förtydligande borde införas i mervärdesskattedirektivet om att det ska vara möjligt för icke rättssubjekt att vara beskattningsbara personer. Då kunde även 6 kap. 2 § ML omformuleras så att också de enkla bolagen och partrederierna vore skattskyldiga, om de uppfyller huvudregeln enligt de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i ML, dvs. 1 kap. 1 § första st. 1.¹⁵⁷ En sådan åtgärd skulle möjliggöra att ML också beträffande enkla bolag och partrederier uppfyller de av mig utifrån EU-rätten på området anförda rättspolitiska målsättningarna för det svenska momssystemet, dvs. ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet.¹⁵⁸ Det bör dock anstå med en sådan lagstiftningsåtgärd i ML tills det på EU-nivå klarlagts att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mer-

¹⁵⁵ I avsnitt 1.4 nämns Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23. Där föreslås bl.a. att bestämningen av utländsk företagare i 1 kap. 15 § ML ska ändras den 1 juli 2013 till en bestämning av utländsk beskattningsbar person. Emellertid berörs inte frågan om möjlighet att registrera en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML för enkla bolag eller partrederier bildade av enbart utländska personer. Representantregeln berörs över huvud taget inte i promemorian. Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2 och avsnitt 1.4.

¹⁵⁶ Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2.

¹⁵⁷ Se avsnitt 7.1.3.2 i del 2.

¹⁵⁸ Se avsnitten 7.1.3.2 och 7.1.3.5 i del 2.

värdeskattedirektivet.¹⁵⁹ En omformulering av 6 kap. 2 § ML enligt mitt förslag så att enkla bolag (och partrederier) skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, skulle för övrigt, för dem som använder samverkansformen enkelt bolag för att skapa ett gemensamt litterärt eller konstnärligt verk, inte lösa det särskilda problemet med frågan om tillämplig skattesats vid gemensam upphovsrätt. Den problematiken uppkommer för enkla bolag med sådan verksamhet oberoende av representantregelns existens. I stället skulle den frågan lösas genom att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML ändrades så att det lagrummet inte bara omfattar självständiga verk, utan också gemensamma verk.¹⁶⁰

Faktureringskyldighetens uppkomst enligt 11 kap. 1 § ML grundas på begreppen *näringsidkare* och omsättning, och inte *yrkesmässighet* och omsättning som utgör nödvändiga rekvisit för skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. 1 ML. För att samma omsättning ska leda till såväl skattskyldighet som skyldighet att utfärda faktura enligt ML föreslår jag att faktureringskyldigheten utvidgas till att omfatta bolagsmän respektive delägare som är skattskyldiga enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Det bör gynna rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut och kontrollmöjligheterna avseende bolagsmannens eller delägarrens redovisning av moms. Om en representant har utsetts för uppbörd av momsen i ett enkelt bolag eller partrederi, är det enligt min mening för en effektiv uppbörd och av kontrollskäl också lämpligt att det i 11 kap. 1 § ML anges att en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML omfattas av faktureringskyldigheten enligt ML.¹⁶¹ Ett omfattande behov av precisering tillägg i representantregeln medför även att det bör anges i regeln att det ska vara obligatoriskt för den som utses som representant att ansvara för en gemensam bokföring för bolagsmännen eller delägarna enligt 4 kap. 5 § BFL. Representanten bör i så fall inte enbart ansvara för att underlag för moms kontroll finns tillgängligt hos honom enligt 5 kap. 2 § andra st. SFL.¹⁶²

Beträffande tillämpningsfrågorna föreslår jag inte att någon precisering genom tillägg i den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML införs. Det föreligger ett problem med begränsad avdragsrätt och kumulativa effekter vid fördelning av skattskyldighet mellan bolagsmännen eller delägarna i de enkla bolagen eller partrederierna på grund av formella begränsningar av avdragsrätten. Det problemet får dock sin lösning genom förslaget enligt ovan i detta kapitel om att ersätta andel i lagrummet med att skattskyldigheten – och därigenom avdragsrätten –

¹⁵⁹ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

¹⁶⁰ Se avsnitt 7.1.3.6 i del 2.

¹⁶¹ Se avsnitt 7.1.3.4 i del 2.

¹⁶² Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

åläggs respektive bolagsman eller delägare enbart i enlighet med 4 kap. 5 § första st. BL.¹⁶³

Ett omfattande behov av precisering genom tillägg i regeln har konstaterats beträffande 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL, för att en effektiv uppbörd ska kunna åstadkommas av moms i enkla bolag och partrederier genom representantregeln. Även om sådana tillägg skulle gagna kontrollen av uppbörden, skulle det ske på bekostnad av individens rättssäkerhet. Omfattande preciserande tillägg gagnar inte den enskildes rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut beträffande den materiella beskattningsregeln. Med hänsyn till att jag sätter de rättssäkerhetsmässiga aspekterna framför målsättningen med en effektiv uppbörd och att preciserande tillägg i representantregeln blir alltför omfattande och komplexa, är min slutsats att uppbörden bör skötas av de skattskyldiga själva, dvs. av bolagsmännen och delägarna enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Jag anser sålunda att 6 kap. 2 § andra men. bör utmönstras ur ML samt – som en konsekvens av det – 5 kap. 2 § SFL begränsas till att enbart avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt, inte moms. Det är mitt förslag om det inte klarläggs att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person, så att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. I förevarande fall är för övrigt mitt förslag om att ålägga representanten fakturerings skyldighet enligt ML inte aktuellt.¹⁶⁴

Beträffande de båda andra fallen av skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. ML vid sidan av huvudregeln i pkt 1, dvs. pkt 2 och 3, har jag dragit följande slutsats. I sistnämnda hänseende bör det klarläggas i 6 kap. 2 § första men. ML att lagrummet ålägger en person som gör en import av vara till ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första st. 3 ML, oavsett om vederbörande eller bolaget eller rederiet har en yrkesmässig verksamhet eller inte. Det föranleds av att även en privatperson kan vara skattskyldig för import. När det gäller skattskyldighet för unionsinterna förvärv av varor och 1 kap. 1 § första st. 2 ML bör, utöver mitt förslag om krav på yrkesmässighet beträffande 6 kap. 2 § första men. ML, införas ett förtydligande i lagrummet om att yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § ML omfattar även näringsidkare enligt 2 a kap. ML. Det krävs för att en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi ska bli skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML för unionsinterna förvärv av varor för bolagets eller rederiets räkning. Begreppet näringsidkare gäller nämligen för köparen enligt huvudregeln i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och beträffande punktskattepliktiga varor i pkt 2 av samma lagrum.¹⁶⁵ För att underlätta kontrollen av de enkla bolagens och partrede-

¹⁶³ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

¹⁶⁴ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

¹⁶⁵ Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2.

riernas varuhandel med andra EU-länder – via VIES-systemet – bör för övrigt ett tillägg i representantregeln ange följande. Det bör ange att representanten ska göra unionsinterna förvärv av varor för bolaget eller rederiet med åberopande av tilldelat 662-nr. Det bör också ange att det är representanten – och inte annan bolagsman eller delägare – som ska utfärda fakturor i samband med leverans av varor till annat EU-land som sker i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.¹⁶⁶ Om 6 kap. 2 § andra men. utmönstras ur ML, blir inte de båda sistnämnda förslagen beträffande representanten aktuella.

¹⁶⁶ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

4. AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Gemensamt för de båda böckerna har framför allt varit att bedöma huruvida skattskyldighetsbegreppet i ML kan innebära en uppluckring av den grundläggande funktion i momssystemet som innebär att skattesubjektet ska åtskiljas från konsumenterna. Risker är annars framför allt att urvalet av skattesubjekt enligt ML öppnar för att privat konsumtion inte beskattas genom att t.ex. en juridisk person bildas i syfte att göra avdrag för ingående moms på förvärv av varor eller tjänster vilka egentligen används privat. Om ingenting görs åt problemet som berörs i huvudfrågan A i del 1, dvs. att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML avser hela 13 kap. IL, kan juridiska personer användas för att uppnå sådana fördelar momsmässigt sett. I så fall måste SKV visa att fråga är om bedrägeri eller åberopa den av EU-domstolen konstaterade principen om förbud mot förfarandemissbruk, för att kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars vore godtagbart formellt sett.¹⁶⁷ På samma sätt är det med en av de viktiga tolkningsfrågorna i del 2, nämligen konsta- terandet att representantregeln kan tolkas så att en vanlig privatperson kan anses skattskyldig blott på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Det medför enligt min uppfattning en upp- luckring av grunderna för momssystemet enligt EU-rätten, genom att åtskillnaden mellan skattesubjektet och konsumenten genom bestäm- ningen av beskattningssperson enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet inte upprätthålls i det hänseendet.

Det kan inte uteslutas att momsavdrag skulle kunna yrkas med fram- gång med stöd av ML avseende privat konsumtion, genom tillämpning av representantregeln för enkla bolag och partrederier enligt dess nuva- rande lydelse. Det betecknar jag som ett extremt tolkningsresultat be- träffande representantregeln i förhållande till det avsedda resultatet med mervärdesskattedirektivet, dvs. att mervärdesskatten ska fungera som en skatt på konsumtion (konsumtionsskatt). Därför bör enligt min mening principen om förbud mot förfarandemissbruk innebära att en vanlig pri- vatperson som är delägare i ett enkelt bolag eller partrederi inte kan ut- öva en rätt till momsavdrag – trots att den formellt sett skulle vara giltig i enlighet med begreppet skattskyldig i 6 kap. 2 § första men. ML.¹⁶⁸

Jag delar uppfattningen att EU-domstolen genom målet C-255/02 (Hali- fax m.fl.) och den nyss nämnda principen har gett medlemsstaterna ett redskap på momsområdet för att skydda systemet.¹⁶⁹ Jag anser att omde- finition bör *de sententia ferenda* kunna ske så att t.ex. en stiftelse som bildats för att genom en juridisk person möjliggöra momsavdrag för

¹⁶⁷ Se s. 266 i del 1 och avsnitt 2.1.

¹⁶⁸ Se avsnitten 2.8 och 7.2 i del 2.

¹⁶⁹ Se avsnitten 2.7, 2.8 och 7.2 i del 2.

privat konsumtion eller ett avtal om enkelt bolag av sådan innebörd underkänns i mervärdesskattehänseende.¹⁷⁰ De beskrivna situationerna innebär dock att följande förslag i del 1 och del 2 i första hand bör genomföras. Kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML bör begränsas till att avse enbart 13 kap. 1 § första st. andra men. IL, såsom beskrivs i avsnitt 2.1 ovan. Om representantregeln ska kvarstå, bör 6 kap. 2 § första men. ML preciseras, såsom beskrivs i kapitel 3 ovan, så att det för skattskyldig nödvändiga kriteriet yrkesmässighet uppställs både för verksamhet och för delägare i ett enkelt bolag eller partrederi.

I övrigt har jag bl.a. anfört att om nämnda begränsning av kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till näringsverksamhetsbegreppet i IL genomförs, bör EU-kommissionen kunna lägga ned det fördragsbrottsförfarande som inleddes 2008 om att 4 kap. 1 § ML skulle innebära en överträdelse av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁷¹ För framtiden skulle dessutom kunna undersökas om det är möjligt med en omvänd ordning, där ML styr IL beträffande vem som är företagare skatterättsligt sett.¹⁷² Beträffande frågan om representantregeln och huruvida ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person och enkla bolag och partrederier därmed skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett bör klarlägganden ske på EU-nivå. Därvid anför jag – mot bakgrund av att viss komparation har kunnat ske med FML såsom anges i avsnitt 1.3.2 ovan – att propåer därom sannolikt lämpligast framförs av Sverige i samråd med Finland. I samband därmed bör också den fråga behandlas där EU-kommissionen har inlett fördragsbrottsstalan mot Sverige, EU-mål C-480/10. Den gäller att kommissionen anför att reglerna om s.k. mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML felaktigt i praktiken begränsar möjligheterna till gruppregistrering till att gälla för företag inom finans- och försäkringsbranscherna.¹⁷³

Sedan min licentiatavhandling har finansdepartementet i promemorian av 2012-11-23 bl.a. föreslagit att 4 kap. 1 § ML bör ändras. Det är i huvudsak i linje med mina förslag i licentiatavhandlingen. Emellertid berör finansdepartementet över huvud taget inte representantregeln.¹⁷⁴

¹⁷⁰ Se avsnitten 6.2.1.3 och 7.2 i del 2.

¹⁷¹ Se s. 266 i del 1.

¹⁷² Se s. 267 i del 1.

¹⁷³ Se avsnitt 7.2 i del 2.

¹⁷⁴ Se avsnitt 1.4 och kapitel 3.

OVERVIEW – CONCLUSIONS IN PART 1

Conclusions concerning the main question A – the main rule on *yrkesmässig verksamhet*

According to the Court of Justice of the EU's (the ECJ) practice – the cases C-408/06 (Götz) and 235/85 (Commission v. the Netherlands) – an ordinary private person cannot be deemed having the character of taxable person according to the main rule in Article 9(1) paragraph (para.) 1 of the Directive 2006/112/EC, the VAT Directive. That's due to the prerequisite economic activity meaning that a duration criterion must be fulfilled for a person to be considered having that character. That's only possible when it's a matter of applying the facultative rule of taxable person according to Article 12 of the VAT Directive, which above all is meant for temporary transactions concerning new production in the building area.¹⁷⁵ That economic activity means that a duration criterion is raised has been a central issue for the trial of whether *yrkesmässig verksamhet* (professional activity) according to chapter 4 § 1 no. 1 *mervärdesskattelagen (1994:200)*, *ML* (i.e. the Swedish VAT act), with the connection to the concept *näringsverksamhet* (business activity) in chapter 13 *inkomstskattelagen (1999:1229)*, *IL* (i.e. the Swedish income tax act), is complying with taxable person according to the main rule of the Directive. Furthermore can an ordinary private person not be deemed having the character of taxable person according to the main rule.

I've concluded that the only rule on *näringsverksamhet* in chapter 13 *IL* which has a general scope in the same way as Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive is the rule on real *näringsverksamhet* of chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 *IL*.¹⁷⁶ It's similar to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive, which inter alia stipulates that taxable person means any person who, independently, carries out an economic activity.¹⁷⁷ With *näringsverksamhet* according to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 *IL* is meant that an activity for obtaining income (*förvärvsverksamhet*) is carried out professionally and independently.¹⁷⁸ The ECJ's practice and Swedish case law have been proven to mean that the content of the independence prerequisite in chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 *IL* can be considered complying with the independence prerequisite in Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. It's determined excluding relationships of employment and contains the demand that the person in question is taking an entrepreneur's risk (business risk) of his own.¹⁷⁹ The concept *förvärvsverksam-*

¹⁷⁵ See pp. 30, 247 and 303 of part 1 and sections 1.1.3 and 1.2.3 of part 2 and section 1.1.

¹⁷⁶ See pp. 248 and 305 of part 1.

¹⁷⁷ See pp. 27, 248 and 305 of part 1.

¹⁷⁸ See pp. 248 and 305 of part 1.

¹⁷⁹ See pp. 255 and 312 of part 1.

het in chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL kap. 1 § första st. andra men. IL can be deemed in itself containing a duration prerequisite. The ECJ's practice and Swedish case law are showing a common delimitation of economic activity and *näringsverksamhet* with respect of duration insofar as the request in both cases is that the person in question must commit to his investments more measures of administration than what could be expected from a private investor.¹⁸⁰

The conclusions concerning the main question A mean that the connection in the main rule for *yrkesmässig verksamhet*, chapter 4 § 1 no. 1 ML, to the concept *näringsverksamhet* should be limited to only refer to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL. It's not in compliance with taxable person according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive that the connection refers to the concept *näringsverksamhet* according to the whole of chapter 13 IL. It means namely that the legal persons, by the connection to chapter 13 § 2 IL, are professional (*yrkesmässiga*) according to chapter 4 § 1 no. 1 ML already by virtue of having precisely the character of legal persons. The request of inter alia an economic activity existing according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive applies regardless of the legal form in which the activity is carried out. The same requests apply for who's considered having the character of taxable person according to the directive rule for natural persons as well as for legal persons.¹⁸¹

Although the connection in question is limited as recently stated, Swedish case law cause a need for the main rule to continuously being completed by the supplementary rule for *yrkesmässig verksamhet* under forms similar to *näringsverksamhet* (*näringsverksamhetsliknande former*), chapter 4 § 1 no. 2 ML, for chapter 4 § 1 to totally being in compliance with the directive rule in question.¹⁸² Swedish case law excludes an activity which is totally criminal from the concept *näringsverksamhet*,¹⁸³ whereas the ECJ considers that the principle of neutrality prevents a difference between legal and illegal transactions for the determination of economic activity.¹⁸⁴ Furthermore can according to the preparatory work certain single payments fall beside the income tax schedules in the IL and as well beside the income tax schedule *näringsverksamhet*.¹⁸⁵ This means a limitation of the determination of who's professional (*yrkesmässig*) and thus on the subject side – which isn't in compliance with Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. Thus, the supplementary rule is necessary to make chapter 4 § 1 ML totally in com-

¹⁸⁰ See pp. 256, 313 and 314 of part 1.

¹⁸¹ See pp. 248, 251, 252 and 304 of part 1.

¹⁸² See pp. 253 and 310 of part 1.

¹⁸³ See pp. 185, 253 and 310 of part 1.

¹⁸⁴ See p. 167 of part 1.

¹⁸⁵ See pp. 175, 253 and 310 of part 1.

pliance with the directive rule.¹⁸⁶ Swedish case law does however not anymore raise a profit prerequisite for *näringsverksamhet* that would cause a need for the supplementary rule, since that prerequisite is diluted in the case law and is above all about delimiting *näringsverksamhet* from the income tax schedule earned income concerning hobby activities.¹⁸⁷ In Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive it's stipulated that a taxable person has that character concerning his economic activity, whatever the purpose or results of that activity.¹⁸⁸

In addition to the limitation of the connection in chapter 4 § 1 no. 1 to the IL and the continuous need of the supplementary rule in chapter 4 § 1 no. 2, should the yearly turnover limit SEK 30,000 be abolished, so that the concept *yrkesmässig* according to chapter 4 § 1 ML totally will become in compliance with the main rule of taxable person, Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive.¹⁸⁹ Concerning the second para. introduced in 2009 into chapter 13 § 1 IL for the judgement of whether a mandator's activity is carried out independently, I've noted that the development of the case law should be followed up. This concerns whether the second para. affects the meaning of the independence prerequisite, despite that it according to the Council on Legislation (*lagrådet*) opinion only would mean a codification of the then current case law concerning the concept.¹⁹⁰

Conclusions concerning question B – the concept *verksamhet*

A clarification should be inserted into chapter 4 § 1 ML meaning that *verksamhet* (activity) in the expression *yrkesmässig verksamhet* (professional activity) in the rule no longer is determined by the income tax concept *verksamhet* from the time before 1994. The reference made in the preparatory work to the ML to that concept *verksamhet* in older Swedish income tax law, means that the same subject can have more than one *verksamhet* if different activities lack natural connection to each other. It's in compliance with the ECJ's practice meaning that the same person has one single economic activity according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive, regardless of the number of activities. The conclusion in question concerns also the side issue E insofar as chapter 3 § 2 para. 2 *skattebetalningslagen* (1997:483), *SBL* [i.e. the Swedish tax payment act – nowadays chapter 7 § 2 para. 2 *skatteförfarandelagen*, *SFL* (i.e. the Swedish tax procedure act)] should be altered, so that the same person is registered for one *verksamhet*, although new activi-

¹⁸⁶ See pp. 253 and 310 of part 1.

¹⁸⁷ See pp. 254 and 311 of part 1.

¹⁸⁸ See pp. 113, 128, 129, 132, 254 and 311 of part 1.

¹⁸⁹ See pp. 253 and 310 of part 1.

¹⁹⁰ See pp. 255 and 312 of part 1.

ties will occur thereafter.¹⁹¹ By the way, the examination in this part has shown that the ECJ's practice and Swedish case law mean that a transaction thinking (*transaktionstänkande*) cannot in general replace an activity thinking (*verksamhetstänkande*) in the ML in the way the investigation SOU 2002:74 is suggesting, why the concept *verksamhet* should remain in the ML.¹⁹²

Conclusions concerning question C – *parkeringsverksamhet*

A review of two advanced rulings, RÅ 2003 ref. 80 and RÅ 2007 ref. 13, that treat chapter 3 § 3 para. 1 no. 5 ML concerning taxation of letting of parking places in a *parkeringsverksamhet* (parking business), has shown that that determination of the tax object might affect the determination of the tax subject according to the main rule on *yrkesmässig verksamhet*, chapter 4 § 1 no. 1 ML.¹⁹³ That depends on that chapter 3 § 3 para. 1 no. 5 ML may be considered containing a historical connection in the preparatory work to the older income tax concept *parkeringsrörelse* (parking business activity).¹⁹⁴ That the determination of the tax object would influence the determination of the tax subject – or vice versa – isn't in compliance with the ML or the VAT Directive. The rules on the tax subject and on the tax object respectively are judged separately. That such an influence has been concluded in one case is in my opinion sufficient for a clarification to be made in the ML that if there are historical connections in the preparatory works to the ML to the concepts *näringsverksamhet* or *rörelse* (business activity) of the income tax law, for the determination of taxable or from taxation exempted transaction of goods or services in chapter 3 ML, they are to be considered obsolete.¹⁹⁵ The ECJ has taken by itself established that a national court at interpretation of national law is obliged if possible to interpret the national law on the basis of the wording and purpose of a directive so that its intended result will be achieved, although the preparatory works to the national rule are of an opposite meaning. However, problems may arise in the situation described due to the loyalty to the preparatory works being so heavily established in the Swedish law source doctrine that it is a national principle of interpretation.¹⁹⁶

Conclusions concerning the side issues D and E – certain questions about the concept *skattskyldighet*

Concerning the side issue D I've concluded that the right of deduction in chapter 8 § 3 para. 1 ML should be connected to the concept *yrkesmässighet* (professionalism) instead of the concept *skattskyldighet* (tax

¹⁹¹ See pp. 260 and 317 of part 1.

¹⁹² See pp. 259 and 317 of part 1.

¹⁹³ See pp. 261 and 318 of part 1.

¹⁹⁴ See pp. 205, 261 and 318 of part 1 and section 1.3.1.

¹⁹⁵ See pp. 261, 318 and 319 of part 1.

¹⁹⁶ See section 1.2.2 of part 2.

liability).¹⁹⁷ The main rule on the right of deduction, chapter 8 § 3 para. 1 ML, where the concept *skattskyldighet* is a necessary prerequisite for the emergence of the right of deduction, and chapter 10 § 9 ML, stipulates special reasons for right of reimbursement before taxable transactions have occurred in the activity. That could be interpreted so that there's a demand for taxable transactions to have occurred in the activity, before the right of deduction emerge for input tax on acquisitions or imports in the activity.¹⁹⁸ That's not in compliance with the ECJ's practice, of which it follows that it would be in conflict with the principle of the VAT's neutrality to demand that the right of deduction would emerge first when taxable transaction has occurred in the activity.¹⁹⁹ The intention to create such transactions is instead decisive for the emergence of the right of deduction according to the main rule Article 168 a) of the VAT Directive.²⁰⁰ By the way should chapter 10 § 9 ML be abolished from the ML, since – with regard of the recently described practice by the ECJ – that rule taken by itself is obsolete.²⁰¹

Concerning side issue E it's been concluded that the ECJ's practice cannot be deemed expressing clearly that also taxable persons which only have the intention to make from taxation unqualified exempted transactions shall be VAT registered according to Articles 213–216 of the VAT Directive.²⁰² Due to the control problems concerning control of altered circumstances compared to those at the filing of the application for registration, all taxable persons should from the beginning be comprised by the same control system for VAT purposes.²⁰³ Taxable persons who only intend to make from taxation unqualified exempted transactions are today comprised by the general tax register and should instead from the beginning belong to the VAT register, like those which from the beginning have the intention to make taxable or from taxation qualified exempted transactions of goods or services. That would benefit both the *Skatteverkets* (SKV, i.e. the tax authority's) control and the entrepreneur's planning in advance if he moves on to make taxable – or from taxation qualified exempted – transactions.²⁰⁴ Thus should no longer the liability to register to VAT be connected to the concept *skattskyldighet*. Instead should chapter 3 § 1 para. 2 and 4 SBL²⁰⁵ be altered so that it's stipulated therein that the application to the SKV shall be

¹⁹⁷ See pp. 262 and 319 of part 1 and section 1.4.

¹⁹⁸ See pp. 218, 219, 262 and 320 of part 1.

¹⁹⁹ See para. 23 in the EU case 268/83 (Rompelman). See pp. 39, 215, 216, 262 and 320 of part 1.

²⁰⁰ See p. 40 of part 1.

²⁰¹ See pp. 263 and 320 of part 1.

²⁰² See pp. 263 and 320 of part 1.

²⁰³ See pp. 263 and 321 of part 1.

²⁰⁴ See p. 263 of part 1.

²⁰⁵ Nowadays chapter 7 § 1 para. 3 and 4 SFL.

made for VAT purposes when *yrkesmässig verksamhet* according to the ML is started, altered or revoked.²⁰⁶ Then it should also be clearly expressed that the concept *näringsverksamhet* in chapter 3 § 2 para. 1 SBL²⁰⁷ is used for other measures of registration than concerning the VAT.²⁰⁸ By the way should also chapter 3 § 2 para. 2 SBL²⁰⁹ be altered as a consequence of the conclusion that the same person has only one economic activity regardless of the number of activities, so that the same person is registered for one *verksamhet* regardless if new activities will occur thereafter.²¹⁰

²⁰⁶ See pp. 263 and 264 of part 1 and section 1.4.

²⁰⁷ Nowadays chapter 7 § 2 para. 1 SFL.

²⁰⁸ See p. 264 of part 1.

²⁰⁹ Nowadays chapter 7 § 2 para. 2 SFL.

²¹⁰ See pp. 260 and 264 of part 1 and section 2.2.

OVERVIEW – CONCLUSIONS IN PART 2

An important establishment from part 1, and which I have come back to in part 2, is that an ordinary private person cannot be considered having the character of taxable person according to the main rule Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive.²¹¹ I've construed the wording of the representative rule, chapter 6 § 2 ML, so that an ordinary private person can be deemed tax liable (*skattskyldig*) merely because of his role as partner in an *enkelt bolag* or a *partrederi* (shipping partnership), which thus isn't in compliance with the main rule on who's a taxable person. My interpretation has been decided by the question of what's the meaning of *enkla bolag* and *partrederier* according to chapter 6 § 2 ML, whereby it's been concluded that regardless whether the mandatory rule in sen. 1 or the voluntary rule in sen. 2 is in question what's thereby meant with *enkelt bolag* or *partrederi* is decided by the civil law. In the Swedish civil law, i.e. chapter 1 § 3 of *lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, BL* (the Swedish act on partnerships and *enkla bolag*), an *enkelt bolag* is defined as two or more having agreed to carry on activity in a company without establishing a partnership (*handelsbolag*). A Swedish shipping partnership (*partrederi*) is similar to an *enkelt bolag*. A *bolag* can exist even if neither the activity object nor the purpose are of an economic nature, if only the purpose is joint. An *enkelt bolag* may thus exist without a demand that the activity constitutes business activity (*näringsverksamhet*). A partner who's an ordinary private person can be deemed as tax liable for his share (*andel*) of the *enkla bolaget* (or the *partrederiet*) merely because of the role as partner, according to chapter 6 § 2 sen. 1 ML.²¹²

That the expression *för verksamheten* (for the activity) is used in chapter 5 § 2 SFL, whereto the voluntary rule chapter 6 § 2 sen. 2 ML refers, shows that the *verksamhet* (activity) of the *enkla bolaget* or the *partrederiet* doesn't have to be *yrkesmässig* (professional).²¹³ The voluntary rule thereby affects the judgement that an ordinary private person can become tax liable merely because of his role as partner of an *enkelt bolag* or a *partrederi*. Thus, there's a need to clarify the representative rule so that an ordinary private person cannot be deemed having the character of tax liable according the ML by chapter 6 § 2 sen. 1 ML being applicable. The representative rule should in my opinion be specified so that chapter 6 § 2 sen. 1 ML complies to *enkla bolag* and *partrederier* with *yrkesmässig verksamhet* according to chapter 4 ML and so that it also stipulates that the partners of *enkla bolag* and *partrederier* shall be *yrkesmässiga* (professional) by themselves. If the representative rule is

²¹¹ See section 2.1.

²¹² See section 7.1.3.3 of part 2.

²¹³ See sections 6.2.2.3 and 6.2.2.4 of part 2.

retained, the resulting question is whether the tax liability according to chapter 6 § 2 sen. 1 ML still should apply to the partners in relation to their shares in the *enkla bolaget* or the *partrederiet*. I've concluded that the distribution of the tax liability in that case instead should work so that the transaction criterion is connected to the partner acting for the *enkla bolaget* or the *partrederiet*. That should be made by a partner's tax liability for the *enkla bolagets* or the *partrederiets* (professional) activity being determined with reference only to chapter 4 § 5 para. 1 BL. Furthermore, it should be specified in the representative rule that an application to appoint a representative according to chapter 6 § 2 sen. 2 ML is possible also in the case that the *enkla bolaget* or the *partrederiet* is established solely by foreign persons. However, that question should be resolved in connection with a review of the special problem that the ML, apart from the VAT Directive, lets the determination of who's a foreign entrepreneur decide whether the purchaser of certain goods or services is tax liable instead of he who's making the supply within the country.²¹⁴ Therefore, I only suggest – for now – that the specification mentioned should mean that the possibility of registration of a representative for the purpose of accounting of VAT in the *enkla bolagets* or the *partrederiets* activity is determined of whether supplies are made in Sweden in its activity, regardless of e.g. questions of whether or not registration of an establishment for a foreign enterprise shall be made. It should also be clarified in the representative rule that chapter 6 § 2 sen. 2 ML also comprises the concept *näringsidkare* (person carrying on business activities) according to chapter 5 § 4 ML concerning the determination of whether supply of services takes place within the country.²¹⁵

The alternative to retain the representative rule with the suggested clarifying amendments or to abolish it is to totally change its wording. I've not been able to conclude from the ECJ's practice in the field with any certainty whether a non legal entity can be deemed taxable person according to the main rule in Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. It's clear without any doubt that the within the EU harmonised VAT isn't dependent of national civil law classifications, but the question is yet whether a person who's not a legal entity can be sufficiently independent to be a tax subject for VAT purposes. However, I suggest that a

²¹⁴ In section 1.4 is the Ministry of Finance's memorandum of 23.11.2012 mentioned. It's suggested therein inter alia that the determination of foreign entrepreneur (Sw., *utländsk företagare*) in chapter 1 § 15 ML shall be altered on 01.07.2013 to a determination of foreign taxable person (Sw., *utländsk beskattningsbar person*). However, the question of a possibility to register a representative according to chapter 6 § 2 sen. 2 ML for *enkla bolag* or *partrederier* formed solely by foreign persons isn't mentioned. The representative rule isn't mentioned at all in the memorandum. See section 7.1.3.3 of part 2 and section 1.4.

²¹⁵ See section 7.1.3.3 of part 2.

clarification should be inserted into the VAT Directive meaning that it shall be possible for non legal entities to be taxable persons. Then could also the wording of chapter 6 § 2 ML be changed so that the *enkla bolagen* and the *partrederierna* too would be tax liable, if they fulfil the main rule according to the general rules on tax liability in the ML, i.e. chapter 1 § 1 para. 1 no. 1.²¹⁶ Such a measure would make it possible for the ML to fulfil also concerning *enkla bolag* and *partrederier* the law political aims that I based on the EU law in the field suggest for the Swedish VAT system: A cohesive VAT system, neutrality, EU-conformity, efficiency of collection and the legal rights of the individual.²¹⁷ Such a measure of legislation in the ML should however be delayed until it's been clarified on the EU level that a non legal entity can be deemed taxable person according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive.²¹⁸ A rewritten chapter 6 § 2 ML according to my suggestion so that *enkla bolag* (and *partrederier*) would constitute tax subjects for VAT purposes, would by the way, for those using the co-operation form *enkelt bolag* to make a joint work of literature or art, not resolve the special problem with the issue on applicable tax rate for joint copyright. That problem occurs for *enkla bolag* with such activities regardless of the existence of the representative rule. Instead would that question be resolved by chapter 7 § 1 para. 3 no. 8 ML being changed so that that rule would not only comprise independent works of literature or art but also joint copyright.²¹⁹

The emergence of the liability to issue an invoice according to chapter 11 § 1 ML is based upon the concepts *näringsidkare* and supply, and not *yrkesmässighet* (professionalism) and supply which are the necessary prerequisites for tax liability in chapter 1 § 1 para. 1 no. 1 ML. For the same supply leading tax liability as well as liability to issue an invoice according to the ML I suggest that the invoicing liability will be expanded to comprise partners who are tax liable according to chapter 6 § 2 sen. 1 ML. That should for the purpose of the legal rights of the individual benefit demands on foreseeable decisions and control possibilities concerning the partners accounting for VAT. If a representative has been appointed to answer for the collection of VAT in an *enkelt bolag* or a *partrederi*, it's in my opinion for the sake of efficiency of collection and control reasons also appropriate that it would be stated in chapter 11 § 1 ML that a representative according to chapter 6 § 2 sen. 2 ML is comprised by the invoicing liability according to the ML.²²⁰ A vast need for precision by amendment of the representative rule means

²¹⁶ See section 7.1.3.2 of part 2.

²¹⁷ See sections 7.1.3.2 and 7.1.3.5 of part 2.

²¹⁸ See section 7.1.3.5 of part 2.

²¹⁹ See section 7.1.3.6 of part 2.

²²⁰ See section 7.1.3.4 of part 2.

also that it should be stated in the rule that it shall be mandatory for he who's appointed as representative to answer for a common book-keeping for the partners according to chapter 4 § 5 *bokföringslagen* (1999:1078), *BFL* (i.e. the Swedish book-keeping act). In that case the representative should not only be obligated to keep documentation for the purpose of VAT control according to chapter 5 § 2 sen. 2 SFL.²²¹

Concerning the questions on application I don't suggest any amendment for the sake of precision in the mandatory rule chapter 6 § 2 sen. 1 ML. There's a problem with a limited right of deduction and cumulative effects concerning distribution of tax liability between the partners of the *enkla bolagen* or the *partrederierna* due to formal limitations of the right of deduction. That problem should however be resolved by the suggestion above in this chapter on replacing share (*andel*) in chapter 6 § 2 sen. 1 ML with the tax liability – and thereby the right of deduction – being applied to the respective partner with reference only to chapter 4 § 5 para. 1 BL.²²²

A vast need for precision by amendment of the rule has been concluded concerning chapter 6 § 2 sen. 2 ML with its reference to chapter 5 § 2 SFL, for an efficiency of collection being able to accomplish of the VAT in *enkla bolag* and *partrederier* by the representative rule. Although such amendments would benefit the control of the collection, it would be at the expense of the legal rights of the individual. Vast amendments for the sake of precision won't benefit the legal rights of the individual and their demand on foreseeable decisions concerning the material rule of taxation. Considering that I place the legal rights of the individual before the aim of efficiency of collection and that amendments for the sake of precision in the representative rule will be too vast and complex, I conclude that the collection should be handled by the tax liable themselves, i.e. by the partners according to chapter 6 § 2 sen. 1 ML. Thus, I consider that chapter 6 § 2 sen. 2 should be abolished from the ML and – as a consequence thereof – chapter 5 § 2 SFL limited to only concern tax deducted at source, employer's contribution and excise duty, not VAT. That's my suggestion if it won't be clarified that a non legal entity can be deemed a taxable person, so that *enkla bolag* and *partrederier* could be deemed tax subjects for VAT purposes. For this case will, by the way, my suggestion to make the representative liable to issue invoices according to the ML become irrelevant.²²³

Concerning the other two cases of tax liability in chapter 1 § 1 para. 1 ML beside the main rule in no. 1, i.e. no. 2 and no. 3, I've concluded the

²²¹ See section 7.1.3.5 of part 2.

²²² See section 7.1.3.5 of part 2.

²²³ See section 7.1.3.5 of part 2.

following. In the latter respect it should be clarified in chapter 6 § 2 sen. 1 ML that the rule impose on a person making import of goods to an *enkelt bolag* or a *partrederi* tax liability according to chapter 1 § 1 para. 1 no. 3 ML, regardless of whether he or the *enkla bolaget* or the *partrederiet* has an *yrkesmässig verksamhet* (professional activity) or not. It's due to that also a private person can be tax liable for imports. Where tax liability for intra-union acquisitions of goods and chapter 1 § 1 para. 1 no. 2 ML is concerned should, in addition to my suggestion of a demand of *yrkesmässighet* (professionalism) concerning chapter 6 § 2 sen. 1 ML, a clarification be inserted into the rule that *yrkesmässig* according to chapter 4 § 1 ML also comprises *näringsidkare* according to chapter 2 a ML. That's required for a partner in an *enkelt bolag* or a *partrederi* becoming tax liable according to chapter 6 § 2 sen. 1 ML for intra-union acquisitions of goods on behalf of the *enkla bolaget* or the *partrederiet*. The concept *näringsidkare* applies namely to the purchaser according to the main rule in chapter 2 a § 3 para. 1 no. 3 ML and concerning goods subject to excise duties in no. 2 of the same rule.²²⁴ To make the control easier concerning the *enkla bolagens* and the *partrederiernas* trade of goods with other EU Member States – via the VIES system – should by the way an amendment in the representative rule stipulate the following. It should stipulate that the representative shall make intra-union acquisitions of goods for the *enkla bolaget* or the *partrederiet* by invoking the 662-no. given to him. It should also stipulate that it's the representative – and no other partner – that shall issue the invoices for supply of goods to another EU Member State made in the activity of the *enkla bolaget* or the *partrederiet*.²²⁵ If chapter 6 § 2 sen. 2 would be abolished from the ML, both the latter suggestions concerning the representative would become irrelevant.

²²⁴ See section 7.1.3.3 of part 2.

²²⁵ See section 7.1.3.5 of part 2.

CONCLUDING VIEWPOINTS

Common for the two books in question has above all been to judge whether the concept tax liability in the ML may cause dissolution of the fundamental function of the VAT system concerning the distinction of the tax subjects from the consumers. Otherwise the risk is above all that the selection of tax subjects according to the ML opens for private consumption not being taxed e.g. by an legal person formed for the purpose of deducting input tax on acquisition of goods or services which are actually used privately. If nothing will be done about the problem mentioned along with the main question A of part 1, i.e. that the connection in chapter 4 § 1 no. 1 ML refers to the whole of chapter 13 IL, can legal persons be used for obtaining such benefits for VAT purposes. In that case the SKV must show that it's a question of fraud or invoke the principle of prohibition of abusive practice concluded by the ECJ, to be able to disqualify a deduction of input tax which would otherwise be formally accepted.²²⁶ It's the same way with one of the important questions of interpretation in part 2, namely the conclusion that the representative rule can be interpreted so that an ordinary private person may be considered tax liable merely because of his role as partner in an *enkelt bolag* or a *partrederi*. That leads in my opinion to a dissolution of the basis of the VAT system according to the EU law, by the distinction between the tax subject and the consumer by the determination of taxable person according to the main rule Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive not being upheld in that respect.

It cannot be ruled out that VAT deduction could be invoked successfully with the support of the ML regarding private consumption, by the application of the representative rule for *enkla bolag* and *partrederier* according to its present wording. I name this an extreme interpretation result in relation to the intended result with the VAT Directive, i.e. that the VAT shall function as a tax on consumption (consumption tax). Therefore should in my opinion the principle of prohibition of abusive practice mean that an ordinary private person who's a partner of an *enkelt bolag* or a *partrederi* cannot exercise a right of VAT deduction – despite that it formally would be valid in accordance with the concept *skattskyldig* (tax liable) in chapter 6 § 2 sen. 1 ML.²²⁷

I share the viewpoint that the ECJ by the case C-255/02 (Halifax and others) and the principle recently mentioned has given the Member States a tool in the field of VAT to protect the system.²²⁸ I consider that redefinition should *de sententia ferenda* be possible so that e.g. a

²²⁶ See pp. 266 and 324 of part 1 and section 2.1.

²²⁷ See sections 2.8 and 7.2 of part 2.

²²⁸ See sections 2.7, 2.8 and 7.2 of part 2.

stiftelse (foundation) established to make it possible to deduct VAT on private consumption by using a legal person or an agreement on *enkelt bolag* of such a meaning will become disqualified for VAT purposes.²²⁹ However, the described situations mean that the following suggestions in part 1 and part 2 should be carried out firstly. The connection in chapter 4 § 1 no. 1 ML should be limited to apply only to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL, as described in section 2.1 above. If the representative rule will be retained, should chapter 6 § 2 sen. 1 ML be specified, as described in chapter 3 above, so that the for *skattskyldig* (tax liable) necessary prerequisite *yrkesmässighet* (professionalism) is upheld both for *verksamhet* (activity) and for partner of an *enkelt bolag* or a *partrederi*.

Otherwise I've inter alia argued that if the limitation mentioned of the connection in chapter 4 § 1 no. 1 ML to the concept *näringsverksamhet* (business activity) in the IL is carried out, the EU Commission should drop the procedure on breach of EU law started in 2008 about chapter 4 § 1 ML meaning a breach of Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive.²³⁰ For the future it could furthermore be examined whether it's possible with a reversed order, where the ML is governing the IL concerning who's an entrepreneur for tax purposes.²³¹ Concerning the issue about the representative rule and whether a non legal entity can be deemed taxable person and *enkla bolag* and *partrederier* thereby being able to be considered tax subjects for VAT purposes should clarifications be made on the EU level. Thereby I argue – with regard of a certain comparison which has been possible to make to the FML as described in section 1.3.2 above – that proposals thereof probably would be most apt to be made by Sweden in conjunction with Finland. In that respect should also the question be handled where the EU Commission has opened a case on breach of the EU law against Sweden, the EU case C-480/10. It concerns the Commission claiming that the rules on so called VAT groups in chapter 6 a ML in practice erroneously limit the possibilities for group registration to apply to enterprises within the finance and insurance sectors.²³²

Since my licentiate's dissertation the Ministry of Finance has suggested in the memorandum of November 23, 2012 inter alia an alteration of chapter 4 § 1 ML. That's mainly in line with my suggestions in the licentiate's dissertation. However, the Ministry of Finance doesn't mention the representative rule at all.²³³

²²⁹ See sections 6.2.1.3 and 7.2 of part 2.

²³⁰ See pp. 266 and 324 of part 1.

²³¹ See pp. 267 and 325 of part 1.

²³² See section 7.2 of part 2.

²³³ See section 1.4 and chapter 3.